



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Tomáše Foltase a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **CITY POINT CZ s. r. o.**, se sídlem Skořepka 1058/8, Praha 1, zastoupená Mgr. Martinem Moskalem, advokátem se sídlem Skořepka 1058/8, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2023, čj. 28203/23/5300-22444-713021, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2025, čj. 14 Af 29/2023-192,

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] Nejvyšší správní soud se nyní projednávanou věcí zabývá již podruhé. Svým prvním rozsudkem zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Prvním rozsudkem městský soud zrušil v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] Žalobkyně se společností Texaco, s. r. o. [od 23. 8. 2013 PRISTA OIL CZECH, s. r. o. (dále „společnost Texaco“)] uzavřela 31. 10. 2006 smlouvu o poskytování ochranné známky [TEXACO motorové oleje (dále „značka TEXACO“)] za účelem označení provozovny (dále „smlouva o poskytování ochranné známky“). Touto ochrannou známkou je označena čerpací stanice na adrese Plzeňská 378/28, Mariánské Lázně (dále „čerpací stanice“), kterou žalobkyně vlastní a na základě nájemní smlouvy z 12. 11. 2009 (dále „nájemní

smlouva“) pronajímá společnosti Polygon Tech, s. r. o. (dále „nájemce“). Na propagaci tohoto označení žalobkyně 25. 12. 2010 uzavřela smlouvu o pronájmu reklamní plochy na umístění reklamy se společností BUBASTAV, s. r. o. (dále „společnost BUBASTAV“ a „smlouva o reklamě“), jejímž předmětem bylo (je) umístění reklamy žalobkyně na vozidla této společnosti.

[3] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry z 21. 12. 2021 žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období měsíce srpna 2017 až prosince 2019, vyjma srpna 2018, v celkové výši 570 360 Kč a stanovil povinnost uhradit penále v celkové výši 114 072 Kč. Odvolání žalobkyně v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl a potvrdil prvostupňová rozhodnutí.

I.A První rozsudek městského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k městskému soudu, který svým rozsudkem z 27. 3. 2024, čj. 14 Af 29/2023-57 (dále „první rozsudek městského soudu“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobní námitku nezákonného zahájení daňové kontroly shledal nedůvodnou. Na rozdíl od daňových orgánů však dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala, že reklama, kterou si objednala a přijala, souvisí s její ekonomickou činností. Nesprávným městský soud shledal rovněž závěr daňových orgánů, podle nichž žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran rozsahu přijatého reklamního plnění, ale zároveň odmítly provést výslech navržených svědků k prokázání této skutečnosti.

[5] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem z 30. 5. 2025, čj. 8 Afs 113/2024-60 (dále „zrušující rozsudek NSS“), zrušil první rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno týkající se přímé a bezprostřední souvislosti mezi reklamním plněním přijatým na vstupu a její ekonomickou činností, tj. pronájmem čerpací stanice, na výstupu. Jelikož žalobkyně nesplnila podmínky § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), není oprávněna k odpočtu DPH u přijatého reklamního plnění. Zbýlými kasačními námitkami žalovaného, které se týkaly výslechů navržených svědků k prokázání rozsahu reklamního plnění a možnosti uznat reklamní plnění alespoň v částečném rozsahu, v němž bylo prokázáno, se Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost nezabýval.

I.B Nové posouzení věci městským soudem

[6] Městský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl.

[7] Předně uvedl, že je vázán těmi svými závěry vyslovenými v prvním rozsudku, jimiž se Nejvyšší správní soud nezabýval ve svém zrušujícím rozsudku. Z toho důvodu setrval jak na nedůvodnosti žalobní námitky nezákonného zahájení daňové kontroly, tak i na závěru, že daňové orgány nemohly odmítnout provést žalobkyní navržené důkazní prostředky a současně jí vytýkat neunesení důkazního břemene co do prokázání rozsahu reklamních plnění. Jelikož však byl městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, že žalobkyně nesplnila podmínky nároku na odpočet DPH u přijatého reklamního plnění, nezáleží na tom, že daňové orgány pochybily ve svém úsudku ohledně důkazních návrhů (svědků), které žalobkyně navrhovala k prokázání rozsahu přijatých reklamních plnění.

pokračování

[8] Městský soud v dalším řízení po zrušujícím rozsudku NSS rozhodoval o žalobě za stejných procesních podmínek jako v době, kdy se jí zabýval poprvé. Přihlížel tak pouze k nově „obživlému“ žalobou napadenému rozhodnutí. Naopak, vzhledem k jeho neúčinnosti podle § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nemohl zohlednit nové rozhodnutí žalovaného z 19. 12. 2024, čj. 38566/24/5300-22444-713021 (dále „nové rozhodnutí žalovaného“), ani řízení předcházející jeho vydání. V dalším řízení proto městský soud nemohl provést k důkazu nové rozhodnutí žalovaného ani obsah spisu vedeného daňovými orgány v řízení po původním rozsudku městského soudu.

[9] Pro rozsah přípustného doplnění dokazování je dle městského soudu podstatné, že správní soud při přezkumu rozhodnutí daňových orgánů posuzuje zákonnost jejich závěru o tom, že daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno. Neunesení důkazního břemene ve správním (daňovém) řízení podle městského soudu nelze dohánět předkládáním nových důkazů v soudním řízení. Žádný z důkazních návrhů, které žalobkyně uplatnila v průběhu soudního řízení, a to ať již vycházejících z výsledků dokazování v daňovém řízení, které proběhlo po vydání prvního rozsudku městského soudu či úplně nových důkazních návrhů, nemůže zvrátit skutkové pilíře, na nichž založil žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, respektive Nejvyšší správní soud svůj zrušující rozsudek. Výpověď svědka pana D. Š. učiněnou po prvním rozsudku městského soudu, resp. jeho opětovný výsledek městský soud odmítl s tím, že žalobkyně v původním daňovém řízení jeho výsledek sice navrhovala, avšak výhradně k prokázání rozsahu reklamního plnění, nikoli k prokázání ekonomické souvislosti mezi přijatým reklamním plněním a ekonomickou činností žalobkyně. Městský soud odmítl rovněž provedení ostatních navržených důkazních prostředků, jejichž provedení žalobkyně navrhovala k prokázání skutečností (především plánovaného prodeje čerpací stanice), jež dostatečně konkrétně netvrdila v původním daňovém řízení a začala jimi argumentovat až v návaznosti na zrušující rozsudek NSS.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[10] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru Evropské unie (dále „Soudní dvůr“) několik stěžovatelkou formulovaných předběžných otázek stran výkladu přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněním přijatým na vstupu a ekonomickou činností na výstupu. Eventuálně navrhla, aby Nejvyšší správní soud nyní napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatelka předně uvedla, že si je vědoma omezení přípustnosti své kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Nebrojí však proti závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu, nýbrž namítá, že se městský soud tímto závazným právním názorem neřídil, resp. jej nesprávně, příliš restriktivně vyložil a aplikoval. A to zejména v otázce účinků § 124a daňového řádu a ohledně mantinelů doplňování dokazování po zrušujícím rozsudku NSS. Městský soud též přijal a aplikoval výklad unijního práva, který přesahuje meze závazného právního názoru.

[12] Dále namítla, že:

- v původním daňovém řízení prokázala svoji smluvní povinnost propagovat značku TEXACO, přičemž existence jiného znění smlouvy o propagaci, neobsahující tuto povinnost, jí nebyla známa;
- ze zrušujícího rozsudku NSS neplyne nemožnost městského soudu doplnit v dalším řízení dokazování k původnímu skutkovému stavu, přičemž tomu nemůže bránit ani to, že stěžovatelka v původním řízení neuváděla, k čemu konkrétně mají navržení svědci vypovídat;
- odmítnutí výsledku pana D. Š., zástupce nájemce, který stěžovatelka navrhovala již v původním daňovém řízení, představuje vadu řízení s vlivem na zákonnost;
- městský soud v návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu postupoval v rozporu s unijním právem a porušil princip daňové neutrality vlastní systému DPH – dle stěžovatelky nelze přímou a bezprostřední ekonomickou souvislost mezi reklamním plněním přijatým na vstupu a celkovou ekonomickou činností stěžovatelky na výstupu (pronájmem čerpací stanice) vázat na podmínku okamžitého a zjevného zvýšení nájemného;
- není použitelná argumentace Nejvyššího správního soudu poukazující na poměr mezi cenou reklamních plnění a výší nájemného za pronájem čerpací stanice;
- napadený rozsudek je částečně nepřezkoumatelný v otázce nemožnosti přihlížet k novému rozhodnutí žalovaného a řízení předcházejícímu jeho vydání.

[13] **Žalovaný** navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že kasační argumentace polemizující se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS je nepřipustná. V nyní projednávané věci totiž není naplněna žádná z judikturně dovozených výjimek přípustnosti opakované kasační stížnosti. Městský soud závazný právní názor plně respektoval.

[14] Ztotožnil se s důvody, pro něž městský soud odmítl přihlídnout k novému rozhodnutí žalovaného a řízení předcházejícímu jeho vydání, jakož i ostatním stěžovatelkou navrženým důkazům k prokázání přímé a bezprostřední ekonomické souvislosti. Stěžovatelka totiž tyto důkazy, ale ani skutečnosti, k jejichž prokázání navrhovala jejich provedení, v původním daňovém řízení buď vůbec či dostatečně konkrétně netvrdila. Bylo jen na stěžovatelce, aby již v návrhu na výslech svědků učiněném v původním daňovém řízení dostatečně a úplně specifikovala, o jakých skutečnostech mají vypovídat. Stejně tak měla již v původním daňovém řízení dostatečně konkrétně tvrdit a rovněž prokázat plánovaný prodej čerpací stanice. To, že tak navzdory opakovaným výzvám daňových orgánů neučinila, ač jí v tom nic nebránilo, jde výhradně k její tíži.

[15] Zmínka městského soudu o příbuzenském vztahu mezi panem D. Š., zástupcem nájemce, a jednatelem a společníkem stěžovatelky, v níž stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, dle žalovaného není ideální, avšak nezakládá nepřezkoumatelnost. Není součástí nosných, rozhodovacích důvodů a městský soud ji vyslovil toliko na okraj.

pokračování

[16] Podle žalovaného nejsou dány důvody pro předložení předběžných otázek Soudnímu dvoru.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost, v rozsahu přípustných kasačních námitek, není důvodná.

III.A Přípustnost opakované kasační stížnosti

[18] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. *je kasační stížnost dále nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[19] Městský soud rozhodoval nyní napadeným rozsudkem znovu poté, kdy byl jeho původní rozsudek zrušen Nejvyšším správním soudem ke kasační stížnosti žalovaného.

[20] Aplikaci § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. pak nebrání skutečnost, že předchozí a následnou kasační stížnost podali rozdílní účastníci řízení před krajským (městským) soudem či osoby zúčastněné na řízení. Byla-li rozhodná právní otázka Nejvyšším správním soudem plně vyřešena k předchozí kasační stížnosti jiného účastníka, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat pouze to, že se krajský (městský) soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [nález ÚS z 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19 (N 129/95 SbNU 66), bod 23, a na něj navazující rozsudek NSS z 30. 1. 2025, čj. 8 Afs 44/2024-59, bod 47].

[21] Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek městského soud výhradně proto, že městský soud nesprávně posoudil otázku, zda žalobkyně v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno týkající se přímé a bezprostřední souvislosti mezi reklamním plněním přijatým na vstupu a svojí celkovou ekonomickou činností, tj. pronájmem čerpací stanice, na výstupu.

[22] Nejvyšší správní soud se tedy nezabýval, a logicky zabývat ani nemohl, otázkou doplnění dokazování, jež vyvstala teprve v důsledku zrušujícího rozsudku NSS, tedy stala se významnou až pro další řízení před městským soudem a vydání nyní napadeného rozsudku (rozsudek NSS z 10. 9. 2015, čj. 8 As 204/2014-58, č. 3313/2015 Sb. NSS, bod 22).

[23] Stěžovatelka v nyní projednávané kasační stížnosti brojí proti závěru městského soudu o nemožnosti doplnění dokazování, čímž se Nejvyšší správní soud dosud nezabýval. Vedle toho namítla, že se městský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, resp. jej nesprávně, příliš restriktivně vyložil a aplikoval. Její kasační argumentace rovněž směřovala k prolomení závazného právního názoru.

[24] Ačkoli tedy městský soud ve věci rozhodoval znovu po zrušení jeho původního rozsudku Nejvyšším správním soudem, není tato kasační stížnost stěžovatelky jako celek nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se proto uvedenými námitkovými okruhy dále postupně zabývá. Některými kasačními námitkami však stěžovatelka nepřipustně napadá i ty závěry, které městský soud učinil byv vázán závěry

zrušujícího rozsudku NSS, jelikož nebyly splněny podmínky pro prolomení jejich kasační závaznosti.

III.B Neexistence podmínek k prolomení závazného právního názoru NSS

[25] Nejvyšší správní soud se prvně zabýval tím, zda nedošlo k výjimečnému prolomení kasační (incidenční) závaznosti právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku NSS.

[26] Podle § 110 odst. 4 *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*

[27] Judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z principu, že právní názor je v konkrétní věci kasačně závazný nejen pro ten orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, ale rovněž pro orgán, který zrušující rozhodnutí vydal. Právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený při zrušení rozhodnutí krajského (městského) soudu tak zavazuje nejen krajský (městský) soud, ale i Nejvyšší správní soud samotný. O překonání, prolomení kasačně závazného právního názoru nelze usilovat ani předložením věci rozšířenému senátu. To platí dokonce i tehdy, pokud lze daný názor pokládat za judikaturní exces (usnesení rozšířeného senátu NSS z 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, či na něj navazující z 22. 10. 2019, čj. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, bod 33, a z 23. 2. 2022, čj. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS, bod 38). Analogicky je tak potřeba přistupovat i k pokusům o překonání kasačně závazného právního názoru podáním návrhu na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru (rozsudky NSS z 29. 9. 2022, čj. 2 As 49/2022-103, bod 26, či z 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021-57, body 73 ž 75).

[28] Kasační závaznost právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v téže věci však lze výjimečně prolomit v případě změny skutkových či právních poměrů a dále při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský (městský) soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí. Tak by tomu bylo v případě, že jinak o rozhodné právní otázce uvažil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s., případně že by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia podle § 19 s. ř. s. To vše za situace, že by se tak stalo v mezidobí mezi opakovaným rozhodováním Nejvyššího správního soudu v téže věci (usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 9 Afs 59/2007-56, čj. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, bod 30, a čj. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS, bod 41). Jinak řečeno, podstatné změny judikatury nelze dosáhnout přímo v řízení, v němž již byl vysloven kasačně závazný právní názor.

[29] Z podstaty věci musí jít o takovou významnou změnu skutkových či právních poměrů nebo judikatury, v jejímž světle by závazný právní názor bez dalšího nadále nemohl obstát. Jde o institut zcela výjimečný, protože zdaleka ne každá (možná) změna či doplnění, resp. upřesnění rozhodných okolností je s to prolomit kasační závaznost právního názoru v téže věci již jednou vysloveného.

pokračování

III.B.1 Změna právních poměrů či podstatná změna judikatury

[30] Stěžovatelka netvrdila a Nejvyšší správní soud neidentifikoval žádnou změnu právních poměrů ani podstatnou změnu judikatury, jíž by byl povinen akceptovat.

[31] Právní poměry v podobě rozhodné právní úpravy zůstaly v dalším řízení před městským soudem, tj. po vydání zrušujícího rozsudku NSS, shodné se situací prvního rozhodování městského soudu. To je ostatně dáno pravidlem vyjádřeným v § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něž *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu* (též bod 35 napadeného rozsudku).

[32] Jak plyne ze zrušujícího rozsudku, Nejvyšší správní soud svůj závazný právní názor formuloval na základě výkladu a aplikace unijního práva včetně judikatury Soudního dvora (body 20 až 27, 31, 32, 39 a 43 zrušujícího rozsudku NSS). Dle výše uvedených závěrů rozšířeného senátu by k podstatné změně judikatury muselo dojít v mezidobí mezi opakovaným rozhodováním Nejvyššího správního soudu v téže věci, resp. z pohledu městského soudu v mezidobí mezi vydáním zrušujícího rozsudku NSS a druhým, nyní napadeným rozsudkem městského soudu. Stěžovatelka netvrdila a ani Nejvyšší správní soud nezjistil, že by v této době (do současnosti) došlo ke změně judikatury, natož podstatné, v otázce nároku na odpočet DPH, resp. přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněním přijatým na vstupu a celkovou ekonomickou činností na výstupu. Ostatně, pokud by k takové podstatné změně judikatury ve prospěch stěžovatelky skutečně došlo, nemusela by se jí domáhat návrhem na předložení předběžných otázek Soudnímu dvoru v nyní projednávané věci.

[33] Jak uvedeno výše, podstatné změny judikatury, jež by vedla k prolomení závazného právního názoru, nelze dosáhnout v řízení, v němž byl tento kasačně závazný právní názor vysloven. Uvedené dopadá i na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru.

III.B.2 Změna skutkových poměrů – možnost doplnění dokazování v dalším řízení před městským soudem

[34] Městský soud v nyní napadeném rozsudku vyšel z toho, že doplnění dokazování v dalším řízení poté, co byl jeho původní rozsudek zrušen Nejvyšším správním soudem, není nepřipustné (bod 32 napadeného rozsudku). Zároveň však podrobně vysvětlil, proč nesměl přihlídnout k důkazům provedeným po jeho prvním rozsudku, ani nemohl v dalším řízení po zrušujícím rozsudku NSS provést důkazy, byť je stěžovatelka navrhovala již v původním daňovém řízení.

[35] Nejvyšší správní soud předně souhlasí s výchozí premisou, z níž vyšel městský soud, a podle níž je pro rozsah přípustného doplnění dokazování v řízení o žalobě podstatné, že správní soud v těchto případech posuzuje zákonnost rozhodnutí žalovaného správního orgánu o tom, že daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno (body 33 a 45 napadeného rozsudku). Tento nedostatek z podstaty věci nelze zhojit v soudním řízení doplněním dokazování, jelikož tím nelze zpětně změnit skutečnost, že v daňovém řízení daňový subjekt své důkazní břemeno neunesl. Takový přístup je plně v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Vedle městským soudem citovaného rozsudku z 8. 3. 2024, čj. 3 Afs 93/2022-74, bodu 37 (bod 48 napadeného rozsudku), lze odkázat i na rozsudek z 12. 9. 2025, čj. 3 Afs 14/2024-62, bod 65.

[36] K výsledku pana D. Š. městský soud konkrétně uvedl jednak to, že stěžovatelka výsledky v původním daňovém řízení navrhovala výhradně k prokázání rozsahu reklamního plnění přijatého od společnosti BUBASTAV. Nemůže proto až v soudním řízení konkretizovat důvody, pro něž měl být navržený důkaz proveden (body 41, 44 a 45 napadeného rozsudku). A jednak to, že s ohledem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu by na opětovném posouzení věci nic nemohlo změnit, ani pokud by soud vyslechl pana Š., který by za nájemce potvrdil, že by si čerpací stanici nepronajal, pokud by žalobkyně nehradila náklady na její reklamu (bod 46 napadeného rozsudku). Městský soud tak provedení výsledku pana D. Š. shledal též nadbytečným. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že nadbytečnost provedení důkazu je jedním z důvodů, pro něž lze důkazní návrh odmítnout (rozsudek NSS z 30. 6. 2021, čj. 8 As 180/2019-59, č. 4233/2021 Sb. NSS, bod 23 a tam uvedená judikatura).

[37] Lze proto uzavřít, že odmítnutí provedení výsledku pana D. Š. stojí na dvou samostatných nosných důvodech, jež ob stojí samy o sobě – jednak procesní nepřipustnost důkazu a jednak jeho nadbytečnost.

[38] Stěžovatelka v kasační stížnosti ale brojí pouze proti prvnímu z uvedených důvodů. Závěr městského soudu o nadbytečnosti provedení výsledku pana D. Š. nikterak nespornuje.

[39] V této otázce je tedy plně aplikovatelný závěr, že Nejvyšší správní soud není povinen vypořádat se s každou jednotlivou námitkou uvedenou v kasační stížnosti, pokud rozhodnutí krajského (městského) soudu ob stojí pouze na důvodech, které stěžovatel kasační stížností nenapadá. Kasační stížnost tedy nemůže být důvodná, neboť část rozhodovacích důvodů městského soudu o neprovedení výsledku pana D. Š., které stěžovatelka relevantně nezpochybnila, ob stojí sama o sobě. Konkrétně se jedná o důvod nadbytečnosti takového důkazu pro nyní projednávanou věc (rozsudky z 9. 6. 2016, čj. 9 Azs 84/2016-22, body 11 až 13, či na něj navazující z 31. 1. 2024, čj. 8 As 132/2022-71, body 21 až 23). Z toho důvodu nemůže ob stát ani námitka, že neprovedení výsledku pana D. Š. představuje vadu řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost. Neprovedení nadbytečného důkazu totiž nepředstavuje vadu řízení.

[40] Nenastala tedy žádná z judikaturou dovozených situací vedoucích k případnému prolomení kasační závaznosti zrušujícím rozsudkem NSS vysloveného právního názoru, podle něž stěžovatelka nesplnila podmínky pro nárok na odpočet DPH za přijaté reklamní plnění na vstupu, neboť v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno týkající se přímé a bezprostřední souvislosti mezi tímto reklamním plněním přijatým na vstupu a její celkovou ekonomickou činností, tj. pronájmem čerpací stanice, na výstupu. Z toho důvodu byl městský soud při vydání nyní napadeného rozsudku právním názorem Nejvyššího správního soudu kasačně vázán, tedy nemohl se od něj jakkoli odchýlit. Stejně tak je svými závěry vyslovenými v nyní projednávané věci vázán i Nejvyšší správní soud.

III.C Respektování závazného právního názoru NSS městským soudem

[41] Není pravdou, že se městský soud neřídil závazným právním názorem, resp. jej nesprávně, příliš restriktivně vyložil a aplikoval.

[42] Předně městský soud dospěl k závěru, potvrzenému výše Nejvyšším správním soudem, že nenastala žádná z judikaturou dovozených situací vedoucích k případnému

pokračování

prolomení kasační závaznosti zrušujícího rozsudku NSS. Podle městského soudu totiž v mezidobí mezi nabytím právní moci zrušujícího rozsudku NSS a druhým, nyní napadeným rozsudkem městského soudu nedošlo ke změně právních poměrů ani podstatné změně judikatury. Stejně tak se nezměnily ani skutkové poměry, jelikož stěžovatelka nepředložila ani nenavrhla důkazní prostředky, jež by procesně přípustným způsobem byly způsobilé pozměnit dosavadní skutkové závěry natolik, že by bylo nutné dospět k odlišnému posouzení věci oproti zrušujícímu rozsudku NSS (body 37 a 56 napadeného rozsudku).

[43] Z nyní napadeného rozsudku pak jednoznačně a srozumitelně plyne, že městský soud si jednak byl vědom své vázanosti právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS a jednak se jím plně řídil (body 24, 31, 34, 36, 37, 41, 47, 50 a 56 napadeného rozsudku). Pro názornost lze poukázat na body 24 a 36 napadeného rozsudku, v nichž městský soud mj. uvedl, že je „*v tomto druhém rozsudku instančně zavázán vyslovit, že mezi náklady na reklamu a pronájmem čerpací stanice není taková ekonomická souvislost, která by připouštěla odpočet DPH z titulu těchto plnění*“, a že „*se nemůže odchýlit od závazného názoru rušícího rozsudku NSS ani v situaci, v níž by – třeba i důvodně – nesouhlasil se závěry NSS*“.

[44] Stěžovatelka na str. 2 kasační stížnosti zmínila, že městský soud nedodržel závazný právní názor v otázce účinků § 124a daňového řádu. Toto obecné tvrzení však dále nikterak blíže nerozvedla ani nevztáhla k žádnému konkrétnímu závěru městského soudu – s výjimkou námitky dílčí nepřezkoumatelnosti, již se Nejvyšší správní soud věnuje dále. Takové tvrzení bez vztahu k rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku nelze považovat za kasační námitku (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, a na něj navazující rozsudek NSS z 24. 1. 2023, čj. 6 As 358/2021-38, bod 11). Nejvyšší správní soud není povinen ani oprávněn domýšlet za stěžovatelku argumenty, na základě nichž by následně přezkoumával napadené rozhodnutí. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek NSS z 3. 12. 2020, čj. 7 Afs 251/2020-29, bod 11 a tam citovaná judikatura).

III.D Nepřípustnost kasačních námitek mířících proti závaznému právnímu názoru NSS

[45] Jak uvedeno opakovaně výše, Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku vyslovil jednoznačný závazný právní názor ohledně nesplnění podmínek pro odpočet DPH za přijaté reklamní plnění na vstupu. Konkrétně uzavřel, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno týkající se přímé a bezprostřední souvislosti mezi reklamním plněním přijatým na vstupu a její ekonomickou činností, tj. pronájmem čerpací stanice, na výstupu. Nesplnila tak podmínky § 72 odst. 1 zákona o DPH, protože není oprávněna k odpočtu DPH u přijatého reklamního plnění. Tímto právním názorem byl vázán nejen krajský (městský) soud v dalším řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), ale i samotný Nejvyšší správní soud v řízení o opětovné kasační stížnosti. V tomto ohledu je zcela bez významu, zda je vyslovený závazný právní názor správný či zda se nejedná dokonce o exces (bod [27] výše).

[46] Byť stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že nebrojí proti samotnému závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu, částí své kasační argumentace zpochybňuje právě otázky, které Nejvyšší správní soud v této věci již závazně vyřešil ve svém zrušujícím rozsudku.

[47] Veškerá argumentace stěžovatelky polemizující se závěrem o neunesení důkazního břemene v původním daňovém řízení či týkající se hodnocení jednotlivých důkazních prostředků nebo právního posouzení tak pouze opakuje argumenty uplatněné již v předchozím řízení či polemizuje se správností závěrů NSS obsažených v jeho zrušujícím rozsudku, a je proto nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. (rozsudky NSS z 18. 2. 2016, čj. 10 Afs 223/2015-43, bod 13, na něj navazující čj. 8 Afs 44/2024-59, body 97 a 112, či ze 17. 7. 2025, čj. 2 Afs 140/2024-36, bod 20).

[48] Argumentací, že v původním daňovém řízení prokázala svoji smluvní povinnost propagovat značku TEXACO, se Nejvyšší správní soud zabýval v bodu 40 svého zrušujícího rozsudku. Tam uzavřel, že pro řešenou věc je podstatný rozdíl spočívající v tom, že verze stěžovatelky obsahuje ustanovení o povinnosti propagovat značku TEXACO, zatímco verze společnosti Texaco tuto povinnost neobsahuje, a že již pro tento rozpor mezi oběma verzemi nelze mít za prokázanou stěžovatelkou tvrzenou povinnost propagace značky. Tvrzení stěžovatelky, že existence jiného znění smlouvy o propagaci, neobsahující tuto povinnost, jí nebyla známa (kterou nadto ani neuplatnila v předchozím kasačním řízení), proto představuje nepřipustnou polemiku s vysloveným závazným právním názorem.

[49] Stejně tak nepřipustnou polemikou se závazným právním názorem je kasační námitka o nepoužitelnosti argumentace Nejvyššího správního soudu poukazující na poměr mezi cenou reklamních plnění a výší nájemného za pronájem čerpací stanice.

[50] Stěžovatelka dále městskému soud vyčítá, že nesprávně posoudil právní otázky unijního práva, resp. že přijal výklad, jenž je v rozporu s unijním právem – čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES z 26. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice“). Současné však v kasační stížnosti výslovně uvedla, že má jít o restriktivní výklad jak městského soudu, tak Nejvyššího správního soudu, že takový výklad městský soud přijal v návaznosti na zrušující rozsudek NSS (str. 6 kasační stížnosti), a že takový výklad přijal městský soud a předtím Nejvyšší správní soud (str. 7 kasační stížnosti).

[51] Z uvedeného je zjevné, že stěžovatelka, jakkoli se snaží tvrdit opak, svojí kasační argumentací fakticky brojí proti závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu, jímž se městský soud „toliko“ řídil. Nejvyšší správní soud však své závěry ve zrušujícím rozsudku formuloval na základě výkladu a aplikace unijního práva včetně judikatury Soudního dvora (body 20 až 27, 31, 32, 39 a 43 zrušujícího rozsudku NSS). Kasační argumentace namítající rozpor s unijním právem je proto rovněž nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[52] A to včetně té argumentace, o níž stěžovatelka opírá svůj návrh, aby Nejvyšší správní soud v nynějším kasačním řízení předložil Soudnímu dvoru předběžné otázky stran výkladu přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněním přijatým na vstupu a ekonomickou činností na výstupu. Tuto otázku Nejvyšší správní soud již závazně vyložil a tímto svým výkladem je vázán i v nynějším kasačním řízení (rozsudek NSS z 28. 1. 2026, čj. 8 As 223/2024-64, body 50 a 56). Aby totiž mohl předběžnou otázku vůbec předložit, musel by mít kvalifikovanou pochybnost o výkladu unijního práva. K tomu by však musel zpochybnit svůj závazný právní názor k této otázce, což ale nesmí (body [27] a [33] výše).

pokračování

III.E Námitka dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[53] Stěžovatelka namítla dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Spatřuje ji v tom, že městský soud na jednu stranu uzavřel, že nesmí přihlížet k novému rozhodnutí žalovaného ani k řízení, jež předcházelo jeho vydání. V rozporu s tím však v bodu 44 napadeného rozsudku současně poukázal na obsah svědecké výpovědi pana D. Š. stran jeho příbuzenského vztahu se společníkem a jednatelem stěžovatelky, z čehož činil závěry.

[54] Nejvyšší správní soud souhlasí s náhledem žalovaného, že odmítnutí provedení důkazu za současného vyhodnocování jeho obsahu je obecně problematické. Pro nyní projednávanou věc je však stěžejní, že městský soud na obsahu neprovedeného důkazu, tj. na příbuzenském vztahu, nezaložil rozhodovací důvody svého rozsudku ani z něj nečinil žádné závěry, natož v neprospěch stěžovatelky. Z hlediska jeho rozhodnutí je podstatný závěr o nemožnosti přihlídnout k novému rozhodnutí žalovaného a řízení, jež mu předcházelo. Poukaz na příbuzenský vztah městský soud uvedl toliko nad rámec nosného rozhodovacího důvodu, tedy jako *obiter dictum*, jež proto nemohlo zapříčinit nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku.

[55] Kasační námitka není důvodná.

[56] Napadený rozsudek netrpí ani žádnou jinou vadou nepřezkoumatelnosti, jak ji vykládá ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky NSS z 6. 2. 2020, čj. 5 Afs 344/2019-30, bod 16, a ze 4. 3. 2022, čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura). Z rozsudku městského soudu je jasné seznatelné, na základě kterých úvah soud dospěl ke svým závěrům, resp. že byl vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[57] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost, v rozsahu přípustných námitek, důvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[58] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal. Ostatně, žalovaný náhradu nákladů řízení ani nepožadoval.

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

V Brně 26. února 2026

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu