

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Karla Šimky a Evy Šonkové v právní věci žalobce: **K. D.**, zast. UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Insolvenční agentura v.o.s.**, se sídlem Západní 1448/16, Karlovy Vary, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2016, č. j. 1948273/16/2701-50521-608306, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 9. 2023, č. j. 31 Af 29/2022-68,

t a k t o :

Věc se postupuje rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem ze dne 12. 12. 2016 žalovaný vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 ve výši 260 707 Kč a předepsal mu penále ve výši 52 141 Kč. Žalovaný neuznal žalobcův nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH). Žalobce totiž podle žalovaného neprokázal, že přijal plnění od deklarovaného dodavatele J. D.

[2] Žalobce se proti platebnímu výměru bránil odvoláním, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 28. 2. 2018 a platební výměr potvrdilo. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) rozsudkem ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018-124. Tento rozsudek společně s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství následně zrušil Nejvyšší správní soud (NSS) rozsudkem ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35, a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. S odkazem na právní názor vyslovený v rozsudku Soudního dvora EU (SDEU) ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a v navazujícím rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*, uložil NSS daňovým orgánům, aby žalobci umožnily prokázat okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH.

[3] V průběhu následného řízení před Odvolacím finančním ředitelstvím byl zjištěn žalobcům úpadek a povoleno jeho řešení oddlužením. Insolvenční soud dne 25. 8. 2022 schválil a zveřejnil zprávu o přezkumu a oddlužení dlužníka plněním splátkového kalendáře se zpeněžením majetkové podstaty. V návaznosti na to Odvolací finanční ředitelství dne 23. 9. 2022 podle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zastavilo řízení o odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaného ze dne 12. 12. 2016. Platební výměr tak nabyl právní moci. Žalobce se proti pravomocnému platebnímu výměru bránil žalobou u krajského soudu.

[4] Krajský soud rozsudkem označeným v záhlaví, který je předmětem nynějšího kasačního přezkumu, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uvedl, že daňové orgány nedostály požadavkům, které NSS stanovil v rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35. Neumožnily totiž žalobci, aby v souladu se závěry judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* tvrdil a prokázal případné okolnosti svědčící o tom, že jeho skutečný dodavatel byl plátcem DPH. Nehraje přitom roli, že Odvolací finanční ředitelství zastavilo řízení o odvolání s odkazem na § 243 odst. 2 daňového řádu. Tato skutečnost nemůže jít podle krajského soudu k tíži žalobce. Krajský soud dále uvedl, že není povolán suplovat nalézací daňové řízení a nahrazovat roli odvolacího orgánu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítl, že rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a na něj navazující judikatura NSS byly vydány po skončení nalézacích daňových řízení. Daňové orgány rozhodly podle tehdejší ustálené judikaturní praxe.

[6] V řízení navazujícím na zrušující rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35 stěžovatel na základě *závazného pokynu* k doplnění dokazování vydal dne 24. 8. 2022 výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Požadoval, aby žalobce doplnil svá skutková tvrzení a prokázal skutečného dodavatele posuzovaných plnění, resp. aby prokázal, že tento dodavatel byl plátcem DPH. Žalobce na výzvu reagoval dne 5. 10. 2022 přípisem, v němž uvedl, že se ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2014 nebude vyjadřovat, neboť odvolací řízení za toto zdaňovací období již bylo zastaveno (již zmíněným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 9. 2022 vydaným podle § 243 odst. 2 daňového řádu).

[7] Poté, co bylo odvolací řízení ze zákona zastaveno, již stěžovatel nemohl věc nově posoudit v návaznosti na provedené dokazování. V tomto specifickém případě měl proto krajský soud posoudit důkazní materiály, které stěžovatel doplnil poté, co NSS zrušil jeho rozhodnutí, a poté přezkoumat zákonnost závěru, podle něhož nelze uznat žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH. Krajský soud měl takto postupovat tím spíše v situaci, kdy předchozí zrušující rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35 byl vydán před zastavením odvolacího řízení podle § 243 odst. 2 daňového řádu, tj. v době, kdy se předpokládalo pokračování dokazování v daňovém řízení. Podle stěžovatele není v odůvodněných případech vyloučeno, aby dokazování doplnil krajský soud. Věcné posouzení dokazování doplněného daňovými orgány ze strany krajského soudu by za dané procesní situace nebylo nepřipustným nahrazením činnosti správního orgánu.

pokračování

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelova tvrzení považuje za nesrozumitelná a vnitřně rozporná. Právě okolnosti projednávané věci, jež spočívají v závazném právním názoru NSS podle rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35, znemožňují provádět dokazování v řízení před krajským soudem, o což stěžovatel usiluje.

[9] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[10] Druhý senát NSS při předběžném projednání věci shledal, že je dán důvod postoupit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. V otázce, která je podstatou nyní projednávané věci, totiž vznikl v rozhodování jednotlivých senátů NSS rozpor.

[11] Úvodem je vhodné zmínit, že byly podány celkem čtyři kasační stížnosti ve věci týchž účastníků, které se liší pouze zdaňovacími obdobími, za něž byly napadené platební výměry vydány. Druhému senátu byly přiděleny věci sp. zn. 2 Afs 327/2023 a sp. zn. 2 Afs 328/2023. Další věc rozhodl první senát NSS rozsudkem ze dne 11. 1. 2024, č. j. 1 Afs 207/2023-38, jehož závěry následoval třetí senát rozsudkem ze dne 31. 1. 2024, č. j. 3 Afs 246/2023-44.

[12] Právě rozhodnutí NSS č. j. 1 Afs 207/2023-38 a č. j. 3 Afs 246/2023-44 se podle druhého senátu odchyľují od dosavadní judikatury kasačního soudu. I zde se jednalo o řízení, která následovala po kasačním rozsudku NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35. Rovněž v nich vydal stěžovatel výzvu k prokázání skutečností, kterou žalobce vyzval, aby doplnil svá skutková tvrzení a prokázal skutečného dodavatele posuzovaných plnění, resp. prokázal, že dodavatel byl plátcem DPH.

[13] Odvolací finanční ředitelství zastavilo daňová řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období ledna 2015 (věc sp. zn. 1 Afs 207/2023) a února 2015 (věc sp. zn. 3 Afs 246/2023) dne 19. 10. 2022. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2014 (nyní předkládaná věc) a 4. čtvrtletí 2014 (věc sp. zn. 2 Afs 327/2023) odvolací orgán řízení zastavil dne 23. 9. 2022. V nyní posuzované věci žalobce na výzvu ze dne 24. 8. 2022 reagoval dne 5. 10. 2022 a uvedl, že se ke zdaňovacímu období 3. a 4. čtvrtletí roku 2014 nebude vyjadřovat, neboť odvolací řízení za toto zdaňovací období bylo již zastaveno. Žalobce se proto na základě výzvy vyjádřil pouze ke zdaňovacím obdobím ledna a února 2015, ve vztahu k nimž bylo řízení zastaveno až dne 19. 10. 2022.

[14] Platí, že právní názor vyslovený kasačním soudem ve zrušujícím rozhodnutí je v dalším řízení pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodnutí, které je nutno zaručit při opakovaném rozhodování v téže věci za situace, kdy je rozhodováno za stejných poměrů jako při předchozím rozhodnutí. To samé platí i pro další řízení před správním orgánem tehdy, zruší-li NSS nejen rozsudek krajského soudu, ale i rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Uvedené však platí pouze v případě, že v dalším řízení nedošlo ke změně skutkového (případně právního) stavu. Pouze při zachování skutkového (právního) stavu nepřichází v úvahu změna aplikace práva na tento stav při rozhodování o žalobě (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2006, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, nebo přiměřeně také rozsudek NSS ze dne

20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023-72). V projednávané věci se však v období mezi vydáním rozsudku NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35 a nyní přezkoumávaným rozsudkem krajského soudu podstatnou měrou změnil skutkový a v důsledku toho i právní stav věci. Dne 25. 8. 2022, tedy v době, kdy po zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství kasačním soudem probíhalo odvolací řízení, insolvenční soud schválil a zveřejnil zprávu o přezkumu a oddlužení žalobce plněním splátkového kalendáře se zpeněžením majetkové podstaty, což se zásadním způsobem promítlo i do probíhajícího daňového řízení. Podle druhého senátu již v takovém případě krajský soud nemohl bez dalšího následovat právní názor NSS vyslovený v rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35.

[15] K významu skutečnosti spočívající ve schválení a zveřejnění zprávy o přezkumu insolvenčním soudem druhý senát uvádí následující. Pro pohledávky, které vznikly před zahájením insolvenčního řízení (jako pohledávka v projednávané věci), platí, že podle § 243 odst. 2 daňového řádu je třeba je stanovit do schválení zprávy o přezkumu soudem. Pokud správce daně vydal alespoň rozhodnutí o stanovení daně, nabývá rozhodnutí právní moci schválením zprávy o přezkumu insolvenčním soudem. Odvolací řízení je třeba ukončit (správce daně řízení zastaví pro nemožnost v něm pokračovat). Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož v insolvenčním řízení mají všichni věřitelé rovné možnosti. Zohledňuje také zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie, neboť pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Insolvenční správce či daňový subjekt má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu (Lavický, P. In Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).

[16] NSS v rozsudcích č. j. 1 Afs 207/2023-38 a č. j. 3 Afs 246/2023-44 dospěl k závěru, že ani v kontextu dosti specifické procesní situace nebyly dány podmínky pro to, aby krajský soud provedl dokazování ve věci namísto daňových orgánů. Žalobcova tvrzení ohledně postavení dodavatele zdanitelného plnění jako plátce DPH a související posouzení unesení důkazního břemene v této otázce totiž daňové orgány nikdy autoritativně nevyhodnotily. Pokud by takové posouzení musel jako první učinit až soud, nahrazoval by namísto přezkumné činnosti nalézací činnost správního orgánu, což soudům ve správním soudnictví nepřísluší. Dále se v těchto rozsudcích uvádí, že „na uvedeném závěru ničeho nemění ani skutečnost, že odvolací řízení bylo v projednávané věci zastaveno v důsledku naplnění podmínek podle § 243 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný může otázku unesení důkazního břemene žalobcem ohledně postavení dodavatele jako plátce DPH posoudit a autoritativně o ní rozhodnout v rámci navazujícího nalézacího řízení. Pokud na základě doplněného dokazování dospěje k závěru, že žalobce i ve světle závěrů judikatury ve věci Kemwater nadále neprokázal okolnosti přijetí zdanitelného plnění od osoby s postavením plátce DPH, pak daň platebním výměrem opětovně vyměří. Proti takovému rozhodnutí pak bude moci žalobce případně podat žalobu ke krajskému soudu, který naplnění požadavků plynoucích z rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020 - 35 ze strany žalovaného přezkoumá.“ (rozsudky č. j. 1 Afs 207/2023-38, bod 25, a č. j. 3 Afs 246/2023-44, bod 25).

[17] Jinými slovy, první a třetí senát NSS předpokládají vedení dalšího (nalézacího) řízení před správcem daně v situaci, kdy odvolací řízení bylo zastaveno, přestože podle § 243 odst. 2 daňového řádu ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy

pokračování

o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci.

[18] Podle druhého senátu je citovaný závěr v bodě [16] tohoto usnesení v rozporu s ustálenou judikaturou NSS. Předně rozšířený senát vymezil, že vady platebního výměru je třeba odstraňovat v rámci odvolacího řízení (usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňového řízení končí. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení (§ 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.

[19] NSS pak ve své judikatuře použil zmíněné závěry rozšířeného senátu i v situacích shodných s nyní projednávanou věcí. Navzdory tomu, že byly přijaty k již neúčinné právní úpravě (zákonu o správě daní a poplatků), jsou přenositelné i na nyní posuzovanou věc. Ani daňový řád neumožňuje, aby byl platební výměr zrušen a správce daně poté pokračoval v daňovém řízení a znovu rozhodl. Pokud krajský soud v rámci soudního přezkumu nemůže zrušit rozhodnutí odvolacího orgánu, protože odvolací řízení bylo v souladu se zákonem zastaveno podle § 243 odst. 2 daňového řádu, a shledá platební výměr nezákonným, musí jej zrušit, aniž by však za dané procesní situace vracel věc správnímu orgánu k dalšímu řízení (což je podle druhého senátu podstatné).

[20] Pokud nabyl platební výměr právní moci ze zákona podle § 243 odst. 2 daňového řádu, a odvolací orgán tedy nevydal meritorní rozhodnutí, které by krajský soud mohl přezkoumat, je předmětem přezkumu pravomocný platební výměr. Shledá-li jej krajský soud nezákonným, zruší jej, aniž by však vracel věc správnímu orgánu k dalšímu řízení. Nalézací daňové řízení pak bude zastaveno (rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017-34, bod 37, a ze dne 1. 7. 2021, č. j. 9 Afs 71/2021-52, bod 35)]. V posuzované věci krajský soud vrátil věc k správci daně **k dalšímu řízení**. První a třetí senát tento postup shledaly jako správný.

[21] Podle druhého senátu ze závěrů uvedených v rozsudcích NSS č. j. 1 Afs 207/2023-38 a č. j. 3 Afs 246/2023-44 s ohledem na rozpor s judikaturou NSS nelze vycházet. Druhý senát se domnívá, že při posouzení, zda mohl dokazování provést krajský soud, je nutno zohlednit nejen rozsah dokazování ve smyslu § 77 odst. 2 s. ř. s., ale také to, že stěžovatel po právní moci rozsudku, kterým bude zrušen platební výměr, již nebude mít žádnou možnost dokazování provést. Navazující řízení nebude vedeno. Zároveň daňové orgány v předchozím řízení postupovaly podle již překonané judikaturní praxe, a proto neprokazovaly skutečnosti, k nimž je až posléze zavázal rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35. Judikatura předcházející linii ve věci *Kemwater ProChemie* totiž nepožadovala prokázat, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatel daňového subjektu byl fakticky s jistotou plátcem DPH. Podle judikatury NSS následující závěry Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie* daňový subjekt požadující odpočet daně nemusí nutně ztotožnit skutečného

dodavatele plnění. V takovém případě je však povinen prokázat, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani.

IV. Předložení věci rozšířenému senátu

[22] Druhý senát shrnuje svůj právní názor tak, že zastavení odvolacího řízení ze zákona podle § 243 odst. 2 daňového řádu je okolností, pro kterou nelze trvat na vázanosti správního orgánu právním názorem NSS, neboť se jedná o podstatnou změnu skutkových a z toho plynoucích i právních okolností. Pokud platební výměr nabyt právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, a odvolací orgán tedy nevydal meritorní rozhodnutí, které by krajský soud mohl přezkoumat, je předmětem přezkumu pravomocný platební výměr. Pokud se platební výměr ukáže jako nezákonný, krajský soud jej zruší, aniž by však věc vrátil k dalšímu řízení. Nálezací daňové řízení pak bude zastaveno (rozsudky NSS č. j. 1 Afs 141/2017-34, bod 37, nebo č. j. 9 Afs 71/2021-52, bod 35).

[23] Výše uvedený právní názor však nemůže vyslovit druhý senát sám, neboť tomu brání rozpor v judikatuře NSS. Proto druhý senát věc podle § 17 s. ř. s. předkládá rozšířenému senátu.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení Filip Dienstbier, Lenka Krupičková, Petr Mikeš, Barbara Pořízková, Ivo Pospíšil, Aleš Roztočil a Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení. Podat svá vyjádření k obsahu předkládajícího usnesení mohou ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 14. dubna 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu