



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců
Mgr. Jana Čížka a JUDr. Milana Podhrázkého ve věci

žalobkyně: **T. a.s.**, IČO: X
sídlem P. v., B.
zastoupená daňovou poradkyní BDO Tax s.r.o., IČO: 26420473
sídlem Muchova 6, Praha 6

proti

žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábreží Kpt. Jaroše 7, Praha 7

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 21. 11. 2017 se žalobkyně domáhá, aby soud určil, že zásah, kterého se měl žalovaný dopustit dne 24. 5. 2017 zahájením a vedením daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013, byl

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

nezákonný, a aby žalovanému zakázal pokračovat v dalším zasahování do práv žalobkyně.

2. Žalobkyně v žalobě nejprve uvedla, že žalovaný u ní dne 24. 5. 2017 zahájil daňovou kontrolu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013. Tato kontrola se týkala tzv. korunových dluhopisů. Žalobkyně podala bezprostředně po zahájení kontroly stížnost na postup žalovaného, neboť měla za to, že daňová kontrola byla zahájena na politický nátlak, a že je prováděna v rozporu se zásadou právní jistoty. Žalovaný reagoval vyrozuměním ze dne 26. 6. 2017, v němž se stručně vyjádřil v tom smyslu, že se necítí být pod politickým tlakem, a že provedení či výsledky dřívější daňové kontroly nejsou relevantní pro zákonnost nyní zahájené. Žádost žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti byla Odvolacím finančním ředitelstvím shledána jako nedůvodná.
3. Žalobkyně namítla, že daňová kontrola byla zahájena na politický nátlak, což je v demokratickém státě nepřípustné. O tom, že daňové kontroly korunových dluhopisů vydaných v roce 2012 nejsou svobodným rozhodnutím žalovaného, nýbrž ten jedná na nátlak Poslanecké sněmovny Parlamentu, svědčí např. usnesení rozpočtového výboru č. 579 ze dne 8. 3. 2017 z jeho 52. schůze. V něm výbor po vyjádření ředitele Generálního finančního ředitelství M. J. konstatoval, že existují důvodná podezření, že vydání korunových dluhopisů bylo v některých případech zneužito k obcházení daňových povinností, a požádal ředitele Generálního finančního ředitelství, aby vypracoval metodický pokyn, na jehož základě finanční správa prověří všechny emise korunových dluhopisů za rok 2012, a poté o výsledku informoval rozpočtový výbor. Poslanecká sněmovna tedy zadala úkol finanční správě, což je nelegitimní. O tom, že šlo o politický nátlak na ředitele Generálního finančního ředitelství, hovořila i tehdejší náměstkyně ministra financí JUDr. A. S. dne 15. 5. 2017 v rozhovoru pro internetovou televizi DVTV. Dne 14. 6. 2017 musel ředitel Generálního finančního ředitelství v Poslanecké sněmovně odpovídat na dotazy poslanců ohledně těchto kontrol a bylo mu uloženo, aby do 15. 9. 2017 předložil jejich předběžné výsledky. K této kauze se vyjadřoval na sociálních sítích i tehdejší premiér Mgr. B. S., který dne 15. 9. 2017 na svém twitterovém účtu uvedl: *„S požadavkem na důkladnou kontrolu firem. korunových dluhopisů jsem se trefil do černého. Zatím 25 trest. oznámení a 34 dodateč. daň. přiznání!“* a dne 16. 9. 2017 na svém facebookovém účtu: *„Vzpomenete si ještě, jak se A. B. urputně bránil kontrole firemních korunových dluhopisů a jak jsme k tomu museli Ministerstvo financí doslova donutit? První výsledky, které zveřejnila daňová správa, ukazují, že jsme se trefili do černého!“* I někdejší náměstkyně ministra financí Mgr. S. H. v rozhovoru pro Hospodářské noviny konstatovala, že daňoví úředníci jednali na nátlak politiků. Někdejší ministr vnitra M. Ch. vyhrožoval řediteli Generálního finančního ředitelství trestním stíháním, pokud by kontroly ve věci korunových dluhopisů nezahájil. Dále žalobkyně uvedla, že samo Odvolací finanční ředitelství ve vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 18. 10. 2017 připustilo, že finanční správa je adresátem „úkolování“ ze strany Poslanecké sněmovny. Žalobkyně nesouhlasí se zde vyjádřeným názorem, že se měla obrátit se stížností na orgán překračující své pravomoci, neboť naopak své námitky adresuje žalovanému, který nezákonnému „úkolování“ vyhověl. Žalobkyně též dodala, že je jí známo stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), avšak v tomto případě nejde o namátkovou kontrolu.

4. Žalobkyně dále namítla porušení zásady legitimního očekávání. Uvedla, že u ní již byla provedena daňová kontrola za zdaňovací období od 1. 7. 2012 do 31. 1. 2013, v rámci které nebyly zjištěny žádné skutečnosti vedoucí k doměření daně. V této době již měla žalobkyně emitovány korunové dluhopisy. Žalovaný tak fakticky rozhodl, že emise proběhla v souladu se zákonem. Ze zásady právní jistoty tak plyne, že v jiném zdaňovacím období nemůže být rozhodnuto jinak. Žalovaný se v rámci předchozí daňové kontroly zabýval i korunovými dluhopisy, neboť její rozsah byl podle protokolu o jejím zahájení ze dne 11. 11. 2013 stanoven neomezeně. Ze soupisu kontrolovaných dokladů uvedených ve zprávě o daňové kontrole je dále patrné, že žalovaný mj. kontroloval i hlavní účetní knihu, rozvahu a výsledek, tj. i úrokový náklad ve výši více než 39 milionů Kč; rozhodnutí mimořádné valné hromady společnosti T. H. a. s. ze dne 8. 10. 2012, v němž se též hovoří o projektu fúze sloučením a přechodu jmění včetně dluhopisů na nástupnickou společnost; a samotný projekt fúze, v němž je popsáno, že v jejím rámci dluhopisy přejdou na žalobkyni. Žalovaný tak rozhodl, že vydání a emise korunových dluhopisů byla v souladu s právní úpravou a žalobkyně legitimně očekává, že v jiném zdaňovacím období tuto otázku posoudí stejně.
5. Konečně žalobkyně namítla, že o nezákonnosti vedené daňové kontroly svědčí i její průběh. Dne 31. 8. 2017 žalovaný požádal žalobkyni o doložení, že úroky z dluhopisů, které držely fyzické osoby, byly skutečně zaplacený. Dne 14. 11. 2017 pak žalovaný vyzval žalobkyni k doložení, že úroky z dluhopisů jsou z obecného hlediska úroky na dosažení zajištění a udržení příjmů a proč byla stanovena jmenovitá hodnota 1 Kč. Žalovaný se tedy po dvou měsících od otázky ohledně zaplacení úroků vrátil k otázce, zda jsou dané úroky pro žalobkyni vůbec daňově uznatelnými náklady. Jmenovitá hodnota dluhopisů navíc není v tomto směru relevantní.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že mu nepřísluší hodnotit vyjádření zástupců Ministerstva financí, Generálního finančního ředitelství ani rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny. Generální ředitel má právo rozhodovat o koncepčních otázkách či úkolech finanční správy. Žalovaný nemá žádné informace o tom, že by rozhodnutí kontrolovat všechny osoby, které vydaly korunové dluhopisy, nebylo svobodné. Kontroly všech transakcí souvisejících s korunovými dluhopisy se žalovanému nejeví jako nestandardní. Jejich cílem je prověřit, zda byla poslední známá daň stanovena správně. Je i v zájmu žalobkyně, aby nebyla v nejistotě a měla možnost prokázat, že vydání dluhopisů bylo zákonné. Z judikatury vyplývá, že daňová kontrola nemusí být založena na konkrétních podezřeních [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 65/2013 – 40; všechna citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz], může být i zcela nahodilá (rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46) a její důvody nemusí být kontrolované osobě vůbec sděleny (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014 – 30). I pokud by žalovaný zahájil daňovou kontrolu v souladu s přáním politiků, nemůže to mít na její zákonnost vliv. V opačném případě by totiž politický nebo mediální zájem o určitou činnost v kompetenci některého z orgánů veřejné správy znemožňoval další řízení v takové věci. Dále žalovaný uvedl, že se necítí být pod politickým tlakem. Cílené kontroly určitých typů transakcí jsou standardní. Není pravdou, že by byly daňové kontroly přímo nařizeny usnesením rozpočtového výboru. K tomu žalovaný poukázal na související stanovisko Generálního finančního ředitelství ze dne 14. 3. 2017, podle něžž orgán Poslanecké sněmovny nemůže ukládat úkoly týkající se výkonu jeho

působnosti. To však neznamena, že Generální finanční ředitelství nemohlo nezávisle na tom dospět k závěru, že je třeba korunové dluhopisy prověřit. Dále žalovaný uvedl, že je povinností jednotlivých pracovníků finanční správy (tím spíše vedoucích), aby případným tlakům odolávali.

7. Dále žalovaný k námitce o porušení zásady legitimního očekávání uvedl, že žalobkyně dovozuje závěry, které nebyly konstatovány. Výstupem předchozí daňové kontroly prováděné Finančním úřadem pro Středočeský kraj nebylo, že korunové dluhopisy byly vydány v souladu se zákonem. Skutečnost, že kontrola byla prováděna v neomezeném rozsahu, neznamena, že došlo k odhalení všech daňově relevantních skutečností. Žalobkyně předjímá výsledek nyní probíhající kontroly, neboť automaticky předpokládá, že žalovaný dojde k odlišným závěrům, což je podle žalobkyně důvodem, aby daňová kontrola vůbec nebyla zahájena. Namítání výsledku daňové kontroly při jejím zahájení je předčasné. Bude-li daň doměřena, žalobkyně bude mít možnost se proti takovému rozhodnutí bránit. Dále žalovaný uvedl, že v rámci daňové kontroly přezkoumává více aspektů a postup si určuje sám. Nejprve zjišťuje skutečnosti důležité pro další směřování kontroly, tj. zda některé transakce ovlivnily základ daně a splňují základní podmínky pro daňovou uznatelnost, konkrétně, zda byly úroky vůbec uhrazeny. Poté zkoumá daňové aspekty předmětných transakcí. Žalovaný tak neprovádí daňovou kontrolu neorganizovaně. Ve výzvě ze dne 14. 11. 2017 pak žalovaný nezjišťoval obecné hledisko úroků a jejich použití, ale naopak konkretizaci příjmů, k nimž se úroky vztahují. Konečně žalovaný uvedl, že poslední skupina námitek žalobkyně nebyla předmětem stížnosti nebo jiného prostředku ochrany a je tedy nepřijatelná podle § 85 s. ř. s.
8. Žalobkyně v replice uvedla, že její snahou není zabránit vedení daňové kontroly, která by mohla vést k doměření daně, neboť poskytuje žalovanému součinnost. Dále opět poukázala na rozhovor JUDr. A. S. pro DVTV, z něž podle ní plyne, že daňová kontrola nebyla zahájena na základě svobodného rozhodnutí žalovaného. Žalovaný celou situaci bagatelizuje. Podle žalobkyně však rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny neoprávněně úkoluje daňovou správu a předjímá výsledky kontrol; bývalý ministr vnitra vyhrožoval řediteli finanční správy trestním stíháním; a bývalý premiér potvrzuje, že finanční správa byla donucena ke kontrole korunových dluhopisů. Dále uvedla, že podstatná je skutečnost, že kontroly jsou vedeny jen u společností, které vydaly korunové dluhopisy. Dále žalobkyně uvedla, že ve zprávě o daňové kontrole za období od 1. 7. 2012 do 31. 1. 2013 jsou specifikovány kontrolované doklady, z čehož vyplývá, že se jimi správce daně aktivně zabýval a zabýval se tedy i korunovými dluhopisy. Závěr této zprávy zněl, že nebylo zjištěno krácení daňové povinnosti, přestože v tomto období uplatnila žalobkyně jako daňově uznatelný náklad úroky z dluhopisů ve výši přes 39 miliónů Kč. Pokud by žalobkyně přistoupila na argumentaci žalovaného, že předchozí daňová kontrola neměla žádný výstup výslovně se vztahující k zákonnosti korunových dluhopisů, tak by to prý znamenalo, že se správce daně fakticky nezabýval ničím, neboť zpráva o daňové kontrole neobsahuje žádný konkrétní výstup k žádným z kontrolovaných skutečností. K otázce přípustnosti žaloby žalobkyně odkázala na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42 (publ. pod č. 3686/2018 Sb. NSS).
9. Během ústního jednání konaného dne 10. 7. 2018 setrvali účastníci na svých stanoviscích. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalobkyně nad rámec tvrzení a

skutečností uvedených v písemném vyhotovení žaloby poukázala na skutečnost, že v průběhu nyní probíhající daňové kontroly jsou fakticky kontrolovány jen náklady spojené s korunovými dluhopisy. Žalobkyně poskytuje žalovanému v průběhu daňové kontroly součinnost, předložils znalecký posudek a expertní zprávu Vysoké školy ekonomické. Žalovaný ovšem neposkytuje žalobkyni zpětnou vazbu, během ústního jednání konaného dne 31. 5. 2018 uváděl k dotazům žalobkyně, že nemá důkazy ještě vyhodnoceny a nepotřebuje další důkazní prostředky. Avizoval, že bude zahájena daňová kontrola za další zdaňovací období, která měla být zahájena 14. 6. 2018, což se ovšem z důvodu nemoci zástupce žalobkyně nezdařilo. Nicméně již 18. 6. 2018 vydal žalovaný výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení k dani z příjmů za zdaňovacích období let 2014, 2015 a 2016, v nichž ve shodě s politickým zadáním hovoří o neprokázání ekonomického účelu emise korunových dluhopisů, a to i přes důkazní prostředky předložené žalobkyní. To svědčí o tom, že finanční správa podlehla politickému tlaku a koná na základě politického zadání, jehož cílem má být doměření daně z příjmů právnických osob. Dále žalobkyně předložila soudu listiny shrnující základní skutečnosti, které podle ní dokládají obrat v postoji finanční správy k zahajování daňových kontrol korunových dluhopisů. Z těchto listin navrhla provést jako důkaz pouze dopis generálního ředitele Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2017 adresovaný předsedovi rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu. Dále navrhla provést důkaz výsledkem Ing. M. J., M. Ch. a JUDr. A. S..

10. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 31. 10. 2013 zahájil Finanční úřad pro Středočeský kraj u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2010, 2011 a období od 1. 1. 2012 do 30. 6. 2012, a to v rozsahu ověření správného stanovení základu daně. Dne 11. 11. 2013 pak tentýž správce daně u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2012 do 31. 1. 2013 v tomtéž rozsahu. Dne 26. 2. 2014 vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj zprávu o uvedených daňových kontrolách, v níž uzavřel, že v žádném z kontrolovaných zdaňovacích období nebylo zjištěno krácení daňové povinnosti.
11. Dne 24. 5. 2017 zahájil žalovaný u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 1. 2. 2013 až 31. 12. 2013 v neomezeném rozsahu, jež je nyní předmětem žaloby. O zahájení byl sepsán protokol, č. j. 89645/17/4200-13782-050597, do něž žalobkyně obdobně jako v žalobě namítla, že finanční správa provádí kontroly korunových dluhopisů na politickou objednávku, a že v rámci dřívější daňové kontroly za zdaňovací období od 1. 7. 2012 do 31. 1. 2013 nebyly zjištěny skutečnosti vedoucí k doměření daně. Tyto námitky žalovaný vyhodnotil jako stížnost podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kterou vyrozuměním ze dne 26. 6. 2017 shledal jako nedůvodnou, neboť se necítil být pod politickým tlakem a výsledky předchozích daňových kontrol nejsou relevantní pro kontroly následující. Žalobkyně následně podala žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou Odvolací finanční ředitelství ve vyrozumění ze dne 22. 9. 2017 také posoudilo jako nedůvodnou.
12. Dne 31. 8. 2017 zaslal zástupce žalovaného zmocněnkyni žalobkyně emailovou zprávu, v níž ji žádal o předložení některých podkladů k ústnímu jednání konanému dne 13. 9. 2017. Jednalo se mj. i o výpisy z bankovních účtů, které prokazují, že úroky z dluhopisů byly zaplacený těm jejich vlastníkům, kteří splňují požadavky § 24 odst. 2

písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

13. Výzvou ze dne 14. 11. 2017 podle § 92 odst. 4 daňového řádu žalovaný žalobkyni mj. vyzval k prokázání oprávněnosti uplatnění částky ve výši 48 181 306 Kč, jež představovala úrokové náklady účtované v souvislosti s dluhopisy s X, jako daňově uznatelného nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ke konkretizaci těchto příjmů. V souvislosti s tím žalobkyni vyzval k prokázání, že dluhopisy byly vydány k uhrazení závazku vzniklého v rámci restrukturalizace a ke specifikaci, o jaký závazek se jednalo, kdy a vůči komu vznikl, v jaké výši a z jakého titulu. Dále též žalobkyni vyzval k vysvětlení jejího tvrzení, že představenstvo nemohlo vydat dluhopisy o jiné jmenovité hodnotě než 1 Kč, neboť by porušilo povinnost péče řádného hospodáře.
14. Soud předně zkoumal přípustnost žaloby (§ 85 s. ř. s.). Žalovaný namítl, že žaloba je v části námitek, jimiž žalobkyně brojí proti průběhu daňové kontroly, nepřipustná, neboť tyto námitky žalobkyně neuplatnila ve své stížnosti ze dne 24. 5. 2017. K tomu lze konstatovat, že po podání žaloby došlo v judikatuře NSS k obratu, neboť rozšířený senát v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42 (publ. pod č. 3686/2018 Sb. NSS), dospěl k závěru, že „[s]tížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat.“ (srov. bod 50). Při posuzování intertemporálních účinků judikatury se přitom zásadně uplatňuje princip incidentní retrospektivity, z něž plyne, že soudy až na výjimky aplikují nově zaujatý právní názor ve všech dosud neskončených věcech. Žalobkyně tedy podle citovaných závěrů NSS nebyla povinna stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti uplatnit ve vztahu k žádné z jejích námitek. Žaloba je proto přípustná v celém rozsahu.
15. Soud se dále zabýval včasností žaloby (§ 84 odst. 1 s. ř. s.). I v tomto ohledu došlo v nedávné době k judikatornímu posunu, neboť Ústavní soud nálezem ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, zrušil rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 – 160, a překonal zde vyjádřený názor NSS k výkladu § 84 odst. 1 s. ř. s., neboť ve vztahu k tzv. trvajícím zásahům konstatoval, že „[v] případě těchto zásahů obecně musí s ohledem na zásadu bezrozpornosti právního řádu platit pravidlo, podle kterého časové právní následky včetně dopadu na počátek běhu subjektivní i objektivní lhůty k podání zásahové žaloby má až ukončení takového zásahu. V případě stále neukončeného trvajícího zásahu pak ústavně-konformní výklad pojmu „dozvěděl se“ (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.) odpovídá pojmu „dozvídá“, a výklad pojmu „došlo“ (§ 84 odst. 1 věta druhá s. ř. s.), odpovídá pojmu „dochází“. V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícímu zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.“ (srov. bod 43). Zásah vymezený žalobkyní je právě takovým trvajícím zásahem, neboť spočívá v zahájení a vedení daňové kontroly, která dosud nebyla ukončena. Žaloba je proto včasná.
16. Soud následně přistoupil k posouzení věci samé. S ohledem na to, že žalobce se nedomáhal toliko určení toho, zda zásah žalovaného byl nezákonný, soud vycházel ze skutkového a právního stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.).

17. Podstatou první skupiny námitek žalobkyně je její názor, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, neboť skutečným důvodem pro její zahájení byl politický nátlak. Soud se s žalobkyní neztotožňuje. Lze předeslat, že podmínkami zahájení daňové kontroly se zabývalo plénium Ústavního soudu ve stanovisku ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (uveř. pod č. 368/2011 Sb.), podle kterého je daňová kontrola institutem s preventivním významem a je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně. Za takovýto postup nelze bez dalšího považovat postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu. Zahájení daňové kontroly tudíž není nezbytné vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití.
18. Z vyjádření různých politiků a úředních osob, jimiž soud provedl důkaz (usnesení rozpočtového výboru č. 579 ze dne 8. 3. 2017 z jeho 52. schůze; vyjádření někdejšího premiéra Mgr. B. S.; nedatovaný rozhovor někdejší náměstkyně ministra financí Mgr. S. H. pro Hospodářské noviny; článek z www.ct24.cz „J. vysvětloval poslancům, jak je to s vyšetřováním dluhopisů, někteří žádají jeho odvolání“; tisková zpráva Finanční správy ze dne 14. 3. 2017 včetně přílohy, tj. dopisu Ing. M. J., generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, zaslaného předsedovi rozpočtového výboru Parlamentu České republiky ze dne 14. 3. 2017; dopis generálního ředitele Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2017 adresovaný předsedovi rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu), lze vyvodit pouze to, že se korunové dluhopisy staly na jaře roku 2017 závažným politickým tématem, které bylo také značně mediálně pokryto. Z ničeho však neplyne, že by se finanční správa rozhodla plošně prověřit korunové dluhopisy právě a jen na politický nátlak. Tím spíše nelze z ničeho dovodit, že by jen z tohoto důvodu byla zahájena konkrétní daňová kontrola probíhající u žalobkyně. Jinými slovy není prokázáno, že by finanční správa a potažmo žalovaný považoval pokyny politiků za (ať již právně nebo fakticky) závazné, tedy, že by se jimi řídili i proti své vůli (což by mohlo vést k nezákonnosti zahájení daňové kontroly, neboť v rozporu se zákonem je jak jednání *ultra vires*, tj. překročení zákonem svěřené kompetence, tak i rezignace na povinnost své, jiným orgánem osobované, kompetence vykonávat).
19. Je pravdou, že na základě zjištěných skutečností se jeví, že rozhodnutí Generálního finančního ředitelství provést kontroly všech subjektů, které v roce 2012 emitovaly korunové dluhopisy, padlo v návaznosti na rostoucí politický zájem o toto téma. To ale nevylučuje, že se finanční správa s podezřeními vyjádřenými politickými představiteli, či rozpočtovým výborem Poslanecké sněmovny, toliko ztotožnila a sama uznala za vhodné daňové kontroly provést. Takový postup přitom není nezákonný, neboť je-li, jak plyne z výše citovaného stanoviska pléna Ústavního soudu, přípustné zahájit daňovou kontrolu i namátkově bez konkrétních podezření, nemůže jejímu zahájení bránit ani obecné podezření vyjadřované politickou reprezentací a osvojené správcem daně, či snad jen skutečnost, že se určitá právní otázka mající dopad na stanovení daňové povinnosti stane otázkou veřejně debatovanou. Tímto způsobem nelze omezovat kompetence orgánů finanční správy, rovněž i z toho důvodu, že vyvolávání

takových diskuzí by mohlo být i záměrné a účelové, tedy cílené na to, aby určitá oblast nemohla být finanční správou kontrolována.

20. Orgány moci výkonné nevykonávají jim svěřené pravomoci zcela odtrženy od každodenního života společnosti. Pokud se určitá otázka stane předmětem intenzivní veřejné diskuse v zastupitelských orgánech nebo i v médiích tak jako v projednávané věci, je zcela přirozené, že orgány moci výkonné v rámci své působnosti reagují tak, že prověří vzniklá podezření a v návaznosti na své zjištění učiní zákonem předvídané úkony či opatření. Orgány moci výkonné jsou nejen oprávněny, ale zároveň i povinny vykonávat v rámci své působnosti pravomoci, které jim byly svěřeny. Pokud z veřejné diskuse vyplývá např. podezření, že se na trhu vyskytují zdravotně závadné potraviny, je povinností Státní zdravotnické a potravinářské inspekce podezření prověřit a přijmout nezbytná opatření. Obdobně je tomu i v případě kontroly plnění daňových povinností, kdy svoji působnost vykonávají, byť ve specifickém procesním režimu, správci daně. Skutečnost, že se téma korunových dluhopisů stalo předmětem politické a mediální diskuse, nemůže bránit tomu, aby správci daně využili svých kontrolních oprávnění, přičemž samozřejmě musí postupovat přiměřeně a dbát na zachování práv kontrolovaného daňového subjektu.
21. Žalobkyní prezentovaná tvrzení a důkazy nedokládají, že by zahájení a provádění daňové kontroly bylo svévolné či diskriminační, a tím spíše nezákonné. Na rozhodnutí orgánů daňové správy jistě mohlo mít vliv i to, že se část politického spektra a médií dožadovala prošetření toho, za jakých okolností byly v konkrétních případech tzv. korunové dluhopisy vydávány. Nic však nenasvědčuje tomu, že by správce daně jednal výlučně na základě politické objednávky nebo pouze s cílem zasáhnout do práv žalobkyně. Naopak o tom, že žalovaný konal maximálně na podnět, nikoliv však z donucení politických představitelů, svědčí tisková zpráva Generálního finančního ředitelství ze dne 14. 3. 2017, na níž žalovaný odkazoval, a ve které Generální finanční ředitelství (ještě před zahájením daňové kontroly u žalobkyně) odmítlo být vázáno žalobkyní zmiňovaným usnesením rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny. Konečně ani skutečnost, že se patrně jedná o plošnou kontrolu všech subjektů, které v roce 2012 emitovaly korunové dluhopisy, není důkazem o tom, že by byla prováděna na politickou objednávku. Koncepční rozhodnutí o činnosti finanční správy jsou v kompetenci ředitele Generálního finančního ředitelství, jehož manažerská rozhodnutí nemohou být předmětem soudního přezkumu.
22. Soud tedy uzavírá, že ze správního spisu, provedeného dokazování, ani z toho, co účastníci v řízení uvedli, nevyplývá, že by důvodem pro zahájení finanční kontroly probíhající u žalobkyně byl politický nátlak na orgány finanční správy, a že by zahájení daňové kontroly bylo nezákonné. Závěry žalobkyně je tak třeba odmítnout jako pouhou spekulaci. Námitka žalobkyně je proto nedůvodná.
23. Dále žalobkyně namítla porušení zásady legitimního očekávání. To dovozuje ze skutečnosti, že v rámci daňové kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2012 do 31. 1. 2013 nebyly zjištěny žádné skutečnosti vedoucí k doměření daně, ačkoliv v té době již byly korunové dluhopisy vydány. Ani tomu soud nemůže přisvědčit.
24. Je nutno v první řadě konstatovat, že tato námitka se míjí s předmětem řízení. Tím je totiž zákonnost zahájení daňové kontroly – nikoliv jejího výsledku, ve vztahu

ke kterému žalobkyně své legitimní očekávání dovozuje, a který ostatně ještě ani není znám a nelze jej nijak předjímat. Nynější daňová kontrola je vedena v neomezeném rozsahu a žalovaný tedy nutně nemusí zkoumat jen otázku oprávněnosti uplatnění úroků z dluhopisů jako nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jíž se týká žalobkyní tvrzené legitimní očekávání, ale jakýkoliv aspekt správného stanovení daně z příjmu právnických osob. Jejím výsledkem tedy může být shledání jiných nedostatků v jednání žalobkyně, anebo i totožný závěr, jako měla daňová kontrola předchozí. V žádném z těchto případů by přitom k narušení tvrzeného legitimního očekávání nemohlo dojít.

25. Soud též nesouhlasí s názorem žalobkyně, že zpráva o daňové kontrole Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 26. 2. 2014 byla způsobilá založit její legitimní očekávání. Z prostého konstatování správce daně, že „[k]ontrolou nebylo zjištěno krácení daňové povinnosti“, nelze vyvodit jakékoliv konkrétní závěry ohledně oprávněnosti uplatnění úroků z dluhopisů jako daňově uznatelných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Byť byla předchozí daňová kontrola formálně vedena v (celém) rozsahu ověření správného stanovení základu daně, neznamená to, že správce daně skutečně každý jednotlivý aspekt správnosti stanovení daně detailně zkoumal. To nelze dovozovat ani ze seznamu kontrolovaných dokladů, který pouze uvádí důkazní prostředky, ze kterých správce daně při kontrole vycházel. Skutečnost, že shora uvedená zpráva o daňové kontrole neobsahovala konkrétní výstup k žádné z kontrolovaných skutečností, pak pochopitelně neznamená, že se Finanční úřad pro Středočeský kraj ničím nezabýval, ale jen to, že své konkrétní úvahy o jejich hodnocení (včetně toho, co přesně bylo kontrolováno) výslovně nevyjádřil.
26. Dále je nutno zdůraznit, že v rámci nynější daňové kontroly jsou kontrolovány jiné skutečnosti, než při předchozí – především jiná daňová tvrzení žalobkyně a tedy i jiné (v jiném zdaňovacím období uplatněné) daňově uznatelné náklady, včetně vynaložených úroků. To lze ostatně demonstrovat na žalobkyní zmiňovaném dotazu žalovaného, zda byly úroky skutečně zaplacený podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Zatímco v minulém zdaňovacím období tomu tak mohlo být, tato skutečnost nijak nepředznamenává, že se tak stalo i v nyní kontrolovaném. Stejně tak proto úroky uplatněné v minulém zdaňovacím období ještě mohou být daňově uznatelnými náklady, avšak ty které byly žalobkyní vynaloženy a uplatněny nyní, již jimi být nemusí. I pokud by tedy bylo z výsledků daňové kontroly za předchozí zdaňovací období zřejmé, že správce daně úroky z dluhopisů jako daňově uznatelný náklad aproboval, nevzniká bez dalšího daňovému subjektu legitimní očekávání, že tak musí učinit i v dalším zdaňovacím období.
27. V této souvislosti lze poukázat na vnitřní rozpornost argumentace žalobkyně. Ta totiž na jednu stranu konstruuje jakousi fikci vševědoucího správce daně, který se podle jejího názoru musel při předchozí daňové kontrole zaměřené na předchozí zdaňovací období komplexně zabývat všemi skutečnostmi relevantními pro správné stanovení daně, neboť ji vedl v neomezeném rozsahu. Na druhou stranu ale tvrdí, že jelikož jí ve vztahu k jedné z dílčích otázek, tj. oprávněnosti uplatnění úroků z korunových dluhopisů jakožto daňově uznatelných nákladů, údajně vzniklo legitimní očekávání, tak již nelze zahájit a provést nyní vedenou daňovou kontrolu, přestože je také vedena v neomezeném rozsahu a i v jejím rámci by se tak měl žalovaný zabývat nejen touto dílčí otázkou, ale „vším“ – tedy nutně i řadou dalších otázek, ve vztahu ke kterým

žádné legitimní očekávání žalobkyně nevzniklo. Námitka porušení zásady legitimního očekávání je proto nedůvodná.

28. Konečně žalobkyně namítla, že daňová kontrola probíhá nezákonně. Soudu se však nejeví, že by úkony žalovaného svědčily o nezákonnosti vedení kontroly, jak se žalobkyně domnívá. Ve shodě se žalovaným lze říci, že je na něm, jaký postup (pořadí úkonů) při provádění daňové kontroly zvolí za předpokladu, že postupuje v intencích shora citovaného stanoviska pléna Ústavního soudu, tj. v souladu se zásadami proporcionality a minimalizace zásahu, zejména nikoliv šikanózně a svévolně. Skutečnosti, které namítá žalobkyně, nevypovídají o tom, že by tak žalovaný nečinil. Ze správního spisu vyplynulo, že žalovaný na ústním jednání konaném dne 24. 5. 2017 (při zahájení daňové kontroly), požádal žalobkyni o sdělení, jaký byl důvod pro vydání dluhopisů s identifikačním označením X. Na následujícím ústním jednání konaném dne 7. 6. 2017 žalobkyně předala žalovanému své vyjádření, v němž tvrdila, že dluhopisy byly vydány k uhrazení závazku vzniklého v rámci restrukturalizace. Ve výzvě ze dne 14. 11. 2017 pak žalovaný žalobkyni vyzval, aby prokázala, že úrokové náklady z dluhopisů s X byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a o jaké konkrétní příjmy se jednalo. V souvislosti s tím žalobkyni dále vyzval k prokázání, že dluhopisy byly vydány k uhrazení závazku vzniklého v rámci restrukturalizace a ke specifikaci, o jaký závazek se jednalo, kdy a vůči komu vznikl, v jaké výši a z jakého titulu. Je tedy zřejmé, že žalovaný nepovažoval prvotní tvrzení žalobkyně ohledně důvodu vydání dluhopisů za dostatečná a proto ji vyzval k jejich doplnění a prokázání. Nepočínal si tedy nijak nestandardně či snad šikanózně, ani se k otázce daňové uznatelnosti úroků bezdůvodně „nevracel“, jak tvrdí žalobkyně, nýbrž jen systematicky pokračoval ve zjišťování skutečností relevantních pro správné stanovení daně.
29. O opaku nesvědčí ani email ze dne 31. 8. 2017, jímž žalovaný žádal žalobkyni o prokázání zaplacení úroků z dluhopisů. Je logické, že žalovaný dříve, než se začal podrobně zabývat závazky žalobkyně, na něž měly být podle jejích tvrzení prostředky získané dluhopisy (potažmo úroky) vynaloženy, nejprve ověřil poměrně snadno zjiitelnou skutečnost, zda vůbec byly úroky zaplacený a jsou tedy splněny podmínky § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů.
30. Totéž pak platí i ohledně otázky jmenovité hodnoty dluhopisů. Z obsahu správního spisu plyne, že již na ústním jednání konaném dne 9. 8. 2017 se žalovaný žalobkyně tázal, jaký byl důvod pro emisi dluhopisů o jmenovité hodnotě 1 Kč, na což žalobkyně mj. odpověděla, že představenstvo tím naplňovalo zákonnou povinnost postupovat s péčí řádného hospodáře. V návaznosti na to žalovaný žalobkyni ve výzvě ze dne 14. 11. 2017 požádal, aby vysvětlila, jakým způsobem souvisí jmenovitá hodnota dluhopisů s povinností péče řádného hospodáře. I zde tedy žalovaný postupoval systematicky a nikoliv svévolně, neboť postupně objasňoval, proč byly dluhopisy vydány právě ve jmenovité hodnotě 1 Kč. Tento dotaz přitom byl ve věci relevantní, neboť plausibilní vysvětlení ze strany žalobkyně by do značné míry mohlo vyvrátit podezření, že skutečným důvodem vydání dluhopisů nebylo financování nákladů žalobkyně vztahujících se k jejím příjmům, nýbrž snaha o vyvedení nezdaněných peněžních prostředků třetím osobám. Jinak řečeno by potvrdilo skutečnost, že dluhopisy byly opravdu vydány za účelem financování závazků žalobkyně, tedy že uplatněné úroky

jsou daňově uznatelnými náklady. Poslední skupinu námitek žalobkyně proto soud shledal nedůvodnou.

31. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).
32. Soud neprovedl pro nadbytečnost dokazování žalobkyní navrženými listinami, které jsou součástí správního spisu, který měl soud k dispozici a z jehož obsahu vycházel (zpráva o daňové kontrole z 26. 2. 2014, a protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 11. 2013). Seznámení se s obsahem správního spisu dle judikatury nevyžaduje provádění dokazování (srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015 – 56, nebo ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Dále soud neprovedl důkaz projektem fúze, rozhodnutím mimořádné valné hromady T. H. a.s., záznamem rozhovoru tehdejší náměstkyně ministra financí JUDr. A. S. poskytnutým dne 15. 5. 2017 pro internetovou televizi DVTv, listinami předloženými žalobkyní při ústním jednání ani výsledkem žalobkyní navržených svědků (Ing. M. J., M. Ch. a JUDr. A. S.). Soud zjistil skutečnosti rozhodné pro posouzení věci z obsahu správního spisu a z již provedených důkazů, a proto by provedení uvedených důkazů bylo nadbytečné.
33. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla z procesního hlediska ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, který byl naopak plně úspěšný, náhradu nákladů řízení nepožadoval. Soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 10. července 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

Olga Stránská v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.