



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce 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 4. 11. 2016, č. j. 47820/16/500-11431-706012,

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č. j. 47820/16/500-11431-706012, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 44 140 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Jiřího Purketa, daňového poradce, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 9. 2015, č. j. 207447/15/4200-12775-506413, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 vyšší o částku 1 548 200 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně ve výši 309 640 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za rok 2009“). Dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 9. 2015, č. j. 207442/15/4200-12775-506413 správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 1 428 040 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně ve výši 285 608 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za rok 2010“).
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 11. 2016, č. j. 47820/16/500-11431-706012, zamítl odvolání žalobkyně a oba dodatečné platební výměry potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.
3. Jádrem sporu je jednak (i) posouzení daňové účinnosti nákladů na pořízení jízdních dokladů, jež 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 (dále „ZDP“) a neobvyklosti jejich ceny, jednak (ii) posouzení daňové účinnosti výdajů na část sjednané smluvní odměny za poskytnutí služeb v rozsahu vedlejších výdajů vynaložených v souvislosti s poskytnutými službami Ing. Š.
4. Rozhodnými 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 dále stanovení obvyklé ceny jízdních dokladů. Dále je rozhodnou otázkou unesení důkazního břemene žalobkyní ve věci vynaložení vedlejších výdajů v souvislosti s poskytnutím služeb dodavatele Ing. I. Š. v částce **69 764 Kč**.

### II. Postup a závěry daňových orgánů

#### II.1 zjištění týkající se jízdních dokladů

5. Dne 10. 12. 2012 správce daně zahájil kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Předmětem šetření byly také náklady vynaložené za zhotovení jízdních dokladů od společnosti NEOGRAPH, a.s. (později přejmenováno na SPM – Security Paper Mill, a.s.) (dále „Neograph“), které činily ve zdaňovacím období roku 2009 částku 21 045 400 Kč a ve zdaňovacím období roku 2010 částku 17 856 400 Kč. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění a výši těchto nákladů, proto se zabýval otázkou, jaký byl vzájemný vztah osob provádějících transakci a zda je v uvedených souvislostech případná aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně v této souvislosti zjistil, že dodávka jízdních dokladů byla realizována na základě Rámcové smlouvy ze dne 11. 1. 2008 (dále „Rámcová smlouva“), uzavřené mezi žalobkyní a společností Neograph bez výběrového řízení (jízdenka naplňuje definici ceniny, pro kterou je legislativně dána výjimka z povinnosti výběrového řízení) za cenu o 31% přesahující cenu sjednanou v předchozím období realizované dodávky od státního podniku STÁTNÍ

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

TISKÁRNA CENIN, státní podnik, DIČ: CZ00001279 (dále „STC“). Důvodem pro zadání nové zakázky jízdních dokladů bylo upozornění od PČR o existenci reálné hrozby padělání většího množství jízdních dokladů. Správce daně dále zjistil, že v době před uzavřením Rámcové smlouvy, dne 10. 8. 2007, společnost Neograph uzavřela zprostředkovatelskou smlouvu se zahraniční společností COKEVILLE ASSETS Inc., organizační složka, DIČ: CZ27587801 (dále „Cokeville“). Předmětem této smlouvy byl závazek společnosti Cokeville poskytnout společnosti Neograph poradenské a zprostředkovatelské služby tak, aby Neograph měla příležitost uzavřít s žalobkyní smlouvu o dílo. Za uskutečnění této služby se společnost Neograph zavázala vyplatit Cokeville provizi ve výši 0,179 Kč z každého jízdního dokladu (jízdenky) vyhotoveného na základě smlouvy o dílo, přičemž společnost Neograph fakturovala několik druhů jízdenek v cenovém rozmezí 0,389 Kč až 1,505 Kč. Konkrétní služby, které společnost Cokeville pro žalobkyni na základě smlouvy o zprostředkování vykonala, správce daně v rámci daňového řízení nezjistil.

6. Naopak správce daně dospěl k závěru o existenci propojení osob dle § 23 odst. 7 ZDP mezi žalobkyní a společnostmi Neograph a Cokeville, za přispění AKŠP, neboť na základě žalobkyní předložených důkazů (smlouva o zprostředkování včetně jejích dodatků, přijaté faktury vystavené společností Cokeville, faktury vydané společností Neograph, veřejně dostupné zdroje) ve spojení s vlastní vyšetřovací činností zjistil, že (i) vedoucí organizační složky společnosti Cokeville JUDr. P.K. byl společně s advokáty AKŠP v průběhu roku 2007 předsedou představenstva či dozorčí rady, nebo členové představenstva či dozorčí rady v několika korporacích (AERIAL a.s., IČ: 27872076, ZARENA a.s., IČ: 27927628, TAMOTA a.s., IČ: 27447871, BELLMARK ASSETS MANAGEMENT a.s., IČ: 28221966), (ii) organizační složka společnosti Cokeville sídlila na shodných adresách jako AKŠP, (iii) společníci a pracovníci AKŠP měli dispoziční právo k bankovnímu účtu společnosti Cokeville č. X vedenému u Raiffeisenbank a.s., a z tohoto účtu byly v průběhu roku 2007 zasílány finanční prostředky na bankovní účet AKŠP X/X; k oběma účtům měly dispoziční právo stejné osoby. AKŠP přitom poskytovala právní pomoc žalobkyni v souvislosti s výběrem dodavatele jízdenek PID a současně i společnosti Cokeville a současně byla na základě požadavků žalobkyně zpracovatelem auditu, kterým byla žalobkyně informována o způsobu nakládání s utajovanými informacemi a povinnostech, které vznikají při nakládání s utajovanými informacemi. Z výpovědi bývalého ekonomického ředitele žalobkyně, Ing. Š., a vysvětlení poskytnutých dalšími osobami zastávajícími V. F.) a společností Cokeville (JUDr. K.) v rámci souběžně vedeného trestního řízení a podpůrně též z usnesení PČR útvaru odhalování korupce finanční kriminality, č. j. OKFK-837-600/TČ-2013-251300-3 ze dne 13. 02. 2014, daňové orgány zjistily, že obchodních jednání ve věci uzavření smlouvy o dodávce jízdenek se krom žalobkyně a společnosti Neograph účastnil i JUDr. P. K., společnost Neograph pak měla zájem na uzavření smlouvy s žalobkyní dlouhodobě, již od roku 2007, přičemž JUDr. K., který měl kontakt na Ing. Š. (zaměstnanec žalobkyně) přišel s nabídkou zprostředkování tohoto kontraktu již v roce 2007. Na tvorbě smluv s žalobkyní se z advokátní kanceláře AKŠP podíleli Mgr. M. S. a Mgr. D. M., a to od 3. 4. 2007. Přitom, ve stejné době AKŠP poskytovala své právní služby rovněž společnosti Cokeville (smlouva o právní pomoci z 3. 4. 2007). Cílem zapojených osob bylo predisponovat část odměny vyplacené žalobkyni za dodávku jízdních dokladů na společnost Cokeville, k jejímuž bankovnímu účtu měli přístup a dispoziční práva též osoby z AKŠP, přičemž samotná cena zakázky na výrobu jízdních dokladů na základě Rámcové smlouvy (0,38 Kč) byla významně ovlivněna provizí za poskytování poradenských a zprostředkovatelských služeb, která byla sjednána mezi Cokeville a Neograph (0,17 Kč z každé jízdenky).

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

7. Správce daně se dále věnoval posouzení obvyklosti ceny zakázky na dodávku jízdních dokladů žalobkyni. Přitom použil metodu srovnatelné nezávislé ceny (CUP), přičemž jako srovnatelný subjekt použil Dopravní podnik města Brna, který dle jeho zjištění pořídil jízdní doklady v daných letech v cenové hladině 0,204 Kč za jízdní doklad. Současně správce daně konstatoval, že cenu jízdních dokladů fakturovanou společností Neograph by bylo možné považovat za cenu obvyklou, pokud by součástí ceny jízdních dokladů nebyla provize společnosti Cokeville. V takovém případě by totiž cena jízdního dokladu byla ve výši 0,210 Kč za jízdní doklad v roce 2009 i 2010 u nejběžnějšího typu jízdního dokladu a byla by tak ve stejné cenové hladině jako u Dopravního podniku města Brna (srov. též vyjádření Ing. V. S., MBA a Ing. J. J. ze společnosti Neograph). Po provedeném důkazním řízení tak správce daně obvyklou cenu jízdního dokladu stanovil v částce odpovídající ceně, za kterou žalobkyně tyto doklady pořídila, sníženou o provizi ve výši 0,179 Kč, tj. v roce 2009 v celkové částce 13 303 650 Kč a v roce 2010 v celkové částce 10 410 000 Kč. Následně správce daně umožnil žalobkyni, aby vzniklý rozdíl mezi cenou jízdních dokladů doložila, což uspokojivě neučinila.
8. Žalobkyně ve svém odvolání brojila proti procesním vadám (nepřezkoumatelnost prvoinstančního rozhodnutí, nerespektování rozhodnutí a stanovisek kompetentních orgánů státní správy, *manipulaci s důkazy ze strany správce daně a neprovedení navržených důkazů*), jakož i právnímu posouzení (neprokázání existence spojení mezi žalobkyní a společností Neograph, chybné stanovení referenční ceny).
9. Žalovaný odvolacím námitkám v napadeném rozhodnutí nepřisvědčil. Namítanou nepřezkoumatelnost prvoinstančního rozhodnutí odmítl s podrobným odůvodněním na str. 16 až 17 napadeného rozhodnutí, na něž soud odkazuje. Vyjádřeními Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (ÚOHS) či Národního bezpečnostního úřadu (NBU) se správce daně zabýval toliko v souvislosti s otázkami týkajícími se dodržení pravidel pro zadávání veřejné zakázky v návaznosti na zákon č. 137/2006 Sb, o veřejných zakázkách (dále „ZVZ“). Do působnosti těchto orgánů nijak nezasahoval, výjimkou z úpravy veřejných zakázek a existencí utajované informace se zabýval jen z pohledu jejich vlivu na posouzení spojení osob. Ve věci nebyly předloženy závazné podklady ÚOHS či NBU, jimiž by byl správce daně vázán; podklady dokládající důvod zadání nové zakázky a k neuskutečnění veřejného zadávacího řízení byly pouze podpůrnými. Všechny důkazy byly správcem daně získány a provedeny v souladu se zákonem, což platí i pro podklady z trestního řízení. Předložený posudek doc. JUDr. Ing. R.J., Ph.D. již v zadání obsahuje několik nesrovnalostí, které mohly závěry znalce ovlivnit, a které žalovaný příkladmo uvádí a dále se věnuje stanoviskům vysloveným znalcem v tomto posudku (viz str. 26 napadeného rozhodnutí). 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 s tím, že důkaz nepředstavovalo „podezření na spáchání trestného činu“, ale podpůrně skutečnosti z písemnosti vyplývající, jež nastiňují spolupráci a jednání mezi zainteresovanými subjekty. Správce daně se rovněž vypořádal s obsahem znaleckých posudků a expertních vyjádření, odůvodnil, proč nevyslechl jejich zpracovatele, řádně vyhodnotil i svědecké výpovědi, přičemž v podrobnostech žalovaný odkázal na str. 76 až 93 prvoinstančního rozhodnutí.
10. Žalovaný odvolací daňové řízení doplnil o výsledky spoluvlastníka společnosti Neograph Ing. J. J., vedoucího organizační složky Cokeville JUDr. P. K., a advokáty AKŠP Mgr. Bc. M. D. a Mgr. M. S. Z doplněného dokazování žalovaný zjistil, že příjem na základě smlouvy

o zprostředkování byl jediným příjmem, který společnost Cokeville v ČR uskutečnila a zdanila (organizační složka společnosti Cokeville byla vymazána z obchodního rejstříku 26. 7. 2014). Přičemž tento příjem měl být použit pro investiční záměry v zahraničí. JUDr. K. i Mgr. M. D. měli povědomí o ekonomických záměrech osob zúčastněných na transakci a s ohledem na vzájemné kontakty mohlo dojít k jejich ovlivnění. Svědek Mgr. Bc. M. D. vyloučil, že by AKŠP právně zastupovala současně žalobkyni, společnost Neograph či společnost Cokeville. Právní služby společnosti Neograph byly poskytovány až od prosince 2011, společnost Cokeville používala sídelní adresu v prostorách užívaných advokátní kanceláří a administrativní zázemí účetní služby společnosti PESKIM. Z výpovědi svědka Janků vyplynulo, že se s JUDr. K. zná řadu let (seznámili se na konci 70. let, kdy oba studovali na vysokých školách v Moskvě). Svědek rovněž připustil, že i jeho obchodní partner JUDr. S. se s JUDr. K. znal. Rovněž tento svědek popsál, že JUDr. K. udělal pro DPP presentaci, ve které vysvětlil princip celé nabízené transakce. Rovněž svědek potvrdil dohodu s JUDr. K. o výši ceny provize (17 haléřů z jízdenky). Svědek uvedl, že provize byla placena pouze z několika produktů (tj. 3 - 4 % produkce). Rovněž svědek potvrdil, že JUDr. K. vystupoval při jednání jako zástupce společnosti Neograph, za kterou presentoval obchodní nabídku.

11. Žalovaný tak konstatoval, že doplněným dokazováním byl jen potvrzen vzájemný vztah mezi společnostmi Neograph a Cokeville s tím, že jak zástupce Cokeville, tak zástupce Neograph na základě vzájemných kontaktů vyvíjeli činnost směřující k uzavření zakázky na dodávku jízdních dokladů, přičemž byly využity kontakty, které nejsou standardní mezi nespřízněnými osobami v běžných obchodních vztazích. S odkazem na rozsudek *Nejvyššího správního soudu* ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, dovodil, že v řešeném případě měla z uvedeného vztahu prospěch společnost Neograph, která uzavřela zakázku na dodávku jízdních dokladů, kterou se v minulosti snažila marně realizovat bez veřejného výběrového řízení a dále společnost Cokeville, které byla vyplácena provize ve výši 0,17 haléřů z jízdenky, přestože nebylo možné prověřit, jaké konkrétní služby byly touto korporací společnostmi Neograph poskytnuty, mimo možné jedné prezentace u žalobkyně a kontaktu na management žalobkyně.
12. K námitce týkající se chybného stanovení referenční ceny *porovnáním s jedním nesrovnatelným výrobkem (jízdenkou DP města Brna) žalovaný správcem daně zvolený postup aproboval* s tím, že doplnil, že provedl i výpočet, v rámci kterého zohlednil všechny jemu známé skutečnosti, tedy nikoliv pouhý odpočet provize od pořizovací ceny. *V podrobnostech soud odkazuje na vypořádání na str. 20 až 22, resp. 28 až 30, napadeného rozhodnutí.*

#### *II.2 zjištění týkající se náhrady vedlejších výdajů dodavatele Ing. I. Š.*

13. Ve věci neuznaného odpočtu náhrady vedlejších výdajů dodavatele Ing. I. Š. žalovaný uvedl, že ve zdanitelném období 2010 žalobě v daňově účinných nákladech uplatnila náklady na paušální odměnu za poradenské služby poskytované Ing. Š., kterou uznala v uplatněné výši, a na vedlejší náklady v celkové výši 69 764 Kč, u kterých správci daně vyvstaly pochyby. Vyslovené pochybnosti pak nebyly odstraněny ani předloženým seznamem služebních cest, když z těchto nevyplývá způsob výpočtu jednotlivých náhrad. Přičemž, podklady pro výpočet náhrad měly být pokladem pro odsouhlasení vystavené faktury, tyto však předloženy nebyly. Doplnění výsledku Ing. I. Š. žalovaný považoval za nadbytečné, neboť tento svědek k uvedené věci již všechny podstatné skutečnosti uvedl. Pokud bylo žalobkyní smluvně ujednáno, že cestovní náklady musí být stanoveny podle platných předpisů, pak

zcela logicky měla žalobkyně předložit takové podklady, které odpovídají příslušným ustanovením zákoníku práce zabývajícím se cestovními náhradami.

### *II.3 vypořádání námitek vznesených v reakci na doručení seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy*

14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále vypořádal námitky vznesené v reakci na písemnost seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. K námitce, že *ze strany žalobkyně nedošlo k žádnému spekulativnímu postupu, který by měl za následek přesouvání částí základu daně mezi jednotlivé poplatníky, či že by uzavřením smlouvy s Neograph došlo k vytvoření právního vztahu za účelem snížení základu daně nebo daňové ztráty, neboť žalobkyně vykazuje dlouhodobě a i do budoucna bude vykazovat základ daně ve výši nula, žalovaný zopakoval důvody, na základě kterých posoudil vztah mezi žalobkyní a společnostmi Neograph a Cokeville jako vztah vzájemně spojených osob a současně uvedl, v čem spatřuje prospěšnost uzavřeného vztahu pro jednotlivé články řetězce. Přestože žalobkyně upozornila, že nebylo její snahou snížit daňový základ s ohledem na možnost uplatnění vyměřené daňové ztráty za předcházející období, kterou by bylo možné uplatnit jako odčitatelnou položku ze základu daně ve smyslu ust. § 34 ZDP, je třeba zmínit, že v případě nižší uplatněné odčitatelné položky mohla být zbývající část ještě uplatněna v následujícím období. Provedení důkazu výsledkem kontrolního zjištění ke zjištění předmětu plnění společnosti *Cokeville nebylo nutné, neboť správce daně provedl* místní šetření u společnosti Neograph, v rámci kterého zjistil vše potřebné. Z účetnictví organizační složky společnosti Cokeville nebylo rovněž možné konkrétní zprostředkovatelské služby zjistit, a to z důvodu jejího vymazání z obchodního rejstříku ke dni 26. 7. 2014. **Žalovaný vyslovil přesvědčení, že z předchozích neúspěšných pokusů společnosti Neograph dosáhnout na uzavření smlouvy se žalobkyní je zřejmé, že ve skutečnosti vzájemná spolupráce mezi Neograph a Cokeville především směřovala k získání zakázky na dodávku jízdních dokladů pro žalobkyni bez výběrového řízení, přičemž cena zakázky byla o 31 % vyšší než cena obdobné zakázky jízdních dokladů, kterou pro žalobkyni v předcházejícím období uskutečňovala STC. Žalovaný opětovně setrval na svých závěrech o spojení osob dle § 23 odst. 7 ZDP, když zúčastněné osoby měly z důvodu blízkých osobních vazeb přístup k informacím týkajícím se dodávky jízdních dokladů a rovněž i k informacím, které se týkaly hospodaření žalobkyně. Rozhodující je přitom samotná možnost přístupu k těmto specifickým informacím, která mohla v konečném důsledku znamenat optimalizaci daňové povinnosti. **Jako spojené osoby přitom žalovaný posoudil** nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah, jehož důsledkem došlo ke snížení základu daně, resp. zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. Toto ustanovení tak dopadá i na žalobkyni, bez ohledu zda byla informována o vztazích mezi společnostmi Neograph a Cokeville a o uzavření zprostředkovatelské smlouvy a provize Cokeville z jízdních dokladů. Důkazy k výši ceny jízdních dokladů dodaných státním podnikem STC bezprostředně po ukončení zakázky se společností Neograph (faktura ze dne 13. 1. 2012 a smlouva včetně dodatku z 23. 2. 2012) odmítl s odůvodněním, že jde o transakce, které byly uskutečněny v jiném časovém období než prověřované dodávky jízdních dokladů ve zdaňovacím období roku 2009 a 2010, a jsou proto irelevantní. Další vypořádání se týkalo námitek co do stanovení nezávislé referenční ceny, k čemuž soud odkazuje na str. 37 až 39 napadeného rozhodnutí.***

### III. Žaloba

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

15. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný neformuloval precizně svoje úvahy, hodnocení a závěry a neuvedl, jakým způsobem hodnotil předložené podklady, jaký význam jim jednotlivě přiřkládá a proč nevycházel ze skutečného obsahu a významu důkazů a nehodnotil všechny důkazy, každý jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a své rozhodnutí založil na podmíněné domněnce, případně neakceptoval důkazní sílu svědeckých výpovědí a požadoval jejich prokázání listinnými důkazy, případně důkazní prostředky bez řádného odůvodnění odmítal. Žalovaný rovněž dovozuje závěry, které z obsahu provedených důkazních prostředků neplynou.
16. Žalovaný rezignoval na zjištění skutečného skutkového stavu. Žalovaný své rozhodnutí přizpůsobil neprokázanému a neodůvodněnému názoru formulovanému správcem daně již na počátku daňového řízení, a to že *cena jízdních dokladů byla neodůvodněně navýšena o zprostředkovatelskou provizi placenou společností Neograph ve prospěch společnosti Cokeville. Následně dovozuje existenci vztahu propojených osob podle § 23 odst. 7 ZDP*. Na prokázání svých tvrzení používal nepřijatelné důkazní prostředky (např. usnesení o zahájení trestního stíhání, podaná vysvětlení v trestním řízení, vyjádření státních orgánů, která byla vydána mimo jejich působnost), překročil své kompetence (např. posuzováním zákonnosti podmínek pro uzavření smlouvy o dodávce jízdních dokladů), souhrnně hodnotil důkazní prostředky, přičemž z hodnocení žalovaného není zřejmé, jak který důkazní prostředek hodnotil, který důkazní prostředek se stal důkazem a který nikoli a z jakého důvodu, věc nehodnotil jednotlivě a ve všech souvislostech (v době rozhodování o dodávce jízdních dokladů existovalo varování PČR před vysoce organizovanou padělatelskou dílnou a z toho plynoucí nebezpečí škody vysokého rozsahu), pominul důkazní prostředky navržené žalobkyní a soustředil se na „nedůvodnost“ provize společnosti Cokeville, selektoval důkazy v neprospěch žalobkyně (např. ve vztahu k analýze JUDr. J., kterou prokazoval zákonnost svého postupu při uzavření smlouvy ve vztahu k zákonu o veřejných zakázkách, ve vztahu k faktuře státního podniku STC na dodávku jízdních dokladů shodných s těmi, co dodávala společnost Neograph či ve vztahu ke smlouvě se státním podnikem STC na dodávku jízdních dokladů, ze které by bylo lze zjistit, že dodávka se měla týkat jízdních dokladů na jiném papíře, s nižší úrovní bezpečnostních prvků), v odůvodnění svého rozhodnutí se nevypořádal se všemi navrženými důkazními prostředky, k odůvodnění svého rozhodnutí použil důkazy získané v rozporu s právním předpisem (informace o dispozičních právech k účtům společnosti Cokeville, které nemohl získat z veřejných zdrojů) a při formulaci svých závěrů vycházel z neprokázaných skutečností (např. kalkulace obvyklé ceny), které kladl k tíži žalobkyně (neexistence vztahu mezi AKŠP a společností Neograph).
17. Žalovaný neprokázal, že by žalobkyně byla osobou spojenou se společnostmi Neograph či Cokeville nebo AKŠP. Žalobkyně ani neměla motiv pro vytvoření takového spojení a ani neexistoval žádný prospěch, kterého by takovým spojením, byť i jen teoreticky, dosáhla nebo dosáhnout mohla, neboť v letech 2009 a 2010 vykázala nulový daňový základ. Žalobkyni správcem daně tvrzeným postupem žádná výhoda nevznikla a ani vzniknout nemohla. Žalobkyně připomněla, že k uzavření smluvního vztahu se společností Neograph přistoupila z důvodu zajištění zvýšené ochrany jízdních dokladů před paděláním, na základě informací a doporučení PČR a podle doporučení renomovaného soudního znalce. Samotná smlouva se společností Neograph byla uzavřena v souladu se zákonem o veřejných zakázkách po provedení právních a ekonomických analýz a rozborů. Z uzavření smlouvy a dodávek jízdních dokladů neměla žalobkyně žádný daňový prospěch (neoprávněnou daňovou výhodou) ani žádný jiný protiprávní prospěch. Žalovaný spojení osob podle § 23

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

odst. 7 ZDP zkonstruoval výlučně na základě skutečnosti, že AKŠP poskytovala právní služby žalobkyni a bez vědomí žalobkyně i společnosti Cokeville. Žalobkyně je tak žalovaným daňově postihována za úkony svého dodavatele, o kterých nevěděla, na kterých se nepodílela a ze kterých neměla žádný prospěch a které ani neměla reálnou možnost zjistit, ať již by přijala jakákoli opatření.

18. Úvahy žalovaného, že úhrada zprostředkovatelské provize byla neopodstatněná, neboť žalobkyně nebyla schopna doložit jaká plnění dle zprostředkovatelské smlouvy společnost Neograph od společnosti Cokeville obdržela, je nesprávná. Žalobkyně připomíná, že po celou dobu daňového řízení setrvala na svém stanovisku, že jí existence tohoto smluvního vztahu nebyla známa, proto nemohla poskytnutá plnění prokázat. I přesto však navrhla jako důkazní prostředek zprávu o daňové kontrole, kterou však správce daně neprovedl a s jejím návrhem se nijak nevypořádal. Žalobkyně dále k důkazu předložila znalecký posudek (APOGEO Esteem, a.s., č. 965-162/2014), kterým hodlala prokázat, že společnost Neograph pracovala se zprostředkovateli v naprosté většině jí prováděných zakázek a výše zprostředkovatelských provizí poskytovaných společnosti Cokeville nijak nevybočovala z hladiny standardní výše.
19. Žalobkyně namítá, že výzva k doložení rozdílu mezi cenou jízdních dokladů sjednanou se společností Neograph a cenou obvyklou byla s ohledem na neexistenci spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP nedůvodná. Obvyklost ceny jízdních dokladů žalobkyně prokázala zejména svědeckou výpovědí Ing. I. Š., která potvrdila, že cena dokladů (0,37 Kč za jízdenku) odpovídala ceně poskytované dřívějšími dodavateli Schwarz Druck. Žalovaný však porovnává cenu jízdních dokladů dodávaných společností Neograph s cenou jízdních dokladů, dodávaných žalobkyni od r. 2012 státním podnikem STC, které jsou však technologicky na jiné úrovni (např. speciální papír proti padělení dodávaný společností Neograph státní podnik STC nahradil papírem běžným). O obvyklosti ceny jízdenek dodávaných společností Neograph svědčí i skutečnost, že STC v první vlně dodávky jízdních dokladů dodával doklady totožné s doklady do společnosti Neograph, a to za stejnou cenu. Důkazy k prokázání této skutečnosti navrhané žalobkyní, žalovaná bezdůvodně odmítla provést. Obvyklost ceny pak žalobkyně prokazovala i znaleckým posudkem společnosti Equity Solutions Appraisals s.r.o., znaleckým posudkem V. M. a rovněž polygrafickou analýzou jízdních dokladů Dopravního podniku hl. Prahy a Dopravního podniku města Brna, zpracovanou Polygrafickou zkušební laboratoří při Katedře polygrafie a fotofyziky Fakulty Chemicko-technologické Univerzity Pardubice. Účelovost postupu žalovaného a selekce důkazních prostředků v neprospěch žalobkyně je dle názoru žalobkyně až zarážející. Rovněž způsob stanovení obvyklé ceny žalovaným je zarážející, když žalovaný *a priori* předpokládá, že součet nákladů a zisku je dán prostým odpočtem provize placené společností Neograph ve prospěch společnosti Cokeville.
20. Ve vztahu k neuznaným nákladům na vedlejší výdaje Ing. Š. žalobkyně namítá, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že Ing. Š. žalobkyni skutečně poskytl služby na základě uzavřené smlouvy o poskytování poradenských služeb, přičemž paušální část odměny za tyto služby byla žalovaný jako daňově účinný výdaj uznána. Žalovaným neuznanou část smluvní odměny spočívající v náhradě vedlejších výdajů vynaložených při poskytování služeb žalobkyně rovněž prokázala, když předložila tabulku, ze které je patrné, kdy a kam byly pracovní cesty vykonány, přičemž uskutečnění pracovních cest bylo prokázáno rovněž svědeckou výpovědí Ing. Š.. Správce daně neuznal náhradu vedlejších výdajů toliko z důvodu, že žalovaný nedoložil konkrétní výpočet těchto náhrad, současně však nedůvodně

odmítl návrh na doplnění svědecké výpovědi Ing. Š. navrženou k prokázání tohoto postupu. Žalovaný tímto procesním postupem nejenže neunesl na něj přenesené důkazní břemeno, v jeho důsledku ale dochází k nezákonnému dvojímu zdanění, když příjemcem plnění, Ing. I. Š., byla tato plnění řádně zdaněna.

#### IV. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odmítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí daňových orgánů. Skutkový stav věci byl řádně zjištěn, žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami žalobkyně, které byly podstatné pro posouzení předmětné věci. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jsou podrobně a systematicky uvedeny veškeré stěžejní důvody rozhodnutí, jež jsou řádně odůvodněny a podloženy důkazy. Správní úvaha žalovaného je srozumitelná, odůvodněná a konsistentní v rámci celého rozhodnutí. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné.
22. K namítaným vadám řízení žalovaný uvedl, že v průběhu celého daňového řízení byla prováděna podrobná analýza smluvního vztahu žalobkyně a společnosti Neograph. Rovněž byly zjišťovány skutečnosti, které předcházely uzavření smlouvy o dodávce jízdnic dokladů, a proto byla provedena řada šetření u společnosti Neograph a společnosti Cokeville. Byla vyslechnuta řada svědků (K., Š., J., D., S.). Veškeré tyto důkazní prostředky správce daně i žalovaný řádně vyhodnotili. Pokud některý důkaz odmítli, vždy odůvodnili, proč tak učinili. Nebyly-li některé důkazy způsobily prokazovanou skutečnost prokázat, vždy byl uveden důvod. Žalovaný rovněž popírá, že by selektoval důkazy v neprospěch žalobkyně. Žalobkyně v celém daňovém řízení nepředložila argumenty, které by rozumně zpochybnila závěry správních orgánů o vzájemném propojení osob (žalobkyně, Neograph, Cokeville prostřednictvím AKŠP) zapojených do prověřované transakce a správnosti stanovené ceny prověřované transakce.
23. Posouzení existence spojení žalobkyně, AKŠP, Neograph a Cokeville podle § 23 odst. 7 ZDP pak byla prioritní otázkou daňového řízení. Při jejím posouzení vycházel ze správcem daně ověřených zjištění a podpůrně rovněž z pokladů PČR. Žalovaný tyto skutečnosti podrobně uvedl na str. 10 až 12 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný i správce daně prověřovali veškeré okolnosti realizované dodávky jízdnic dokladů, důvody změny dodavatele nových jízdnic dokladů, údaje k výrobě jízdnic dokladů a informace poskytnuté daňovým subjektem tj. především zpracovaná stanoviska a znalecké posudky.
24. K postupu při stanovení referenční (obvyklé) ceny odkázal na str. 13 až str. 15 napadeného rozhodnutí. K tomu uvedl, že správce daně při stanovení referenční ceny vycházel ze stejných nebo obdobných principů jako znalec zpracovávající znalecký posudek č. R42400/14 společnosti EQUITA Consulting s.r.o., znalecký ústav.
25. Ve věci neuznaných výdajů na vedlejší náklady Ing. Š. Žalovaný odkázal na své závěry uvedené na str. 31 až 35 odůvodnění napadeného rozhodnutí a k tomu uvedl, že správce daně nezpochybňoval realizaci služebních cest v daných měsících Ing. I. Š., ale skutečnost, že konkrétními důkazními prostředky nebyla doložena část odměny týkající se náhrad cestovních výdajů (souvisejících s uskutečněnými služebními cestami) v celkové výši 69 764 Kč, u nichž byla uzavřenou smlouvou stanovena přesná pravidla pro výpočet. Nárok na tuto část odměny by byl Ing. Š. přiznán pouze za situace, že by se jednalo o cestovní výdaje při cestách mimo Prahu, a za podmínky, že tyto výdaje (náklady) nebyly přímo hrazeny žalobkyní. Tyto skutečnosti žalobkyně neprokázala, a to ani výpovědí Ing. Š. Svědek v rámci výpovědi sice popsal způsob stanovení cestovních náhrad a zmínil, že při odsouhlasení

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

faktury dokládal žalobkyni tabulku s výpočtem cestovních náhrad, žádný důkaz o oprávněnosti uplatnění těchto náhrad cestovních výdajů dle smluvního ujednání, tedy, že se jednalo o cestovní výdaje, které souvisely s cestami mimo město Prahu a zároveň nebyly dříve žalobkyní hrazeny, prokázáno nebylo. Rovněž nemohlo dojít k nezákonnému dvojímu zdanění, pokud byla částka vyloučena z daňově účinných nákladů žalobkyně a příjemcem Ing. I. Š., byla řádně zdaněna. Daňovou účinnost ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP nelze prokázat pouze fakturou či dokladem o zaplacení, podstatně je, pokud vynaložení takového výdaje bylo prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním dle uzavřené smlouvy či vyplývajícím z určitého právního předpisu (srov. *Nejvyššího správního soudu uvedených rozsudku ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 25/2005 – 117*).

#### V. Další průběh řízení a podání stran

26. V replice ze dne 24. 2. 2017 žalobkyně rozvedla svou námitku o nezákonně získaných důkazních prostředcích tak, že uvedla, že správce daně je oprávněn žádat údaje výlučně o majitelích účtu, nikoli o jejich disponentech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 177/2016-36). Žalobkyně dále doplnila, že žalovaným odkazovaný rozsudek kasačního soudu sp. zn. 7 Afs 47/2013 se týkal řetězce subjektů evidentně nadhodnocujících cenu reklamní služby, tedy skutkově odlišné situace, přičemž zcela opomíjí účelovost vytvoření spojení osob, jehož účelem bylo dosažení daňové výhody, k čemuž v posuzované věci nedošlo a ani dojít nemohlo. V další části podání se věnovala posouzení způsobu stanovení referenční ceny, v tomto rozsahu soud odkazuje na str. 6 až 8 repliky.
27. V následném vyjádření ze dne 29. 10. 2019 k námitce vad řízení doplnila, že výpovědi Ing. . a paní F. byly tendenční, přesto je žalovaný osvědčil jako důkaz a odůvodnil jimi napadené rozhodnutí (což bylo následně potvrzeno v rámci probíhajícího trestního řízení před Městským soudem v Praze). Dále odkázala na trestní řízení vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 47 T 7/2017 a navrhla provést důkaz protokoly o výpovědi jednotlivých znalců a svědků (JUDr. S., Ing. S., pí. F., Ing. J. J., p. V. M., T. D. aj. A. za znalecký ústav Equity Solutions Appraisals s.r.o.) k prokázání svého tvrzení o nesprávném stanovení referenční ceny žalovaným.
28. Dne 31. 10. 2019 byl zdejšímu soudu doručen návrh žalobkyně na spojení této věci a věci sp. zn. 8 Af 11/2019, 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).
29. V podání ze dne 7. 1. 2020 žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 74/2010-84, z něhož citovala pasáž o způsobu stanovení referenční ceny a souvisejících otázkách důkazního břemene. S ohledem na nemožnost stanovení ceny dle srovnatelného výrobku žalobkyně odkázala na analogický postup dle Pokynu č. D-332 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, 23/2010 FZ., čj. 39/86 829/2009-39. Rovněž poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 74/2010-84, z něhož citovala, že primárně musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a teprve poté má místo zjišťování, zda ve věci použitá cena je cenou obvyklou.
30. V duplice ze dne 16. 1. 2020 žalovaný oponoval závěru o nesrovnatelnosti jím posuzovaných jízdních dokladů, když právě postup, kdy srovnává stejnou komoditu druhého největšího

města republiky sloužící stejnému účelu. K námitce neprovedení místního šetření v STC žalovaný uvedl, že správce daně provedl již v průběhu daňového řízení místní šetření v tomto státním podniku, v rámci kterého získal informace o podobnosti použitého papíru u žalobkyně a Dopravního podniku města Brna.

31. V podání ze dne 13. 12. 2020 žalobkyně předložila městskému soudu znalecký posudek č. R14264/20, který vypracovala EQUITA Consulting s.r.o., znalecký ústav v rámci trestního řízení. Odkázala na její teoretickou část jako na doplnění již vznesených žalobních námitek v míře obdobnosti stejné jako je odkaz na odbornou literaturu. Souběžně shodně odkázala na výpověď znalkyně, Ing. K. M., která posudek zpracovala, a která proběhla před trestním senátem městského soudu dne 12. 11. 2020. V další části podání se věnovala způsobu stanovení referenční ceny. K této replice, a to zejména k části vztahující se ke způsobu stanovení referenční ceny, se žalovaný vyjádřil v duplice ze dne 1. 2. 2021.
32. *Ve vyjádření ze dne 5. 8. 2021 žalovaný odkázal na rozsudky kasačního soudu č. j. 7 Afs 39/2014 - 48 ze dne 25. 9. 2014 a č. j. 9 Afs 92/2013 - 27 ze dne 20. 11. 2014, v nichž se soud aplikací ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP rovněž zabýval, přičemž konstatoval, že toto ustanovení nevyžaduje aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Účelem tohoto ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmu a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Dále odkázal na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 47/2013 - 30 ze dne 13. 6. 2013 podle kterého se osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely.*
33. Ve vyjádření ze dne 12. 11. 2021 žalovaný doplnil odkaz na rozsudek NSS, č. j. 9 Afs 232/2018-63, ze dne 29. 1. 2020 týkající se vhodnosti použití srovnávací metody. Zjistí-li správce daně, že jsou nebo mohou být splněny podmínky předjímané ust. § 23 odst. 7 ZDP nemá přitom již možnost volby, ale je povinen zjišťovat cenu obvyklou, jak vyplývá např. z rozsudku NSS, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ze dne 13. 6. 2013. V předmětném rozsudku je současně uvedeno, že při posuzování transakcí mezi spojenými osobami musí správce daně uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 ZDP, resp. čl. 9 příslušné Smlouvy o zamezení dvojího zdanění), podle něž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec.
34. *Žalobkyně ve svém podání ze dne 30. 11. 2021 odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 109/2021, ve kterém soud k výkladu pojmu „jinak spojené osoby“ navazuje na definici citovanou v žalovaném odkazovaném rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 47/2013, kterou však doplnil tak, že „Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, či ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29).“ či, že „Daňové orgány však musí prokázat rovněž přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu je získat neoprávněné daňové zvýhodnění [..]Za jinak spojenou osobou by tedy v zásadě bylo možné považovat všechny daňové subjekty účastníci se právních vztahů, což je na první pohled závěr zcela absurdní, vymykající se úmyslu vyjádřenému v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.“ Žalobkyně zdůraznila, že nevytvořila se společností Neograph právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, protože nevykazovala žádný základ daně (s ohledem na*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

rozdíl daňových a účetních odpisů) a své daňové ztráty z předchozích let dokonce ani nemohla v důsledku plynutí zákonné lhůty uplatňovat, proto jí právo na jejich uplatnění v čase postupně zanikalo. Jednání žalobkyně bylo ekonomicky vysoce racionální a odůvodněné, neboť jednání o dodávce jízdenek, zcela speciálně chráněných proti padělání, zahájila poté, co byla orgány Policie České republiky vyrozuměna o závažném podezření z připravovaného masivního padělání jízdních dokladů. Žalobkyně tedy neměla žádný důvod pořizovat jízdní doklady za vyšší než obvyklou cenu, protože, s ohledem na výši celkových nákladů na dodávky jízdenek, tento náklad ani nebyl způsobilý její daňovou povinnost reálně ovlivnit. Společnost Neograph vykázala v důsledku dodání jízdních dokladů zvýšení základu daně, stejně tak společnost Cokeville, jako český daňový rezident, vykazovala z důvodu zprostředkování zisk. V „řetězci“ tedy zcela chybí ztrátová společnost, do které by byla část základu daně (či zisk) „přelita“ proto, aby nedošlo k jejímu zdanění. Základní podmínka vytváření takového daňového profitu tedy ve věci zcela absentuje a postup žalovaného je naprostým popřením smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP. Předpokladem doměření daně podle citovaného ustanovení je totiž 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.“ Daňové orgány tedy musí prokázat rovněž přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu je získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Nic z uvedeného v posuzované věci neučinily. K prokázání role společnosti Cokeville žalobkyně uvedla, že právě aktivní role zprostředkovatele, jeho aktivní účast na vyhledávání obchodního partnera a účast na jednání s tímto obchodním partnerem jsou základními důkazními prostředky k prokázání, že ke zprostředkování skutečně došlo. V projednávané věci tedy chybí jak daňový profit, kterého by žalobkyně mohla dosáhnout, tak i iracionální chování žalobkyně a podezřelé okolnosti uzavření smlouvy. Této otázce se dále věnovaly vyjádření žalobkyně ze dne 29. 3. 2021 a vyjádření žalovaného ze dne 5. 8. 2021. Strany se v nich zabývaly posouzením, zda daňové důsledky dodávky jízdních dokladů od společnosti Neograph měly za cíl protiprávní snížení daňové povinnosti některé z osob na transakci zúčastněných. Žalobkyně v této souvislosti argumentovala, že nikoli, když provedením transakce došlo ke zvýšení základu daně společnosti Neograph i ke zvýšení základu daně společnosti Cokeville, a to bez ovlivnění její daňové povinnosti. Tyto daňové důsledky měly tedy zcela opačný efekt než protiprávní snížení daňové povinnosti, kterému brání ust. § 23 odst. 7 ZDP, a proto správcem daně provedená úprava základu daně je dle žalobkyně v rozporu se zákonem. Žalovaný s tímto závěrem nesouhlasí a uvádí, že nelze zapomenout, že cena dodávky ovlivnila výši uplatněných daňově účinných nákladů, které snižují základ daně. U společnosti Neograph se sice tato dodávka projevila ve výnosech ve stejné částce, ale současně byl u tohoto daňového subjektu ovlivněn základ daně veškerými uplatněnými náklady souvisejícími s předmětnou dodávkou jízdních dokladů, tj. i náklady na zprostředkování, což ve svém důsledku nevede ke zvýšení základu daně. Skutečnost, že došlo k dosažení daňových výnosů u organizační složky společnosti Cokeville, žalovaný nerozporuje.

35. Ve vyjádření žalobkyně ze dne 17. 6. 2019 a 7. 1. 2020 a vyjádření žalovaného ze dne 16. 1. 2020 a ze dne 12. 11. 2021 se účastníci zabývali vlivem rozsudku Městského soudu v Praze ve věci vedené pod sp. zn. 47 T 7/2017, resp. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 1. 9. 2021 sp. zn. 4 To 38/2021, kterým byl potvrzen zprošťující rozsudek městského soudu ze dne 27. 11. 2020, sp. zn. 47 T 7/2017, na toto řízení. Žalobkyně je názoru, že lze vycházet z právních závěrů tam uvedených, tedy, že postup žalobkyně při výběru dodavatele byl v souladu se zákonem a byl postupem v obdobných případech zcela obvyklým a že určení

ceny jízdních dokladů pouhým prostým srovnáním s cenami jiných jízdních dokladů, bez vyhodnocení rozdílů v kvalitě a dalších parametrech těchto jízdních dokladů je postupem vadným. Žalovaný naopak zastává názor, že daňové řízení a trestní řízení jsou řízení odlišná, na sobě nezávislá, jsou vedena s jiným cílem, ovládána jinými pravidly a zásadami, postavení obviněného a daňového subjektu je jiné a tímto pohledem je třeba hledět na přijaté závěry. Soud rozhodující věci správního soudnictví není vázán výrokem či odůvodněním pravomocného zprošťujícího trestního rozsudku (rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, č. j. 57 Af 2/2020-94, ze dne 3.11.2020). Soud k uvedenému doplňuje, že oba rozsudky si interní cestou vyžádal. Z těchto rozhodnutí vyplývá, že v zadání veřejné zakázky společnosti Neograph a navazujících krocích nelze shledávat trestný čin.

36. Ve vyjádření ze dne 22. 3. 2022 se žalovaný vyjádřil k neprovedenému důkazu fakturou státního podniku STC na dodávku jízdních dokladů shodných s těmi, co dodávala společnost Neograph tak, že v případě obchodních případů zdokumentovaných fakturou č. 2200061 vystavenou dne 13. 1. 2012 státním podnikem STC a smlouvou na dodávku jízdních dokladů č. 000049 00 12 včetně dodatku č. 1 ze dne 23. 2. 2012 uzavřenou mezi žalobkyní a STC se jedná o transakce, které byly uskutečněny v jiném časovém období než prověřované dodávky jízdních dokladů ve zdaňovacím období r. 2009 a 2010, a proto jsou sjednané ceny pro posuzované období irelevantní. Žalovaný dále podrobně odůvodnil, z jakého důvodu nebyl proveden výslech znalců Malovíka, Equity Solutions Appraisals s.r.o. a RNDr. M.. Rovněž zopakoval svou argumentaci ve věci neobvyklosti sjednané ceny.
37. Usnesením ze dne 19. 1. 2022, č. j. 5 Af 83/2016-161, městský soud řízení přerušil do vydání rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 132/2020, 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.
38. V podání ze dne 15. 11. 2023 žalovaný navrhl pokračování v řízení, neboť rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vydal dne 31. 10. 2023 usnesení č.j. 2 Afs 132/2020-63, které nabylo právní moci dne 8. 11. 2023. Žalovaný má za to, že právní závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nelze vztáhnout na případ žalobkyně, neboť v právě posuzované věci byl závěr o propojenosti osob podle § 23 odst. 7 ZDP prokázán zjištěnou propojeností žalobkyně, společností Neograph, Cokeville a AKŠP, jak uvedeno v prvoinstančním rozhodnutí. Vztah jinak spojených osob v tomto případě nestojí na rozdílu ceny smluvní a ceny obvyklé jako je tomu v případě přezkoumávaném Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 2 Afs 132/2020.
39. V podání ze dne 11. 1. 2024 žalobkyně shrnula a zopakovala argumentaci uvedenou již v dřívějších podáních, přičemž závěrem zdůraznila, že zapojení do řetězce společností vytvářejících spojení podle § 23 odst. 7 ZDP by pro ni nemělo žádný ekonomický (daňový) smysl a bylo by ekonomicky naprosto absurdní, což podrobně rozvedla. Stejně tak má za to, že prokázala i daňovou účinnost nákladů vynaložených na část odměny Ing. Š.

## VI.

### Posouzení věci Městským soudem v Praze

40. 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

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

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.

41. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, účastníci řízení s takovým postupem souhlasili (žalobkyně výslovně, žalovaný se nevyjádřil). Soud nepřistoupil k nařízení jednání ani za účelem dokazování, ve věci bylo možné vyjít z obsahu správního spisu, jímž se samostatně nedokazuje. Nad jeho rámec 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 rozhodnutí věci potřebné, v rámci své úřední povinnosti (ze soudního spisu vedeného pod sp. zn. 8 Af 11/2019 a na základě vyžádání od Vrchního soudu v Praze) si opatřil konečná rozhodnutí trestních soudů obou stupňů, z nichž je navazující průběh trestního řízení zřejmý.

#### *VI.1 Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí*

42. V logice soudního přezkumu se soud musel nejprve zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť z napadeného rozhodnutí není seznatelné, jakým způsobem hodnotil předložené podklady, jaký význam jim jednotlivě přiřkládá a proč nevycházela ze skutečného obsahu a významu důkazů a nehodnotil všechny důkazy, každý jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a své rozhodnutí založil na podmíněné domněnce, případně neakceptoval důkazní sílu svědeckých výpovědí a požadoval jejich prokázání listinnými důkazy, případně důkazní prostředky bez řádného odůvodnění odmítal. Žalovaný rovněž dovozuje závěry, které z obsahu provedených důkazních prostředků neplynou.
43. 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 (viz str. 16 až 30 a dále 34 až 35 napadeného rozhodnutí) 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, str. 8 až 16 a 35 až 41).; s ohledem na níže uvedené závěry týkající se vlastního právního posouzení, považoval za nadbytečné se věnovat údajně nepřezkoumatelným bodům odůvodnění jednotlivě).
44. 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 lze v napadeném rozhodnutí nalézt odpovědi na rozhodné odvolací námitky. Samotný nesouhlas žalobkyně

s tím, jak se s těmito námitkami žalovaný vypořádal, nezpůsobuje nepřekoumatelnost jeho rozhodnutí (např. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30).

45. Tato námitka tak není důvodná.

#### VI.2 Vady řízení

46. 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.
47. Podle § 99 odst. daňového řádu platí, že vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.
48. Daňové orgány zásadně mohou pro účely správy daní hodnotit dodržení jiných právních předpisů, tedy i předpisů o zadávání veřejných zakázek, posouzení určité informace či skutečnosti jako utajené. Přitom musí dodržet zákonné požadavky, přičemž podle § 99 odst. 1 daňového řádu 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 pouze o tom, zda byl spáchán trestný čin, nebo správní delikt a kdo za něj odpovídá, a o otázkách osobního stavu. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány nic takového nečinily, když okolnosti kolem uzavření Rámcové smlouvy z hlediska zákona o veřejných zakázkách závazně neposuzovaly, zároveň se přitom se stanovisky ÚOHS či NBÚ a také odbornými vyjádřeními (jako analýzou doc. J.) vypořádaly.
49. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
50. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu platí, že za podmínek podle odstavce 1 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 nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.
51. Podle § 93 odst. 3 platí, že je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.
52. Daňové orgány tak 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.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

53. Skutečnost, že mezi podklady rozhodnutí správce daně zahrnul 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 o formalizované sdělení podezření policejního orgánu. Daňové orgány nicméně tuto mez nepřekročily. Vycházely ze zjištění policejního orgánu, jež ovšem doprovodily vlastním dokazováním a zopakováním svědeckých výpovědí. To platí i pro namítané použití úředních záznamů o podání vysvětlení.
54. Za podstatnou pak soud považuje tu skutečnost, 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. Konečně, byla to i žalobkyně, kdo předkládal podklady z trestního řízení, zejména pokud jde o znalecké posudky. Žalovaný v odvolacím řízení provedl výslechy osob zastávajících vedoucí postavení v žalobkyni, společnosti Cokeville, společnosti Neograph i advokáty AKŠP pracující na zakázce. Na str. 17 až 19 napadeného rozhodnutí žalovaný tyto výslechy hodnotí jednotlivě i ve vzájemné souvislosti s dalšími provedenými důkazy.
55. Žalovaný se zabýval i předloženými znaleckými posudky, stejně jako s dalšími odbornými podklady a analýzami; na znalecké posudky žalovaný reagoval zejména na str. 21 a násl. napadeného rozhodnutí. Přičemž samotným obsahem znaleckých posudků se soud z níže rozvedených důvodů podrobněji nezabýval. Žalovaný rovněž odůvodnil, z jakého důvodu neprovedl k důkazu fakturu vystavenou STC č. 2200061 ze dne 13. ledna 2012, když důvodem bylo jiné časové období fakturace těchto jízdenek.
56. Podle § 57 odst. 3 daňového řádu platí, že *banky, včetně zahraničních bank, spořitelní a úvěrní družstva a platební instituce (dále jen „poskytovatel platebních služeb“)* jsou povinny na vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech.
57. Ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu je prolomením bankovního tajemství předpokládané v § 38 odst. 3 písm. c) zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, podle kterého zprávu o záležitostech týkajících se klienta, které jsou předmětem bankovního tajemství, podá banka bez jeho souhlasu, jestliže o to písemně požádá správce daně za podmínek podle daňového řádu. Toto ustanovení dále představuje zvláštní ustanovení vůči § 57 odst. 1 daňového řádu, podle kterého mají povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně orgány veřejné moci a osoby, které a) vedou evidenci osob nebo věcí, b) poskytují plnění, které je předmětem daně, c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.
58. V rozsudku ze dne 25. 10. 2016, čj. 4 Afs 177/2016-35, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *daňový řád v § 57 odst. 3 správcem daně výslovně umožňuje vyžadovat od poskytovatelů platebních služeb pouze údaje o majitelích účtů, nikoliv o jejich disponentech. Jak v napadeném rozsudku konstatoval městský soud, údaje o osobách s dispozičními právy k určitým účtům nejsou údaji nějakým způsobem zahrnutými již v údajích o majiteli účtu, nýbrž jsou odlišnými údaji o jiných osobách, do jejichž práv by bylo poskytnutím těchto údajů zasazeno. Znění zákona v tomto případě neobsahuje žádné nejasnosti, které by měly být odstraněny výkladem. Stěžovatel ostatně*

význam pojmu „majitel účtu“ ani nezpochybňuje, ale pouze z něj dovozuje také oprávnění žádat informace o osobách s dispozičními právy k účtu. Pochybnosti nevyvolává ani význam oprávnění vyžadovat údaje o pohybu peněžních prostředků na účtech. I zde Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění rozsudku městského soudu: „Pojem údajů o pohybech peněžních prostředků na účtech, které může správce daně požadovat, je třeba vykládat tak, že se jedná o údaje obsažené ve výpisech z bankovního účtu, tedy o údaje přímo se dotýkající daných transakcí, typicky identifikace účtu, z něž a na něž jsou prostředky připsány, výše poukázaných prostředků atd. Informace o tom, zda je u konkrétního účtu zřízeno internetové či mobilní bankovníctví, a jaké IP adresy či telefonní čísla jsou využívána pro přístup k němu, nelze v žádném případě považovat za údaje o pohybech peněžních prostředků na účtech.“ Shodně též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, čj. 5 Afs 169/2019-43.

59. Učinil-li správce daně dne 5. 2. 2015, tj. za platnosti a účinnosti daňového řádu ve znění do 4. 6. 2018, výzvu bance Raiffeisenbank a.s., ke sdělení jmen disponentů s účtem č. X vedeném u této banky, a banka tak dne 12. 2. 2015 učinila, důkaz takto získaný byl získán nezákonným způsobem a nebylo možné jej v daňovém řízení použít.
60. V kontextu zjištění učiněných daňovými orgány ve vztahu k otázce existence vzájemně spojených osob podle § 23 odst. 7 daňového řádu představovala skutečnost, že disponenty účtu patřícího společnosti Cokeville byli advokáti AKŠP skutečností doplňkovou, dokreslující daňovými orgány zjištěné propojení osob a soulad jejich jednání. Tato izolovaná vada v procesním postupu daňových orgánů tedy nemohla mít vliv na zákonnost ani na správnost napadeného rozhodnutí, a tudíž nepředstavuje vadu, pro kterou by soud napadené rozhodnutí rušil.
61. Soud v odpovědi na tento okruh žalobních námitek shrnuje, že daňové orgány dostaly požadavku § 8 odst. 1 daňového řádu a všechny podklady hodnotily jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Uvedené platí i pro žalobkyní namítané nezohlednění důvodů, pro které byla nová zakázka vypsána (obavy z padělání jízdenek stávajících), přičemž v tomto rozsahu soud odkazuje na str. 10, 18 či 23 až 24 napadeného rozhodnutí. Nelze říci, že by některý z důkazů zcela pominuly (seletovaly) a přihlížely jen k důkazům v neprospěch žalobkyně. Pokud některý z předložených důkazů daňové orgány neprovedly přezkoumatelným způsobem uvedly, z jakého důvodu tak učinily. Rovněž odůvodnily, jak se vypořádaly se svědeckými výpověďmi či posudky a stanovisky s tím, že je hodnotily ve světle ostatních podkladů (srov. např. str. 19 napadeného rozhodnutí). Čistě z formálně-procesního hlediska soud žádné vady neshledal.

### *VI.3 Daňová neúčinnost výdajů na pořízení jízdních dokladů*

62. Jinou otázkou je ovšem věcná správnost skutkových zjištění a jejich právního posouzení. Zde se již soud se závěry daňových orgánů neztotožňuje.
63. Soud s žalovaným souhlasí, že v posuzované věci existovaly poměrně silné indicie o kontaktech a vzájemné domluvě některých osob, ze kterých bylo lze usuzovat na vzájemnou propojenost žalobkyně, společnosti Neograph, společnosti Cokeville a AKŠP a vzájemnou koordinaci jejich jednání. Z provedení dokazování v daňovém řízení totiž vyplynulo, že společnost Cokeville sídlila na shodných adresách jako AKŠP, jejíž advokáti byli zároveň s JUDr. K. členy orgánů několika společností. AKŠP zároveň poskytovala právní pomoc žalobkyni a zpracovala pro ni právní audit, který se bezprostředně týkal uzavření Rámcové smlouvy. AKŠP pak rovněž poskytovala právní pomoc společnosti Cokeville. Obchodních jednání s žalobkyní se účastnil i vedoucí organizační složky společnosti Cokeville, JUDr. K.,

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

byť v postavení zástupce společnosti Neograph. V rámci sjednání zakázky měl jmenovaný hrát nepostradatelnou roli, když zajištění zakázky nabídl s odkazem na existenci svých osobních kontaktů na Ing. Š., obchodně-ekonomického ředitele žalobkyně. Soud v tomto rozsahu souhlasí s úvahami a závěry žalovaného podrobně rozvedenými na str. 7 až 8 a dále str. 17 až 20 napadeného rozhodnutí a ně v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47 odkazuje.

64. Nakolik však žalovaný svůj závěr o existenci spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP postavil toliko na zjištění vzájemného osobního propojení (a do určité míry i koordinaci jednání), soud připomíná, že neopomenutelným kritériem je též otázka účelu takového jednání. Naplněním této podmínky se přitom daňové orgány nijak nezabývaly, a to přesto, že na její absenci žalobkyně opakovaně již od počátku zahájení daňového řízení upozorňovala.
65. Podle § 23 odst. 7 ZDP platí, že liší-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. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona přitom podle písm. b) bodu 5 citovaného ustanovení rozumí jinak spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. (pozn. zvýraznění doplněno)
66. Ke smyslu a účelu citovaných ustanovení rozšířený senát NSS v usnesení z 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 32/2020 - 63, s odkazem na dřívější judikaturu uvedl, že jde o zabránění nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů – „jedná 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.“ Běžné obchodní vztahy jsou takové, jež se tvarují v podmínkách nedefinované 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.
67. 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 správce daně důkazní břemeno a musí nejprve prokázat, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde 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 by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
68. Žalovaný se zaměřil na prokazování vzájemné propojenosti jednotlivých aktérů a otázku obvyklé ceny jízdenek, neučinil však podrobnější úvahu, pokud jde o základní předpoklad, tj. daňový účel transakcí (viz i citovaný rozsudek NSS 5 Afs 34/2012). Ze zjištěného skutkového stavu věci totiž nijak nevyplývá, že by převažujícím účelem transakcí bylo

získání daňové výhody (snížení daňového základu). Jestliže totiž byly jízdni doklady skutečně předražené (o výši provize společnosti Cokeville), žalobkyně by na nich ekonomicky trčila. Hradila by totiž víc, než bylo nutné. Tato skutečnost by byla odůvodnitelná jen tehdy, pokud by tato „ztráta“ byla vykompenzována u jiného článku řetězce, který by onen vyšší zisk danil nižší sazbou či by jej nedalil vůbec. V tomto případě se ale touto daňovou výhodou u jiných subjektů, ať už společnosti Neograph či společnosti Cokeville žalovaný nezabýval. Prospěšnost uzavřeného vztahu dovozoval ve vlastním uzavření zakázky, kterou se společnost Neograph v minulosti několikrát marně snažila získat a v získání provize pro společnost Cokeville (str. 35 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 trčil. Soud přinejmenším v tomto ohledu postrádá jakoukoliv přezkoumatelnou úvahu. Naopak, z vyjádření žalobkyně ze dnů 29. 3. 2021 a 30. 11. 2021 vyplynulo, že společnosti Neograph i Cokeville svůj příjem z provize na území ČR řádně zdanily, což minimálně u společnosti Cokeville nesporel ani žalovaný (viz vyjádření žalovaného ze dne 5. 8. 2021).

69. 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 § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, když uvedl, že *„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).
70. Citované závěry ovšem daňové orgány v nynější věci příliš zobecnily. Ačkoli se zabývaly zapojením žalobkyně do řetězce a personálním propojením jednotlivých subjektů, k ekonomické, resp. daňové výhodnosti pro žalobkyni přistupovaly zjednodušujícím způsobem. Skutkově i právně obdobnou situací se zabýval žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, který k vymezení pojmu spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP uvedl, že *„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 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 spočívající*

*v nedovolené optimalizaci daně (tento předpoklad je obsažený již v hypotéze právní normy), proč je následně na daňovém subjektu, aby jej vyvrátil, tj. racionálně vysvětlil odlišnost ceny od ceny obvyklé (viz poslední bod algoritmu).“ (pozn. zvýraznění doplněno).*

71. V citovaném rozhodnutí tak kasační soud akcentoval podmínku, že posuzovaný právní vztah musí vést k získání neoprávněné daňové výhody, přičemž toto jednání musí být jinými slovy jeho podstatou (převažujícím účelem). První senát NSS přitom reflektoval i svůj rozsudek sp. zn. 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. Obdobně jak tomu bylo v právě posuzované věci, i ve věci vedené před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 109/2021 došlo k úhradě daňového subjektu za „předražené“ služby a současně nebylo prokázáno, že by se mu finanční prostředky vracely zpět. Při posuzování účelu spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP Nejvyšší správní soud přílehavě uzavřel, v takovém případě by zaplacení předražené služby pouze za účelem uplatnění vyšších výdajů postrádalo jakoukoliv racionální, neboť by bylo finančně nevýhodné.
72. Ani rozšířený senát NSS v usnesení z 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020 - 63, nedovodil, že by se závěry citovaného rozsudku prvního senátu vymykaly dosavadní judikatuře. Výše uvedené 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).
73. Soud tak uzavírá, že pro závěr o spojení osob podle § 23 odst. 7 ZDP v projednávané věci bylo rozhodné, zda převažujícím účelem právního vztahu vzniklého mezi žalobkyní, společností Neograph a společností Cokeville bylo získání daňové výhody (snížení základu daně). Z provedeného dokazování v rámci správního řízení takový závěr podle zdejšího soudu nevyplývá – daňové orgány postupovaly příliš mechanicky a nezohlednily specifika tohoto případu.
74. Již prvním specifikem tohoto případu je skutečnost, že se skutkově jedná o nákup nutné prerekvizity pro poskytování významného veřejného statku v podobě městské hromadné dopravy, přičemž výše citovaná judikatura se utvářela především na podkladě případů několikanásobně (až stonásobně) předražených služeb reklamy. Přičemž žalobkyně je společností pod kontrolou územního samosprávného celku (hl. m. Prahy), tedy „veřejně vlastněnou“ společností. Soud netvrdí, že by se společnosti vlastněné či kontrolované veřejnou mocí nemohly dopouštět krácení daní *largo sensu*, při celkovém hodnocení účelu předmětných transakcí, do nichž je takový subjekt zapojen, ovšem nelze od této skutečnosti odhlížet.
75. Pokud byla taková společnost nucena vydat za poskytnuté služby výrazně více prostředků, šlo to v konečném důsledku k tíži veřejných rozpočtů – údajná daňová výhoda nemůže tuto skutečnost kompenzovat, jelikož je z logiky věci zohledněna jen do výše 15 % uplatněného daňového nákladu. Žalovaný nadto zcela přehlížel, 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.

76. Z dostupných podkladů z trestního řízení, stejně jako z podkladů vlastního daňového řízení, nijak 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 by snad bylo možné hovořit o nějakém účelu (cíli) vzájemných kontaktů a propojení některých účastníků, jednalo se podle všeho 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 nedošlo. Existoval-li vůbec nějaký daňový účel transakcí, ten byl z pohledu zdejšího soudu zcela okrajový.
77. 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 společnosti 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 trčila, protože za doklady vynaložila více prostředků. Společnosti Neograph a Cokeville sice tyto prostředky žalobkyně získaly, není však zřejmé, že by takto „přesunuté“ prostředky u nich automaticky podléhaly nižšímu či nulovému zdanění. Soud v tomto ohledu ve správním spise našel toliko informaci, že společnost Cokeville byla v roce 2014 na vlastní žádost vymazána z obchodního rejstříku.
78. 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. Soud 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.

#### VI.4 Nesprávné určení referenční ceny

79. V již citovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 109/2021 Nejvyšší správní soud v bodě [33] rovněž poukázal na to, že *„Aby tedy mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí v první řadě prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.“* Jinak řečeno, obě podmínky nestojí nezávisle na sobě, přičemž pro zkoumání naplnění druhé podmínky je předpokladem naplnění podmínky první.
80. S ohledem na soudem přijatý závěr, že z obsahu správního spisu lze usuzovat na nesplnění již první z obou podmínek, se soud nezabýval vypořádáním námitek týkajících se nesplnění druhé z uvedených podmínek, neboť s ohledem na nesprávnost posouzení prvního kroku (spojení osob) bylo zkoumání splnění této navazující podmínky správcem daně přinejmenším předčasné.

81. Obdobně, námitky ve vztahu k pochybnostem správce daně o tom, zda bylo plnění společností Cokeville společností Neograph podle zprostředkovatelské smlouvy skutečně poskytnuto (a zda je tedy provize opodstatněná), se mívá s rozhodnými důvody tohoto rozsudku. Pochybnosti správce daně 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).
82. Soud sice souhlasí s žalobkyní v tom, že neprokázaly-li daňové orgány v daňovém řízení existenci spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, byla i výzva k doložení rozdílu mezi cenou jízdních dokladů sjednanou se společností Neograph a cenou obvyklou již z podstaty věci nedůvodná. S odkazem na výše uvedené právní závěry a níže vyslovený právní názor se soud v podrobnostech nezabývá ani touto námitkou, když za daného stavu věci ji lze považovat za předčasnou.

#### *VI.5 Daňová neúčinnost nákladů na vedlejší výdaje Ing. Š.*

83. Podstatou sporu je otázka, zda žalovaný postupoval správně, neuznal-li žalobkyní náklady na vedlejší výdaje Ing. Š. vzniklé v souvislosti se služebními cestami dle smlouvy o poskytování poradenských služeb s odkazem na nedoložení konkrétního způsobu výpočtu těchto výdajů. Soud přitom připomíná, že samotné poskytnutí služby dle smlouvy o poskytování poradenských služeb, za něž si Ing. Š. vedlejší výdaje vyúčtoval, daňovými orgány sporováno nebylo a výdaje na paušální část odměny vzniklé v souvislosti s totožnými úkony (pracovní cesty Ing. Š. do Plzně, Ostravy, Brna a Hamburгу) byly žalobkyní uznány.
84. Žalobkyně se domnívá, že důkazní břemeno ohledně prokázání daňové uznatelnosti vynaložených vedlejších nákladů unesla, když uvedené prokázala smlouvou o poskytování poradenských služeb uzavřenou mezi ní a Ing. I. Š. dne 18. 1. 2010 (dále „smlouva o poskytování poradenských služeb“), předloženými fakturami a výpovědí Ing. Š. Přesto žalobkyně v řízení navrhla provedení dalších důkazů, zejména doplňující výslech Ing. Š., který správce daně ani žalovaný neprovedli. Žalobkyně má za to, že návrhem důkazů přešlo důkazní břemeno na žalovaného, který je tím, kdo břemeno neunesl. Zvoleným procesním postupem žalovaného pak došlo i k nezákonnému dvojímu zdanění, když příjemcem plnění, Ing. I. Š., byla tato plnění řádně zdaněna.
85. Ze správního spisu soud zjistil, že výzvou ze dne 13. 3. 2014, č. j. 55720/14/4000-17201-101251, byla žalobkyně vyzvána mimo jiné k tomu, aby v souvislosti s uplatněnými výdaji na základě faktury dodavatele Ing. I. Š. za zdaňovací období roku 2010 zaúčtované na vrub nákladového účtu X za poradenské služby v celkové výši 2 203 764 Kč doložila listiny, ze kterých bude vyplývat, v jakém rozsahu byly fakturované práce dodány (např. evidence odpracovaných hodin) a jaké konkrétní služby byly poskytnuty (zejména čeho se poskytnuté poradenské služby týkaly). Žalobkyně správci daně doložila smlouvu o poskytování poradenských služeb uzavřenou mezi ní a Ing. I. Š. dne 18. 1. 2010. Předmětem této smlouvy byl závazek Ing. Š. poskytovat žalobkyni za odměnu odborné poradenské služby, zejména v oboru ekonomického a organizačního poradenství, a to vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, v rozsahu 150 pracovních hodin měsíčně s tím, že v bodě 3. 2 smlouvy jsou rámcově uvedeny otázky, jichž se poskytování poradenských služeb bude týkat. V čl. 6. 1 se žalobkyně zavázala Ing. Š. platit za poskytování poradenských služeb

odměn v paušální výši 194 000 Kč bez DPH za každý kalendářní měsíc. V bodě 6. 3 jsou stanovena pravidla týkající se úhrady nákladů a hotových výdajů spojených s poskytováním poradenských služeb tak, že „Poradce (Ing. Š. – doplněno soudem) nemá vedle shora sjednané odměny nárok na úhradu nákladů a hotových výdajů spojených s poskytováním Poradenských služeb dle této Smlouvy, neboť výše těchto nákladů a výdajů je plně zahrnuta ve shora smluvené odměně. Výjimku tvoří cestovní výdaje při cestách mimo území Hl. m. Prahy, které, pokud nebudou hrazeny přímo Klientem (žalobkyně – doplněno soudem), budou Poradci Klientem uhrazeny ve výši odpovídající cestovním náhradám podle platných právních předpisů. O takto hrazené cestovní výdaje se zvýší Klientova shora uvedená odměna.“ Podle čl. 7 smlouvy splatnost odměny nastává na základě vystavené faktury splňující náležitosti podle § 13a zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku.

86. Výzvou ze dne 21. 1. 2015, č. j. 15566/15/4200-12776-201276, správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala, že náklady na náhradu hotových výdajů dle faktur č. 1012002275, 1012004272, 1012007556, 1012010488, 1012011789, 1012015208, 1012016816 a 1012018486 byly v předmětném zdaňovacím období daňově uznatelným nákladem. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala podáním správci daně doručeným dne 23. 2. 2015, v němž uvedla, kterých služebních cest se v daných měsících Ing. Š. zúčastnil, a za jakým účelem a navrhla jako důkaz výsledky Ing. Š.
87. Z výsledku Ing. Š. provedeného dne 10. 4. 2015 vyplynulo, že náhrady cestovních výdajů souvisely s jeho činností vykonávanou pro žalobkyni na základě smlouvy o poskytování poradenských služeb a že tyto náhrady byly před vystavením daňového dokladu žalobkyní odsouhlaseny. Svědek vypověděl, že vedlejší náklady byly účtovány podle jeho kalkulace, která zahrnovala náklady na jeden kilometr, stravné a eventuálně i ubytování. Tyto náklady odpovídají cestám do Ostravy, Plzně, Brna, Hamburku. Při výpočtu těchto nákladů svědek využíval stejný princip jako se tehdy využíval u žalobkyně, tedy obdobné sazby náhrad za pohonné hmoty, stravné plus náhrada času ztraceného na cestě. Při odsouhlasení faktury žalobkyni dokládal tabulku s výpočtem cestovních náhrad.
88. Po seznámení žalobkyně s výsledky kontrolních zjištění, v rámci kterých bylo konstatováno, že správce daně nemá doposud za prokázanou výši vynaložených nákladů na vedlejší výdaje ve smyslu čl. 6. 3 smlouvy o poskytnutí poradenských služeb, žalobkyně v následném podání ze dne 18. 6. 2015 žalobkyně poukázala na to, že způsob výpočtu vedlejších nákladů byl prokázán mimo jiné výsledkem Ing. Š. Žalobkyně též navrhla provedení doplňujícího výsledku Ing. Š..
89. Pro úplnost soud na tomto místě toliko připomíná, že z prvoinstančního rozhodnutí i napadeného rozhodnutí daňových orgánů vyplývá, že tyto výdaje nebyly uznány z důvodu, že žalobkyně správci daně nepředložila podklady, které jí předkládal svědek společně s příslušnými fakturami, resp. takové podklady, které odpovídají příslušným ustanovením zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, zabývajícím se cestovními náhradami, které dle svého tvrzení odsouhlasila. Správce daně tak nemohl ověřit, zda žalobkyně uplatnila výši hotových výdajů v prokázané výši v souladu se smluvním ujednáním. Doplnění výpovědi Ing. Š. v této souvislosti považovaly daňové orgány za nadbytečné.
90. Podle § 24 odst. 1 ZDP platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na

*dosazení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy. Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je tedy podstatné, zda byly skutečně vynaloženy, jakož i jejich souvislost s podnikáním a dosaženým příjmem. Jako daňově uznatelný proto neobstojí takový výdaj, který sice s podnikáním souviset bude, nicméně poplatník neprokáže, že jej skutečně vynaložil.*

91. V posuzované věci není sporné, že předmětné vedlejší výdaje žalobkyně Ing. Š. vyplatila, předmětem sporu je skutečnost, zda byly vyplaceny oprávněně, tedy ve výši dohodnuté mezi Ing. Š. a žalobkyní ve smlouvě o poskytování poradenských služeb.
92. Jelikož žalobkyně v dané věci sporuje hodnocení důkazů provedené daňovými orgány v řízení, považuje soud za potřebné nejprve připomenout pro daňové řízení podstatnou otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“*
93. Správce daně vyjevil své vážné a důvodné pochyby ohledně oprávněnosti výše vynaložených výdajů ve výzvě ze dne 21. 1. 2015, čímž splnil svou povinnost uvedenou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobkyni.
94. Žalobkyně v návaznosti na vydanou výzvu doplnila svá tvrzení o uvedení předmětu a cíle konkrétních služebních cest a navrhla výslech svědka Ing. Š., mimo jiné za účelem prokázání způsobu výpočtu vedlejších výdajů. Ing. Š. v rámci svého výslechu potvrdil, že vedlejší výdaje účtoval vlastní kalkulací, v souladu se smluvním ujednáním obsaženým v čl. 6. 3 smlouvy o poskytování poradenských služeb, přičemž tuto kalkulaci předal žalobkyni společně s předanými fakturami. Poté, co se seznámila s výsledky kontrolních zjištění, tedy se

skutečností, že pochybnosti správce daně stále nebyly odstraněny, navrhla v tomto směru doplnění svědecké výpovědi Ing. Š.

95. Soud souhlasí s žalovaným, že ze samotných faktur v souvislosti s doplněným tvrzením žalobkyně ze dne 23. 2. 2015 a prvně provedeným výsledkem Ing. Š. nelze jednoznačně ověřit, zda Ing. Š. vypočtená výše byla určena v souladu se smluvním ujednáním čl. 6. 3 smlouvy o poskytování poradenských služeb.
96. Navrhla-li žalobkyně posléze k odstranění pochybností doplnění výsledku Ing. Š., tedy osoby, která osobně zpracovávala kalkulaci nákladů, nerozumí soud tomu, proč by provedení tohoto výsledku bylo nadbytečným. Naopak, soud se domnívá, že prokázání způsobu výpočtu vedlejších náhrad přiměřeně dle cestovních náhrad ve smyslu pracovněprávních předpisů, by mohl Ing. Š., coby osoba, která kalkulaci připravovala, při své dodatečném výsledku dostatečně objasnit.
97. Neprovedl-li tedy žalovaný doplňující výsledek tohoto svědka s odkazem na jeho nadbytečnost, postupoval nesprávně a daňové řízení zatížil podstatnou vadou mající vliv na výsledné rozhodnutí.
98. Tuto námitku soud tedy shledal rovněž důvodnou.

#### **VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

99. Z výše uvedených důvodů městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil bez nařízení jednání podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost. Věc zároveň v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
100. Žalovaný v dalším řízení zohlední veškeré shora uvedené závěry soudu obsažené v části VI. tohoto rozsudku, a to zejména v části VI.3 Daňová neúčinnost výdajů na pořízení jízdních dokladů a taktéž v části VI.5 Daňová neúčinnost nákladů na vedlejší výdaje Ing. Š., když podle § 78 odst. 5 s. ř. s. jsou správní orgány vázány právním názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku.
101. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měla žalobkyně ve věci plný úspěch, náleží jí náhrada nákladů řízení. Tyto náklady představují náklady na soudní poplatky ve výši 3 000 Kč za podání žaloby a odměnu a náhradu hotových výdajů daňového poradce. Odměna náleží celkem za 10 úkonů právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], za návrh ve věci samé (žaloba, replika k vyjádření žalovaného ze dne 24. 2. 2017, vyjádření ze dne 17. 6. 2019, vyjádření ze dne 29. 10. 2019, vyjádření ze dne 7. 1. 2020, , vyjádření ze dne 13. 12. 2020,, vyjádření ze dne 29. 3. 2021, vyjádření ze dne 30. 11. 2021, vyjádření ze dne 11. 1. 2024) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. K tomu se připočítává i sazba daně z přidané hodnoty. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení částku 44 140 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce. Soud nepřiznal právnímu zástupci žalobkyně náhradu nákladů řízení za vyjádření ze dne 30. 1. 2020, jelikož v něm toliko stručně shrnul již v žalobě obsaženou argumentaci.

**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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

Praha 31.05.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.  
předsedkyně senátu