



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého, soudce Davida Hipšra a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **MARF s.r.o.**, se sídlem Tilschové 851/6, Ostrava, zast. Mgr. Matoušem Pyšným, advokátem se sídlem Občanská 1115/16, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 12. 2024, č. j. 25 Af 27/2021-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

I.1 Řízení před správními orgány

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (DPH). Dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 3. 2020 doměřil žalobkyni daň ve výši 630 000 Kč a současně rozhodl o povinnosti hradit penále ve výši 126 000 Kč, a to za zdaňovací období leden 2017 (č. j. 852465/20/3203-505-24-809835) a ve stejné výši i za únor 2017 (č. j. 852601/20/3203-50524-809835). Neuznal totiž žalobkyni nárok na odpočet daně ze dvou přijatých dokladů od dodavatele Petra Válka. Žalobkyně podle správce daně věděla, případně vědět měla a mohla, že se účastnila plnění zasažených daňovým podvodem.

[2] Proti rozhodnutím správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 3. 2021, č. j. 9099/21/5300-22441-712084, zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Neztotožnil se se správcem daně v tom, že se žalobkyně vědomě účastnila daňového podvodu. Žalobkyně ale neprokázala, že by k plnění došlo v deklarovaném rozsahu. Žalovaný vyšel z toho, že žalobkyně (jako reklamní agentura) mimo jiné na závodech prostřednictvím Petra Války propagovala sebe a své klienty. Veškeré finanční transakce probíhaly hotovostně. V případě zdaňovacích období leden a únor 2017 žalobkyně sice uzavřela s Petrem Válkem smlouvu na prezentaci v rámci automobilových závodů, avšak ten se žádných závodů v daných měsících neúčastnil. Ke stěžejnímu reklamnímu a propagačnímu plnění tedy nedošlo. Plnění prostřednictvím billboardů a webu bylo jen doplňkové, stejně tak nelze pod stěžejní plnění zařadit ani účast na trénincích. Ke stěžejnímu plnění nedošlo navíc ani do budoucna, protože se závodní auta Petra Války (tedy hlavní nosiče reklam) sice v červnu 2017 účastnila závodů, avšak plnění již v té době poskytovala společnost VALEK s.r.o.

1.2 První rozsudek krajského soudu a Nejvyššího správního soudu

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Namítla, že dostatečně prokázala přijetí zdanitelného plnění. Trvala na tom, že předložila formálně bezvadné doklady, navíc z dokazování v daňovém řízení vyplynulo, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Krajský soud rozsudkem ze dne 8. 12. 2022, č. j. 25 Af 27/2021-40, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu není obecná formulace „za reklamu“ (uvedená na dokladech) dostatečnou specifikací plnění. Nepřisvědčil proto žalobkyni, že tyto doklady samy o sobě z hlediska nároku na odpočet ztrácí důkazní hodnotu. Žalovanému tak důvodně vznikly pochybnosti o existenci a rozsahu zdanitelného plnění. Žalobní námitku, podle které byla existence zdanitelného plnění dalším dokazováním prokázána v deklarovaném rozsahu, však krajský soud shledal důvodnou. Vyšel z toho, že žalobkyně navázala od března 2017 totožný smluvní vztah se společností CALLERYANA s.r.o. (od července 2017 vedenou pod obchodní firmou VALEK). Za jádro sporu soud označil to, zda se lednová a únorová platba dá považovat za paušální a vztáhnout k celoročnímu plnění. S odkazem na výpověď Petra Války v daňovém řízení dospěl k tomu, že na posuzovanou spolupráci je třeba nahlížet jako na dlouhodobý obchodní vztah, ve kterém byly na základě paušální částky poskytovány reklamní služby v souhrnu jako celek v průběhu celého roku. Kontinuitu služeb nepřerušila ani změna právní formy dodavatele. Neobstojí tak závěry žalovaného, který své rozhodnutí založil na neexistenci plnění. Žalovaný se nevypořádal dostatečně s námitkou žalobkyně, podle níž bylo nutné na věc pohlížet jako na spolupráci během celého roku. Navíc nepochybnil, že by nebylo žalobkyni poskytnuto zdanitelné plnění v daném roce, ani provázanost Petra Války s danou společností. Nelze klást k tíži žalobkyně, že se Petr Válek v průběhu roku rozhodl optimalizovat své podnikání, pokud podstata obchodního vztahu zůstala nedotčena. Krajský soud se zároveň nad rámec uvedeného neztotožnil se žalovaným v tom, že by tréninky, které závodům předchází, bylo možné od závodů jako takových plně oddělit.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, který jej rozsudkem ze dne 30. 8. 2024, č. j. 8 Afs 34/2023-37, zrušil. Žalovaný v první řadě namítal, že krajský soud nesprávně vymezil jádro sporu, avšak této

pokračování

námítce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Neztotožnil se ani s námitkou, podle které krajský soud pominul, že smlouvy o reklamě byly v dané věci uzavírány na měsíc. V obecné rovině pak nemůže být vadou postupu krajského soudu, pokud smlouvy hodnotil v kontextu s jinými způsoby projevené vůle a dlouhodobé praxe účastníků posuzovaného právního vztahu. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námítce, podle které krajský soud vybočil z žalobní argumentace tím, že deklarované úplaty za deklarované reklamní služby považoval za paušální platby ve vztahu k celoročnímu plnění.

[5] Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nebylo totiž zřejmé, jak krajský soud dospěl k závěru, že na vztah žalobkyně a Petra Válka (později společnosti VALEK) bylo možné nahlížet jako na kontinuální. Krajský soud uvedl pouze to, že kontinuita služeb poskytovaných žalobkyni Petrem Válkem byla zachována po celý rok 2017 a nebyla přerušena pouhou změnou právní formy subjektu, který služby poskytoval. Odůvodnění svého klíčového závěru, podle něhož v dané věci existence deklarovaného plnění prokázána byla, odvíjí pouze od popisu faktické podoby obchodního vztahu, který existoval mezi žalobkyní a Petrem Válkem (později společností VALEK). Nezabýval se však vůbec pro danou věc stěžejní otázkou spočívající v tom, že stěžejní část plnění v roce 2017 poskytl subjekt odlišný od Petra Válka jako fyzické osoby (společnost VALEK), resp. právními aspekty vztahu mezi žalobkyní a Petrem Válkem.

[6] I samotný § 73 odst. 1 zákona o DPH, vymezující (formální) podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, váže tyto podmínky mimo jiné na subjekt, který plnění poskytl. Jakkoliv Nejvyšší správní soud vnímal význam faktické kontinuity obchodního vztahu, z hlediska naplnění hmotněprávních podmínek je zcela klíčové, zda může určitý subjekt uplatnit nárok na odpočet za zdanitelné plnění, ačkoliv takové plnění neposkytl (poskytl jej jiný subjekt). Pro účely odpočtu daně tedy nemůže být vztah mezi plátcem a poskytovatelem plnění zcela volný, ale musí naplňovat i určité formální předpoklady, mimo jiné jasnou návaznost plnění a jeho poskytovatele. Bez bližšího odůvodnění tedy nelze akceptovat, aby bylo možno ke smlouvám uzavřeným s určitým subjektem (a k daňovým dokladům vystaveným na základě těchto smluv totožným subjektem) vztáhnout plnění poskytnuté subjektem právně odlišným, aniž by současně bylo zřejmé, že mezi původním (smluvním) a pozdějším (skutečným) poskytovatelem existoval nějaký (typicky) smluvní vztah týkající se převzetí povinnosti dohodnuté plnění poskytnout, případně aniž by kontinuitu bylo možno dovozovat z jiných (právně relevantních) skutečností. Krajský soud tedy pochybil, pokud dospěl k závěru, že žalovaný nesprávně (nedostatečně) vypořádal námitku žalobkyně (že na danou obchodní spolupráci bylo nutno pohlížet jako na spolupráci během celého roku 2017), aniž by se sám v napadeném rozsudku zabýval pro danou věc klíčovou otázkou odlišnosti subjektů.

[7] Žalovaný dále zpochybňoval samotnou osobní a časovou vazbu Petra Válka na fungování zmíněné obchodní společnosti a polemizoval i se závěry krajského soudu (vyslovenými nad rámec) týkajícími se propagace v rámci tréninků na závody. Touto argumentací se však Nejvyšší správní soud již nezabýval. Věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení a zavázal jej především k tomu, aby se v rámci opětovného posouzení žaloby vypořádal s tím, že sporné plnění poskytl jiný subjekt. A pokud by krajský soud

setrval na závěru o kontinuitě poskytování služeb po celý rok 2017, pak aby přdestřel, na základě jaké konkrétní právní či skutkové argumentace k takovému závěru dospěl.

I.3 Druhý rozsudek krajského soudu

[8] Krajský soud věc projednal znovu a v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Shodně jako v prvním rozsudku vyšel z toho, že žalovanému důvodně vznikly pochybnosti o existenci a rozsahu zdanitelného plnění.

[9] S námitkou, podle které byla existence zdanitelného plnění dalším dokazováním prokázána v deklarovaném rozsahu, se však v tomto případě neztotožnil. S odkazem na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu se zabýval se otázkou odlišnosti subjektů, které poskytly dané plnění. Petr Válek kromě své výpovědi, ve které potvrdil kontinuitu poskytování služeb, nepředložil žádnou cenovou kalkulaci, která byla podkladem pro sjednání ceny za reklamní služby. Neobsahovaly ji pak ani předložené smlouvy o reklamě, a ani žalobkyně neurčila hodnotu jednotlivých přijatých reklamních plnění za leden a únor 2017. Kromě tvrzení žalobkyně a Petra Válka pak nebylo ani doloženo, jakým způsobem společnost VALEK převzala práva a povinnosti, které do konce února 2017 vykonával Petr Válek. Krajský soud se tak ztotožnil se závěrem, který žalovaný vyjádřil v bodech 31, 35 a 36 napadeného rozhodnutí. V nich se vypořádal i s tvrzeními, které se týkaly neformálnosti obchodních vztahů a projevů vůle. Součástí spisu není nic, čím by byla právně podložena kontinuita poskytovaných služeb žalobkyni ani vypořádání jednotlivých uhrazených částek za jednotlivé měsíce, resp. jejich promítnutí do celkového plnění. Jasná právní návaznost poskytnutého plnění a jeho poskytovatele tak žalobkyní prokázána nebyla (ve vztahu ke smlouvám za leden a únor 2017).

[10] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Činnost správce daně v jiném daňovém řízení nepředstavovala správní praxi, která by byla způsobilá založit legitimní očekávání. Ve věci, na kterou žalobkyně odkazovala, navíc poskytoval tamnímu žalobci plnění v průběhu roku jeden totožný subjekt. Za nedůvodnou pak krajský soud považoval také námitku, podle které žalovaný pochybil tím, že zvolený hotovostní způsob úhrady reklamních služeb považoval za nestandardní. Hodnocení zvoleného způsobu úhrady plateb a zachování auditní stopy nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Předmětem řízení je totiž prokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Předně namítá, že se soud nevypořádal dostatečně s otázkou odlišnosti subjektů poskytujících plnění. Při hodnocení smluv a faktické a právní návaznosti poskytnutého plnění se neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a nepřihlédl ke všem významným skutečnostem.

[12] Stěžovatelka odkazuje na § 545, § 546, § 555, § 556 a § 559 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (včetně komentáře k těmto ustanovením) a uvádí, že konkrétní rozsah plnění nelze vyvozovat pouze ze znění písemné smlouvy. Z obchodní praxe a následného chování stran podle stěžovatelky vyplynulo, že předmětem plnění nebyl závazek účastnit

pokračování

se každý kalendářní měsíc automobilových závodů. Obchodní spolupráci je nutné brát z pohledu jednoho kalendářního roku komplexně. Smlouvy o reklamě z počátku roku 2017 uzavírala pouze na jeden měsíc kvůli tomu, že Petr Válek chtěl dále podnikat prostřednictvím právnické osoby. Z předchozí obchodní spolupráce vyplývalo, jakých závodů a kdy se Petr Válek v minulosti účastnil, a proto nelze konstatovat, že neúčastí na automobilových závodech v daném kalendářním měsíci neposkytl plnění v celém rozsahu. Po celou dobu trvání obchodních vztahů mezi stěžovatelkou, jejími klienty a Petrem Válkem bylo smluvním stranám řádně poskytováno plnění v ujednaném rozsahu a za toto plnění byla řádně hrazena úplata stěžovatelkou a jejími klienty. Se svými obchodními partnery měla smlouvy uzavřené na období jednoho roku, a tedy bylo zcela jasným úmyslem uzavřít smlouvy s Petrem Válkem na stejnou dobu, tj. jeden rok. I se společností VALEK uzavřela smlouvu s totožným obsahem a do konce roku 2017, a Petr Válek při ústním jednání uvedl, že se spolupráce se stěžovatelkou předpokládala na celý kalendářní rok. Ze správního spisu je tedy jasně prokazatelná jak faktická, tak právní kontinuita poskytovaných služeb a také dohoda mezi stěžovatelkou, Petrem Válkem a společností VALEK o právní návaznosti poskytnutého plnění. Vedle toho stěžovatelka též namítá, že v rozsudku není vůbec uvedeno, proč je výpověď Petra Válka hodnocena jako nedostatečný důkaz faktické a právní kontinuity poskytovaných služeb.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že krajský soud postupoval správně a rozsudek je zákonný, přezkoumatelný a odráží právní názor žalovaného. Odkazuje na rozhodnutí o odvolání, své vyjádření k žalobě a odůvodnění rozsudku. Nesouhlasí s námitkou, podle které krajský soud nerespektoval právní názor Nejvyššího správního soudu. Krajský soud se v bodech 13 až 15 napadeného rozsudku dostatečně vypořádal s otázkou odlišnosti subjektů a kontinuity služeb. Další argumentace stěžovatelky navíc směřuje proti samotnému závěru krajského soudu. Žalovaný se dále neztotožnil se stěžovatelkou v tom, že by krajský soud při hodnocení smluv a návaznosti poskytnutého plnění nepřihlédl ke všem podstatným skutečnostem. V bodech 31, 35 a 36 napadeného rozhodnutí, na které se krajský soud odkázal, se žalovaný se skutečnostmi, které uvádí stěžovatelka, vypořádal. Žalovaný se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně. Neprokázala totiž, že byla zdanitelná plnění přijata v takovém rozsahu, jak byla ujednána v konkrétních smlouvách o reklamě uzavřených na leden a únor 2017. Dále neprokázala ani to, že by práva a povinnosti jeho dodavatele přešla na společnost VALEK. Co se týče výsledku Petra Válka, žalovaný odkázal na body 19 a 21 předešlého rozsudku NSS, podle kterých není tento důkaz dostatečný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.1 Přípustnost kasační stížnosti a kasačních námitek

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, jelikož se ve věci přezkumu téhož správního rozhodnutí jedná v pořadí již o druhou kasační stížnost. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je mimo jiné kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Smyslem citovaného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní

názor vyslovil, a krajský soud se jím řídil (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). K výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS. Podle něj „ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“

[15] Jak již bylo výše uvedeno, Nejvyšší správní soud předchozí rozsudek krajského soudu v této věci zrušil pro nepřezkoumatelnost (a to navíc ke kasační stížnosti žalovaného). Nyní podaná kasační stížnost (žalobce) je proto v tomto směru přípustná, neboť by jinak nebyl umožněn věcný přezkum závěrů krajského soudu (rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, č. j. 8 As 288/2019-103, bod 17).

[16] Nejvyšší správní soud se dále zabýval přípustností jednotlivých kasačních námitek, a to z toho pohledu, že kasační stížnost lze podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost podaná z jiných důvodů je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka musí reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které soud v napadeném rozsudku uvedl, nesprávné. Musí tedy vylicít, kterých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl soud vůči ní dopustit v procesu vydání rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2023, č. j. 6 As 358/2021-38, bod 11). Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedla v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv refletovala argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS; ze dne 15. 9. 2009, č. j. 6 Ads 113/2009-43; nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36, body 10-14).

[17] V této souvislosti především nelze přehlédnout, že stěžovatelčina argumentace konkrétními ustanoveními občanského zákoníku a tvrzení o dlouhodobosti spolupráce a předchozí obchodní praxi je téměř identická s tou, kterou uvedla již v žalobě (str. 4 a násl. žaloby). Pouze v některých částech namísto „žalovaný“ uvádí „Krajský soud v Ostravě“ a některé formulace mírně upravuje. Tato argumentace zdůrazňující především „doplňující okolnosti“ obchodního vztahu však nereflektuje závěry krajského soudu, který své rozhodnutí v návaznosti na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu postavil nikoliv na chybějící faktické kontinuitě plnění, nýbrž na chybějící právní kontinuitě mezi Petrem Válkem a společností VALEK, tedy poskytovatelem plnění. Přestože tak krajský soud učinil

pokračování

poměrně stručně, jeho konkrétní reakce je v tomto směru jasná a z odůvodnění napadeného rozsudku seznatelná. Odpovídající reakce stěžovatelky na takové závěry nemůže spočívat v opakování (již dříve uplatněné) žalobní argumentace. Nejedná se proto o přípustnou kasační námitku. Zkopírovanou pasáž stěžovatelka sice uzavírá slovy: „*Ze správního spisu je jasně prokazatelná jak faktická, tak právní kontinuita poskytovaných služeb a také dohoda mezi žalobcem, Petrem Válkem a společností VALEK s.r.o. o právní návaznosti poskytnutého plnění.*“ Nijak ovšem neuvádí konkrétní skutečnosti patrné ze spisu, kterými by byla právní návaznost mezi Petrem Válkem a společností VALEK zřejmá; respektive u skutečností, které zmiňuje, nijak nerozvádí, proč by nasvědčovaly zrovna právní návaznosti mezi Petrem Válkem a společností VALEK. Takto obecná argumentace však také nemůže být přípustnou kasační námitkou (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2023, č. j. 8 As 163/2021-59 či usnesení NSS ze dne 25. 8. 2023, č. j. 8 As 5/2022-44).

III.2 Nepřezkoumatelnost rozsudku a nerespektování závazného právního názoru

[18] Přípustnými námitkami tak zůstávají pouze námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které směřují vůči nepřezkoumatelnosti či jiným vadám řízení před soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud tedy posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných (přípustných) důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje mimo jiné takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Co se pak týče jiných vad řízení před soudem, takovou může být i to, že krajský soud (v rozporu s § 110 odst. 4 s. ř. s.) v dalším řízení nerespektoval názor, který Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém zrušovacím rozsudku (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2009, č. j. 4 Ads 19/2008-188).

[20] Stěžovatelka v této souvislosti namítla, že krajský soud nezdůvodnil, proč výpověď Petra Válka vyhodnotil jako nedostatečný důkaz faktické a právní kontinuity poskytovaných služeb. Tato námitka však není důvodná. Krajský soud se v bodě 14 napadeného rozsudku ztotožnil mimo jiné s bodem 31 napadeného rozhodnutí žalovaného (k možnosti správního soudu převzít závěry odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, resp. na ně odkázat viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). V něm žalovaný svědeckou výpověď hodnotí a dochází k závěru, že svědecká výpověď Petra Válka nepotvrdila, že byla zdanitelná plnění přijata v deklarovaném rozsahu. Od března 2017 totiž poskytoval plnění již jiný subjekt, tedy společnost VALEK, a první závody proběhly až v červnu 2017. Je tedy zřejmé, že jak pro žalovaného, tak pro krajský soud, je významná i právní kontinuita poskytovatele služeb. Právě touto optikou pak krajský soud posuzuje i další podklady zahrnuté ve spisu a dochází k tomu, že jeho součástí není nic, čím by byla právně podložena kontinuita poskytovaných služeb ani vypořádání jednotlivých

uhrazených částek za jednotlivé měsíce (resp. jejich promítnutí do celkového plnění). Takto jednoznačně se krajský soud vyslovil v závěru bodu 14 odůvodnění napadeného rozsudku. Uvedená námitka tedy není důvodná a napadený rozsudek lze v tomto směru považovat za přezkoumatelný. K tomu je třeba připomenout, že k rušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je třeba přistupovat obezřetně. Není totiž porušením práva na spravedlivý proces, jestliže soud nebuduje 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 ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, nebo rozsudek NSS ze dne 4. 3. 2015, čj. 8 Afs 71/2012-161).

[21] Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud nerespektoval názor, který vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku. Ani tato námitka však není důvodná. Krajský soud se v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu zabýval právní kontinuitou subjektů, které stěžovatelce poskytly plnění. V bodě 12 napadeného rozsudku také výslovně uvedl, že je vázán názory Nejvyššího správního soudu a obsahově na tyto závěry reagoval (viz zejména shora již zmiňovaný bod 14 odůvodnění napadeného rozsudku). V tomto směru stěžovatelka navíc ani konkrétněji nerozvíjí, jak se toto nerespektování mělo projevit a v čem konkrétně mělo spočívat. Ani tato námitka proto nemůže být důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není zčásti přípustná a zčásti není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[23] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. srpna 2025

Milan Podhrázký
předseda senátu