



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **CITY POINT CZ, s. r. o.**, se sídlem Skořepka 1058/8, Praha 1, zastoupená Mgr. Martinem Moskalem, advokátem se sídlem Skořepka 1058/8, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2023, čj. 28203/23/5300-22444-713021, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2024, čj. 14 Af 29/2023-57,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2024, čj. 14 Af 29/2023-57, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se společností Texaco, s. r. o. [od 23. 8. 2013 PRISTA OIL CZECH, s. r. o. (dále „společnost Texaco“)] uzavřela 31. 10. 2006 smlouvu o poskytování ochranné známky [TEXACO motorové oleje (dále „značka TEXACO“)] za účelem označení provozovny (dále „smlouva o poskytování ochranné známky“). Touto ochrannou známkou je označena čerpací stanice na adrese Plzeňská 378/28, Mariánské Lázně (dále „čerpací stanice“), kterou žalobkyně vlastní a na základě nájemní smlouvy z 12. 11. 2009 (dále „nájemní smlouva“) pronajímá společnosti Polygon Tech, s. r. o. (dále „nájemce“). Na propagaci tohoto označení žalobkyně 25. 12. 2010 uzavřela smlouvu o pronájmu reklamní plochy na umístění reklamy se společností BUBASTAV, s. r. o. (dále „společnost BUBASTAV“ a „smlouva o reklamě“), jejímž předmětem bylo (je) umístění reklamy žalobkyně na vozidla této společnosti.

[2] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry z 21. 12. 2021 žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období měsíce srpna 2017 až prosince 2019, vyjma srpna 2018, v celkové výši 570 360 Kč a stanovil povinnost uhradit penále v celkové výši 114 072 Kč. Odvolání žalobkyně v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl a potvrdil prvostupňová rozhodnutí. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který v záhlaví uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Městský soud se zabýval otázkou, zda žalobkyně splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).

[4] Podle městského soudu je přijaté zdanitelné plnění ve formě reklamy na značku TEXACO plněním v rámci ekonomické (hospodářské) činnosti žalobkyně. Právo užívat značku TEXACO náleží žalobkyni, nikoli nájemci. Reklama na tuto značku zvyšuje její známost, což může mít vliv na zvýšení obrátu čerpací stanice vlastněné žalobkyní. S tím souvisí i možnost změny nájemného (k čemuž v dané věci docházelo) či nájemce u čerpací stanice v závislosti na obrátu. To, aby se zvýšení obrátu na příjmech žalobkyně projevilo okamžitě, zákon o DPH nevyžaduje. Přijaté plnění (reklama) je proto objektivně způsobilé se projevit v ekonomické činnosti žalobkyně (příjmy z pronájmu). Zákon o DPH umožňuje odpočet na vstupu i u plnění s pouze potenciální vazbou na příjmy žalobkyně. Pozitivní efekt reklamy na tržby nelze totiž dovodit se stoprocentní jistotou. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále „Soudní dvůr“) vyplývá, že uplatnění nároku na odpočet není vázáno na zvýšení obrátu osoby povinné k dani ani na ekonomickou výnosnost plnění uskutečněného na vstupu (rozsudek z 25. 11. 2021 ve věci C-334/20, *Amper Metal*, bod 30). Zda byla spolu se značkou TEXACO propagována i firma žalobkyně není podstatné, protože podle městského soudu se reklama na ochrannou známku TEXACO týká ekonomické činnosti žalobkyně. Podstatný proto není ani rozpor mezi verzemi smlouvy o poskytování ochranné známky. Skutečnost, zda žalobkyně byla povinna ochrannou známku propagovat, nemá totiž vliv na závěr, že šlo o plnění v rámci její ekonomické činnosti.

[5] Dále se městský soud zabýval prokázáním rozsahu reklamního plnění a tím, jak se žalovaný vypořádal s návrhy žalobkyně na výslech svědků. Také upozornil na nedostatečné vypořádání se žalovaného s argumentací, podle které není možné neuznat plnění alespoň v částečném rozsahu, v němž bylo prokázáno. S ohledem na důvody, pro které Nejvyšší správní soud přistoupil ke zrušení rozsudku městského soudu, tuto argumentaci soud podrobněji nerekapituluje.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Nejprve shrnuje judikaturu ke všem třem sporným otázkám, kterými jsou:

- 1) zda reklamní plnění souvisí s ekonomickou činností žalobkyně (§ 72 odst. 1 zákona o DPH);

pokračování

2) zda žalobkyně unesla důkazní břemeno v souvislosti s rozsahem reklamního plnění; a

3) zda žalobkyně neprokázala rozsah reklamního plnění alespoň částečně.

[7] Podle stěžovatele obsah posuzovaného reklamního plnění přímo a bezprostředně nesouvisí s ekonomickou činností žalobkyně. Přítomnost reklamy na značku TEXACO ve veřejném prostoru by mohla reálně ovlivnit podnikání subjektů, které se zabývají distribucí pohonných hmot a souvisejících produktů, zejména tedy těch subjektů, které obchodují s produkty značky TEXACO. Takovým subjektem však žalobkyně v řešených zdaňovacích obdobích nebyla, protože se v této době na trhu s pohonnými hmotami či souvisejícími produkty již nepohybovala ani se nepodílela na distribuci produktů značky TEXACO. Obsah reklamního plnění se tak míjí s ekonomickou činností žalobkyně. Reklamou vyvolaný efekt se nemohl do ekonomické činnosti žalobkyně promítnout ani zprostředkovaně skrze pronájem čerpací stanice. Nájem byl sjednán jako fixní měsíční částka. Nájemní smlouva nijak nereflektovala například množství prodaných pohonných hmot. Stěžovateli není známo, že by žalobkyně měla přístup k informacím o obratu čerpací stanice. Jediné propojení mezi reklamním plněním a ekonomickou činností žalobkyně představovalo označení čerpací stanice značkou TEXACO. Podle stěžovatele se jedná pouze o volnou souvislost, která se do ekonomické sféry žalobkyně nijak přímo nepropisovala. Aby byla splněna podmínka přímé a bezprostřední souvislosti, musí být prokázáno, že zdanitelné plnění představuje prvek spoluurčující cenu zboží nebo služeb osoby povinné k dani či podporuje její ekonomickou činnost, a to i v praktické rovině, nejen v rovině teoretické či až spekulativní. Úpravy výše nájemného ale v dané věci nebyly nikdy zdůvodněny hodnotou čerpací stanice. Městský soud nadto nesprávně uvedl, že výše nájemného se dodatkem č. 3 z 1. 2. 2018, s účinností od téhož dne, zvýšila na 330 000 Kč měsíčně (dále „dodatek č. 3“). V nájemní smlouvě je uvedena stejná částka, avšak kvartálně. Proto městský soud vycházel z nesprávné představy o zvyšujícím se nájemném. To ve skutečnosti klesalo (původní výše měsíčního nájemného klesla z 250 000 Kč v roce 2012 na 110 000 Kč v roce 2018) a postupně se dostalo až téměř na hodnotu ceny reklamy. Taková situace je ekonomicky nesmyslná. Městský soud nesprávně interpretoval judikaturu Soudního dvora (rozsudek *Amper Metal*, bod [4] výše). Ta se věnovala situacím, v nichž osoba povinná k dani plnění v rámci své ekonomické činnosti nerealizovala vlivem objektivních (na její vůli nezávislých) okolností. O takovou situaci se v případě žalobkyně nejedná. Obsah plnění byl od počátku mimoběžný s ekonomickou činností žalobkyně, na kterou nemohl mít vliv.

[8] Stěžovatel se dále v kasační stížnosti věnoval námitkám týkajícím se sporných otázek 2) a 3) v bodu [6] výše. Ani tuto argumentaci soud pro nadbytečnost podrobněji nerekapituluje.

Vyjádření žalobkyně

[9] Žalobkyně uvádí, že stěžovatelem odkazovaná judikatura není aplikovatelná na její případ. Stěžovatel úmyslně pomíjí, že předmětem činnosti žalobkyně je i správa a pronájem čerpacích stanic. Pozice čerpací stanice provozované pod značkou TEXACO na trhu je v zájmu žalobkyně, a to i z důvodů jejího možného budoucího prodeje, která může mít vliv na postavení žalobkyně jako prodávající. Nájem není neměnný a může se měnit na základě

úspěšnosti čerpací stanice. Propagace čerpací stanice tedy je logickým krokem při výkonu činnosti žalobkyně. Stěžovatel také úmyslně pomíjí smlouvu o poskytování ochranné známky, ve které se žalobkyně mimo jiné smluvně zavázala k její propagaci a reklamě v souvislosti s čerpací stanicí. Společnost BUBASTAV reklamní plnění řádně poskytovala, přičemž DPH z daného plnění bylo řádně přiznáno a hrazeno.

[10] Žalobkyně se dále vyjádřila ke stěžovatelem neprovedeným výsledkům a k možnosti uznat nárok na odpočet DPH alespoň částečně.

III. Obsah daňového spisu

[11] Podle Nejvyššího správního soudu plynou z daňového spisu pro nyní projednávanou věc následující rozhodné okolnosti.

[12] Ve vyjádření z 18. 4. 2019, čj. 549463/19/2405-60563-405084, žalobkyně uvedla, že reklamní plnění má vliv na propagaci i její značky, protože je spolu se značkou TEXACO propagována na vozidlech společnosti BUBASTAV i na totemu u čerpací stanice (žalobkyně doložila fotografie). Propagace čerpací stanice reklamou byla podmínkou nájemce, bez které by žalobkyně čerpací stanici ani nepronajala.

[13] Ve vyjádření z 21. 8. 2019, čj. 828454/19/2405-50523-403186, žalobkyně uvádí, že smlouva o poskytování ochranné známky byla uzavřena proto, aby měla čerpací stanice „šanci na trhu“. Využití zavedené obchodní značky zvyšuje důvěru zákazníků. Proto mohla žalobkyně nabídnout k nájmu „lepší produkt“, za který může poptávat vyšší nájemné. Výdaje odpovídající ceně za používání značky TEXACO, stejně jako výdaj za reklamní plnění přijaté od společnosti BUBASTAV, jsou zahrnuty v nájemném. Ze smlouvy se společností Texaco dále vyplývají žalobkyni tyto povinnosti: správná prezentace ochranné známky, její umístění na provozovně na náklady žalobkyně a propagace ochranné známky.

[14] Ve vyjádření ze 4. 10. 2020, čj. 879125/20/2403-60563-405157, žalobkyně uvádí obecnou výhodnost reklamního plnění, které je navíc méně nákladné v porovnání s ostatními reklamami s podobným územním pokrytím. Žalobkyně tak šetří náklady. Snižování nájemného žalobkyně odůvodnila špatnou finanční situací nájemce. Z těchto důvodů a kvůli dlouhodobé dobré spolupráci se s nájemcem dohodli na snížení ceny pronájmu.

[15] V odvolacím řízení žalobkyně zopakovala argumenty uvedené v předchozích bodech této části rozsudku. Reklamní plnění zvyšuje hodnotu investice a majetku žalobkyně pro budoucí prodej, a také zajišťuje a udržuje příjem z nájmu. Protože nemá kapacity na provoz čerpací stanice, je reklama jedním z mála způsobů, jakým může budovat svou investici. Žalobkyně znovu odkázala na povinnost propagace vyplývající ze smlouvy o poskytování ochranné známky.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] K první sporné otázce stěžovatel uvádí, že reklamní plnění přímo a bezprostředně nesouvisí s ekonomickou činností žalobkyně. Reklamnímu plnění, tedy plnění na vstupu,

pokračování

neodpovídalo žádné plnění na výstupu, resp. nebyla dána přímá a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností žalobkyně. Představy městského soudu o zvyšování nájemného za čerpací stanici jsou chybné. Dále dle stěžovatele městský soud nesprávně aplikoval judikaturu Soudního dvora.

[18] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce *oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

[19] Podle § 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2023 [pozn. NSS: nyní jde o odst. 8] *má plátce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*

[20] Výkladem citovaných ustanovení, resp. ustanovení unijního práva, ve kterých má česká vnitrostátní právní úprava DPH svůj předobraz se opakovaně zabýval Soudní dvůr. Účelem úpravy odpočtů stanovené směrnicí Rady 2006/112/ES z 26. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, „je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH se tak snaží stran daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH“ (rozsudek Soudního dvora z 22. 3. 2012 ve věci C-153/11, *Klub OOD*, EU:C:2012:163).

[21] Soudní dvůr dále opakovaně uvedl, že existence přímé a bezprostřední souvislosti (*direct and immediate link*) mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby byl přiznán nárok na odpočet. Nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek z 21. 2. 2013 ve věci C-104/12, *Wolfram Becker*, EU:C:2013:99, bod 19 a tam uvedená judikatura; shodně rozsudek NSS ze 7. 11. 2023, čj. 10 Afs 195/2021-149, bod 85).

[22] Zároveň však dodal, že nárok na odpočet je rovněž přiznán i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, a to tehdy, jsou-li náklady na dotčené služby součástí obecných nákladů osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani. Nicméně, nemožnost „spárovat“ jednotlivá plnění na vstupu s konkrétními plněními na výstupu bez dalšího neznamená, že by bylo nutné tato plnění na vstupu vždy považovat za obecné (režijní) náklady, z nichž přísluší osobě povinné k dani nárok na odpočet (podílu na) DPH. Soudní dvůr totiž opakovaně zdůraznil, že i u obecných nákladů je vyžadována přímá a bezprostřední souvislost, avšak již nikoliv s konkrétními plněními na výstupu, nýbrž s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani [rozsudek z 8. 6. 2000 ve věci C-98/98, *Midland Bank*, EU:C:2000:300, bod 31; a na něj navazující rozsudky *Wolfram Becker*, bod 20; z 26. 5. 2005 ve věci C-465/03, *Kretztechnik*, EU:C:2005:320, bod 36; ze 14. 9. 2017 ve věci C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:683, body 29 a násl.; z 18. 10. 2018 ve věci C-153/17, *Volkswagen Financial Services (UK)*,

EU:C:2018:845, bod 42; shodně rozsudek NSS z 28. 11. 2019, čj. 7 Afs 356/2018-34, bod 31]. Nepostačuje tedy prostá „(příčinná) souvislost“ mezi náklady (výdaji) a ekonomickou činností plátce (rozsudek *Wolfram Becker*, body 31 až 33; rozsudek NSS čj. 10 Afs 195/2021-149, bod 85, který odkazuje na BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O. a TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2010. Cit. dle ASPI, § 72).

[23] Lze tak shrnout, že aby mohl být osobě povinné k dani uznán nárok na odpočet DPH, je nutné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost (vazba) mezi plněními na vstupu a konkrétními (určitelnými) plněními na výstupu. Pokud tomu tak není, je třeba zkoumat, zda jsou výdaje vynaložené na pořízení zboží nebo služeb na vstupu součástí obecných (režijních) nákladů přímo a bezprostředně spojených s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani. V prvním i druhém případě existence přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích ekonomických činností (rozsudky Soudního dvora z 29. 10. 2009 ve věci C-29/08, SKF, EU:C:2009:665, bod 60; a na něj navazující z 16. 9. 2020 ve věci C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, EU:C:2020:712, bod 28; obdobně rozsudek NSS 7 Afs 356/2018-34, bod 39).

[24] V rámci aplikace kritéria přímé a bezprostřední souvislosti musí daňové orgány a vnitrostátní soudy zohlednit všechny okolnosti, za kterých proběhla dotčená plnění, a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani. Existence takové souvislosti tedy musí být posouzena vzhledem k objektivnímu obsahu dotčeného plnění (rozsudky *Wolfram Becker*, bod 22; a na něj navazující *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, bod 31). V tomto smyslu je třeba zohlednit skutečné použití zboží a služeb pořízených osobou povinnou k dani a výlučný důvod dotyčného plnění na vstupu, přičemž tento důvod představuje kritérium pro určení objektivního obsahu [rozsudek Soudního dvora z 8. 9. 2022 ve věci C-98/21, *Finanzamt R (Déduction de TVA liée à une contribution d'associé)*, EU:C:2022:645, bod 49].

[25] To znamená, že výdaje spojené s plněními na vstupu mají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností osoby povinné k dani jen tehdy, mají-li výlučný důvod v této ekonomické činnosti na výstupu a jsou tak složkou spoluurčující cenu plnění na výstupu. Jinak řečeno, ekonomická činnost na výstupu musí být výlučnou příčinou vzniku vynaložených výdajů za plnění přijatá na vstupu. Je-li tedy prokázáno, že plnění nebylo uskutečněno výlučně pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s její ekonomickou činností ve smyslu judikatury Soudního dvora, i když je toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH. Nárok na odpočet DPH tak nevznikne, pokud nelze jednoznačně dovodit, že osoba povinná k dani by dané plnění na vstupu nepřijala, pokud by nevykonávala danou ekonomickou činnost (rozsudky Soudního dvora z 8. 2. 2007 ve věci C-435/05, *Investrand*, EU:C:2007:87, body 32, 33, 36 a 38; *Wolfram Becker*, body 26, 28 a 29; SKF, bod 72; z 10. 11. 2016 ve věci C-432/15, *Baštová*, EU:C:2016:855, bod 45). Plnění na vstupu proto musí být objektivně způsobila podpořit ekonomickou činnost osoby povinné k dani a musí tomu tak skutečně v praxi být (rozsudek NSS čj. 7 Afs 356/2018-34, bod 35).

pokračování

[26] Existenci přímé a bezprostřední souvislosti je třeba v daňovém řízení prokázat – nepostačí obecné a nepodložené tvrzení osoby povinné k dani, že její činnost je prováděna s cílem vytvořit plnění na výstupu. Rovněž u případného tvrzení, že náklady na vstupu se staly součástí obecných výdajů osoby povinné k dani a spoluurčují cenu jí poskytovaných služeb (včetně vzniku konkurenční výhody v podobě zvýšeného podnikatelského renomé), nemůže toto zůstat pouze ve zcela obecné rovině, jakkoli je prokazování této skutečnosti z povahy věci obtížnější (rozsudek NSS čj. 7 Afs 356/2018-34, bod 39). To ve spojení s posuzováním na základě objektivních hledisek, které vyžaduje Soudní dvůr, logicky klade vysoké nároky na osoby povinné k dani (rozsudek NSS z 8. 3. 2023, čj. 6 Afs 213/2022-43, bod 27).

[27] Posledně uvedené judikaturní závěry (body [22] a násl. výše) byly přijaty na půdorysu poměrně specifických případů ekonomické činnosti týkajících se poradenských a právních služeb, případně výzkumné činnosti, jejichž „spárování“ s konkrétním plněním uskutečněným na výstupu může být skutečně obtížné (ne-li nemožné). Takovým případem je však i nyní posuzovaná situace, kdy jde o plnění v podobě reklamní služby (konkrétně pronájmu reklamní plochy za účelem propagace značky TEXACO, kterou je označena pronajímaná čerpací stanice). Reklama totiž slouží spíše k propagaci samotné značky či ekonomické činnosti jako takové. Ani u reklamy proto z podstaty věci nelze přesně určit její odraz či otisk v konkrétním plnění na výstupu, resp. v jeho ceně, a dokonce je často obtížné jakkoli kvantifikovat či kvalifikovat její skutečný efekt (bod [31] dále).

[28] Žalovaný na uvedená východiska odkázal v bodu 44 svého rozhodnutí, v němž citoval rozsudek NSS z 25. 9. 2013, čj. 1 Afs 70/2013-47, body 19 a 28, v nichž Nejvyšší správní soud shrnul závěry Soudního dvora. Aplikací těchto závěrů žalovaný dospěl k závěru, že plnění na vstupu v podobě reklamy přijaté žalobkyní nemělo žádnou souvislost s plněním na výstupu, potažmo s ekonomickou činností žalobkyně, resp. žalobkyně požadovanou souvislost neprokázala (body 49, 57. 97 a 101).

[29] Městský soud vychází v základu z týchž závěrů Soudního dvora (body 21 a 22 napadeného rozsudku) dospěl ke zcela opačnému závěru. Podle něj souvislost mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu existovala a přijaté reklamní plnění od společnosti BUBASTAV bylo plněním v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.

[30] Konkrétně městský soud odlišně od žalovaného (body 47 až 50 rozhodnutí žalovaného) posoudil otázku souvislosti nákladů na přijaté reklamní plnění s ekonomickou činností žalobkyně spočívající, pro účely nyní projednávané věci, výhradně v pronájmu (jedné konkrétní) čerpací stanice. Městský soud předeslal, že reklama na značku Texaco se zvyšuje povědomí o této značce. Zákazníci tak budou více využívat či nakupovat produkty takto označené. Na rozdíl od žalovaného městský soud uvedl, že byť bylo v daném čase nájemné zafixováno, není do budoucna neměnné, přičemž zákon o DPH nevyžaduje časovou souvislost mezi plněními na vstupu a na výstupu. To podle městského soudu může nastat buď při změně nájemce, nebo může dojít i ke změně současné nájemní smlouvy v části týkající se výše nájemného. V případě žalobkyně se nájemné v čase několikrát měnilo. Reklama propagující předmět nájmu tak může mít vliv na výši nájemného, jež je příjmem žalobkyně. Proto jde o náklady, které mohou ovlivnit cenu ekonomických výstupů žalobkyně. Přijaté plnění (reklama) je tedy objektivně způsobilé projevit se v ekonomické

činnosti žalobkyně, na což nemá vliv ani skutečnost, že v nyní projednávané věci je vazba na příjmy žalobkyně pouze potenciální (body 26 až 29 napadeného rozsudku).

[31] Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že obecně je reklama jedním z možných prostředků, jak upozornit veřejnost na své zboží či služby. S plněním v podobě reklamy je však vždy spojena určitá nejistota, neboť reklama může mít na ekonomickou činnost pozitivní efekt (v řešeném případě má jít o tvrzený vliv na obrát čerpací stanice), ale také se v ní může projevit pouze nepatrně, či dokonce vůbec. Tato nejistota v efektivitě reklamního plnění ale neznamená, že by se nemohlo jednat o plnění uplatnitelné pro nárok na odpočet na DPH. To plyne také z judikatury Soudního dvora, podle níž uplatnění nároku na odpočet není vázáno na kritérium týkající se zvýšení obrátu osoby povinné k dani ani obecněji na kritérium ekonomické výnosnosti plnění uskutečněného na vstupu (rozsudek *Amper Metal*, bod 30). O tom v řešené věci spor ani není. Ostatně, i městský soud závěr Soudního dvora, že nárok na odpočet není vázán na zvýšení obrátu osoby povinné k dani ani obecněji na ekonomickou výnosnost plnění uskutečněného na vstupu, použil na podporu svého závěru (bod 29 napadeného rozsudku).

[32] Z napadeného rozsudku (bod 27) plyne, že městskému soudu stačila potenciální „souvislost mezi plněními na vstupu a zdanitelnými plněními na výstupu“. Z výše shrnuté judikatury ovšem vyplývá, že prostá (příčinná) souvislost nepostačuje, neboť je třeba existence přímé a bezprostřední souvislosti (bod [22] výše). Z napadeného rozsudku je však evidentní, že na tomto požadavku městský soud netrval. Zcela totiž opomněl podmínku, zda výlučným důvodem přijetí reklamního plnění byla ekonomická činnost žalobkyně spočívající v pronájmu (resp. možném budoucím prodeji) čerpací stanice. A stejně tak ve výsledku nepovažoval za významné a vůbec se nezabýval ani tím, zda byly výdaje na reklamu (propagaci značky TEXACO) prvkem spoluurčujícím cenu (výši nájemného), za niž žalobkyně čerpací stanici pronajímala. Závěr městského soudu, že přijaté plnění ve formě reklamy na ochranu zámku, k níž žalobkyně vlastní práva a pod kterou je provozována čerpací stanice, kterou žalobkyně vlastní a pronajímá, je plněním v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, proto neobstojí. Tyto závěry totiž ve skutečnosti nejsou souladné s výše shrnutými judikaturními východisky. V kontextu těchto východisek podle Nejvyššího správního soudu žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, které nastavila výše uvedená judikatura v souvislosti s plněními na vstupu, která nemusí mít přímý ekvivalent u plnění na výstupu.

[33] V rámci daňového řízení žalobkyně uvedla tyto důvody pro pořízení reklamního plnění:

- propagace čerpací stanice byla podmínkou nájemce, který by si jinak čerpací stanici nepronajal;
- reklamní plnění zajišťuje a udržuje příjem žalobkyně z nájmu, a také zvyšuje hodnotu jejího majetku pro budoucí prodej;
- povinnosti vyplývající ze smlouvy o poskytování ochranné známky: správná prezentace ochranné známky, její umístění na provozovně na náklady žalobkyně a propagace ochranné známky;

pokračování

- reklama na vozidlech společnosti BUBASTAV a na totemu u čerpací stanice propagovala i značku žalobkyně.

[34] Žádná z uvedených skutečností ale podle Nejvyššího správního soudu nebyla v daňovém řízení prokazatelně doložena, resp. i kdyby doložena byla, nevedla by k existenci přímé a bezprostřední souvislosti s pronájmem čerpací stanice.

[35] Tvzení žalobkyně, že propagace čerpací stanice byla podmínkou nájmu čerpací stanice, z nájemní smlouvy nikterak neplyne. Ani jinak z daňového spisu nevyplývá podmíněnost nájmu čerpací stanice zajištěním reklamy. Neodpovídá tomu ani časová souslednost, jelikož k uzavření nájemní smlouvy jednoznačně došlo dříve, než byla uzavřena smlouva o pronájmu reklamní plochy, a to o více než 13 měsíců (bod [1] výše). A nekoresponduje s tím ani reálné chování žalobkyně v rámci smluvního vztahu, resp. vyjednávání o jeho obsahu s nájemcem. Tvrdí-li žalobkyně, že propagace čerpací stanice skrze propagaci značky TEXACO (pořízení reklamního plnění) bylo podmínkou nájmu, bylo by při přistoupení na snížení nájemného z důvodu špatné finanční situace nájemce logické a ekonomicky racionální, aby součástí takového „ústupku“ žalobkyně byla i revize tvrzeného požadavku nájemce na propagaci čerpací stanice (značky TEXACO). Jinak řečeno, ekonomický smysl by dávalo, pokud by žalobkyně svůj souhlas se snížením nájemného podmínila zrušením požadavku na propagaci, či alespoň jeho změnou ve prospěch žalobkyně tak, aby došlo alespoň k nějakému hmatatelnému ekonomickému vyrovnání sníženého nájemného – myšleno nikoli jen z hlediska „tvrdých čísel“, tj. alikvotnímu snížení výdajů za reklamu v míře přesně odpovídající sníženým příjmům. To platí obzvláště za situace stále klesajícího rozdílu mezi cenou reklamního plnění a nájemným, čímž se tyto ceny k sobě silně přibližují (k tomu dále).

[36] Nadto, i pokud by žalobkyně značku TEXACO skutečně propagovala v souvislosti s nájemním vztahem, byl by to až důsledek prvně sjednaného pronájmu, což zásadně vylučuje, aby výdaje za reklamní plnění na vstupu byly prvkem spoluurčujícím cenu pronájmu jako plnění na výstupu. Ledaže by žalobkyně (výjimečně) prokázala, že výdaje na reklamní plnění na vstupu přijaté až jako důsledek ekonomické činnosti, nikoli předem pro její účely, byly skutečně prvkem určujícím cenu pronájmu, tedy že do ní byly zakomponovány (rozsudek *Midland Bank*, body 31 a 32). Nic takového však žalobkyně netvrdila, natož aby to prokázala.

[37] Tvzení žalobkyně, že reklamní plnění nejen zajišťuje a udržuje příjem žalobkyně z nájmu, ale také zvyšuje hodnotu jejího majetku pro budoucí prodej, také zůstalo neprokázáno. Nejvyšší správní soud si sice dokáže představit situaci, kdy společnost objedná reklamní plnění ke svému majetku, protože ho plánuje v nejbližších letech nabídnout k prodeji a je pro ni důležité zvýšit o něm povědomí, a tím zlepšit svou vyjednávací pozici pro možnou prodejní cenu. Nicméně, takové schéma by muselo být věrohodně doloženo jako reálné, nikoli pouze v hypotetické rovině nejasné budoucnosti. Obdobnou situaci si lze jistě představit i ve vztahu k pronájmu čerpací stanice. Současně by však v takovém případě bylo lze očekávat, že by reklama necílila pouze na značku, ale zdůrazňovala by i umístění daného majetku.

[38] V dané věci však nic z toho prokázáno nebylo. K tvrzení o snaze udržet si příjem z pronájmu, lze naopak poukázat na to, že cena za reklamní plnění se v daných zdaňovacích

obdobích pohybovala mezi 89 000 Kč a 97 000 Kč měsíčně. Nájemné za čerpací stanici se v průběhu let snižovalo. Nájemné v (původní) nájemní smlouvě (z 12. 11. 2009) bylo stanoveno ve výši 250 000 Kč měsíčně. Dodatkem č. 2 z 21. 12. 2015 se s účinností od 1. 1. 2016 snížilo na 150 000 Kč měsíčně (dále „dodatek č. 2“). A dodatkem č. 3 se dále snížilo na 110 000 Kč měsíčně (330 000 Kč kvartálně) – v tomto ohledu se městský soud skutečně dopustil pochybení, neboť v bodu 27 napadeného rozsudku nesprávně uvedl, že dodatkem č. 3 byla výše nájemného změněna na 330 000 Kč měsíčně, což však není pravda, jak správně poukázal stěžovatel (bod [7] výše). Zdůvodnění tohoto snižování žalobkyní špatnou finanční situací nájemce lze považovat za validní, nicméně naprosto vyvrací její tvrzení o udržování příjmu z pronájmu. Právě stále klesající rozdíl mezi cenou reklamního plnění a nájemným, kdy se tyto ceny k sobě silně přibližují, nijak nedokládá tvrzení žalobkyně, že reklamní plnění zajišťuje či udržuje její příjem z nájmu, či zvyšuje hodnotu jejího majetku.

[39] Neexistence, resp. neprokázání vlivu snižujícího se nájemného na tvrzenou povinnost žalobkyně propagovat ochrannou známku TEXACO, konkrétně např. v podobě alikvotního (či alespoň adekvátního) snížení výdajů za tuto propagaci, podle Nejvyššího správního soudu vypovídá o tom, že výdaje (náklady) žalobkyně na plnění na vstupu (reklamní plnění přijaté od společnosti BUBASTAV) nejsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb a tedy nemají přímou a bezprostřední souvislost s její celkovou hospodářskou činností (nejsou součástí obecných nákladů) ve smyslu výše uvedené judikatury Soudního dvora.

[40] K povinnostem, které mají vyplývat ze smlouvy o poskytování ochranné známky, Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový spis obsahuje dvě verze této smlouvy. Jednu předložila žalobkyně a druhou společnost Texaco. Tyto dvě verze se ale liší, podrobněji tyto odlišnosti popisuje zpráva o daňové kontrole z 9. 11. 2021, čj. 882913/21/2403-60563-405157, která je součástí daňového spisu. Pro řešenou věc je podstatný rozdíl spočívající v tom, že verze žalobkyně obsahuje ustanovení o povinnosti propagovat značku TEXACO, zatímco verze společnosti Texaco tuto povinnost neobsahuje. Již pro tento rozpor mezi oběma verzemi nelze mít za prokázanou žalobkyní tvrzenou povinnost propagace značky.

[41] Tvrzení, že reklama na vozidlech společnosti BUBASTAV a na totemu u čerpací stanice propagovala i značku žalobkyně, doložila žalobkyně fotografiemi. Tyto fotografie ale vyvolávají pochybnosti, jak uvedl i správce daně, protože neprokazují, ve kterém zdaňovacím období snímky obsahující upravenou reklamu vznikly, a od kdy byla upravená reklama využívána. Důvody změny reklamních polepů spočívající v přidání obchodní firmy žalobkyně pak nebyly více objasněny.

[42] Podle Nejvyššího správního soudu žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které jí tížilo s ohledem na specifickou situaci, kdy reklamní plnění na vstupu nemusí mít přímý ekvivalent u plnění na výstupu. Žalobkyní uvedené důvody zůstaly pouze obecnými tvrzeními, jimiž nijak neprokázala, že by reklamní plnění skutečně mělo v praxi vliv na ekonomickou činnost žalobkyně, neboť neprokázala, že by toto reklamní plnění mělo výlučný důvod v její ekonomické činnosti spočívající výhradně v pronájmu (jedné konkrétní) čerpací stanice ani že výdaje za toto reklamní plnění byly prvkem spoluurčujícím cenu pronájmu, tj. výši nájemného (body [25] a [26] výše). Žalobkyně tak nenaplnila podmínky podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, aby mohla uplatnit nárok na odpočet DPH. Námitka stěžovatele je proto důvodná.

pokračování

[43] S námitkou nesprávného výkladu judikatury Soudního dvora městským soudem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Stěžovatel nesprávně uvádí, že se tato judikatura týká pouze plnění v rámci ekonomické činnosti, které se nerealizuje vlivem objektivních okolností. V bodě 35 rozsudku *Amper Metal* Soudní dvůr uvádí, že okolnost, že nedošlo ke zvýšení obrátu osoby povinné k dani, nemůže mít vliv na uplatnění nároku na odpočet DPH. Společný systém DPH zaručuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH. Vzniklý nárok na odpočet je zachován i v případě, kdy k zamýšlené ekonomické činnosti z objektivních důvodů později nedošlo. Rozsudek *Amper Metal* se věnoval nejen situacím, kdy k ekonomické činnosti, kterou je možné uplatnit jako nárok na odpočet, nedojde z objektivních důvodů, ale také obecně uvedl, jak správně interpretoval městský soud, že zvýšení obrátu osoby povinné k dani není podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Uvedené však nic nemění na tom, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná.

[44] Protože žalobkyně v dané věci není oprávněna k odpočtu DPH u reklamního plnění z důvodu nesplnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o DPH, nezabýval se Nejvyšší správní soud dalšími kasačními námitkami, které se týkaly výsledků navržených svědků k prokázání rozsahu reklamního plnění a možnosti uznat reklamní plnění alespoň v částečném rozsahu, v němž bylo prokázáno.

V. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku, podle nichž žalobkyně neunesla důkazní břemeno týkající se přímé a bezprostřední souvislosti mezi reklamním plněním přijatým na vstupu a její ekonomickou činností na výstupu, tj. pronájmem čerpací stanice.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně 30. května 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu