

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

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 824/17, Hradec Králové, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Insolvenční agentura v.o.s.**, jako insolvenčního správce úpadce K. D., se sídlem Západní 1448/16, Karlovy Vary, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2016, č. j. 1948273/16/2701-50521-608306, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 9. 2023, č. j. 31 Af 29/2022-68,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný ani osoba zúčastněná na řízení **nemají** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 6 352,50 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně UNTAX, s. r. o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný neuznal žalobcův nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"), ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatele J. D. Žalobce totiž neprokázal, že tato plnění přijal od deklarovaného dodavatele. Žalovaný mu proto dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 12. 2016, č. j. 1948273/16/2701-50521-608306, doměřil DPH a předepsal mu penále.

[2] Žalobce se proti rozhodnutí správce daně bránil odvoláním, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 28. 2. 2018. Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové zamítl rozsudkem ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018-124. Tento rozsudek společně s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství zrušil Nejvyšší správní soud (NSS) rozsudkem ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35, kterým současně věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. S odkazem na právní názor vyslovený v 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] Během navazujícího odvolacího řízení došlo ke zjištění úpadku žalobce a povolení jeho řešení oddlužením. Dne 25. 8. 2022 vydal Krajský soud v Hradci Králové jako soud insolvenční usnesení č. j. KSHK 45 INS 22731/2021-B-16, kterým schválil a zveřejnil zprávu o přezkumu a oddlužení dlužníka plněním splátkového kalendáře se zpeněžením majetkové podstaty. V návaznosti na toto usnesení Odvolací finanční ředitelství dne 23. 9. 2022 podle § 106 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zastavilo řízení o odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaného ze dne 12. 12. 2016. Žalobce podal žalobu přímo proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaného.

[4] Krajský soud v Hradci Králové (dále „krajský soud“) rozsudkem označeným v záhlaví zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uvedl, že nemá pochyby o splnění podmínek podle § 243 odst. 2 daňového řádu, a tedy o nabytí právní moci žalobou napadeného prvostupňového rozhodnutí. Žalobce tak byl v souladu s judikaturou správních soudů oprávněn podat žalobu přímo proti platebnímu výměru.

[5] V rovině věcného posouzení krajský soud poukázal na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35, jímž byl v předchozím soudním řízení zrušen jeho rozsudek č. j. 31 Af 23/2018- 24 a žalobou napadené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Tímto rozsudkem byl krajský soud i v navazujícím řízení o žalobě proti platebnímu výměru vázán. Krajský soud dal žalobci za pravdu v tom, že daňové orgány v řízení vedeném po vydání citovaného rozsudku nedostály požadavkům, jež v něm NSS stanovil. Jejich povinností totiž bylo umožnit žalobci tvrdit a prokázat případné okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH, a to v souladu se závěry judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*, tedy již citovaného rozsudku rozšířeného senátu a rozsudku Soudního dvora EU (SDEU) ve věci C-154/20. To se však podle krajského soudu nestalo. Nehraje přitom roli, že Odvolací finanční ředitelství zastavilo odvolací řízení podle § 243 odst. 2 daňového řádu, neboť tato skutečnost nemůže jít k tíži žalobce. Krajský soud nemůže suplovat nalézací daňové řízení ani nahrazovat roli odvolacího orgánu. NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35 vyslovil právní názor, podle něhož má ověření, zda skutečným dodavatelem byl plátce DPH, provést primárně správní orgán, nikoli soud.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost

v rozsahu zrušujícího výroku (výrok I) a souvisejícího výroku o nákladech řízení žalobce (výrok II; poslední výrok III se týkal nákladů řízení osoby zúčastněné na řízení – pozn. NSS). Stěžovatel nejprve namítl, že judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* byla vydána až po ukončení nalézacích řízení. Správní orgány vydaly svá rozhodnutí za existence tehdejší ustálené judikaturní praxe. Nemohly předvídat, že pro posouzení hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně z důvodu neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, jestli měl skutečný dodavatel postavení plátce DPH. Nemohly si být proto vědomy povinnosti posuzovat, zda v tomto směru daňový subjekt unesl důkazní břemeno.

[7] Napadený rozsudek je podle stěžovatele nezákonný, neboť krajský soud zrušil jeho rozhodnutí, aniž věcně posoudil stěžovatelem provedené dokazování poté, co stěžovatel odstranil vady ve zjištění skutkového stavu.

[8] Stěžovatel upozornil, že mu Odvolací finanční ředitelství v řízení navazujícím na zrušující rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35 uložilo podle § 115 odst. 1 daňového řádu doplnit dokazování. Výzvou k prokázání skutečností podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ze dne 24. 8. 2022, č. j. 1519791/22/2701-60563-609188, stěžovatel žalobce vyzval k doplnění skutkových tvrzení a prokázání skutečného dodavatele posuzovaných plnění, resp. prokázání, že dodavatelem byl plátcem DPH. Na výzvu žalobce reagoval dne 5. 10. 2022 přípisem zaevidovaným pod č. j. 1671633/22, v němž uvedl, že se ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2014 nebude vyjadřovat, neboť odvolací řízení bylo zastaveno, jelikož nastala situace podle § 243 odst. 2 daňového řádu. Podle stěžovatele ze spisu nevyplývaly žádné indicie osvědčující dodání plnění dodavatelem se statusem plátce DPH. Nárok na odpočet tudíž žalobci nevznikl.

[9] Stěžovatel namítl, že po zastavení odvolacího řízení *ex lege* poté, co dokazování doplnil, mu již nebyla dána možnost provést nové posouzení v návaznosti na provedené dokazování v nalézacím řízení u odvolacího orgánu. Podle stěžovatele by proto měl v takovém specifickém případě nalézací daňové řízení suplovat krajský soud, a nahradit tak roli odvolacího orgánu. Krajský soud měl konkrétně posoudit dokazování doplněné stěžovatelem po odstranění vad ve zjištění skutkového stavu v napadeném rozhodnutí a posoudit zákonnost stěžovatelem vyvozeného závěru, podle něhož nelze uznat žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně za zdanitelné plnění. Tak měl učinit právě 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. Podle stěžovatele možnost doplnit dokazování před správním soudem v odůvodněných případech vyloučena není. Věcné posouzení doplněného dokazování krajským soudem v dané věci by nepřesahovalo možný rámec dokazování před správním soudem, resp. nenahrazovalo přípustnou míru činnosti správního orgánu.

[10] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti označil stěžovatelova tvrzení za nesrozumitelná a vnitřně rozporná. Podle jeho názoru právě okolnosti nyní projednávané věci, jež spočívají v závazném právním názoru vysloveném kasačním soudem v rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35, znemožňují provádět dokazování v řízení před krajským soudem. Upozornil, že svou vázanost tímto zrušujícím rozsudkem a v něm vysloveným právním

názorem krajský soud zdůraznil v bodě 43 napadeného rozsudku jako důvod, proč nelze přistoupit k dokazování.

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

III. Řízení před rozšířeným senátem

[12] NSS obdržel celkem čtyři kasační stížnosti týchž účastníků, které se týkaly stejné právní otázky a lišily se pouze zdaňovacími obdobími. Postup daňových orgánů byl až na drobné odchylky velmi obdobný. Věc vedená pod sp. zn. 2 Afs 327/2023 dosud nebyla skončena. NSS rozsudky ze dne 11. 1. 2024, č. j. 1 Afs 207/2023-38, a ze dne 31. 1. 2024, č. j. 3 Afs 246/2023-44, zbylé dvě kasační stížnosti zamítl. Nepřisvědčil závěru krajského soudu, podle něhož správní orgány nedostály povinnosti *umožnit žalobci tvrdit a prokázat* okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH. Přesto kasační soud napadené rozsudky nezrušil, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel pochybil, pokud autoritativně nevyhodnotil a neposoudil podání, které mu žalobce zaslal v reakci na jeho výzvu. Jednalo se o podání ze dne 5. 10. 2022, v němž se žalobce v reakci na výzvu stěžovatele k prokázání skutečností ze dne 24. 8. 2022 vyjádřil ke zdaňovacím obdobím ledna a února 2015, u nichž v té době ještě nebylo řízení zastaveno s odkazem na § 243 odst. 2 daňového řádu (jde o zdaňovací období, která posuzoval první a třetí senát v odkazovaných rozsudcích). Tato žalobcova tvrzení totiž podle závěru citovaných rozsudků žádný správní orgán autoritativním a konečným způsobem *neposoudil a nevyhodnotil*. Tento závěr byl přijat při vědomí toho, že odvolací řízení bylo v obou věcech zastaveno dne 19. 10. 2022 z důvodu nabytí právní moci prvostupňového platebního výměru ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu.

[13] První a třetí senát dále dospěly k závěru, že nelze požadovat, aby správní soudy prováděly rozsáhlé dokazování. Otázku unesení důkazního břemene žalobcem ohledně postavení dodavatele jako plátce DPH má tedy posoudit a autoritativně o ní rozhodnout stěžovatel. Tento závěr krajského soudu tedy NSS v rozsudcích č. j. 1 Afs 207/2023-38 a č. j. 3 Afs 246/2023-44 shledal jako správný.

[14] Druhý senát dospěl při předběžném projednání věci k závěru, že je dán důvod předložit věc k posouzení rozšířenému senátu, a usnesením ze dne 14. 4. 2025, č. j. 2 Afs 328/2023-38, tak učinil. Rozšířený senát rozhodl usnesením ze dne 21. 1. 2026, č. j. 2 Afs 328/2023-45.

[15] Rozšířený senát uvedl, že nelze odmítnout poskytnutí soudní ochrany dlužníkovi ve správním soudnictví přímo vůči platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu (bod 28 citovaného usnesení). Žalobu proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, nelze odmítnout pro nevyčerpání řádných opravných prostředků. Lhůta pro její podání se odvíjí od nabytí právní moci platebního výměru poté, co je zastaveno odvolací řízení podle § 243 odst. 2 daňového řádu (bod 29).

[16] Podle rozšířeného senátu pak probíhá soudní přezkum takového platebního výměru jako jakékoli jiné řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu navzdory tomu, že

nemohlo být plně dokončeno nalézací řízení před správními orgány ani naplněn závazný právní názor, který vyslovil soud v předchozím zrušujícím rozsudku. Případné dokazování před soudem musí směřovat výhradně k osvědčení skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu. Soud však ani v tomto případě nemůže nahradit činnost správního orgánu rozsáhlým nebo zásadním dokazováním (bod 30).

[17] Rozšířený senát se dále neztotožnil s názorem druhého senátu, že by v případě, kdy správní soud dospěje k závěru, že platební výměr, jenž nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, je třeba zrušit, neměl současně vyslovit podle § 78 odst. 4 s. ř. s., že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Jedná se o obligatorní součást rušícího výroku rozsudku ve správním soudnictví. Pojem *další řízení* navíc nelze vnímat jen jako procesní postup vedoucí k vydání meritorního správního rozhodnutí, ale může se jednat o jakýkoli postup správního orgánu poté, co je mu věc vrácena (bod 32).

[18] Pokud správní soud zruší platební výměr, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, nenahrazuje tím činnost odvolacího správního orgánu, ale plní svou roli přezkumnou (bod 37). Podle rozšířeného senátu by ustálená judikatura nebránila tomu, aby správce daně poté, co krajský soud zruší jím vydaný platební výměr, který nabyl právní moci v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu, pokračoval v nalézacím daňovém řízení a znovu rozhodl (bod 38). V návaznosti na výklad vztahu insolvenčního a daňového řízení v bodech 39-43 citovaného usnesení ovšem dospěl rozšířený senát k závěru, že vedení jakéhokoli dalšího daňového řízení před správcem daně po zrušení platebního výměru správním soudem naplňuje podmínku, že se řízení stalo bezpředmětným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, a je tedy třeba je zastavit.

[19] Usnesení rozšířeného senátu bylo doručeno účastníkům řízení i osobě zúčastněné na řízení, kteří na ně do doby rozhodnutí o této kasační stížnosti nezareagovali.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[21] Stěžovatel popisuje dopady incidenční retrospektivity judikatury na rozhodování správních orgánů. Podle NSS je zjevné, že úvaha správních orgánů se řídí judikaturou v té době platnou, jejíž další vývoj zpravidla nelze předjímat. To však nic nemění na tom, že správní soudy jsou povinny respektovat rozhodnutí rozšířeného senátu i u dosud neskončených řízení, pokud na ně změna právního výkladu relevantních ustanovení věcně dopadá, a případně přistoupit k doplnění dokazování vyžadovanému touto judikaturou, ať již kasačního soudu nebo i SDEU. Jak uvedl NSS v předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35 s odkazem na usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86, „*pokud [...] rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. [...] Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních*.“

[22] Ačkoli si tedy stěžovatel pochopitelně nemusel být v dříve vedeném daňovém řízení vědom své povinnosti posuzovat, zda daňový subjekt prokázal přijetí zdanitelného plnění od skutečného dodavatele s postavením plátce DPH, tato skutečnost nezpochybňuje závazný právní názor vyslovený v rozsudku NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35, podle něhož bylo nutné tuto otázku nově posoudit a umožnit žalobci dané okolnosti prokázat. Tato námitka tedy není důvodná.

[23] Stěžovatel dále tvrdí, že krajský soud měl s ohledem na zastavení odvolacího řízení v důsledku ukončení přezkumného jednání nebo schválení zprávy o přezkumu v rámci insolvenčního řízení (§ 243 odst. 2 daňového řádu) suplovat činnost odvolacího orgánu, a tudíž posoudit doplnění dokazování provedené stěžovatelem a správnost jeho závěru, že žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně za zdanitelné plnění nelze v projednávané věci uznat.

[24] Podle § 243 odst. 2 daňového řádu *ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci*.

[25] Jak již bylo uvedeno výše v části III. tohoto rozsudku, rozšířený senát potvrdil závěry judikatury, podle níž lze v případě, kdy platební výměr nabude právní moci v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu, podat žalobu přímo proti takto pravomocnému prvostupňovému rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017-34). K témuž závěru dospěl i krajský soud v bodě 26 svého rozsudku.

[26] Krajský soud zrušil stěžovatelův platební výměr z důvodu, že daňové orgány v řízení navazujícím na zrušující rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35 nedostály své povinnosti umožnit žalobci tvrdit a prokázat případné okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH (bod 41 napadeného rozsudku).

[27] Toto tvrzení však není zcela přesné. Stěžovatel totiž určité úkony směřující k doplnění dokazování a poskytnutí možnosti žalobci uvedené okolnosti prokázat učinil v rámci odvolacího řízení před jeho zastavením podle § 243 odst. 2 daňového řádu. NSS ze správního spisu zjistil následující skutečnosti:

- v návaznosti na zrušující rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020 - 35 Odvolací finanční ředitelství výzvou č. j. 28676/22/5300-21443-702551 uložilo stěžovateli podle § 115 odst. 1 daňového řádu doplnit spisový materiál tak, aby byl dostatečně zjištěn skutkový stav a správně přeneseno důkazní břemeno ve věci dodavatele plnění ve smyslu rozsudku *Kemwater ProChemie*;

- výzvou k prokázání skutečností podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ze dne 24. 8. 2022, č. j. 1519791/22/2701-60563-609188, stěžovatel vyzval žalobce k doplnění skutkových tvrzení a prokázání dodavatele posuzovaných plnění, resp. prokázání, že skutečným dodavatelem byl plátce DPH;

- žalobce dne 31. 8. 2022 požádal stěžovatele o prodloužení lhůty ke splnění povinností

uložených výzvou ze dne 24. 8. 2022;

- Odvolací finanční ředitelství vydalo dne 23. 9. 2022 rozhodnutí č. j. 35241/22/5300-21443-702551, jímž zastavilo řízení o odvolání žalobce proti nyní napadenému rozhodnutí a proti platebnímu výměru, kterým byla vyměřena DPH za 3. čtvrtletí roku 2014. Důvodem bylo, že insolvenční soud schválil a zveřejnil zprávu o přezkumu v insolvenčním řízení žalobce (usnesení krajského soudu č. j. KSHK 45 INS 22731/2021-B-16), čímž v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu nabyl platební výměr právní moci.

[28] Krajskému soudu proto nelze přisvědčit v jeho závěru, že správní orgány nedostály povinnosti *umožnit žalobci tvrdit a prokázat* okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH. S ohledem na uvedená zjištění plynoucí z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobce v navazujícím daňovém řízení obdržel výzvu k prokázání skutečností. Reagoval na ni žádostí o prodloužení lhůty k podání vyjádření, o které do doby vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství dne 23. 9. 2022 nebylo rozhodnuto. Přesto NSS dospěl k závěru, že daňové orgány žalobci *umožnily* tvrdit a prokázat okolnosti svědčící o postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH. Daňové orgány v dané době s ohledem na tehdejší stav řízení výzvou, kterou na pokyn Odvolacího finančního ředitelství učinil stěžovatel, a stanovením lhůty k reakci na ni učinily to, co jim NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35 uložil a co reálně učinit mohly a měly.

[29] Krajský soud však přesto správně zrušil stěžovatelovo rozhodnutí. Odvolací řízení totiž bylo dne 23. 9. 2022 zastaveno z důvodu nabytí právní moci platebního výměru ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu. K nabytí právní moci platebního výměru došlo nezávisle na jednání stěžovatele podle pokynu NSS ve zrušujícím rozsudku. V takovém případě, v souladu se závěry usnesení rozšířeného senátu vydaného v této věci, není možné po stěžovateli požadovat, aby v dalším řízení doplnil dokazování. Na tomto místě lze citovat z bodu 44 usnesení rozšířeného senátu: *„(...) Vedení jakéhokoliv dalšího nalézacího řízení před správcem daně po zrušení platebního výměru správním soudem proto naplňuje podmínku, že se řízení stalo bezpředmětným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Takové řízení je namístě zastavit pro naplnění uvedeného důvodu.“*

[30] Po zastavení odvolacího řízení podle § 243 odst. 2 daňového řádu totiž daňové orgány nemohly, jakkoli o to adekvátně usilovaly, plně realizovat závazný právní názor NSS vyslovený v rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35, podle něhož měly žalobcův nárok na odpočet daně posoudit i optikou toho, zda sporné plnění bylo s ohledem na skutkové okolnosti věci fakticky dodáno s jistotou plátcem DPH (bod 18 citovaného rozsudku). Takové posouzení daňové orgány s ohledem na zastavení odvolacího řízení neprovedly. Žalobou napadený platební výměr, který byl vydán bez zohlednění možnosti dodání plnění jakýmkoli plátcem DPH, proto nemohl obstát.

[31] Nesprávná však byla formulace závazného právního názoru plynoucí implicitně z bodů 41 a 42 napadeného rozsudku. Žalovaný měl v souladu s ním v dalším řízení doplnit dokazování. To však vzhledem k zastavení odvolacího řízení podle § 243 odst. 2 daňového řádu není možné. Podle závěrů usnesení rozšířeného senátu vydaného v této věci již nyní nelze po stěžovateli požadovat, aby v dalším řízení doplnil dokazování. Jak již bylo uvedeno

výše, další řízení před daňovými orgány se stalo bezpředmětným, a tedy by bylo bezpředmětné po zrušujícím rozhodnutí krajského soudu doplnit v takovém řízení dokazování.

[32] Vzhledem k tomu, že daňové řízení bylo zastaveno podle § 243 odst. 2 daňového řádu, nemůže již stěžovatel provádět dokazování ani posoudit otázku unesení důkazního břemene žalobcem ohledně postavení dodavatele jako plátce DPH a autoritativně o ní rozhodnout v rámci navazujícího nalézacího řízení, jehož další vedení není možné. NSS tedy v tomto rozsahu koriguje závazný právní názor krajského soudu. Neshledal však důvod napadený rozsudek rušit, neboť jeho výroky i ostatní podstatné části odůvodnění obstojí. Stěžovatel tedy nebude v dalším řízení vést dokazování za účelem prokázání, zda byl skutečný dodavatel žalobce plátce DPH, ale řízení zastaví podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

[33] Pokud jde o námitku, že dokazování měl provést krajský soud, odkazuje NSS opět na usnesení rozšířeného senátu vydané v této věci, shrnuté výše v části III. V obecné rovině k tomu lze dále uvést, že správní soudnictví je založeno na kasačním principu. Smyslem přezkumu ve správním soudnictví je tak až na výjimky *soudní kontrola* činnosti správního orgánu, nikoli její *nahrazení*. Judikatura zdůrazňuje, že správní soudy musí zvážit rozsah doplňování dokazování tak, aby *nenahrazovaly právě činnost správního orgánu* (rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, či ze dne 2. 2. 2016, č. j. 8 Ads 146/2015-36). Limitem, kdy správní soud musí sám přistoupit k provedení dokazování, či tak naopak učinit nesmí, je v obecné rovině *rozsáhlost* či *zásadnost* dokazování (např. rozsudky NSS ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 As 45/2008-56, či ze dne 9. 5. 2023, č. j. 9 As 88/2023-44).

[34] Právě takového typu dokazování, kterým by správní soudy ve svém důsledku nahrazovaly činnost správních orgánů, a rozhodovaly tedy o určitých tvrzených skutečnostech poprvé, se stěžovatel dovolává. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2014 nebyl správní spis v nyní projednávané věci vůbec doplněn o další tvrzení či důkazy. Je tedy očividné, že v této věci by krajský soud zcela nahradil činnost daňových orgánů, což by bylo v rozporu se zákonnou úpravou role krajského soudu ve správním soudnictví, jak byla charakterizována výše. Ani v daňových řízeních, v nichž žalobce před jejich zastavením podle § 243 odst. 2 daňového řádu reagoval na výzvu správce daně (což byla řízení, o nichž NSS rozhodl rozsudky č. j. 1 Afs 207/2023-38 a č. j. 3 Afs 246/2023-44), by však krajskému soudu provádění dokazování ani případné posouzení otázky, zda skutečný dodavatel byl plátcem DPH, zásadně nepříslušelo. Nárok na odpočet DPH žalobce a s tím spojené skutkové otázky by se nadále mohly řešit toliko v rámci insolvenčního řízení (viz k tomu detailně body 41 až 46 usnesení rozšířeného senátu vydaného v této věci).

V. Závěr a náklady řízení

[35] NSS kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl. Jak již totiž uvedl výše, dospěl k závěru, že postačí korigovat závazný právní názor krajského soudu, podle něhož měl stěžovatel provést další dokazování za účelem zjištění, zda je deklarovaný dodavatel žalobce plátcem DPH. NSS tento závazný právní názor korigoval tak, že stěžovatel tuto povinnost nemá; naopak řízení zastaví podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, neboť se stalo bezpředmětným.

[36] Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; toto právo naopak náleží úspěšnému žalobci (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobce byl zastoupen společností poskytující specializované právní poradenství, které podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v posuzované věci ve znění účinném do 31. 12. 2024.

[37] Náklady řízení spočívají v odměně za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč za sepis vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a za sepis vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve výši 1 550 Kč, a dále v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 5 250 Kč. Zástupkyně žalobce je plátkyní DPH, a proto se náhrada nákladů řízení zvyšuje o tuto daň a celkem činí 6 352,50 Kč. Stěžovatel je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 6 352,50 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně.

[38] NSS žalobci nepřiznal náhradu za úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], neboť již byla součástí náhrady nákladů řízení před krajským soudem.

[39] Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2025 (čl. XI odst. 2 a 3 zákona č. 314/2025 Sb.).

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

V Brně dne 22. dubna 2026

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu