



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobkyně

Milkpol spol. s.r.o., IČ: 62917897,
se sídlem Reinerova 1657/23, Praha 6,
zastoupené JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., L.L.M.,

advokátem

se sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1,

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2024, č. j. 17726/24/5200-11433-706599,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Specializovaný finanční úřad jako správní orgán prvního stupně (dále jen jako „správce daně“) na základě daňové kontroly za zdaňovací období roku 2017 a 2018 vydal:

Dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, č. j. 160682/23/4200-11771-110375 ze dne 4. 9. 2023 (dále jen „DPV 2017“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 140 000 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 228 000 Kč,

Dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, č. j. 160743/23/4200-11771-110375 ze dne 4. 9. 2023 (dále jen „DPV 2018“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 520 000 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 304 000 Kč.

2. Správce daně neuznal náklady na reklamu a propagaci žalobkyně uplatněné na základě dokladů přijatých od dodavatele SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED se sídlem Intershore Suites, Room 414, 88 Kingsway, London, WC2B 6AA, Spojené království Velké Británie a Severního Irsku, DIČ: GB153550915, později se sídlem Grigori Afxentiou & Andrea Vlami, 32/1, Mesa Geitonia, 4003 Limassol, Kyperská republika, DIČ: CY18007529T (dále jen „SRM“).
3. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítavě.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nezákonné s tím, že k neuznání nákladů na reklamní a propagační služby došlo v důsledku nezákonného rozšíření důkazního břemene žalobkyně nad rámec § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“). Napadenému rozhodnutí vytýká nesprávné hodnocení provedených důkazů. Důkazy nebyly posuzovány ve vzájemné souvislosti, správce daně nepřihlédl ke všemu, co v průběhu řízení vyšlo najevo a nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. Správce daně bez oprávněného důvodu odmítl provést důkazy, které žalobkyně navrhovala.
5. Postup správce daně a žalovaného tak byl v rozporu s § 6 odst. 2 a § 4 daňového řádu a také v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu.
6. Jak v podané žalobě uvedla, reklamní a propagační služby, které jsou předmětem sporu, byly objednány na základě dvou smluv s dodavatelem SRM, a to smlouvy o propagaci a reklamě pro rok 2017 ze dne 16. 11. 2016 a smlouvy o propagaci a reklamě pro kalendářní rok 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ze dne 28. 12. 2017. Každá ze smluv se týkala zajištění propagace loga žalobkyně na zápasech basketbalového klubu BK Pardubice, tj. předmět smlouvy byl vymezený jako propagace značky prostřednictvím sportovních utkání.

7. Dodavatel SRM se zavázal poskytnout služby zajištěním možností propagace, přičemž dle článku 2.2. každé ze smluv bylo uvedeno, že dle dohody smluvních stran se za účelem této smlouvy možnosti propagace rozumí jakékoliv, nikoliv však výlučně reklamní zobrazení umístěná na hřišti a na mantinelech kolem hřiště a na jakékoliv další ploše umístěné na domácím hřišti BK, tj. například v místě (sportovní hale/aréně), kde se hrají zápasy KNBL v Pardubicích, reklamní plochy na výsledkové tabuli, na dresech a číslech hráčů a na vstupenkách na zápasy KNBL.
8. Cena reklamních a propagačních služeb byla sjednána fixní částku pro každý kalendářní rok.
9. V rámci daňové kontroly žalobkyně předložila smlouvy, související faktury, účetní deníky a výpisy z bankovního systému s informacemi o platbách dodavateli SRM, souhrnný report reklamního plnění pro rok 2017 a souhrnný report reklamního plnění pro rok 2018 zpracovaný klubem BK Pardubice s fotografiemi zobrazujícími propagaci loga žalobkyně v rámci proběhlých zápasů a s přehledem marketingového dopadu klubu v jednotlivých médiích. Tabulky s odkazy na záznamy ČT4 sport z období let 2017 a 2018. Otisky obrazovek s internetem svého archivu, web.archive.org. a odkazy na klubové stránky na sociální síti Facebook, kde bylo zobrazeno logo žalobkyně jako jedno z hlavních partnerů BK Pardubice a logo žalobkyně na dresech hráčů na fotkách 2017, 2018.
10. Vedle toho správce daně vyžádal informace o účtu žalobkyně od poskytovatele bankovních služeb, informace od basketbalového klubu BK Pardubice a dokumentaci z místních šetření provedených u společnosti BK Pardubice, vztahujících se k poskytnutí reklamních práv společnosti SRM, dále byl proveden výslech předsedy představenstva BK Pardubice pana Pavla Sary a správce daně si rovněž vyžádal informace ohledně dodavatele žalobkyně SRM, od příslušného orgánu Kyperské republiky a Spojeného království, Velké Británie a Severního Irsku.
11. Žalobkyně k nezákonnému rozšiřování důkazního břemene předně uvedla, že nesprávné závěry správce daně jsou z větší části založené na tom, že správce daně vyložil obsah smluv ze svého subjektivního pohledu a odmítl výklad předkládaný žalobkyní. Nesoulad výkladu smluv zastávaného správcem daně s její skutečným obsahem pak ilustrovala na konkrétních případech.
12. Žalobkyně namítla, že sjednaný rozsah plnění, jak jej definuje správce daně, neodpovídá textu smlouvy, tvrzením žalobkyně a ani realitě.
13. Správce daně považoval položky vypsané v příloze č.1 každé ze smluv za taxativní a závazný rozsah plnění. Žalobkyně však v rámci daňové kontroly uvedla, že tímto způsobem smlouvy interpretovat nelze. Vzhledem k realitě basketbalových soutěží, kdy nelze předvídat sportovní výkony hráčů, a tedy předvídat vývoj příslušné sezóny, mnoho aspektů záviselo na okolnostech mimo sféru vlivu smluvních stran. Například kolik zápasů se objeví v TV vysílání a na kterých kanálech. Nelze proto trvat na tom, aby smlouvy byly plněny jako nákupní seznam. Smyslem a účelem smluvního vztahu bylo, aby byl žalobkyni poskytnut adekvátní prostor k propagaci loga před diváky zápasů BK Pardubice, přičemž tento účel byl naplněn. Na základě smluv tedy nemuselo být poskytnuto veškeré plnění uvedené v příloze č. 1 a naopak mohlo být poskytnuto i další plnění výslovně nepopsané.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

14. Čl. 2.1. výslovně hovoří o možnostech propagace, nikoliv o závazných způsobech propagace a čl. 2.2. definuje možnosti propagace jako jakákoliv, nikoliv však výlučně reklamní zobrazení na hřišti Pardubice. Správce daně zúžil rozsah smluv takovým způsobem, že v konečném důsledku odmítl uznat i prokazatelně dodané plnění, které podle subjektivního názoru správce daně nespadlo pod rámec smluv. Jako příklad žalobkyně uvedla logo umístěné na projekčních plátnech nebo v rámci zápasu FIBA Europe Cup prokázané umístění loga žalobkyně v Tipsport aréně při utkání klubu BK Pardubice proti ALBA Fehervár v rámci evropské soutěže dne 18. 1. 2017.
15. Žalobkyně v rozhodném období neměla za účelem reklamy uzavřené jiné smlouvy a na propagaci nevynaložila jiné náklady než ty, které vyplývají ze smluv předložených v daňovém řízení. Logo žalobkyně by nikdo neumísťoval na svých zápasech bez adekvátního protiplnění, samotný text smluv předpokládal, že žalobkyni může být poskytnuto jakékoliv reklamní zobrazení umístěné na hřišti a na mantinelech kolem hřiště a rovněž na jakékoliv další ploše.
16. Primární domácí halou byla hala Dašická, dále hala v Tipsport aréně, kde jsou pořádána utkání v rámci evropských pohárů. Smlouva však nevyklučovala ani možnost propagace na jiných zápasech. Každá ze smluv pokrývala 2/2 různých hráčských sezón. Z textu smlouvy nevyplývá, že logo žalobkyně v TV vysílání mělo být zobrazeno šestkrát v každé polovině sezóny. V anglickém originálu smluv je doslovně uvedeno *6 times per seasons*, správce daně požadovaných 12 zobrazení za každou sezónu tedy není možné z textu přílohy č. 1 vyvozovat. Žalobkyně rovněž nikdy netvrdila, že se její logo ve vysílání České televize nebo slovenské sportovní TV objevilo. Vysvětlila, že při uzavírání smluv nebylo možné předjímat, v jakém konkrétním vysílání se zápasy objeví, neboť to záviselo na vysílacích právech jednotlivých TV stanic, což bylo mimo sféru žalobkyně a jejího dodavatele. Z textu smlouvy nevyplývá, že by logo žalobkyně muselo být bezpodmínečně zobrazeno ve vysílání všech tří TV stanic a požadavek správce daně v tomto směru není ničím podloženým. Žalobkyně prokázala šest zobrazení svého loga ve vysílání České televize ČT SPORT za rok 2017 a čtyři zobrazení za rok 2018.
17. Jak žalobkyně uvádí, správce daně konstatoval, že žalobkyně (jako daňový subjekt) neprokázala propagaci banneru s logem daňového subjektu na webových stránkách v období celého kalendářního roku 2018 a že neprokázala propagaci webových bannerů s logem daňového subjektu na stránkách basketbalového klubu PK Pardubice na webu Facebook.com., obdobným těm bannerům, které byly do 28. 8. 2018 umístěny na webových stránkách www.bkpardubice.cz. K tomu žalobkyně uvedla, že z textu smluv výslovný požadavek, aby její logo bylo nepřetržitě propagováno na webových a facebookových stránkách klubu po celý rok 2017 a 2018, nevyplývá. V daňovém řízení bylo prokázáno, že žalobkyně byla jako hlavní partner klubu propagována na jeho webu v průběhu roku 2017, 2018, byly doloženy archivní otisky webových stránek z dubna a listopadu 2017 a z ledna a srpna 2018. Možnost propagace žalobkyně byla ze strany dodavatele zajištěna, co se týče propagace na facebookových stránkách klubu, správce daně trval na tom, aby na nich byl zobrazen banner s logem žalobkyně obdobný těm na webových stránkách. Loga partnerů se ale na facebookových stránkách BK Pardubice tímto způsobem nepropagují. To žalobkyně věděla na základě dlouhodobého partnerství, a proto nic takového ani neočekávala. Žalobkyně nicméně prokázala, že se její logo na facebookových stránkách klubu skutečně objevovalo, čímž byla možnost propagace naplněna.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

18. Žalobkyně k tomu dále uvedla, že v daňovém období již způsob spolupráce s dodavatelem byl zaveden. Spolupráce probíhala asi od roku 2007. V době podpisu smluv bylo žalobkyni jasné, jak propagace přesně funguje a nebylo třeba „slovíčkařit“ takovým způsobem, jak očekává správce daně a žalovaný. Smlouvy byly smluvními stranami koncipovány a vnímány jako obecný přehled možností propagace. Žalobkyně uzavřela, že to, co správce daně označuje jako sjednaný rozsah plnění, nelze brát za bernou minci a nelze na tomto základě ani vymezovat rozsah důkazního břemene.
19. Správce daně svým požadavkem postupoval v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu. Důkazní břemeno není postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí. Žalobkyně předložila jasná tvrzení, která odpovídají předloženým důkazům a logicky vysvětlují veškeré okolnosti obchodní spolupráce s dodavatelem SRM.
20. Další část žalobní argumentace žalobkyně zaměřila na ekonomickou racionalitu vynaložených nákladů. Správce daně argumentuje tím, že plnění v jiném rozsahu, než vymezeném přílohou č. 1 smlouvy, by pro žalobkyni nebylo ekonomicky racionální. Žalobkyně k tomu uvedla, že rozsah smluv nemohl být koncipován jako přesný výčet plnění, ale odvíjel se od aktuálních možností propagace, smluvní strany nemohly předpokládat četnost a způsob propagace, protože obojí bylo závislé na vývoji hráčské sezóny a dalších okolnostech mimo sféru jejich vlivu. Není pravdou, že si žalobkyně zaplatila za přesně vymezený rozsah propagace, kterou následně nevyužila, jak uvádí správce daně. Žalobkyni se za dobu trvání partnerství z BK Pardubice opakovaně potvrzovalo, že tato forma propagace má význam pro rozvoj její podnikatelské činnosti. V posledních pěti letech došlo ke zvýšení podílu na trhu v daném sektoru přibližně o 25 %. Jako důkaz k tomu předložila závěrečnou zprávu ze sektorového šetření v oblasti základních zemědělských výrobků a potravin z 23. 5. 2023.
21. Žalobkyně rovněž poukázala na to, že podobným způsobem si propagaci zajišťují její konkurenti. Druhým největším podílníkem na trhu je společnost Madeta a. s, která v rámci své činnosti působila jako hlavní partner při sportovních klubech HC Motor České Budějovice, VK Madeta České Budějovice a podobně. Žalobkyně vnímala, že reklama působí pozitivně na známost jejího loga a produktů mezi obchodními partnery, kteří reklamu na zápasech BK Pardubice zaznamenali. Proto také v partnerství BK Pardubice pokračovala po dlouhou dobu.
22. Žalobkyně pokládá za nedůvodný, přemrštěný a nezákonný požadavek správce daně na doložení 100 % případů propagace. Žalobkyně doložila všechny dostupné TV záznamy proběhlých zápasů. Na všech je logo žalobkyně na LED panelech viditelně propagováno. Tím je prokázáno, že propagace touto formou byla dodavatelem zajištěna. Dále žalobkyně předložila souhrnné reporty zpracované klubem VK Pardubice, které rovněž obsahují fotografie dokládající zobrazení loga žalobkyně na LED panelech v průběhu zápasů. Námitky správce daně, že z fotografií není patrné, kdo a kdy je pořídil, jsou bezpředmětné. Klub BK Pardubice se zaručil za to, že jsou to fotografie z příslušných zápasů roku 2017 a 2018.
23. Žalobkyně má za to, že nelze požadovat, aby každý podnikatel dokladoval 100% plnění ze 100 % jím uzavřených smluv. U plnění, které spočívá v průběžném poskytování služeb, je takový způsob dokladování nemyslitelný.
24. Žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8Afs 23/2018–37, a ze dne 21. 12. 2017, č. j. 4Afs 93/2017–38.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

25. Pokud jde o prokázání přímého vlivu nákladů na tržby žalobkyně, rovněž tento požadavek správce daně označila žalobkyně za nepřiměřený. V případě tohoto typu služeb je v praxi nereálné toto prokázat, což vyplývá z dalších žalobkyní citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně rozsudku ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1Afs 132/2008–80, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2Afs 13/2015–30, a z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8Af 5/2015–82. Žalobkyně shrnula, že vysvětlila a doložila, jak se reklama nepřímo projevila na jejích tržbách, uvedla, že daná forma reklamy má v jejím sektoru podnikání neoddiskutovatelnou roli. Důkazy požadované ze strany správce daně a žalovaného jdou daleko nad rámec toho, co je žalobkyně skutečně povinna prokazovat. Jedná se o nepřiměřený důkazní standard.
26. Ve vztahu k dodavateli firmě SRM žalobkyně konstatovala, že správce daně nevzal za prokázané, že předmětné plnění dodala právě tato společnost, ačkoliv správce daně uznal, že toto rozhodující důvod neuznání nákladů na reklamní a propagační služby není.
27. Správce daně zpochybnil, že společnost SRM plnění dodala, neboť tato nemá zaměstnance. Jednatelka podepisující jednu ze smluv ve funkci skončila den poté a ve smlouvě byly uvedeny údaje společnosti, které v té době ještě nebyly oficiálně registrovány, společnost SRM neuplatnila vůči žalobkyni smluvní pokuty za pozdní úhradu faktur a žalobkyni nebyly fakturovány žádné výdaje na prostředky sloužící k propagaci dle čl. 4.2. smlouvy. Uvedené skutečnosti nejsou způsobilé zpochybnit, že skutečným dodavatelem plnění byla právě společnost SRM, správce daně v rámci mezinárodního dožádání ověřil, že tato společnost je reálná, podává daňová přiznání a prokazatelně inkasovala platby od žalobkyně. Společnost SRM rovněž uvedla, že reklamní služby byly reálně dodány prostřednictvím PK Pardubice.
28. Spolupráci se žalobkyní potvrdila i právě společnost BK Pardubice a.s., která uvedla, že SRM je její dlouhodobý partner, který získává obchodní partnery, pro které pak BK Pardubice a.s. zajišťuje propagaci BK Pardubice. Jednoznačně potvrdila, že mezi hlavní partnery v letech 2017 a 2018 patřila žalobkyně a že tato byla nasmlouvána právě přes společnost SRM. Spolupráci potvrdil i předseda klubu pan Pavel Stara. Správce daně také zjistil, že PK Pardubice a SRM mezi sebou prokazatelně vyrovnávaly náklady vynaložené na prostředky propagace. Pokud SRM a BK Pardubice pokryly náklady tímto způsobem a nefakturovaly přímo žalobkyni, jde o jejich obchodní rozhodnutí, které nijak nezpochybňuje reálné dodání plnění žalobkyni. Z uvedeného je zřejmé, že nešlo o žádný nasimulovaný obchodní vztah, ale reálnou spolupráci, což bylo potvrzeno všemi zúčastněnými stranami. Toto nemůže být zpochybněno ani dílčími nesrovnalostmi. Správce daně a žalovaný postupovali v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazu, když neposuzovali všechny dostupné důkazy ve vzájemné souvislosti a nezhlednili podstatné okolnosti, které v řízení vyšly najevo, ale svou argumentaci vystavěli na vágních pochybnostech ohledně několika nepodstatných skutečností.
29. Co se týče hodnocení důkazů, žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018. č. j. 6Afs 365/2017–41.
30. V poslední části žalobní argumentace žalobkyně namítla porušení zásady součinnosti a vstřícnosti.
31. Jak uvedla, správce daně odmítl provést jí navržené důkazy, konkrétně vyžádat vyjádření klubu BK Pardubice ohledně užívání dresů v průběhu hráčské sezóny a archivní záznamy TV Com, které nejsou veřejně dostupné.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

32. Správce daně dospěl k názoru, že žalobkyně neprokázala, že její logo bylo umístěno na dresu basketbalového klubu také v první polovině hráčské sezóny 2017/2018 a v první polovině hráčské sezóny 2018/2019. Logo žalobkyně je ovšem možné jasně identifikovat na dresech hráčů, na předložených TV záznamech zápasů z roku 2017 i 2018. Zároveň se logo objevuje na fotografiích dresů, souhrnných reportech předložených žalobkyní, dresy s logem žalobkyně jsou viditelné i na fotografiích publikovaných na facebookových stránkách klubu z let 2017 a 2018. Dresy se v průběhu hráčské sezóny neměnily. Žalobkyně navrhla, aby tuto skutečnost správce daně ověřil přímo u BK Pardubice a rovněž, aby vydal výzvu k poskytnutí informací o tom, kolik sad v dresu a v jaké podobě hráči BK Pardubice danou sezónu měli.
33. Správce daně toto odmítl s konstatováním, že veškeré informace, které mohly být od BK Pardubice získány, již byly vyžádány, správce daně však kladl klubu pouze obecné dotazy, které dotazovaný klub zodpověděl odkazem na již proběhla daňová řízení.
34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl: „*vzhledem k výše uvedenému považuje odvolací orgán za nadbytečné se na společnost BK Pardubice znovu obracet s požadavkem na poskytnutí informací*“. K tomu žalobkyně namítla, že odmítnutí důkazu pro nadbytečnost je možné pouze v případě, kdy je určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, v dosavadním řízení již bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno. Okolnost užívání dresů však správcem daně za prokázané považovány nebyly.
35. Pokud jde o archivní záznamy TV COM, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že mu není zřejmé, proč si tyto záznamy nevyžádala sama žalobkyně. Ačkoliv daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, žalobkyně má za to, že takový přístup žalovaného je v rozporu se základními cíli a principy správy daní, správce daně nemůže zůstat zcela pasivní a daňovému subjektu odmítnout součinnost s provedením důkazů, naopak správce daně odpovídá za řádné zjištění a stanovení daně.
36. Za situace, kdy sice daňový subjekt určitý důkaz neobstaral, ale označil způsob, jaký může být tvrzená skutečnost prokázána, je na odpovědnosti správce daně vyhodnotit, zda prokázání dané skutečnosti je pro řádné stanovení daně nezbytné a je-li to v jeho možnostech, důkaz provést.
37. Navržené důkazy byly v projednávané věci potřebné, přesto nebyly vyžádány. To žalobkyně považuje za porušení zásady součinnosti a vstřícnosti ve smyslu § 6 odst. 2 a 4 daňového řádu. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7Afs 399/2019–73 a rozsudek ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1Afs 102/2016–34.
38. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby byla zamítnuta a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ke vzneseným žalobním námitkám pak uvedl, že racionálně vynaložené náklady na reklamu a propagaci souvisejí s tím, aby rozsah dohodnuté reklamy a propagace byl využit beze zbytku. Nedává smysl, aby podnikatel zaplatil za všechny dané možnosti propagace a poté využil jen některé. Tvrzení žalobkyně, že nemuselo být poskytnuto veškeré plnění uvedené v příloze č. 1 smlouvy o reklamě, pokládá žalovaný za účelové. Rovněž je absurdní tvrdit, že si smluvní strany sjednaly, jaká reklama kde, kdy a v jaké minutáži má být poskytnuta a takový závazek nakonec nebyl pro poskytovatele reklamy závazný.
39. Žalovaný akceptuje argumentaci žalobkyně, že každá ze smluv o reklamě pokrývá 2/2 různých hráčských sezón, avšak videozáznamy se týkají pouze části sezóny, ve vztahu k

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

první polovině sezóny 2017/2018 nebyl doložen žádný videozáznam. Rovněž ve vztahu k první polovině sezóny 2018/2019 nebyl doložen. Zobrazení loga žalobkyně navíc bylo doloženo pouze z vysílání programu České televize ČT sport, z vysílání programu České televize ČT2 nebo vysílání programu slovenské sportovní TV doloženo nebylo. Žalobkyně nedoložila, že se její logo v programu České televize ČT sport zobrazilo za každou sezónu v rozsahu sjednaném ve smlouvě o reklamě, tj. 6x.

40. Pokud jde o propagaci bannerů, správce daně zjistil, že v první polovině hráčské sezóny 2018/2019 žalobkyně nebyla hlavním partnerem BK Pardubice. Podle smlouvy se společnost SRM zavázala poskytnout reklamní služby v období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018. Od září 2018 však na webových stránkách BK Pardubice žádný banner s logem žalobkyně umístěn nebyl. Žalobkyně rovněž neprokázala propagaci bannerů na klubovém Facebooku.
41. Správce daně nepochybnil zvýšení podílu žalobkyně na trhu ani zvýšení jejího obratu, rovněž není sporu o tom, že v předmětném podnikatelském sektoru výdaje na propagaci při sportovních akcích představují významnou roli. Žalobkyně však nedoložila, že zvýšení jejího podílu na trhu bylo ovlivněno právě propagací jejího loga ve spojení s BK Pardubice. Správce daně se zabýval tvrzením žalobkyně, že její logo se nachází na jejích výrobcích ve spojení s propagací BK Pardubice. K tomu žalobkyně předložila jednu fotografii papírové krabice sloužící ke skladování a přepravě maloobchodního balení másla, na maloobchodních balení másla však žádné logo umístěno není, nakupující v obchodě tedy nemá možnost si tento produkt s propagovaným logem žalobkyně spojit.
42. Žalovaný konstatoval, že k neuznání nákladů na reklamní a propagační služby jako daňově účinných nákladů došlo proto, že žalobkyně neprokázala, že předmětné reklamní a propagační služby byly poskytnuty ve sjednaném rozsahu. Skutečnost, že žalobkyně nedoložila a neprokázala, že daná reklama poslouží k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně, nebylo stěžejním důvodem pro závěry správce daně.
43. Správce daně postupoval v souladu s principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, a bylo na žalobkyni, aby zajistila důkazy, kterými bude schopna přijetí zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Co se týče konkrétní položky - logo umístěné na LED panelech, během všech domácích zápasů, spot o délce 19 sekund, všechny domácí zápasy během hrací sezóny hrané v Tipsport aréně Pardubice, Dukla Pardubice nebo sportovní hala Dašická - žalobkyně neprokázala uskutečnění této formy propagace na 17 zápasech z celkových 21 zápasů uskutečněných v roce 2017 a na 22 zápasech z celkových 27 zápasů uskutečněných v roce 2018. Videozáznamy a otisky obrazovky předložené žalobkyní dokládají uskutečnění této možnosti propagace pouze na čtyřech zápasech uskutečněných v roce 2017 a na pěti zápasech uskutečněných v roce 2018. Pokud jde o pořízené fotografie, není z nich zřejmé, kdo a kdy je pořídil. Fotografie mohou sloužit jako důkaz o tom, že byla reklama skutečně provedena, pouze pokud mají vypovídající hodnotu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2023, č. j. 7Afs 221/2021-43).
44. Správci daně rovněž vznikly důvodné pochybnosti o tom, že společnost SRM byla skutečným dodavatelem reklamních a propagačních služeb. Bylo zjištěno, že společnost SRM neměla zaměstnance, ve smlouvě o reklamě ze dne 28. 12. 2017 byly uvedeny údaje o sídle společnosti na Kypru, které v té době ještě nebyly oficiálně registrovány. Z informací získaných na základě mezinárodní výměny sice vyplynulo, že společnost SRM přijala finanční prostředky od žalobkyně, současně však bylo zjištěno, že tato společnost pouze inkasovala peníze na základě vystavení faktur a nebyla společností vykonávající

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

plnohodnotnou podnikatelskou činnost v oblasti poskytování reklamních služeb. Jednalo se prázdou společnost bez zaměstnanců a s agenty vystupujícími jako statutární osoby.

45. Pokud jde o důkazní návrhy podávané žalobkyní, žalovaný konstatoval, že správce daně dvakrát z vlastní iniciativy vyzval společnost BK Pardubice k poskytnutí informací, jakými způsoby byla reklamně podporována a propagována žalobkyně ve spojení s činností BK Pardubice. BK Pardubice požadované doklady doložila, případně odkázala na šetření dalších správců daně, získané doklady však neprokázaly, že logo žalobkyně bylo umístěno na dresu basketbalového klubu v první polovině hráčské sezóny 2017/2018 a v první polovině hráčské sezóny 2018/2019. Byl proveden rovněž výslech pana Pavel Stary. Avšak ani z této svědecké výpovědi nevyplývá, že bylo prokázáno tvrzení žalobkyně ohledně hráčských dresů. Žalovaný uzavřel, že postupoval v souladu s daňovým řádem, k porušení práv žalobkyně nedošlo, avšak žalobkyně neunesla důkazní břemeno.
46. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně setrvala na své argumentaci. Předně žalobkyně uvedla, že smlouvy uzavřené se společností SRM mají povahu rámcových, neboť předmět plnění nebylo možné konkrétně předvídat. V příloze každé ze smluv jsou uváděna plnění, přičemž tento výčet je demonstrativní. Žalobkyně odkázala na úpravu občanského zákoníku obsahující pravidla výkladu právních i jednání a judikaturu na to navazující. Shrnula, že při výkladu jakékoli smlouvy je nutné primárně vycházet z toho, jak jí vykládají smluvní strany a takto zjištěný úmysl stran nelze přehlížet či odmítnout s tím, že příslušnému orgánu veřejné moci nepřipadá racionální. Žalobkyně dále uvedla, že jí nelze klást k tíži neunesení důkazního břemene, důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, cílem daňového řízení není výběr co možná nejvíce peněz od daňových subjektů, ale stanovení a výběr daní dle zákona, zároveň jsou daňové orgány povinny poskytovat daňovým subjektům potřebnou součinnost. Žalobkyně navrhovala provedení dokazování přehráním archivních záznamů televize TV com. Správce daně pochybil, pokud tomuto návrhu nevyhověl. Argumentaci žalobkyně nelze odbýt konstatováním, že tyto záznamy měla obstarat sama. Co se týče společnosti SRM, podstatou smluv bylo zajištění propagace. Není tedy podstatné zjištění, že sama společnost SRM reklamní plnění nedodávala, rovněž uplatnění nároku na smluvní pokutu bylo právem, nikoliv povinností společnosti SRM. Pokud toto právo nevyužila, nelze bez dalšího zpochybnit reálné dodání dle smlouvy.

III.

Posouzení žaloby

47. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
48. Z obsahu správního spisu se podává následující.
49. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na základě oznámení ze dne 1. 6. 2021. V rámci daňové kontroly žalobkyně mimo jiné předložila smlouvu o propagaci a reklamě pro kalendářní rok 2017 uzavřenou se společností SRM, jejímž předmětem byla povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

poskytovatele SRM zajistit reklamu a propagaci žalobkyně v rámci basketbalové ligy mužů Kooperativa, přičemž předmětem propagace a reklamy byla propagace loga žalobkyně.

50. Dle čl. 2. 2. smlouvy se možností propagace rozumí jakákoliv reklamní zobrazení umístěná na hřišti a na mantinelech kolem hřiště a další ploše umístěné na domácím hřišti, reklamní plochy, na výsledkové tabuli, na dresech a číslech hráčů na vstupenkách a podobně. Smluvní odměna byla sjednána na částku 6 milionů Kč.
51. Součástí smlouvy byla příloha specifikující možnosti propagace tak, že možnosti propagace zahrnuté v ceně dle smlouvy obsahovaly: logo umístěné na LED panelech během všech domácích zápasů, spot o délce 19 sekund, všechny domácí zápasy během hrací sezóny hrané v Tipsport aréně Pardubice, Dukla Pardubice nebo sportovní hala Dašická; logo umístěné na TV spotových obrazovkách v Tipsport aréně, domácí sportovní hřiště nebo spotové LED a papírové bannery na Dukle nebo sportovní hale Dašická, všechny domácí zápasy v hrací sezóně, spot o délce 19 sekund, minimálně 22x za hrací sezónu; logo zobrazené v TV online vysílání ČT4, sport, ČT2, slovenská sportovní TV, minimálně šestkrát za sezónu; logo zobrazené v TV online vysílání TV com.cz a Beksa TV, všechny domácí zápasy během hrací sezóny hrané v Tipsport aréně Dukla Pardubice nebo sportovní hala Dašická, VIP box, zajištění stálých klubových sedadel pro šest osob tzv. „Gold“, všechny domácí hry, propagace bannerů na webových stránkách na www.bkpardubice.cz. a klubovém Facebooku; logo umístěné na jakékoliv straně dresu. Možnosti propagace pak dále zahrnovaly propagace ve zpravodaji, propagace při videomedailonu hráčů, propagace v tiskových zprávách, firemní prezentace v Tipsport aréně, s tím, že další možnosti propagace lze projednat s vedením basketbalového týmu.
52. Obdobná smlouva pak byla sjednána i pro kalendářní rok 2018, kde smluvní strany sjednaly smluvní odměnu v celkové výši 8 milionů Kč. Specifikace možností propagace popsána v příloze č. 1 této smlouvy pak byla shodná jako v předchozím případě. Zahrnovala tedy zejména umístění loga na LED panelech během všech domácích zápasů, umístění loga na TV spotových obrazovkách, LED a papírové panely, spot o délce 19 sekund minimálně 22x za hrací sezónu, logo zobrazené v TV online vysílání minimálně šestkrát za sezónu.
53. Součástí správního spisu je rovněž vyjádření společnosti BK Pardubice a. s., která sdělila, že poskytla práva k reklamnímu prostoru v rozhodném období společnosti SRM a dále společnosti SPORT RELATIONS MANAGEMENT CEE Limited na základě trojstranné smlouvy; žalobkyně neměla žádný přímý obchodní vztah s BK Pardubice, mezi nimi neprobíhaly žádné fakturace.
54. Kontrolou účetnictví žalobkyně bylo zjištěno, že žalobkyně zaúčtovala na vrub nákladového účtu od společnosti SRM za kalendářní rok 2017 celkovou částku 6 milionů Kč na základě vystavených faktur a za rok 2018 částku 8 milionů Kč rovněž na základě vystavených faktur.
55. Žalobkyně předložila dokument označený jako „*Reklamní plnění BK Pardubice*“ pro společnost žalobkyně. V přehledu plnění za rok 2017 bylo logo žalobkyně umístěno před a během zápasu na animaci na LED panelech, které jsou postaveny bezprostředně vedle hřiště. Délka spotu 15 sekund, četnost promítání spotu za zápas 5x. Obrázky s viditelným logem žalobkyně na LED panelech pocházely ze dvou zápasů. Dále u obrázku označeného nosič 6 Televize v Tipsport aréně bylo uvedeno, že logo žalobkyně bylo umístěno před a během zápasu na televizních obrazovkách, které jsou umístěny na chodbách Tipsport arény. Dále žalobkyně předložila otisk obrazovky znázorňující vysílání programu České televize ČT sport se záběrem na loga žalobkyně na LED panelu. Nebylo však zřejmé, k jakému hracímu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dni se toto váže. Přehled plnění za rok 2017 pak neobsahoval žádný další snímek, z kterého by bylo patrné, že znázorňuje vysílání programu České televize ČT sport, ani žádný snímek, z kterého by bylo patrné, že znázorňuje vysílání programu České televize ČT2 nebo vysílání programu slovenské sportovní TV. Dále byl předložen otisk obrazovky znázorňující domovskou stránku BK Pardubice BEKSA TV z webu YouTube, které však neobsahovalo viditelné logo žalobkyně, ani časový údaj, kdy byl otisk pořízen.

56. Obdobně žalobkyně předložila doklad označený jako *Reklamní plnění* v roce 2018. Obsahovalo obrázek umístění loga žalobkyně před a během zápasu na animaci, na LED panelech postavených bezprostředně vedle hřiště o délce 15 sekund. Dva obrázky s viditelným logem žalobkyně na LED panelech, z nichž však nebylo patrné, zda zobrazují zápas KNBL z roku 2018, obrázky s viditelným logem žalobkyně na jednom zápasu uskutečněné v roce 2018. Obrázek zachycující logo žalobkyně umístěné před a během zápasu na televizních obrazovkách, které jsou umístěny na chodbách arény Pardubice. Obrázek zachycující logo žalobkyně umístěné na roll – upech ve vestibulu haly, z něhož však nelze seznat, v jakých prostorách haly byly umístěny, rovněž není patrné, kdy byl snímek pořízen. Přehled plnění za rok 2018 pak neobsahoval jiné obrázky, které by prokazovaly plnění ve formě loga žalobkyně umístěného na TV spotových obrazovkách ve sport aréně v Pardubicích nebo ve sportovní hale Dukla či hale Dašická. Přehled plnění za rok 2018 neobsahoval rovněž žádný snímek, z kterého bylo patrné, že znázorňuje vysílání programu České televize ČT sport, České televize ČT2 nebo vysílání slovenské sportovní TV, ani to, že logo žalobkyně bylo zobrazené v TV online vysílání minimálně šestkrát za sezónu, jak je stanoveno smlouvou, rovněž nebyl předložen žádný snímek, který by prokazoval umístění reklamy žalobkyně na webu TV.com nebo Beksa TV. Přehled obsahoval otisk obrazovky znázorňující webovou stránku BK Pardubice s bannerem žalobkyně. Nebyl předložen žádný snímek, z kterého bylo patrné, že znázorňuje stránky BK Pardubice z webu Facebook.com v roce 2018. Nebyla tedy prokázána propagace banneru týkající se žalobkyně na klubových webových stránkách Facebook. Přehled obsahoval obrázek o umístění loga žalobkyně na domácí i venkovní variantě hráčského dresu, avšak nebylo prokázáno, k jakému datu se tento obrázek váže. Na druhou stranu však v přehledu byl obrázek s označením – nosič plátna, na které bylo patrné logo žalobkyně umístěné na projekčních plátnech nad ukazatelem skóre, které nebylo ve smlouvě zahrnuto.
57. Žalobkyně nedoložila žádný důkaz, kterým by prokázala, že v souladu s přílohou obou smluv je VIP box – zajištění stálých klubových sedadel pro šest osob, tzv. „GOLD“ - pro všechny domácí hry zahrnut do propagace. Zůstalo tedy neprokázané, zda tato možnost propagace byla skutečně využita.
58. Správce daně z předložených faktur a výpisů z účtu zjistil, že žalobkyně se opakovaně ocitla v prodlení delším než 14 dnů od vystavení faktur společností SRM. V takovém případě byla sjednána smluvní pokuta ve výši 0,05 z dlužné částky za každý den prodlení, tato pokuta však zřejmě nebyla ze strany SRM vymáhána, respektive žalobkyně neprokázala, že by její zaplacení bylo požadováno. Správce daně dále zjistil, že faktura č. 170046 byla vystavená SRM dne 1. 12. 2017 s VAT ID osobou uskutečňující plnění GB 153550915, ačkoliv SRM přestala být dne 22. 11. 2017 pod tímto daňovým identifikačním číslem registrována k dani z přidané hodnoty.
59. Další rozpor, který správce daně konstatoval vedle toho, že ve smlouvě o propagaci a reklamě pro kalendářní rok 2018 chybí datum uzavření, pak spočíval v tom, že podpis ředitelky SRM na konci smlouvy je odlišný od podpisu této osoby na listinách uložených v

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

britském registru společností vedeném britským registrátorem. Dále v úvodu smlouvy bylo uvedeno sídlo na Kypru. Ačkoliv správce daně zjistil, že SRM byla zaregistrována do kyperského registru až dne 19. 4. 2018, přičemž ze strany žalobkyně byla smlouva podepsána již ke dni 28. 12. 2017. SRM byla navíc pod daňovým identifikačním číslem k dani z přidané hodnoty zaregistrována na Kypru až dne 23. 4. 2018. Ze strany žalobkyně tedy smlouva byla podepsána ještě v době, kdy SRM na území Kyperské republiky neměla sídlo a rovněž nebyla registrována k dani z přidané hodnoty.

60. Svědek P. S. se vyjádřil k transakcím mezi společnostmi BK Pardubice a SRM. Jak uvedl, rozdělení reklamních ploch řeší trojstranné smlouvy, které jsou stabilní a neformální. Komunikace potvrzuje trvání nebo zájem o změnu. Konkrétní naplnění reklamních ploch vyplývá ze zadání objednatele. Ohledně propagace žalobkyně se blíže nevyjádřil.
61. Podle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (ve znění účinném do 31. 12. 2018), *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.*
62. Podle § 24 odst. 1 věta první téhož zákona, *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.*
63. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý náklad tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007–73, a ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011–121).
64. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Podle ustálené judikatury o daňově účinný výdaj se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři (shora již vyjmenované) podmínky, tedy: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72; ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73; či ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35, bod 21).
65. Daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat nejen, že náklad skutečně vynaložil, ale i to, že se tak stalo způsobem deklarovaným na příslušném účetním dokladu. Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 39/2007-47) soustavně konstatuje, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Ne každý uplatněný výdaj proto obstojí jako výdaj daňově uznatelný (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016-29, bod 18). Pokud k plnění mělo dojít na základě smlouvy, musí být věrohodně prokázáno, že k plnění skutečně došlo, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

25/2005-117). Mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí také existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125).

66. Rovněž rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je předmětem bohaté judikatury správních soudů. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5.10.2016, č.j. 6 Afs 176/2016 – 36; či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23).
67. Z novější judikatury je pak na místě citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10Afs 185/2020-43, zde Nejvyšší správní soud uvádí: „[d]aňový subjekt splní důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předloží, prokáže-li tato tvrzení svými evidencemi, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou evidence nevěrohodné, nesprávné, neúplné nebo neprůkazné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.
68. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, tak podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22).
69. Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti může dojít k porušení základních práv účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ (nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 bod 30). Městský soud se s tímto názorem ztotožňuje, a zdůrazňuje, že správce daně nemůže po daňovém subjektu aplikovat takový důkazní

standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemeno žalobcem. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, pokud důkazy jsou přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností.

70. V projednávané věci žalobkyně předložila správci daně řádnou účetní dokumentaci. Důkazní břemeno unesla v první fázi daňového řízení.
71. Správce daně vlastním šetřením opatřil důkazy a zjistil skutečnosti, které tvrzení žalobkyně činí nevěrohodnými. Jde jednak o formální pochybení zjištěná na straně dodavatele (chybějící datum na smlouvě, neodpovídající údaj o aktuálním sídle společnosti, pochyby o pravosti podpisu jednatelky), jednak o faktickou absenci důkazů o poskytnutém plnění.
72. Propagace žalobkyně měla být realizována řadou způsobů, které byly specifikovány v přílohách obou smluv. Městský soud rozumí argumentaci žalobkyně, že s ohledem na charakter smlouvené propagace navázané na sportovní výsledky BK Pardubice smluvní strany nemohly s určitostí předvídat, kolik zápasů hráči odehrají a s jakými výsledky. Pokud ale byla propagace žalobkyně navázána na nejisté budoucí události, tím spíše by - z hlediska minimalizace podnikatelského rizika - měla smlouva pamatovat na různé možnosti vývoje událostí. Takto však smlouva nastavena nebyla a žalobkyně se zavázala zaplatit dodavateli SRM částku, které ve své podstatě měla charakter paušální platby (6 mil. resp. 8 mil Kč ročně) bez ohledu na herní výsledky klubu a z nich vyplývající možnosti propagace loga žalobkyně. Uvedená okolnost oprávněně vyvolala pochybnosti, zda vynaložené náklady lze pokládat za daňově uznatelné z hlediska shora citovaných judikatorních závěrů.
73. Žalovaný vytýká žalobkyni, že neprokázala realizaci reklamy a propagace v celém rozsahu uvedeném v přílohách uzavřených smluv (viz bod 51 a 52 rozsudku) s tím, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole specifikoval, které konkrétní akce se žalobkyni prokázat nepodařilo a které následně příkladmo uvádí (bod 48 a násl. napadeného rozhodnutí).
74. Městský soud se se závěry žalovaného ztotožňuje. Nad rámec argumentace žalovaného má městský soud za to, že pokud žalobkyně namítá, že obě přílohy upravovaly možnosti propagace a nebyly doslovně závazné, bylo její povinností doplnit daňová tvrzení tak, aby bylo konkrétně uvedeno, které propagační akce byly dodavatelem skutečně realizovány (kdy a v jakém rozsahu) a k tomu pak předložit relevantní důkazy, fotografie zobrazení loga, videozáznamy reklamních spotů, otisky obrazovky s vyobrazením reklamy žalobce na webových stránkách a Facebooku, a pod. Pokud bylo plnění sjednané v přílohách smlouvy pro smluvní strany nezávazné a bylo uváděno jen příkladmo, žalobkyně by unesla důkazní břemeno pouze jednoznačnou, konkrétní a nezpochybnitelnou specifikací dodaných reklamních činností a prokázáním jejich uskutečnění. Pokud tak neučinila, správce daně a žalovaný nepochybili, pokud vzali obsah příloh za (pro smluvní strany) závazný a požadovali, aby žalobkyně prokázala, že sjednaná plnění SRM žalobkyni v plném rozsahu poskytla. Jinak správce daně ani postupovat nemohl.
75. Jak vyplynulo z šetření správce daně, žalobkyně důkazní břemeno neunesla, když řada sjednaných plnění (jak je správce daně ve zprávě o daňové kontrole specifikuje) prokázána nebyla.
76. K žalobním námitkám pak městský soud uvádí následující:
77. Důkazní břemeno nebylo rozšířeno nepřípustným způsobem. Správce daně oprávněně požadoval po žalobkyni, aby prokázala realizaci své propagace v takovém rozsahu, jaký byl

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

smluvně mezi stranami dojednán. Pokud, jak soud vysvětlil, snad smlouva (její příloha) nebyla pro dodavatele závazná, pak bylo třeba vylicít a prokázat jeden každý úkon vedoucí k propagaci žalobkyně, který dodavatel pro žalobkyni vykonal.

78. Pokud jde o porušení zásady součinnosti a vstřícnosti, městský soud předně uvádí, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011–80 „*správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena.*“ V intencích právě uvedených judikatorních závěrů kasačního soudu proto není povinností správního orgánu provést každý navržený důkazní prostředek, nýbrž je možné jej neprovést, je-li shledán např. nadbytečným, jako v nyní posuzované věci. Pro přijetí závěru o nadbytečnosti navrhovaného důkazního prostředku jsou vždy podstatné okolnosti dané věci. Naprosto stěžejní okolností je zdůvodnění důkazního návrhu, jež je při jeho předložení nutné sdělit. Je-li z něj patrné, že navrhovaný důkaz nemůže objasnit pro věc rozhodující skutečnosti, může správní orgán odmítnout jeho provedení pro nadbytečnost.
79. Svědek P. S. ve věci vyslechnut byl, uvedl že se žalobkyní BK Pardubice ve smluvním vztahu ani nebyl. Správce daně nepochybil, pokud výslech svědka již neopakoval. Ostatně důkazní návrh nemůže předcházet skutkovým tvrzením. Bylo na žalobkyni, aby uvedla právně relevantní skutkové okolnosti, které měly být výsledkem svědka prokázány. To však žalobkyně neučinila a nečiní tak ani v podané žalobě.
80. Správce daně provedl dokazování ve vztahu k BK Pardubice, který předložil požadované doklady. Skutkovým zjištěním správce daně nelze ničeho vytknout.
81. K první žalobní námitce lze tedy shrnout, že žalobkyně předložila souhrnný report reklamního plnění pro rok 2017 a souhrnný report reklamního plnění pro rok 2018 s fotografiemi zobrazujícími propagaci loga žalobkyně. V rámci proběhlých zápasů předložila tabulky s odkazy na záznamy ČT sport z období let 2017, 2018 s uvedením sportovních utkání, data odvysílání záznamu a konkrétního času, kdy se na záznamu logo žalobkyně nalézá. Předložila rovněž otisky obrazovek z internetových archivů a odkazy na klubové stránky BK Pardubice, kde bylo zobrazeno logo žalobkyně jako jedné z hlavních partnerů BK Pardubice; prokázala rovněž vyobrazení loga na fotkách dresů hráčů. Těmito důkazy bylo prokázáno, že logo žalobkyně bylo propagováno, avšak nikterak v takovém rozsahu, jak bylo sjednáno předloženými smlouvami.
82. Z tohoto hlediska je proto nezbytné zabývat se posouzením ekonomické racionality nákladů (2. žalobní námitka). Žalobkyně sjednala konkrétní rozsah plnění – rozsah realizované reklamy a za ně zaplatila sjednanou částku (6 mil. a 8 mil. Kč). Podle důkazů, které žalobkyně v daňovém řízení předložila, bylo plnění poskytnuto v menší, a to nezanedbatelně, míře. Ekonomicky by tedy dávalo smysl, aby žalobkyně za menší rozsah dodaného plnění zaplatila nižší částku.
83. Žalobkyně argumentuje tím, že rozsah plnění byl sjednán demonstrativně a byl závislý na okolnostech, které žádá ze smluvních stran nemohla ovlivnit (sportovní výsledky). Racionální by se za této okolnosti jevily pouze ty náklady na reklamu, které by byly vynaloženy na jednotlivé reklamní akce (propagace loga žalobkyně při uskutečněních

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zápasech). Pokud žalobkyně uvádí, že vynaložila náklady na propagaci, která se ale fakticky neuskutečnila (zápasy nebyl v televizi uvedeny, hráči v dresech s logem žalobkyně v soutěži nepostoupili apod.), pak tyto náklady ekonomicky racionální nejsou.

84. Jak již shora konstatováno, ne každý vynaložený náklad je daňově uznatelný. Správce daně požadoval, aby žalobkyně doložila, že jí vynaložené náklady na reklamu sloužily k dosažení, zajištění a udržení jejích příjmů, tedy že za částku, kterou zaplatila, jí bylo poskytnuto plnění, které bylo sjednáno, a to v rozsahu sjednaném nebo v rozsahu, který z ekonomického hlediska má smysl. Platit za službu, která se neuskutečnila, smysl nemá. Tím nebyl překročen důkazní standard (3. žalobní námitka), naopak takový požadavek správce daně je zcela legitimní. Platí, že správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Tato zásada porušena nebyla, neboť správce daně požadoval, aby žalobkyně prokázala, že jí uplatněné výdaje jsou daňově uznatelné. Ani třetí žalobní námitka není důvodná.
85. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005–60, a ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007–65) musí být především prokázáno, že vynaložený náklad byl použit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V posuzované věci to znamená, že náklad na reklamní služby mohl objektivně přispět (či se žalobkyně mohla rozumně domnívat, že přispěje) k udržení či zvýšení příjmů z jejího podnikání a že sjednaná odměna za reklamní služby nebyla vzhledem k poměrům na trhu v době uzavření smlouvy natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by žalobkyně musela s ohledem na své znalosti a schopnosti její nepřiměřenost rozpoznat.
86. Správce daně po právu neakceptoval vysvětlení žalobkyně, že společnosti SRM zaplatila sjednané částky bez ohledu na to, jaký byl ve výsledku rozsah dodaného plnění, neboť takové jednání podnikatele postrádá ekonomický smysl.
87. Ve čtvrté žalobní námitce žalobkyně zpochybňuje argumentaci správce daně a žalovaného ohledně dodavatele SRM.
88. Předně je nezbytné konstatovat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřikládá zjištěním ohledně dodavatele pro samotné rozhodnutí správce daně – vydané dodatečné platební výměry – význam, a i v podané žalobě žalobkyně akceptuje, že tato zjištění nejsou pro věc podstatná. Městský soud proto nepokládá za nezbytné vypořádat žalobní námitku podrobněji.
89. Z hlediska správnosti a zákonnosti napadeného rozhodnutí není zásadní, že SRM prokazatelně inkasovala platby, sporné zůstává, zda uhrazená částka měla podobu daňově uznatelných výdajů, což - jak soud vysvětlil shora - neměla. Pokud tedy správce daně mezinárodním dožádáním ověřil, že SRM nemá žádné zaměstnance, a je tedy pochybné, zda reklamu skutečně zajišťovala, jde právě o zjištění správce daně, které je s to zpochybnit daňová tvrzení žalobkyně, a to bez ohledu na to, že finanční transakce byly prokázány.
90. Městský soud neshledal ani poslední – pátou žalobní námitku důvodnou. Pokud jde o užívání dresů hráčů BK Pardubice s logem žalobkyně, pak správce daně vzal za prokázané, že logo žalobkyně propagováno bylo, s BK Pardubice správce daně jednal a vyžádal od tohoto subjektu doklady, byl rovněž vyslechnut svědek Stara. Provedené důkazy neodstranily důvodné pochybnosti správce daně a nevedly k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno v plném rozsahu unesla.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

91. Správné závěry, k nimž žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl, nemohou být zvráceny ani žádným z právních názorů vyplývajícím z rozsudků, na které žalobkyně v podané žalobě odkazuje.
92. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006-115, „*Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na prokázání "negativní skutečnosti", tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí. Nelze proto vyzvat daňový subjekt k tomu, aby prokazoval, že předmětnou částku v daném roce nepřijal, resp. nevydal. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na prokázání "negativní skutečnosti", tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí. Nelze proto vyzvat daňový subjekt k tomu, aby prokazoval, že předmětnou částku v daném roce nepřijal, resp. nevydal.*“ Po žalobkyni bylo požadováno, aby prokázala, že plnění byla poskytnuta v rozsahu uzavřených smluv, nejde tedy o prokazování toho, co se nestalo.
93. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, „*Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.*“ V projednávané věci bylo na žalobkyni, aby prokázala daňová tvrzení v nezbytném rozsahu – tedy aby prokázala, že plnění přijaté od SRM odpovídalo zaplaceným nákladům. Obdobné platí i ve vztahu k rozsudku ze dne 21. 12. 2017, č. j. 4Afs 93/2017-38, a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8Afs 304/2018 který se týká uskutečnění daňového plnění, jakož i nálezu ÚS sp.zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014.
94. Jak soud již shora opakovaně uvedl, bylo na žalobkyni, aby prokázala, že plnění bylo realizováno v plném rozsahu dle uzavřené smlouvy, a pokud (jak sama žalobkyně namítla) bylo dodáno jiným, než sjednaným způsobem, aby prokázala předně jakým a v jakém rozsahu a pokud v rozsahu menším, než sjednaném, zda bylo ekonomicky obhájitelné, aby byla hrazena plná – smlouvou sjednaná - cena. To ostatně vyplývá z dalšího žalobkyní uváděného rozsudku NSS ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2Afs 13/2015-30.
95. Městský soud neshledal, že by žalovaný rozhodl v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8Af 5/2015-82, rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6Afs 365/2017), či že by po žalobkyni bylo požadováno předložení důkazů nad přiměřený rámec (rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7Afs 399/2019-73 a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1Afs 102/2016-34).

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

96. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobkyně zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobkyní nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
97. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší.

Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. březen 2025

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu