



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **Food & Friends s. r. o.**, se sídlem Nad Okrouhlíkem 2351/8, Praha 8, zastoupena JUDr. Annou Bordoni, advokátkou se sídlem Václavské náměstí 807/64, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 11. 2023, č. j. 14 Af 37/2021-79,

t a k t o :

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

Odůvodnění:**I.**

[1] Rozhodnutím ze dne 30. 4. 2021, č. j. 16187/21/5300-21441-705341 (dále též „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti osmnácti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 4. 5. 2020 na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období červenec až prosinec 2015, březen až prosinec 2016 a únor a březen 2017, kterými byla žalobkyni doměřena DPH v celkové výši 2 261 517 Kč a současně předepsáno penále z doměřené daně v celkové výši 452 303 Kč. Dodatečné platební výměry byly vydány na základě závěrů daňové kontroly, kterou u žalobkyně zahájil správce daně, a to v rozsahu přijatých a uskutečněných reklamních plnění za předmětná zdaňovací období ve vztahu ke spolupráci žalobkyně a společnosti Agentura HERA, s.r.o. (dále též „Agentura HERA“). Podle správce daně žalobkyně byla součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH, o čemž mohla a měla vědět. Na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 3. 2020, č. j. 534267/20/2712-60562-606356, vydal správce daně dodatečné platební výměry, s jejichž závěry se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil.

II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. I podle městského soudu byly v souzené věci splněny podmínky pro závěr o existenci podvodu na DPH. Agentura HERA neodvedla z plnění poskytnutých žalobkyni DPH, přičemž v řetězci byly identifikovány podezřelé okolnosti transakcí – navyšování ceny bez ekonomického opodstatnění, nestandardní uspořádání subjektů v řetězci, personální propojení se zkušeným dodavatelem, výběr dodavatelů jen skrze osobu Marka Hamana a vysoké platby v hotovosti. Městský soud nesouhlasil ani s tím, že na základě předložených smluv a znaleckého posudku bylo lze dovodit, že se jednalo o ceny obvyklé. Upozornil, že o umístění banneru i ceně, za kterou je Agentuře HERA poskytováno, věděl jednatel Marek Haman, který byl i jednatelem žalobkyně. Podle městského soudu nedošlo ani k nepřipustnému přenesení důkazního břemene. Městský soud se ztotožnil i s posouzením v rámci tzv. vědomostního testu. Souhlasil s orgány finanční správy, že stěžovatelka o podvodu věděla nebo vědět měla a mohla. Soud zejm. akcentoval, že zjištěné rozdíly mezi cenami, za které byly služby pořizovány a za které je bylo možno pořídit, představují okolnosti, které lze při obvyklé míře opatrnosti zjistit a ekonomicky racionálně reflektovat, obzvláště pokud jednatel žalobkyně již v daném oboru podnikal. Městský soud souhlasil také s tím, že stěžovatelka neučinila dostatečná opatření k vyloučení účasti na daňovém podvodu. Spolupráci s Agenturou HERA opodstatnila jen argumentací o dlouhodobosti spolupráce a kontrolou ve veřejných rejstřících. To je však i vzhledem k personálnímu propojení obou subjektů zcela nedostatečné. Případnými neshledal městský soud ani další žalobní námitky. Rozsudek městského soudu je (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů) v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu podřaditelných pod § 103 odst. 1 a) b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by byla prokázána její účast na podvodu na DPH. Okolnosti čerpání reklamních služeb prostřednictvím Agentury HERA, spočívající ve zvýšení cen, nelze paušálně považovat za nestandardní. Stěžovatelka setrvává na názoru, že navyšování ceny reklamy mezi stěžovatelkou a Agenturou HERA nebylo umělé. Stěžovatelka prokázala uskutečnění zdanitelného plnění, jakož i dílčí přínos pro podnikání stěžovatelky. Stěžovatelka též prokázala, že výběr reklamních akcí, termíny konání akcí a zpracování reklamních nástrojů měla na starost Agentura HERA, která tak nemohla být umělým článkem řetězce. To potvrdily i výsledky provedené v daňovém řízení. Žalovaný též nesprávně bral za relevantní pro určení obvyklých cenových podmínek stejných reklamních služeb pouze vztah organizátor akce a zákazník. Pominul tak relevantně ohodnotit pozici zprostředkovatele. Z aktuální rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zprostředkování reklamních služeb nelze automaticky srovnávat se sjednáním samotné

pokračování

služby. Stěžovatelka dále setrvává na názoru, že sjednané cenové podmínky nemohly být vnímány jako nadsazené. V rámci daňového řízení předložila smlouvy podobných subjektů v podobném postavení, které objednávaly reklamu za stejnou částku. Žalovaný ani městský soud nejsou ochotni přijmout argument, že i komerční prezentace na sportovních a kulturních akcích může mít jistý benefiční podtext, aniž by byla reklamní částkou přímo podporována dobročinná organizace. Nastavené cenové podmínky tak nemohou být neobvyklé. Stejně okolnosti ostatně vyplývají i z předloženého znaleckého posudku. Žalovaný hodnotil důkazy selektivně a zaujatě, přičemž se městský soud s argumentací opřenu o tyto důkazy vypořádal zcela nedostačujícím způsobem, když pouze převzal odůvodnění žalovaného. Závěrem stěžovatelka dovozuje, že jen na základě personálního propojení skrz osobu Marka Hamana nebylo možné o cenách vědět, neboť Marek Haman se subjekty nejednal, jak přitom výslovně vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného, a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul zjištěné skutkové okolnosti a ztotožnil se se závěry městského soudu. Žalovaný upozornil, že účast stěžovatelky na podvodu na DPH byla prokázána celou řadou objektivních okolností. Podle žalovaného je personální propojení silnou objektivní okolností účasti na podvodu. Marek Haman byl členem statutárního orgánu jak stěžovatelky, tak agentury HERA, přičemž pro stěžovatelku vědomě sjednával předraženou reklamu, a to se společnostmi, které se v reklamní branži nepohybují a za které jednaly osoby, které nebyly statutárními orgány těchto subjektů. I na akcích, které pořádala sama Agentura HERA, zajišťovala pro stěžovatelku reklamu přes subdodavatele. Reklamní prezentace pro jiné zákazníky prováděla Agentura HERA sama, jen pro stěžovatelku využila subdodavatele. Mnohonásobné navýšení ceny nebylo v konkrétním případě podloženo konkrétní přidanou hodnotou. Agentura HERA v řetězci vystupuje nadbytečně, pouze několikanásobně navyšuje cenu. Žalovaný též setrval na svém hodnocení předložených smluv. Souhlasil i s tím, jak se městský soud vypořádal s předloženým znaleckým posudkem. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále též „zákon o DPH“) je plátce daně *oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem*

plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

[8] Podle § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále též „daňový řád“) je daňový subjekt mimo jiné *povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.*

[9] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[10] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[11] Situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, či např. rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl, neboť účast na podvodu může být i nedbalostní), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat.

[12] Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně potvrdila rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu. Z jeho judikatury mj. plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani *skutečně došlo (1. podmínka)*. Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt *věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti)*, a zda *přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, přijatá opatření)*. Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[13] Splněním uvedených podmínek se orgány finanční správy důkladně zabývaly (srov. zejména str. 6 až 55 rozhodnutí žalovaného) a městský soud návazně jejich závěry v mezích

pokračování

žaloby náležitě přezkoumal (srov. zejména str. 9 až 16 rozsudku). Nejvyšší správní soud neshledal na podkladě stížní argumentace důvod k přehodnocení jejich závěrů. I podle jeho názoru bylo prokázáno, že stěžovatelka byla součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH. Agentura HERA neodvedla z plnění poskytnutých stěžovatelce DPH, přičemž v řetězci byly identifikovány podezřelé okolnosti transakcí – navyšování ceny bez ekonomického opodstatnění, nestandardní uspořádání subjektů v řetězci, personální propojení, výběr dodavatelů jen skrze osobu Marka Hamana a vysoké platby v hotovosti. Stěžovatelka přitom o podvodu věděla nebo vědět měla a mohla, přičemž neučinila dostatečná opatření k vyloučení účasti na daňovém podvodu. Spolupráci s Agenturou HERA opodstatnila jen argumentací o dlouhodobosti spolupráce a kontrolou ve veřejných rejstřících. To je však i vzhledem k personálnímu propojení obou subjektů zcela nedostatečné.

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti souhrnně brojí proti závěrům o navýšení ceny, resp. jejich posouzení jako objektivní okolnosti ve smyslu výše uvedeného judikurního testu. Předně stěžovatelka setrvává na názoru, že navyšování ceny reklamy mezi stěžovatelkou a Agenturou HERA nebylo umělé. Stěžovatelka prokázala uskutečnění zdanitelného plnění, jakož i dílčí přínos pro podnikání stěžovatelky. Stěžovatelka též prokázala, že výběr reklamních akcí, termíny konání akcí a zpracování reklamních nástrojů měla na starost Agentura HERA, která tak nemohla být umělým článkem řetězce. To potvrdily i výslechy provedené v daňovém řízení. Žalovaný též nesprávně od počátku bral za relevantní pro určení obvyklých cenových podmínek stejných reklamních služeb pouze vztah organizátor akce a zákazník. Pominul tak relevantně ohodnotit pozici zprostředkovatele. Z aktuální rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zprostředkování reklamních služeb nelze automaticky srovnávat se sjednáním samotné služby. Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřisvědčil.

[15] V rozsahu těchto stížních námitek je předně nutné uvést, že mezi stranami existuje shoda na tom, že stěžovatelka prokázala splnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH, s čímž nutně souvisí i prokázání reálného uskutečnění reklamních plnění. Jak však vyplývá z výše citované judikatury SDEU a zdejšího soudu, toto posouzení nevyklučuje odepření odpočtu na DPH pro účast na podvodu. Jak výše uvedená judikatura explicitně uvádí, pro účast na podvodu na DPH je nutné odepřít odpočet DPH i přes splnění hmotněprávních a formálních podmínek. Boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je totiž cílem, který je unijním právem uznán a podporován (viz rozsudek SDEU ze dne 29. 4. 2004, ve spojených věcech C-487/01 a C-7/02, *Gemeente Leusden a Holin Groep*, bod 76), a představuje tak výjimku z obecně neomezeného práva na přiznání odpočtu. Převáděno na souzenou věc, samotný závěr orgánů finanční správy, že služby zprostředkované Agenturou HERA pro stěžovatelku nebyly fiktivní, ještě nevyklučuje její účast na podvodu na DPH. Závěr žalovaného, že Agentura HERA vystupovala na pozici *buffera*, dále nelze považovat za fiktivní působení. Žalovaný v bodě 13 napadeného rozhodnutí uvedl, že „úkol buffera v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu.“ V obecné rovině je ostatně označování článků řetězce názvy *broker*, *buffer* a *missing trader* jen zobecněným vyjádřením určitých typizovaných rolí, které se mohou, ale nemusí v řetězci vyskytovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 5 Afs 41/2023-35). Poukazuje-li

stěžovatelka na to, že zprostředkovaná reklamní plnění měla příznivý vliv na její ekonomickou situaci, ani toto tvrzení není způsobilé zvrátit závěry orgánů finanční správy. Umožňuje-li judikatura SDEU odepřít odpočet na DPH i přes splnění hmotněprávních podmínek (viz § 72 zákona o DPH), zpravidla nebude záležet na tom, že přijetí plnění bylo pro plátce daně ekonomicky výhodné. Dovedeno *ad absurdum* by uvedená argumentace směřovala k tomu, že by žádné jednání nemohlo být postihováno jako podvod na DPH, neboť ekonomické subjekty do podvodných řetězců vstupují právě za účelem maximalizace ekonomického zisku. Nelze ostatně přehlédnout ani to, že stěžovatelka v řízení nebyla schopna doložit, jakou měrou se realizovaná reklama podílela na zvýšení obrátu. Orgány finanční správy nepostavily závěr o účasti na daňovém podvodu na efektivnosti reklamy nebo jejím zpochybnění, (srov. i bod 152 napadeného rozhodnutí). Efektivnost reklamy zmínil žalovaný okrajově, když popsal dvě z mnoha hodnocených akcí v rámci posouzení objektivních okolností.

[16] Z obdobných důvodů nemůže být relevantní poukaz stěžovatelky na skutečnost, že podle svědeckých výpovědí sama Agentura HERA prováděla výběr akcí pro umístění reklamy, a s tím související argumentace o tom, že žalovaný posuzoval cenu reklamy nikoliv ve vztahu zákazník – zprostředkovatel, ale zákazník – pořadatel akce. Stěžovatelka se domnívá, že toto hodnocení „bagatelizuje“ význam zprostředkovatele, který může za své služby požadovat určitou marži. Stěžovatelka však v této argumentaci částečně dezinterpretuje způsob, jakým orgány finanční správy posuzovaly její obchodní styky. Zabývaly-li se plněním ve vztahu zákazník – pořadatel akce, činily tak pro posouzení, o kolik byla navýšena cena. Tyto úvahy byly prováděny zejm. ve vztahu k posouzení objektivních okolností, na základě kterých stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o své účasti v podvodu. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole popsal např. stěžovatelkou uplatněný nárok na odpočet DPH z reklamní prezentace na akci KLADNO VOLLEYBALL CZ v celkové hodnotě 726 000 Kč (základ daně 600 000 Kč; DPH 120 000 Kč), přičemž reklamní prostor byl pořadateli poskytnut zdarma. To stejné platí i pro reklamní prostor na akci Zlatá přílba Pardubice. Stěžovatelka však za svou reklamní prezentaci zaplatila Agentuře HERA 1 161 600 Kč (základ daně 917 664 Kč; DPH 243 936 Kč). V projektu Lyžování dětem pak reklamu s pořadatelem akce sjednával přímo Marek Haman (smlouvu následně uzavřela společnost HEPYSTAV) s tím, že cena reklamy byla sjednána na 1000 Kč/1 závodní den/1 banner (od ledna do března 2017 pak byla poskytována bezplatně), přičemž stěžovatelka za prezentaci na této akci zaplatila 90 000 Kč/1 závodní den/1 banner – celkem 653 400 Kč (základ daně 540 000 Kč; DPH 113 400 Kč). Uvedené úvahy nelze odprosit od kontextu, ve kterém je provedly orgány finanční správy, tedy zdali existovaly objektivně podezřelé okolnosti, které měly stěžovatelce umožnit si uvědomit, že se podílí na řetězci zasaženém podvodem na DPH.

[17] Na uvedených závěrech nemůže nic zvrátit stěžovatelčin odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Byť stěžovatelka sama žádná konkrétní rozhodnutí neoznačuje, uvádí, že „se jedná o judikaturu vzešlou u daně z příjmu při posuzování srovnatelné cenové hladiny plnění poskytnutého mezi propojenými osobami“, (viz bod 15 kasační stížnosti). Je tedy zřejmé, že uvedená judikatura vzešla ze skutkově a právně odlišných případů, a není na věc aplikovatelná. Nejvyšší správní soud souhlasí i s tím, že stěžovatelka neprokázala, že by její dodavatel poskytl výraznou přidanou hodnotu k plnění, které bylo poskytnuto reálně subdodavateli. Žalovaný naopak poukázal na důkazy prokazující zcela běžnou až

pokračování

podprůměrnou kvalitu plnění. Stěžovatelka je nijak konkrétně nerozporuje a sama ani nevysvětluje, v čem vězí opodstatnění nadměrné marže Agentury HERA (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2018, č. j. 9 Afs 160/2017-67, bod 30, který obstál i v řízení o ústavní stížnosti – usnesení Ústavního soudu ze 28. 8. 2019, sp. zn. III. ÚS 3596/18).

[18] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále uvádí, že uvedené cenové podmínky nemohly být vnímány jako nadsazené. V rámci daňového řízení předložila smlouvy podobných subjektů v podobném postavení, které objednávaly reklamu za stejnou částku. Nastavené cenové podmínky tak nemohou být neobvyklé. Stejně okolnosti ostatně vyplývají z jí přeloženého znaleckého posudku. Žalovaný hodnotil důkazy selektivně a zaujatě, přičemž se městský soud s argumentací opřenou o tyto důkazy vypořádal zcela nedostačujícím způsobem, když pouze převzal odůvodnění žalovaného. Žalovaný ani městský soud nejsou ochotni přijmout argument, že i komerční prezentace na sportovních a kulturních akcích může mít jistý benefiční podtext, aniž by byla reklamní částkou přímo podporována dobročinná organizace.

[19] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tím, že stěžovatelkou předložené listiny vypovídají o tom, že nastavené ceny nelze vnímat jako nadsazené. Jak už ostatně vyložil městský soud, žalovaný se v napadeném rozhodnutí stěžovatelkou předloženými reklamními smlouvami jiných subjektů zabýval zcela dostatečným způsobem a logicky a přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, proč nejsou pro posouzení věci ve vztahu k cenám reklamních plnění relevantní (jednalo se o naprosto rozdílný rozsah reklamy, než jaký byl sjednán mezi stěžovatelkou a Agenturou HERA). V podrobnostech lze odkázat na str. 31 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný mj. uvedl, že *„rozsah reklamních plnění na kulturních a společenských akcích byl vždy ve větším rozsahu, než měl sjednán odvolatel s Agenturou HERA“* a dále konstatoval, že *„reklamní prezentace, na které odkazuje odvolatel, byly sjednány ve větším rozsahu, než byl rozsah reklamních prezentací sjednaných mezi odvolatelem a obchodní korporací Agentura HERA (reklamní prezentace odvolatele byly sjednány v převážné míře pouze v rozsahu banner 2*1 m). V případě smluv, které sjednalo hlavní město Praha, pak byl účel prezentace zcela jiný, než ve zde řešeném případě, kde smluvními partnery jsou podnikatelské subjekty. Z těchto důvodů nejsou tyto reklamní prezentace srovnatelné s reklamními prezentacemi uzavřenými mezi odvolatelem a obchodní korporací Agentura HERA.“* Zcela případně pak městský soud vypořádal i poukaz stěžovatelky na znalecký posudek (bod 54 rozsudku městského soudu). Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že stěžovatelkou akcentovaný posudek se týkal jiných věcí a rozdílných plnění, přičemž stěžovatelka (a to ani v řízení o kasační stížnosti) nepředložila znalecký posudek k plněním, kterých se týkalo posouzení v předmětném daňovém řízení. I další závěry žalovaného stran předmětných smluv mají plnou oporu ve správním spisu, resp. obsahu předmětných smluv a nelze je považovat za selektivně a zaujatě hodnocené. Městský soud tedy nepochybil, pokud vyšel z hodnocení žalovaného v napadeném rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, a ze dne 19. 12. 2013, č. j. 9 Azs 13/2013-26). Lze dodat, že stěžovatelka v žalobě zpochybňovala to, že žalovaný na základě vlastního průzkumu trhu dovodil, že jí předložené smlouvy nemohou být relevantní. S touto argumentací se městský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal (zejm. bod 54 rozsudku městského soudu), přičemž proti tomuto hodnocení nevznáší stěžovatelka žádné kasační námitky.

[20] Pokud pak stěžovatelka dovozuje, že nastavení cen reflektovalo „benefiční podtext“ plnění, jedná se o argumentaci, kterou vznesla poprvé až v kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že předmětnou argumentaci neuplatnila v žalobě, nemohl se jí nyní zabývat ani Nejvyšší správní soud. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné. Ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co byl vydán přezkoumávaný akt, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49, ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011-89, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 8 Azs 259/2017-67). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011-89). Nejvyšší správní soud nadto nepřehlédl, že se jedná již o třetí způsob, kterým se stěžovatelka snaží obhájit navýšení cen. V žalobě uvádí, že „*výše ceny je výsledkem střetu nabídky a poptávky*“ a že pro ni mohly být ekonomicky zajímavější reklamy na akcích pro menší počet osob, v replice ze dne 24. 10. 2023 v bodech 10–12 setrvává na názoru, že ceny nebyly nadhodnocené, a zároveň upozorňuje, že není expertem a nemohla cenovou hladinu posoudit, a teprve v kasační stížnosti opodstatňuje navýšení ceny údajným benefičním podtextem. Z procesní opatrnosti soud dodává, že i kdyby měl být zohledněn jakýsi benefiční podtext plnění, který je nejspíše podle stěžovatelky přítomen i ve smlouvě uzavřené společností Kolektory, a.s., stále platí, že se jedná o úplně jiný rozsah plnění.

[21] Stěžovatelka navazuje stížní argumentací, podle které jen na základě personálního propojení skrz osobu Marka Hamana nebylo možné o cenách vědět, neboť Marek Haman se subjekty nejednal.

[22] K uvedené námitce odkazuje Nejvyšší správní soud na správní rozhodnutí a rozsudek městského soudu. Městský soud správně dovodil, že v souzené věci nebylo podstatné, zda se Marek Haman podílel na domlouvání umístění reklamy na konkrétní akce. Podstatné bylo, že Marek Haman o navyšování ceny (jako statuární orgán Agentury HERA) věděl, nebo minimálně mohl vědět, jakož (a to zejména) i skutečnost, že Agentura HERA z uvedených plnění neplatila DPH. vedené závěry plně odpovídají judikatuře zdejšího soudu, neboť právě na základě personálního propojení daňového subjektu a jeho dodavatele je možné vyslovit, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o svých subdodavatelích a okolnostech transakcí s nimi (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53, bod 19, ze dne 19. 3. 2024, č. j. 4 Afs 125/2023-57, bod 42, ze dne 29. 2. 2024, č. j. 4 Afs 88/2023-35, bod 33, jakož i další rozsudky zdejšího soudu). Nejvyšší správní soud připomíná, že Marek Haman, jednatel a společník stěžovatelky, byl současně jednatelem a společníkem dodavatele stěžovatelky Agentury HERA. V daňovém řízení vedeném s Agenturou HERA přitom její druhý jednatel Matouš Rajmont uvedl, že dodavatele Agentury HERA (subdodavatele stěžovatelky) Weberberger AUTO, HEPYSTAV, Concept&Vision a STONE nezná, neví, co pro Agenturou HERA uvedené společnosti

pokračování

dělaly, ani to, zda šlo o odběratele nebo dodavatele. Stěžovatelka a Agentura HERA byly při předmětných transakcích zastoupeny stejnou osobou – Markem Hamanem. Dále je nutné uvést, že Marek Haman jako jednatel Agentury HERA musel nebo mohl vědět, že reklamní prezentace pro jiné zákazníky na jí organizovaných akcích zajišťovala Agentura HERA sama, v případě plnění pro stěžovatelku je však zjistila přes subdodavatele za násobně vyšší ceny. Stěžovatelka současně hradila plnění Agentuře HERA v mnoha případech v hotovosti a s ohledem na shora uvedené musela vědět, že takto postupuje i Agentura HERA ve vztahu ke svým dodavatelům.

[23] Ani na základě žádné další dílčí stížní argumentace neshledal Nejvyšší správní soud důvod ke zrušení rozsudku městského soudu, resp. správních rozhodnutí. Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutí žalovaného a městského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisů. Zdejší soud se proto s jejich hodnocením ztotožnil a v podrobnostech na něj odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku a rozhodnutí orgánů finanční správy a s ohledem na to, jak stěžovatelka svoji kasační stížnost koncipovala, Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[24] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. července 2024

Tomáš Foltas
předseda senátu