



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci

žalobkyně: **Deutsche Bank Aktiengesellschaft**
sídlem Taunusanlage 12, 603 25 Frankfurt nad Mohanem
Spolková republika Německo
podnikající na území ČR prostřednictvím odštěpného závodu
Deutsche Bank Aktiengesellschaft Filiale Prag, organizační složka
sídlem Jungmannova 745/24, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M.
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 24051/18/5200-11434-701858,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 5. 2018, č. j. 24051/18/5200-11434-701858, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do 1 měsíce od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 30. 7. 2018 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 24051/18/5200-11434-701858 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o společném odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 5. 2017, č. j. 89875/17/4200-13782-105725, ze dne 26. 5. 2017, č. j. 90043/17/4200-13782-105725, ze dne 26. 5. 2017, č. j. 90131/17/4200-13782-105725 a ze dne 26. 5. 2017, č. j. 90139/17/4200-13782-105725 (dále též jen „dodatečné platební výměry“), jimiž správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2012, 2013, 2014 a roku 2015 v rozporu s dodatečnými daňovými přiznáními žalobkyně za jednotlivá zdaňovací období podanými dne 31. 10. 2016 (dále též jen „dodatečná daňová přiznání“).

II. Žaloba

2. Žalobkyně v podané žalobě nejprve shrnula skutkový stav zjištěný v průběhu správního řízení.
3. Uvedla, že v souladu s jednotnou bankovní licencí provádí žalobkyně bankovní a investiční operace mimo jiné ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska prostřednictvím svého odštěpného závodu Deutsche Bank AG, London Branch (dále jen „DBL“) a v České republice prostřednictvím svého odštěpného závodu Deutsche Bank Aktiengesellschaft Filiale Prag, organizační složka (dále jen „DBCZ“). DBL v rámci své činnosti pravidelně obchoduje na Burze cenných papírů Praha, a.s. popř. v rámci jiných trhů s akciemi vydanými společnostmi se sídlem v České republice (dále jen „české akcie“). Žalobkyně je v České republice registrována k dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) prostřednictvím DBCZ. Příjmy DBL z obchodování českých akcií jsou daněny na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).
4. Žalobkyně dne 29. 6. 2016 podala dodatečné daňové přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014, v nichž zohlednila příjmy z obchodování s českými akciemi a v souladu s § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 uplatnila jako náklad na dosažení těchto příjmů nabývací cenu českých akcií do výše příjmů z jejich prodeje. Tím došlo ke zvýšení daňové povinnosti žalobkyně na DPPO za jednotlivá zdaňovací období. Žalobkyně stejný právní výklad uplatnila také v případě řádného daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2015, které podala dne 30. 6. 2016.
5. Žalobkyni následně vznikly pochybnosti o souladu § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 s právem EU, neboť citované ustanovení znemožňuje uplatnit ztráty z obchodování s českými akciemi. České daňové subjekty ve stejné situaci jako žalobkyně však postupují dle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, které jim umožňuje ztráty z obdobných obchodů uplatnit v plné výši.

6. Žalobkyně proto v návaznosti na vypracované právní stanovisko podala 31. 10. 2016 další dodatečné daňové přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2012, 2013, 2014 a 2015, v rámci nichž uplatnila ztráty, které při obchodování s českými akciemi utrpěla tak, jako by je uplatnil daňový subjekt postupující podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP. V návaznosti na správcem daně zaslané výzvy k odstranění pochybností o správnosti a průkaznosti podaných dodatečných daňových přiznání žalobkyně svůj postup odůvodnila, vysvětlila a doložila důkazními prostředky včetně kalkulací. Správce daně přesto její argumentaci nevzal v potaz a vydal dodatečné platební výměry, které ztráty žalobkyně z obchodování s českými akciemi nezohledňovaly.
7. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že odvolání žalobkyně zamítl.
8. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné a založené na právním výkladu příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), který není slučitelný s aplikovatelnými právními předpisy Evropské unie (dále jen „EU“) a příslušnou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).
9. Žalobkyně předeslala, že předmětem sporu je výhradně aplikovatelnost ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 na daný případ.
10. Uvedla, že podle ZDP účinného do 1. července 2017 existují dva v důsledku odlišné způsoby stanovení nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů při obchodování s cennými papíry pro různé skupiny daňových subjektů, a to pro daňový subjekt český a zahraniční, což je nutné považovat za diskriminační. Pokud totiž daňový subjekt účtuje o obchodování s českými akciemi podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), je tímto výdajem „*bodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem ke dni jeho prodeje*“ (§ 24 odst. 2 písm. r) ZDP). Pokud však daňový subjekt nevede účetnictví podle zákona o účetnictví, je tímto výdajem jen „*nabývací cena akcie ... do výše příjmu z prodeje této akcie*“ (§ 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017). Praktickým důsledkem této dvojí úpravy daňově uznatelných nákladů je skutečnost, že subjekty, které o akciích neúčtují podle zákona o účetnictví, nemohou uplatnit ztráty z obchodování s českými akciemi, zatímco subjekty účtující podle zákona o účetnictví mohou ztráty uplatnit v plné výši. Tento postup má žalobkyně za zjevně diskriminační a rozporný s právem EU. Je přesvědčena, že žalovaný neměl vůbec ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ve znění účinném do 1. července 2017 v případě žalobkyně, která o obchodování s českými akciemi neúčtuje podle českého zákona o účetnictví, aplikovat a měl žalobkyni umožnit postup podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.
11. Žalobkyně namítla, že na oblast přímých daní, ač neharmonizovanou právem EU, se vztahují základní principy práva EU. Konkrétně se jedná zejména o obecný zákaz diskriminace, který vyplývá z čl. 18 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“), podle kterého „*je zakázána jakákoli diskriminace na základě státní příslušnosti*“. Žalobkyně nesouhlasí s argumentací žalovaného a jeho posouzením otázky přednosti komunitárního práva, tak jak ji žalovaný vyložil v bodech 48 až 51 napadeného rozhodnutí. Podle jejího názoru není možné žalovaným odkazovanou judikaturu Ústavního soudu (nález Ústavního soudu ze dne 8. března 2006, sp. zn. Pl. ÚS 50/04, a nález Ústavního soudu ze dne 26. listopadu 2008, sp. zn. Pl. ÚS 19/08) na projednávaný případ použít.

12. Žalobkyně tvrdí, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 je v rozporu s obecným zákazem diskriminace podle čl. 18 SFEU, a stejně tak je v rozporu se základními svobodami, které zakotvuje právo EU a které tvoří jeho pilíře, zejména se svobodou usazování a volného pohybu kapitálu (čl. 49 a násl. SFEU a čl. 63 a násl. SFEU).
13. Žalobkyně poukázala na judikaturu SDEU vztahující se k přímým daním, která je založená na zákazu diskriminace a vychází z čl. 18 SFEU (např. rozhodnutí SDEU ve věci *Simmenthal*, ve věci *Wielockx*, ve věci *Schumacker* atd.). SDEU posuzuje, jestli je se subjekty nacházejícími se ve srovnatelné situaci zacházeno stejným způsobem; pokud SDEU konstatuje odlišné zacházení, zkoumá, jestli pro ně existuje ospravedlnitelný důvod. Není-li ospravedlnitelný důvod pro odlišné zacházení se subjekty ve srovnatelné situaci nalezen, je konstatován rozpor posuzovaného právního předpisu s právem EU, konkrétně s čl. 18 SFEU, a takový právní předpis (nebo jeho část) nesmí být národními orgány veřejné moci v souladu s rozhodnutím ve věci *Simmenthal* aplikován, i když se jedná o oblast přímých daní.
14. K otázce srovnatelnosti situace žalobkyně citovala rozhodnutí SDEU (např. ve věci *Avoir Fical*, ve věci *Biehl* atd.), podle nichž je zřejmé, že v materiálních rysech je situace žalobkyně srovnatelná se subjekty, které o akcích účtují podle zákona o účetnictví. Všichni jsou totiž plátcí téže daně stanovené z týchž příjmů. Podle žalobkyně nelze ze skutečnosti, že české právo těmto subjektům přiznává odlišný daňový režim, dovozovat jejich odlišné materiální postavení, tak jak to v napadeném rozhodnutí činí žalovaný. Žalobkyně dále uvedla dva modelové případy, ze kterých je zřejmé, že i v případě růstu ceny akcií zaplatí oba typy subjektů stejnou daň (buť jinak rozloženou v čase), v případě ztrátových transakcí jsou zvýhodněny subjekty účtující o českých akcích podle zákona o účetnictví, jen jim je totiž umožněno ztrátu uplatnit.
15. Žalobkyně je přesvědčena, že se při aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 nachází ve stejné situaci jako subjekty postupující podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, je s ní však zacházeno odlišně, neboť jí není umožněno v této situaci uplatnit ztráty z obchodování s českými akciemi. Žádný ospravedlnitelný důvod pro tento odlišný postup žalovaný nevedl.
16. Žalobkyně dále namítla, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 je kromě jeho diskriminační povahy také příkladem ustanovení, které omezuje svobodu usazování a volný pohyb kapitálu dle čl. 49 a násl. a čl. 63 a násl. SFEU, aniž by pro toto omezení existoval ospravedlnitelný důvod. Poukázala na rozhodnutí SDEU ve věci *Futura Participations*, z něhož vyplynulo, že uplatnění určitých daňových nároků nelze obecně podmiňovat vedením účetnictví podle národních právních předpisů; daňovým subjektům musí být umožněno oprávněnost takového nároku prokázat i jinak, což žalobkyně splnila.
17. Žalobkyně dále poznamenala, že s účinností od 1. července 2017 došlo prostřednictvím zákona č. 170/2017 Sb. K novelizaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, ze které je zřejmé, že i zákonodárce si byl vědom diskriminačních účinků uvedeného ustanovení a jeho dopadu na volný pohyb kapitálu a svobodu usazování, což potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb.
18. Žalobkyně závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

19. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 18. 10. 2017 setrval na svém právním názoru, přičemž plně odkázal na žalobou napadené rozhodnutí.
20. S námitkou žalobkyně, že žalovaný neměl na případ žalobkyně aplikovat § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 30. 6. 2017, nýbrž měl vycházet z obecného pravidla zakotveného v § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, žalovaný nesouhlasil. Uvedl, že v případech, kdy se akcie nepřeceňují reálnou hodnotou, se aplikuje pravidlo vymezené v § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, které je výjimkou z použití § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a které umožňuje jako daňový náklad uplatnit nabývací cenu akcie pouze do výše příjmů z jejího prodeje. S ohledem na fakt, že zahraniční účetní jednotka pro účely českého základu daně nepřeceňuje akcie na reálnou hodnotu, nelze na ni použít § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, ale aplikuje se na ni § 24 odst. 2 písm. w) ZDP. Tím, že žalobkyně v rámci dodatečných daňových přiznání k DPPO za zdaňovací období r. 2012 až r. 2015 pro účely stanovení základu daně snížila výsledek hospodaření o deklarovanou ztrátu z prodeje cenných papírů, porušila § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, neboť podle tohoto ustanovení není ztráta v dané věci daňově uznatelná.
21. K žalobní námitce týkající se diskriminačního charakteru § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 30. 6. 2017, žalovaný konstatoval, že zákonem č. 170/2017 Sb., účinným od 1. 7. 2017, bylo předmětné ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) změněno. Do účinnosti uvedené novely daňoví nerezidenti nemohli uplatnit § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, protože pro účely kalkulace základu daně dle českého ZDP nepřeceňují akcie reálnou hodnotou, a proto nemohli uplatnit nabývací cenu neomezeně, ale pouze do výše ceny prodejní podle § 24 odst. 2 písm. w) ZDP. Retroaktivita právně závazných předpisů v českém právním řádu není přípustná, argumentace žalobkyně obsahem uvedeného novelizovaného znění ZDP je proto nepřipadná. Správnost právního názoru správce daně i žalovaného potvrdilo i stanovisko Ministerstva financí č. j. MF-7708/2016/15-4, které je součástí daňového spisu žalobkyně, když uvedlo: „S ohledem na fakt, že zahraniční účetní jednotka pro účely českého základu daně nepřeceňuje akcie na reálnou hodnotu, nelze na ní použít § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, ale aplikuje se na něj ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP.“
22. Žalovaný dále zopakoval, jak již uvedl v bodě 48 napadeného rozhodnutí, že oblast přímých daní není oblastí harmonizovanou právem EU a přímé daně zůstávají v kompetenci jednotlivých členských států EU. V České republice není uplatňováno precedenční právo, každý případ je posuzován individuálně se svými specifiky. K rozhodnutí SDEU, kterými argumentovala žalobkyně, žalovaný uvedl, že se jedná o určité zcela konkrétní případy, které mohou být pro ostatní státy vzorem, ale jsou závazné jen pro státy, kterých se dané rozhodnutí SDEU týká. V tomto případě byla žalobkyně povinna postupovat dle vnitrostátního předpisu - tzn. podle ZDP ve znění účinném pro zdaňovací období r. 2012 až r. 2015 a z něho vyplývajícího § 24 odst. 2 písm. w).
23. K otázce subsidiarity komunitárního práva vůči vnitrostátní právní úpravě členského státu EU žalovaný opětovně poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 8. března 2006, sp. zn. Pl. ÚS 50/04, a nálezy Ústavního soudu ze dne 26. listopadu 2008, sp. zn. Pl. ÚS 19/08 a uvedl, že z citovaných nálezů ÚS lze abstrahovat obecně platné závěry, které se dlouhodobě uplatňují v rozhodovací soudní praxi a které lze vztáhnout i na případ žalobkyně. V případě žalobkyně správce daně postupoval v souladu s § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jakož i v souladu s

ostatními zákony a jinými právními předpisy, neboť § 24 odst. 2 písm. w) ZDP dopadá na přezkoumávaný případ.

24. K žalobkyní namítanému porušování zákazu diskriminace na základě státní příslušnosti a práva na svobodné usazování a volný pohyb kapitálu, žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde se vyjádřil k jednotlivým žalobkyní uvedeným judikátům SDEU, s tím, že výchozí podmínky judikovaných případů jsou odlišné od posuzovaného případu a argumentace výše uvedenou judikaturou SDEU je proto nepřijatelná.
25. Žalovaný poznamenal, že žalobkyně byla v tomto případě povinna řídit se platnými a účinnými ustanoveními ZDP, která nestanovují rozdílné podmínky daňovým rezidentům oproti daňovým nerezidentům, ale stanovují podmínky, při jejichž splnění je užito rovnoprávného postavení. S ohledem na fakt, že zahraniční účetní jednotka pro účely českého základu daně nepřeceňuje akcie na reálnou hodnotu, nelze na ni použít § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, ale aplikuje se na ni § 24 odst. 2 písm. w) ZDP. Zahraniční účetní jednotka totiž v ČR podává daňové přiznání pouze za zdaňovací období, ve kterém převádí akcie a nikoliv v průběhu držby. V případě, kdyby bylo možné uplatnit tuto ztrátu deklarovanou žalobkyní, a to na základě porušení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, pak by se jednalo o rozdílný přístup, resp. diskriminaci daňových rezidentů, kteří akcie přeceňují reálnou hodnotou, a to v souladu s § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.
26. Žalovaný trval na tom, že nedošlo ani k namítanému porušení principu svobody usazování a volného pohybu kapitálu, neboť relevantní znění ZDP nestanovuje rozdílné podmínky daňovým rezidentům oproti daňovým nerezidentům, ale pouze stanovuje podmínky, za nichž je možné ztrátu z prodeje majetkových cenných papírů uplatnit, a to v případě, dochází-li k pravidelnému přeceňování na reálnou hodnotu podle zákona o účetnictví.
27. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Další podání účastníků

28. V doplnění žaloby ze dne 14. 6. 2019 žalobkyně opětovně shrnula skutkové okolnosti případu, o nichž není mezi účastníky sporu. K otázce definice pojmu omezení volného pohybu kapitálu žalobkyně poukázala na rozhodnutí SDEU ve věci „*TTL*“ *EOOD*, podle něhož omezení zahrnují opatření, která mohou odradit nerezidenty od investování v některém členském státě, což přesně koresponduje s případem žalobkyně.
29. K otázce uplatnění ztráty z obchodování s českými akciemi, žalobkyně uvedla, že SDEU se zabýval obdobnou situací ve věci *Schröder* a rovněž ve věci *Miljoen*, v nichž posuzoval situaci, kdy nerezident nemohl na rozdíl od rezidenta odečíst od svých příjmů zvláštní výdaje.
30. Žalobkyně zopakovala, že podle jejího názoru je § 24 odst. 2 písm. w) ZDP v rozporu se zákazem diskriminace, který vyplývá z čl. 18 SFEU a v rozporu se základními svobodami, které zakotvuje právo EU a které tvoří jeho pilíře, zejména se svobodou usazování a volného pohybu kapitálu (čl. 63 a násl. SFEU) a jako takový neměl být správcem daně a žalovaným vůbec aplikován.

31. Pro případ, že by se soud s výše uvedeným závěrem neztotožnil, žalobkyně namítla, že by daňové zvýhodnění poskytnuté českým subjektům, kterým bylo umožněno postupovat dle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, mohlo být považováno za nedovolenou veřejnou podporu, která je dle čl. 107 odst. 1 SFEU zakázána. Žalobkyně má za to, že definiční znaky vymezené v čl. 107 odst. 1 SFEU by v případě aplikace § 24 odst. 2 písm. r) ZDP jen na české subjekty byly splněny.
32. Žalobkyně dále namítla, že pokud by aplikace § 24 odst. 2 písm. w) ZDP neodporovala čl. 18, čl. 49 a čl. 63 a násl. SFEU, odporovala by i tak čl. 24 odst. 2 smlouvy uzavřené mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku (vyhláška č. 18/1984 Sb.), který má dle čl. 10 Ústavy aplikační přednost před vnitrostátním právem. Správce daně a žalovaný tak zjevně neměli § 24 odst. 2 písm. w) ZDP na žalobkyni aplikovat a měli jí umožnit postupovat dle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.
33. Žalobkyně rovněž namítla, že mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo byla uzavřena dohoda o podpoře a vzájemné ochraně investic ze dne 2. 10. 1990, kterou je Česká republika vázána a která potvrzuje pravidla obsažená v primárním právu EU, respektive v judikatuře SDEU a dále ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, a sice že žalobkyně jakožto subjekt Spolkové republiky Německo nemůže být diskriminována oproti českým subjektům, nacházejícím se v obdobném postavení.
34. Ve vyjádření ze dne 28. 6. 2019 žalovaný upozornil, že žalobkyně uplatnila ve svém podání ze dne 14. 6. 2019 nové žalobní body týkající se veřejné podpory a dohody o podpoře a vzájemné ochraně investic. S poukazem na koncentrační zásadu navrhl, aby soud tyto žalobní námítky pro opožděnost odmítl.
35. Dále opakovaně uvedl, že pro daňové posouzení oprávněnosti uplatnění ztráty z prodeje majetkových cenných papírů v přezkoumávaném případě je rozhodující platné znění ust. § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, dle kterého lze za daňové výdaje (náklady) považovat nabývací cenu akcie, která není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem (ZoÚ) reálnou hodnotou, a to do výše příjmů z prodeje této akcie. Tím, že žalobkyně v rámci DoDAP 2012 - 2015 o deklarovanou ztrátu z prodeje cenných papírů pro účely stanovení základu daně snížila výsledek hospodaření, uvedené ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP porušila, neboť podle tohoto ustanovení není ztráta v dané věci daňově uznatelná. S opětovným poukazem na judikaturu Ústavního soudu (sp. zn. Pl. ÚS 50/04, a sp. zn. Pl. ÚS 19/08) konstatoval, že v posuzovaném případě k žádné namítané diskriminaci nedošlo, neboť relevantní znění ZDP nestanovuje rozdílné podmínky daňovým rezidentům oproti daňovým nerezidentům, ale pouze stanovuje podmínky, za nichž je možné ztrátu z prodeje majetkových cenných papírů uplatnit, a to v případě, dochází-li k pravidelnému přeceňování na reálnou hodnotu podle zákona o účetnictví. V případech, kdy se akcie nepřeceňují reálnou hodnotou, aplikuje se pravidlo vymezené v § 24 odst. 2 písm. w) ZDP.
36. V replice ze dne 14. 10. 2019 žalobkyně nesouhlasila, že by se podáním ze dne 14. 6. 2019 dopustila nepřipustného rozšíření žaloby o nové žalobní body. Uvedla, že pouze poskytla soudu další argumenty, které podporují její tvrzení o nesprávné aplikaci § 24 odst. 2 písm. w) ZDP.

V. Jednání před soudem

37. Při ústním jednání konaném dne 26. 1. 2022 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.
38. Zástupce žalobkyně podrobně rekapituloval podstatu sporu, zdůraznil aplikovatelnost práva EU na daný případ a zopakoval, že § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 je v rozporu s obecným zákazem diskriminace podle čl. 18 SFEU a v rozporu se svobodou usazování a volného pohybu kapitálu podle čl. 49 a násl. SFEU a čl. 63 a násl. SFEU. Rovněž opětovně poukázal na novelizace předmětného ustanovení a na důvodovou zprávu, v níž se k diskriminační úpravě vyjádřil i zákonodárce.
39. Žalovaný odkázal na svá písemná podání, zdůraznil, že žalobní body uvedené v doplnění žaloby ze dne 14. 6. 2019 jsou novou argumentací, která byla předložena po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty. Dále shrnul skutkový stav a shodně s napadeným rozhodnutím uzavřel, že se ZDP stanoví stejné podmínky pro daňové rezidenty i nerezidenty, právní úprava není diskriminační. Podle názoru žalovaného se účetní jednotka, která přeceňuje akcie na reálnou hodnotu podle zákona o účetnictví a která podle zákona o účetnictví neúčtuje, nenachází ve srovnatelném postavení. Žalovaný rovněž zdůraznil, že daňová oblast nebyla harmonizována a že platí daňová svrchovanost. Novelizace předmětného ustanovení ZDP byla provedena z toho důvodu, že původní úprava neměla výrazné ekonomické opodstatnění.
40. K otázce přeceňování akcií na reálnou hodnotu podle zákona o účetnictví zástupce žalobkyně poukázal na stanovisko Ministerstva financí č. j. MF-7708/2016/15-4, podle jehož závěrů je žalobkyně ve srovnatelném postavení jako české účetní jednotky.
41. Důkazy soud neprováděl, neboť účastníci žádné nenavrhovali. Soud vycházel z obsahu spisového materiálu, který pro posouzení věci shledal dostatečným.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

42. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel dle § 75 odst. 2 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
43. Městský soud ze správního spisu předloženého žalovaným zjistil následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci.
44. Za zdaňovací období r. 2012 žalobkyně postupně podala:
- řádné daňové přiznání podané dne 28. 6. 2013 pod č. j. 283622/13, vyměřené ke dni 1. 7. 2013,
 - dodatečné daňové přiznání podané dne 29. 6. 2016 pod č. j. 180290/16 (DoDAP1-2012), vyměřené ke dni 30. 6. 2016,
 - dodatečné daňové přiznání podané dne 31. 10. 2016 pod č. j. 293827/16 (DoDAP2-2012).
45. Za zdaňovací období r. 2013 žalobkyně postupně podala:
- řádné daňové přiznání podané dne 20. 6. 2014 pod č. j. 133751/14, vyměřené ke dni 1. 7. 2014,
 - dodatečné daňové přiznání podané dne 27. 6. 2015 pod č. j. 149438/15 (DoDAP1-2013), vyměřené ke dni 31. 7. 2015,

- dodatečné daňové přiznání podané dne 29. 6. 2016 pod č. j. 180291/16 (DoDAP2-2013), vyměřené ke dni 30. 6. 2016,
 - dodatečné daňové přiznání podané dne 31. 10. 2016 pod č. j. 293790/16 (DoDAP3-2013).
46. Za zdaňovací období r. 2014 žalobkyně postupně podala:
- řádné daňové přiznání podané dne 27. 6. 2015 pod č. j. 149442/15, vyměřené ke dni 1. 7. 2015,
 - dodatečné daňové přiznání podané dne 29. 6. 2016 pod č. j. 180289/16 (DoDAP1-2014), vyměřené ke dni 30. 6. 2016,
 - dodatečné daňové přiznání podané dne 31. 10. 2016 pod č. j. 293787/16 (DoDAP2-2014).
47. Za zdaňovací období r. 2015 žalobkyně postupně podala:
- řádné daňové přiznání podané dne 30. 6. 2016 pod č. j. 184384/16, vyměřené ke dni 1. 7. 2016 (DAP-2015),
 - dodatečné daňové přiznání podané dne 31. 10. 2016 pod č. j. 293788/16 (DoDAP1-2015).
48. Správce daně u dodatečných daňových přiznání, podaných dne 31. 10. 2016 pod č. j. 293827/16 za zdaňovací období r. 2012, pod č. j. 293790/16 za zdaňovací období r. 2013 a pod č. j. 293788/16 za zdaňovací období r. 2015, zjistil změnu ve výši částek vykázaných na řádcích 62 a 162 tak, že za zdaňovací období r. 2012 došlo ke snížení základu daně o 305 433 388 Kč, za zdaňovací období r. 2013 došlo ke snížení základu daně o 527 527 943 Kč a za zdaňovací období r. 2015 došlo ke snížení základu daně o 289 394 114 Kč. Za zdaňovací období r. 2014 došlo v dodatečném daňovém přiznání evidovaném pod č. j. 293787/16 na základě změny výše částky vykázané na řádku 62 ke snížení základu daně o částku 107 069 489 Kč. Správce daně v uvedených případech zahájil postup k odstranění pochybností dle 89 daňového řádu – výzvy k odstranění pochybností ze dne 5. 12. 2016 č. j. 306910/16/4200-13782-105725, č. j. 307080/16/4200-13782-105725, č. j. 307127/16/4200-13782-105725 a č. j. 307128/16/4200-13782-105725, doručené dne 12. 12. 2016.
49. Následně správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem postupu k odstranění pochybností, kdy dle správce daně tyto pochybnosti žalobkyně neodstranila – sdělení ze dne 27. 4. 2017 č. j. 59042/17/4200-13782-105725, č. j. 59161/17/4200-13782-105725, č. j. 59163/17/4200-13782-105725 a č. j. 59168/17/4200-13782-105725. Žalobkyni byla poskytnuta lhůta 15 dnů pro vyjádření. Žalobkyně zaslala dne 18. 5. 2017 vyjádření k postupu k odstranění pochybností, zaevidované správcem daně pod č. j. 88928/17, č. j. 88929/17, č. j. 88927/17 a č. j. 88926/17, v nichž sdělila, že se rozhodla nevyužít svého práva podle § 90 odst. 2 daňového řádu a nepodala návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Správce dane neshledal důvody k pokračování v dokazování a v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu vydal dne 26. 5. 2017 dodatečné platební výměry, a to:
- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, č. j. 89875/17/4200-13782-105725 ze dne 26. 5. 2017, kterým byla ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu, doměřena DPPO vyšší o částku 0 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu) o dodatečném daňovém přiznání č. j. 293827/16/4200-13782-105725 ze dne 31. 10. 2016, zahájeného výzvou podle § 89 daňového řádu č. j. 306910/16/4200-13782-105725 ze dne 5. 12. 2016,
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, č. j. 90043/17/4200-13782-105725 ze dne 26. 5. 2017, kterým byla

podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu, doměřena DPPO vyšší o částku 0 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu) o dodatečném daňovém přiznání č. j. 293790/16/4200-13782-105725 ze dne 31. 10. 2016, zahájeného výzvou podle § 89 daňového řádu č. j. 307080/16/4200-13782-105725 ze dne 5. 12. 2016,

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, c. j. 90131/17/4200-13782-105725 ze dne 26. 5. 2017, kterým byla podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu, doměřena DPPO vyšší o částku 0 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu) o dodatečném daňovém přiznání č. j. 293787/16/4200-13782-105725 ze dne 31. 10. 2016, zahájeného výzvou podle § 89 daňového řádu č. j. 307127/16/4200-13782-105725 ze dne 5. 12. 2016,

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, c. j. 90139/17/4200-13782-105725 ze dne 26. 5. 2017, kterým byla podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu, doměřena DPPO vyšší o částku 0 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu) o dodatečném daňovém přiznání č. j. 293788/16/4200-13782-105725 ze dne 31. 10. 2016, zahájeného výzvou podle § 89 daňového řádu č. j. 307128/16/4200-13782-105725 ze dne 5. 12. 2016.

50. Proti dodatečným daňovým výměrům podala žalobkyně společné odvolání, jehož podstatou byla problematika související s podáním dodatečných daňových přiznání ke všem uvedeným zdaňovacím obdobím, podaným žalobkyní dne 31. 10. 2016. V nich žalobkyně vykazala za zdaňovací období r. 2012 a r. 2013 a r. 2015 snížení základu daně tak, že z předcházející daňové povinnosti vykazala daňovou ztrátu a za zdaňovací období r. 2014 vykazala snížení daňové povinnosti. Z věcného hlediska se jednalo o problematiku související s prodejem majetkových cenných papírů a s aplikací § 22 odst. 1 písm. h) ZDP, § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a § 24 odst. 2 písm. w) ZDP na daný případ.

51. O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

52. Správce daně již ve Sdělení výsledků k odstranění pochybností za zdaňovací období r. 2012, r. 2013, r. 2014 a r. 2015 (dále jen „Sdělení 2012 - 2015“) konstatoval, že doloženými důkazními prostředky žalobkyně prokázala hodnoty, o které změnila údaje uvedené v příslušných dodatečných daňových přiznáních na řádcích 62 a 162, resp. rozpad hodnot vyčíslených zisků/ztrát dosažených obchodováním jednotlivých titulů příslušných společností, a že se v posuzovaném případě jednalo o deklarovaný prodej českých akcií, které jsou akciemi společností se sídlem v České republice.

53. Městský soud vyšel při posouzení věci z následující právní úpravy:

54. Dle § 22 odst. 1) písm. h) ZDP se za příjmy ze zdrojů na území České republiky u poplatníku uvedených v § 17 odst. 4 tohoto zákona považují příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech (s účinností od 1. 1. 2014 v obchodních korporacích – zák. č. 344/2013 Sb.), které mají sídlo na území České republiky.

55. Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat dle § 25 odst. 1) písm. c) ZDP pořizovací cenu cenného papíru s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. r), w) a ze) ZDP a dále s výjimkou opčních listů při uplatnění přednostního práva.

56. Dle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP je daňově uznatelným výdajem (nákladem) hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem (zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ZoÚ“) ke dni jeho prodeje, s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze) a s výjimkou cenného papíru, u kterého je příjem z jeho převodu osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle § 19 odst. 9 ZDP.
57. Dle § 24 odst. 2 písm. w) ZDP je daňově uznatelným výdajem (nákladem) nabývací cena akcie, která není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem (ZoÚ) reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu.
58. V projednávané věci není mezi účastníky sporu ohledně skutkových okolností, správce daně nezpochybnil údaje uvedené žalobkyní v dodatečných daňových přiznáních, zejména výši ztráty z obchodování s českými akciemi, přičemž tyto hodnoty a kalkulace v rámci postupu k odstranění pochybností prověřoval. Předmětem sporu je tak výhradně aplikovatelnost ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 a otázka posouzení jeho souladu s právem EU.
59. Ačkoliv oblast přímých daní spadá do pravomoci členských států Evropské unie, tak státy mají povinnost tyto pravomoci vykonávat v souladu s unijním právem (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 2005, *Marks & Spencer*, C- 446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29; ze dne 12. září 2006 *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40).
60. Zásada přednosti unijního práva ukládá soudu členského státu povinnost, aby v co možná největším rozsahu vykládal vnitrostátní právo v souladu s unijním právem. Není-li takový výklad možný a je-li vnitrostátní norma v rozporu s ustanovením unijního práva, které má přímý účinek, má soud povinnost v rámci sporu, který mu byl předložen, takovou normu vnitrostátního práva neaplikovat. Tato povinnost však není omezena jen na soudy. Jak již Soudní dvůr EU mnohokrát rozhodl, vztahuje se na všechny orgány členského státu EU, včetně správních orgánů (srov. rozsudky SDEU 103/88, *Fratelli Costanzo*, EU:C:1989:256, bod 33, C-224/97, *Ciola*, EU:C:1999:212, body 29-30 a 34 (odkazující přímo na předchůdce dnešního čl. 56 SFEU), a C-198/01, *Conorzio Industrie Fiammiferi*, EU:C:2003:430, bod 49; z novější judikatury potvrzující tuto „Costanzo povinnost“ např. rozsudky velkého senátu SDEU ve věcech C-378/17, *Minister for Justice and Equality a Commissioner of the Garda Síochána*, EU:C:2018:979, bod 38, C-274/14, *Banco Santander*, EU:C:2020:17, bod 78, a ve spojených věcech C-924/19 a C-925/19, *FMS* a další, EU:C:2020:367, bod 183).
61. Opačný závěr by vedl k nelogickému důsledku. Na jednu stranu by totiž bylo možné se o unijní právo opírat v soudním přezkumu správních rozhodnutí, na druhou stranu by totéž nebylo možné právě ve správním řízení, které vedlo k vydání soudem přezkoumávaného rozhodnutí (103/88, *Fratelli Costanzo*, bod 31, srov. také stanovisko generálního advokáta v téže věci, EU:C:1989:166, body 30-35).
62. K tomu, že povinnost neaplikovat české právo pro rozpor s unijním právem se vztahuje i na správní orgány, se po přistoupení ČR do EU přihlásily i správní soudy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 19. 6. 2006, čj. 3 Azs 259/2005 - 42, č. 977/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 13. 11. 2009, čj. 5 Afs 53/2009 - 63, č. 1986/2010 Sb. NSS, věc *HAWK REAL*, nebo

rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 7. 2007, čj. 15 Ca 184/2006 - 42, č. 1359/2007 Sb. NSS).

63. K rozsahu, v jakém má být právo EU v oblasti přímých daní aplikováno, se vyjádřil SDEU např. v rozhodnutí ze dne 11. srpna 1990 ve věci C-80/94 *G. H. E. J. Wielockx proti Inspecteur der Directe Belastingen*. Podle SDEU platí, že i přes to, že oblast přímých daní spadá do kompetence jednotlivých členských států EU, musí členské státy EU stále vykonávat tuto kompetenci v souladu s právem EU a jeho principy stanovenými ve Smlouvě o fungování Evropské unie, a to zejména s obecným principem zákazu diskriminace nebo v souladu se svobodou usazování.
64. Jak SDEU uvedl v rozhodnutí ze dne 9. března 1978 ve věci C-106/77 *Amministrazione delle finanze dello Stato proti S.p.A. Simmenthal* „každý vnitrostátní soudce, který rozhoduje v rámci své pravomoci, má povinnost plně používat právo Společenství a chránit práva, která toto právo poskytuje jednotlivcům, tím, že ponechá nepoužité jakékoli ustanovení vnitrostátního zákona, které by případně bylo s právem Společenství v rozporu, ať už by takové ustanovení předcházelo pravidlu Společenství, nebo bylo vůči němu pozdější. S požadavky vlastními samotné povaze práva Společenství by tudíž bylo neslučitelné jakékoli ustanovení vnitrostátního právního řádu, či jakákoli právní, správní nebo soudní praxe, které by měly za následek oslabení účinnosti práva Společenství tím, že by odmítaly soudci příslušnému pro použití tohoto práva pravomoc učinit v samotném okamžiku tohoto použití vše, co je nezbytné, pro to, aby byly ponechány stranou vnitrostátní legislativní ustanovení případně tvořící překážku pro plnou účinnost norem Společenství“.
65. Žalovaným odkazovaná judikatura Ústavního soudu stanovující výjimky z pravidla přednosti unijního práva před právem národním (konkrétně nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 50/04, a nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 11. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 19/08), je z hlediska posouzení věci mimoběžná. Jak správně vystihla žalobkyně, z obou zmiňovaných nálezů Ústavního soudu plyne, že právo EU nemá před národním právem přednost, pokud by byla ohrožena suverenity České republiky nebo samotná podstata materiálního právního státu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně se ve své argumentaci v jádru dovolává zásady zákazu diskriminace, tedy právního principu hluboce vlastního jak právu EU, tak českému právu, zjevně nejsou naplněny podmínky pro uplatnění ani jedné z výše zmiňovaných výjimek judikovaných Ústavním soudem.
66. Z výše uvedeného je zřejmé, že se na oblast přímých daní, ač neharmonizovanou právem EU, se vztahují základní principy práva EU. Konkrétně se v daném případě jedná zejména o obecný zákaz diskriminace, který vyplývá z čl. 18 SFEU, podle kterého „je zakázána jakákoli diskriminace na základě státní příslušnosti“ a zkoumání dopadů daňové legislativy (zejména) na svobodu usazování a volný pohyb kapitálu (čl. 49 a násl. SFEU a čl. 63 a násl. SFEU).
67. Oba přístupy se v rozhodovací praxi SDEU prolínají, přičemž judikatura SDEU vztahující se k přímým daním založená na zákazu diskriminace podle čl. 18 SFEU zjednodušeně řečeno posuzuje, jestli je se subjekty nacházejícími se ve srovnatelné situaci zacházeno stejným způsobem, případně jestli existuje ospravedlnitelný důvod pro odlišné zacházení.
68. Ačkoliv jistě platí, jak uvádí žalovaný v bodě 51 napadeného rozhodnutí, že jednotlivé znaky diskriminačního zacházení byly Soudním dvorem EU popsány v konkrétních kauzách vycházejících z konkrétních okolností, představují tyto součást ustálené judikatury

a lze z nich abstrahovat obecně platné závěry, které se dlouhodobě uplatňují v rozhodovací praxi SDEU.

69. V daném případě bylo nutné zkoumat, zda se subjekty, které o akciích účtují podle zákona o účetnictví, nacházejí při obchodování s cennými papíry ve srovnatelné situaci jako subjekty, které o akciích v souladu s českým zákonem o účetnictví neúčtují nebo účtují podle jiných právních předpisů, jako tomu je i u londýnské pobočky žalobkyně.
70. Znaky, podle kterých SDEU posuzuje srovnatelnost situace, vyplývají z jednotlivých rozsudků SDEU. Srovnatelnost situace zakládá především stav, kdy jsou předmětem daně totožné příjmy (srov. např. rozhodnutí SDEU ze dne 28. ledna 1986 ve věci *Avoir Fiscal C-270/83 Komise v. Francouzská republika*). V projednávané věci pak není sporu o tom, že jak pro žalobkyni, tak i pro subjekty postupující dle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP platí stejné vymezení předmětu DPPO uvedené v § 18 a násl. ZDP, tedy, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou v obou případech stejné transakce.
71. Ve věci rozhodnutí ze dne 8. 5. 1990 ve věci *C-175/88 Klaus Biehl of Aachen a Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg* SDEU dále uvedl, že „dle judikatury SDEU zakazují pravidla týkající se rovného zacházení nejen zjevnou diskriminací na základě státní příslušnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace které, uplatňováním jiných rozlišovacích kritérií, vedou ke stejnému výsledku“.
72. Z judikatury SDEU tedy vyplývá, že srovnatelnost situace je nutné posuzovat podle materiálních znaků. Jak správně dovodila žalobkyně, rozdílná právní forma subjektů nezakládá nesrovnatelnost jejich situace, co se daně z příjmů týče. Stejně tak důvodem, pro který není možné považovat situaci dvou subjektů za nesrovnatelnou, nemůže být bez dalšího považována ani skutečnost, že jeden účtuje podle zákona o účetnictví a druhý nikoliv, neboť by se jednalo o skrytou formu diskriminace, o které se SDEU v citovaném rozhodnutí zmiňuje, tedy o uplatňování jiných rozlišovacích kritérií.
73. Argumentace žalovaného, že žalobkyně se ve srovnatelném postavení jako české subjekty nenachází, protože na rozdíl od nich o českých akciích dle zákona o účetnictví neúčtuje (nepřeceňuje akcie na reálnou hodnotu podle zákona o účetnictví) není správný. Žalovaný zaměňuje příčinu a následek a přehlíží, že jím tvrzený rozdíl mezi žalobkyní a českými subjekty je právě výsledkem diskriminační povahy § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, nikoli argumentem pro neexistenci srovnatelného postavení. Rovné postavení totiž musí vyplývat z faktické srovnatelnosti pozice subjektů, tedy ze skutečnosti, že všechny subjekty obchodující s českými akciemi jsou plátcí téže daně, nikoli ze splnění dodatečných podmínek, tedy ze skutečnosti, že některým subjektům je uložena povinnost vést účetnictví podle zákona o účetnictví a některým nikoli. Subjekt, který o českých akciích účtuje podle zákona o účetnictví, tyto akcie každý rok přeceňuje na reálnou hodnotu. Reflektuje tak měnící se hodnotu akcií v hospodářském výsledku průběžně. Oproti tomu u subjektů, které neúčtují o českých akciích podle zákona o účetnictví nebo účtují podle jiných (zahraničních) právních předpisů, dochází (alespoň v rámci vykazování v přiznání k dani z příjmů v České republice) k jednorázovému zohlednění změn ceny akcií v příslušném daňovém přiznání, po materiální stránce ale oba subjekty realizují stejný zisk a uhradí stejnou daň. Pokud se všechny subjekty při obchodování s českými akciemi z daňového hlediska nacházejí v materiálně srovnatelné situaci, musí jim být přiznán totožný daňový režim.
74. Samotná skutečnost, že žalobkyně účtuje podle odlišných právních předpisů než české subjekty, není relevantním rozlišovacím kritériem, na jehož základě by mohlo být

odůvodněno odlišné zacházení. Ostatně, této skutečnosti si byl vědom i český zákonodárce, který v důvodové zprávě k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým došlo s účinností od 1. července 2017 mimo jiné ke změně ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, konstatoval, že: „*se navrhuje u poplatníků daně z příjmů právnických osob rozšířit výše popsaný speciální daňový režim, který platí pro mikro účetní jednotky, i na daňové nerezidenty. Daňoví nerezidenti nemohou uplatnit ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů, protože pro účely kalkulace základu daně dle českého zákona o daních z příjmů nepřeceňují akcie reálnou hodnotou, a proto v současné době nemohou uplatnit nabývací cenu neomezeně, ale pouze do výše ceny prodejní podle § 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů. V praxi toto vede k situacím, kdy zahraniční investor zdaňuje pouze zisky z obchodování s akciemi, ale nemůže si daňově uplatnit transakce, které byly ztrátové. Tato situace nemá výrazné ekonomické opodstatnění a naopak může zahraniční investory odradit od investic na českém kapitálovém trhu. Proto se navrhuje, aby v těchto situacích u cenných papírů, u kterých by tuzemský daňový poplatník mohl použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů, mohl zahraniční investor – daňový nerezident uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zisků nabývací cenu cenného papíru bez omezení. Toto ustanovení se vztahuje pouze na ty daňové nerezidenty, kteří vedou účetnictví a u kterých příjem z prodeje cenného papíru není přičitatelný stále provozovně na území České republiky. V případě, kdy je cenný papír přičitatelný stále provozovně na území České republiky, může daňový nerezident účtovat podle českých právních předpisů a lze použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů.*“

75. Jak konstatovala i žalobkyně, text důvodové zprávy jednak potvrzuje, že subjekty postupující podle § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 byly ve srovnatelné situaci, ale také přiznává, že z pohledu zákonodárce neexistuje pro odlišné zacházení výrazné ekonomické opodstatnění, slovy diskriminačního testu SDEU ospravedlnitelný důvod.
76. Rovněž Ministerstvo financí České republiky ve svém stanovisku ke stanovení základu daně právnické osoby, č. j. MF-7708/2016/15-4, jež je součástí daňového spisu, uvedlo, že „*si uvědomuje, že tento stav v praxi vede k situacím, kdy zahraniční investor zdaňuje pouze zisky z obchodování s akciemi, ale nemůže si daňově uplatnit transakce, které byly ztrátové, což nemá výrazné ekonomické opodstatnění. Proto již navrhlo zákonnou úpravu, která zajišťuje, aby v těchto situacích u cenných papírů, u kterých by tuzemský daňový poplatník mohl použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů, mohl takový zahraniční investor (daňový nerezident), který je ve srovnatelném postavení, uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zisků nabývací cenu cenného papíru stejným způsobem, tedy bez limitace výší příjmu. Návrh této úpravy ještě musí projít legislativním procesem a měl by nabýt účinnosti od počátku roku 2017.*“
77. Soud tedy přisvědčuje žalobkyni, že při obchodování s českými akciemi se nacházela z hlediska DPPO ve srovnatelné situaci jako ostatní subjekty, které účtují o českých akciích podle zákona o účetnictví. Díky rozdílné úpravě ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP není sporu o tom, že došlo k rozdílnému zacházení s daňovými subjekty obchodujícími s českými akciemi, když některým subjektům bylo umožněno uplatnit případné ztráty z těchto obchodů v plné výši a jiným nikoliv.
78. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení kterékoli ze svobod zaručených SFEU je přípustné pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný s touto smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby

toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudky ze dne 15.5. 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 27, a ze dne 23. 10. 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 40 a citovaná judikatura). Vzhledem k tomu, že žalovaný žádný objektivní ospravedlnitelný důvod netvrdil, je nutné konstatovat, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP bylo před jeho novelou zákonem č. 170/2017 Sb. v rozporu s čl. 18 SFEU a jako takové nemělo být v případě žalobkyně aplikováno.

79. Druhý z přístupů SDEU ke sporům v oblasti přímých daní je založen na posuzování dopadů národní daňové legislativy na základní svobody zajišťované SFEU. Svoboda usazování podle čl. 49 a násl. SFEU umožňuje zahraničním osobám zakládat a řídit podniky s cílem vykonávat trvalou činnost stále a nepřetržitě povahy, a to za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právním řádem pro příslušníky členského státu, v němž je osoba usazena. Obdobná východiska se pak uplatní i u zásady volného pohybu kapitálu podle čl. 63 a násl. SFEU, kterému také nemohou být kladeny neodůvodněné překážky.
80. Soud přisvědčuje žalobkyni, že skutečnost, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 je způsobilé omezit svobodu usazování, vyplývá především z rozhodnutí SDEU ze dne 15. března 1995 ve věci C-250/95 *Futura Participations SA and Singer*. V tomto případě SDEU posuzoval otázku, zda může být uplatnění daňových ztrát poplatníkem, který má pobočku v členském státě EU, ale není v tomto státě rezidentem, podmíněno vedením účetnictví podle národních právních předpisů tohoto členského státu EU. V odpovědi na tuto otázku SDEU uvedl, že „[SFEU] brání podmiňování převedení ztrát požadavkem, aby daňový subjekt v roce ve kterém ztráty vznikly, vedl účetnictví související s jeho aktivitami provozovanými v daném členském státě v souladu s příslušnými národními předpisy.“ Z rozhodnutí je patrné, že uplatnění určitých daňových nároků nelze obecně podmiňovat vedením účetnictví podle národních právních předpisů. Tento závěr je plně aplikovatelný i na situaci žalobkyně, neboť uplatnění ztrát z obchodování s českými akciemi bylo v projednávané věci podmíněno právě účtováním o akcích podle českých právních předpisů, což je však dle SDEU v rozporu se svobodou usazování ve smyslu čl. 49 a násl. SFEU.
81. Lze tedy shrnout, že aplikace § 24 odst. 2 písm. w) ZDP ve znění účinném do 1. července 2017 na případ žalobkyně odporuje právu Evropské unie. Podle zásady přednosti aplikace evropského práva pokud je pravidlo členského státu v rozporu s evropským právem, je třeba aplikovat právo evropské (viz Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 1964, *Costa*, C-6/64, Sb. rozh. I-01141).
82. Soud naopak přisvědčuje žalovanému, že žalobní body týkající se veřejné podpory a dohody o podpoře a vzájemné ochraně investic, které žalobkyně uplatnila ve svém podání ze dne 14. 6. 2019, byly uplatněny po uplynutí koncentrační lhůty.
83. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. *žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.* Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. *rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může [žalobce] jen ve lhůtě pro podání žaloby.* Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu připouští možnost upřesňování žalobní argumentace i po zákonné lhůtě, vyžaduje však, aby již původní žalobní tvrzení byla dostatečně určitá.

84. V rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 As 106/2017 - 34, Nejvyšší správní soud uvedl, že „žalobní bod je vždy spojením skutkových a právních důvodů, které mohou navzájem vytvářet různé kombinace. V řízení před správním soudem nelze postupovat tak, že žalobce v žalobě vznese pár obecných právních námitek (rozhodnutí je nesprávné - nezákonné, nebylo prokázáno deliktní jednání) - a teprve v dalších podáních formuluje konkrétní skutkové a právní argumenty. ... „
85. Po posouzení rozsahu žalobních tvrzení a obsahu pozdějšího podání žalobkyně dospěl soud k závěru, že nové žalobní body týkající se veřejné podpory a dohody o podpoře a vzájemné ochraně investic nelze považovat za rozšíření v žalobě formulovaných námitek, proto k nim při posouzení věci nepřihlížel.
86. Na základě shora uvedeného soud uzavírá, že napadené rozhodnutí je založeno na nesprávném právním výkladu unijního práva, jakož i nesprávné interpretaci judikatury Ústavního soudu týkajícího se přednosti unijního práva před právem českým (nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 50/04, a nález Ústavního soudu ze dne 26. 11. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 19/08). Ačkoliv je tedy napadené rozhodnutí formálně v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. w) ZPD ve znění účinném do 1. července 2017, samotné zákonné ustanovení není v souladu s unijním právem a nemůže tak proto být ve věci aplikováno.

VII. Závěr

87. S ohledem na shora uvedené skutečnosti soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
88. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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 měla plný úspěch žalobkyně, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do rukou jejího zástupce na nákladech řízení částku 15 342 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a z odměny za zastoupení advokátem v rozsahu tří úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, doplnění žaloby ze dne 14. 6. 2019, účast na jednání před soudem dne 26. 1. 2022) po 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, včetně tří režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v rozsahu odměny za právní zastoupení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající této dani. Náhradu nákladů řízení za repliku podanou dne 14. 10. 2019 soud žalobkyni nepřiznal, neboť se převážně týkala otázky možnosti doplnění žaloby o nová žalobní tvrzení, nejednalo se tak o náklad, který by byl důvodně vynaložen.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 2. února 2022

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu