



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **AZ-TECHNIKA a.s.**, IČO: 26492580, se sídlem Na Chodovci 2880/59, Praha 4, zast. Mgr. Závěsem Hlaváčem, advokátem, se sídlem Muchova 240/6, Praha 6, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2020, č. j. 10 A 70/2018 – 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalobce podal dne 27. 4. 2018 u Městského soudu v Praze žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení daňové kontroly dne 8. 3. 2018 v 13:00 hod. protokolem č. j. 41185/18/4230-23791-705341, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 v rozsahu všech skutečností souvisejících s emisí dluhopisů a ověření příjmů osvobozených od daně podle § 19 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Žalobce namítal nezákonnost daňové kontroly spočívající v tom, že byla zahájena na politický nátlak Poslanecké sněmovny a účelově v souvislosti s prověřením korunových dluhopisů. Takový postup podle žalobce vylučuje nezávislý, nezájatý postup žalovaného

v předmětné daňové kontrole. V průběhu roku 2017 došlo zcela neočekávaně a netransparentně ke změně dlouhodobé správní praxe finanční správy ve vztahu ke korunovým dluhopisům. Postup žalovaného je tak v rozporu s ústavním principem ochrany dobré víry a právní jistoty žalobce. Žalobce legitimně očekával, že správní praxe žalovaného bude po celou dobu splatnosti emitovaných dluhopisů konzistentní. Žalobce v této souvislosti poukázal na vyjádření a dopisy tehdejšího předsedy vlády Bohuslava Sobotky, ministra financí Andreje Babiše, generálního ředitele Generálního finančního ředitelství Martina Janečka, náměstkyně ministra financí Aleny Schillerové, ministra vnitra Milana Chovance, Simony Hornochové a usnesení rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny ČR (dále též „RV“) ze dne 8. 3. 2017, č. 579 z 52. schůze.

[3] Postup žalovaného podle žalobce odporuje rovněž ústavnímu principu zákazu diskriminace, kdy výběr subjektů k provedení namátkové kontroly není objektivní, nýbrž pouze motivovaný politickým tlakem doměřit daň či snahou veřejně diskreditovat emitenty korunových dluhopisů a osoby, které tyto dluhopisy nabyly a vlastní, a to bez jakéhokoli rozumného odůvodnění.

[4] Městský soud nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Předeslal, že skutkově i právně prakticky totožnou situací jiných žalobců se 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 pak Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 4. 2018, č. j. 45 Af 32/2017 – 66, s tím, že kasační stížnost proti poslední uvedenému rozsudku byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 210/2018 – 53. Správní soudy se v uvedených rozhodnutích shodly, že daňová kontrola korunových dluhopisů nebyla zahájena nezákonně. Městský soud neshledal důvod se od jejich závěrů odchýlit ani v projednávané věci.

[5] V zahájení kontrol emitentů korunových dluhopisů městský soud neshledal naplnění podmínky přímého zásahu do právní sféry žalobce. Daňová kontrola nebyla zahájena na politickou objednávku, neboť Generální finanční ředitelství na usnesení RV reagovalo dne 14. 3. 2017 dopisem generálního ředitele tak, že zcela odmítlo postupovat na jeho pokyn. Je v souladu s posláním daňové kontroly a postupu při správě daní, aby Generální finanční ředitelství s ohledem na svou běžnou činnost posoudilo krok RV v podobě přijatého usnesení jako podnět ke zvýšeným kontrolám v dané oblasti. Podněty ze strany třetích osob bývají často důvodem posléze zahájené daňové kontroly, přičemž posuzovaný případ není v tomto ohledu výjimkou. I přes jeho širší dopad je třeba nahlížet na usnesení RV stále pouze jako na podnět k zahájení daňových kontrol.

[6] Jednotlivé daňové subjekty, které jsou emitenty korunových dluhopisů, nebyly RV v době přijetí jeho usnesení 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. Nelze tedy souhlasit s žalobcem ani v tom, že by daňová kontrola nebyla zahájena na základě vlastní činnosti daňové správy. Jednotlivá vyjádření třetích osob v souvislosti s kontrolou korunových dluhopisů, na která žalobce rozsáhle odkazoval,

pokračování

městský soud vyhodnotil jako snahu přispět k veřejné diskusi nad problematikou korunových dluhopisů. Nelze z nich dovozovat, že by Generální finanční ředitelství podlehl politickému tlaku.

[7] O legitimitě zaměření předmětu daňové kontroly svědčí, 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. Obavy žalobce z výsledku daňové kontroly neshledal městský soud opodstatněnými, neboť zahájení daňové kontroly nutně neznamená, že při zjišťování a stanovení daně došlo k pochybení daňového subjektu. K diskriminaci žalobce nedošlo, neboť daňová kontrola byla zahájena na základě objektivního kritéria (emise předmětných dluhopisů) u všech 1.519 společností, které dluhopisy emitovaly. K ochraně legitimního očekávání žalobce, že na základě dřívějšího přístupu správce daně emise korunových dluhopisů kontrolován nebude, městský soud konstatoval, že dřívější neprovádění daňových kontrol v otázce zdanění korunových dluhopisů nemohlo založit dobrou víru a legitimní očekávání žalobce, že daňové otázky emise korunových dluhopisů nebudou orgány daňové správy vůbec prověřovány.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítal, že městský soud se náležitě nevypořádal s jeho argumentací a předloženými důkazními prostředky, v důsledku čehož dospěl k nesprávnému závěru. Závěry městského soudu tak nemají podklad ve spise.

[9] Závěr městského soudu, že daňová kontrola nebyla zahájena na politickou objednávku, je podle stěžovatele v přímém rozporu s důkazními prostředky, které stěžovatel předložil na podporu svých tvrzení. Závěry městského soudu jsou založeny na nezákonné selekci důkazních prostředků, neboť z dokazování byly vyloučeny důkazní prostředky prokazující tvrzení stěžovatele. Městský soud tak nemohl řádně posoudit skutkovou podstatu. Městský soud nezákonně vyloučil z dokazování vyjádření náměstka ministra financí Jana Gregora ze dne 26. 7. 2012 publikované na webu Ministerstva financí, odpověď ministra financí Andreje Babiše ze dne 20. 2. 2017, kterou reagoval na dopis předsedy vlády Bohuslava Sobotky ze dne 15. 2. 2017, a otevřený dopis Martina Janečka, ředitele Generálního finančního ředitelství ze dne 5. 3. 2017 adresovaný ministru zemědělství Martinu Jurečkovi. Nezákonný je závěr městského soudu, že pro zjištění rozhodných skutečností provedl dostatek důkazů a další dokazování by tato zjištění pouze opakovalo, a proto tyto další důkazy považoval za nadbytečné. Vyloučením stěžovatelem navržených důkazních prostředků městský soud stěžovateli fakticky znemožnil, aby prokázal svá tvrzení o změně správní praxe v důsledku politického tlaku, a tedy nezákonnost zahájení probíhající daňové kontroly. Závěr městského soudu, že to byla daňová správa, kdo rozhodl o tom, u kterých konkrétních subjektů bude daňová

kontrola zahájena a jaký bude předmět a rozsah kontroly, je v přímém rozporu s důkazními prostředky předloženými stěžovatelem městskému soudu.

[10] Stěžovatel odmítl závěr městského soudu, že na usnesení RV je třeba nahlížet pouze jako na podnět k zahájení daňových kontrol. Z tohoto usnesení totiž vyplývá, že RV naprosto neoprávněně úkoluje daňovou správu a navíc předjímá výsledky kontrol, které nařizuje, když tvrdí, že při emisi korunových dluhopisů došlo k obcházení zákona. Přitom finanční správa oficiálně a konzistentně od roku 2012 deklaruje, že emise korunových dluhopisů je zcela v souladu se zákonem. Postup finanční správy je v přímém rozporu s jejím prohlášením k tomuto usnesení.

[11] Stěžovatel poukázal na obsah odpovědi ředitele GFŘ Martina Janečka ze dne 14. 3. 2017 a tiskovou zprávu vydanou téhož dne mluvčí Odboru komunikace MF Petrou Petlachovou, v nichž je uvedeno, že finanční správa nemá žádný důvod měnit svoji dosavadní praxi ve vztahu ke korunovým dluhopisům. Již dne 31. 5. 2017 však Martin Janeček, ředitel GFŘ v dopise předsedovi rozpočtového výboru uvedl, že GFŘ připravilo „*metodickou pomůcku pro prověřování správnosti uplatnění daně u výnosu z korunových dluhopisů*“ a že finanční správa zahájila tematickou kontrolní akci zaměřenou na všechny daňové otázky související se všemi emisemi korunových dluhopisů. Z tohoto dopisu je tak podle stěžovatele zřejmé, že finanční správa zcela podlehla politickému tlaku. Zahajování daňových kontrol korunových dluhopisů, a tedy i daňové kontroly u stěžovatele, na politický nátlak výslovně potvrzuje též vyjádření tehdejší náměstkyně ministra financí JUDr. Aleny Schillerové v rozhovoru pro DVTV, kde konstatuje, že finanční správa se dostala pod hrozný politický tlak a že se jedná o útok na její nezávislost. Dále konstatuje, že pod tímto politickým tlakem rozhodl generální ředitel Generálního finančního ředitelství o tom, že bude z důvodu emise korunových dluhopisů kontrolováno 1.519 poplatníků. Tvrzení stěžovatele o politickém nátlaku v dané věci dokládá také to, že dne 14. 6. 2017 musel Martin Janeček 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 společností s korunovými dluhopisy.

[12] Za této situace podle stěžovatele existuje důvodná obava, že se státní správa bude snažit vyhovět politickému zadání, bude vést daňové kontroly účelově tak, aby vydání korunových dluhopisů sankcionovala a tyto výsledky pak mohla prezentovat poslancům, politikům a zmanipulované veřejnosti. Vzhledem k tomu, že správce daně použil svoji pravomoc na politickou objednávku, došlo k rozporu s ústavním principem dělby moci a řízení nebylo zahájeno v souladu s § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[13] Městský soud se nevypořádal s námitkami stěžovatele uvedenými v replice ze dne 11. 6. 2018 a u ústního jednání dne 27. 2. 2020 o nepřiléhavosti městským soudem uvedené judikatury. Rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 210/2018 – 53, nelze podle stěžovatele na projednávanou věc aplikovat, neboť soud se v něm nezabýval tím, že postup žalovaného byl vůči stěžovateli diskriminační a tím, že kontrola u stěžovatele byla

pokračování

provedena pouze v úzkém zaměření. V projednávané věci se jedná o skutkově jinou věc, neboť předmětem sporu je daňová kontrola cílená speciálně na korunové dluhopisy, tj. účelovost této kontroly a přímý zásah do práv stěžovatele je naprosto zřejmý.

[14] Rozpor s ústavním principem zákazu diskriminace a zásadou rovného zacházení spatřuje stěžovatel v tom, že výběr subjektů k provedení kontroly nebyl objektivní, nýbrž motivovaný politickým tlakem doměřit daň či snahou veřejně diskreditovat emitenty korunových dluhopisů a osoby, které tyto dluhopisy nabyly a vlastní. Důvodem pro zahájení kontroly byl právě politický tlak. Kontroly jsou vedeny nikoliv u všech firem, které emitovaly dluhopisy, ale pouze u společností s korunovými dluhopisy.

[15] Závěrem stěžovatel namítl porušení principu ochrany dobré víry a právní jistoty, neboť finanční správa až do začátku roku 2017 uplatňovala správní praxi akceptující legalitu emisí korunových dluhopisů a s nimi spojených daňových výhod.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil s tvrzením stěžovatele, že Poslanecká sněmovna úkolovala finanční správu. Výroky politiků, představitelů Generálního finančního ředitelství nebo Ministerstva financí, na která stěžovatel odkazuje, svědčí pouze o tom, že se otázka tzv. korunových dluhopisů stala veřejně diskutovaným tématem, které se těšilo značné pozornosti médií. Výroky těchto představitelů žalovaný, stejně jako městský soud, vnímá pouze jako součást politické diskuze, přičemž navrhané svědecké výpovědi by podle názoru žalovaného tuto skutečnost pouze dále potvrzovaly a nemohly prokázat více než to, že taková diskuze probíhala, nikoli jaký účinek mohla hypoteticky mít na finanční správu. Nebylo proto třeba v tomto směru provádět další dokazování. Není možné, aby aktivita RV znemožnila finanční správě výkon její zákonné působnosti. Důvod zahájení daňové kontroly sám o sobě práva stěžovatele nemůže zkrátit. Daňovou kontrolu lze totiž za zákonem stanovených procesních podmínek zahájit u libovolného daňového subjektu, aniž by musel správce daně nutně disponovat jakýmikoliv podezřeními či důvody (viz rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/11 nebo rozsudek NSS č. j. 7 Afs 65/2013 – 40). Obavu žalobce, že by snad mohl politickému tlaku podlehnout při formulování kontrolních závěrů, považuje žalovaný za ničím nepodloženou spekulaci, která je nadto předčasná, neboť zatím k žádným kontrolním závěrům nedospěl. Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 210/2018 – 53 je na posuzovanou věc plně aplikovatelný. S námitkami diskriminace a porušení legitimního očekávání se městský soud dostatečně vypořádal.

[17] Stěžovatel se v replice k vyjádření žalovaného vymezil proti tvrzením žalovaného, že generální ředitel Generálního finančního ředitelství nebyl úkolován RV. Tvrzení žalovaného, že navrhané svědecké výpovědi mohly prokázat pouze probíhající politickou diskusi, nikoli její účinek na finanční správu, označil za zjevně účelové. Žalovaný se snaží situaci bagatelizovat.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda zahájení daňové kontroly u stěžovatele představuje nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Stěžovatel tuto nezákonnost spatřuje především v politickém nátlaku na finanční správu (žalovaného) v souvislosti s tzv. korunovými dluhopisy.

[21] Otázkou, zda lze politickou debatu, na kterou stěžovatel poukazuje, považovat za důvod pro vyslovení nezákonnosti daňové kontroly, se již Nejvyšší správní soud zabýval v bodech 13 až 19 rozsudku ze dne 19. 7. 2018, č.j. 7 Afs 210/2018 -53. V tomto rozsudku, který se týkal obdobné věci a vypořádával podobné námitky, NSS obsáhle hodnotil dokumenty, které navrhoval stěžovatel provést jako důkazy i v nyní posuzované věci, zejména korespondenci generálního ředitele Generálního finančního ředitelství s RV. Z těchto dokumentů vyvodil NSS závěr (korespondující též s nyní napadeným rozsudkem), že *„finanční správa nepostupovala ve vztahu ke korunovým dluhopisům pod politickým nátlakem, jak tvrdí stěžovatelka. Citace části dopisu generálního ředitele Generálního finančního ředitelství naopak vede k závěru, že finanční správa se danou problematikou zabývala již před vydáním usnesení rozpočtového výboru a také, že finanční správa s usnesením rozpočtového výboru zacházela ‘pouze’ jako z informací o uvedené problematice a o společenské poptávce na jejím vyjasnění. Ani z dalších listin založených ve správním a soudním spisu (vč. listin předložených stěžovatelkou) nelze dovozovat, že by danou kontrolu bylo lze považovat za nezákonný zásah. Stěžovatelka ani netvrdila, že by se v daném případě mělo jednat o nepřípustně opakovanou daňovou kontrolu, o daňovou kontrolu zahájenou po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně atp. (...) Krajský soud nepochybil ani podpůrným poukazem na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (č. 368/2011 Sb.), které skutečně nevyžaduje pro zahájení daňové kontroly existenci důvodných podezření. To ostatně potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 65/2013 - 40, podle něhož správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat žádným konkrétním podezřením. Daňová kontrola je ‘jedním z prostředků generální prevence před krácením daní ze strany poplatníků/plátců daní. Daňovou kontrolu lze proto zpravidla zahájit u každého daňového subjektu, a to bez jakýchkoliv podezření či důvodů, kterými by musel správce daně nutně disponovat.’ Nutno dodat, že je běžné, že finanční správa daňovou kontrolu zahajuje nejen na základě vlastní činnosti, ale i na základě podnětů veřejnosti, skutečností, které se dozví od jiných orgánů státní moci (např. od Policie ČR atp.). Aprobování přístupu stěžovatelky by ad absurdum mohlo vést i k eliminaci kontrolní činnosti finanční správy. Pokud by totiž na úrovni zákonodárných sborů probíhala intenzivní debata na určité téma, tak jak tomu bylo v projednávané věci, uvedená oblast by se*

pokračování

automaticky dostala mimo kompetenci veřejné správy. Takový výklad nelze přijmout. Nutno zdůraznit i to, že daňová kontrola může skončit jak s výsledkem, že daňová povinnost se odchyluje od údajů v daňovém tvrzení (může být zjištěno, že správně měla být přiznána daň vyšší, ale i nižší), tak s výsledkem, že daňová povinnost přesně odpovídá té, kterou daňový subjekt vyčíslil ve svém daňovém tvrzení (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 140/2014 - 44). Z ničeho přitom nevyplývá, že by měla být finanční správa „nekriticky“ vedena snahou vyhovět politické objednávkce a doměřit stěžovatelce daň ‘za každou cenu’ (uvedená obava stěžovatelky není podložena žádnými relevantními tvrzeními a podklady). Dodát pak také lze, že pokud by případně daňová kontrola v případě stěžovatelky skončila doměřením daňové povinnosti, bude moci při splnění všech zákonných podmínek příp. rozhodnutí o tomto doměření napadnout správní žalobou (v tomto řízení pak stěžovatelka bude moci vznášet i argumenty stran postupu vedoucího k doměření daně). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že koncepční rozhodnutí o činnosti finanční správy jsou v kompetenci ředitele Generálního finančního ředitelství.“

[22] S výše uvedenými závěry se Nejvyšší správní soud i v nyní projednávané věci ztotožňuje a považuje je za natolik přesvědčivé, že k nim není třeba již cokoli dodávat. Ve stručnosti proto nyní pouze konstatuje, že také v posuzované věci neměl politický nátlak zmiňovaný stěžovatelem za následek nezákonnost zahájené daňové kontroly. Z výše uvedeného je dále zřejmé, že neobstojí argumentace stěžovatele, že v důsledku použití pravomoci správce daně na politickou objednávku došlo k rozporu s ústavním principem dělby moci a řízení nebylo zahájeno v souladu s § 5 daňového řádu. Závěr městského soudu, že to byla daňová správa, kdo rozhodl o tom, u kterých konkrétních subjektů bude daňová kontrola zahájena a jaký bude předmět a rozsah kontroly, není v přímém rozporu s důkazními prostředky předloženými stěžovatelem, neboť obsah těchto důkazů nedokládá zasahování do pravomoci finanční správy a představuje toliko podnět pro finanční správu ke zvýšeným kontrolám v dané oblasti.

[23] Nejvyšší správní soud rovněž nepřisvědčil námitce stěžovatele, v níž městskému soudu vytýkal, že se náležitě nevypořádal s jeho argumentací a předloženými důkazními prostředky a v důsledku toho dospěl k nesprávnému závěru. Z odůvodnění napadeného rozsudku je totiž zřejmé, že městský soud vystihl podstatu věci a řádně a srozumitelně vypořádal veškeré námitky uvedené v žalobě.

[24] Důvodné nejsou ani námitky týkající se dokazování a zjišťování skutkového stavu městským soudem. Také v případě těchto námitek je třeba poukázat na závěry uvedené v rozsudku č. j. 7 Afs 210/2018 - 53, bod 21. Také v nyní posuzované věci nelze přisvědčit kasačním námitkám týkajícím se dokazování. Stěžovatel vytýkal městskému soudu, že neprovedl všechny navrhované důkazy. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že není povinností soudu vyhovět všem důkazním návrhům, to jej však nezbavuje povinnosti svůj postup řádně odůvodnit. Srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, či další rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 418/03, ze dne 23. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 359/05, ze dne 24. 7. 2014, sp. zn. IV. ÚS 714/13, ze dne 14. 11. 2002,

sp. zn. III. ÚS 285/02, ze dne 12. 11. 2013, sp. zn. I. ÚS 1215/11 atp. Přesně v duchu uvedené judikatury městský soud postupoval. Řádně odůvodnil, proč nevyhověl všem důkazním návrhům, přičemž zdejší soud se ztotožňuje i s důvody, které městský soud k tomuto závěru vedly. Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem dané důkazy považuje za nadbytečné. Již z provedených důkazů totiž jednoznačně plyne, že ačkoliv ve věci korunových dluhopisů probíhala intenzivní veřejná a politická diskuze, daňová kontrola u stěžovatele jako emitenta korunových dluhopisů nebyla zahájena na základě politického tlaku (jak tvrdí stěžovatel). Provedení dalších důkazů týkajících se zejména dané politické debaty by tak skutečně bylo nadbytečné a nemohlo by změnit postavení stěžovatele ve smyslu úspěchu ve věci.

[25] Ani obava stěžovatele z účelového vedení daňové kontroly nepředstavuje důvod nezákonnosti jejího zahájení, neboť vychází pouze z představ stěžovatele o politickém ovlivnění finanční správy, a není tak ničím doložená a opodstatněná. Případnou nezákonnost daňové kontroly navíc bude moci stěžovatel namítat v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS).

[26] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku stěžovatele, že se městský soud nevypořádal s námitkou nepřiléhavosti jím uvedené judikatury na posuzovaný případ. Judikatura, na kterou městský soud poukázal, se totiž vskutku týká posouzení zákonnosti zahájení daňových kontrol týkajících se korunových dluhopisů, tj. stejné otázky jako v posuzované věci. Je tudíž přiléhavá, a plně proto postačuje konstatování městského soudu, že ani v posuzované věci neshledal žádný významný rozdíl, který by odůvodňoval odchýlení se od této judikatury. Z toho, že se NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 210/2018 - 53 nezabýval námitkou diskriminace pro její nepřípustnost, nelze dovozovat, že v posuzované věci nelze ze závěrů uvedených v tomto judikátu vycházet, jak to činí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť podstata rozhodované věci je stejná jako ve věci sp. zn. 7 Afs 210/2018 - jedná se o posouzení zákonnosti zahájení daňové kontroly týkající se korunových dluhopisů. Skutečnost, že v posuzované věci je daňová kontrola cílená mimo jiné na všechny skutečnosti související s emisí dluhopisů, proto nepředstavuje skutkovou odlišnost, ale důvod, pro který je tato věc skutkově obdobná.

[27] Ke stěžovatelem namítanému porušení zásady zákazu diskriminace Nejvyšší správní soud v první řadě ve shodě s městským soudem konstatuje, že daňová kontrola byla zahájena na základě objektivního kritéria (emise předmětných dluhopisů) u všech 1.519 společností, které dluhopisy emitovaly. Finanční správa se tedy zaměřila na kontrolu určité oblasti, a tak k diskriminaci stěžovatele zahájením daňové kontroly nedošlo, neboť se nejednalo o situaci, kdy by finanční správa přistupovala různě k subjektům nacházejícími se ve stejné situaci, aniž by pro to existovaly objektivní a rozumné důvody. Poukaz stěžovatele na skutečnost, že daňové kontroly byly vedeny nikoliv u všech společností, které emitovaly dluhopisy, ale pouze u společností s korunovými dluhopisy, na tomto závěru nic nemění, neboť zde stěžovatel porovnává odlišné emise dluhopisů, tj. jedná se o společnosti nacházející se z hlediska vydaných dluhopisů v odlišném postavení. Zahájení

pokračování

daňových kontrol pouze u společností emitujících korunové dluhopisy proto nepředstavuje porušení zásady zákazu diskriminace. Ani stěžovatelem opakovaně zmiňovaný údajný politický tlak na finanční správu nemá za následek porušení zásady diskriminace, neboť jak bylo uvedeno výše, nenarušil nezávislost finanční správy.

[28] Při posouzení námitky týkající se porušení principu ochrany dobré víry a právní jistoty s ohledem na předcházející správní praxi žalovaného Nejvyšší správní soud vycházel z bodu 82 usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, dle kterého *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě“* (srov. také rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS; ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 - 52; ze dne 22. 7. 2016, č. j. 5 As 21/2016 - 56).

[29] Podmínky změn správní praxe za nezměněného stavu právních předpisů vyložil také Ústavní soud např. v bodu 10 nálezu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06: *„přehodnocení interpretace ze strany správních úřadů nebo soudů za nezměněného stavu interpretovaných právních předpisů jistě není vyloučeno. Představuje však závažný zásah do právní jistoty a intenzitu tohoto zásahu je nutno posuzovat vždy v každé individuální situaci. Legitimita změny správní praxe závisí na otázce, do jaké míry mohl adresát normy rozumně počítat s tím, že se výklad dané normy změní, za nezměněných právních předpisů, zejména se zřetelem na ustálenost, jednotnost, dlouhodobost a určitost správní praxe, význam daného výkladu práva pro adresáty právní normy, změnu právních předpisů s danou správní praxí souvisejících a eventuální změnu relevantních společenských okolností, které mohou objektivně přispívat k poznání správného výkladu práva (a tedy k poznání práva v materiálním smyslu). V každém případě ovšem platí, že změna dlouhodobé správní praxe nebo správní judikatury se za nezměněného stavu právních předpisů může stát jen na základě závažných a principiálních důvodů, směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty. V žádném případě se nesmí dít svévolně“*.

[30] Samotné zahájení prověřování korunových dluhopisů v rámci daňové kontroly však ještě neznamená, že finanční správa změnila předchozí náhled na soulad jejich využití stěžovatelem se zákonem. Smyslem daňové kontroly je především prověřit tvrzení daňových subjektů, jiné skutečnosti mající vliv na stanovení daňové povinnosti a ověřit, zda daň byla stanovena ve správné výši. Daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole, v níž jsou shrnuty její výsledky a vyhodnoceny zajištěné důkazy. Zpráva o daňové kontrole může představovat podklad pro vydání rozhodnutí, neukládá však daňovému subjektu povinnosti, ani mu nepřiznává práva. Zahájení daňové kontroly tedy nutně neznamená, že při zjišťování a stanovení daně došlo k nějakému pochybení a že správce daně změnil svůj právní náhled na určitou problematiku. Správní praxe totiž představuje především výklad a použití právních předpisů při posouzení věci samé. K tomu však při zahájení daňové kontroly nedochází a ani ve věci stěžovatele se v protokolu o

zahájení daňové kontroly žalovaný k zákonnosti postupu stěžovatele nijak nevyjadřoval. Nemohlo tudíž ani dojít ke stěžovatelem namítanému porušení principu ochrany dobré víry a právní jistoty.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[32] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. května 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu