



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: **Medin, a.s.**, se sídlem Vlachovická 619, Nové Město na Moravě, zastoupená Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem se sídlem Dělnická 1628/9, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2025, č. j. 30 Af 45/2023 - 82,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2025, č. j. 30 Af 45/2023 - 82, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2023, č. j. 28521/23/5200-11431-702498, **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 46 357 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Radka Buršíka, advokáta.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 8. 2023, č. j. 28521/23/5200-11431-702498, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil tři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „*správce daně*“) ze dne 22. 2. 2022, kterými správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

(dále jen „zákon o daních z příjmů“), za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017 v celkové výši 4 639 930 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 927 986 Kč.

[2] Pro účely projednání kasační stížnosti je významné, že důvodem doměření daně žalobkyni bylo (mj.) to, že měla zneužít právo v souvislosti s uplatněním výdajů na reklamu spočívající v propagaci žalobkyně jako hlavního partnera basketbalového klubu *BK Pardubice* na utkáních tohoto klubu a souvisejících akcích prostřednictvím britské společnosti *SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED* (dále jen „společnost *SRM CEE*“).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 29. 5. 2025, č. j. 30 Af 45/2023 – 82, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Krajský soud při posouzení věci vycházel z následujícího skutkového stavu. Předmětem sporu byly výdaje žalobkyně na reklamu v letech 2015 až 2017. Reklamní plnění měla žalobkyni poskytnout společnost *SRM CEE*. Plnění spočívalo v propagaci žalobkyně jako hlavního partnera basketbalového klubu *Pardubice* na utkáních tohoto klubu a souvisejících akcích. Tuto propagaci zajišťoval basketbalový klub skrze společnost *BK Pardubice, a.s.* (dále jen „společnost *BK Pardubice*“), přičemž společnost *SRM CEE* byla pouze nositelem reklamních práv. Žalovaný připustil, že žalobkyně vynaložila výdaje na reklamní plnění v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, avšak následné transakce (popsané níže) představují zneužití práva, pro něž tyto výdaje nelze chápat jako daňově uznatelné.

[5] Žalobkyně nakupovala reklamu u basketbalového klubu *Pardubice* již od roku 2009, nejprve od nizozemské společnosti *SPORT RELATIONS & MANAGEMENT B. V.*, coby tehdejší nositelky reklamních práv (dále jen „společnost *SRM BV*“; společnost *SRM BV* vznikla původně pod firmou *4Industrial Invest B. V.* a byla vlastněná Ing. Miroslavem Havlíčkem, předsedou představenstva a jedním z majitelů žalobkyně). Daňové orgány zjistily, že na účet společnosti *SRM BV* zasílaly různé české společnosti částky v řádech až stovek milionů korun. Žalobkyně zaslala na tento účet v letech 2009 až 2011 celkem 13 milionů Kč za reklamu. Část peněz z tohoto účtu (celkem 33 milionů Kč) následně putovala na druhý účet společnosti *SRM BV* a to v letech 2009 až 2012, kdy k němu měl dispoziční právo Ing. Miroslav Havlíček, z čehož bylo 12 milionů Kč vybráno v hotovosti a další platby byly měsíčně odesílány na další bankovní účty.

[6] Obdobná situace se opakovala i v letech 2015 až 2017 v případě společnosti *SRM CEE* či americké společnosti *SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED* (dále jen „společnost *SRM LLC*“). Na účty těchto společností zasílala řada českých společností (včetně žalobkyně) částky v řádech desítek milionů korun. Tyto peníze pak společnosti přeposílaly na české účty společností se sídlem na Kypru, Seychelách, ve Velké Británii či v USA.

[7] Krajský soud poukázal na to, že konkrétně v období od 31. 8. 2016 do 30. 11. 2017 žalobkyně zaslala na kyperské účty britské společnosti *SRM CEE* celkem cca 12,8 mil. Kč a 50 tis. EUR. Společnost *SRM CEE* zase zaslala v období od 11. 1. 2017 do 22. 11. 2017 britské společnosti *HAVPOLIS INVEST LTD* (dále jen „společnost *HAVPOLIS*“), kterou vlastnil Ing. Miroslav Havlíček, postupně celkem 13,19 mil. Kč. Z účtu společnosti

pokračování

HAVPOLIS někdo vybral v srpnu 2017 1,5 mil. Kč v hotovosti a v prosinci 2017 z něj odešlo 11,6 mil. Kč na soukromý účet Ing. Havlíčka. Z toho byl opět v lednu 2018 vybrán 1 mil. Kč v hotovosti a od prosince 2017 do února 2017 z něj Ing. Havlíček odeslal postupně cca 10,6 mil. Kč na další své soukromé účty a na účet své manželky.

[8] Podle krajského soudu žalovaný srozumitelně vysvětlil, v čem spočívalo zneužití práva. Žalovaný nepopřel, že žalobkyně vynaložila alespoň část uhrazených prostředků na to, aby nakoupila reklamu od basketbalového klubu Pardubice prostřednictvím společnosti SRM CEE a tato reklama naplnila svůj ekonomický účel. Výdaje na tuto reklamu tedy žalobkyni posloužily či přinejmenším mohly sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný však dle krajského soudu z řady dalších okolností správně dovodil, že propagace žalobkyně byla pouze „vedlejšíím efektem“, nikoliv hlavním smyslem toho, proč žalobkyně společnosti SRM CEE platila za reklamu vysoké částky. Tímto hlavním smyslem bylo dosažení daňového zvýhodnění, jelikož žalobkyně si snížila daň z příjmů tím, že ze základu daně odčerpala milionové částky a tyto „nezdaněné peníze“ byly následně převedeny na další společnosti zapojené do uměle vytvořené struktury, přičemž alespoň část z nich skončila u předsedy žalobkynina představenstva Ing. Miroslava Havlíčka.

[9] Cena reklamního plnění dle krajského soudu nehrála roli. Skutečnost, že byla cena reklamy značně nadhodnocená, měla pouze ten důsledek, že správce daně pojal vůči žalobkyni podezření a rozhodl se její marketingové výdaje hlouběji prověřit. Jeho následná zjištění jej pak vedla k závěru, že žalobkyně umělým jednáním zneužila právo. Z tohoto důvodu daňové orgány v průběhu řízení netvrdily ani neprokazovaly, že žalobkyně nakoupila od spojených osob reklamu za ceny neodpovídající tržním cenám, což by vedlo k částečnému odepření jejich uznatelnosti podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí hovořil o tom, že se žalobkyně ani nepokusila získat reklamu levněji přímo od basketbalového klubu – společnosti BK Pardubice, neříkal tím podle krajského soudu, že by podstatou problému byla cena reklamy, ale pouze poukazyval na jednu z podezřelých okolností jednání žalobkyně.

[10] Žalovaný podle krajského soudu jasně definoval, v čem spočívala neoprávněná daňová výhoda žalobkyně. Šlo o snížení jejího základu daně a také o nezdaněný příjem předsedy jejího představenstva. Naopak žalovaný netvrdil, že by součástí daňového zvýhodnění měly být i platby, které SRM CEE prováděla na účty dalších společností. Bezprostřední prospěch žalobkyně či osob, které ji ovládaly, z těchto plateb nebyl prokázán. Žalovaný je ve svém rozhodnutí podle krajského soudu zmiňuje jen proto, že podle něj dosvědčují rozsáhlou umělou strukturu společností, do které byla společnost SRM CEE zapojena. Z jejich „značně podezřelé“ povahy lze dle krajského soudu také zpětně usuzovat i na obdobnou povahu plateb, které společnosti SRM CEE odváděla žalobkyně a které společnost SRM CEE vyplácela společnosti HAVPOLIS.

[11] Krajský soud měl za splněný objektivní i subjektivní test zneužití práva, jak jej vymezila judikatura Nejvyššího správního soudu, především rozsudek ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 - 42, ve věci *K-T-V Domeana a.s.* (dále jen „rozsudek ve věci KTV Domeana“). K objektivnímu testu soud uvedl, že v rámci objektivního prvku se měl žalovaný ptát, proč zákon umožňuje odečíst od příjmů ještě před jejich zdaněním některé

výdaje. Je tomu tak proto, že tuto část příjmů nevyužívá daňový subjekt pro sebe, resp. pro své vlastníky, nýbrž vynakládá je na to, aby v budoucnu dosáhl dalších příjmů, které bude stát opět moci zdanit. Jestliže ale daňový subjekt namísto toho výdaje využije jen jako „kanál“, kterým vyvádí pryč určitou část svých příjmů, aby je poté mohl „pokoutně vyplatit“ svým vlastníkům nebo osobám, které jej ovládají, či jsou s nimi spřízněny, tak nepochybně účel odečtení výdajů nenaplnuje. Nic na tom nemůže změnit fakt, že „určitá část“ z takto vyvedených peněz opravdu poslouží zákonem předvídanému účelu (zde propagaci žalobkyně). Pokud při tom podstatná část vynaložených výdajů skončí „v kapsách“ spřízněných osob, pak nelze než konstatovat, že ony skutečné výdaje na reklamu posloužily jen jako jakási „klouzačka“, po níž se „svezly“ ony „stranou ulité“ peníze, o což celou dobu daňovému subjektu šlo.

[12] Podle krajského soudu v tomto pojetí splnění objektivní podmínky (rozpor jednání žalobkyně s účelem a smyslem zákona) do značné míry vyvěrá ze splnění podmínky subjektivní a je s ní propojeno (převažujícím účelem jednání žalobkyně bylo získat daňovou výhodu), což odpovídá i závěrům judikatury. Organům daňové správy se podařilo prokázat, že daňová výhoda byla v tomto případě převažujícím účelem celé obchodní transakce, do níž se žalobkyně zapojila. Krajský soud neuvěřil tvrzení žalobkyně, že cílem struktury společností, zapojených do zkoumaných transakcí, nebylo dosáhnout daňového zvýhodnění.

[13] Ze zjištěného skutkového stavu je dle krajského soudu evidentní, že obsahuje řadu prvků, které jsou typické jak pro daňové podvody, tak pro zneužívání práva v daňové oblasti, včetně personálního propojení všech zúčastněných společností, zapojení společností sídlících v zahraničních jurisdikcích, tzv. daňových rájích, vysoké finanční částky, které si tyto společnosti mezi sebou převáděly – v nynějším případě až ve výši stovek milionů, a hotovostní výběry ve velkých objemech. Uvedené ve svém souhrnu svědčí o tom, že smyslem struktury bylo umožnit řadě českých korporací účelově manipulovat se svým daňovým základem. Pokud určité částky mířily v pravidelných intervalech z účtů společností SRM BV, SRM CEE a SRM LLC (dále tyto společnosti souhrnně jako „skupina SRM“) na účty manažera a hráčů basketbalového klubu, v kontextu ostatních finančních toků se mohlo stejně dobře jako o honoráře jednat i o platby těmto osobám za „mlčení či za nezáměr o záležitosti, do kterých byl basketbalový klub zapojen“.

[14] Krajský soud též uvedl, že vzhledem k množství hotovostních výběrů, které v celém schématu figurují, je „klidně možné“, že k dalším penězům z 22 milionů Kč (které stěžovatelka zaplatila v rozhodném období za reklamní služby společnosti SRM CEE) se Ing. Havlíček nebo s ním spřízněné osoby dostaly jinou cestou, kterou se rozkrýt nepodařilo. Krajský soud připustil, že takový předpoklad není podložený, ale nelze ho vyloučit. Proto ze samotného faktu, že u Ing. Havlíčka neskončilo prokazatelně celých 22 milionů Kč uhrazených žalobkyní (ale pouze 13,19 milionů Kč), „nic dobrého pro žalobkyni neplyne“.

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

pokračování

[16] Stěžovatelka úvodem namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud podle jejího názoru založil odůvodnění svého rozsudku na názorově subjektivně zabarvených pejorativních výrazech, které nemají oporu ve skutkových zjištěních a správním spisu. Stěžovatelka za reklamu prostřednictvím skupiny společností SRM zaplatila v období 2009 – 2018 celkem částku 58,3 milionů Kč. Proto nedává smysl konstrukce krajského soudu, že snahou stěžovatelky, resp. Ing. Havlíčka bylo pouze získat zpět částku 13,19 milionů Kč. Stěžovatelka má za spekulativní a skutkově nepodložené též úvahy krajského soudu o možných platbách manažerovi i hráčům basketbalového klubu za „mlčení“ (viz odstavec [13] výše) a o tom, že Ing. Havlíček mohl nabýt další peněžní prostředky prostřednictvím hotovostních výběrů (viz odstavec [14] výše). Stěžovatelka též poukazuje na to, že krajský soud na několika místech rozsudku vychází z toho, že cena reklamního plnění byla nadhodnocená, k čemuž mu ovšem chybí opora ve spisu. Daňové orgány nezkoumaly tržní cenu reklamního plnění.

[17] Ve věcné části svých námitek stěžovatelka předně popírá, že by splnila objektivní podmínku zneužití práva. Snížení jejího daňového základu nemůže být neoprávněnou daňovou výhodou, neboť vynaložené prostředky na reklamní plnění jí přinesly ekonomický užitek, stejně jako desítkám jiných subjektů, které zvolily shodný způsob propagace v prostředí basketbalového klubu. V daňovém řízení dle stěžovatelky nebylo prokázáno, že by výdaje stěžovatelky na reklamní plnění sloužily jako „klouzačka“ k tomu, aby jejich podstatná část skončila „v kapsách“ spřízněných osob.

[18] Stěžovatelka poté interpretuje napadený rozsudek tak, že krajský soud spatřoval zneužití práva v následujícím: (a) vytvoření umělé struktury, včetně zahraničních společností v daňových rájích, za účelem vyvedení nezdaněných prostředků mimo území České republiky, personálně propojené přes zainteresované osoby, kdy jednou z těchto osob je předseda představenstva stěžovatelky, Ing. Havlíček; (b) nadhodnocená výše reklamního plnění, spojená s neuzavřením smlouvy přímo s basketbalovým klubem a ekonomickou nevýhodností obchodního modelu prodeje reklamního plnění prostřednictvím skupiny SRM; a (c) okolnosti finančních transakcí v celkové výši 13,19 milionů Kč mezi společnostmi HAVPOLIS a SRM CEE.

[19] V další části kasační stížnosti stěžovatelka obsáhle polemizuje s okolnostmi označenými (a) až (c) v předchozím odstavci. Ohledně bodu (a) stěžovatelka zpochybňuje personální propojení Ing. Havlíčka s dalšími společnostmi skupiny SRM a tvrdí, že Ing. Havlíček se na činnosti společností nepodílel, neovlivňoval je ani mu nebylo o jejich aktivitách nic známo. V této souvislosti stěžovatelka připouští pouze to, že Ing. Havlíček, resp. jeho manželka obdrželi platby v celkové výši 13,19 milionů Kč. Dále připouští existenci dispozičního práva Ing. Havlíčka k českému bankovnímu účtu společnosti SRM BV, což vysvětluje „opomenutím“ (zrušit dispoziční právo poté, co společnost převzala skupina SRM) a dodává, že v daňovém řízení se neprokázalo, že by Ing. Havlíček svého dispozičního práva využil.

[20] Ohledně bodu (b) stěžovatelka popírá, že by reklamní plnění bylo nadhodnoceno a zdůrazňuje, že v daňovém řízení toto nebylo prokázáno. Ohledně bodu (c) (platba částky 13,19 milionů Kč Ing. Havlíčkovi a jeho manželce) stěžovatelka vysvětluje, že šlo o splacení

zápůjčky, kterou Ing. Havlíček poskytl v roce 2007 společnosti 4Industrial Invest B.V., přičemž tuto společnost později převzala skupina SRM.

[21] Ve zbylé části kasační stížnosti stěžovatelka vysvětluje, proč nebrojí proti závěrům krajského soudu týkajícím se kontrolního zjištění ohledně odměny za poradenské služby poskytnuté společností APOGEO (tyto služby byly též jedním z důvodů doměření daně z příjmů, avšak soud je zde dále nerekapituluje právě proto, že proti nim stěžovatelka žádnou kasační námitku neuplatnila).

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný a již z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka spíše nesouhlasí s právním posouzením krajského soudu. V souvislosti se splněním objektivní podmínky testu zneužití práva žalovaný tvrdí, že stěžovatelka sice formálně naplnila podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, její jednání však spočívalo v uměle vytvořeném obchodním schématu, jehož hlavním cílem bylo snížení daňového základu a získání nezdaněných příjmů Ing. Havlíčkovi. Reklamní plnění pak bylo pouze „vedlejším produktem“. Žalovaný má také za to, že personální propojení Ing. Havlíčka se společnostmi zapojenými do schématu bylo prokázáno, jelikož Ing. Havlíček figuroval ve vedoucích orgánech podstatné části těchto společností, případně měl dispoziční oprávnění k jejich bankovním účtům a v konečném důsledku taky inkasoval částku 13,19 milionů Kč.

[23] Krajský soud podle žalovaného rovněž nevyslovil kategorický závěr o nadhodnocené ceně reklamy. Otázka ceny nebyla v daňovém řízení pro posouzení zneužití práva podstatná a sloužila pouze jako podnět k prověření jednání stěžovatelky. Stěžovatelka dle žalovaného také neprokázala poskytnutí zápůjčky ve výši 13,19 milionů Kč Ing. Havlíčkem a způsob, jakým měly být údajně zapůjčené prostředky vráceny, považuje za nevěrohodný. Závěrem žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

[24] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka opakuje svou argumentaci z kasační stížnosti. Znovu poukazuje na spekulativní úvahy krajského soudu a zpochybňuje personální propojení Ing. Havlíčka se skupinou SRM. Dále stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2025, č. j. 21 Afs 94/2025 – 83, který se týkal daňové uznatelnosti nákladů na reklamu poskytovanou jinému daňovému subjektu společností BK Pardubice a zprostředkovanou společností SRM CEE. V tehdejší věci nebyla struktura celé transakce zpochybněna, přestože byla stejná jako v nynější věci. Identické plnění realizované identickým subjektem by tedy dle stěžovatelky nemělo být posouzeno v jednom případě jako zneužití práva a v druhém případě jako standardní daňově účinný náklad.

[25] Žalovaný ve své duplice rovněž opakuje svou dřívější argumentaci a dále uvádí, že srovnání s případem řešeným v rozsudku č. j. 21 Afs 94/2025 – 83 je irelevantní.

[26] 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

pokračování

(§ 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.

[27] Kasační stížnost je důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námítky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[29] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud užil v napadeném rozsudku pejorativních výrazů. K tomu kasační soud uvádí, že sama forma jazykového vyjádření důvodů rozhodnutí nemůže být důvodem nepřezkoumatelnosti. Významné je totiž pouze to, zda jsou z napadeného rozsudku důvody zamítavého rozhodnutí patrné, a tak tomu nepochybně je. Ostatně stěžovatelka věnuje převážnou část kasační argumentace především polemice se skutkovými zjištěními daňových orgánů a aprobujícím úsudkem krajského soudu. Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud v napadeném rozsudku vskutku často volil nepřiliš vhodné výrazy (např. že „*skutečné výdaje na reklamu posloužily jen jako jakási ‚klouzačka‘, po níž se ‚svezly‘ ony ‚stranou ulité‘ peníze*“ – viz odstavec 59 napadeného rozsudku). Taková skutečnost však sama o sobě nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nezpůsobuje.

[30] Nejvyšší správní soud též obecně souhlasí se stěžovatelkou, že některé úvahy krajského soudu jsou spekulativní, nemají základ ve skutkových zjištěních a v napadeném rozsudku by neměly mít místo. Typickým příkladem takových úvah (na něž též kriticky poukazuje stěžovatelka) je, že (a) podle krajského soudu platby hráčům basketbalového klubu a manažerovi mohly být platbami za „*za mlčení či za nezájem o záležitosti, do kterých byl basketbalový klub zapojen*“ (odstavec 64), nebo že (b) nelze vyloučit, že k dalším penězům z 22 milionů Kč se Ing. Havlíček nebo s ním spřízněné osoby „*dostaly jinou cestou*“ (odstavec 68). Také tento způsob odůvodnění rozsudku považuje kasační soud za nevhodný, nicméně ani to nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Předně – z těchto úvah je vždy dostatečně zřejmé, jaká tvrzení krajský soud vzal za prokázaná, kde již začínají jeho volné úvahy nad možným vývojem situace, a že tyto úvahy nemají ukotvení ve zjištěném skutkovém stavu a správním spisu. Především však je také zřejmé, že zmíněné úvahy nepředstavují nosné důvody zamítavého výroku napadeného rozsudku; jde spíše o diskusi „nad rámeč nutného“. S jistou nadsázkou by se dalo říct, že napadený rozsudek netrpí nedostatkem důvodů, ale spíše „přebytkem“ důvodů, přičemž některé z nich jsou zbytečně spekulativní.

[31] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je přezkoumatelný a kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[32] Nejvyšší správní soud tak může přikročit k věcnému posouzení kasační stížnosti. V projednávané věci je sporná především otázka, zda jednání stěžovatelky (tj. vynaložení

výdajů na reklamu od společnosti SRM CEE a následné odečtení těchto výdajů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) představuje zneužití práva.

[33] Daňový řád vymezuje zneužití práva tak, že *při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu* (§ 8 odst. 4 daňového řádu).

[34] Citované ustanovení vychází z tzv. testu zneužití práva, který ve své judikatuře zavedl Soudní dvůr Evropské unie (zejména v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*) a později jej do své judikatury převzal také Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, č. 1778/2009 Sb. NSS; rozsudky ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 – 46; a ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023 – 78, č. 4630/2024 Sb. NSS; nebo rozsudek ve věci *KTV Domeana*; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Tento test je založený na dvou podmínkách (objektivní a subjektivní), které musí být splněny kumulativně.

[35] Objektivní podmínka spočívá v tom, že jednání daňového subjektu (i přes formální naplnění zákonných požadavků) vede k získání daňové výhody, jejíž přiznání by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona. Subjektivní podmínka pak spočívá v tom, že hlavním či převažujícím účelem jednání daňového subjektu bylo získat onu daňovou výhodu.

[36] V nynější věci stěžovatelka rozporuje naplnění (mimo jiné) objektivní podmínky. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval tím, zda byla v projednávané věci tato podmínka splněna.

[37] Jak již bylo uvedeno výše, objektivní podmínka je naplněna tehdy, pokud je dosaženo zákonodárcem „nezamýšlené“ daňové výhody, která odporuje účelu příslušných zákonných ustanovení. Ilustrativním příkladem této úvahy je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023 – 78, týkající se osvobození příjmů z podílu na zisku vyplacených dceřinou společností mateřské společnosti [§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. zákona o daních z příjmů]. V uvedené věci Nejvyšší správní soud dovedl, že účelem daného osvobození je zabránit dvojímu zdanění téhož zisku a umožnit jeho zdanění až na úrovni konečného příjemce. V tehdejší věci však v kombinaci s dalšími okolnostmi došlo k faktickému vyloučení zdanění tohoto zisku, tedy k výsledku, který již byl v rozporu s účelem dané úpravy. Objektivní podmínka zde proto byla naplněna právě kvůli výsledné daňové výhodě odporující smyslu osvobození.

[38] V nyní posuzované věci však obdobná situace nenastala. Stěžovatelka v projednávané věci uplatnila náklady na reklamu jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého se *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. O zaplacenou cenu reklamy tak snížila svůj základ daně, čímž získala daňové zvýhodnění.

[39] Účelem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se zabýval Ústavní soud, který v nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/01 (judikatura Ústavního soudu je dostupná

pokračování

na www.usoud.cz), uvedl, že zákon dovoluje odečíst od příjmů z podnikání výdaje „zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání“ (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 4 Afs 109/2022 – 32). Nejvyšší správní soud pak také v rozsudku ve věci *KTV Domeana* ke smyslu citovaného ustanovení uvedl, že „[s]mysl celého § 24 zákona o daních z příjmů je do značné míry propojen právě s tím, že se jako daňově účinné uznávají jen reálné, nikoli uměle vytvořené náklady“ (současně však připustil, že „umělost“ jednání se zpravidla posuzuje v rámci subjektivní podmínky).

[40] Jak sám žalovaný uvedl, daňové orgány netvrdily ani neprokazovaly, že by cena za reklamní plnění byla nadhodnocená a že by tedy **tyto náklady** byly neúčelné či uměle vytvořené (bez ekonomické racionality) či že reklama byla nesmyslná či zjevně nepřínosná pro podnikání stěžovatelky. Naopak žalovaný připustil, že reklamní plnění bylo realizováno a že mohlo splnit svůj zamýšlený hospodářský účel. Stěžovatelčiny náklady na reklamu tedy účelné byly a vedly či přinejmenším mohly vést k zamýšlenému cíli, kterým je rozvoj jejího podnikání. Za těchto okolností proto nelze dovodit, že by uplatněním těchto výdajů stěžovatelka získala daňovou výhodu, která by byla v rozporu se smyslem a účelem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak je vymezila výše citovaná judikatura. Objektivní podmínka testu zneužití práva proto není v projednávané věci naplněna.

[41] Obecně lze konstatovat, že v případech „běžných“ nákupů zboží či služeb bude v souvislosti s daní z příjmů právnických osob jen výjimečně přicházet v úvahu zneužití práva. Bude tomu tak proto, že ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je formulováno velmi obecně a samo již stanoví i **účel** vynaložených výdajů (nákladů) – musejí totiž sloužit k *dosazení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*. Pokud výdaje tomuto účelu skutečně slouží, bude velmi obtížné nalézt argumentaci, proč takové výdaje současně představují zneužití práva z objektivního hlediska, konkrétně jak takové výdaje materiálně popírají účel právní úpravy, ačkoli byly využité k zákonem předvídaným účelům. Daňové právo navíc již na mnohé možné excesy reaguje prostřednictvím jiných nástrojů (např. upravení základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Zákaz zneužití práva lze přitom aplikovat až jako prostředek *ultima ratio* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 – 94, č. 2085/2010 Sb. NSS, nebo rozsudek ve věci *KTV Domeana*).

[42] Nejvyšší správní soud pro dokreslení podotýká, že úvahy žalovaného ohledně aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu k nákladům stěžovatelky na reklamu jsou poněkud rozporuplné. Na jedné straně žalovaný připouští, že podmínky (a účel) tohoto ustanovení stěžovatelka splnila. Na druhé straně však z dalších skutečností a navazujících transakcí dovozuje, že v konečném důsledku byl tento náklad vynaložen za jiným účelem než za reklamu ve prospěch stěžovatelky – totiž za účelem vyvedení peněžních prostředků pro Ing. Havlíčka a jeho manželku. Bylo úlohou daňových orgánů, aby tuto otázku vyřešily jednoznačně. Pokud měly za to, že účelem nákladů na reklamu bylo jen získání daňové výhody, pak by nemohlo jít z pohledu stěžovatelky o účelně vynaložený náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a dokazování a právní závěry daňových orgánů měly jít právě tímto směrem (což se nestalo).

[43] Krajský soud v napadeném rozsudku spatřoval naplnění objektivní podmínky v tom, že „*podstatná část vynaložených výdajů skončí ‚v kapsách‘ spřízněných osob*“ a že „*ony skutečné výdaje na reklamu posloužily jen jako jakási ‚klouzačka‘, po níž se ‚svezly‘ ony ‚stranou ulité‘ peníze, o což celou dobu daňovému subjektu šlo.*“ Pouhá skutečnost, že stěžovatelka a společnost SRM CEE (potažmo i společnost BK Pardubice) mohly být personálně propojené, však v nynější věci nemůže být důvodem pro splnění objektivní podmínky zneužití práva. Obchodní transakce mezi spojenými osobami nejsou samy o sobě zakázány a ani nevylučují uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud odpovídají podmínkám, za nichž by je v běžných obchodních vztazích sjednaly osoby nespojené. Ani hypotetická skutečnost, že by Ing. Havlíček ovládal společnost SRM CEE a ta mu následně fakticky vyplácela zisk plynoucí z obchodování se stěžovatelkou, by bez dalšího stěžovatelce nebránila uplatnit náklady na reklamu jako daňově účinné výdaje, pokud by splňovaly zákonné podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[44] Krajský soud tedy pochybil, pokud dospěl k závěru, že v projednávané věci byla naplněna objektivní podmínka testu zneužití práva, čímž zatížil své rozhodnutí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[45] Žalovaný shledal naplnění objektivní podmínky testu zneužití práva v „*absenci objektivního, logického vysvětlení činnosti, která nesleduje jiný účel než daňové zvýhodnění*“. Tato skutečnost by však odůvodňovala toliko naplnění **subjektivní** podmínky, která spočívá právě v tom, že hlavním či převažujícím účelem jednání daňového subjektu bylo získat daňovou výhodu. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbyvá než konstatovat, že žalovaný při posouzení objektivní podmínky testu zneužití práva pochybil.

[46] Zdejší soud se již dále nezabýval skutkovými otázkami ohledně personálního propojení stěžovatelky se skupinou SRM či plateb v celkové výši 13,19 milionů Kč, jelikož jejich posouzení by bylo s ohledem na výše uvedené závěry nadbytečné.

[47] Kasační soud dospěl k závěru, že v projednávané věci nebyla naplněna objektivní podmínka zneužití práva, krajský soud měl proto rozhodnutí žalovaného zrušit, a pokud tak neučinil, je napadený rozsudek nezákonný. Nejvyšší správní soud jej proto zrušil podle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však krajskému 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 mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

[48] Závěry ohledně reklamních služeb nelze výrokově oddělit od zbylé části rozhodnutí žalovaného, proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než toto rozhodnutí zrušit jako celek. Nejvyšší správní soud se však správností dalších závěrů (tj. těch, které se netýkají reklamních služeb od společnosti SRM CEE), které vedly k doměření daně, nezabýval. Daňové orgány z nich proto mohou v dalším řízení opět vycházet.

[49] 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 vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku. V dalším řízení tak bude vycházet z toho, že jednání stěžovatelky – uplatnění nákladů na reklamní služby zprostředkované společností SRM CEE za zdaňovací

pokračování

období 2015, 2016 a 2017 nebylo v rozporu se smyslem a účelem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a objektivní podmínka zneužití práva proto nebyla naplněna.

[50] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského 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 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 výrokiem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[51] Stěžovatelka byla ve věci úspěšná, 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.

[52] 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 krajským soudem určena podle § 11 odst. 1 písm. a) a písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024, a to za tři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí zastoupení, sepsání žaloby a replika na vyjádření žalovaného), tedy v celkové výši 9 300 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku 300 Kč za každý ze tří úkonů právní služby, tedy celkem 900 Kč. Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 6. a § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025, a to za dva úkony právní služby po 10 300 Kč [sepsání kasační stížnosti, replika na vyjádření žalovaného; výše peněžitého plnění v projednávané věci přesahuje částku 500 000 Kč, za tarifní hodnotu se proto v souladu s § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu považuje tato částka], spolu s náhradou hotových výdajů za tyto úkony v celkové výši 900 Kč. Odměna advokáta za zastupování v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti tak činí částku 31 700 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 6 657 Kč, tj. 21 % z částky 31 700 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[53] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky činí 46 357 Kč (3 000 Kč + 5 000 Kč + 31 700 Kč + 6 657 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradu 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 6. února 2026

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu