



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Milkpol spol. s r.o.**, se sídlem Reinerova 1657/23, Praha 6, zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2025, č. j. 8 Af 13/2024 - 64,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2025, č. j. 8 Af 13/2024 - 64, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2024, č. j. 17726/24/5200-11433-706599, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 29 236 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ondřeje Trubače, Ph.D., LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „*správce daně*“) dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 9. 2023, č. j. 160682/23/4200-11771-110375, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 ve výši 1 140 000 Kč a stanovil penále ve výši 228 000 Kč; a dodatečným platebním výměrem ze dne

4. 9. 2023, č. j. 160743/23/4200-11771-110375, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 ve výši 1 520 000 Kč a stanovil penále ve výši 304 000 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 6. 2024, č. j. 17726/24/5200-11433-706599, zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 26. 3. 2025, č. j. 8 Af 13/2024 - 64, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Městský soud vycházel z následujícího skutkového stavu. Žalobkyně uzavřela se společností SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED (dále jen „*společnost SRM*“) *Smlouvu o propagaci a reklamě pro kalendářní rok 2017* (dále jen „*smlouva pro rok 2017*“), jejímž předmětem byla povinnost společnosti SRM zajistit reklamu a propagaci žalobkyně na zápasech basketbalového klubu Pardubice odehraných v rámci 1. basketbalové ligy mužů Kooperativa, přičemž předmětem propagace bylo logo žalobkyně. Dle čl. 2.2. smlouvy pro rok 2017 se „*možností propagace rozumí jakákoli, nikoli však výlučně, reklamní zobrazení umístěná na hřišti a na mantinelech kolem hřiště a na jakékoliv další ploše umístěné na domácím hřišti BK, tj. např. v místě (sportovní hale/areně), kde se hrají zápasy KNBL v Pardubicích, reklamní plochy na výsledkové tabuli, na dresech a číslech hráčů, na vstupenkách na zápasy KNBL atd.*“ Smluvní odměna byla sjednána ve výši 6 000 000 Kč.

[4] Součástí smlouvy pro rok 2017 byla příloha specifikující možnosti propagace tak, že „*možnosti propagace zahrnuté v ceně dle Smlouvy*“ zahrnovaly: (1) „*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 Dasicka*“; (2) „*Logo umístěné na TV spotových obrazovkách v TIPSPORT aréně (domácí sportovní hřiště) nebo spotové LED a papírové bannery na Dukle nebo Sportovní hale Dasicka, všechny domácí zápasy v hrací sezóně, spot o délce 19 sekund, minimálně 22krát za hrací sezónu*“; (3) „*Logo zobrazené v TV on-line vysílání (CT 4 sport, CT 2, slovenská sportovní TV) – minimálně 6krát za sezónu*“; (4) „*Logo zobrazené v TV on-line vysílání (TV com.cz, Beksa tv) – všechny domácí zápasy během hrací sezóny hrané v TIPSPORT Aréně Pardubice, Dukla Pardubice nebo Sportovní hala Dasicka*“; (5) „*VIP box – zajištění stálých klubových sedadel pro 6 osob, tzv. „gold“, všechny domácí hry*“; (6) „*Propagace bannerů na webových stránkách na www.bkpardpardubice.cz a klubovém Facebooku*“; (7) „*Logo umístěné na jakékoliv straně dresu*“.

[5] Obdobná smlouva byla sjednána i pro rok 2018 (dále jen „*smlouva pro rok 2018*“, případně obě smlouvy společně jako „*smlouvy o reklamě*“), v níž si smluvní strany ujednaly odměnu ve výši 8 000 000 Kč. Specifikace možností propagace byla takřka totožná jako v případě smlouvy pro rok 2017, pouze se týkala jiného časového období (roku 2018).

[6] Společnost BK Pardubice, a.s. (dále jen „*společnost BK Pardubice*“), tedy basketbalový klub, na jehož zápasech mělo být logo žalobkyně propagováno, správci daně sdělila, že poskytla práva k reklamnímu prostoru v rozhodném období společnosti SRM a společnosti SPORT RELATIONS & MANAGEMENT LLC na základě trojstranné smlouvy. Žalobkyně přímý obchodní vztah se společností BK Pardubice neměla.

pokračování

Z účetnictví žalobkyně bylo zjištěno, že žalobkyně uhradila společnosti SRM za kalendářní rok 2017 částku 6 000 000 Kč a za kalendářní rok 2018 částku 8 000 000 Kč. Následně městský soud podrobně zrekapituloval, jakým způsobem bylo logo žalobkyně propagováno dle žalobkyní předložených přehledů reklamního plnění za roky 2017 a 2018.

[7] Dle městského soudu správce daně zjistil, že žalobkyně se opakovaně ocitla v prodlení s placením faktur vystavených společností SRM, přičemž pro takový případ byla sjednána smluvní pokuta ve výši 0,05 % z dlužné částky za každý den prodlení. Tuto smluvní pokutu však společnost SRM nevymáhala. Na faktuře č. 170046 vystavené společností SRM dne 1. 12. 2017 bylo navíc uvedeno VAT ID (daňové identifikační číslo – pozn. NSS) této společnosti, ačkoliv společnost SRM přestala být dne 22. 11. 2017 pod daným identifikačním číslem registrována k dani z přidané hodnoty. Nadto, ve smlouvě pro rok 2018 chybí datum jejího uzavření, podpis ředitelky společnosti SRM na této smlouvě je odlišný od podpisu této osoby na listinách uložených v britském registru společností vedeném britským registrátorem, a sídlo společnosti SRM je dle této smlouvy na Kypru, ačkoliv správce daně zjistil, že v okamžiku podpisu smlouvy společnost SRM ještě na území Kypru sídlo neměla a nebyla zde ani registrována k dani z přidané hodnoty.

[8] Městský soud tak shrnul, že tvrzení žalobkyně činí nevěrohodnými jednak formální pochybení (chybějící datum na smlouvě pro rok 2018, neodpovídající údaj o sídle společnosti SRM, pochyby o pravosti podpisu zástupkyně této společnosti) a jednak neprokázání poskytnutého plnění. Městský soud se ztotožnil s žalovaným, že žalobkyně neprokázala realizaci reklamy a propagace v celém rozsahu uvedeném v přílohách smluv o reklamě. Dodal, že pokud žalobkyně namítá, že obě smlouvy upravovaly jen možnosti propagace a nebyly doslovně závazné, byla žalobkyně povinna konkrétně uvést, které propagační akce byly společností SRM skutečně realizovány a předložit k tomu relevantní důkazy. Jelikož tak neučinila, správce daně a žalovaný nepochybili, pokud vzali obsah smluv o reklamě za závazný, a požadovali, aby žalobkyně prokázala, že společnost SRM sjednaná plnění poskytla v plném rozsahu. Takovým postupem dle městského soudu nebylo nepřipustně rozšířeno důkazní břemeno.

[9] Žalobkyně však neprokázala, že její logo bylo propagováno v rozsahu sjednaném smlouvami o reklamě, a proto se městský soud dále zabýval ekonomickou racionalitou vynaložených nákladů. Dle žalobkyně byl rozsah plnění sjednán demonstrativně a byl závislý na okolnostech, které smluvní strany nemohly ovlivnit (na sportovních výsledcích). Jako racionální by se tak podle městského soudu jevily pouze ty náklady, které by byly vynaloženy na jednotlivé reklamní akce při uskutečněních zápasech. Pokud žalobkyně vynaložila náklady na propagaci, která se fakticky neuskutečnila, pak tyto náklady ekonomicky racionální nejsou.

[10] Ke společnosti SRM městský soud uvedl, že pro žalovaného nebyla zjištění ohledně této společnosti významná. Skutečnost, že společnost SRM nemá žádné zaměstnance a je tedy pochybné, zda reklamu skutečně zajišťovala, však dle městského soudu byla s to zpochybnit žalobkynina tvrzení.

[11] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Městský soud dle stěžovatelky pochybil, jestliže aproboval závěr žalovaného, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně poskytnutí plnění sjednaného mezi ní a společností SRM. Závěr žalovaného o tom, že nebylo prokázáno poskytnutí plnění v celém rozsahu, je založen na chybném výkladu smluv o reklamě. Podle stěžovatelky nemuselo být poskytnuto veškeré plnění specifikované v přílohách těchto smluv, a naopak mohlo být poskytnuto i plnění další, v přílohách smluv výslovně neuvedené

[13] Stěžovatelka vysvětlila, proč nebylo možné ve smlouvách sjednat přesný rozsah plnění (kvůli nepředvídatelnosti vývoje basketbalové ligy a postavení sportovního klubu v ní v průběhu roku) a proč pro ni přesný rozsah plnění nebyl podstatný a neměl vliv na hodnotu plnění (propagace stěžovatelčina loga byla prověřena mnohaletou spoluprací a její účinek nezávisel na konkrétním počtu zobrazení). Pokud by smluvní strany nebyly oprávněny sjednat plnění v rozsahu a podobě, které se mohou v důsledku budoucích okolností změnit, byl by popřen princip smluvní volnosti.

[14] K závěru, že společnost SRM neměla zaměstnance a jako statutární orgány vystupovali „agenti“, stěžovatelka uvádí, že společnost SRM vystupovala v pozici zprostředkovatele, což nevyžaduje, aby za tímto účelem zaměstnávala osoby či měla rozsáhlejší technické, odborné či jiné zázemí. Pokud by společnost SRM nebyla schopna smlouvy plnit, pak by stěžovatelka stěží mohla prokázat jakékoli dodané plnění.

[15] Požadavek městského soudu, aby stěžovatelka prokázala veškeré poskytnuté plnění, považuje stěžovatelka za neproveditelný a nepřiměřený. Jeho splnění by vyžadovalo, pokud by z příslušného basketbalového zápasu nebyl pořizován TV záznam, aby stěžovatelka před každým zápasem a po dobu jeho trvání pořizovala a uchovávala rozsáhlou fotodokumentaci, včetně údajů o tom kým, kdy a kde byly fotografie pořízeny. V praxi nelze požadovat, aby každý podnikatelský subjekt doložil 100 % každého plnění ze všech jím uzavřených smluv. U plnění, které spočívá v průběžném poskytování služeb, je takový požadavek v praxi nemyslitelný, neboť s tím spojená administrativní zátěž by podnikatelskou činnost příslušného subjektu ochromila. Stěžovatelka prokázala „*valnou většinu*“ uskutečněného plnění a ve zbytku postačí, že se jí tvrzený rozsah plnění jeví jako vysoce pravděpodobně uskutečněný. Dle stěžovatelky tak bylo důkazní břemeno rozšířeno nad rámec § 92 odst. 3 daňového řádu. K tomu odkazuje na konkrétní judikaturu Nejvyššího správního soudu a městského soudu.

[16] O ekonomické racionalitě vynaložených nákladů podle stěžovatelky svědčí to, že během spolupráce se společností SRM došlo k významnému navýšení stěžovatelčina tržního podílu v daném podnikatelském sektoru. Ve správním řízení stěžovatelka doložila, jak se propagace nepřímo projevila na jejích tržbách. Jedná se o nezbytný náklad, bez kterého by stěžovatelka nebyla schopná na trhu obstát. Dle stěžovatelky tedy nešlo o nesmyslně vynaložené náklady na neurčité plnění, jak naznačuje městský soud. Městský soud navíc pominul, že rozsah smluv o reklamě nemohl být koncipován jako přesný výčet plnění, jelikož konkrétní plnění záviselo na vývoji sezony basketbalového klubu Pardubice. Stěžovatelka tedy nesouhlasí s tím, že zaplatila za přesný rozsah propagace, který však nebyl uskutečněn; naopak využila přesně takový rozsah propagace, který byl v praxi realizovatelný, což odpovídá záměru smluvních stran.

pokračování

[17] Dále stěžovatelka namítá, že správce daně ani žalovaný se nezabývali hodnotou realizovaného plnění, resp. adekvátností sjednané ceny. Závěr městského soudu, dle něhož nebyla cena stanovená fixní částkou ekonomicky racionální, je tedy pouhou spekulací. Uznatelnost nákladů na zajištění a udržení zdanitelných příjmů nemůže záviset na způsobu sjednání ceny.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že již pouhým jazykovým výkladem dotčených částí smluv o reklamě a jejich příloh lze dospět k závěru, že konkrétní možnosti propagace byly pro společnost SRM závazné. Stěžovatelka přehlíží kontext a smysl smluvního závazku i smysl samotné reklamy a propagace. Zaplatit za všechny možnosti propagace a využít jen některé není ekonomicky racionální. Žalovaný považuje za absurdní, aby si smluvní strany sjednaly, jaká reklama, kde, kdy a v jaké minutáži má být poskytnuta, s tím, že takový závazek není pro společnost SRM závazný.

[19] Co se týče unesení důkazního břemene, stěžovatelčiny odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu a městského soudu dle žalovaného nejsou přílehavé. Daňové orgány ani městský soud po stěžovatce nepožadovaly prokázání jejího tvrzení s absolutní jistotou, ale pouze to, aby stěžovatelka věrohodně prokázala, že k plnění skutečně došlo, a to v rozsahu odpovídajícím uhrazeným částkám. Stěžovatelka si měla ve vlastním zájmu zajistit důkazy, kterými bude schopná prokázat přijetí zdanitelného plnění. Pokud uvádí, že doložila „*valnou většinu*“ uskutečněného plnění, jedná se dle žalovaného o obecné tvrzení, které se nezakládá na pravdě. K tomu žalovaný odkazuje na příslušné pasáže napadeného rozsudku a svého rozhodnutí.

[20] Dále žalovaný uvádí, že stěžovatelka nedoložila, že zvýšení jejího podílu na trhu bylo ovlivněno propagací jejího loga. Ztotožňuje se s městským soudem, že náklady na propagaci, která se neuskutečnila, nebyly vynaloženy racionálně.

[21] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka opakuje, že přílohy smluv o reklamě obsahovaly pouze demonstrativní výčet možností propagace. Odkazuje na pravidla výkladu právních jednání upravená občanským zákoníkem a uvádí, že smlouvy o reklamě je třeba vykládat dle úmyslu jednajících, tedy stěžovatelky a společnosti SRM, který v nynějším případě odpovídá i jazykovému vyjádření. Daňové orgány a městský soud smlouvy o reklamě interpretují v rozporu s jejich jazykovým vyjádřením.

[22] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou, dle níž je nepřiměřené po stěžovatce požadovat, aby prokázala „*každý jednotlivý případ uskutečnění propagace*“

loga“. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ani v případě reklam spočívajících v jejich opakovaném zobrazování na několika místech nelze resignovat na prokázání rozsahu poskytnuté reklamy. Je na daňových subjektech, aby při sjednání reklamní služby myslely **v určité míře** i na prokázání jejího dodání (srov. rozsudek ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 42/2020 - 58; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Současně by však bylo nepřiměřené po daňovém subjektu požadovat, aby perfektně prokázal **poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby**. Zpravidla postačí, pokud prokáže existenci reklamní prezentace a to, že byla v podstatných parametrech sjednaného rozsahu vskutku odvysílána. Tyto skutečnosti mohou být prokázány například svědeckými výpověďmi zaměstnanců daňového subjektu či fotografiemi reklamy pořízenými na různých místech (měla-li být reklama prezentována na více místech) a v různých časech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 - 84; dále jen „*rozsudek ve věci FERROS PRAHA*“).

[25] V projednávané věci není sporné, že stěžovatelka se společností SRM uzavřela smlouvy o reklamě a uhradila sjednanou cenu. K prokázání, že k uskutečnění reklamy fakticky došlo, stěžovatelka v daňovém řízení předložila přehledy reklamního plnění za roky 2017 a 2018 vyhotovené společností BK Pardubice. Přehledy reklamního plnění obsahují informace o propagaci stěžovatelčina loga včetně fotografií tuto propagaci dokládajících. Vyplývá z nich zejména, že logo bylo propagováno na LED panelech umístěných vedle hřiště, na hráčských dresech, na papírových bannerech umístěných v prostorech domácí arény, na plátně nad hrací plochou, na televizních obrazovkách umístěných na chodbách Tipsport arény, na webových stránkách a facebookovém profilu basketbalového klubu a v zápasovém bulletinu. Dále bylo dle přehledů reklamního plnění logo zobrazeno při osmi televizních přenosech basketbalových zápasů v České televizi v roce 2017, resp. při dvanácti přenosech v roce 2018. Logo stěžovatelky bylo zobrazováno také v online vysílání TVcom.cz a Beksa TV.

[26] K výzvě správce daně stěžovatelka v odpovědi ze dne 8. 9. 2022 podrobně popsala formy propagace svého loga, včetně odkazů na záznamy přenosů basketbalových utkání v České televizi, při nichž bylo stěžovatelčino logo zobrazeno, a včetně snímků obrazovek těchto záznamů, vysílání Beksa TV a facebookových a webových stránek basketbalového klubu. Je zřejmé, že záznamy vysílání a snímky obrazovek zobrazují různé zápasy v průběhu let 2017 a 2018.

[27] Předseda představenstva společnosti BK Pardubice ve své svědecké výpovědi uvedl, že pro stěžovatelku tato společnost plnila reklamní povinnosti vyplývající ze smlouvy uzavřené společností BK Pardubice se společností SRM. Dále na otázku, zda měla stěžovatelka v letech 2017 a 2018 na zápasech pardubického basketbalového klubu umístěnou reklamu, odpověděl, že pokud byl stěžovatelce poskytnut report o realizaci reklamy, pak byla reklama provedena.

[28] Daňové orgány stěžovatelce vytýkaly, že neprokázala (a) zobrazení loga na LED panelech umístěných u hrací plochy během 17 z 21 zápasů v roce 2017 a během 22 z 27 zápasů v roce 2018, (b) umístění loga na TV spotových obrazovkách v Tipsport aréně nebo spotových LED a papírových bannerech ve sportovních halách Dukla a Dašická, a to před zraky návštěvníků basketbalových zápasů v rámci všech odehraných zápasů, (c) zobrazení loga v televizním vysílání v 8 ze sjednaných 12 přenosů v roce 2017 a v 6

pokračování

ze sjednaných 12 přenosů v roce 2018, (d) zobrazení loga ve vysílání Beksa TV a TVcom.cz v rámci všech domácích zápasů, (e) propagaci banneru s logem žalobkyně na webových stránkách společnosti BK Pardubice po celý rok 2018 a propagaci obdobného banneru na facebookovém profilu společnosti BK Pardubice, (f) umístění loga na hráčských dresech v první polovině sezóny 2017/2018 a první polovině sezóny 2018/2019, a dále (g) že zajištění VIP boxu pro 6 osob souviselo s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů.

[29] Podle Nejvyššího správního soudu však stěžovatelka prokázala jak existenci reklamní prezentace (tj. reklamních spotů, bannerů, nášivek na hráčských dresech apod.), tak to, že byla **v podstatných parametrech** sjednaného rozsahu a formy reklama skutečně realizována (srov. rozsudek ve věci *FERROS PRAHA*). Stěžovatelka předložila důkazy týkající se uskutečnění většiny sjednaného plnění. Fotografie či videozáznamy se týkaly všech sjednaných forem reklamy a propagace, jak byly specifikovány v přílohách smluv o reklamě (vyjma zajištění míst ve VIP boxu), a zaznamenávaly její realizaci na mnoha různých zápasech v průběhu celého roku 2017 a 2018 (viz odstavec [25] a [26] výše). Daňové orgány se oproti tomu upnuly k detailnímu rozboru jednotlivých forem propagace a zkoumání, zda stěžovatelka předložila důkazy ke každému jednotlivému dílčímu reklamnímu plnění, a to přesně v rozsahu dle smluv o reklamě (viz odstavce 49 až 70 rozhodnutí žalovaného). Takovou povinnost však stěžovatelka neměla; reklamní plnění, k němuž se vztahovaly provedené důkazy, představuje „reprezentativní vzorek“, z něhož lze usuzovat, že stěžovatelčino logo bylo propagováno ve sjednané formě po sjednanou dobu, a uskutečněné reklamní plnění tudíž splňovalo podstatné parametry dle smluv o reklamě.

[30] Stěžovatelka tedy unesla důkazní břemeno a prokázala faktické uskutečnění reklamy, přestože nedisponovala fotografiemi či jinými záznamy o uskutečnění všech forem reklamy a propagace z každého odehraného basketbalového zápasu. Nejvyšší správní soud nepochybně, že daňové subjekty při své činnosti musí postupovat tak, aby disponovaly doklady potřebnými pro možné budoucí daňové řízení, ačkoli by pro ně v soukromoprávních vztazích takové doklady nemusely mít význam. Stěžovatelka tak ovšem postupovala, neboť měla rozsáhlou (byť ne vyčerpávající) dokumentaci poskytnutého plnění. Nelze opomínat, že podnikáním je samostatná a soustavná činnost na vlastní účet a odpovědnost se záměrem dosažení zisku (§ 420 odst. 1 občanského zákoníku); právě to je hlavním účelem podnikatelské aktivity. Účelem podnikání naopak jistě není ničím neohraňované shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 66), *nota bene* ohledně plnění, které není vlastním předmětem podnikání stěžovatelky, ale pouze slouží k propagaci jejího loga. Zdejší soud tedy přisvědčuje stěžovateli, že po ní nelze rozumně požadovat, aby před **každým zápasem a po dobu trvání každého zápasu** pořizovala a uchovávala „perfektní“ dokumentaci uskutečnění reklamy, jak vyžadovaly daňové orgány (a jak chybně aproboval městský soud v napadeném rozsudku).

[31] Nadto, i pokud by v daňovém řízení bylo zjištěno, že určitá forma propagace nebyla uskutečněna přesně ve sjednaném rozsahu, nemusela by mít tato skutečnost nutně vliv na daňovou uznatelnost výdajů. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ve věci *FERROS PRAHA*, rozhodné je, zda byla reklama realizována **v podstatných parametrech**. Pokud si tedy například v případě propagace loga na LED panelech umístěných vedle hráčů

plochy smluvní strany ujednaly, že každý spot má trvat 19 sekund, přičemž dle přehledů reklamního plnění jednotlivé spoty trvaly jen 15 sekund, nelze uzavřít, že nedošlo k faktickému plnění. Samotné vadné plnění ve smyslu § 1916 odst. 1 občanského zákoníku (přičemž Nejvyšší správní soud nepředjímá, zda bylo skutečně vadné ve smyslu občanského práva) nelze bez dalšího považovat za důvod k posouzení vynaložených výdajů jako daňově neuznatelných, pokud uskutečněná reklama splňovala podstatné parametry dle smluvního ujednání.

[32] Pokud žalovaný v odstavci 54 svého rozhodnutí (jehož argumentaci městský soud aproboval v napadeném rozsudku) uvádí, že stěžovatelka neprokázala umístění loga na spotových LED a papírových bannerech, *„které by byly před zraky návštěvníků příslušných sportovních hal v rámci všech domácích zápasů“*, není tato skutečnost pro nynější věc s ohledem na výše uvedené relevantní. Nejvyšší správní soud podotýká, že povinnost umístění bannerů tak, aby *„byly před zraky návštěvníků příslušných sportovních hal“* ze smluv o reklamě ani nevyplývá. Umístění bannerů například tak, aby byly lépe zobrazeny v televizním vysílání než divákům v hale, se přitom pro marketingové účely jeví jako racionální. Uvedené platí i pro další případy reklamy a propagace, v nichž správní orgány shledaly spíše jen drobné odchylky skutečného plnění od plnění sjednaného ve smlouvách o reklamě, avšak nebylo prokázáno, že by v podstatě plnění nebylo poskytnuto vůbec.

[33] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že výše uvedené závěry nelze zobecňovat tak, že k uplatnění výdajů jako daňově uznatelných vždy postačí alespoň částečné faktické uskutečnění sjednaného plnění či plnění v rozporu se smluvním ujednáním. Zdejší soud ke svým závěrům dospěl při zohlednění specifických skutkových okolností projednávané věci, v níž není pochyb o tom, že reklama byla skutečně realizována, a to v (přínejmenším v podstatném) rozsahu dle smluv o reklamě.

[34] Zjednodušeně řečeno, stěžovatelka nebyla povinna předložit důkazy k absolutně každému dílčímu reklamnímu plnění, které bylo uskutečněno. Z provedených důkazů přitom bez pochyb vyplývá, že stěžovatelčino logo bylo opakovaně propagováno na zápasech basketbalového klubu Pardubice, a to v různých formách, jak byly ujednány ve smlouvách o reklamě. Ze zjištění daňových orgánů současně nevyplývá, že by k propagaci loga došlo výlučně jen v rozsahu zachyceném na předložených fotografiích či videozáznamech a v jiných případech (na jiných zápasech) nikoli. Ani případné vadné plnění ze strany společnosti SRM v nynější věci (např. trvání reklamy o několik sekund kratší, než bylo sjednáno) nemá vliv na daňovou uznatelnost výdajů, jelikož realizace reklamy v podstatných parametrech odpovídala sjednanému rozsahu a formě.

[35] Kasační námitka napadající závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou je tedy důvodná.

[36] Stěžovatelka dále namítá, že správní orgány i městský soud nesprávně interpretovaly smlouvy o reklamě. Dle stěžovatelky smlouvy o reklamě upravovaly pouze *„možnosti propagace“*, a tudíž společnost SRM nebyla povinna realizovat veškeré ve smlouvách o reklamě specifikované formy propagace ve sjednaném rozsahu. Jak však konstatoval zdejší soud v rozsudku ze dne 23. 9. 2022, č. j. 4 Afs 328/2021 - 44, z principu smluvní volnosti neplyne povinnost správce daně bez dalšího akceptovat jakékoliv vysvětlení smluvních

pokračování

vztahů mezi daňovým subjektem a jeho obchodními partnery. Přezkoumání oprávněnosti nároku na odpočet DPH či uplatněných výdajů probíhá v režimu daňového práva, přičemž v daňovém řízení je povinností daňového subjektu prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Dle odkazovaného rozsudku tak daňovému subjektu nic nebrání v uzavírání smluv v jakékoli formě a jakéhokoli obsahu, nicméně je pak jeho odpovědností, aby byl schopen relevantní skutečnosti prokázat i v daňovém řízení.

[37] Nejvyšší správní soud se námitkou nesprávného výkladu smlouvy a nezohlednění vůle smluvních stran zabýval také v rozsudku ze dne 22. 2. 2024, č. j. 3 Afs 209/2022 - 51. V tehdy projednávané věci si daňový subjekt a poskytovatel reklamy sjednali propagaci a reklamu na ve smlouvě specifikovaných motocyklových závodech. Tehdejší stěžovatelka namítala, že přestože propagace a reklama nebyla realizována na všech sjednaných závodech, došlo k řádnému splnění smluvních povinností. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 209/2022 - 51 uvedl, že pokud tehdejší stěžovatelka tvrdila, že úmyslem smluvních stran bylo, aby předmětem smluv o reklamě a propagaci byla propagace jen na některých (a nikoliv na všech) uvedených závodech, byla povinna tuto skutečnost prokázat. Dále zdejší soud podotkl, že pro výklad vícestranného právního jednání je podstatná skutečná a společná vůle všech stran, a tedy že nestačí pouhé prohlášení jedné z nich.

[38] Ani v nynější věci stěžovatelka neprokázala, že skutečnou vůlí smluvních stran bylo upravit ve smlouvách o reklamě pouze nezávazný výčet možností, jakou formou a v jakém rozsahu může být reklama a propagace realizována. Takovou vůlí smluvních stran nelze dovozovat jen z toho, že ve smlouvách o reklamě je závazek společnosti SRM formulován jako zajištění „*možností propagace*“. Současně totiž přílohy smluv o reklamě specifikují, jak konkrétně má být stěžovatelčino logo propagováno, včetně ujednání na kolika zápasech basketbalové ligy se tak má stát či jak dlouhé mají být jednotlivé spoty (viz odstavec [3] výše). Jeví se tak nelogické, aby si smluvní strany ujednaly zcela konkrétní formy propagace a reklamy s tím, že se však jedná o ujednání nezávazné a je na uvážení poskytovatele reklamy, jakým způsobem reklamu zrealizuje. Primárním cílem reklamy je zviditelnění zadavatele reklamy (tj. zde stěžovatelky), a lze tudíž očekávat, že pro racionálního podnikatele je podstatné si sjednat zejména **konkrétní závaznou formu propagace** tak, aby reklama splnila svůj účel. Přistoupením na výklad stěžovatelky by bylo možné *ad absurdum* dospět k tomu, že i pokud by společnost SRM nepropagovala stěžovatelčino logo vůbec, splnila by své smluvní závazky.

[39] Stěžovatelka tvrdí, že formu a rozsah propagace bylo nutné sjednat pouze nezávazně, jelikož smluvní strany nemohly předvídat vývoj basketbalové sezony. Nejvyššímu správnímu soudu se však takové tvrzení jeví jako účelové a nevěrohodné. Nedošlo totiž k tomu, že by mezi stěžovatelkou a společností SRM byla uzavřena například rámcová smlouva obecně upravující práva a povinnosti smluvních stran v souvislosti s propagací stěžovatelčina loga, na základě níž by dalšími smluvními ujednáními docházelo postupně ke konkretizaci práv a povinností. Jak bylo vysvětleno výše, ve smlouvách o reklamě byly ujednány konkrétní formy a rozsah propagace, v některých případech včetně konkrétního počtu zobrazení stěžovatelčina loga během hrací sezóny (viz předchozí odstavec tohoto rozsudku). Na nevěrohodnost tvrzení, dle něhož zadavateli reklamy nebyl předem znám počet závodů (zde basketbalových zápasů), na nichž mělo být propagováno jeho logo, upozornil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 19. 6. 2020, č. j. 3 Afs 162/2018 - 48.

V něm konstatoval, že „*si lze jen stěží představit, že rozumný podnikatel by investoval částky v řádech milionů korun do reklamy [...], aniž by věděl, kde, kdy a jakým způsobem bude reklama konkrétně realizována.*“

[40] Kasační námitka, dle níž městský soud nesprávně vyložil obsah smluv o reklamě, tudíž není důvodná. Uvedené však nemá vliv na závěr o nezákonnosti výroku napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného, jelikož (jak bylo vysvětleno výše) stěžovatelka prokázala faktické uskutečnění reklamního plnění v celém sjednaném rozsahu.

[41] S ohledem na výše uvedené je nadbytečné se podrobněji zabývat kasační argumentací týkající se ekonomické racionality nákladů na reklamu. Městský soud konstatoval, že náklady vynaložené na reklamu a propagaci nebyly ekonomicky racionální v návaznosti na svůj závěr, že stěžovatelka prokázala faktické uskutečnění jen části sjednaného plnění. Jak však Nejvyšší správní soud uvedl výše, tento závěr je nesprávný, neboť z provedeného dokazování vyplývá uskutečnění sjednaného plnění v celém rozsahu dle smluv o reklamě.

[42] Nadbytečné je rovněž zabývat se argumentací týkající se některých zjištěných pochybností stran společnosti SRM. Městský soud v odstavcích 88 a 89 napadeného rozsudku konstatoval, že tato zjištění pro závěr o daňové neuznatelnosti výdajů nebyla podstatná. Ani pokud by tedy tato kasační námitka byla důvodná, nemohla by mít vliv na výrok tohoto rozsudku.

[43] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však městskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a dle § 78 odst. 4 s. ř. s., a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

[44] Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveném v odůvodnění tohoto rozsudku. Žalovaný bude tedy vycházet z toho, že stěžovatelka prokázala poskytnutí plnění dle smluv o reklamě ve sjednaném rozsahu.

[45] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského (resp. městského) soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[46] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěšný nebyl.

[47] Důvodně vynaložené náklady v řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměna za zastupování advokátem. Ta byla v řízení před městským soudem určena podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách

pokračování

advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „advokátní tarif“, ve znění účinném do 31. 12. 2024, ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a návrh ve věci samé) po 3 100 Kč, tj. celkem 6 200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) za každý z těchto úkonů právní služby činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024, částku 300 Kč, tj. celkem 600 Kč. Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025, ve spojení s § 7 bodem 6 a § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025, a to za jeden úkon právní služby (sepsání kasační stížnosti) po 10 300 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025, částku 450 Kč. Nejvyšší správní soud odměnu nepřiznal za repliky k vyjádření žalovaného, v nichž stěžovatelka pouze setrvala na žalobní a kasační argumentaci; nejednalo se tedy o účelně vynaložené úkony právní služby, za které by odměna náležela. Odměna advokáta za zastupování v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti tak činí částku 17 550 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 3 686 Kč, tj. 21 % z částky 17 550 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[48] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky tedy činí 29 236 Kč (3 000 Kč + 5 000 Kč + 17 550 Kč + 3 686 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 12. září 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu