



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **JIP východočeská, a.s.**, sídlem Hradištská 407, Pardubice - Polabiny  
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem, sídlem Šikulova 190/17,  
Brno

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2025, č.j. 1009/25/5200-11434-707603,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2025, č.j. 1009/25/5200-11434-707603, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 55 030 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jakuba Šotníka, advokáta.**

**Odůvodnění:**

I.

Napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2025, č.j. 1009/25/5200-11434-707603 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobkynino odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj – dodatečnému platebnímu výměru – ze dne 11. 12. 2023, č.j. 1955392/23/2301-51523-405020, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 850 000 Kč a stanoveno daňové penále v částce 570 000 Kč.

## II.

### Žaloba

2. Žalobkyně ve velmi obsáhlé žalobě uvedla, že spornou otázkou je daňová uznatelnost nákladů ve výši 15 mil. Kč na reklamní a propagační služby poskytnuté společností SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED, 1 Kings Avenue, Winchmore, London N21 3NA, United Kingdom, reg. no. 7480890, pobočka SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED, Grigori Afxentiou & Andrea Vlami, 321/1, Mesa Geitonia, 4003 Limassol, Cyprus, reg. č.: Y18007529T (dále jen „*SRM*“) v rámci sponzoringu basketbalového klubu BK JIP Pardubice. Služby spočívaly v propagaci loga ELKO pro obchodní korporaci ELKO, velkoobchod nápojů s.r.o. (dále jen „*ELKO*“) během domácích zápasů basketbalového klubu BK JIP Pardubice v herní sezóně roku 2018 (aktuálně BK KVIS Pardubice - v kontrolovaném zdaňovacím období 2018 pod názvem BK JIP Pardubice). Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že tyto náklady nesplňují podmínky § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (dále jen „*ZDP*“), neboť nebyl prokázán rozsah a obsah poskytnutého plnění. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasí.
3. Žalobkyně popsala dosavadní průběh daňového řízení a zdůraznila, že v rámci daňové kontroly plně spolupracovala se správcem daně, učinila mnoho podání, předložila nespočetně důkazních prostředků a účastnila se výsledků všech svědků. Též v odvolacím řízení navrhovala další dokazování [předložila zejména Znalecký posudek č. 523-21-2024 „*MRKTG-ekonomické posouzení tržní hodnoty (THO)*“ ze dne 21. 8. 2024 (dále jen „*Znalecký posudek*“), zpracovaný znalcem dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D. (dále jen „*znalec*“), navrhovala opětovný výslech pana P. S., předsedy představenstva BK Pardubice a.s., DIČ: CZ27654796 (dále jen „*BK Pardubice*“), výslech paní D. D., výslech znalce]. Veškeré navrhované důkazní prostředky však žalovaný odmítl a vydal napadené rozhodnutí. Podle žalobkyně tím došlo k nedostatečnému zjištění skutkového stavu, žalovaný rezignoval na cíl daňového řízení, kterým je správné zjištění a stanovení daně, a nesplnil své povinnosti v rámci dokazování a tuto svou povinnost v rámci nalézacího řízení se snaží neoprávněně delegovat na soud.
4. Dle žalobkyně je tak předmětem sporu mezi ní a žalovaným hodnocení smlouvy uzavřené dne 6. 11. 2017 mezi žalobkyní (resp. společností ELKO) a dodavatelem SRM o propagaci a reklamě (konkrétně tedy „*Promotion and Advertisement Contract 2018*“, dále jen „*Smlouva*“), a na ní navazující rozsah poskytnutého reklamního a propagačního plnění a jeho prokázání ze strany žalobkyně. Dle Smlouvy byla předmětem propagace a reklamy propagace loga hlavního partnera ELKO za smluvní cenu 14 000 000 Kč. Dle dodatku ke smlouvě došlo ke zvýšení ceny ze 14 mil. na 15 mil. Kč. Toto reklamní plnění bylo poskytnuto ve vztahu k reklamě a propagaci loga ELKO, a to ve spojení s basketbalovým Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

klubem BK JIP Pardubice. SRM jako poskytovatel se zavázala poskytnout smluvené reklamní a propagační plnění loga ELKO jako hlavního partnera během zápasů národní basketbalové ligy Kooperativa od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, konkrétně poskytnutím možností propagace specifikovaných v Příloze č. 1 Smlouvy (dále jen „Příloha č. 1“). Jednalo se o reklamu a propagaci v druhé polovině hrací sezony 2017/2018 a první polovině hrací sezony 2018/2019. Reklamní a propagační plnění pro společnost SRM zajišťovala BK Pardubice.

5. Konkrétní žalobní námitky proti napadenému rozhodnutí (24 stran textu žaloby) rozdělila žalobkyně do následujících skupin:
- . daňová uznatelnost nákladů na reklamu a propagaci
  - a. neurčitost Smlouvy
  - b. rozsah reklamního a propagačního plnění
  - c. pochybnosti ve vztahu k realizaci reklamního plnění
  - d. šetření u subdodavatele reklamy
  - e. přiměřenost ceny a Znalecký posudek
  - f. minimálně nutné výdaje
  - g. účelové maření dokazování.
6. Dle žalobkyně reklama ve vztahu k sponzoringu sportovního klubu (BK JIP Pardubice) představuje v podmínkách České republiky naprosto běžnou formu propagace konkrétní společnosti prostřednictvím sportu. Jedná se o formu sponzoringu, která je obecně daňově uznatelným nákladem. Žalobkyně si neumí představit situaci, kdy by jakákoliv společnost, která sponzoruje sportovní klub a jako protiplnění je prezentováno její logo a jsou jí poskytovány další související reklamní a propagační plnění, nenaplnila podmínky § 24 odst. 1 ZDP. To vše v situaci, kdy žalovaný nezpochybňuje realizaci této reklamy u žalobkyně. Žalobkyně předložila důkazní prostředky, které nezpochybnitelně prokazují poskytnutí reklamy/propagace loga ELKO ze strany SRM uskutečněné v roce 2018. Jednalo se o velké množství důkazních prostředků z různých zápasů a prokazujících různé typy plnění. Toto všechno bylo potvrzeno výsledky pánů Lejsků, kteří namátkovou a průběžnou kontrolou existenci a rozsah reklamního plnění potvrdili. Žalobkyně tak předložila dostatečně věrohodný a reprezentativní vzorek reklamního plnění a dostala svému důkaznímu břemenu. Konkrétně žalobkyně podrobně doložila a vysvětlila 10 ze 25 zápasů ve Sportovní hale Dašická a další plnění (zejména prostřednictvím Beksa TV, internetových stránek BK JIP Pardubice, FB). Judikatura Nejvyššího správního soudu dle názoru žalobkyně nevyžaduje to, aby byla reklama v rámci sponzoringu konkrétního sportovního klubu prokázána v průběhu každého zápasu, u každého jednotlivého reklamního plnění. Toto však vyžaduje žalovaný, který má reklamní plnění za prokázané jen v případech těch zápasů, které žalobkyně doložila. Dle názoru žalobkyně však takto žalovaný žádá prokázání reklamního plnění ve standardu absolutní jistoty, nikoliv přiměřené míry pravděpodobnosti, jak vyžaduje Nejvyšší správní soud. Pokud by však potvrdil přístup žalovaného, je na místě požadovat uplatnění esenciálních nákladů. Z předložených důkazních prostředků ani z provedených výslechů svědků nevyplývá, že by reklamní plnění nemělo být uskutečněno, resp. že třeba bylo poskytnuto jen během určitých zápasů týmu BK JIP Pardubice. Takto ani sponzoring sportovních klubů Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

nefunguje. Na základě těchto skutečností, v kombinaci s předloženými videozáznamy, snímky obrazovky, přehledu reklamního plnění 2018, výslechy svědků atp. je možné dospět k závěru, že reklamní plnění bylo fakticky poskytnuto, a to v daném rozsahu. Žalobkyně se proto domnívá, že žalovaný postupoval v rámci dokazování excesivně, když důkazní prostředky předložené žalobkyní hodnotil nesprávně, výslechy svědků interpretoval tendenčně, resp. je spíše dezinterpretoval a veškeré důkazní prostředky navržené v rámci odvolacího řízení (například výslech svědka pana S. a paní D., Znalecký posudek, výslech znalce) odmítnul provést s tím, že vzhledem k neurčitosti smluvního ujednání nemají žádný vypovídací potenciál. Tím žalovaný zatížil odvolací řízení procesní vadou. Žalobkyně se domnívá, že prokázala to, že došlo k poskytnutí reklamního plnění dle Přílohy č. 1, proto žádá, aby veškeré náklady na reklamu a propagaci hrazené SRM v částce 15 mil. Kč byly posouzeny jako daňově uznatelný náklad. Pokud by však soud dospěl k závěru, že některé z reklamních plnění prokázáno nebylo, žádá žalobkyně, aby jí byly uznány odpovídající náklady ve výši Znaleckého posudku jako esenciální (nezbytně) nutné náklady.

### III.

#### Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že z § 24 odst. 1 ZDP vyplývá, že existenci a výši nákladů snižujících základ daně (daňově účinných/uznatelných nákladů) prokazuje poplatník, resp. daňový subjekt, tedy žalobkyně. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které náklady si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Z konstantní a bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá (srov. namátkově např. rozsudky Nejvyššího správního soudu sp.zn. 9 Afs 30/2007 ze dne 31. 5. 2007, sp.zn. 8 Afs 43/2011 ze dne 28. 12. 2011, sp.zn. 9 Afs 29/2013 ze dne 5. 12. 2013, sp.zn. 4 Afs 116/2019 ze dne 18. 7. 2019 a sp.zn. 9 Afs 302/2020 ze dne 22. 7. 2021), že za daňově uznatelné náklady lze uznat pouze a jen takové náklady, které poplatník, tj. žalobkyně, (1) skutečně vynaložil, (2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (3) vynaložil v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon. Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (srov. namátkově např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp.zn. 10 Afs 310/2016 ze dne 13. 4. 2017, ve věci GOBE s.r.o.). Jinak řečeno, daňový subjekt, který příslušný údaj zanesl do účetnictví a posléze daňového přiznání, je povinen prokázat, že jej skutečně vynaložil a že se tak stalo způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu, resp. v souvislosti s tímto dokladem. Daňový subjekt má tedy povinnost prokázat nejen to, že deklarované plnění přijal, ale i že se tak stalo v tvrzeném rozsahu a čase. Podstatné je rovněž určení osoby, která plnění poskytla, tedy konkrétního dodavatele, resp. subdodavatele (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp.zn. 10 Afs 153/2022 ze dne 13. 3. 2024, ve věci Chládek a Tintěra, Pardubice a.s.). Žalovaný podotýká, že daňové řízení je postaveno na prioritní povinnosti daňového subjektu (tj. žalobkyně) prokazovat vše, co sám tvrdí. Žalobkyně tedy nesla prvotní břemeno tvrzení a důkazní, které unesla tím, že předložila správci daně daňové doklady. Tyto však svědčí pouze o formálněprávním stavu předmětných obchodních transakcí.

Formálně bezvadné daňové doklady přitom k unesení důkazního břemene nepostačují za situace, kdy správci daně vyvstanou pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), tedy pochyby o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených evidencí, účetních i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků (v podrobnostech srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp.zn. 10 Afs 368/2020 ze dne 17. 9. 2021, ve věci RAMI TRADE & INDUSTRY s.r.o.). Žalovaný má za to, že v případě žalobkyně pochybnosti správci daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zcela jednoznačně vznikly. Jak již detailně popsal správce daně ve zprávě o daňové kontrole, č.j. 1954986/23/2301-61561-404873 ze dne 11. 12. 2023 a následně žalovaný v napadeném rozhodnutí, správci daně vznikly pochybnosti – stručně řečeno – o skutečném rozsahu reklamních služeb, neboť z předložených důkazních prostředků nebylo možné tyto skutečnosti ověřit, resp. dovodit (v podrobnostech srov. např. výzvu k prokázání skutečností, č.j. 274121/22/2301-61561-404873 ze dne 18. 2. 2022). S jednotlivými pochybnostmi správce daně byla žalobkyně následně opakovaně seznámena v průběhu předmětné daňové kontroly prostřednictvím písemnosti č.j. 1855745/22/2301-61561-404873 ze dne 3. 11. 2022 a zejména pak také v průběhu odvolacího řízení písemnostmi žalovaného č.j. 31351/24/5200-11434-707603 ze dne 22. 10. 2024 a č.j. 36893/24/5200-11434-707603 ze dne 5. 12. 2024, čímž bezesporu došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Následně bylo na žalobkyni, aby za účelem unesení důkazního břemene prokázala, že k realizaci reklamních služeb skutečně došlo tak, jak bylo deklarováno (slovy Nejvyššího správního soudu uvedenými v rozsudku ve věci RAMI TRADE „*jak o nich bylo účtováno*“), a že náklady za reklamu byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Toto však žalobkyně neprokázala, své důkazní břemeno tak neunesla, a proto náklady za reklamu nemohly být správcem daně akceptovány jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný předesílá, že jeho pozornosti neuniklo, že obsáhle žalobkynina argumentace se dostává do zcela evidentního vnitřního rozporu. Na jedné straně totiž žalobkyně v některých částech žaloby namítá, že správce daně, resp. žalovaný, neprokázali žádné dostatečně závažné pochybnosti, a na straně druhé žalobkyně namítá, že požadavky správce daně a žalovaného představují nepřiměřený důkazní standard. Pokud by správce daně (potažmo žalovaný) neprokázali své pochybnosti (a tím pádem by žalobkyně ani nevěděla, jaké pochybnosti o jeho daňovém tvrzení vznikly a jaké má vlastně vyvracet), nemohla by v tomto ohledu žalobkyně rozporovat ani (údajně nepřiměřené) požadavky správce daně, resp. žalovaného, na předložení důkazních prostředků. Žalovaný zdůrazňuje, že otázkou unesení důkazního břemene se žalovaný (jakožto odvolací orgán) důkladně zabýval v napadeném rozhodnutí (srov. body [34] až [97] napadeného rozhodnutí). Žalovaný pro stručnost a přehlednost tohoto vyjádření na shora uvedené body napadeného rozhodnutí plně odkazuje. Žalovaný v těchto (a nejen v těchto) bodech napadeného rozhodnutí hodnotil veškeré důkazní prostředky řádně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazních prostředků, tj. jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti. Naopak je to žalobkyně, která v žalobě hodnotí důkazy jednotlivě a nepodloženě uvádí, že své důkazní břemeno unesla. Z obsahu žaloby je zřejmé, že žalobkyně má za to, že předložila dostatečné množství důkazních prostředků k prokázání daňové uznatelnosti nákladů za reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. S tímto však žalovaný kategoricky nesouhlasí. Důvody svého nesouhlasu žalovaný následně obsáhle vyličil na cca 20 stranách dalšího textu vyjádření k žalobě.

## IV.

## Další vyjádření účastníků

8. Jak žalobkyně, tak žalovaný podali posléze ve věci několikastránkovou repliku, resp. dupliku, přičemž setrvali na svých argumentačních pozicích.

## V.

## Vyjádření účastníků řízení při jednání

9. Účastníci setrvali při jednání na svých dosavadních tvrzeních.

## VI.

## Posouzení věci soudem

10. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

## A.

11. Pro rozhodnutí věci jsou podstatné závěry ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 9. 2025, č.j. 21 Afs 94/2025 - 83. A to z toho důvodu, že se týkal téže daně, téhož dodavatele služby, téhož basketbalového klubu, téhož zdaňovacího období a plnění ze smlouvy o obdobném obsahu.
12. Nejvyšší správní soud v rozsudku v bodech 24 až 31 uvedl:
13. *„Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou, dle níž je nepřiměřené po stěžovatelce požadovat, aby prokázala „každý jednotlivý případ uskutečnění propagace loga“. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ani v případech reklam spočívajících v jejich opakovaném zobrazování na několika místech nelze rezignovat 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](http://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“).*
14. *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 bráčekých 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.

15. *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.*
16. *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.*
17. *Daňové orgány stěžovatelce vytykaly, 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 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.*
18. *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 odstavce [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.*
19. *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 nezpochybňuje, že daňové Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.*

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 uskutečněné reklamy, jak vyžadovaly daňové orgány (a jak chybně aproboval městský soud v napadeném rozsudku).

20. 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 hrací 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.”

#### B.

21. Po skutkové stránce žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl:
22. „Daňový subjekt uzavřel dne 6. 11. 2017 s dodavatelem SRM smlouvu o propagaci a reklamě (dále jen „Smlouva“), podle které bude předmětem propagace a reklamy propagace loga hlavního partnera ELKO za smluvní cenu 14 000 000 Kč. Poskytovatel se zavazuje, že dodá propagaci a reklamu týkající se partnera během zápasů národní basketbalové ligy Kooperativa od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, konkrétně poskytnutím možností propagace specifikovaných v Příloze č. 1 Smlouvy (dále jen „Příloha č. 1“).
23. V Příloze č. 1 (předloženo dne 11. 3. 2022, č. j. 414354/22) jsou specifikovány „realizace reklamních možností zahrnuté v ceně“: 1) Logo umístěné na LED panelech během všech domácích zápasů, spot 26 vteřin, všechny domácí zápasy během herní sezóny odehrané v Tipsport Aréně Pardubice, Dukle Pardubice nebo Sportovní hale Dašická Pardubice, 2) Logo umístěné v TV spotu v Tipsport Aréně (domácí hřiště) nebo spot LED a papírové bannery v Dukle nebo Sportovní hale Dašická Pardubice, všechny domácí zápasy v herní sezóně, 26 vteřin dlouhý, min. 22x za herní sezónu, 3) Logo v TV on-line vysílání (ČT 4 sport, ČT 2, Slovenský sport TV), minimálně 5x za sezónu, 4) Logo v TV on-line vysílání (TV com.cz, Beksa tv) – všechny domácí zápasy během herní sezóny, odehrané v Tipsport Aréně Pardubice, Dukle Pardubice nebo Sportovní hale Dašická, Pardubice, 5) VIP BOX – zlatá, trvale poskytnutá sedadla pro 6 osob, všechny domácí zápasy, 6) Propagace na webových bannerech [www.bkpardubice.cz](http://www.bkpardubice.cz) a klub Facebook, 7) Logo umístěné na kterékoliv straně dresu, 8) Inline

*newsletter/zpravodaj, 9) Logo v medailonu hráče, 10) Zprávy v tisku, 11) Prezentace společnosti v Tipsport Aréně“ (zvýrazněno odvolacím orgánem).*

24. *Podle předloženého Dodatku ke Smlouvě bylo plnění dle Smlouvy uděleno kyperské pobočce poskytovatele SRM a smluvní strany zvýšily smluvní cenu z částky 14 000 000 Kč na 15 000 000 Kč.”*
25. *Žalovaný v první části napadeného rozhodnutí, str. 8 - 12, dospěl k závěrům, že „ve smlouvě ani v jejím Dodatku není rozsah reklamního plnění stanoven konkrétně“, „předpokládané plnění není v Příloze č. 1 nadefinováno přesně, což znemožňuje ověření, že reklama proběhla tak, jak bylo nasmlouváno, že předmět smlouvy byl naplněn, že byl poskytnut v požadovaném rozsahu, rozsah skutečného plnění není s čím porovnat“ a že žalobkyně „nepřednesla dostatečně určité tvrzení, v němž by uvedla konkrétní rozsah reklamního plnění, které pro ni mělo být provedeno, a které uplatnila v nákladech na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Prioritně tedy nedostála břemenu tvrzení.”*
26. *Soud se s těmito závěry žalovaného neztotožňuje, naopak má za to, že žalobkyně břemeno tvrzení unesla.*
27. *Žalobkyně dostatečně určitě vymezila, jaké konkrétní plnění mělo být předmětem smluvního vztahu a jaký byl jeho rozsah.*
28. *Žalobkyně především identifikovala samotný právní a skutkový základ nároku, tj. uzavření smlouvy o reklamě s konkrétním dodavatelem, časové vymezení plnění na celé zdaňovací období a jeho ekonomický rámec včetně následného dodatku, jímž byla upravena cena. Současně jednoznačně vymezila, že předmětem plnění byla propagace loga hlavního partnera v souvislosti se zápasy konkrétního basketbalového klubu v průběhu celé sezóny.*
29. *Rozsah tvrzeného plnění pak žalobkyně konkretizovala odkazem na Přílohu č. 1 smlouvy, která obsahuje jednotlivé formy reklamní prezentace. Nešlo přitom o obecné či neurčité tvrzení, nýbrž o vymezení konkrétního „balíčku“ reklamních plnění, zahrnujícího zejména prezentaci loga na LED panelech při domácích zápasech, televizní a online spoty, bannerovou propagaci, umístění loga na dresech, mediální výstupy, prezentaci v aréně a další marketingové nástroje, včetně poskytnutí VIP zázemí. Tento soubor plnění byl dále rámcově kvantifikován (např. délkou spotu, minimálním počtem opakování či vazbou na všechny domácí zápasy v sezóně), tedy parametry, které určují jeho podstatný rozsah.*
30. *Podstatné je také to, že žalobkyně nejen odkázala na smluvní dokumentaci, ale v průběhu řízení rovněž vysvětlovala, jak má být jednotlivé smluvní ujednání chápáno a jakým způsobem se měl sjednaný rozsah plnění realizovat (např. jakým způsobem může být naplněna délka reklamního spotu či jak chápat minimální počty odvysílání). Tím poskytla dostatečný skutkový rámec, který umožňoval identifikovat, co mělo být plněno a v jakém rozsahu.*
31. *Za této situace nelze shledat důvodným závěr žalovaného o tom, že žalobkyně nepřednesla dostatečně určité tvrzení. Naopak tvrzení žalobkyně bylo dostatečné a způsobilé stát se předmětem dokazování. Ostatně, pokud by tomu tak nebylo, bylo by zcela zbytečné, aby se žalovaný následně vyjadřoval k tomu, zda došlo či nedošlo k „prokázání faktického rozsahu poskytnutého plnění”.*

## C.

32. Soud neshledal důvodným ani závěr žalovaného o nedůvodnosti námitky žalobkyně o prokázání faktického rozsahu poskytnutého plnění, uzavírající část odůvodnění napadeného rozhodnutí na stranách 12 až 23.
33. Předně je třeba uvést, že tato část odůvodnění napadeného rozhodnutí je nezákonná již z toho důvodu, že hodnocení skutkového stavu i jednotlivých důkazních prostředků vychází z nesprávného závěru žalovaného o neunesení břemene tvrzení žalobkyně.
34. Žalovaný nehodnotil provedené důkazy z hlediska toho, zda prokazují realizaci tvrzeného plnění alespoň v jeho podstatných parametrech, nýbrž z hlediska toho, zda „doplň“ jím postrádané skutkové tvrzení. V důsledku toho opakovaně uzavíral, že jednotlivé důkazy mohou osvědčovat toliko existenci „nějaké“ reklamy, nikoli reklamy ve tvrzeném rozsahu. Žalovaný tak směšoval břemeno tvrzení s břemenem důkazním a tím nepřipustně oslabil vypovídací hodnotu provedených důkazů.
35. Nad rámec uvedeného je nutné konstatovat, že Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku vymezil standard důkazního břemene u reklamních plnění spočívajících v jejich opakované prezentaci. Zdůraznil, že po daňovém subjektu nelze požadovat „perfektní“ prokázání každého jednotlivého dílčího plnění, nýbrž postačí prokázání existence reklamní prezentace a její realizace v podstatných parametrech sjednaného rozsahu. Důkazy přitom mohou tvořit reprezentativní vzorek, z něhož lze usuzovat na realizaci plnění jako celku.
36. Nejvyšší správní soud považoval za dostačující zejména přehledy reklamního plnění, fotodokumentaci jednotlivých forem propagace, videozáznamy a odkazy na televizní a online vysílání, snímky webových stránek a sociálních sítí a svědeckou výpověď osoby z vedení sportovního klubu. Na základě tohoto souboru důkazů uzavřel, že daňový subjekt unesl důkazní břemeno, přestože neprokázal žádné jednotlivé zobrazení loga či každý jednotlivý přenos.
37. Důkazní pozice žalobkyně byla přinejmenším srovnatelná, spíše však širší. V nyní souzené věci žalobkyně předložila nejen dokumentaci reklamního plnění, ale i fotografické důkazy zachycující jednotlivé formy propagace, videozáznamy a televizní záznamy utkání, snímky z webových stránek a sociálních sítí, konkretizaci jednotlivých zápasů a časových úseků, nabídla svědecké výpovědi více osob a další důkazní návrhy směřující k ověření realizace plnění.
38. Žalobkyně tedy nepředložila pouze jednotlivé izolované důkazy, nýbrž ucelený a typově různorodý soubor důkazních prostředků, který pokrývá všechny podstatné formy sjednané reklamní prezentace.
39. Žalovaný, obdobně jako ve věci souzené Nejvyšším správním soudem, hodnocení důkazů zatížil nepřiměřeným požadavkem na úplné a detailní prokázání každého jednotlivého dílčího plnění, čímž fakticky požadoval „perfektní“ dokumentaci reklamní činnosti. Takový požadavek je však v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i s povahou posuzovaného plnění.
40. Žalobkyně tedy unesla důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění reklamního plnění. Předložené důkazy ve svém souhrnu tvoří reprezentativní vzorek, který umožňuje učinit závěr, že reklama byla realizována v podstatných parametrech sjednaného rozsahu.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

41. Pokud měl žalovaný za to, že skutkový stav věci proběhl jinak, než jak vyplynulo z provedených důkazů, nic mu nebránilo v tom, aby provedením jiných důkazů, prokázal opak. To však žalovaný neučinil.

## D.

42. Pokud jde o otázku „*přiměřenosti ceny*“, které žalovaný věnoval na stranách 23 až 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je nezbytné uvést, že pouhé pochybnosti správce daně o „*přiměřenosti ceny reklamního plnění*“ nejsou způsobilé zapříčinit daňovou uznatelnost daňového výdaje.
43. V tomto smyslu lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2024, č.j. 6 Afs 393/2021 - 73, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl:
44. „*Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl soud v rozsudku č.j. 7 Afs 74/2010-81, referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny.*
45. *V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 - 63, Nejvyšší správní soud upřesnil, že srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je tedy porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednáváná za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji subjekty ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu přízvěnosti. V uvedeném smyslu je zapotřebí rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81: „Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přílehaově korigovat.“ Nezbytnou podmínkou určení referenční ceny je tedy existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s posuzovanou transakcí. V rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018-57, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že není přípustné, aby správce daně stanovil výši obvyklých cen bez dalšího podle jím preferované metody. Při postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je správce daně rovněž povinen přesvědčivě odůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.*

*určení tržní ceny preferované daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti.”*

46. Žalovaný shora naznačeným směrem nepostupoval, neunesl tedy ani břemeno tvrzení ani břemeno důkazní ohledně „nepřiměřenosti ceny reklamního plnění”.

#### E.

47. Pokud jde o otázku tzv. esenciálních nákladů, s ohledem na to, že žalobkyně unesla břemeno tvrzení i důkazní ohledně uznatelnosti daňového výdaje, postrádá řešení této otázky smysl. Institut esenciálních výdajů slouží pouze jako korektiv pro situace, kdy daňový subjekt neprokáže konkrétní výdaj v požadovaném rozsahu, avšak je zřejmé, že k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů musel určité výdaje nutně vynaložit.

#### VII.

##### Rozhodnutí soudu

48. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

#### VIII.

##### Odůvodnění neprovedení důkazů

49. Soud neprovedl žádný další z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

#### IX.

##### Náklady řízení

50. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v odměně za zastupování žalobkyně, když žalobkyně byla v řízení nejprve zastoupena společností Rödl Tax, k.s., IČO 61246115 (dřívější název Rödl & Partner Tax, k.s.), vykonávající daňové poradenství a posléze advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem. Žalobkyni byla požadována náhrada nákladů řízení za 4 úkony právní služby: (i) převzetí a příprava zastoupení žalobkyně [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], podání (ii) žaloby a (iii) repliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a (iv) účast na jednání soudu [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu], přičemž soud náhradu nákladů řízení za odměnu za právní služby v uvedeném rozsahu žalobkyni přiznal. Podle § 10b odst. 5 písm. a) a § 7 bod 6. advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního, jde-li o rozhodnutí vydané správcem daně a o peněžité plnění přesahující 500 000 Kč, částku 10 300 Kč, tj. 41 200 Kč za 4 úkony právní služby. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu má daňový poradce/advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 450 Kč, tj. za 4 úkony celkem 1 800 Kč. Vzhledem k tomu, že jak stávající, tak předchozí zástupce žalobkyně jsou plátcí daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 9 030 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 55 030 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o.s.ř.“), ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 26. března 2026

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu