

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Erdrich Umformtechnik GmbH**, se sídlem Reiersbacherstrasse 34, Renchen, Německo, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 10. 2020, č. j. 39984/20/5200-11431-712136 a č. j. 39986/20/5200-11431-712136, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2022, č. j. 17 Af 36/2020-56,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **s e p ř e d k l á d á** předběžná otázka:

1) Lze směrnici Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, vykládat v tom smyslu, že umožňuje státu zdroje na základě rozhodnutí podle článku 1 odst. 12 přiznávat osvobození od daně také za období, které předcházelo okamžiku předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat, případně okamžiku vydání samotného rozhodnutí?

2) Pro případ, že odpověď na otázku č. 1 je kladná, vyplývá ze směrnice, případně z jiné normy unijního práva, ať už přímo nebo nepřímo

a) jakákoli lhůta pro předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat pro účely vydání rozhodnutí o přiznání osvobození podle čl. 1 odst. 12, případně

b) jakékoli časové omezení ohledně toho, za jak dlouhé období předcházející předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat, lze přiznat osvobození od daně?

II. Řízení o kasační stížnosti **s e p ř e r u š u j e .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně požádala o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození od daně z příjmů z licenčních poplatků podle § 38nb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též jako

„ZDP“), za zdaňovací období kalendářních roků 2014, 2015, 2016, 2017 a 2018. Žalovaný jí právo na osvobození přiznal za zdaňovací období 2017 a 2018, ve zbytku žádosti zamítl. Žalobkyně totiž o osvobození požádala dne 5. 6. 2019, a podle žalovaného tudíž podala žádost za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 po lhůtě (opožděně).

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou zamítl Městský soud v Praze. Podle městského soudu žalovaný při posuzování žalobkyniných žádostí správně uplatnil dvouletou lhůtu. Prostřednictvím § 38nb ZDP byla do tohoto zákona transponována směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (dále „směrnice“). *Žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* představuje podle městského soudu žádost podle čl. 1 odst. 15 směrnice a *rozhodnutí o přiznání osvobození* příjmů z licenčních poplatků pak autoritativně potvrzuje splnění podmínek podle § 38nb odst. 2 ZDP, resp. čl. 1 odst. 13 ve spojení s čl. 3 směrnice. ZDP sice sám lhůtu k podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* příjmů neupravuje, tato lhůta nicméně podle městského soudu vyplývá z čl. 1 odst. 15 věty čtvrté směrnice. Podle tohoto ustanovení směrnice činí lhůta k podání žádosti nejméně dva roky ode dne platby licenčních poplatků. Toto ustanovení směrnice nevymezuje konkrétní lhůtu k podání žádosti, ale stanovuje minimální standard. Členským státům je tedy ponechána jistá míra volnosti ke stanovení této lhůty ve vnitrostátních právních úpravách. Protože ve vnitrostátním právu nebyla v návaznosti na čl. 1 odst. 15 směrnice žádná lhůta zakotvena, nastal v souladu s judikaturou Soudního dvora EU (dále „SDEU“) přímý účinek směrnice. Lhůta k podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* tak činí podle městského soudu právě dva roky.

[3] Rovněž Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) již dříve vyslovil, že čl. 1 odst. 15 směrnice je potřeba vykládat v tom smyslu, že okamžikem naplnění požadavků pro osvobození od daně zakotvených v čl. 1 odst. 13 a čl. 3 směrnice počíná běžet dvouletá lhůta, během které lze požádat o vydání rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12 směrnice, resp. § 38nb ZDP. Obdobně lze také osvobození požadovat zpětně pouze ve vztahu k takto vymezenému období dvou let (rozsudek NSS ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 250/2016-40, č. 3707/2018 Sb. NSS, ECLI: CZ:NSS:2018:3.Afs.250.2016.40, bod 25).

[4] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Nesouhlasí s aplikací vertikálního přímého účinku čl. 1 odst. 15 směrnice. V jejím případě je uplatňován v rozporu s judikaturou SDEU sestupně, a to v její neprospěch (rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 1986, *Marshall*, C-152/84, ECLI:EU:C:1986:84, bod 48). Aplikace dvouleté lhůty vede k zamítnutí stěžovatelčiny *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození*, v důsledku čehož stěžovatelka nebude moci uplatnit osvobození od daně, takže bude její daň vyšší. Čl. 1 odst. 15 směrnice navíc nesplňuje ani požadavek přesnosti a bezpodmínečnosti.

[5] Městský soud i správní orgány podle stěžovatelky nerozlišují jednotlivé pojmy směrnice a ZDP a zaměňují je. ZDP ani směrnice neupravují lhůtu pro doložení skutečností uvedených v čl. 1 odst. 13 směrnice, ani lhůtu pro podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* podle § 38nb odst. 1 ZDP. Lhůta obsažená v čl. 1 odst. 15 směrnice stanovuje minimální délku lhůty pro vrácení již sražené daně, nikoli pro podání žádosti o vydání rozhodnutí ve smyslu čl. 1 odst. 12 a 13 směrnice.

[6] *Žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* podle § 38nb ZDP přitom představuje žádost podle čl. 1 odst. 11 až 13 směrnice. Stěžovatelka uvedla, že *žádost o vrácení daně* podle čl. 1 odst. 15 směrnice je optikou vnitrostátního práva daňové přiznání. Tomu podle stěžovatelky odpovídá i znění čl. 1 odst. 15, který minimální lhůtu počítá od platby licenčních poplatků, nikoli od faktického naplnění požadavků pro osvobození od daně. Toto ustanovení tedy nelze použít za situace, kdy ke srážce daně ještě nedošlo, protože doposud nemůže dojít k vrácení daně.

pokračování

[7] Vnitrostátní právo přitom podle stěžovatelky upravuje vlastní lhůty pro vrácení sražené daně, a to lhůtu pro stanovení daně v § 148 a lhůtu pro placení daně v § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Není tedy důvod pro přímý účinek směrnice. *Žádost o vrácení sražené daně* představuje podle daňového řádu daňové příznání ve smyslu § 139 odst. 1 daňového řádu a § 143 odst. 1 daňového řádu.

II. Použitelné právo EU a vnitrostátní právo

[8] Článek 1 směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, stanoví (zvýraznění provedl NSS):

11. Stát zdroje může požadovat, aby splnění požadavků vymezených v tomto článku a v článku 3 bylo v okamžiku platby úroků či licenčních poplatků doloženo osvědčením. Pokud splnění požadavků tohoto článku není v okamžiku platby doloženo, může členský stát požadovat srážku daně u zdroje.

12. Stát zdroje může podmínit osvobození od daně dle této směrnice rozhodnutím, jímž přiznává osvobození od daně na základě osvědčení potvrzujícího splnění požadavků uvedených v tomto článku a v článku 3. Rozhodnutí o osvobození od daně je vydáno nejpozději do tří měsíců od předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat, a je platné nejméně jeden rok od vydání.

*13. Pro účely odstavců 11 a 12 musí být osvědčení předkládané pro každou smlouvu, na jejímž základě se platba úroků či licenčních poplatků uskutečňuje, **platné nejméně jeden rok, avšak ne déle než tři roky** ode dne vystavení a musí obsahovat následující skutečnosti:*

a) doklad o daňovém sídle společnosti příjemce a v nutných případech doklad o existenci stálé provozovny potvrzený správcem daně členského státu, v němž má společnost příjemce daňové sídlo nebo v němž je stálá provozovna umístěna;

b) údaj o tom, že společnost příjemce je skutečným vlastníkem podle odstavce 4, nebo o tom, že jsou splněny podmínky odstavce 5, pokud je příjemcem úroků či licenčních poplatků stálá provozovna;

c) údaj o tom, že společnost příjemce splňuje podmínky uvedené v článku 3 písm. a) bodu iii),

d) údaj o minimálním podílu na základním kapitálu nebo o minimálním podílu na hlasovacích právech v souladu s článkem 3 písm. b),

e) údaj o období, po které existuje podíl podle písmene d).

Členské státy mohou navíc požadovat doložení právního nároku na platby ze smlouvy (např. ze smlouvy o úvěru nebo z licenční smlouvy).

[...]

*15. Pokud 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.***

[9] Ve vnitrostátním právu je tato materie obsažena v § 19 a § 38nb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů:

§ 19

Osvobození od daně

(1) Od daně jsou osvobozeny

[...]

zj) licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od

1. obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky, nebo
2. stálé provozovny obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na území České republiky,

[...]

(5) **Osvobození podle odstavce 1 písm. zj) a zk) lze uplatnit, pokud**

1. plátce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků a příjemce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků jsou osobami přímo kapitálově spojenými po dobu alespoň 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích a
2. příjemce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem a
3. úroky z úvěrového finančního nástroje nebo licenční poplatky nejsou přičitatelné stálé provozovně umístěné na území České republiky nebo státu, který není členským státem Evropské unie, státem tvořícím Evropský hospodářský prostor nebo Švýcarskou konfederací, a
4. příjemci úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků **bylo vydáno rozhodnutí** podle § 38nb. Osvobození lze uplatnit i před splněním podmínky uvedené v bodě 1, avšak následně musí být tato podmínka splněna. Při nedodržení této podmínky se postupuje přiměřeně podle odstavce 4.

§ 38nb

Rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrového finančního nástroje

- (1) **Poplatník, který splňuje podmínky pro osvobození podle § 19 odst. 1 písm. zj) a zk), požádá svého místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrového finančního nástroje. Žádost lze podat i prostřednictvím plátce, avšak rozhodnutí vydá vždy správce daně místně příslušný poplatníkovi.**
- (2) Povinnými náležitostmi žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození jsou
 - a) potvrzení o daňovém rezidentství příjemce licenčních poplatků nebo úroků z úvěrového finančního nástroje vydané zahraničním správcem daně,
 - b) informace prokazující, že příjemce licenčních poplatků nebo úroků z úvěrového finančního nástroje je jejich skutečným vlastníkem,

pokračování

c) potvrzení zahraničního správce daně, že příjemce licenčních poplatků nebo úroků z úvěrového finančního nástroje podléhá některé z daní uvedených v příslušném právním předpisu Evropských společenství,⁹³⁾ které mají stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmů [§ 19 odst. 3 písm. a) bod 3],

d) informace prokazující, že příjemce licenčních poplatků nebo úroků z úvěrového finančního nástroje má právní formu uvedenou v příslušném právním předpisu Evropských společenství,⁹³⁾

e) informace prokazující, že příjemce a plátce licenčních poplatků nebo úroků z úvěrového finančního nástroje jsou osobami přímo kapitálově spojenými a po jak dlouhou dobu,

f) právní titul pro výplatu licenčních poplatků nebo úroků.

(3) **Informace obsažené v žádosti a jejích povinných náležitostech musí platit nejméně po dobu jednoho roku a nesmí být starší 3 let.** Dojde-li ke změně, která může mít vliv na splnění podmínek pro osvobození podle § 19 odst. 1 písm. zj) a z), poplatník je povinen informovat o tom bez zbytečného odkladu plátce a svého místně příslušného správce daně.

(4) Správce daně je povinen na základě žádosti, jejíž povinné náležitosti jsou vymezeny v odstavci 2, vydat rozhodnutí o přiznání osvobození, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 19 odst. 1 písm. zj) a z) a odst. 5 a § 23 odst. 7. Správce daně je povinen toto rozhodnutí vydat do tří měsíců od okamžiku, kdy poplatník poskytl všechny informace a důkazy nutné pro prokázání, že podmínky pro osvobození jsou splněny. Rozhodnutí je závazné i pro plátce daně.

III. Rozbor předkládaných předběžných otázek

Přípustnost přiznávání osvobození za období předcházející okamžiku předložení osvědčení a podpůrných informací, případně okamžiku vydání samotného rozhodnutí o přiznání osvobození

[10] Problematikou, jež je základem předkládaných předběžných otázek, se SDEU ve své judikatuře doposud blíže nezabýval.

[11] První předběžná otázka se týká toho, zda lze rozhodnutím podle článku 1 odst. 12 směrnice přiznávat osvobození od daně z příjmů i za období předcházející okamžiku předložení osvědčení a podpůrných informací (resp. podání žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození podle § 38nb ZDP). V takovém případě by se fakticky jednalo o zpětnou konvalidaci přechodního nesražení daně v případě, kdy poplatník *ex post* doloží, že byly dány podmínky osvobození. Pouhým textualistickým výkladem nelze z české jazykové verze směrnice dovodit, že by unijní zákonodárce zavedení takové praxe v členských státech předpokládal či připouštěl. Dovodit nicméně nelze ani to, že by její existenci zakazoval. Nejvyšší správní soud přesto nabyt pochybnosti o tom, zda je takový výklad přípustný. Své pochybnosti přitom opírá o následující důvody.

[12] Zaprvé, Nejvyšší správní soud vychází z toho, že směrnice připouští více možných procedur přiznání osvobození od daně, jež mohou při transpozici členské státy zvolit. Česká republika ve své vnitrostátní úpravě (§ 19 odst. 5 bod 4 ZDP) využila možnosti dané čl. 1 odst. 12 směrnice a podmiňuje osvobození od daně rozhodnutím, v žádosti o jehož vydání musí žadatel osvědčit naplnění požadavků uvedených v čl. 1 a čl. 3 směrnice (§ 38nb ZDP). Vydání tohoto rozhodnutí je tudíž podle české vnitrostátní úpravy nezbytným předpokladem přiznání osvobození. Ve státech, které se rozhodly možnosti dané čl. 1 odst. 12 směrnice nevyužít, se může uplatnit

režim upravený v čl. 1 odst. 11, podle kterého daňové subjekty dokládají osvědčením splnění požadavků vymezených směrnicí v okamžiku platby licenčních poplatků.

[13] Za této konstrukce rozhodné úpravy má Nejvyšší správní soud pochybnost, zda přiznávání osvobození za období předcházející předložení osvědčení a podpůrných informací (resp. podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození*), případně vydání *rozhodnutí o přiznání osvobození*, neodporuje samotnému účelu a smyslu zakotvení možnosti dané členským státům v čl. 1 odst. 12 směrnice. Spíše nelogicky působí to, že by cílem evropského zákonodárce mělo být zakotvit v čl. 1 odst. 12 směrnice možnost rozhodnutím přiznat osvobození retroaktivně, připouští-li se současně v čl. 1 odst. 15 režim, v němž je možné (patrně) bez jakéhokoli mezikroku žádat o vrácení daně již sražené v předešlých zdaňovacích obdobích. Legislativní konstrukce směrnice tak naznačuje spíše to, že rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12 má sloužit pouze k zajištění formálního deklarování naplnění kritérií pro přiznání osvobození s účinky *pro futuro*.

[14] Nejvyšší správní soud rovněž nepovažuje za jednoznačné, zda je k *rozhodnutí o přiznání osvobození* podle čl. 1 odst. 12 směrnice potřeba přistupovat jako k materiální, anebo formální podmínce přiznání osvobození. V případě, že by vydání *rozhodnutí o přiznání osvobození* bylo podmínkou materiální, možnost přiznávat osvobození pro období, kdy daňový subjekt tímto rozhodnutím ještě nedisponoval, by byla pojmově zcela vyloučena. Vyjasnění povahy *rozhodnutí o přiznání osvobození* tak může být předpokladem pro zodpovězení první předkládané předběžné otázky.

[15] Zadruhé, k pochybnostem ohledně přípustnosti přiznávání osvobození za období před předložením osvědčení a podpůrných informací (resp. podáním *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* podle § 38nb ZDP), případně vydání *rozhodnutí o přiznání osvobození*, vedl Nejvyšší správní soud rozdíl v textaci odlišných jazykových verzí směrnice. Jak vyplývá z ustálené judikatury SDEU, výklad unijních právních předpisů vyžaduje srovnání různých jazykových verzí (rozsudek SDEU ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT a další*, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335, bod 18). V případě pochybností nelze text ustanovení vykládat izolovaně, ale je nezbytné příslušné ustanovení interpretovat a aplikovat ve světle verzí vyhotovených v ostatních úředních jazycích (rozsudek SDEU ze dne 17. 6. 1998, *Mecklenburg*, C-321/96, ECLI:EU:C:1998:300, bod 29).

[16] V české jazykové verzi čl. 1 odst. 12 směrnice se podává, že „*stát zdroje může podmínit osvobození od daně dle této směrnice rozhodnutím, jímž přizná osvobození od daně na základě osvědčení potvrzujícího splnění požadavků uvedených v tomto článku a v článku 3.*“ Ze zvoleného slovesného času tak není seznatelné, zda je možné dodatečně vydat *rozhodnutí o přiznání osvobození* týkající se období předcházejícího podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození*, anebo zda daňové subjekty musely v období, ve vztahu k němuž mají být od daně osvobozeny, *rozhodnutím o přiznání osvobození* disponovat již před jeho započítáním. V jiných jazykových verzích podobná nejasnost nevystává. Nejvyšší správní soud odkazuje například na jazykovou verzi anglickou („*The source State may make it a condition for exemption under this Directive that **it has issued** a decision currently granting the exemption following an attestation certifying the fulfilment of the requirements laid down in this Article and in Article 3.*“), německou („*Der Quellenstaat kann die Befreiung gemäß dieser Richtlinie davon abhängig machen, dass er aufgrund einer Bestätigung, wonach die in diesem Artikel und in Artikel 3 geforderten Voraussetzungen erfüllt sind, eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung **gefällt hat.***“), francouzskou („*L'État membre d'origine peut subordonner l'exonération prévue par la présente directive au fait qu'il **a rendu** une décision qui accorde actuellement l'exonération à la suite d'une attestation certifiant que les conditions exigées dans le présent article et l'article 3 sont remplies.*“), španělskou („*El Estado de origen podrá establecer como condición de exención en virtud de la presente Directiva **la previa adopción** por su parte de una decisión de exención que esté en vigor, consecutiva a la presentación de un certificado que atestigüe el cumplimiento de los requisitos previstos en el presente artículo y en el artículo 3.*“), či slovenskou („*Štát pôvodu môže ako podmienku pre oslobodenie od dane na základe tejto smernice stanoviť, že na základe potvrdenia dosvedčujúceho splnenie požiadaviek v tomto článku a v článku 3*“).

pokračování

vydal rozhodnutie o oslobodení od dane.“), [zvýraznění u všech citací doplněno]. Ve světle těchto jazykových verzí působí přijatelně spíše druhý možný výklad, podle nějž je *rozhodnutí o přiznání osvobození* podkladem, který je vydáván pro účely osvobození od daně *ex ante*, jako doklad naplnění příslušných kritérií s účinky výlučně *pro futuro*. Naopak z hlediska slovesného času je obdobně neurčitě jako ta česká formulována také jazyková verze italská (*Lo Stato d'origine può subordinare l'esenzione a norma della presente direttiva all'emanazione di una decisione con cui l'esenzione è concessa attualmente sulla scorta di un certificato che attesta il soddisfacimento dei requisiti previsti nel presente articolo e nell'articolo 3.*) nebo polská (*Państwo źródła może uczynić warunkiem uzyskania zwolnienia na mocy niniejszej dyrektywy wydanie decyzji obecnie przyznającej zwolnienie w następstwie zaświadczenia potwierdzającego spełnienie wymagań ustanowionych w niniejszym artykule oraz w art. 3.*).

[17] Vedle České republiky se možnosti dané čl. 1 odst. 12 směrnice rozhodly využít pouze dva další členské státy – Slovinsko a Spolková republika Německo. Vnitrostátní úprava ani jednoho z těchto členských států přitom nezahrnuje ustanovení, které by dovolovalo přiznávání osvobození za období předcházející předložení osvědčení a podpůrných informací podle čl. 1 odst. 12 směrnice. Kupříkladu německá vnitrostátní úprava dokonce implicitně nepřipouští vydání retroaktivního potvrzení o osvobození [§ 50c odst. 2, věta čtvrtá, zákona o dani z příjmů (*Einkommensteuergesetz – EStG*): *Eine Freistellungsbescheinigung ist auf einen Zeitraum von höchstens drei Jahren frühestens ab dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht, zu befristen und von der Einhaltung der Voraussetzungen ihrer Erteilung während ihrer Geltung abhängig zu machen; sie kann mit weiteren Nebenbestimmungen gemäß § 120 Absatz 2 der Abgabenordnung versehen werden.*].

Časové omezení možnosti žádat a přiznávat osvobození za období předcházející okamžiku předložení osvědčení a podpůrných informací, případně okamžiku vydání samotného rozhodnutí o přiznání osvobození

[18] Pokud Soudní dvůr zodpoví první předběžnou otázku kladně, Nejvyšší správní soud pokládá druhou, navazující otázku. Jejím předmětem je, zda vyplývá ze směrnice, ať už přímo nebo nepřímo, jakákoli lhůta pro podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* (předložení osvědčení a podpůrných informací) podle čl. 1 odst. 12 směrnice, případně jakékoli časové omezení ohledně toho, za jaké období předcházející podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* (předložení osvědčení a podpůrných informací) lze přiznat osvobození od daně.

[19] Žalovaný aplikoval ve stěžovatelčině případě dvouletou lhůtu dovozenou z minimální délky lhůty pro podání *žádosti o vrácení sražené daně*, zakotvené v čl. 1 odst. 15 směrnice. Tato lhůta přitom údajně počíná běžet okamžikem faktického naplnění požadavků pro osvobození ve smyslu čl. 1 odst. 13 směrnice. Pouze za takto vymezené období dvou let lze pak podle žalovaného přiznat osvobození od daně z příjmů, splňoval-li během nich žadatel zákonné předpoklady.

[20] Pokud by směrnice připouštěla přiznat osvobození za období předcházející podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* (vydání samotného rozhodnutí), musel by Nejvyšší správní soud posoudit, zda český zákon či směrnice časově ohraničují možnost podat *žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* (předložit osvědčení a podpůrné informace), resp. zpětně přiznat osvobození. Nejvyšší správní soud nicméně není přesvědčen o správnosti závěrů, o něž se opírá nyní přezkoumávané rozhodnutí žalovaného. Především má pochybnost o tom, zda z čl. 1 odst. 15 směrnice lze dovozovat existenci jakékoli lhůty relevantní pro podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* podle čl. 1 odst. 12 směrnice. Podle Nejvyššího správního soudu čl. 1 odst. 15 směrnice zakotvuje minimální standard, tj. pravidlo, jehož adresáty jsou členské státy při transpozici směrnice a které není možné vykládat za užití sestupného vertikálního účinku jako vymezení lhůty pro podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* (předložení osvědčení a podpůrných informací). Vedle toho není možné zaměřovat minimální délku lhůty zakotvenou v čl. 1 odst. 15 směrnice ve vztahu k *žádosti o vrácení sražené daně* za lhůtu pro podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození*. Podle Nejvyššího správního soudu se jedná o dva samostatné instituty, které

nelze spojovat. Nejvyšší správní soud tak má pochybnost o tom, že přímo z ustanovení směrnice vyplývá jakákoli lhůta, která by časově ohraničovala jednak období, v rámci něhož lze žádat o vydání *rozhodnutí o přiznání osvobození*, a jednak období, ve vztahu k němuž lze osvobození od daně přiznat.

[21] Jediné časové omezení by podle Nejvyššího správního soudu mohlo fakticky vyplývat z čl. 1 odst. 13 směrnice, podle kterého „*musí být osvědčení předkládané pro každou smlouvu, na jejímž základě se platba úroků či licenčních poplatků uskutečňuje, platné nejméně jeden rok, avšak ne déle než tři roky ode dne vystavení,*“ resp. z transpozičního ustanovení § 38nb odst. 3 ZDP, podle kterého „*informace obsažené v žádosti a jejích povinných náležitostech musí platit nejméně po dobu jednoho roku a nesmí být starší 3 let.*“ Nad rámec čl. 1 odst. 13 nicméně podle Nejvyššího správního soudu směrnice nijak nereguluje lhůtu pro podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* (předložení osvědčení a podpůrných informací) podle čl. 1 odst. 12 směrnice – úprava případné lhůty je tak patrně zcela ponechána na členských státech.

IV. Závěr

[22] Nejvyšší správní soud proto pokládá SDEU následující předběžnou otázku:

1) Lze směrnicí Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, vykládat v tom smyslu, že umožňuje státu zdroje na základě rozhodnutí podle článku 1 odst. 12 přiznávat osvobození od daně také za období, které předcházelo okamžiku předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat, případně okamžiku vydání samotného rozhodnutí?

2) Pro případ, že odpověď na otázku č. 1 je kladná, vyplývá ze směrnice, případně z jiné normy unijního práva, ať už přímo nebo nepřímo

a) jakákoli lhůta pro předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat pro účely vydání rozhodnutí o přiznání osvobození podle čl. 1 odst. 12, případně

b) jakékoli časové omezení ohledně toho, za jak dlouhé období předcházející předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat, lze přiznat osvobození od daně?

[23] V návaznosti na položení předběžné otázky NSS dle § 48 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 120 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), přerušil řízení. Poté, co SDEU o předložené otázce rozhodne, bude v řízení pokračovat (§ 48 odst. 6 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. listopadu 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu