



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Tomáše Foltase a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **Reklamní agentura ESO s.r.o.** (v konkurzu), dříve MARF s.r.o., IČO 285 87 669, se sídlem Tilschové 851/6, Ostrava, zastoupená Mgr. Matoušem Pyšným, advokátem se sídlem Občanská 1115/16, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2024, čj. 13971/24/5300-22441-712084, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2025, čj. 25 Af 16/2024-90,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále „správce daně“) vydal dvanáct dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2019 a stanovil jí penále. Dle správce daně totiž žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalobkyně konkrétně dle správce daně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění **v celém deklarovaném rozsahu** od dodavatele VALEK s.r.o. (dále „společnost VALEK“). Toto plnění

mělo spočívat v propagaci žalobkyně a jejích klientů společností VALEK na automobilových závodech a dalšími souvisejícími způsoby. Žalobkyně zase měla společnosti VALEK poskytovat související reklamní služby, např. měla vytvářet grafické návrhy reklamy nebo ji fyzicky umisťovat na automobily. Za společnost VALEK vystupoval její jednatel P. V., který měl na daných závodech závodit. Správce daně konkrétně shledal, že se P. V. nezúčastnil dvou závodů v Dubaji v roce 2019, ačkoliv se jich dle tvrzení žalobkyně účastnil, a tedy se neuskutečnila ani deklarovaná propagace. Správce daně neuznal celý nárok žalobkyně na odpočet, tj. neuznal ho ani částečně.

[2] Proti těmto platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím a platební výměry potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[3] Krajský soud shledal, že správce daně dokázal vysvětlit své pochybnosti o daňových dokladech, které mu poskytla žalobkyně. Šlo o velmi obecné faktury, jimiž se fakturovaly reklamy za daný měsíc, a také o smlouvu o reklamě za rok 2019 (dále „smlouva o reklamě“), jíž byla paušálně na jeden rok stanovena cena za reklamu. Tyto doklady neměly dle krajského soudu žádnou důkazní hodnotu. Bylo tedy povinností žalobkyně, aby správci daně doložila deklarovaná plnění a aby případně vyčíslila jednotlivá plnění, aby je bylo možné uznat alespoň částečně. Žalobkyně předložila správci daně Vyhodnocení plnění ke smlouvě o reklamě za rok 2019 (dále „roční vyhodnocení“), jehož součástí byl i seznam automobilových závodů, na nichž měla propagace probíhat. Správce daně zjistil, že z paušální platby měla být dle ročního vyhodnocení zaplacená také propagace na dvou závodech v Dubaji v roce 2019, nicméně žalobkyně neprokázala, že by se P. V. těchto závodů účastnil. Žalobkyně tedy neprokázala ani uskutečnění propagace na těchto dvou závodech. Pokud žalobkyně nevyčíslila hodnotu jednotlivých plnění, pak byl správce daně povinen odepřít odpočet v celém rozsahu. Žalobkyně proti tomuto závěru žádnou konkrétní námitku nevznáší. Námitky, že posuzovanou spoluprací je nutné brát komplexně, nemohou dle krajského soudu obstát, protože nelze učinit jednoznačný závěr o tom, jakou měrou se jednotlivá plnění promítla do celkové ceny. Dle krajského soudu tedy správce daně správně neuznal celý nárok na odpočet.

[4] Žalobkyně předložila správci daně fotografie, které měly prokazovat účast P. V. na závodech v Dubaji v roce 2019. Správce daně nicméně dohledal, že P. V. zveřejnil na svých sociálních sítích jednu z těchto fotografií již v roce 2018. Na rozdíl od jiných závodů nedokázal správce daně v případě dubajských závodů dohledat jméno P. V. ve startovních listinách nebo na webových stránkách. V případě jiného závodu v Brně dokázala žalobkyně pochybnosti správce daně odstranit zasláním výsledkové listiny. Krajskému soudu tedy není zřejmé, proč to žalobkyně nedokázala také ve vztahu k závodům v Dubaji, jestliže dle svých tvrzení má s P. V. výbornou spolupráci. Jednatelé klientů žalobkyně nesdělili k závodům v Dubaji nic konkrétního. Zaměstnanci žalobkyně sice vypověděli, že od P. V. dostávali fotografie ke zpracování. Tato skutečnost však nevyvrací pochybnosti správce daně o datu jejich pořízení. Ostatně hypoteticky nelze jeden rok (kdy se závodu skutečně subjekt účastní) nafotit více fotek a použít jen jejich část a druhý rok použít část druhou. Z tohoto důvodu správce daně správně po žalobkyni vyžadoval spojení fotografií s konkrétními daty. Většina

pokračování

žalobní argumentace je v tomto ohledu zcela mimoběžná. Krajský soud se v tomto ohledu ztotožňuje s posouzením žalovaného.

[5] Námitka ohledně výpovědi P. V. je dle krajského soudu přenesená z odvolání. Krajský soud proto odkázal na ty části napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný s touto výpovědí vypořádal. P. V. dle žalovaného jednak nedokázal konkrétně určit, jakých závodů se konkrétně účastnil, jeho tvrzení o údajích o účasti na webových stránkách se ukázalo jako nepravdivé a dále již byl pravomocně odsouzen za zločin krácení daně, který byl spáchán rovněž v rámci spolupráce s žalobkyní.

[6] Dle krajského soudu se tedy žalobkyně mylí v tom, že by žalovaný nehodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti. Právě v souvislosti s předloženými listinami jsou výpovědi svědků nedostatečné. Krajský soud neshledal, že by žalovaný nějak zasáhl do procesních práv žalobkyně. Obsah žaloby z velké části kopíruje obsah odvolání. Krajský soud, který se ztotožnil s tím, jak se s danými námitkami vypořádal žalovaný, proto jen dále odkázal na konkrétní body jeho rozhodnutí. Jde-li o rozsudek krajského soudu čj. 25 Af 27/2021-40 (viz dále bod [14] tohoto rozsudku), ten se dle krajského soudu týká jiné skutkové situace. Tehdy krajský soud řešil návaznost deklarovaných dodavatelů, nikoliv prokázání rozsahu deklarovaného plnění jako v nynější věci.

[7] Závěry daňových orgánů ohledně hotovostních plateb jsou sice jen doplňující, ale dle krajského soudu jsou správné. Většina plateb z celkových 41 mil. Kč byla provedena hotovostně, a to na hranici zákonného denního limitu pro hotovostní platby (pozn. NSS: cena za propagaci činila podle smlouvy o reklamě 45 mil. Kč; společnost VALEK fakturovala stěžovatelce reklamní služby v celkové výši 41 mil. Kč). Na rozdíl od bezhotovostních plateb nelze v případě hotovostních plateb nezpochybnitelně vysledovat, odkud a kam putovala určitá peněžní částka. U hotovostních plateb nelze zaručit věrohodnost toho, že skutečně došlo k předání peněz, zvláště pokud by se zúčastněné strany dohodly, že skutečně předaná částka bude oproti sepsaným příjmovým dokladům odlišná a u předání nebyla žádná nezávislá třetí osoba. Krajský soud se v tomto ohledu ztotožňuje s vypořádáním žalovaného a odkazuje na něj. Krajský soud tedy uzavřel, že žalobkyně neunesla v daňovém řízení své důkazní břemeno a žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Stěžovatelka má za to, že prokázala uskutečnění posuzovaného plnění v deklarovaném rozsahu. Vypořádání krajského soudu, založené na odkazech na vypořádání žalovaným, nelze považovat za řádné vypořádání žalobních námitek. Krajský soud nesprávně dovodil, že na základě spornosti jen jedné dílčí části deklarovaného plnění je třeba odeprít celkový nárok na odpočet DPH. Krajský soud měl přistoupit alespoň k poměrnému uznání nároku. V reklamě se roční plnění standardně oceňuje paušálem. ZDPH nevyžaduje rozdělení tohoto plnění na dílčí položky.

[9] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka poskytovala společnosti VALEK související reklamní služby, měla o plněních od společnosti VALEK přehled. Ze zavedené praxe a z předcházejícího a následného jednání jednoznačně vyplývalo, např. jakých závodů se P. V. účastnil anebo jakým způsobem byla reklamní loga umístěna. Cena posuzovaného plnění reflektovala předjednané dohody stěžovatelky s jejími klienty, kteří za toto plnění měsíčně platili stěžovatelce. Každý z těchto klientů byl prezentován již při testovacích jízdách a na přepravních vozech, a tak se s reklamou mohla seznámit odborná i široká veřejnost. Klienti byli prezentováni i na propagačních materiálech či webových stránkách. Na posuzované plnění je třeba nahlížet komplexně v rámci celého roku. Smlouva o reklamě byla uzavřena zčásti písemně, zčásti ústně a zčásti konkludentně. Klienti stěžovatelky by jí za propagaci neplatili, pokud by se tato propagace reálně neuskutečnila.

[10] Stěžovatelka prokázala účast P. V. na závodech v Dubaji. Krajský soud v tomto ohledu hodnotil důkazy v neprospěch stěžovatelky a nepřihlédl ke všem relevantním skutečnostem. Krajský soud se omezil pouze na zkoumání startovní listiny a datových záznamů. Z výpovědi jednatele stěžovatelky a jiných svědků a z fotografií vyplývá, že P. V. se z závodu účastnil. Jde-li o onu jednu spornou fotografii, nic nenásvědčuje tomu, že by šlo o fotografii z roku 2018. Především z ní ale nelze dovodit, že by se P. V. daných závodů nezúčastnil.

[11] Výpověď P. V. byla konkrétní, přesvědčivá a byla v souladu s výpověďmi ostatních osob. Zdánlivý rozpor v otázce zahájení spolupráce mezi ním a stěžovatelkou či skutečnost, že si nedokázal vzpomenout na detaily závodů v Dubaji, jsou nepodstatné. On i jednatel stěžovatelky shodně vypověděli, že propagaci na automobilových závodech nabídl právě jednatel stěžovatelky. Krajský soud při hodnocení výpovědi P. V. účelově přehlížel jeho zdravotní stav po prodělané mozkové příhodě a také časový odstup téměř pěti let mezi výpovědí a danými závody. Krajský soud opomněl i časový rozestup mezi uskutečněním daného plnění a daňovou kontrolou. Podle judikatury nelze po stěžovatelce požadovat prokázání skutečností, které objektivně není schopná ověřit. Dále, podle judikatury, by daňový subjekt zpravidla měl uchovávat dané důkazní prostředky pouze po dobu tří let ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Hodnocení výpovědi P. V. ze strany krajského soudu je založeno pouze na odkazech na posouzení ze strany žalovaného. To činí nyní napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[12] Krajský soud rovněž nevysvětlil, jaká je spojitost posuzovaného zdaňovacího období s trestnou činností P. V. z let 2016-2017. Toto odsouzení nelze paušálně vztahovat i na nyní posuzované období roku 2019. Toto odsouzení se nevztahuje na spolupráci se stěžovatelkou. Jde-li o nefunkční webové stránky společnosti VALEK, nelze tuto skutečnost klást k tíži stěžovatelky.

[13] Krajský soud se zaměřil na automobilové závody jako takové. Opomněl však marketingový projekt jako celek, který se skládá také z dalších způsobů propagace, které byly propojeny osobou P. V. jako ambasadorem celé kampaně. Společnost VALEK byla vůči stěžovatelce jejím odběratelem i dodavatelem. Zaměstnanci stěžovatelky plnili pouze své pracovní úkoly, aniž by řešili obchodní vztahy. Uskutečnění plnění ze strany společnosti VALEK kontroloval jednatel stěžovatelky, který přebíral fotodokumentaci reklam a ústní sdělení P. V. nebo se některých akcí sám účastnil. Stěžovatelka posílala společnosti VALEK

pokračování

faktury za pronájem reklamních ploch nebo za návrh a výrobu samotné reklamy. Společnost VALEK posílala stěžovatelce faktury za samotnou propagaci stěžovatelky a jejích klientů. Zaměstnanci stěžovatelky navrhovali a prováděli také online způsoby marketingu, jejichž podobu společnost VALEK nejprve odsouhlasila.

[14] Stěžovatelka se odkazuje jednak na rozsudek krajského soudu z 8. 12. 2022, čj. 25 Af 11/2021-47 (který se týkal zdaňovacího období říjen až prosinec roku 2016; dále jen „rozsudek 2016“), a také na rozsudek z 8. 12. 2022, čj. 25 Af 27/2021-40 (který se týkal zdaňovacího období leden a únor 2017; dále jen „rozsudek 2017“). Ačkoliv v *rozsudku 2016* vycházel krajský soud ze stejných důkazů jako v nynější věci, přesto tehdy dospěl k závěru, že stěžovatelka prokázala uskutečnění deklarovaného plnění. I v *rozsudku 2017* krajský soud shledal, že stěžovatelka prokázala uskutečnění deklarovaného plnění, a to i přesto, že stěžovatelka platila P. V., resp. jeho společnosti, paušálními částkami. S ohledem na výše uvedené tedy krajský soud, dle stěžovatelky, rozhoduje zcela libovolně, jestliže při stejných důkazních situacích vyvodí vždy jiné závěry.

[15] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak se krajský soud vypořádal s otázkou plateb v hotovosti. Dle stěžovatelky není rozhodující způsob úhrady, ale její sledovatelnost. Platby v hotovosti byly mezi stěžovatelkou a společností VALEK dlouhodobou praxí, přičemž správce daně v minulosti proti tomu nic nenamítal. Hotovostní platby mají svoji auditní stopu. Jsou totiž dohledatelné ze smluv, faktur, účetnictví a příjmových dokladů, přičemž vše bylo správci daně předloženo. Auditní stopa nezahrnuje účast třetích osob, např. bank, jak uvádí žalovaný. Na základě ručně vypsanych příjmových dokladů, které obsahovaly podpis příjemce peněz, byly následně účtárnou vypisovány elektronické výdajové pokladniční doklady, které jsou součástí interního účetnictví stěžovatelky. Tyto výdajové doklady tedy mohly vzniknout až poté, co daná platba proběhla, a jelikož neobsahují podpis příjemce platby, stěžovatelka je správci daně neposkytla, protože by je neuznal jako důkaz. S tvrzením správce daně, že je v praxi běžné vystavovat výdajové doklady, je nutné polemizovat, neboť uskutečnění platby lze stejně tak prokázat i skrze příjmové doklady.

Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Krajský soud řádně zhodnotil všechny důkazy. U posuzované reklamní služby hrazené paušální částkou nelze určit, jaká část ceny připadala na neuskutečňovanou propagaci v Dubaji, a proto nelze uznat ani poměrnou část odpočtu. Podle judikatury totiž musí být rozsah plnění prokázán bez významných pochybností. Stěžovatelka nesplnila své důkazní břemeno a ačkoli byla opakovaně poučena o nutnosti vyčíslit hodnotu jednotlivých plnění, neučinila tak.

[17] Nebylo prokázáno, že se P. V. zúčastnil závodů v Dubaji v roce 2019. Svědci jeho účast potvrdit nemohli, předložené fotografie neprokazují rok pořízení a správce daně důvodně dovodil, že pocházejí z roku 2018. Tento závěr podporuje i neexistence výsledků a fotografií P. V. ze závodů v Dubaji za rok 2019 na internetu. Výpověď P. V. je nevěrohodná, protože nedokázal konkrétně popsat svoji účast na závodech a jeho tvrzení o dohledatelnosti účasti na internetových stránkách se ukázala jako nepravdivá. Na hodnocení jeho

věrohodnosti má vliv i jeho odsouzení za daňovou trestnou činnost související se spoluprací se stěžovatelkou.

[18] Argumenty týkající se plateb klientů nebo nefunkčnosti webových stránek společnosti VALEK považuje žalovaný za irelevantní. Důkazní břemeno ohledně rozsahu přijatých plnění nesla stěžovatelka, která je neunesla. Neprokázaná účast P. V. na závodech v Dubaji proto podle žalovaného znamená, že nebyl prokázán deklarovaný rozsah reklamních plnění. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by krajský soud za stejné důkazní situace dospěl k odlišným závěrům. Ostatní případy se skutkově lišily a navíc byly následně překonány další judikaturou. K námitkám týkajícím se hotovostních plateb žalovaný uvádí, že nebyly hlavním důvodem doměrku, pouze podpůrnou okolností. Opakované platby těsně pod zákonným limitem podle něj nevytvářejí dostatečně věrohodnou auditní stopu, na rozdíl od bezhotovostních plateb potvrzených bankou. Dřívější hodnocení hotovostních plateb v jiné daňové kontrole považuje žalovaný za irelevantní.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost není důvodná.

Obecná východiska kasačního přezkumu

[20] Nejvyšší správní soud úvodem upozorňuje, že ob stojí i taková odůvodnění soudních rozhodnutí, v nichž „*obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (nález Ústavního soudu z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247, bod 68). Jinými slovy, není třeba, aby se Nejvyšší správní soud vyjadřoval ke všem dílčím argumentům, které stěžovatelka vznesla v kasační stížnosti. Důležité totiž je, aby Nejvyšší správní soud postavil proti tvrzením stěžovatelky právní názor, v jehož konkurenci kasační argumentace jako celek neobstojí (obdobně také rozsudek NSS z 13. 3. 2026, čj. 22 Ads 284/2025-67, bod 53). To se týká zejména otázky hodnocení důkazů ohledně účasti P. V. na závodech v Dubaji anebo otázky hotovostních plateb (viz dále).

Nyní napadený rozsudek je přezkoumatelný

[21] Stěžovatelka upozorňuje, že velká část posouzení ze strany krajského soudu je tvořena pouhým odkazem na posouzení ze strany žalovaného. Obdobnou situaci se již Nejvyšší správní soud v minulosti zabýval a dovodil zobecnitelný závěr, že „*je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil*“ (z právní věty I. rozsudku NSS z 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Tento závěr přebírá i současná rozhodovací praxe (např. rozsudek NSS

pokračování

z 29. 6. 2026, čj. 22 Afs 240/2025-56, bod 10). Pakliže tedy krajský soud v nynější věci shledal, že žalobní námitky se shodují s těmi odvolacími, že žalovaný již tyto námitky přezkoumatelným způsobem vypořádal a že krajský soud se s posouzením žalovaného ztotožňuje i věcně, pak krajskému soudu skutečně postačovalo, aby se souhlasnou poznámkou pouze odkázal na posouzení žalovaným. Takový argumentační postup sám o sobě nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Konkrétně se krajský soud vypořádal tímto způsobem např. s otázkou hodnocení výpovědi P. V. (bod 21 napadeného rozsudku).

[22] Stěžovatelka dále v úvodu doplnění své kasační stížnosti obecně namítá, že krajský soud nevypořádal některé žalobní námitky. Stěžovatelka nicméně konkrétně neuvádí, o jaké konkrétní žalobní námitky má jít. Nejvyšší správní soud, který je podle § 109 odst. 3 s. ř. s., vázán rozsahem kasačních námitek (avšak zároveň sám se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. musí ze své úřední povinnosti zabývat přezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu) proto obdobně obecně konstatuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Krajský soud se vyjádřil ke všem významným otázkám nynějšího sporu (tj. uznání celého anebo jenom části nároku na odpočet DPH; prokázání účasti P. V. na závodech v Dubaji v roce 2019; hodnocení výpovědi P. V. a ostatních svědků; platby v hotovosti) a vysvětlil, proč se v těchto otázkách ztotožňuje s žalovaným. Jde-li o posouzení, zda lze s krajským soudem souhlasit i věcně, tak tím se Nejvyšší správní soud bude zabývat dále v tomto rozsudku.

Správce daně teoreticky mohl neuznat celý nárok na odpočet daně

[23] Stěžovatelka namítá, že správce daně pochybil, jestliže neuznal celý nárok stěžovatelky na odpočet DPH v situaci, kdy je spor pouze o dvou závodech (a pochybil tedy také krajský soud, jestliže s tímto postupem správce daně souhlasil). Dle stěžovatelky měl správce daně uznat alespoň část jejího nároku. Nejvyšší správní soud však souhlasí s krajským soudem a daňovými orgány.

[24] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývají k otázce uznání nároku na odpočet DPH následující obecná východiska. Pro uznání nároku na odpočet DPH je zcela nezbytné určit konkrétní rozsah deklarovaného plnění (rozsudek NSS z 20. 10. 2015, čj. 6 Afs 78/2015-42, bod 35). Je povinností daňového subjektu prokázat, že skutečně přijal daná plnění v jím deklarovaném rozsahu. Daňové orgány naopak prokazují ty skutečnosti, které zpochybňují věrohodnost tvrzení daňového subjektu. Uznání odpočtu je pak možné pouze v případě, že lze bez významných pochybností učinit závěr o tom, že dané plnění se opravdu uskutečnilo v deklarovaném rozsahu (rozsudek NSS z 14. 9. 2022, čj. 1 Afs 89/2022-49, bod 21). Pokud daňový orgán zpochybní rozsah deklarovaného plnění, nemůže to bez dalšího vést k odepření celého nároku na odpočet DPH, ale může to vést ke snížení tohoto nároku (rozsudek NSS z 20. 2. 2020, čj. 7 Afs 420/2018-37, bod 35). Dokonce i v případě, kdy jsou smlouvy o reklamě sjednány obecným způsobem, může dojít k uznání celého nároku na odpočet DPH, jestliže bylo prokázáno, že k takto sjednaným způsobům propagace skutečně došlo (rozsudky NSS z 16. 8. 2023, čj. 1 Afs 212/2022-79, bod 31, a z 26. 6. 2023, čj. 8 Afs 111/2022-36, bod 23). Nicméně v případě, kdy jsou částky za reklamu sjednány paušálně, si nelze učinit jednoznačný závěr o tom, jakou měrou se ta která dílčí část deklarovaného plnění promítla do celkové ceny zaplacené za reklamní službu. V takových případech pak nelze dojít např. k tomu, že dvě prokázaná plnění z deseti mají hodnotu dvou desetin

zaplacené částky, jestliže taková vůle neplyne ze smluvního ujednání daňového subjektu a jeho dodavatele. Pokud tedy nebude prokázáno uskutečnění byť jen dílčí části z celkového deklarovaného plnění a daňový subjekt zároveň neprokáže cenu alespoň těch dílčích částí deklarovaného plnění, které se jednoznačně uskutečnily, pak není možné uznat ani jen část z celkového nároku na odpočet DPH. Jinými slovy dojde k neuznání celého nároku na odpočet (rozsudky NSS z 31. 10. 2022, čj. 4 Afs 397/2021-99, body 55 až 57; ze 14. 12. 2023, čj. 4 Afs 398/2021-96, body 45 a 46; z 9. 12. 2024, čj. 10 Afs 116/2024-79, bod 69 a násl.; z 22. 12. 2022, čj. 8 Afs 154/2020-65, bod 16; z 27. 3. 2025, čj. 8 Afs 226/2024-41, body 28 až 30). Obdobným způsobem shrnul relevantní východiska také žalovaný v bodě 17 svého rozhodnutí.

[25] Na základě výše uvedených východisek má Nejvyšší správní soud za to, že daňové orgány teoreticky správně neuznaly celkový nárok stěžovatelky na odpočet DPH. Daňové orgány totiž vysvětlily, že podle smlouvy o reklamě byla částka za poskytování reklamy sjednána paušálně a zároveň tato smlouva neobsahovala podrobnou kalkulaci ceny za jednotlivá plnění. Tuto kalkulaci stěžovatelka dle daňových orgánů neučinila ani v ročním vyhodnocení (bod 49 rozhodnutí žalovaného). Za takové situace má, dle výše zmiňované judikatury, skutečně dojít k neuznání celého nároku na odpočet DPH. V tomto ohledu stěžovatelka nespornuje, že neuvedla kalkulaci ceny reklamy za např. jednotlivé závody. Podle výše zmiňované judikatury je však uvedení takové kalkulace úkolem pro daňový subjekt, nikoliv pro daňové orgány.

[26] Za situace, jako je ta nyní projednávaná, mohou daňové orgány neuznat celý nárok na odpočet DPH pod podmínkou, že daňový subjekt skutečně neprokázal, že se deklarované plnění uskutečnilo v jím deklarovaném rozsahu. Z výše odkazované judikatury vyplývá, že prokázání této skutečnosti je úkolem pro daňový subjekt. Ačkoliv tedy Nejvyšší správní soud v bodě výše konstatoval, že daňové orgány teoreticky mohly neuznat celý nárok stěžovatelky na odpočet DPH, k úplnému zodpovězení této otázky musí Nejvyšší správní soud posoudit, zda stěžovatelka skutečně neprokázala uskutečnění propagace na závodech v Dubaji. Touto navazující otázkou se Nejvyšší správní soud bude zabývat dále v tomto rozsudku.

Stěžovatelka nedokázala vyvrátit pochybnosti o tom, zda se P. V. zúčastnil závodů v Dubaji

[27] Nejvyšší správní soud úvodem připomíná, že daňové orgány neuznaly nárok stěžovatelky na odpočet DPH proto, neboť stěžovatelka dle jejich názoru neprokázala uskutečnění plnění v takovém rozsahu, ve kterém jej deklarovala. Konkrétně daňové orgány shledaly, že ačkoliv stěžovatelka v ročním vyhodnocení uvedla, že se P. V. měl v roce 2019 účastnit pěti závodů (tj. smluvená propagace měla probíhat na pěti závodech), tak dle daňových orgánů se P. V. nezúčastnil dvou z těchto pěti závodů, konkrétně dvou závodů v Dubaji.

[28] Vzhledem ke stěžejní otázce tohoto sporu, již Nejvyšší správní soud zrekapituloval v bodě výše, je irrelevantní, aby se Nejvyšší správní soud nějak věcně vyjadřoval k těm kasačním tvrzením, která jsou zrekapitulována v bodech [9] a [13] tohoto rozsudku. Ačkoliv tato tvrzení mohou dotvářet představu o fungování posuzovaných transakcí anebo o vnitřním fungování stěžovatelky, nemohou zpochybnit ani potvrdit skutkové závěry

pokračování

daňových orgánů ohledně účasti P. V. na závodech v Dubaji. Relevantní pro nynější věc je naopak a právě to, jakým způsobem se daňové orgány postavily k provedeným důkazům či k důkazním návrhům ohledně účasti P. V. na závodech v Dubaji (viz dále). Nejvyšší správní soud se vyjádří pouze k tvrzení stěžovatelky, že krajský soud nesprávně nenahlížel na nyní posuzovaný marketingový projekt jako na celek, jehož tváří byl P. V.. Nejvyšší správní soud pro vypořádání tohoto tvrzení opakuje, že stěžovatelka v ročním vyhodnocení uvedla, že smluvená propagace, tj. účast P. V. jakožto závodníka, měla proběhnout na pěti konkrétních závodech. Daňové orgány se proto logicky zaměřily na otázku, zda se P. V. všech těchto pěti závodů zúčastnil. Stěžovatelka v tomto ohledu netvrdí, že by např. smluvená propagace mohla probíhat i tak, že by se daných závodů účastnil i jiný závodník než P. V.. I pokud by tedy P. V. byl tváří komplexní marketingové kampaně, jak tvrdí stěžovatelka, pak je stále třeba prokázat, zda se zúčastnil také obou závodů v Dubaji. Proto se také na tuto otázku správně zaměřil i krajský soud v bodech 17 až 22 svého rozsudku.

[29] Stěžovatelka v kasační stížnosti obecně namítá, že vyslechnutí svědci potvrdili účast P. V. na závodech v Dubaji. Ostatně, pokud by se daná propagace neuskutečnila v deklarovaném rozsahu, pak by za ni, dle stěžovatelky, přece její odběratelé nezaplatili. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že tato argumentace je natolik obecná, že nemůže zvrátit závěry daňových orgánů. Žalovaný v bodě 34 svého rozhodnutí konkrétně uvedl, že žádný z vyslechnutých svědků nebyl přítomen na závodech v Dubaji a ani jinak nedosvědčil uskutečnění propagace na závodech v Dubaji. Stěžovatelka v kasační stížnosti netvrdí, např. že by se některý z těchto svědků daných závodů skutečně zúčastnil. Stejně tak stěžovatelka ani neoznačuje konkrétní části výpovědí těchto svědků, v nichž by potvrdili účast P. V. na daných závodech. Obdobně nekonkretizované jsou i námitky stěžovatelky, že krajský soud (daňové orgány) postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka např. nekonkretizuje, jaké skutečnosti, které svědci při svém výslechu uvedli, krajský soud (daňové orgány) pomíjí.

[30] Jde-li o otázku údajného rozporu mezi výpovědí P. V. a výpovědí jednatele stěžovatelky, odkazuje Nejvyšší správní soud na bod 69 rozhodnutí žalovaného. Tam žalovaný uvedl, že tento údajný rozpor nebyl tím důvodem, pro který by vyhodnotil výpověď P. V. jako nekonkrétní a nevěrohodnou. Nejvyšší správní soud proto nevidí důvod k tomu, aby se věcně vyjadřoval k tvrzením, jimiž stěžovatelka v kasační stížnosti sporuje závěr žalovaného o rozpornosti těchto výpovědí. Důvodem, pro který žalovaný shledal výpověď P. V. jako nekonkrétní a nevěrohodnou, je primárně ten, že dle P. V. lze jeho účast na daných závodech dohledat na internetových stránkách. Toto tvrzení se ale ukázalo jako nepravdivé, neboť účast P. V. na dvou závodech v Dubaji v roce 2019 správce daně nedokázal na internetu dohledat, ačkoliv svoji účast na jiných závodech již P. V. na internetu sdílel (bod 44 rozhodnutí žalovaného). Tuto skutečnost, tj. že účast P. V. na daných závodech v Dubaji nešlo dohledat na internetu, stěžovatelka v kasační stížnosti nespornuje. Za této situace je třeba aprobovat závěr krajského soudu a žalovaného, že výpověď P. V. je nekonkrétní a nevěrohodná.

[31] Jde-li o nepříznivý zdravotní stav P. V., odkazuje Nejvyšší správní soud na bod 39 rozhodnutí žalovaného, z něž vyplývá, že to byl sám P. V., kdo dvakrát požádal o opětovné provedení výslechu a uvedl, že jeho zdravotní stav již výslech umožňuje. Nejprve při výpovědi dne 20. 6. 2023 sice odmítl P. V. vypovídat, neboť by tím způsobil nebezpečí

trestního stíhání sobě nebo osobám jemu blízkým. Následně však P. V. k sám podal dvě žádosti o provedení jeho výslechu, přičemž dne 20. 2. 2024 již odpovídal na dotazy správce daně. Pokud stěžovatelka svou námitkou míří k otázce duševního onemocnění P. V. (viz usnesení Nejvyššího soudu zmiňované v bodě [35] tohoto rozsudku), tedy že jeho tvrzení nemusela být kvůli jeho duševnímu onemocnění zcela vědomá, Nejvyšší správní soud konstatuje, že nehledě na to, co P. V. vypověděl, tak z ničeho nevyplývá, že se P. V. účastnil oněch dvou závodů v Dubaji. Daňové orgány postavily své závěry na jiných okolnostech, a nikoliv na výpovědi P. V., kterou naopak žalovaný označil za nekonkrétní a nevěrohodnou.

[32] Jde-li o časovou prodlevu mezi danými závody a mezi daným výsledkem, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato prodleva je očekávatelná a typická v situacích, kdy je výsledek prováděn až v odvolacím řízení. Žalovaný přitom může takový výsledek podle § 115 odst. 1 daňového řádu učinit (resp. v tomto případě požádal správce daně, aby tak učinil). Jde-li o otázku, zda daňové orgány požadují po stěžovatelce prokázání také těch skutečností, které jsou mimo její sféru vlivu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že o takovou situaci se v nyní projednávané věci nejedná. Stěžovatelka naopak mohla po společnosti VALEK vyžadovat precizní dokumentaci toho, jakým způsobem probíhá propagace na daných závodech. Ostatně, vzhledem k ceně propagace ve výši 45 mil. Kč se může jevit jako překvapivé, že stěžovatelka nedokázala tuto dokumentaci předložit.

[33] Skutečnost, že stěžovatelkou předložené fotografie pravděpodobně nebyly pořízeny v roce 2019, dovodil správce daně z toho, že jedna z těchto fotografií byla zveřejněna na facebookovém profilu P. V. již v roce 2018. K ostatním fotografiím pak správce daně uvedl, že z nich nelze ověřit, zda skutečně byly pořízeny v roce 2019 (bod 32 rozhodnutí žalovaného). Ačkoliv Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že na těchto fotografiích jsou zachyceny automobily či závodní prostředí, k jejich relevantnosti pro nynější věc by nicméně bylo skutečně třeba, aby se tyto fotografie daly ideálně přiřadit ke konkrétnímu závodu. V tomto ohledu nutně nemuselo jít o datový záznam, jak uvádí stěžovatelka. Mohlo jít např. o zveřejnění dané fotografie spolu s příspěvkem na webových stránkách či sociálních sítích, na základě čehož by se daná fotografie mohla nějak konkrétněji časově zařadit. Ostatně P. V. sdílel svoji účast v případě jiných závodů na internetu. Ve vztahu k závodům v Dubaji však takto neučinil. Pokud stěžovatelka nyní v kasační stížnosti tvrdí, že předložila řadu důkazů, z nichž účast P. V. na závodech v Dubaji jasně vyplývá, pak jde jen o obecná tvrzení, která nemohou zpochybnit konkrétní závěry daňových orgánů. Stěžovatelka zároveň nespornuje, že daná fotografie byla skutečně zveřejněna již v roce 2018. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu považuje za zcela logické, že krajský soud a daňové orgány vycházely ze startovacích či výsledkových listin, resp. že požadovaly doložení právě tohoto typu listin. Tyto listiny se totiž obvykle vztahují ke konkrétním závodům a obvykle obsahují výčet všech účastníků daného závodu. Pro nynější věc by tedy šlo o zjevně relevantní důkaz.

[34] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že stěžovatelce nebyly k tíži nefunkční webové stránky P. V.. Daňové orgány spíše upozornily na skutečnost, že na těchto stránkách nebyla prezentována jeho účast na závodech v Dubaji, ačkoliv v případě jiných závodů tomu tak bylo (bod 59 rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud tedy na základě výše uvedeného uzavírá, že stěžovatelce se v kasační stížnosti nepodařilo zvrátit

pokračování

pochybnosti krajského soudu (daňových orgánů) o účasti P. V. na dvou deklarovaných závodech v Dubaji v roce 2019.

Trestná činnost P. V. není relevantní okolností pro nyní posuzovanou věc

[35] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nevysvětlil, jaká je spojitost trestné činnosti P. V. s nyní posuzovanou věcí. Jak žalovaný v bodě 42 a 71 svého rozhodnutí, tak i krajský soud v bodě 21 svého rozsudku připomněli, že P. V. byl odsouzen k trestu odnětí svobody za trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby a že společnost VALEK byla v trestním řízení zrušena. Trestní soud tehdy dospěl k závěru, že deklarovaná reklamní plnění nedodávaly P. V. a společnosti VALEK jejich deklarovaní dodavatelé, nýbrž je dodávala stěžovatelka. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom ohledu, že trestní odsouzení P. V. není pro otázku prokázání rozsahu deklarovaného plnění, tj. stěžejní otázku tohoto sporu, relevantní. Relevantní je v nynější věci prokázání toho, zda se P. V. účastnil dvou závodů v Dubaji v roce 2019. P. V. byl navíc odsouzen za svoji činnost z období 2016-2017, tedy jiných období, než je nyní posuzované zdaňovací období leden až prosinec 2019 (viz bod 1 usnesení Vrchního soudu v Olomouci z 22. 7. 2021, čj. 1 To 138/2020-4340). Navíc, toto usnesení vrchního soudu bylo následně zrušeno usnesením Nejvyššího soudu z 27. 1. 2022, sp. zn. 5 Tdo 4/2022. Nejvyšší soud tehdy zavázal vrchní soud k tomu, aby posoudil, zda duševní onemocnění P. V. nevylučuje jeho trestní odpovědnost.

[36] Na druhou stranu ale Nejvyšší správní soud uvádí, že odkaz žalovaného a krajského soudu na toto odsouzení sloužil jen pro „dokreslení situace“. P. V. totiž nejprve v odvolacím řízení odmítl vypovídat, aby nevystavil sebe nebo osoby blízké nebezpečí trestního stíhání (viz bod [31] tohoto rozsudku). V reakci na tuto skutečnost žalovaný v bodě 42 svého rozhodnutí zmínil, že P. V. již byl odsouzen za daňovou trestnou činnost. Následně v bodě 71 žalovaný v podstatě uvedl, že skutek, pro něž byl P. V. odsouzen, je srovnatelný s nyní posuzovaným jednáním. I přesto však ze strany žalovaného nešlo o rozhodovací důvod, pro nějž by neuznal stěžovatelčin nárok na odpočet daně. Tímto rozhodovacím důvodem byla neúčast P. V. na závodech v Dubaji.

Jiné soudní spory stěžovatelky nemají vliv na nyní projednávaný spor

[37] Stěžovatelka namítá, že krajský soud v nyní napadeném rozsudku rozhodoval bezdůvodně jinak, než jak rozhodoval v jiných, ale srovnatelných věcech stěžovatelky (viz rozsudky zmiňované v bodě [14] tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud však s touto námitkou nesouhlasí.

[38] Jde-li o *rozsudek 2016*, v něm nešlo o otázku prokázání rozsahu přijatého plnění, jako je tomu v nynější věci, ale o otázku prokázání přijetí plnění od konkrétního dodavatele. Krajský soud zrušil tehdy napadené rozhodnutí žalovaného z důvodu, že dle jeho názoru žalovaný nedostatečně hodnotil svědeckou výpověď P. V. právě v té otázce, jaký subjekt byl tedy stěžovatelčíným dodavatelem. V tehdejší věci tedy šlo o prokázání jiné skutečnosti než v nynější věci, a zároveň za jiná zdaňovací období, než o jaká jde v nynější věci. Krajský soud zároveň tehdy vycházel z jiných výpovědí P. V., než z jakých vycházel v nyní napadeném rozsudku (tehdy mělo jít o výpovědi z 10. 7. 2019 a z 11. 9. 2017, kdežto v nynějším případě jde o výpověď z 20. 2. 2024). Není tedy pravdou, že by krajský soud vycházel v obou

případech ze stejné důkazní situace a stejně tak není pravdou, že by tyto dva spory byly zcela srovnatelné. Po vydání *rozsudku 2016* vydal žalovaný nové rozhodnutí, proti kterému podala stěžovatelka žalobu, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze 7. 8. 2025, čj. 25 Af 8/2024-89. Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem z 15. 5. 2026, čj. 7 Afs 217/2025-35. Není tedy ani pravdou, že by stěžovatelka v tehdejší věci uspěla se svým nárokem na odpočet DPH.

[39] Jde-li o *rozsudek 2017*, stěžovatelka v kasační stížnosti již neuvedla, že Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného zrušil tento rozsudek svým rozsudkem z 30. 8. 2024, čj. 8 Afs 34/2023-37, a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatelka se tedy bez dalšího nemůže dovolávat závěrů zrušeného *rozsudku 2017*. V novém řízení navíc krajský soud vydal rozsudek z 10. 12. 2024, čj. 25 Af 27/2021-62, jímž žalobu již zamítl. Následně byla zamítnuta i kasační stížnost stěžovatelky proti novému rozsudku krajského soudu, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu z 21. 8. 2025, čj. 7 Afs 11/2025-42. Není tedy pravdou, že by stěžovatelka v tehdejší věci uspěla se svým nárokem na odpočet DPH. Navíc i tehdejší věc se týkala jiných zdaňovacích období, než o jaká jde v nynější věci. Z judikatury Nejvyššího správního soudu obecně vyplývá, že skutečnosti týkající se jednoho zdaňovacího období nejsou automaticky bez dalšího přenositelné na další zdaňovací období (rozsudky NSS z 1. 7. 2021, čj. 7 Afs 44/2021-29, body 13 a 14; ze 17. 2. 2011, čj. 9 Afs 67/2010-100). Jinými slovy, i kdyby stěžovatelka ve svých jiných sporech uspěla (což se nestalo), tak by to bez dalšího nevedlo k jejímu automatickému úspěchu také v nynějším sporu.

Hotovostní platby mají nižší auditní stopu než bezhotovostní platby

[40] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jakým způsobem krajský soud a daňové orgány posoudily otázku hotovostních plateb mezi ní a společností VALEK (viz rekapitulaci v bodě [7] tohoto rozsudku; stejně tak body 29, 30 a 65 rozhodnutí žalovaného).

[41] Jde-li o věrohodnost či průkaznost plateb v hotovosti, z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že hotovostní platby představují méně průkazný způsob než bezhotovostní platby, neboť při hotovostních platbách chybí potvrzení o provedení platby ze strany třetího subjektu – banky (rozsudky NSS z 22. 1. 2026, čj. 9 Afs 132/2024-73, bod 59; z 20. 6. 2025, čj. 2 Afs 147/2024-42, bod 48; z 31. 7. 2018, čj. 3 Afs 216/2017-33, bod 16). Na druhou stranu, platby v hotovosti obvykle nejsou primárním důvodem, který by zakládal pochybnosti daňových orgánů (rozsudky NSS z 21. 2. 2025, čj. 2 Afs 54/2024-50, bod 68; z 18. 4. 2024, čj. 9 Afs 206/2023-57, bod 33).

[42] Nejvyšší správní soud k otázce hotovostních plateb uvádí, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH bylo to, že stěžovatelka neprokázala deklarovaný rozsah plnění, nikoliv to, že platby mezi ní a společností VALEK probíhaly v hotovosti. Nejvyšší správní soud na základě výše odkazované judikatury souhlasí s krajským soudem a žalovaným v tom, že hotovostní platby jsou problematictější z hlediska dokazování. Ani příjmové doklady, jimiž stěžovatelka argumentuje, nemusí být věrohodným důkazem toho, že dané platby skutečně proběhly tvrzejším způsobem. Na druhou stranu, Nejvyšší správní soud, s odkazy na výše zmiňovanou judikaturu, sdílí názor krajského soudu a zdůrazňuje, že okolnost v podobě hotovostních plateb by sama o sobě nemohla založit pochybnosti správce

pokračování

daně. Také žalovaný v bodě 65 svého rozhodnutí uvedl, že v nynější věci je zásadní to, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění plnění v jí deklarovaném rozsahu. Z tohoto důvodu je proto irrelevantní, zda jakým způsobem se správce daně v minulosti vyjadřoval k hotovostním platbám.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. srpna 2026

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu