



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a Mgr. Martina Lachmanna ve věci

žalobkyně **AZ-TECHNIKA a.s.,**
sídlem Na Chodovci 2880/59, Praha 4, IČ: 26492580
zastoupená GT Tax, a.s.
sídlem Muchova 240/6, Praha 6, IČ: 26420473

proti

žalovanému **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7
Praha 7

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu spočívajícím v zahájení kontroly žalobkyně dne 8. 3. 2018

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

I. Předmět věci

1. Žalovaný u žalobkyně dne 8. 3. 2018 protokolem č. j. 41185/18/4230-23791-705341 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 v omezeném rozsahu:
 - *všech skutečností souvisejících s emisí dluhopisů,*

- *ověření příjmů osvobozených od daně dle § 19 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*

2. Žalobkyně je toho názoru, že tato kontrola byla zahájena nezákonně a že byla zjevně zahájena na politický nátlak.

II. Žaloba a vyjádření k žalobě

a) žaloba

3. Žalobkyně je toho názoru, že daňová kontrola byla zahájena účelově v souvislosti s prověřením korunových dluhopisů. Je toho názoru, že žalovaný uvedenou daňovou kontrolu nezačal na základě své svobodné úvahy, nýbrž k zahájení daňové kontroly byl donucen politickým tlakem s předem určeným zadáním doměřit daňovou povinnost. Takový postup však vylučuje nezávislý a nezájatý postup žalovaného v předmětné daňové kontrole. Žalobkyně tento svůj názor dokládá především skutečností, že v průběhu roku 2017 došlo zcela neočekávaně ke změně dlouhodobé správní praxe Finanční správy (žalovaného) ve vztahu ke korunovým dluhopisům.
4. Žalobkyně uvedla, že až do roku 2017 Finanční správa považovala emise korunových dluhopisů za zcela legitimní jednání, v němž nelze spatřovat žádné krácení daně. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na vyjádření náměstka ministra financí Jana Gregora ze dne 26. 7. 2012, na relevantní části korespondence mezi předsedou vlády Mgr. Bohuslavem Sobotkou a ministrem financí Ing. Andreje Babiše ze dne 15. 2. 2017 a ze dne 20. 2. 2017 a na dopis Ing. Martina Janečka, generálního ředitele Generálního finančního ředitelství adresovaný dne 5. 3. 2017 ministru zemědělství Martinu Jurečkovi, jako reakci na vystoupení v televizním diskusním pořadu Otázky Václava Moravce; z této korespondence vyplývá postoj uvedených osob k daňovým dopadům emise a k možnosti provedení daňovou kontrolu emise.
5. Dne 8. 3. 2017 přijal rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny ČR usnesení číslo 579 z 52. schůze k informaci Generálního finančního ředitelství o postoji daňových orgánů k problematice zdanění korunových dluhopisů. V tomto usnesení rozpočtový výbor konstatuje, že existují doložitelná podezření, že při emisi korunových dluhopisů v roce 2012 mohlo dojít ze strany některých emitentů a jejich vlastníků ke zneužití nebo obcházení zákonů v oblasti daní. Rozpočtový výbor žádá Generální finanční ředitelství, aby byly prověřeny všechny emise korunových dluhopisů vydané v roce 2012. Dále rozpočtový výbor žádá Generální finanční ředitelství o informaci o průběžných kontrolách souvisejících s emisemi korunových dluhopisů a o návrh dalších kroků k eliminaci obcházení zákona formou emise korunových dluhopisů v roce 2012. Žalobkyně uvedla, že fakticky Poslanecká sněmovna ČR úkolovala daňovou správu.
6. Žalobkyně uvedla, že o problematice korunových dluhopisů jednal dne 13. 3. 2017 čistě politický orgán - koaliční rada. Dále poukázala na další vyjádření představitelů finanční správy - generálního ředitele Ing. Martina Janečka ze dne 14. 3. 2017 a na tiskovou zprávu odboru komunikace generálního finančního ředitelství, z nichž vyplynulo, že Finanční správa hodlala setrvat ve věci korunových dluhopisů na dosavadní správní praxi i přes požadavek rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny. Dne 31. 5. 2017 nicméně odpověděl Ing. Martin Janeček, generální ředitel Generálního finančního ředitelství dopisem předsedovi rozpočtového výboru v tom

smyslu, že Finanční správa zcela podlehla politickému tlaku a diametrálně změnila svůj postoj ke korunovým dluhopisům.

7. Z výše uvedených skutečností dle názoru žalobkyně vyplývá, že Finanční správa podlehla politickému tlaku a zahájila kontroly emitentů korunových dluhopisů a navíc upravila i svoji původní metodiku, o které tvrdila, že vychází ze správní praxe a ze zákona. Tato původní metodika např. stanoví, že žádné právní předpisy neurčují, v jaké nominální hodnotě mohou být dluhopisy emitovány. V případě, že by se jednalo o tematické kontroly, jak píše Ing. Martin Janeček ve výše uvedeném dopise, mělo by se jednat např. o kontroly daňových subjektů s úrokovými náklady, nikoliv o kontroly emitentů korunových dluhopisů z 2012. Navíc není zcela transparentní, za jakým účelem zvolila Finanční správa speciální sledování úkonů u kontrol korunových dluhopisů.
8. Zahajování daňových kontrol korunových dluhopisů, a tedy i daňové kontroly u žalobkyně, na politický nátlak výslovně potvrzuje též vyjádření tehdejší náměstkyně ministra financí JUDr. Aleny Schillerové v rozhovoru pro DVTV (www.dvtv.cz), kde konstatuje, že Finanční správa se dostala pod hrozný politický tlak, že se jedná o útok na nezávislost Finanční správy. Dále konstatuje, že pod tímto politickým tlakem rozhodl Ing. Martin Janeček, ředitel Finanční správy o tom, že bude z důvodu emise korunových dluhopisů kontrolováno 1519 poplatníků. Dne 14. 6. 2017 Ing. Martin Janeček musel na půdě Poslanecké sněmovny opět odpovídat na dotazy poslanců ohledně kontrol korunových dluhopisů a bylo mu uloženo, aby do 15. 9. 2017 doložil průběžné výsledky kontrol firem s korunovými dluhopisy.
9. Žalobkyně je názoru, že v případě kontrol korunových dluhopisů se nejedná o svobodné rozhodnutí Finanční správy. V daném případě to byla Poslanecká sněmovna ČR, která fakticky rozhodla o tom, aby byly prověřeny všechny emise korunových dluhopisů vydané v roce 2012. Finanční správa (resp. generální ředitel) již takto rozhodla pouze formálně právě na politický nátlak. Dle názoru žalobkyně nelze v demokratickém státě připustit, aby toto rozhodnutí bylo vynuceno, resp. bylo výsledkem politického nátlaku.
10. Žalobkyně uvedla, že i v jejím případě byla kontrola zahájena na politické zadání, neboť jako emitent korunových dluhopisů byla zařazena mezi 1519 takto zjištěných emitentů dluhopisů, u nichž Ing. Janeček přislíbil ve své odpovědi předsedovi rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny prověření. Poukázala na to, že samotný rozsah daňové kontroly byl zaměřen právě na všechny skutečnosti související s emisí korunových dluhopisů - dotazy, které jsou v rámci daňové kontroly u žalobkyně pokládány, jsou standardizované dotazy, které jsou správci daně pokládány při prověřování korunových dluhopisů, a je zjevné, že tyto byly připraveny právě pro účely těchto na politický nátlak zahajovaných kontrol.
11. Žalobkyně si je vědoma stanoviska pléna Ústavního soudu ČR sp. zn. Pl. ÚS 33/11, podle kterého správce daně nemusí disponovat konkrétním podezřením k tomu, aby mohl provést daňovou kontrolu, tj. že lze provést i namátkovou kontrolu. O tuto situaci se však zjevně nejedná. Dle uvedeného nálezu Ústavního soudu ČR není pravomoc správce daně k vedení daňových kontrol bezbřehá, ale správce daně je povinen postupovat v souladu s principem proporcionality, tj. aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (např. šikanózní postup). Postup žalovaného pak odporuje i ústavnímu principu zákazu diskriminace, kdy výběr subjektů k provedení namátkové kontroly není vůbec objektivní,

nýbrž pouze motivovaný politickým tlakem doměřit daň či snahou veřejně diskreditovat emitenty korunových dluhopisů a fyzické a právnické osoby, které tyto dluhopisy nabyly a vlastní, a to bez jakéhokoli rozumného odůvodnění, resp. z výše uvedených vyjádření představitelů Finanční správy vyplývá, že jediným důvodem pro zahájení kontroly byl právě tento politický tlak.

12. Žalobkyně namítla, že postup žalovaného je nadto v rozporu s ústavním principem ochrany dobré víry a právní jistoty žalobkyně, neboť Finanční správa až do začátku roku 2017 uplatňovala správní praxi, kdy jednoznačně deklarovala, že emise korunových dluhopisů byly z daňového pohledu zcela v souladu se zákonem, přičemž jejich kontroly probíhaly za užití standardních nástrojů, kdy z analýz provedených Finanční správou již na přelomu let 2011 a 2012 nevyplýval žádný důvod tuto zavedenou správní praxi měnit. Žalobkyně byla tedy v oprávněné dobré víře v legalitu jeho jednání při emisi korunových dluhopisů. Žalobkyně je proto přesvědčena, že zahájením daňové kontroly zaměřené přímo jen na korunové dluhopisy se shora popsaným politickým pozadím došlo k zásahu do práva žalobkyně, kdy legitimně očekávala, že správní praxe žalovaného bude po celou dobu splatnosti emitovaných dluhopisů konzistentní.
13. Nadto Poslanecká sněmovna ČR předjímá výsledky daňových kontrol zahájených z jejího podnětu, když tvrdí, že při emisi korunových dluhopisů došlo k obcházení zákona. Pokud tedy Finanční správa podlehla politickému tlaku již vtom, že prokazatelně v důsledku tohoto politického tlaku zahajuje daňové kontroly korunových dluhopisů, lze se důvodně obávat, že tomuto politickému tlaku může podlehnout i pokud jde o závěry daňových kontrol. Jinými slovy postup úředních osob žalovaného v dané věci při zahájení daňové kontroly nebyl objektivní a s ohledem na politické pozadí není objektivnost postupu úředních osob žalovaného zaručena ani v rámci dalšího vedení daňové kontroly. S ohledem na uvedené není nestranný a nezaujatý postup zaručen ani v případě řízení o opravném či dozorčím prostředku.

b) Vyjádření k žalobě

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že generální ředitel Ing. Martin Janeček může z titulu své manažerské funkce rozhodovat o koncepčních otázkách či úkolech Finanční správy České republiky. Žalovaný zároveň nemá důvod zpochybňovat rozhodnutí osob nadaných pravomocí rozhodnout o tom, zda budou zahájeny kontroly zaměřené na určitou oblast. Žalovanému ostatně ani nepřísluší hodnotit vyjádření politiků, zástupců Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství.
15. Žalovaný nemá povědomí o tom (s výjimkou některých veřejných mediálních vyjádření, ze kterých by to snad bylo možné bez dalšího dovozovat), čím bylo motivováno rozhodnutí osob na úrovni Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství zaměřit vyhledávací činnost, případně daňové kontroly, na ověření základu daně a daně u osob, které emitovaly tzv. korunové dluhopisy (případně čím byla motivovaná různá vyjádření těchto osob pro média). Žalovaný ani nemá informace, ze kterých by vyplývalo, že předmětné rozhodnutí osob na úrovni Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství nebylo svobodné, či bylo výsledkem politického tlaku a stejně tak předpokládá, že ani žalobkyně nemá takovýchto informací. Z vyjádření, která žalobkyně v žalobě cituje, lze přímo dovést pouze to, že se otázka tzv. korunových dluhopisů stala v

minulosti výrazným mediálním tématem. Vyjádření bývalých členů vlády Bohuslava Sobotky a Milana Chovance se pak spíše jeví, i s ohledem na způsob zveřejnění, jako běžná vyjádření politiků, a to vzhledem k době, kdy byla učiněna.

16. I přes vyjádření tehdejší náměstkyně ministra financí JUDr. Aleny Schillerové, že se Finanční správa České republiky ocitla pod politickým tlakem, se žalovaný pod žádným politickým tlakem být necítí. Z pohledu žalovaného se totiž jedná o naprosto standardní postup, kdy jsou vyhledávací činnost správce daně, případně daňové kontroly zacíleny na určité tematické oblasti, kde ověřuje, nedošlo-li k nesprávnému stanovení daně (v tomto případě mj. k nesprávnému stanovení daně související s transakcemi ohledně tzv. korunových dluhopisů).
17. Žalobkyně se pokouší navodit dojem, že prováděná kontrola byla přímo nařízena usnesením Rozpočtového výboru č. 579 Poslanecké sněmovny České republiky. K tomu se Generální finanční ředitelství oficiálně vyjádřilo a Rozpočtovému výboru Poslanecké sněmovny sdělilo své stanovisko (dostupné na <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/Financni-sprava-korunove-dluhopisy-kontroluje-8030>), v němž odmítlo postupovat v souladu s tímto usnesením s tím, že orgán Poslanecké sněmovny nemůže vedoucímu správního úřadu ukládat úkoly týkající se výkonu působnosti jím řízeného správního orgánu nebo správních orgánů jemu podřízených a závazně po něm požadovat provedení těchto úkolů. To však neznamená, že by paralelně Finanční správa České republiky nedospěla ke stejnému názoru, tj. že je třeba prověřit některé daňové aspekty související s vydáváním tzv. korunových dluhopisů. Koneckonců Finanční správa České republiky je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní, kam spadá i kontrola všech skutečností, které mohou mít dopad na stanovení daně. V předmětném stanovisku se Generální finanční ředitelství navíc vyjádřilo tak, že kontrola korunových dluhopisů již (tj. ke dni 14. 3. 2017) probíhá. Konečně lze mít za to, že ani sám Rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny své usnesení č. 579 nemínil jako příkaz, neboť předseda tohoto výboru, Ing. Václav Votava, svým dopisem ze dne 17. 5. 2017 generálnímu řediteli Generálního finančního ředitelství sdělil, že „*Usnesení rozpočtového výboru jsme chápali jako podnět či informaci, se kterými Finanční správa jinak standardně pracuje*“, na což pak generální ředitel Generálního finančního ředitelství odpověděl dopisem ze dne 31.5.2017, že „*přesně tak bylo v souladu se zákonnými zásadami daňového řízení k předmětnému Usnesení přistoupeno*“.
18. Za zásadní pro účely tohoto řízení pak žalovaný považuje to, že důvod zahájení daňové kontroly sám sobě práva žalobkyně nijak poškodit nemůže. Daňovou kontrolu lze totiž zahájit u libovolného daňového subjektu (za zákonem stanovených procesních podmínek), aniž by musel správce daně nutně disponovat jakýmkoliv podezřením či důvody (k tomu viz nálezný Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 33/11 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 65/2013-40). Daňový subjekt nadto nemá ani právo, aby mu správce daně tyto důvody, pokud nějaké existují, sděloval a vedl o nich dialog (rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, č.j. 4 Afs 57/2014-30). Samotné provádění daňové kontroly tedy vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv (rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, č.j. 8 Afs 46/2009 - 46). Žalovaný v této souvislosti netvrdí, že by se v projednávané věci jednalo o nahodilou či namátkovou daňovou kontrolu, nicméně

poukazuje na to, že důvody jejího zahájení nemohou mít na zákonnost daňové kontroly vliv, a to i kdyby Finanční správa České republiky jednala v souladu s přáním politických činitelů.

19. Dále žalovaný uvedl, že o diskriminaci se zde jednat nemůže, a to už jen proto, že se všemi daňovými subjekty, které se nacházejí ve stejné situaci (tj. emitovaly tzv. korunové dluhopisy), je podle žalobcových tvrzení zacházeno stejně, tj. jsou podrobeni kontrolám. Rozlišovací kritérium emise dluhopisů přitom zapovězeno není (nejde o kritérium typu rasy či náboženského vyznání, které by diskriminaci založit mohlo). Zahájení daňové kontroly ani nemůže představovat porušení dobré víry a právní jistoty (v tomto kontextu však spíše legitimního očekávání) žalobkyně, neboť nic, co v žalobě tvrdí, nemohlo v žalobkyni vzbudit dojem, že daňové aspekty tzv. korunových dluhopisů kontrolovány vůbec nebudou. Tzv. korunové dluhopisy jistě emitovány být mohly a daňové předpisy s nimi v minulosti počítaly, ale to pochopitelně nebrání tomu, aby správce daně prověřil (třeba právě daňovou kontrolou), zda daňový subjekt jejich daňové aspekty ve svém daňovém tvrzení uvedl v souladu se zákonem.
20. Obava žalobkyně, že by snad žalovaný mohl ve svých kontrolních závěrech podlehnout tvrzenému politickému tlaku, je vzhledem k výše uvedenému planá a navíc předčasná. Žalovaný totiž zatím v rámci daňové kontroly k žádným závěrům nedospěl, neboť kontrola je na samém začátku. Hodnocení kontrolních závěrů mimoto přesahuje rámec žaloby, neboť tu zatím žádných takových závěrů není, a navíc samotný takový závěr nemůže být zásahem ve smyslu ustanovení § 82 soudního řádu správního (k tomu přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60).
21. Žalovaný konečně na podporu své argumentace odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2018, č. j. 45 Af 32/2017 - 66, který dal žalovanému v obdobné věci zapravdu.
 - c) *replika žalobkyně k vyjádření žalovaného*
22. Žalobkyně podala repliku k vyjádření žalovaného. Znovu uvedla, že již v podané žalobě odkazovala na vyjádření tehdejší náměstkyně ministra financí JUDr. Aleny Schillerové v rozhovoru pro DVTV (www.dvtv.cz). JUDr. Schillerová tuto situaci okomentovala jako útok na nezávislost finanční správy a zkonstatovala, že právě pod tímto politickým tlakem rozhodl Ing. Martin Janeček, ředitel Finanční správy, o tom, že bude z důvodu emise korunových dluhopisů kontrolováno 1519 poplatníků. Nejen tedy žalobkyně, ale i žalovaný má informace, z nichž je jednoznačně patrné, že se nejednalo o svobodné rozhodnutí Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství. Dále žalobkyně uvedla, že skutečnost, že se nejedná o standardní postup, dokazuje např. vyjádření Ing. Martina Janečka, který ještě dne 14. 3. 2017, tvrdil, že Finanční správa nemá důvod měnit svou dosavadní praxi, která primárně vychází ze zákona a je upravena příslušnými metodickými pokyny a vnitřními taktickými postupy. Obdobně se téhož dne vyjádřila tisková mluvčí X. Tuto zavedenou praxi po tomto prohlášení Finanční správa změnila - to lze dokumentovat dopisem Ing. Martina Janečka ze dne 31. 5. 2017 adresovaným předsedovi Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny (dále jen „Rozpočtový výbor“), kde uvádí, že Finanční správa vypracovala požadovanou metodiku pro prověřování výnosů

z korunových dluhopisů a v nedávné době zahájila tematickou kontrolní akci zaměřenou na všechny daňové otázky související se všemi emisemi korunových dluhopisů a za účelem zpracování podrobného výkazu z této kontrolní akce zadalo speciální sledování úkonů prováděných v rámci jednotlivých prověřování, evidovaných zvláště u každého daňového subjektu. Uvedené jednoznačně podle názoru žalobkyně dokládá, že se rozhodně nejedná o „naprosto standardní postup“, jak se snaží tuto situaci prezentovat žalovaný.

23. Žalobkyně nesouhlasí ani s tím, že když Generální finanční ředitelství oficiálně odmítlo postupovat v souladu s usnesením Rozpočtového výboru ze dne 8. 3. 2017, neznamená to, že by paralelně Finanční správa nedospěla ke stejnému názoru, tj. *„že je třeba prověřit některé daňové aspekty související s vydáním tzv. korunových dluhopisů“*. Žalobkyně uvedla, že dne 14. 3. 2017 Finanční správa tvrdila, že nemá důvod měnit svoji dosavadní praxi, Generální finanční ředitelství se sice vyjádřilo dne 14. 3. 2017 tak, že korunové dluhopisy kontroluje, jak je uvedeno v titulku tiskové zprávy, nicméně z tohoto stanoviska vyplývá, že se jedná o standardní kontrolní činnost, dle standardních postupů Finanční správy. Postup stanovený Rozpočtovým výborem naopak Generální finanční ředitelství odmítlo. Ze samotného usnesení vyplývá zcela jednoznačné zadání pro činnost Finanční správy. Pokud pak žalovaný odkazuje na dopis Ing. Martina Janečka ze dne 31. 5. 2017, je třeba uvést, že z tohoto vyjádření generálního ředitele naopak vyplývá, že Finanční správa politickému tlaku podlehl a začala korunové dluhopisy plošně kontrolovat, k čemuž vypracovala Rozpočtovým výborem požadovanou metodiku a zavedla speciální systém sledování úkonů prováděných v rámci jednotlivých prověřování.
24. Z nálezů Ústavního soudu vyplývá, že zahajování daňových kontrol rozhodně není libovolné, správce daně je povinen postupovat v souladu s principem proporcionality. Správce daně je povinen ctít ústavní práva daňových subjektů a postupovat v souladu se zásadami daňového řízení. Žalobkyně je toho názoru, že tomu správce daně dostojí, pokud bude postupovat dle objektivních, transparentních postupů uplatňovaných vůči všem daňovým subjektům stejně, např. za využití nahodilého výběru daňových subjektů ke kontrole. Daňové kontroly korunových dluhopisů nebyly zahajovány na základě standardní metodiky a analýz Finanční správy, která by zajišťovala objektivitu postupu, z jednotlivých vyjádření čelních představitelů státu je jednoznačně patrné, že se jednalo o politický nátlak, kterému Finanční správa podlehl, když tyto kontroly zahájila.
25. Žalobkyně je také toho názoru, že s ohledem na zcela nestandardní přístup Finanční správy ke kontrole korunových dluhopisů, je porušení zákazu diskriminace naprosto zřejmé. Podstatná je přitom dále skutečnost, že kontroly jsou vedeny nikoliv u všech firem, které emitovaly dluhopisy, nebo které mají v daňově uznatelných nákladech úroky z úvěru, zápůjček, směnek nebo jiných finančních instrumentů, ale pouze u společností s korunovými dluhopisy. Přitom nominální hodnota dluhopisů nemá žádný vliv na základ daně z příjmů právnických osob. Žalobkyně namítala, že legitimně očekávala, že emise korunových dluhopisů byly z daňového pohledu v souladu se zákonem a také jejich kontroly probíhají v souladu se zákonem a za užití standardních postupů. Žalobkyně nemohla očekávat, že Finanční správa nebude respektovat zákon a podlehe politickému tlaku a na konkrétně vymezenou objednávky Poslanecké sněmovny zahájí „efektivní kontrolu“.

26. K argumentaci žalovaného rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2018 č. j. 45 Af 32/2017, žalobkyně uvádí, že uvedený rozsudek je na zde projednávanou věc nepřiléhavý. V nyní projednávané věci se totiž jedná o skutkově jinou věc, když předmětem sporu je daňová kontrola cílená speciálně na korunové dluhopisy, tj. účelovost této kontroly je zřejmá. Z odůvodnění rozhodnutí je také patrné, že Krajský soud v Praze dospěl ke svým závěrům, aniž by provedl podstatnou část z navržených důkazních prostředků.

III. Jednání ve věci

27. Jednání ve věci se konalo dne 27. 2. 2020. Obě procesní stany na něm setrvaly na dosavadních postojích. Žalovaný poukázal na to, že daňová kontrola stále probíhá a že Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 4. 2018, č. j. 45 Af 32/2017 - 66 v obdobné věci neshledal v postupu žalovaného nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud poté o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku rozhodl dne 19. 7. 2018, pod č. j. 7 Afs 210/2018 - 53 a kasační stížnost shledal nedůvodnou. Žalobkyně k tomu poté v závěrečném návrhu uvedla, že podle jejího názoru nelze závěry citované judikatury aplikovat na projednávanou věc, neboť Nejvyšší správní soud se v rozsudku nezabýval tím, že postup žalovaného byl vůči žalobkyni diskriminační a tím, že kontrola u žalobkyně byla provedena pouze v úzkém zaměření.
28. Městský soud provedl na jednání důkazy dopisem Mgr. Bohuslava Sobotky, předsedy vlády ze dne 15. 2. 2017 adresovaný Ing. Andreji Babišovi, ministru financí, usnesením rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky z 52. schůze ze dne 8. 3. 2017 a jeho potvrzení výrokem I. usnesení č. 1602 Poslanecké sněmovny ČR, reakcí Ing. Martina Janečka generálního ředitele Generálního finančního ředitelství ze dne 14. 3. 2017 vůči Ing. Václavu Votavovi, předsedovi rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, vyjádření X ze dne 14. 3. 2017, dopis Ing. Martina Janečka k předsedovi rozpočtového výboru ze dne 31. 5. 2017, článek – rozhovor a vyjádření X, článek webu parlamentnilisty.cz ze dne 16. 9. 2017 o vyjádřeních Mgr. Bohuslava Sobotky, článkem echo24.cz ze dne 21. 4. 2017 o výzvě ministra vnitra Milana Chovance vůči generálnímu řediteli Ing. Janečkovi k šetření zdanění dluhopisů.
29. Soud neprovedl důkazy listinami (protokol o kontrole, stížností žalobkyně a na ni navazujícím vyrozuměním o jejich prošetření), které jsou součástí správního spisu, který měl soud k dispozici a z jehož obsahu vycházel. Seznámení se s obsahem správního spisu dle judikatury nevyžaduje provádění dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Dále soud neprovedl důkaz listinami - informace Ministerstva financí ze dne 26. 7. 2012 týkající se změny zdanění úrokových výnosů z dluhopisů, dopisem Ing. Andreje Babiše ze dne 20. 2. 2017 adresovaného Mgr. Bohuslavu Sobotkovi, dopisem Ing. Martina Janečka ze dne 5. 3. 2017 adresovaný Marianu Jurečkovi, dopisem Ing. Andreje Babiše ze dne 13. 3. 2017 adresovaného Mgr. Bohuslavu Sobotkovi a MVDr. Pavlu Bělobrádkovi, Ph. D., MPA, nedatovaným podkladem k jednání rozpočtového výboru k problematice zdanění výnosů korunových dluhopisů, článkem webu České televize ze dne 19. 9. 2017 o účasti Ing. Martina Janečka na jednání rozpočtového výboru mj. ve věci vyšetřování dluhopisů, rozhovorem tehdejší náměstkyně ministra financí JUDr. Aleny Schillerové poskytnutým

dne 15. 5. 2017 pro internetovou televizi DVTV (www.dvtv.cz) a dále výsledky JUDr. Aleny Schillerové, Ing. Martina Janečka, Bc. Milana Chovance, Mgr. Bohuslava Sobotky, neboť pro zjištění rozhodných skutečností městský soud provedl dostatek důkazů a další dokazování by tato zjištění pouze opakovalo, proto tyto důkazy soud považoval za nadbytečné.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem městský soud zjistil, že dne 8. 3. 2018 byla protokolem č. j. 41185/18/4230-23791-705341 zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Předmětem daňové kontroly je daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 v omezeném rozsahu – všech skutečností souvisejících s emisí dluhopisů a ověření příjmů osvobozených od daně podle § 19 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Správce daně rovněž žalobkyni položil otázky týkající se převažující činnosti daňového subjektu v roce 2014, místa výkonu podnikatelské činnosti, vedení účetnictví v roce 2014, fúze se společností MUSCARIA a.s. (ta fúzí zanikla) a položila otázky emise dluhopisů a jejich daňovém zohlednění v kontrolovaném období – městský soud poznamenává, že téměř na všechny otázky daňový subjekt odpověděl s tím, že informace dodá později do 6. 4. 2018. Protokol o zahájení daňové kontroly obsahuje také poučení žalobkyně o právech a povinnostech v rámci probíhající daňové kontroly. Na otázky v protokolu odpověděla žalobkyně dne 15. 5. 2018.
31. Proti zahájení daňové kontroly podala žalobkyně dne 6. 4. 2018 stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu. V podané stížnosti žalobkyně namítala, že je zjevně nezákonná, neboť porušuje zásadu zákonnosti a právo na spravedlivý proces, když daňová kontrola byla zahájena na politickou objednávku se zaměřením na emisi korunových dluhopisů. Nejedná se tedy o svobodné rozhodnutí finanční správy zahájit daňovou kontrolu, nýbrž o tomto fakticky rozhodla Poslanecká sněmovna ČR, respektive dne 8. 3. 2017 Rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny ČR usnesením č. 579.
32. Dne 18. 4. 2018 byla žalobkyně vyrozuměna o výsledku šetření podané stížnosti, přičemž stížnost byla shledána nedůvodnou. Žalovaný shrnul, že v rámci jednání byl vymezen předmět i rozsah daňové kontroly a správce daně začal zjišťovat okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně postupuje zákonným způsobem za účelem naplnění cíle dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Generálnímu finančnímu ředitelství nepochybně náleží pravomoc rozhodovat o koncepčních otázkách či úkolech Finanční správy České republiky. Správce daně se necítí být pod politickým nebo jiným tlakem. Správce daně je vázán příslušným právním rámcem, z toho důvodu nemůže vést účelově daňovou kontrolu.
33. Ve správním spisu jsou dále založeny doklady, které byly správním orgánem vyžádány, a to zejména výpisy, emisní podmínky, smlouvy o upsání dluhopisů, seznam dodavatelů, výpisy z bankovního účtu žalobkyně, smlouvy o převodu obchodního podílu, organizační struktura, seznam dodavatelů žalobkyně.

34. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Z citovaného ustanovení vyplývají konkrétní podmínky, které musí být naplněny, má-li soud rozhodnout, že je zásah správního orgánu nezákonný. Jedná se o tyto podmínky: 1) žalobce byl přímo; 2) zkrácen na svých právech; 3) nezákonným; 4) zásahem, pokynem nebo donucením (tj. zásahem) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím; 5) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo. Současně má-li soud zakázat správnímu orgánu, aby v porušování práva pokračoval, musí být splněna ještě další podmínka, a to, že takovýto zásah v době rozhodování trvá nebo hrozí jeho opakování. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, sp. zn. 2 Aps 1/2005).
35. Podle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Podle § 5 odst. 1 až 3 daňového řádu správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
36. Podle ustanovení § 85 odst. 1 až 3 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.
37. Daňová kontrola je klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31). Výběr daňových subjektů ke kontrole je výhradně v kompetenci správce daně. Může se uskutečnit na základě podnětů od třetích osob, na základě rizikových analýz finanční správy, i na základě prostého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). Pokud jde o zacílení svého prověřování, má správce daně

široké správní uvážení, které je limitováno v zásadě jen podmíněným zákazem opakovaných daňových kontrol v § 85 odst. 5 daňového řádu a obecnou zásadou proporcionality, což ale v projednávané věci namítáno není. Tak jako zahájení daňové kontroly nebrání neexistence konkrétních důvodů, nemůže jejímu zahájení bránit ani to, pokud se určitá právní otázka mající dopad na stanovení daňové povinnosti stane otázkou veřejně (politicky) debatovanou. Připuštění takového omezení by ve vztahu ke kompetencím daňové správy nebylo přípustné. Nebylo by současně možné vyloučit ani to, že vyvolávání takové diskuze by mohlo být i záměrné a účelové, tedy cílené na to, aby určitá oblast nemohla být daňovou správou kontrolována.

38. Městský soud se nejprve zabýval otázkou, zda lze zahájení daňové kontroly považovat za zásah správního orgánu ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. Pojem „zásah“ je judikaturou (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 – 42, publ. pod č. 720/2005 Sb. NSS) vykládán tak, že *„jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla, např. faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd.; tedy obecně úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby, vůči nimž směřují, a ty jsou povinny na jejich základě něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět, a to na základě jak písemného, tak i faktického (ústního či jinak vyjádřeného) pokynu či příkazu. Kromě neformálnosti samotného zásahu je neformální i donucení v případě nerespektování pokynu či příkazu“*.
39. Dle ustálené judikatury zahájení a provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. (k tomu např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110).
40. O nezákonném zásahu lze pak obecně hovořit tehdy, jestliže je zásah v rozporu s hmotným a procesním právem upravujícím činnost správního orgánu, případně je v rozporu se zásadami, které činnost správního orgánu ovládají. Nezákonnost daňové kontroly bývá judikaturou zpravidla shledána v případech, kdy je prováděna bezdůvodně kontrola při shodném předmětu již proběhnuté kontroly, je-li kontrola prováděna v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, nebo je prováděna kontrola osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby. O nezákonnou daňovou kontrolu se může jednat také v případech, kdy ze strany pracovníka správce daně dochází v průběhu kontroly k nezákonnému postupu. O žádný z uvedených příkladů se v daném případě nejedná, neboť žalobkyně spatřuje nezákonnost daňové kontroly výhradně v tom, že daňová kontrola byla zahájena na politickou objednávku a nikoliv na základě vlastní činnosti správce daně.
41. Městský soud v Praze předeseílá, že skutkově i právně prakticky totožnou situací jiných žalobců se správní soudy již zabývaly – Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v rozsudku ze dne 15. 5. 2018, č. j. 59 A 4/2018 – 61, Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 4. 9. 2018, č. j. 11 A 17/2018 – 44 a zejména Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 4. 2018, č. j. 45 Af 32/2017 – 66, který v návaznosti na kasační stížnost přezkoumal i Nejvyšší správní soud a potvrdil jej v rozsudku ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 210/2018 – 53. Správní soudy se ve všech citovaných rozhodnutích shodly v tom, že daňová kontrola korunových dluhopisů nebyla zahájena nezákonně. Od těchto závěrů

poté neshledal Městský soud v Praze důvod odklonit se ani v projednávané věci, neboť ani v případě žalobkyně neshledal žádný významný rozdíl oproti věcem jiných žalobců, který by odůvodňoval případný odklon od citované judikatury správních soudů.

42. Městský soud v zahájení kontrol emitentů korunových dluhopisů předně neshledal naplnění podmínky přímého zaměření respektive přímého zásahu do právní sféry žalobkyně. O takovém zásahu by bylo možné uvažovat pouze v případě, pokud by žalobkyně předkládala důkazy o tom, že správce daně podlehl politickému nátlaku zaměřenému konkrétně na žalobkyni. Všechny navrhované důkazy se však vztahovaly ke kontrolám emisí korunových dluhopisů obecně. Žalobkyně netvrdila, že by ji některý z navrhovaných listinných důkazů přímo zmiňoval, dovozovala pouze, že na základě politického tlaku na finanční správu, který chtěla prokazovat kromě listinných důkazů i navrhovanými svědeckými výpověďmi, u ní byla zahájena daňová kontrola stejně jako u dalších emitentů korunových dluhopisů v roce 2012.
43. Městský soud se poté neztotožnil se stěžejním názorem žalobkyně, že daňová kontrola byla zahájena na politickou objednávku. Je nepochybné, že otázka korunových dluhopisů a jejich emise je dlouhodobě podrobena politické diskusi a je zde obecně vyšší tlak na přezkoumání správnosti zjištění a stanovení daně. To ostatně vyplývá také z přijatého usnesení č. 579 Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny ČR, se kterým Poslanecká sněmovna ČR vyslovila souhlas dne 15. 3. 2017. Rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny ČR v tomto usnesení nicméně vyjádřil toliko podezření o tom, že při emisi korunových dluhopisů v roce 2012 mohlo ze strany některých emitentů a jejich vlastníků docházet ke zneužití a obcházení zákonů v oblasti daní. Nekonstatoval tedy, jak uvádí žalobkyně, že skutečně k porušování právních předpisů docházelo, a to rovnou u všech daňových subjektů. Na základě svého podezření požádal Rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny ČR Generální finanční ředitelství, aby prověřilo všechny emise korunových dluhopisů a za tímto účelem vydalo metodický či obdobný pokyn. Generální finanční ředitelství na toto usnesení reagovalo dne 14. 3. 2017 dopisem generálního ředitele tak, že zcela odmítlo postupovat na pokyn Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny ČR. Generální finanční ředitelství tedy explicitně odmítlo, aby do jeho činnosti Rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny ČR jakýmkoliv způsobem zasahoval, úkoloval jej nebo vymezoval okruh daňových subjektů, na který má být cílena daňová kontrola. Sám generální ředitel poté v dopisu ze dne 31. 5. 2017 určeném předsedovi rozpočtového výboru výslovně uvedl, že usnesení rozpočtového výboru č. 579 z 8. 3. 2017 správce daně uchopil jako „*jeden z podnětů získaných v rámci debaty, z níž bylo možno dovodit výrazný nárůst poptávky veřejnosti, aby daňové otázky týkající se korunových dluhopisů byly prověřovány komplexním způsobem*“.
44. Je tedy v souladu s posláním daňové kontroly a postupu při správě daní, aby Generální finanční ředitelství s ohledem na svou běžnou činnost posoudilo krok Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny ČR v podobě přijatého usnesení jako podnět ke zvýšeným kontrolám v dané oblasti. Právě podněty ze strany třetích osob bývají často důvodem posléze zahájené daňové kontroly, přičemž posuzovaný případ není v tomto ohledu výjimkou. Odlišnost od běžně podávaných podnětů u daňové správy je však možné spatřovat v tom, že podnět nebyl adresován vůči konkrétnímu daňovému subjektu (žalobkyni), nýbrž v souvislosti s konkrétní problematikou. I přes jeho širší dopad je třeba

nahlížet na usnesení Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny ČR stále pouze jako na podnět k zahájení daňových kontrol. Pokud by právě na základě takto podaného podnětu daňová správa provedla vlastní šetření, vyhodnotila vlastní analýzy dosud provedených daňových kontrol u subjektů, které jsou emitenty korunových dluhopisů, a zjistila, že podnět je opodstatněný, bylo by legitimní, pokud následně přistoupila k provádění daňových kontrol. Nelze se tedy ztotožnit se žalobkyní, že daňové kontroly tedy nebyly zahájeny na politickou objednávku, nýbrž nanejvýše na podkladě podnětu Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny ČR. Tyto závěry koneckonců vyplývají také z dopisu generálního ředitele Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2017.

45. Je také třeba zdůraznit, že jednotlivé daňové subjekty, které jsou emitenty korunových dluhopisů, nebyly Rozpočtovému výboru Poslanecké sněmovny ČR v době přijetí usnesení č. 579 vůbec známy. Byla to právě daňová správa, kdo rozhodl o tom, u kterých konkrétních subjektů bude daňová kontrola zahájena, a jaký bude předmět a rozsah této kontroly. Žalovaný tak učinil na základě tzv. namátkové kontroly, kdy není vyloučeno provedení daňové kontroly ani tehdy, nemá-li správce daně žádné konkrétní pochybnosti o správném vyměření daně (k tomu viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č.j. 1 Afs 107/2014-31).
46. Nelze tedy celkově souhlasit s žalobkyní ani v tom, že by daňová kontrola nebyla zahájena na základě vlastní činnosti daňové správy.
47. Co se týče jednotlivých vyjádření třetích osob v souvislosti s kontrolou korunových dluhopisů, jakož i samotná politická vyjádření, na která žalobkyně v podané žalobě rozsáhle odkazuje, ty nemohou být podle názoru městského soudu hodnoceny jinak, než jako snaha přispět ke všeobecné a veřejné diskusi nad problematikou korunových dluhopisů a s tím související činnosti daňové správy. Konkrétně vyjádření bývalého premiéra Bohuslava Sobotky ze dne 15. 9. 2017, ve kterém žalobkyně spatřuje výslovné potvrzení zahájení daňových kontrol na politické zadání, je třeba vnímat toliko jako vyjádření politicky činné osoby a představeného státu. Nelze z nich však učinit jakýkoliv závěr o tom, že by snad Generální finanční ředitelství „podlehlo politickému tlaku“, na základě kterého přistoupilo k provádění daňových kontrol se zaměřením na emisi korunových dluhopisů.
48. Pokud jde o předmět i rozsah daňové kontroly u žalobkyně, ty byly vymezeny sice s omezeným zaměřením na emisi korunových dluhopisů a s tím související podmínkou osvobození od daně z příjmů právnických osob podle § 19 zákona o daních z příjmů, ani v tomto vymezení předmětu kontroly neshledal městský soud nezákonnost postupu žalovaného. Tyto skutečnosti svědčí o tom, že daňová kontrola byla zahájena za účelem správného zjištění a stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, tj. ryze daňových aspektů a nebyla zaměřena výhradně na přezkoumání okolností samotné emise korunových dluhopisů. To poté svědčí jak legitimnosti zaměření předmětu daňové kontroly na daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu za rok 2014, tak i obecně postupu správce daně podle § 1 odst. 2 daňového řádu, jehož primárním cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

49. Co se týče vyjádřených obav žalobkyně ohledně výsledku daňové kontroly, pak ani tyto obavy neshledal soud opodstatněnými. Smyslem daňové kontroly je především prověřit tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení daňové povinnosti (zde za rok 2014). Prostřednictvím daňové kontroly je tedy ověřováno, zda daň byla stanovena ve správné výši. Daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole shrnující výsledky kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů. Na základě zprávy o kontrole však nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu. Může však být podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení [k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02 (Sb. ÚS, sv. 30, nález č. 63, str. 129)]. Zahájení daňové kontroly tedy nutně neznamená, že při zjišťování a stanovení daně skutečně k jakémukoliv pochybení žalobkyně došlo. Jinými slovy byla-li daň z příjmů za zdaňovací období roku 2014 správně zjištěna a stanovena, pak nemůže být žalobkyně žádným způsobem ze strany daňové správy sankcionována a obavy žalobkyně tudíž nejsou namístě.
50. K námitce možné diskriminace v postupu žalovaného městský soud poukazuje na to, že zásada zachování rovného přístupu ke všem daňovým subjektům se podle ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu vztahuje ke všem subjektům nacházejícím se v obdobné situaci. Jak bylo vyloženo, kontrola byla zahájena na základě objektivního kritéria (emise předmětných dluhopisů) a to u všech 1519 společností, které dluhopisy emitovaly. Vůči všem těmto daňovým subjektům, u nichž byla jednotícím prvkem odlišujícím od jiných daňových subjektů emise korunových dluhopisů, bylo tedy při zahájení daňové kontroly postupováno stejně, když u všech byly prověřovány okolnosti stanovení daně z příjmů těchto daňových subjektů. Nelze se tedy podle názoru městského soudu úspěšně dovolávat porušení zásady stejného zacházení s jinými subjekty, u nichž kontrola zahájena nebyla, když tyto subjekty se z tohoto důvodu ani ve stejné situaci nenacházely.
51. K ochraně legitimního očekávání žalobkyně v tom, že na základě dřívějšího přístupu správce daně emise korunových dluhopisů kontrolována nebude, městský soud konstatuje, že aby bylo možné odkazovat na závaznou správní praxi a na nutnost jejího následování příslušným správním orgánem, musí se v první řadě jednat o praxi zákonnou a předvídatelnou. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že *„účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem - jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem), nýbrž se může domáhat toliko toho, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán“* (srov. rozsudek ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86). Pokud by tedy např. byla eventuálně nezákonná praxe správce daně v předcházejícím zdaňovacím období vůči daňovému subjektu benevolentnější, nemůže následně daňový subjekt poukazovat na legitimnost svého tehdejšího očekávání, že správce daně bude i nadále postupovat vůči němu stejně nezákonně a benevolentně, jako dříve. *„Poukaz na jednání opírající se o legitimní očekávání totiž může mít relevanci pouze tehdy, jednala-li dotyčná osoba určitým způsobem proto, že se se zřetelem ke všem rozhodným skutečnostem mohla domnívat, že postupuje v souladu se zákonem“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2006, č. j. 2 Afs 14/2006 - 55). Městský soud zdůrazňuje, že samotným zahájením kontroly

ještě není předznamenáváno, že by daňový subjekt postupoval nezákonně, naopak jde pouze o prověření stavu a okolností daňové povinnosti subjektu. To, že žalovaný před zahájením kontroly v otázce zdanění korunových dluhopisů nijak nepostupoval, natož aby prováděl daňovou kontrolu, ještě neznámá, že šlo o právně bezvadný resp. zákonný stav. Žalobkyně proto nemohla být v dobré víře a v legitimním očekávání toho, že daňové otázky emise korunových dluhopisů nebudou orgány daňové správy v prekluzivní lhůtě vůbec prověřovány.

52. S ohledem na shora uvedené městský soud celkově neshledal, že by daňová kontrola žalobkyně byla zahájena v rozporu s ustanovením § 87 odst. 1 či jiným ustanovením daňového řádu nebo jiného právního předpisu, a tím došlo k porušení zásady zákonnosti uvedené v § 5 odst. 1 daňového řádu. Rovněž nebylo zjištěno, že by žalovaný uplatňoval svou pravomoc mimo meze daňového řádu či v jiném rozsahu, než který připouští daňový řád, čímž by žalovaný mohl porušit zásadu legální licence podle § 5 odst. 2 daňového řádu. Obsah správního spisu také nesvědčí o tom, že by žalovaný v rámci prováděné kontroly volil takové prostředky, které žalobkyni nadměrně zatěžují, a tím porušil zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti vyjádřenou v § 5 odst. 3 daňového řádu.
53. Městský soud v Praze na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

54. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobkyně, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení. Žalovaný správní orgán, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

V Praze 27. února 2020

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu