



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Michaely Macurové ve věci

žalobkyně: **Dopravní podnik hl. m. Prahy, akciová společnost**, IČO: 5886
sídlem Sokolovská 42/217, 190 00 Praha 9
zastoupená daňovým poradcem Mgr. Jiřím Purketem
sídlem Kopečná 987/11, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, č. j. 52592/18/5200-11431-706871,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, č. j. 52592/18/5200-11431-706871, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 27 684 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jiřího Purketa, daňového poradce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se svou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (**napadené rozhodnutí**), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečný platební

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

výměr Specializovaného finančního úřadu (**správce daně**) ze dne 23. 10. 2017, č. j. 168596/17/4200-12775-506413. Tím byla žalobkyni doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 nižší o částku 15 520 968 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 155 209 Kč.

2. Jádrem sporu je posouzení daňové účinnosti nákladů na pořízení jízdních dokladů. Ty správce daně vyloučil na základě závěru o zapojení žalobkyně do spojení osob vytvořeného za účelem získání daňové výhody ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (**ZDP**). Základními otázkami, před jejichž posouzením zdejší soud stojí, je jednak existence propojení žalobkyně a dalších společností dodávajících, resp. zprostředkujících dodávky jízdních dokladů (vytvoření právního vztahu převážně za účelem získání daňové výhody) a poté případně též stanovení obvyklé ceny jízdních dokladů.

II. Postup a závěry daňových orgánů

3. Správce daně zahájil kontrolu daně z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období dne 10. 12. 2014. Předmětem šetření byly také náklady vynaložené na zhotovení jízdních dokladů od společnosti NEOGRAPH, a.s., (později s názvem SPM – Security Paper Mill, a.s.; dále jen **Neograph**) v celkové výši 28 005 040 Kč. Dodávka jízdních dokladů byla realizována na základě Rámcové smlouvy ze dne 11. 1. 2008. Společnost Neograph, jak zjistil správce daně již u zdaňovacích období let 2009 a 2010 (řešeny u zdejšího soudu pod sp. zn. 5 Af 83/2016), vedle toho uzavřela Zprostředkovatelskou smlouvu ze dne 10. 8. 2007 se společností COKEVILLE ASSETS Inc., organizační složka (**Cokeville**). Ta se touto smlouvou zavázala poskytnout společnosti Neograph poradenské a zprostředkovatelské služby, aby měl příležitost uzavřít s žalobkyní smlouvu o dílo. Za uskutečnění této služby společnost Cokeville obdržela provizi ve výši 0,179 Kč z každého jízdního dokladu (v roce 2011 pak více). Správce daně dospěl k závěru, že pořizovací cena jízdních dokladů byla sjednána mezi jinak spojenými osobami a obsahovala neprokázanou provizi společnosti Cokeville, která výrazně zdražila pořizovací cenu jízdního dokladu.
4. Spojení jednotlivých osob dle správce daně dokládá vytvoření právních vztahů mezi žalobkyní, společnostmi Neograph a Cokeville, jakož i činnost advokátů advokátní kanceláře ŠACHTA & PARTNERS, v.o.s. (nyní MSB Legal, v.o.s., v likvidaci; **AKŠP**). Organizační složka Cokeville sídlila na shodných adresách jako AKŠP, advokáti této kanceláře vystupovali společně s JUDr. P. K. (vedoucí organizační složky, který měl zprostředkovat jednání se zástupci žalobkyně) v orgánech řady společností; AKŠP zároveň poskytovala právní pomoc žalobkyni, zpracovala pro ni i právní audit, jak může nakládat s utajovanými informacemi (pokud jde o ochranné prvky jízdních dokladů), jakož stanoviska k postupu při zadávání zakázky na výrobu jízdenek. Správce daně současně dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky pro výjimku z vyhlášení zadávacího řízení s odkazem na ochranu utajovaných skutečností. Zakázka byla zadána přímo společnosti Neograph a uzavřena za nestandardních okolností s cílem zvýšit pořizovací ceny jízdních dokladů o nedůvodnou provizi, která dosahovala až 81 % z ceny jízdních dokladů. Správce daně provedl i výsledky svědků, jež na jeho závěru nic nezměnily. Prospěšnost uzavřeného vztahu měla spočívat v získání zakázky pro Neograph, provize pro Cokeville (přestože nebylo možné prověřit, jaké konkrétní služby byly tímto subjektem poskytnuty) a zaúčtování nákladové položky zvyšující vykázanou daňovou ztrátu v případě žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

5. Ta ve svém odvolání brojila jak proti nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole), míře vypořádání se se všemi podklady (svědeckými výpověďmi, znaleckými posudky atd.), procesním vadám (zejména nepřípustné nezohlednění závěrů jiných orgánů veřejné správy a převzetí podkladů z trestního řízení) a konečně nesprávnému právnímu hodnocení existence propojení osob i určení obvyklé ceny.
6. Žalovaný odvolacím námitkám v napadeném rozhodnutí nepřisvědčil. Navázal na závěry správce daně, s nimiž se ztotožnil, a na str. 19 – 29 svého rozhodnutí pak reagoval i na jednotlivé námitky. Postup správce daně neshledal chybným nebo nezákonným. Uzavřel, že se správce daně v rámci daňové kontroly zabýval všemi důkazními prostředky navrženými daňovým subjektem, ty provedl, resp. odůvodnil jejich odmítnutí; rovněž se zabýval i dalšími důkazními prostředky, které opět podrobně hodnotil. Zpráva o daňové kontrole obsahuje řádné odůvodnění s odkazem na konkrétní ustanovení zákona, které daňový subjekt porušil. Žalovaný odmítl i námitky procesního charakteru. Správce daně podle něj nezasahoval do působnosti Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (ÚOHS) či Národního bezpečnostního úřadu (NBÚ), neboť se výjimkou z úpravy veřejných zakázek a existencí utajované informace zabýval jen z pohledu jejich vlivu na posouzení spojení osob (o si je správce daně oprávněn učinit názor). Při tom si nečinil úsudek o tom, zda došlo ke spáchání trestného činu nebo správního deliktu. Rovněž podle žalovaného přitom společnost Neograph nebyla oprávněna nakládat s utajovanými informacemi v době uzavření zakázky ani po celou dobu jejího plnění (utajovaná informace vznikla ve Státní tiskárně cenin s.p.; STC). Všechny důkazy byly správcem daně získány a provedeny v souladu se zákonem, což platí i pro podklady z trestního řízení. Usnesení o zahájení trestního stíhání bylo předloženo žalobkyní a nebyl dán důvod, proč by tento důkazní prostředek neměl být v rámci důkazního řízení vyhodnocen. Skutečnosti z něj zjištěné byly ověřeny i výpověďmi svědků. Předmětné usnesení přitom nebylo důkazem ve smyslu podezření na spáchání trestného činu, správce daně pouze podpůrně vyšel i ze skutečností z něj vyplývajících, jež nastiňovaly spolupráci a jednání mezi zainteresovanými subjekty (viz i str. 37 či 129 zprávy o daňové kontrole). Správce daně se dle žalovaného rovněž vypořádal s obsahem znaleckých posudků a expertních vyjádření, odůvodnil, proč nevyslechl jejich zpracovatele, a řádně vyhodnotil i svědecké výpovědi.
7. Žalovaný konečně zdůraznil, že mezi spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP se řadí každý, kdo profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tento institut tak dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo, nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj. Důvody, na základě kterých lze posoudit vztah mezi žalobkyní a dalšími uvedenými subjekty jako vztah vzájemně spojených osob, popsal správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Bylo prokázáno, že mezi JUDr. K. a Mgr. Bc. M. (AKŠP) proběhla komunikace vztahující se k možnosti, jakým způsobem oslovit daňový subjekt ve věci nabídky jízdenek. Ing. J. (Neograph) a JUDr. K. vystupující společně za společnost Neograph jednali s Ing. Š. (žalobkyně) o zakázce na dodávku jízdních dokladů i o využití výjimky z úpravy veřejných zakázek. Ing. J. disponoval citlivými informacemi o předcházejících dodavatelích jízdních dokladů. Při jednáních mezi společností Neograph a žalobkyní byli součástí „týmu“ žalobkyně též advokáti AKŠP; někteří právníci AKŠP měli i dispoziční práva k bankovnímu účtu společnosti Cokeville. Vzájemným jednáním těchto osob došlo k ovlivnění konečné ceny jízdních dokladů. Jako nesprávnou přitom žalovaný odmítl i námitku žalobkyně, že správce daně stanovil referenční cenu pouhým odpočtem

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

výše provize. Správce daně jako referenční cenu použil cenu jízdních dokladů Dopravního podniku města Brna (DPMB) a dále provedl výpočet, v rámci kterého zohlednil všechny jemu známé skutečnosti, tedy nikoliv pouhý odpočet provize od pořizovací ceny.

III. Žaloba

8. Žalobkyně v žalobě navázala na své odvolací námitky, které opětovně rozdělila do tří základních okruhů, jež se ovšem obsahově prolínají. Argumentaci vedla jednak v rovině nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť z napadeného rozhodnutí není znatelné, jakými myšlenkovými pochody se žalovaný při formulaci závěrů napadeného rozhodnutí řídil a na základě jakých důkazních prostředků tyto závěry napadeného rozhodnutí formuloval. Řádně totiž neodůvodnil svůj závěr, že se žalobkyně účastnila spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Jím předestřený prostý popis skutkových okolností není a nemůže být souhrnem důkazů, a to ani nepřímých, prokazujících aktivní jednání žalobkyně, případně dalších osob s „příspěním“ AKŠP. Jmenovitě též napadla podloženost závěrů žalovaného, pokud jde o prokázání (ne)poskytnutí zprostředkovatelských služeb ze strany Cokeville společnosti Neograph.
9. Žalobkyně rovněž namítala vady řízení, neboť skutková podstata, ze které žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisu, resp. je s ním v rozporu; žalovaný neprovedl navržené důkazní prostředky a použil důkazní prostředky získané nezákonným způsobem (případně takové, které jako důkazy být osvědčeny nemohou), přičemž provedené důkazy hodnotil selektivně v neprospěch žalobkyně. Žalovaný v rozporu se sdělením příslušného finančního úřadu dostatečně nepřihlédl k tomu, že doměrek daně u společnosti Neograph se neměl týkat neprokázání zprostředkovatelských služeb Cokeville (nelze dovozovat, že žádné plnění poskytnuto nebylo). Žalobkyně taktéž řadou znaleckých posudků a analýz doložila, že cena jízdních dokladů, které pořizovala od společnosti Neograph, byla obvyklá a že tyto jízdenky byly nesrovnatelné s jakýmkoli jízdními doklady v České republice. Žalovaný nevyslechl Ing. V. (k srovnatelnosti jízdních dokladů žalobkyně a DPMB), nevyslechl zpracovatele posudků a vyjádření a neprovedl místní šetření u STC. Usnesení o zahájení trestního stíhání nemá a nemůže mít povahu důkazu, neboť jde pouze o formulované podezření; žalovaný jako důkaz použil i podání vysvětlení (např. paní F.), nezákonným způsobem získal i informace o disponentech účtu Cokeville. I přes řadu důkazních prostředků prokazujících tvrzení žalobkyně, fakticky učinil úsudek o tom, že byl spáchán přešůpek porušením zákona o veřejných zakázkách při zadání zakázky na dodávku jízdních dokladů, čímž porušil i § 99 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (daňový řád).
10. V rámci třetího (ve struktuře žaloby prvního) okruhu, týkajícího se nedostatečného/nesprávného zjištění skutkového stavu a jeho právního posouzení žalobkyně napadala některé z otázek již uvedených výše. K vlastnímu meritu věci je nutné především zdůraznit, že podle ní nebylo spojení osob prokázáno. Žalovaný se zabýval hodnocením ceny obvyklé, to lze ovšem až v situaci, kdy je prokázána existence spojení osob. Žalovaný nesprávně uzavřel, že jím uvedené skutečnosti mohly ovlivnit vzájemný vztah osob realizujících prováděnou transakci, a už vůbec neprokázal, že k takovému ovlivnění skutečně došlo. Svými závěry přitom na stejnou úroveň postavil příklad z judikatury týkající se předražení reklamních služeb o 22násobek a jednání žalobkyně, jež získala zcela unikátní výrobek na základě ekonomicky zcela jasného a logického odůvodnění (oficiální varování policie před padělatelským útokem), na základě doporučení soudního znalce a po zpracování právní analýzy advokátní kanceláří.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

11. Žalobkyně dále zdůraznila, že případná ekonomická výhodnost obchodního vztahu, kterou žalovaný dovozoval, není a nemůže být sama podstatou spojení ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Je logické a ekonomicky opodstatněné, že obchodní subjekty vstupují do vzájemných právních vztahů vzhledem k jejich vzájemné výhodnosti. Podstatou jednání ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP však je získání daňového zvýhodnění, bez kterého by k uzavření takového právního vztahu velmi pravděpodobně vůbec nedošlo. Cílem není primárně prospěšnost získaného plnění, ale získání protiprávní daňové výhody. Žalobkyně však jednala z ryze obchodních důvodů a za účelem ochrany svých majetkových zájmů (zajištění jízdních dokladů před padělatelským útokem). Jednání společností Neograph ani Cokeville nemohla nijak ovlivnit (žalovaný nadto neprokázal tvrzení, že ze strany Cokeville nedošlo k plnění pro Neograph), bylo prokázáno že o něm ani nevěděla. Stejně tak nemohla ovlivnit jednání AKŠP. Zvýšení daňových nákladů a z toho plynoucí vznik či zvýšení daňové ztráty pro žalobkyni nebylo a ani nemohlo být jakoukoli výhodou, neboť v důsledku vytvořené ztráty za rok 2011 (v částce 703 773 678 Kč), uplynula lhůta pro uplatnění daňové ztráty z roku 2006 jako položky odčitatelné od základu daně podle § 34 ZDP, a to v částce přesahující miliardu korun. K uplatnění daňové ztráty z roku 2011 došlo až v roce 2016, a to v důsledku změny způsobu financování žalobkyně, což v roce 2011 nemohla nijak předvídat. V situaci, kdy žalobkyně nebyla schopna uplatňovat daňové ztráty v miliardách korun, dovozuje žalovaný dosažení výhody zcela nelogicky a v rozporu s ekonomickou racionalitou. Spojení osob přitom nejsou vytvářena za účelem zvýšení daňové účinných nákladů: jejich primárním cílem je vytvořit „úsporu“ na dani z příjmů a tu využít, např. mezi kapitálově propojenými společnostmi k nepřímému financování ztrátové společnosti z úspory na dani ziskové společnosti (jinak by pro osobu, která takto snižuje základ daně, prosté zvýšení daňových výdajů nemělo žádný ekonomický smysl). Rovněž pouhé „osobní vazby“ nejsou důkazem spojení osob.
12. Dále žalobkyně zpochybňovala i posouzení dílčích otázek, jako je zadání zakázky v rozporu se zákonem, k němuž nebyl žalovaný oprávněn, způsob stanovení referenční ceny, zejména z důvodu, že jízdní doklady žalobkyně a DPMB nebyly srovnatelné (použití speciálního ceninového probarveného papíru) a že žalovaný nezohlednil všechny předložené podklady. Žalobkyně závěrem navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný označil žalobu za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí. Především odkázal na zprávu o daňové kontrole a odůvodnění napadeného rozhodnutí. To je podle něj zcela přezkoumatelné, podrobně a systematicky zachycuje stěžejní důvody, jež jsou řádně podloženy důkazy. Podstatná byla úvaha, která správce daně vedla k dodatečnému vyměření daně za jednotlivá zdaňovací období, a kterou žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí řádně vyjádřil. Tato úvaha je srozumitelná, odůvodněná a konsistentní. Jednotlivé důkazy byly vyhodnoceny ve všech souvislostech, žalovaný se rovněž vypořádal všemi námitkami, které byly podstatné pro posouzení předmětné věci. Jestliže některý navržený důkazní prostředek orgány odmítly provést, vždy uvedly důvod jeho neprovedení.
14. Skutkový stav byl zjištěn dostatečným způsobem, nedošlo ani k žádné selekci důkazů. Žalobkyně pouze nepředložila důkazy, které by rozumně zpochybnilly závěry správních orgánů o propojení osob zapojených do prověřované transakce a o správnosti stanovené ceny prověřované transakce. Takovým důkazem nemohly být ani předložené znalecké

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

posudky či polygrafická analýza. Správce daně prověřoval veškeré okolnosti realizované dodávky jízdních dokladů, které se týkaly zadání předmětné zakázky v souvislosti s neuskutečněným veřejným výběrovým řízením, důvody změny dodavatele nových jízdních dokladů, údaje k výrobě jízdních dokladů a informace poskytnuté daňovým subjektem, tedy i zpracovaná stanoviska a znalecké posudky.

15. Žalovaný taktéž zdůraznil, že si je vědom, že prokázání existence účelového spojení osob bylo prioritní otázkou, na základě zjištěných skutečností takto bylo správně konstatováno. Konkrétní osoby, jež za jednotlivé subjekty vystupovaly, měly povědomí o ekonomických záměrech ostatních subjektů a vzájemným jednáním těchto osob došlo k ovlivnění konečné ceny jízdních dokladů pro žalobkyni. Žalovaný ke správnosti svého postupu poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 13. 6. 2013 č. j. 7 Afs 47/2013 - 30. Správce daně byl proto následně oprávněn a povinen zabývat se otázkou, zda cena jízdenek odpovídala ceně obvyklé; na okraj podotkl, že vlastní cena ceninového papíru se pohybovala v haléřích, zvýšená cena jízdních dokladů byla ovlivněna především zakalkulovanou provizí. Žalovaný konečně též zdůraznil, že vymezil, jakého prospěchu dosáhly jednotlivé subjekty řetězce. Výhodou žalobkyně bylo zvýšení daňové ztráty, která byla následně daňově uplatněna, přičemž už jen situace, kdy měla možnost vyměřenou daňovou ztrátu odečíst, představuje prospěch.

V. Další průběh řízení a podání stran

16. V replice z 14. 6. 2019 žalobkyně setrvala na některých žalobních tvrzeních a doplnila, že v trestní věci již Městský soud v Praze pod sp. zn. 47 T 7/2017 rozhodl. Přes odlišnost předmětů obou řízení jsou přitom některého jeho závěry, pokud jde o použití výjimky ze zákona o veřejných zakázkách, účelnost provize vyplácené společnosti Cokeville a (ne)srovnatelnost porovnávaných jízdenek a určení obvyklé ceny, relevantní i pro správu daní.
17. Dne 29. 10. 2019 byl zdejšímu soudu doručen návrh žalobkyně na spojení této věci ke sp. zn. 5 Af 83/2016, jemuž zdejší soud nevyhověl. Spojení věcí je v souladu s § 39 s. ř. s. na uvážení předsedy senátu, který není o případném procesním návrhu povinen samostatně rozhodovat (např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2020, č. j. 5 Afs 285/2019 - 21; pro takový postup napříč různými senáty ostatně dříve ani neexistoval podklad v rozvrhu práce zdejšího soudu).
18. V doplnění repliky z téhož dne pak žalobkyně akcentovala, i s ohledem na přístup žalovaného, význam výsledku trestního řízení. Poukázala na zpochybnění významu či věrohodnosti svědeckých výpovědí Ing. S. a paní F. ze strany trestního soudu (přiložila i protokoly o výsleších svědků z hlavního líčení). V doplnění repliky z 7. 1. 2020 žalobkyně soudu zaslala písemné vyhotovení rozsudku z 17. 5. 2019, sp. zn. 47 T 47/2017, v němž zdejší soud dospěl ke zcela odlišnému závěru než žalovaný (viz výše). Konečně, v doplnění repliky z 13. 12. 2020 žalobkyně soudu předložila znalecký posudek č. R14264/20 z 9. 11. 2020 (Odpovědi na otázky soudu ve věci sp. zn. 47 T 7/2017), který vypracoval znalecký ústav EQUITA Consulting s.r.o. a poukázala zejména na jeho teoretickou a metodickou část a nedostatky při určení referenční ceny.
19. V duplice z 16. 1. 2020 žalovaný zopakoval, že z podkladů trestního řízení vycházel toliko podpůrně, trestní soud se vůbec otázkou daňových povinností nezabýval. Uvedl též, že vycházel z náležitého spisového materiálu; zohlednil přitom i odlišnosti jízdních dokladů. Ve vyjádření k doplnění repliky z 1. 2. 2021, v níž reagoval na předložený znalecký

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

posudek, setrval na závěrech o správnosti určení referenční ceny (v souladu se směrnicí OECD). Vlastní posudek je podle něj zčásti nevyužitelný pro daňové účely, rovněž vůbec neřeší vztah všech zúčastněných subjektů. Na toto vyjádření žalobkyně reagovala dne 29. 3. 2021 s tím, že na posudek odkazovala jen vzhledem k jeho teoretické části.

20. Soud si posléze interní cestou vyžádal pozdější trestní rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 11. 2020, sp. zn. 47 T 7/2017 (poté, co byl původní rozsudek odvolacím soudem zrušen) a rovněž navazující usnesení odvolacího soudu – Vrchního soudu v Praze ze dne 1. 9. 2021, sp. zn. 4 To 38/2021. Z těchto rozhodnutí vyplývá, že v zadání veřejné zakázky společnosti Neograph a navazujících krocích nelze shledávat trestný čin. Ve vyjádření z 27. 1. 2022 k těmto rozhodnutím žalovaný opakovaně zdůraznil rozdílnost daňového a trestního řízení, daňové orgány ani správní soud nejsou závěry trestního soudu, včetně hodnocení důkazů, vázány. Vyústění trestního řízení na závěrech žalovaného nic nemění.
21. Soud později usnesením z 21. 1. 2022, č. j. 8 Af 11/2019 - 161, řízení přerušil, a to s odkazem na předložení problematiky posuzování spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP rozšířenému senátu NSS (pod sp. zn. 2 Afs 132/2020). Její zodpovězení a zvláště obecnější závěry a východiska rozšířeného senátu totiž mohly mít vliv i na posouzení nynější věci. V návaznosti na návrh žalovaného z 14. 11. 2023 a jelikož rozšířený senát v uvedené věci rozhodl (rozpory v dosavadní judikatuře neshledal; viz níže), přistoupil zdejší soud k pokračování v řízení (usnesení z 23. 11. 2023, č. j. 8 Af 11/2019 - 170). Podle žalovaného nejsou závěry rozšířeného senátu pro nynější věc rozhodné, spojení osob zde totiž není založeno primárně na rozdílu smluvní a obvyklé ceny. Na dříve uvedené, pokud jde o spojení osob i určení referenční ceny, žalovaný navázal i ve vyjádření z 19. 12. 2023. Žalobkyně pak v podání z 21. 12. 2023 opět zdůraznila relevanci trestního rozsudku, shrnula svou dosavadní argumentaci a doplnila, že by pro ni bylo nesmyslné snižovat daňovou povinnost zvýšením nákladů.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

22. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.
23. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, jelikož účastníci řízení s takovým postupem souhlasili (žalobkyně výslovně, žalovaný se nevyjádřil).
24. Soud nepřistoupil k nařízení jednání ani za účelem dokazování, ve věci bylo možné vyjít z obsahu správního spisu, jímž se samostatně nedokazuje (dodává, že si s ohledem na upozornění žalovaného, že některé části spisu se mohou nacházet i ve spise předloženém ke sp. zn. 5 Af 83/2016, připojil i soudní a správní spis v této věci). Nad rámec správního spisu žalobkyně předložila toliko znalecký posudek č. R14264/20, který pro účely trestního řízení později vypracoval znalecký ústav EQUITA Consulting s.r.o., a některé další podklady z trestního řízení (zejména protokoly z hlavního líčení). Tyto podklady soud k důkazu neprováděl, neboť nebyly pro jeho rozhodnutí potřebné. Vyžádal si ostatně konečná rozhodnutí trestních soudů obou stupňů, z nichž je navazující průběh trestního řízení zřejmý. O tom, že si interní cestou tato rozhodnutí vyžádal a že z nich bude

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

případně vycházet, soud rovněž obě strany informoval a dal jim prostor se k těmto podkladům, s nimiž byly seznámeny, vyjádřit.

25. V logice soudního přezkumu se soud musel nejprve zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Jakkoli se v nynější věci tato námitka prolíná s namítanými vadami řízení i (ne)správností právního posouzení, přezkoumatelností by se musel zabývat i z úřední povinnosti, bránila-li by mu v posouzení těchto dalších žalobních námitek. Žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť z napadeného rozhodnutí není seznatelné, jakými myšlenkovými pochody se žalovaný při formulaci závěrů napadeného rozhodnutí řídil a na základě jakých důkazních prostředků své závěry formuloval. Podle ní se nevypořádal s některými jí namítanými skutečnostmi.
26. Soud předně zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je třeba vykládat v jejím skutečném smyslu: jako nemožnost rozhodnutí přezkoumat, tj. nemožnost zjistit jeho obsah či důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1586/2008 Sb. NSS). V případě napadeného rozhodnutí soud takové vady neshledal. Důvody rozhodnutí má za dostatečně seznatelné, je zřejmé, na základě čeho dospěl správce daně a posléze žalovaný k závěru o spojení osob, tj. žalobkyně, Neograph a Cokeville (s rolí AKŠP). Stejně tak je zřejmé, proč daňové orgány považovaly cenu jízdenek za výrazně vyšší než obvyklou a o co tyto závěry opřely. Žalovaný přehledně a dostatečně (přezkoumatelně) reagoval na všechny odvolací důvody a vypořádal se s provedeným dokazováním, použitelností některých důkazů z trestního řízení, hodnocením všech důkazů, popřípadě neprovedením důkazních návrhů žalobkyně v podobě výsledku zpracování znaleckých a dalších posudků, vyjádření či místního šetření (v podrobnostech soud pro stručnost odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí; s ohledem na níže uvedené závěry týkající se vlastního právního posouzení považoval za nadbytečné se věnovat údajně nepřezkoumatelným bodům odůvodnění jednotlivě).
27. Daňové orgány obou stupňů postupovaly v souladu s § 102 odst. 3 a 4 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Na jejich rozhodnutí je současně nutné nahlížet jako na jeden celek – žalovaný nijak nepochybil, pokud v odůvodnění znovu detailně nezopakoval všechny důkazy a skutková zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole, jež představuje odůvodnění prvostupňového rozhodnutí (§ 147 odst. 3 daňového řádu). Podstatné je, že v napadeném rozhodnutí lze nalézt odpovědi na rozhodné odvolací námítky. Samotný nesouhlas žalobkyně s tím, jak se s těmito námitkami žalovaný vypořádal, a rozdílná představa o potřebné podrobnosti odůvodnění, bez dalšího nezakládá nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí (např. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30).
28. Jak již soud uvedl výše, žalovaný se vyjádřil i k již v odvolání namítaným procesním vadám. Rovněž v této souvislosti mu přitom soud obecně nemá co vytknout. Ztotožňuje se s tím, že daňové orgány zásadně mohou pro účely správy daní hodnotit dodržení jiných právních předpisů, tedy i předpisů o zadávání veřejných zakázek nebo posouzení určité informace jako utajené. Musí však dodržet zákonné požadavky. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu přitom platí, že i otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Pouze, pokud již bylo o takové otázce příslušným orgánem pravomocně rozhodnuto, je takovým rozhodnutím vázán. Správce daně si podle odstavce druhého nemůže učinit úsudek jen o tom, zda byl spáchán trestný čin, nebo správní delikt a kdo za něj odpovídá, a o otázkách osobního stavu. Nic

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

z uvedeného přitom daňové orgány závazně neposuzovaly, zároveň se se stanovisky ÚOHS či NBÚ (nikoli tedy pravomocnými rozhodnutími) a také odbornými vyjádřeními (jako analýzou doc. Jurčíka) vypořádaly.

29. Stejně tak daňové orgány obecně mohou čerpat podklady i z trestního řízení. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení. Jediné omezení spočívá v tom (odstavec třetí), že v případě protokolu o svědecké výpovědi, provede správce daně svědeckou výpověď v rámci daňového řízení znovu, požaduje-li to daňový subjekt. Svědecké výpovědi klíčových osob přitom správce daně provedl.
30. Skutečnost, že mezi podklady rozhodnutí zahrnul správce daně i usnesení policejního orgánu o zahájení trestního stíhání, rovněž bez dalšího nezpůsobuje procesní vadu. Judikatura již obecně dovodila, že usnesení o zahájení trestního stíhání může být podkladem pro rozhodnutí správního orgánu (např. rozsudek ze dne 24. 9. 2015, č. j. 10 As 87/2014 - 65), logicky z něj ovšem nelze vycházet jako z důkazu o spáchání trestného činu a o vině obviněného. Soud tedy nerozporuje námitku žalobkyně, že se fakticky nejedná o nic více, než formalizované sdělení podezření policejního orgánu. Daňové orgány nicméně tuto mez nepřekročily. Vycházely ze zjištění policejního orgánu, jež ovšem doprovodily vlastním dokazováním a zopakováním, resp. doplněním svědeckých výpovědí. To platí i pro namítané použití úředních záznamů o podání vysvětlení. Soud uzavírá, že podklady z trestního řízení vůbec nestojí izolovaně, jsou doplněny zjištěními správce daně a především jsou všechny podklady jím i žalovaným samostatně hodnoceny, nedochází k pouhému nekritickému přebírání závěrů policejního orgánu (žalovaný např. v bodě 44 svého rozhodnutí uvádí, že předpoklad policie neměl na závěr o propojenosti jednotlivých osob zásadní vliv).
31. Konečně, byla to i žalobkyně, kdo podklady z trestního řízení předkládal, zejména co se týče znaleckých posudků. I s těmi, stejně jako s dalšími odbornými podklady a analýzami se daňové orgány vypořádaly; žalovaný na znalecké posudky reagoval zejména v bodě 60 a násl. napadeného rozhodnutí. Ani obsahem znaleckých posudků se přitom soud z níže rozvedených důvodů podrobněji nezabýval, zdůrazňuje pouze, že se žalovaný řádně vyjádřil k namítanému odmítnutí výsledku znaleců (viz zejména bod 88 napadeného rozhodnutí).
32. Pokud jde o informace o disponentech účtů společnosti Cokeville, soud nejprve v souladu s rozsudkem NSS z 25. 10. 2016, č. j. 4 Afs 177/2016 - 35, zdůrazňuje, že k jejich vyžádání nebyly daňové orgány v rozhodné době oprávněny – § 57 odst. 3 daňového řádu pro to neposkytoval oporu; to ostatně v nynějším případě připustil i správce daně (str. 132 zprávy o daňové kontrole). Z pohledu závěrů daňových orgánů šlo ovšem skutečnosti spíše okrajové, provázanost jednotlivých subjektů byla odůvodněna řadou dalších indicií. Tato izolovaná vada proto nemohla mít vliv na zákonnost ani na správnost napadeného rozhodnutí. Zároveň je nutné upozornit na pozdější novelizaci daňového řádu a rozsudek NSS z 23. 9. 2022, č. j. 2 Afs 391/2020 - 38, bod 35. Podle něj lze informace o disponentech v řízení použít, pokud v době, kdy se z nich vyvozují zjištění, je jejich poskytnutí přípustné. V tomto případě přitom bylo napadené rozhodnutí vydané až po novele daňového řádu zákonem č. 94/2018 Sb., která získání těchto informací umožnila. Tím byla tato vada zhojena.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

33. Daňové orgány konečně dostaly požadavku § 8 odst. 1 daňového řádu a všechny podklady hodnotily jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Nelze říci, že by některý z důkazů zcela pominuly (seletovaly) a přihlížely jen k důkazům v neprospěch žalobkyně. Přezkoumatelně odůvodnily, jak se vypořádaly se svědeckými výpověďmi či posudky a stanovisky s tím, že je hodnotily ve světle ostatních podkladů (srov. zejména bod 92 napadeného rozhodnutí). Čistě z formálně-procesního hlediska soud žádné vady neshledal.
34. Jinou otázkou je ovšem věcná správnost skutkových zjištění a jejich právního posouzení. Zde se již soud se závěry daňových orgánů neztotožňuje.
35. Soud s žalovaným souhlasí, že v tomto případě existovaly poměrně silné indicie o kontaktech a vzájemné domluvě některých osob. Soud odkazuje především na bod 39 a násl. napadeného rozhodnutí a podrobněji uvádí, že Cokeville sídlila na shodných adresách jako AKŠP, jejíž advokáti byli zároveň s JUDr. K. členy orgánů několika společností. AKŠP zároveň poskytovala právní pomoc žalobkyni, zpracovala pro ni též audit, který se bezprostředně týkal předmětné zakázky, a nakládání s utajovanými informacemi. Jednání se žalobkyní se účastnil jak Ing. J. (jednatel Neograph), tak JUDr. K. (vedoucí Cokeville). Ten měl nabídnout společnosti Neograph zajištění zakázky s odkazem na to, že má kontakt na Ing. Š., obchodně-ekonomického ředitele žalobkyně.
36. Daňové orgány ovšem své závěry stavěly na již z podstaty nesprávných (neúplných) východiscích, nakolik zaměřily pozornost zvláště na zjištění vzájemného osobního propojení (a do určité míry i koordinaci jednání), opomenuly však blíže popsat a posoudit (daňový) účel předmětných vztahů a transakcí. To navzdory tomu, že na iracionalitu závěrů daňových orgánů (a absenci daňové výhody) žalobkyně v daňovém řízení opakovaně upozorňovala.
37. Je nutné připomenout, že podle § 23 odst. 7 ZDP platí, že
- (l)íší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. V souladu s písm. b) bodem 5 citovaného ustanovení (s)pojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí (též) jinak spojené osoby, které **vytvořily právní vztah převážně za účelem** snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. (pozn. zvýraznění doplněno)
38. Ke smyslu a účelu citovaných ustanovení se opakovaně vyslovila judikatura NSS, již shrnul rozšířený senát NSS ve zmiňované věci sp. zn. 2 Afs 132/2020. Rozvedl, že smyslem této úpravy je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky: (j)edná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů (usnesení z 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020 - 63).
39. NSS taktéž mnohokrát judikoval (např. rozsudky z 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, a z 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65), že oproti standardnímu průběhu daňového řízení nese důkazní břemeno správce daně. Ten musí nejprve prokázat, že se jedná o osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu. Dále je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Běžné obchodní vztahy jsou takové, jež se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže; z nich pak vzniká obvyklá cena na trhu, jež neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. Podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze. V takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.

40. Žalovaný se zaměřil na prokazování vzájemné propojenosti jednotlivých aktérů a otázku obvyklé ceny jízdenek, nedostatečně se však věnoval základnímu předpokladu aplikace § 23 odst. 7 ZDP, tj. daňovému účelu transakcí (k němu viz i citovaný rozsudek NSS 5 Afs 34/2012). Ze zjištěného skutkového stavu věci totiž nevyplývá, že by převažujícím účelem transakcí bylo získání daňové výhody (snížení daňového základu). Jestliže byly jízdenní doklady skutečně předražené (o výši provize Cokeville), žalobkyně na nich ekonomicky trátila, neboť by hradila víc, než bylo nutné. Optikou ustanovení aplikovaného daňovými orgány by tato skutečnost byla odůvodnitelná jen tehdy, pokud by „ztráta“ byla vykompenzována u jiného článku řetězce, který by onen vyšší zisk danil nižší sazbou či by jej nedanil vůbec. V tomto případě se ale daňovou výhodou jiných subjektů, ať už společnosti Neograph či Cokeville, žalovaný nezabýval. Prospěšnost uzavřeného vztahu dovozoval ve vlastním uzavření zakázky, kterou se Neograph v minulosti několikrát marně snažila získat, a v získání provize pro Cokeville (bod 43 napadeného rozhodnutí). Není přitom zřejmé, že by tyto subjekty zvýšené příjmy nepřiznaly (a nezdanily) a státní rozpočet tak umělým navýšením ceny (zvýšením nákladů žalobkyně) reálně tratil. Soud přinejmenším v tomto ohledu postrádá jakoukoliv přezkoumatelnou úvahu.

41. Soud netvrdí, že podmínkou aplikace § 23 odst. 7 ZDP je snad prokázání společného záměru (úmyslu) všech účastníků transakcí, směřujícího k získání daňové výhody. NSS ostatně v žalovaném opakovaně zmiňovaném rozsudku z 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, jasně uzavřel, že daný institut nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty:

osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňově účinného výdaje). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní

(obdobně srov. i rozsudek NSS z 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59, a další).

42. Citované závěry ovšem daňové orgány v nynější věci příliš zobecnily. Zabývaly se zapojením žalobkyně do řetězce a personálním propojením jednotlivých subjektů, k ekonomické, resp. daňové výhodnosti pro žalobkyni však přistoupily ryze mechanicky. V této souvislosti soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 - 67, podle něhož je předpokladem doměření daně v první řadě zjištění, že do obchodní transakce byly zapojeny osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty:

Existence právního vztahu je tedy toliko jednou (nikoliv však jedinou) z podmínek, které musí být splněny, aby bylo možné hovořit o jinak spojených osobách. Daňové orgány však musí prokázat rovněž

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

*přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že **zastíraným účelem právního vztahu je získat neoprávněné daňové zvýhodnění.** (...) Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů popsané v bodě [33] tohoto rozsudku představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou. Opačný postup je nepřijatelný, neboť samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že **účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních.** (...) v případě jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se již předpokládá zainteresovanost účastníků obchodního vztahu spočítavající v **nedovolené optimalizaci daně** (tento předpoklad je obsažen již v hypotéze právní normy), pročez je následně na daňovém subjektu, aby jej vyvrátil, tj. racionálně vysvětlil odlišnost ceny od ceny obvyklé (viz poslední bod algoritmu). (pozn. zvýraznění doplněno)*

43. NSS tudíž akcentoval, že posuzovaný právní vztah musí vést k získání neoprávněné daňové výhody, která musí být jinými slovy jeho podstatou (převažujícím účelem). V uvedeném rozsudku přitom první senát NSS reflektoval i svůj rozsudek 7 Afs 47/2013 citovaný výše s tím, že v něm řešil NSS jen otázku, na které osoby institut podle § 23 odst. 7 ZDP dopadá; stále vycházel ze skutečnosti, že primárně musí existovat právní vztah, který vznikl za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. V rozsudku 1 Afs 109/2021 NSS dále – přílehuje i pro nynější věc – uvedl, že pokud daňový subjekt cenu za služby skutečně uhradil a současně nebylo prokázáno, že by se mu finanční prostředky vracely zpět, postrádalo by zaplacení předražené služby pouze za účelem uplatnění vyšších výdajů jakoukoliv racionalitu, neboť by bylo finančně nevýhodné.
44. Pro úplnost je vhodné doplnit, že rozšířený senát NSS v již citovaném usnesení 2 Afs 132/2020 nedovodil, že by se závěry citovaného rozsudku prvního senátu vymykaly dosavadní judikatuře. Tyto závěry nijak nekorigoval, nezpochybnil ani, že výrazně navýšená cena ještě sama o sobě nedokládá existující spojení osob (s tím, že takový závěr jiné senáty NSS nikdy neformulovaly).
45. Soud tudíž shrnuje, že pro závěr o spojení osob v projednávané věci bylo nutné se v první řadě zabývat tím, zda převažujícím účelem právního vztahu mezi žalobkyní a společnostmi Neograph a Cokeville bylo získání daňové výhody (snížení základu daně). Z provedeného dokazování takový závěr podle zdejšího soudu nevyplývá, daňové orgány naopak nezohlednily specifika tohoto případu.
46. Předně proto, že výše citovaná judikatura se utvářela především na podkladě případů několikanásobně (až stonásobně) předražených služeb reklamy, nikoli nákupu nutné prerekvizity pro poskytování významného veřejného statku v podobě městské hromadné dopravy; jediným akcionářem žalobkyně je ostatně veřejný subjekt – hl. m. Praha. Pro něj by takový postup nemohl být nijak prospěšný, když ani údajná daňová výhoda nemůže tuto skutečnost kompenzovat (z logiky věci představuje jen výši daňové sazby, tj. 19 % uplatněného daňového nákladu). Žalovaný nadto zcela přehlédl, že celé trestní řízení, jež v této věci souběžně probíhalo, se soustředilo na vznik škody žalobkyně, která jí měla být způsobena jednáním některých členů jejího vlastního vedení a dalšími osobami. V trestním řízení vystupovala jako poškozená a po obviněných uplatňovala náhradu škody. Závěr žalovaného, že se svou účastí na celém řetězci vlastně obohatila, potom vyznívá absurdně.

47. Z dostupných podkladů z trestního řízení (především pak rozhodnutí trestních soudů), stejně jako z podkladů vlastního daňového řízení, nevyplývá, že by se žalobkyně transakcí účastnila za účelem získání daňové výhody. Nevyplývá z nich ani to, že by byl celý řetězec právě za tímto účelem vytvořen. Pokud snad lze hovořit o nějakém účelu (cíli) vzájemných kontaktů a propojení některých účastníků, pak se jednalo o získání zakázky na výrobu jízdních dokladů; nanejvýš by bylo možné uvažovat o snaze zúčastněných osob přidělení zakázky ovlivnit a „vyvést“ finanční prostředky z majetku žalobkyně. I v tomto ohledu již ovšem trestní soudy dovodily, že k žádnému trestnému činu (ať již, zjednodušeně řečeno, ve vztahu k zadání veřejné zakázky či správě cizího majetku) nedošlo.
48. Existoval-li vůbec nějaký daňový účel předmětných transakcí, ten byl podle soudu zcela okrajový.
49. S tím souvisí skutečnost, že se žalovaný blíže nezabýval a logicky neodůvodnil, zda a jakým způsobem měl řetězec jím popsanych transakcí vlastně vést k získání celkového daňového prospěchu (že byl celý pro spojené osoby celkově *daňově* výhodný). Stejně tak neodůvodnil, jak bylo žalobkyni kompenzováno vynaložení podle něj výrazně vyšší ceny za jízdní doklady, než by bylo obvyklé – tedy jak žalobkyně coby účastník tohoto spojení těžila ze získání zakázky společností Neograph a úhradě provize Cokeville. Soud žádnou celkovou daňovou výhodu konstruovaného spojení osob neshledal. Pokud daňové orgány akcentují umělé vytvoření podmínek pro získání daňové výhody v možnosti uplatnění zvýšených nákladů žalobkyní, pomíjí, že žalobkyně na celé transakci jejich optikou nutně trátila, protože za doklady vynaložila více prostředků. Neograph a Cokeville sice tyto prostředky žalobkyně získaly, není však zřejmé, že by takto „přesunuté“ prostředky u nich automaticky podléhaly nižšímu či nulovému zdanění.
50. Soud v tomto ohledu ve správním spise nalezl toliko informaci, že Cokeville byla v roce 2014 na vlastní žádost vymazána z obchodního rejstříku a dále sdělení Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1 z 29. 9. 2014, adresované policii, na něž žalobkyně poukazovala i ve své žalobě. To se týká zjištění z daňové kontroly u společnosti Neograph, konkrétně za zdaňovací období roku 2010 (nikoli tedy ani zdaňovací období 2011, o něž nyní jde). Finanční úřad v tomto přípisu pouze sdělil, že daňové povinnosti společnosti Neograph prověřil, přičemž daňový doměrek nijak nesouvisí se společností Cokeville (bližší informace a podklady k této společnosti nemá, k čemuž odkázal na možnost obrátit se na územní pracoviště pro Prahu 5). V případě společnosti Neograph tak podle všeho nebyla identifikována neoprávněná daňová výhoda. Jen pro úplnost soud dodává, že pochybnosti správce daně, zda bylo plnění Cokeville společností Neograph podle zprostředkovatelské smlouvy poskytnuto (a zda je tedy provize opodstatněná), se mívají s rozhodovacími důvody tohoto rozsudku. Ty se totiž vztahují primárně k určení ceny jízdenek (opodstatnění výše provizi odpovídající části ceny), nikoli k vytvoření právního vztahu za účelem získání daňové výhody (o faktickém vynaložení nákladů za jízdenky žalobkyní není pochyb). Trestní soudy nadto dospěly k závěru, že ke zprostředkování došlo a že provize nezvyšovala cenu jízdenek, ale snižovala zisk společnosti Neograph (viz str. 25 usnesení odvolacího soudu sp. zn. 4 To 38/2021).

VII. Shrnutí a závěr

51. S ohledem na vše výše uvedené tak soud uzavírá, že jako důvodnou shledal námitku nedostatečného (nesprávného) prokázání spojení osob, a to pro absenci zkoumání daňového účelu spojení, tedy získání celkové daňové výhody. Tím nutně nezpochybňuje

existenci určitých osobních vazeb nebo možné umělé navýšení ceny jízdních dokladů (jakkoli se v trestním řízení neprokázalo). Těmito aspekty se soud nyní podrobněji nezabýval, jelikož ustal již na tom, že i kdyby tyto byly skutečně dány, nezměnilo by to nic na závěru, že o vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení daňového základu/zvýšení daňové ztráty nelze na základě dosavadních závěrů daňových orgánů hovořit. Obdobně se soud nezabýval problematikou stanovení referenční ceny – zkoumání této otázky správcem daně a výzva k prokázání ceny obvyklé byly s ohledem na nesprávnost posouzení prvního kroku (spojení osob) přinejmenším předčasné. V souladu se zásadou ekonomie řízení se proto soud námitkám, týkajícím se nesplnění druhé z uvedených podmínek, tedy neobvyklostí výše sjednané úplaty mezi žalobkyní a společností Neograph, již nevěnoval.

52. Žaloba je tudíž důvodná, a proto soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Věc zároveň v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Zohlední tak veškeré shora uvedené závěry stran neprokázání daňového účelu transakcí (získání daňové výhody). Optikou těchto závěrů se bude daňové účinnosti nákladů na pořízení jízdních dokladů případně věnovat znovu, při tom ovšem neopomene zohlednit i dopady běhu lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu.

VIII. Náklady řízení

53. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. V řízení úspěšná žalobkyně má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, a proto jí soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
54. Žalobkyně jednak zaplatila soudní poplatek ve výši 3 000 Kč.
55. Náklady řízení dále spočívají v nákladech právního zastoupení [resp. jiného specializovaného právního (daňového) poradenství ve smyslu § 35 odst. 2 s. ř. s.]. Konkrétně se jedná o odměnu za 6 úkonů právní služby [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů – tj. převzetí zastoupení a písemné podání k soudu {žaloba; replika z 14. 6. 2019; vyjádření z 29. 10. 2019 společně s jeho doplněním z 7. 1. 2020; vyjádření z 13. 12. 2020 (předložení znaleckého posudku); vyjádření z 21. 12. 2023} v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 18 600 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a hotové výdaje za 6 úkonů v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 1 800 Kč (§ 13 odst. 4 téže vyhlášky). Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, a proto se částka dále zvyšuje o hodnotu příslušné sazby (4 284 Kč).
56. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce celkem 27 684 Kč.

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. 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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 30. května 2024

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.