

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Jana Vyklického a Mgr. Radovana Havelce, v právní věci žalobce: **Stock Polska Sp. Z o. o.**, se sídlem Lublin, Spółdzielcza 6, Polská republika, zastoupený Mgr. Ing. Radkem Matuštíkem, advokátem se sídlem Praha 1, Na Florenci 2116/15, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2016, č. j. 6 Af 109/2014 – 40,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2016, č. j. 6 Af 109/2014 – 40, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 8. 2014, č. j. 21892/14/5000- 14201-706481, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám Mgr. Ing. Radka Matuštíka na náhradě nákladů řízení celkem 32 684 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 5. 2. 2014, č. j. 189741/14/2001-25101-102252 (dále jen „rozhodnutí I. stupně“), bylo žalobci přiznáno právo na osvobození příjmů z úroku z úvěrového finančního nástroje pro zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2011 a 2012

byla žádost zamítnuta pro opožděnost jejího podání. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 19. 8. 2014, č. j. 21892/14/5000-14201-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí I. stupně potvrdil. Žalobce proti napadenému rozhodnutí podal žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji zamítl rozsudkem ze dne 10. 10. 2016, č. j. 6 Af 109/2014 – 40 (dále jen „napadený rozsudek“).

[2] Městský soud při svém rozhodování vycházel z následujících skutečností vyplývajících ze správního spisu: Žalobce (Stock Polska Sp. Z o.o.) uzavřel dne 7. 10. 2011 se společností Stock Plzeň-Božkov s.r.o. (příjemce půjčky) smlouvu o poskytnutí půjčky, kdy druhému ze jmenovaných subjektů vznikla povinnost hradit úroky, jejichž skutečným příjemcem je žalobce. Dne 3. 7. 2013 podal žalobce žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození úroků z úvěrů a půjček od srážkové daně podle § 38nb zákona zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Rozhodnutím I. stupně bylo osvobození přiznáno pro zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, v části týkající se let 2011 a 2012 byla žádost zamítnuta z důvodu jejího pozdního podání. V napadeném rozhodnutí o odvolání žalovaný argumentoval tím, že důležitým předpokladem pro uplatnění osvobození je vydání rozhodnutí o osvobození, které má konstitutivní charakter, neboť osvobození je možné uplatnit až po vydání rozhodnutí o osvobození. Plátce daně je povinen řádně srážet daň z předmětných úroků až do doby, dokud nemá k dispozici konkrétní rozhodnutí o přiznání nároku na osvobození, neboť jeho příjem je od úroků z dané půjčky osvobozen až teprve ode dne oznámení konkrétního rozhodnutí v souladu s § 38nb zákona o daních z příjmů. Z důvodu konstitutivní povahy nelze rozhodnutí o osvobození vystavit zpětně, a to i přes splnění zákonných podmínek. Vzhledem k tomu, že práva lze přiznat výlučně způsobem a ve lhůtách v zákoně stanovených, bylo na žalobci, aby žádost o vydání rozhodnutí o osvobození podal v dostatečném předstihu.

[3] Městský soud úvodem svých úvah odkázal na rozhodná ustanovení práva EU a z nich vycházející národní úpravy. Konkrétně odcitoval znění čl. 1 odst. 11 až 15 směrnice Rady 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (dále jen „Směrnice“) a dále § 19 odst. 1 písm. zk) a § 38nb zákona o daních z příjmů. Následně přistoupil k řešení stěžejní žalobní námitky, že žalovaný postupoval v rozporu s čl. 1 odst. 15 Směrnice, neboť ta zakládá přímý nárok žalobce na vrácení sražené daně zpětně, bez ohledu na národní právní úpravu. Městský soud zdůraznil, že Směrnice umožňuje členskému státu podmínit osvobození od daně rozhodnutím. Dává tedy státu možnost vázat takové osvobození na vydání příslušného rozhodnutí, nikoliv pouze na případné splnění jiných podmínek. Vydání rozhodnutí je tak podmínkou pro to, aby osvobození mohlo být přiznáno. Z uvedeného vyplývá, že členský stát může požadovat od daňového subjektu osvědčení prokazující příslušné skutečnosti (čl. 1 odst. 13 Směrnice), které jsou důležité pro vydání rozhodnutí o osvobození (čl. 1 odst. 12 Směrnice), a až vydání předmětného rozhodnutí je podmínkou pro přiznání příslušného osvobození. Česká republika tedy podmínila přiznání osvobození vydáním rozhodnutí ve smyslu § 38nb odst. 1 zákona o daních z příjmů v souladu s uvedenou Směrnicí.

[4] K námitce žalobce směřující do čl. 1 odst. 15 Směrnice, že žádost o vrácení daně musí být předložena ve stanovené lhůtě, přičemž „*tato lhůta trvá nejméně dva roky ode dne platby úroků*“, městský soud uvedl, že z citované úpravy plyne, že pokud je žádosti o osvobození vyhověno, mohou být tyto sražené daně vyplaceny zpětně nejméně dva roky ode dne platby úroků. Úprava tedy stanoví pouze to, že žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození může být podána nejméně dva roky ode dne platby úroků. Městský soud konstatoval, že sama o sobě však úprava neprolamuje obecnou úpravu osvobození až na základě příslušného správního rozhodnutí (čl. 1 odst. 12 směrnice).

[5] Městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že ani z čl. 1 odst. 15 Směrnice a ani z § 38nb odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů neplyne možnost přiznat právo na osvobození zpětně před účinky správního rozhodnutí o osvobození. Pokud jde o odkaz žalobce na § 38nb odst. 5 citovaného zákona, podle něhož rozhodnutí musí obsahovat „*časový rozsah závaznosti rozhodnutí, přitom rozhodnutí musí být vydáno nejméně pro jedno zdaňovací období a nejvýše pro tři zdaňovací období bezprostředně po sobě jdoucí*“, ani z tohoto znění nelze dovodit, že by takové rozhodnutí mělo (mohlo) mít zpětné účinky. Tento závěr městský soud podpořil odkazem na zásadu daňového práva, podle které všechna rozhodnutí, kterým se zakládají, mění, nebo ruší práva a povinnosti, mají konstitutivní charakter a působí od jejich vydání (případně nabytí právní moci), a to vždy do budoucna. V tomto kontextu odkázal soud též na odbornou komentářovou literaturu vztahující se k § 101 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pokud by snad rozhodnutí mělo mít zpětné účinky, musela by to daná norma výslovně stanovovat.

[6] Městský soud uzavřel, že výklad zvolený žalovaným odpovídá jak zákonu o daních z příjmů, tak Směrnici. Pokud chtěl žalobce využít svého práva a uplatnit osvobození i pro zdaňovací období let 2011 a 2012, měl požádat o vydání rozhodnutí o osvobození v příslušné lhůtě. Pokud tak neučinil, nemůže se následně domáhat právních následků, které jsou vázány na vydané rozhodnutí. Městský soud dodal, že § 38nb odst. 3 zákona o daních z příjmů tuto situaci výslovně upravuje – „[d]*ojde-li ke změně, která může mít vliv na splnění podmínek pro osvobození podle § 19 odst. 1 písm. zj) a zk), poplatník je povinen informovat o tom bez zbytečného odkladu plátce a svého místně příslušného správce daně.*“ Žalovaný se tak vypořádal se všemi okolnostmi, které žalobce namítal a městský soud proto žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[7] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že se v roce 2013 domáhal vydání rozhodnutí o osvobození podle § 38nb zákona o daních z příjmů mj. pro dvě předcházející zdaňovací období, neboť to citovaný zákon ve spojení se Směrnicí umožňují a česká daňová správa taková rozhodnutí běžně vydávala. S odkazem na přílohu kasační stížnosti (odpověď Finančního úřadu pro hl. město Prahu ze dne 29. 12. 2014 na stěžovatelovu žádost o informace) stěžovatel zdůraznil, že za období od 1. 1. 2012 do 30. 6. 2012 vydala daňová správa 48 rozhodnutí, která se týkala rozebíraného osvobození, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011, nebo jemu předcházejícím, přičemž v 31 případech bylo

osvobození přiznáno. Uvedeným postupem tedy založily daňové orgány určitou správní praxi a stěžovatel se tak dovolává legitimního očekávání, že praxe bude zachována, neboť nedošlo k žádné změně platných předpisů. Očekával tedy, že v souladu s § 8 odst. 2 daňového řádu rozhodne daňová správa ve skutkově totožných případech obdobně. Stěžovatel ve vztahu k rozhodování skutkově obdobných případů odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 2. 201, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159. Poukázal rovněž na vyjádření žalovaného k žalobě, kde je uvedeno, že rozdílnost přístupů správců daně v rozebírané problematice v minulosti vyústila ve snahu právě o sjednocení postupů správce daně, přičemž fakt, že důsledek nebyl pro stěžovatele příznivý, nezakládá jakoukoliv formu diskriminace. Právní názor totiž může být v čase proměnlivý, což platí i pro správní praxi.

[9] Stěžovatel nepřijatelnost zmíněné změny správní praxe shledává v rozporu s požadavky Nejvyššího správního soudu, vyslovenými v rozsudku č. j. 6 Afs 88/2006 – 159, aby změna byla činěna do budoucna, dotčené subjekty měly možnost se s ní seznámit a byla řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Nyní nebyla splněna ani jedna z těchto podmínek. Pokud jde o rozdílnost v přístupu správců daně, stěžovatel dodal, že rozhodnutí o osvobození zásadně vydával pouze jeden správce daně – Finanční úřad pro hl. město Prahu (tj. správní orgán I. stupně). Městský soud se námitkou existence správní praxe a legitimním očekáváním stěžovatele vůbec nezabýval a rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[10] Z hlediska stěžejní právní otázky – možnost přiznání osvobození za předcházející roky, vymezil stěžovatel tři významné body, a to konstitutivní povahu rozhodnutí o osvobození, eurokonformní výklad zákona o daních z příjmů a přímý účinek Směrnice. Ke konstitutivní povaze rozhodnutí uvedl, že nelze směšovat konstitutivní povahu rozhodnutí s nárokem, který rozhodnutí zakládá. Stěžovatel nepožaduje, aby rozhodnutí platilo zpětně, ale aby ode dne vydání *ex nunc* přiznalo nárok na osvobození pro předchozí zdaňovací období. Stěžovatel nebo Stock Plzeň-Božkov by poté mohli podat dodatečné daňové tvrzení, v němž by uplatnili osvobození za roky 2011 a 2012. Dodatečné tvrzení by nemělo účinky „*zpětně*“, tedy jako by bylo podáno v roce 2011 a 2012, ale mělo by účinky až od roku 2014. Konstitutivní rozhodnutí, která působí ode dne vydání na předchozí skutečnosti, rozeznává správní právo zcela běžně. Příkladem je dodatečné povolení stavby. Stěžovatel dodal, že § 38nb odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů hovoří o přiznání osvobození na nejvýše tři po sobě jdoucí zdaňovací období, aniž by jakkoliv limitovalo, za která období by měl správce daně rozhodnutí vydat. Jestliže žadatel požaduje přiznání osvobození za období 2011 až 2013, potom má správce daně povinnost takovou žádost prošetřit a při splnění podmínek podle § 38nb odst. 4 zákona o daních z příjmů rozhodnutí o osvobození vydat. Zákon nepřipouští diskreci. Pokud jsou věcné podmínky splněny, o čemž není podle stěžovatele mezi stranami sporu, musí správce daně rozhodnutí podle § 38nb citovaného zákona vydat. Jediné omezení představuje § 38nb odst. 3 téhož zákona, který vyžaduje platnost informací k prokázání osvobození po dobu jednoho zdaňovacího období, přičemž současně nesmí být informace starší 3let.

[11] Ohledně druhého bodu – povinnosti eurokonformního výkladu – poukázal stěžovatel na cíl Směrnice, jímž je narovnání méně příznivých daňových podmínek u

transakcí mezi společnostmi z různých členských států EU, než jaké se vztahují na stejné transakce prováděné mezi společnostmi ze stejného státu, a odstranění nadbytečných administrativních překážek. Z článku 1 odst. 15 Směrnice jednoznačně vyplývá, že osvobození je možno přiznat dva roky zpětně, jsou-li pro to prokázány zákonné podmínky.

[12] Stěžovatel zdůraznil, že souhlasí s žalovaným v tom, že členské státy mohou osvobození podmínit rozhodnutím. Pokud však čl. 1 odst. 15 Směrnice „*stanoví dvouletou lhůtu po srážce, ve které je možné osvobození nárokovat*“, potom jediným eurokonformním výkladem je, že rozhodnutí o osvobození lze vydat také za předchozí zdaňovací období. Podotkl, že v Rakousku, kde osvobození není podmíněno rozhodnutím, může daňový subjekt požádat daňovou správu o vrácení daně ve lhůtě 5 let. Pokud by § 38nb zákona o daních z příjmů nešel vyložit naznačeným eurokonformním výkladem, docházelo by k diskriminaci transakcí z České republiky. Městský soud však k požadavku eurokonformního výkladu uvedl pouze to, že eurokonformním výkladem je ten, který zvolil v napadeném rozhodnutí žalovaný.

[13] Poslední dílčí námitku – přímý účinek čl. 1 odst. 15 Směrnice, stěžovatel uvedl tvrzením, že citované ustanovení je dostatečně určité, jednoznačné a vertikálně použitelné, a splňuje tedy podmínky pro přímý účinek. S odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 – 63, uvedl, že všechny orgány členského státu mají povinnost eurokonformního výkladu a v případě nesouladu vnitrostátních předpisů se směrnicí, při splnění podmínek přímého účinku, povinnost aplikovat přednostně směrnici. Stěžovatel se proto domáhá přímého účinku čl. 1 odst. 15 Směrnice, tedy přiznání nároku na osvobození, a to nejméně za dobu dvou let od okamžiku, kdy měla být provedena srážka, tj. zde i za období let 2011 a 2012. Městský soud však pouze uvedl, bez dalšího odůvodnění, že přímý nárok ze Směrnice pro stěžovatele neplyne. Stěžovatel proto navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž se ztotožnil se závěry městského soudu. Dodal, že „*pokud měl stěžovatel v úmyslu využít svého práva a příslušné osvobození od daně uplatnit i pro zdaňovací období roku 2011 a 2012, měl tak učinit svým jednáním, a to tak, že požádal o vydání příslušného rozhodnutí pro další osvobození v příslušné lhůtě*“. Pokud tak stěžovatel neučinil, nemůže se domáhat dalších právních důsledků, které jsou vázány na vydané rozhodnutí. Ke Směrnici uvedl, že byla do zákona o daních z příjmů řádně implementována, a to zejména do § 19 odst. 1 písm. zk) a odst. 5 citovaného zákona, stejně jako do § 38nb odst. 5 téhož zákona. Podle čl. 1 odst. 11 Směrnice může stát zdroje požadovat, aby splnění požadavků pro osvobození bylo v okamžiku platby úroků doloženo osvědčením. Pokud tomu tak není, může členský stát požadovat srážku daně u zdroje. Odstavec 12 umožňuje podmínit osvobození od daně podle Směrnice rozhodnutím, jímž přizná osvobození, přičemž rozhodnutí musí být vydáno nejpozději do tří měsíců od předložení osvědčení a je platné nejméně jeden rok od svého vydání. Z uvedeného plyne, že správce daně může přiznat osvobození až na základě podané žádosti o osvobození, splnění podmínek a předložení všech nezbytných dokladů, přičemž osvobození od daně nelze realizovat před samotným zahájením řízení, nýbrž teprve po jeho ukončení, resp. po

oznámení rozhodnutí o osvobození od daně. Žalovaný proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s.

[16] Následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Shledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[17] Stěžovatel ve dvou bodech namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a to jednak v souvislosti se změnou správní praxe žalovaného a jednak z hlediska nedostatečného zdůvodnění volby přímého nebo nepřímého účinku Směrnice. V posledně jmenovaném případě je třeba odkázat na bod 26 napadeného rozsudku, v němž městský soud výslovně uvedl, že shledává výklad žalovaného za *souladný* jak s rozhodnými ustanoveními zákona o daních z příjmů, *tak se Směrnicí*. Za situace, kdy městský soud dospěl k závěru o souladu Směrnice s interpretací zaujatou žalovaným na základě zákona o daních z příjmů, fakticky tím vypořádal námitky stěžovatele směřující na aplikaci rozebíraných institutů, neboť jejich uplatnění by v takovém případě bylo neopodstatněné. V tomto bodě je tedy námitka nepřezkoumatelnosti nedůvodná.

[18] Rozdílně by bylo možné hodnotit situaci ve vztahu k posouzení změny správní praxe žalovaného. Městský soud tuto námitku stěžovatele ignoroval, což by samo o sobě mohlo zakládat důvod ke zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44), nicméně z dále uvedené argumentace je zřejmé, že ani případná nezákonná změna správní praxe není pro posouzení sporného osvobození v projednávané věci relevantní. Z tohoto hlediska proto Nejvyšší správní soud považuje za nutné se vyjádřit k posouzení stěžejní žalobní (nyní kasační) námitky, tedy možnosti přiznat osvobození od úroků i vůči zdaňovacím obdobím předcházejícím vydání rozhodnutí podle § 38nb téhož zákona.

[19] Za klíčovou námitku lze totiž považovat odkaz stěžovatele na čl. 1 odst. 15 Směrnice, z níž podle jeho názoru vyplývá právo na přiznání osvobození od daně na dva roky, a to od okamžiku sražení daně. Za tuto dobu, a v této lhůtě, je podle něj, při prokázání naplnění podmínek pro osvobození, možné vrácení daně požadovat. Městský soud námitku odmítl s odkazem na odstavec 12 téhož ustanovení Směrnice, podle kterého členský stát může podmínit osvobození od daně rozhodnutím, čehož využila i Česká republika. Rozhodnutí podle § 38nb je proto podmínkou pro přiznání osvobození a čl. 1 odst. 15 Směrnice podle městského soudu stanoví pouze to, že „*žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z úroků může být podána nejméně dva roky ode dne platby úroků. Sama o sobě však tato úprava neprolamuje obecnou úpravu osvobození od placení daně až na základě příslušného správního rozhodnutí (čl. 1 odst. 12 Směrnice)*“.

[20] Článek 1 odst. 15 Směrnice stanoví, že [p]*okud společnost plátce nebo stálá provozovna provedly srážku daně u zdroje v případě, kdy mělo dojít k osvobození od daně dle tohoto článku, vzniká nárok na vrácení takto sražené daně. Členský stát může požadovat skutečnosti uvedené v odstavci 13. Žádost o vrácení daně musí být předložena ve stanovené lhůtě. Tato lhůta trvá nejméně dva roky ode dne platby úroků či licenčních poplatků*. Nejvyšší správní soud považuje za podstatné vyložit, kdy je ve smyslu citovaného ustanovení naplněna podmínka „*mělo dojít k osvobození od daně*“. Pro tyto účely považuje za podstatný navazující odkaz citovaného ustanovení Směrnice na prokázání skutečností uvedených v odstavci 13 téhož článku. V něm Směrnice vymezuje pojem „*osvědčení*“, a to souborem skutečností (údajů), které musí žadatel o osvobození prokázat, přičemž je důležité zdůraznit, že mezi dané údaje *nespadá rozhodnutí o osvobození ve smyslu odstavce 12 článku 1 Směrnice*. Tomu koresponduje i znění odstavce 12, který podmiňuje vydání rozhodnutí právě „*osvědčením*“, které potvrzuje skutečnosti vypočtené čl. 1 odst. 13 a čl. 3 Směrnice. Jinými slovy, „*osvědčení*“, již podle svého názvu, dokládá faktické naplnění podmínek vyžadovaných Směrnicí pro osvobození příjmů z úroků od daně, mezi které nespadá vydání rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12 Směrnice.

[21] Zdejší soud proto nemůže dát za pravdu žalovanému, který v napadeném rozhodnutí uvádí, že rozhodnutí o osvobození je „*ve Směrnici také označeno jako osvědčení potvrzující splnění požadavků*“ (srovnej stranu 6 rozhodnutí žalovaného), neboť platí, že osvědčení je podkladem pro vydání rozhodnutí, nikoli rozhodnutím samým. Tuto koncepci konečně plně přejímá i zákon o daních z příjmů, který pro vydání rozhodnutí podle § 38nb vyžaduje takové „*náležitosti*“ žádosti, které plně odpovídají právě znění odst. 13 článku 1 Směrnice, ve spojení s čl. 3 Směrnice (srovnej § 38nb odst. 2 zákona o daních z příjmů). Shodnost prokazovaných údajů (spadajících pod „*osvědčení*“ dle Směrnice) dokládá i společný požadavek Směrnice (čl. 1 odst. 13) a zákona o daních z příjmů (§ 38nb odst. 3), aby dané údaje byly platné nejméně rok, avšak ne déle než tři roky. Platí tedy, že i národní zákonodárce vyžaduje pro vydání rozhodnutí podle § 38nb citovaného zákona doložení „*osvědčení*“ v tom smyslu, jak jej vymezuje čl. 1 odst. 13 Směrnice, ve spojení s čl. 3 Směrnice.

[22] Uvedený výklad nijak nepopírá význam rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12 Směrnice, tedy podle § 38nb zákona o daních z příjmů, neboť samotné naplnění podmínek vyžadovaných Směrnicí pro osvobození ještě neumožňuje žadateli (zde stěžovateli) jeho faktické *uplatnění*. Pro tento postup je v rámci českého právního řádu vyžadováno právě vydání zmíněného rozhodnutí. Tímto prismatem je pak třeba vykládat čl. 1 odst. 15 Směrnice. Tedy jsou-li fakticky naplněny podmínky pro osvobození podle Směrnice, ve smyslu skutečností představujících obsah pojmu „*osvědčení*“, a daň je při platbě úroků nadále srážena, má stěžovatel počínaje tímto momentem po dobu dvou let možnost požádat o vrácení daně za období, po které podmínky osvobození fakticky splňoval. Žádost podle čl. 1 odst. 15 Směrnice tedy představuje žádost o vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů, které autoritativně potvrzuje faktické naplnění podmínek osvobození. Tomu odpovídá pravidlo, že členský stát podle čl. 1 odst. 15 Směrnice může požadovat „*skutečnosti uvedené v odstavci 13*“, které korespondují s náležitostmi žádosti podle § 38nb odst. 2 zákona o daních z příjmů, nezbytných pro vydání rozhodnutí o osvobození.

[23] Teprve pokud členský stát rozhodnutí vydá a autoritativně tím potvrdí naplnění podmínek pro osvobození vymezené Směrnicí v čl. 1 odst. 13, ve spojení s jejím čl. 3, respektive obsažené v § 38nb odst. 2 zákona o daních z příjmů, může žadatel (zde stěžovatel) fakticky osvobození realizovat, tedy domoci se vráceni daně za dobu, kdy podmínky pro osvobození splňoval. Teprve od vydání tohoto rozhodnutí také plátce *pro futoro* přestane po dobu vymezenou v rozhodnutí srážet předmětnou daň ve smyslu § 38nb odst. 4, *in fine* citovaného zákona.

[24] Na základě naznačené interpretace ustanovení Směrnice a § 38nb zákona o daních z příjmů je třeba korigovat druhý stěžejní závěr městského soudu, kterým zdůvodnil zamítnutí stěžovatelovy žaloby, totiž že rozhodnutí o osvobození podle § 38nb je rozhodnutím konstitutivní povahy. Tato úvaha totiž nemá z hlediska posuzované problematiky relevantní význam. Z dosud řečeného vyplývá, že význam rozhodnutí o osvobození spočívá v *autoritativním potvrzení* skutečností, jejichž nastoupení je Směrnicí vyžadováno pro osvobození úroků od daně z příjmů. Ve vztahu k potvrzení zákonem požadovaných skutečností má tedy uvedené rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů deklaratorní povahu. Zároveň je ovšem třeba opět zdůraznit, že tím není popřena jeho role nezbytného předpokladu pro faktické uplatnění osvobození, čemuž odpovídá i znění § 19 odst. 5 bodu 4 zákona o daních z příjmů ([o]*svobození podle odstavce 1 písm. zj) a zk) lze uplatnit, pokud* [mj.] *příjemci úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků bylo vydáno rozhodnutí podle § 38nb*). Stejně má rozhodnutí význam pro plátce daně, pro něhož je závazné, a na základě něhož přestává *pro futoro* na vymezenou dobu srážet daň.

[25] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že čl. 1 odst. 15 Směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že v případě faktického naplnění požadavků pro osvobození od daně podle Směrnice, ve smyslu skutečností vymezených jejím odstavcem 13 článku 1, ve spojení s článkem 3, tj. předpokladů vyjádřených v § 38nb odst. 2 zákona o daních z příjmů, počíná běžet dvouletá lhůta, *během které, a ve vztahu k níž může žadatel požádat o vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů*. Stejně tak přirozeně může žadatel požadovat osvobození vůči této době, kdy splňoval podmínky pro osvobození, pouze částečně a z další části požadovat osvobození do budoucna od vydání rozhodnutí podle § 38nb téhož zákona. Pokud by potom v této době podmínky splňovat přestal, je povinen tuto skutečnosti oznámit plátci a správci daně podle § 38nb odst. 3, věty druhé zákon o daně z příjmů. Pro účely nyní posuzované věci je však rozhodné, že podle citovaného ustanovení Směrnice může žadatel požadovat osvobození od daně až dva roky zpětně od podání žádosti, pokud po danou dobu splňoval řečené podmínky pro osvobození. Uplatnit osvobození však může fakticky, vzhledem k tomu, že Česká republika využila možnosti dané čl. 1 odst. 12 Směrnice, až po vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů, které závazně potvrzuje naplnění podmínek osvobození. Městský soud proto pochybil, pokud z povahy rozhodnutí podle § 38nb citovaného zákona dovodil možnost přiznat osvobození od daně pouze pro zdaňovací období následující po jeho vydání. Kasační námitka stěžovatele, vztahující se k této úvaze, je proto důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsahu shledal kasační stížnost důvodnou. V návaznosti na tento závěr posoudil, zda nejsou v projednávaném případě naplněny důvody pro postup ve smyslu § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., podle něhož může současně se zrušením rozhodnutí krajského (zde městského) soudu rozhodnout též o zrušení rozhodnutí správního orgánu, pokud pro takový postup byly splněny podmínky již při řízení před krajským (městským) soudem. Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl, že otázka možnosti přiznat osvobození od daně z příjmů ve vztahu ke zdaňovacím obdobím předcházejícím podání žádosti o vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů, představovala jediný sporný bod posuzované věci. Již správní orgán I. stupně na straně 3 svého rozhodnutí konstatoval, že „*v daném případě lze vzhledem k pozdě podané žádosti pro rok 2011 a 2012, i přes splnění zákonných podmínek ve smyslu uvedených ustanovení zákona o daních z příjmů, přiznat osvobození předmětných příjmů až pro následující zdaňovací období*“, přičemž žalovaný tento závěr v napadeném rozhodnutí nijak nezpochybňuje. Při zrušení napadeného rozsudku by městský soud neměl, vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), jinou možnost než zrušit rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v tomto kontextu konstatuje naplnění podmínky pro postup dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Taktéž žalovaný je v dalším rozhodování vázán právním názorem vysloveným tímto soudem [§ 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a), věta za středníkem s. ř. s.].

[27] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.).

[28] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení o žalobě byl stěžovatel zastoupen společností Ernst & Young, s. r. o.; jedná se o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které tedy podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 4 úkony zástupce stěžovatele v řízení před městským soudem: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby, 3) doplnění žaloby a 4) podání repliky k vyjádření žalovaného. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu] náleží stěžovateli odměna ve výši 3100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 12 400 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto úkony, a to ve výši 4 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před městským soudem činí 13 600 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení před městským soudem je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 2856 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení před městským soudem v částce 19 456 Kč.

[29] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastupován Mgr. Ing. Radkem Matuštíkem, advokátem. Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 2 úkony právní služby advokáta stěžovatele v řízení o kasační stížnosti: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání kasační stížnosti. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu] náleží stěžovateli odměna ve výši 3100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 6200 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 6800 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 1428 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 13 228 Kč.

[30] Celkem tedy náklady řízení činí 32 684 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. Ing. Radka Matuštíka, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. ledna 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu