



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **NEMOKREDIT a.s.**, se sídlem Ondříčkova 39, Praha 3, zastoupen Mgr. Martinem Štuksou, advokátem se sídlem Kaplická 12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2014, č. j. 28883/14/5000-14503-710158, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 1. 2017 č. j. 11 Af 14/2015 – 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 4 (dále též „správce daně“) vydal dne 1. 3. 2002 platební výměr na daň z převodu nemovitostí, kterým zavázal prodávajícího (obchodní společnost NAP a.s.) k úhradě této daně. Protože daň prodávající neuhradil, vydal správce daně výzvu ručitelů za tuto daň (žalobci) k jejímu uhrazení. Výzva byla žalobci doručena dne 20. 11. 2007. Žalobcovo odvolání proti výzvě však Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo, a rozhodnutí tak nabylo právní moci dne 24. 7. 2008.

[2] Dne 9. 9. 2008 podal žalobce ke správci daně žádost o obnovu řízení ve věci platebního výměru, podle něhož měla být vyměřena daň z převodu nemovitostí na základě znaleckého posudku, který uvedl cenu převáděných nemovitostí ve výši 41.775.500 Kč. Podle znaleckého posudku ze dne 25. 1. 2008, který měl žalobce k dispozici, byla tato cena nižší, a to 16.037.892 Kč. Pro tuto okolnost požadoval žalobce obnovu řízení; zdůraznil, že tuto

skutečnost nemohl uplatnit v předchozím řízení, neboť se o ní dozvěděl až 6. 5. 2008. Protože jeho povinnost ručitele platit daň za hlavního dlužníka vznikla až okamžikem oznámení výzvy ručiteli – tedy dnem 20. 11. 2007, považuje žádost o obnovu řízení podanou dne 9. 9. 2008 za včasnou.

[3] Rozhodnutím ze dne 2. 12. 2008 správce daně žádost o povolení obnovy řízení zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Odvolací orgán svým rozhodnutím ze dne 16. 7. 2009 rozhodnutí správce daně zrušil a zdůraznil, že rozhodnutí ruší pro nedodržení lhůty žalobcem, ve které mohl žádost o obnovu řízení podat. Tato lhůta skončila dne 31. 12. 2004 a po jejím uplynutí již žalobce žádost nemohl podat; resp. správce daně neměl takovou žádost meritorně zkoumat pro její opožděnost.

[4] Správce daně poté vydal rozhodnutí č. j. 299714/09/00496107970 ze dne 7. 9. 2009, kterým řízení o žádosti o obnovu řízení zastavil, a to postupem podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) pro zmeškání lhůty pro její podání. Proti rozhodnutí o zastavení řízení podal žalobce opět odvolání, které odvolací orgán zamítl. V odůvodnění žalovaný uvedl, že v tříleté lhůtě (která se odvíjí od okamžiku zápisu převodu vlastnického práva k nemovitostem – zde ke dni 27. 12. 1999) musí správce daně zaslat ručiteli výzvu k úhradě daně za dlužníka a tato musí rovněž v tříleté lhůtě nabýt právní moci. Daňové řízení vůči hlavnímu dlužníku a ručiteli probíhá odděleně. Objektívni lhůta, ve které zaniká právo daň vyměřit, skončila ve vztahu k hlavnímu dlužníku (vzhledem k jejímu prodlužování postupy podle § 43 zákona o správě daní a poplatků) dne 31. 12. 2004 a ve vztahu k ručiteli (žalobci) dne 31. 12. 2002. Ručitel tedy nepodal žádost o obnovu řízení včas (před uplynutím lhůty pro vyměření daně), a proto správce daně postupoval v souladu se zákonem, jestliže řízení o žádosti zastavil.

[5] Posledně uvedené rozhodnutí napadl žalobce žalobou, o níž rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 3. 2014, č. j. 8 Af 46/2010 - 37; ten rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uvedl, že správce daně žalobce vyzval k úhradě daně výzvou ze dne 31. 10. 2007, výzva nabyla právní moci dne 24. 7. 2008 a až od tohoto okamžiku byl žalobce oprávněn podat návrh na obnovu řízení. Žalobce podal tuto žádost osobně u správce daně dne 9. 9. 2008, a podal ji proto včas. Soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a zavázal jej tímto právním názorem.

[6] O žalobcově žádosti o obnovu řízení rozhodl žalovaný nyní přezkoumávaným rozhodnutím ze dne 30. 10. 2014, č. j. 28883/14/5000-14503-710158, tak, že rozhodnutí č. j. 299714/09/00496107970 ze dne 7. 9. 2009 (o zastavení řízení o žádosti pro zmeškání lhůty) zrušil a řízení zastavil postupem podle § 116 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

II.

Řízení před městským soudem

[7] Proti naposled uvedenému rozhodnutí podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze. V ní uvedl, že žádost o obnovu řízení podal včas; o své povinnosti platit daň z převodu nemovitostí jako ručitel se dozvěděl z výzvy, kterou mu správce daně doručil až 20. 11. 2007 a do té doby tedy nemohla ani plynout doba pro podání takové žádosti. Až okamžikem doručení výzvy mu byla totiž předmětná daňová povinnost uložena. Městský soud v odůvodnění rozsudku zdůraznil, že pokud odvolací orgán zruší rozhodnutí a řízení zastaví, není v něm již možno pokračovat. Rozhodnutí o žádosti o povolení obnovy řízení je upraveno § 119 odst. 1 daňového řádu. Z něho však plyne, že správce daně může v takovém případě pouze obnovu řízení povolit

nebo nařídit a neshledá-li důvod pro povolení, návrh zamítne. O žádosti je tedy třeba rozhodnout meritorně. Žalovaný tak nesprávně řízení zastavil, aniž by o žádosti rozhodl. Pro takový nezákonný postup soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud dále označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť výrok neodpovídá odůvodnění. Z odůvodnění totiž vyplývá, že se žalovaný zabýval i věcnými důvody obnovy řízení (žalobcem předložený znalecký posudek neshledal novou skutečnost, která by splňovala podmínky pro povolení obnovy), ve výroku je však uvedeno (kromě zrušujícího výroku), že se řízení zastavuje. Výrok tedy neodpovídá závěru o tom, že dle názoru žalovaného nejsou splněny podmínky pro povolení obnovy, tudíž jsou dány důvody pro zamítnutí návrhu.

[8] Podle městského soudu nelze aprobovat ani tvrzení žalovaného, že rozhodnutím bylo zastaveno pouze řízení odvolací. Takový závěr z rozhodnutí neplyne vůbec. Soud navíc nepřisvědčil ani tvrzení žalovaného, že žalobce byl postupem správce daně uspokojen, neboť ten vydal dne 1. 6. 2015 rozhodnutí o povolení obnovy řízení. Tímto rozhodnutím totiž správce daně povolil pouze obnovu řízení „*ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 4, č. j. 299714/09/004964/107970, ze dne 7. 9. 2009*“. Takto vymezený předmět obnoveného řízení však nekoresponduje žádosti žalobce o povolení obnovy řízení ze dne 8. 9. 2008, kterým se žalobce domáhal obnovy řízení „*původně vedeného u Finančního úřadu pro Prahu 4 ve věci daňového subjektu pod č. j. platebního výměru 58673/02/004964/7418 a č. j. daňového přiznání 23314/00/004964/7418, a na něho navazujícího řízení proti ručiteli č. j. 343139/07/004964/7970, o zaplacení daňového nedoplatku ručitelem*“. Z uvedeného je patrné, že zatímco žalobce se žádostí domáhal povolení obnovy nejen ve vztahu ke své daňové povinnosti ručitele, ale i ve vztahu k vlastnímu vyměření konkrétní výše daňové povinnosti daňového subjektu NAP a. s., kdežto Finanční úřad pro hl. m. Prahu svým rozhodnutím povolil obnovu pouze ve vztahu k rozhodnutí, kterým správce daně zastavil řízení o ručitelově žádosti o obnovu řízení ve věci platebního výměru ze dne 1. 3. 2009 vydanému ve vztahu k osobě žalobce.

[9] Závěrem soud zavázal žalovaného, aby znovu posoudil splnění podmínek pro povolení obnovy a zároveň se vypořádal s otázkou, nakolik je daňové řízení vedené proti ručiteli řízením samostatným a „novost“ předmětného znaleckého posudku posoudil zvlášť ve vztahu k řízení vedenému s dlužníkem a zvlášť ve vztahu k řízení vedenému se žalobcem v postavení ručitele. Přitom je na žalovaném, aby vycházel ze závěrů, vyjádřených v nálezů Ústavního soudu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. ÚS 2345/07, a dále v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96, či v rozsudku téhož soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008 – 60. Soud uzavřel, že v odůvodnění nového rozhodnutí žalovaný podrobně a přesvědčivě odůvodní své závěry o důvodnosti či nedůvodnosti žalobcovy žádosti o povolení obnovy řízení.

III. Kasační stížnost

[10] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodu, který podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžejní kasační námitkou je posouzení stěžovatelova postupu v řízení, v němž zkoumal procesní podmínky pro zastavení řízení správcem daně. Podstatné ve věci je též to, že v průběhu doby došlo ke změně procesního předpisu; žádost o obnovu řízení žalobce podal v době působnosti zákona o správě daní a poplatků, podle tohoto také nejprve rozhodoval správce daně. Odvolací řízení však bylo vedeno již podle daňového řádu a odvolací orgán neměl jinou možnost,

než rozhodnout podle § 116 tohoto zákona, tedy rozhodnutí správce daně prvního stupně zrušit a zastavit řízení. Správce daně zastavil řízení o žádosti žalobce o obnovu řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, neboť měl za to, že žalobce zmeškal zákonnou lhůtu pro podání takové žádosti a vůbec se již nedostal k meritornímu posouzení podmínek pro obnovu řízení.

[12] Stěžovatel toto jeho rozhodnutí zrušil. Uvedl, že lhůta pro zahájení řízení o žádosti o obnovu řízení byla zachována, zastavil „větve“ řízení o zastavení řízení a zavázal správce daně, aby rozhodl o žádosti o obnovu řízení meritorně, a zkoumal tak splnění podmínek, pro něž lze řízení obnovit podle § 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků. Znamená to, že stěžovatel svým rozhodnutím otevřel žalobci cestu ke zkoumání podmínek pro obnovu řízení.

[13] Protože však městský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil, dostal se stěžovatel do neřešitelné situace. Pokyn soudu nelze splnit. Podle § 116 daňového řádu totiž může odvolací orgán buď napadené rozhodnutí změnit (pro takový postup nebyl dán důvod), nebo napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit (tento postup žalovaný zvolil) a třetí možností je odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit (takový postup rovněž neodpovídal správnosti řešení). Stěžovatelem zvolený postup byl jedinou možnou cestou, jak „odklidit“ nezákonné rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu zmeškání lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení a žalobcovu žádost opět dostat do řízení, v němž se o ní bude teprve meritorně rozhodovat. Žalovaný totiž zrušil rozhodnutí první instance o zastavení řízení (pro zmeškání lhůty) a současně zastavil odvolací řízení. Nyní bude na správci daně prvního stupně, aby posoudil, zda nastaly zákonem předpokládané podmínky pro obnovu řízení (dle § 117 daňového řádu) a obnovu řízení povolil, a nebo naopak, neshledal-li by jejich naplnění, návrh zamítl (§ 119 daňového řádu). Kdyby navíc stěžovatel postupoval cestou, kterou mu určil městský soud, popřel by princip dvojinstančnosti daňového řízení, neboť správce daně prvního stupně o návrhu dosud meritorně nerozhodoval a žalobce by byl v případě zamítnutí návrhu zkrácen na svém právu odvolat se proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu.

[14] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalobce se ke kasační stížnosti v soudem stanovené lhůtě nevyjádřil.

IV.

Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením formálních náležitostí kasační stížnosti, přičemž konstatoval, že se jedná o včasnou kasační stížnost, podanou osobou za níž jednal zaměstnanec s příslušným vzděláním, která míří proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a současně zkoumal, zda rozsudek netrpí vadami, ke kterým musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Jádrem sporu jsou možné způsoby rozhodování odvolacím orgánem v daňovém řízení. Stěžovatel se obává, že kdyby naplnil pokyn městského soudu a rozhodl sám o celém předmětu řízení (návrhu na povolení obnovy řízení), porušil by princip dvojinstančnosti rozhodování a zbavil by tak de facto žalobce možnosti další obrany. Byl by to totiž právě stěžovatel, kdo by byl nucen rozhodnout jako první o celém předmětu řízení.

[19] Nejvyšší správní soud proto nejprve zvažoval možnosti, které měl a má správce daně I. stupně a odvolací orgán při svém rozhodování, a porovnával dále právní úpravu existující v době rozhodování správce daně v I. stupni (tedy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010) a odvolacího orgánu v době jeho rozhodnutí (za účinnosti daňového řádu).

[20] V době podání žádosti o obnovu řízení měl správce daně možnost rozhodnout podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, pokud se domníval, že žádost je opožděná. To také udělal. Proti takovému rozhodnutí bylo přípustné odvolání (§ 27 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

[21] Včasné a přípustné odvolání podané osobou k tomu oprávněnou mohlo být vyřízeno správcem daně, který rozhodnutí vydal, cestou autoremedury podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Při tomto postupu je podmínkou, že odvolání úplně či alespoň zčásti vyhoví. Autoremedura je tak vázána na možnost alespoň částečného vyhovění odvolání a přichází v úvahu jen tam, kde správce daně na základě odvolacích důvodů uzná, že pochybil. Přestože autoremedurní rozhodnutí je rozhodnutím správce daně prvního stupně, při plném vyhovění se proti němu nelze odvolat; naopak odvolání je přípustné při vyhovění částečném. Autoremedura je výjimkou ze zásady dvojinstančnosti, kdy se do postavení odvolacího orgánu dostává orgán prvostupňový, byť jeho možnost rozhodnutí je omezena - nemůže odvolání sám věcně zamítnout. Přitom v důsledku změny příslušnosti k rozhodnutí o odvolání (přenesení na správce daně prvního stupně) je třeba uznat, že správce daně prvního stupně v tomto řízení musí být nadán v mezích své rozhodovací pravomoci shodnými právy a povinnostmi, jakými disponuje odvolací orgán (k tomu srovnej rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 111/2006 - 56). Pokud je odvolání plně vyhověno, odvolání proti tomuto rozhodnutí přípustné není, což logicky odpovídá naplnění podmínek úplné autoremedury. V případě autoremedury částečné je odvolání přípustné a v tom případě rozhodnutí podléhá přezkumu druhoinstančním orgánem.

[22] Pokud správce daně prvního stupně nerozhodne o odvolání podle § 49 odst. 1 nebo odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, předloží odvolání nadřízenému správnímu orgánu podle § 49 odst. 4 téhož zákona. Odvolací orgán postupuje v odvolacím řízení podle § 50 zákona o správě daní a poplatků. Podle jeho § 50 odst. 3 *„odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.“*

[23] Znamená to, že i odvolací orgán musí v prvé řadě zkoumat, zda byly splněny procesní podmínky pro projednání odvolání; pokud tomu tak není a odvolací orgán je názoru, že odvolání je nepřipustné, opožděné nebo podané osobou k tomu neoprávněnou, vrátí věc správci daně prvního stupně k jeho zamítnutí. Odvolací orgán tak není podle staré právní úpravy oprávněn k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek jeho projednatelnosti; hovoří-li § 50 odst. 6 tohoto zákona o zamítnutí odvolání odvolacím orgánem, jedná se o zamítnutí odvolání po jeho věcném přezkoumání (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[24] Odvolací orgán po přezkoumání důvodnosti odvolání postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků pak podle odstavce 6 téhož ustanovení podle výsledku tohoto přezkoumání, včetně případného doplnění řízení, rozhodnutí v odůvodněných případech změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne.

[25] Zákon o správě daní a poplatků neznal možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci správci daně prvního stupně k dalšímu řízení. Z toho plyne, že rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná. Možnost zrušení rozhodnutí, jak byla koncipována v § 50 odst. 5 tohoto zákona, není spojena s žádným závěrem odvolacího orgánu pro nějaké další řízení; z tohoto ustanovení nelze dovodit, že jej lze užít v jiném případě, než že daň neměla být vyměřena vůbec, či rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno.

[26] Z uvedeného plyne, že pokud odvolací orgán nechtěl znemožnit pokračování v započatém řízení, měl o návrhu (jako celku) rozhodnout, nebo volit další, níže předestřené řešení.

[27] Z tohoto hlediska je třeba dále řešit vztah § 50 odst. 3 a odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Ten podrobně rozebral NSS v již zmíněném usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 8 Afs 15/2007. Dovodil, že § 50 odst. 3 je třeba přiměřeně vztáhnout i na řízení podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Odvolací orgán rozhodující dle § 50 odst. 5 cit. zákona tedy prostřednictvím § 50 odst. 3 může též uplatnit postup dle § 49 odst. 2 téhož zákona, tzn. vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další postup, shledá-li podané odvolání jako nepřijatelné, podané po stanovené lhůtě nebo osobou neoprávněnou. Nejde-li o takovou situaci, odvolání je projednatelné před odvolacím orgánem. Ten, pokud by zjistil, že I. stupeň neposoudil řádně procesní podmínky (pro vedení řízení - § 49 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), pak podle § 50 odst. 5 může věc vrátit (postoupit zpět bez rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení) správci daně I. stupně k postupu podle § 49 odst. 1 téhož zákona.

[28] Odvolací orgán však v nyní posuzované věci rozhodoval již za účinnosti nového procesního předpisu – daňového řádu.

[29] Koncepce odvolacího řízení je v daňovém řádu upravena obdobně, nabízí však další variantu řešení.

[30] Daňový řád v § 113 rovněž umožňuje správci daně I. stupně rozhodnout o odvolání sám, pokud mu vyhoví zcela nebo částečně; pokud však zjistí, že odvolání je nepřijatelné či po lhůtě, odvolání zamítne a odvolací řízení zastaví. Pokud nerozhodne sám, postoupí odvolání odvolacímu orgánu. V tomto ohledu se právní úpravy podstatně neliší, mohou však vzbuzovat otázky.

[31] Odvolací orgán má podle § 116 odst. 1 daňového řádu taxativně vymezené možnosti výroku: odvolací orgán buď a) napadené rozhodnutí změni, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Jestliže však přistoupí k variantě, že odvoláním napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, pak, jak již soud zdůraznil shora, nezná-li daňový řád možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci správci daně prvního stupně k dalšímu řízení, rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná.

[32] Daňový řád však nabízí řešení pro případy procesních pochybení, či chybných procesních úvah správce daně I. stupně. Podle § 116 odst. 3 zjistí-li odvolací orgán, že jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1 daňového řádu, může vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán, jinak o odvolání rozhodne sám.

[33] Je pravda, že současná právní úprava je v tomto ohledu velmi diskutabilní; zdánlivě umožňuje odvolacímu orgánu „zbavit se věci“ a s vysloveným právním názorem ji vrátit k rozhodnutí správci daně I. stupně, a to v každém případě, ať již z důvodů procesních chyb či z důvodu chybného meritorního posouzení věci. Doslovný výklad tohoto ustanovení by však popřel právní úpravu § 116 odst. 1 daňového řádu a fakticky by umožnil věc vrátit k řešení (bez zrušení prvostupňového rozhodnutí) k autoremedurnímu rozhodnutí prvnímu stupni. Takto široce však zmíněné ustanovení vyložit nelze. Není představitelná myšlenka, že by odvolací orgán dle svého uvážení v některých případech o věci rozhodl sám s konečnou platností a některé věci by bez rozhodnutí vrátil správci daně I. stupně s právním názorem k postupu podle § 113 daňového řádu a umožnil tím například i další novou možnost odvolání. Judikatura k vymezení případů vhodných pro takový postup není dosud dostupná, lze však analogicky aplikovat výklad rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 8 Afs 15/2007 k využití této cesty pro odstranění procesních vad.

[34] Postup odvolacího orgánu podle § 116 odst. 3 daňového řádu si pak snadno lze představit v případech, kdy správce daně I. stupně nepostupoval procesně správně, např. nesprávně posoudil přípustnost podání, včasnost podání či jiné procesní úkony daňového subjektu, a proto se již nezabýval meritorním posouzením věci. Pak by bylo vrácení věci k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně na místě. To i z toho důvodu, že až poté, co správce daně rozhodne sám věc i meritorně, může poté i odvolací orgán (k odvolání účastníka) věc přezkoumat meritorně.

[35] V nyní posuzované věci podal žalobce žádost o obnovu řízení dne 9. 9. 2008, tedy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Požadoval přitom výslovně obnovu řízení, které správce daně vedl vůči původnímu dlužníku a v rámci něhož byl vydán platební výměr, kterým byla výše daně založena proti němu (jednalo se o platební výměr ze dne 1. 3. 2002). Obsahově však žalobce v žádosti mířil i do obnovy řízení, v němž vydal správce daně výzvu ručiteli (žalobci) k zaplacení daně za hlavního dlužníka (ze dne 31. 10. 2007). V podstatě tak žalobce navrhoval obnovu dvou od sebe oddělených řízení.

[36] Podstatné ve věci je, že rozhodnutím ze dne 7. 9. 2009 správce daně zastavil řízení o (celé) žádosti podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, neboť měl za to, že žádost byla podána opožděně. Znamenalo to, že správce daně se vůbec nezabýval podmínkami pro obnovu řízení, které byly v době podání žádosti upraveny § 54 zákona o správě daní a poplatků.

[37] K odvolání žalobce (a dle pokynu městského soudu – jak upřesněno shora v b.[1] až [6]) nyní napadeným rozhodnutím ze dne 30. 10. 2014 žalovaný rozhodnutí správce daně I. stupně zrušil a zastavil řízení postupem podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Současně však v odůvodnění posoudil (jako první) jednu z podmínek pro povolení obnovy řízení, a to žalobcem předložený znalecký posudek, o němž tvrdil, že je novým důkazem, který nemohl být v původním řízení použit, a proto je důvodem pro povolení obnovy řízení.

[38] Za této situace Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s městským soudem, že žalobou napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné. Předně – ačkoliv žalovaný zrušil

rozhodnutí správce daně I. instance a zastavil řízení podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, čímž uzavřel cestu v pokračování řízení o návrhu na obnovu, vyslovil nesouhlas s výrokem o opožděnosti žádosti, poté vyslovil právní názor k jedné z podmínek pro povolení obnovy řízení a zavázal správce daně vydání k novému rozhodnutí v této věci. Takové rozhodnutí nemůže obstát, a proto je správné, že jej městský soud zrušil, a to jak již z uvedeného důvodu (totiž, že po zrušení rozhodnutí již není cesty k dalšímu rozhodování v téže věci), tak rovněž proto, že žalovaný bude muset vyřešit i další část žádosti žalobce o obnovu řízení; petit žádosti ze dne 8. 9. 2008 zněl „obnova řízení „původně vedeného u Finančního úřadu pro Prahu 4 ve věci daňového subjektu pod č. j. platebního výměru 58673/02/004964/7418 a č. j. daňového přiznání 23314/00/004964/7418, a na něho navazujícího řízení proti ručiteli č. j. 343139/07/004964/7970 o zaplacení daňového nedoplatku ručitelem“. Při existenci nyní přezkoumávaného rozhodnutí by již takový postup nebyl dost dobře možný.

[39] K obavě žalovaného o porušení zásady dvojinstančnosti řízení, pokud by dodržel pokyn městského soudu, vyjádřený v napadeném rozsudku se již rovněž rozšířený senát ve výše citovaném usnesení vyjádřil následovně (body 51 – 52).

Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvoji posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovést, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje změnu rozhodnutí, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Také je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci. Základem nalézáni skutkového stavu, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude ve věci rozhodnuto. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení.

Pokud tedy neshledá odvolací orgán důvod k postoupení věci správci daně prvního stupně k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek, ani k provedení autoremedury, ani rozhodnutí sám nezmění, může odvolání jen zamítnout, pokud nebylo důvodné, anebo může rozhodnutí zrušit. Toto zrušení však s ohledem na nemožnost pokračování v řízení přichází v úvahu jen tam, kde důvodnost odvolání spočívala v závěru, že daň neměla být vůbec vyměřena či doměřena či rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno.

[40] K výkladu zásady dvojinstančnosti řízení se shodně vyjádřil též např. rozsudek ze dne 27. 10. 2005, č. j. 2 As 47/2004 - 61, č. 1409/2007 Sb. NSS, náleží ÚS č. Pl. ÚS 21/04 ze dne 26. 4. 2005, nebo rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 Afs 121/2014 - 60.

[41] Podobně chápe zrušení rozhodnutí v odvolacím řízení správní řád, který však takové rozhodnutí výslovně spojuje se zastavením řízení [§ 90 odst. 1 písm. a) zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu – *zruší a zastaví*]. Ani v řízení podle správního řádu však skutečnost, že by se zrušením rozhodnutí nebylo řízení současně zastaveno, neznamená, že by mohlo dojít k pokračování řízení před správním orgánem prvního stupně; to totiž vyžaduje, aby byla věc

správnímu orgánu prvního stupně odvolacím orgánem k dalšímu řízení vrácena. Ve správním řízení to lze, v daňovém s výjimkami výše uvedenými.

[42] Skutečnost, že daňový řád neumožňuje zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení tedy znamená, že správce daně prvního stupně nemůže pokračovat v řízení po té, kdy bylo rozhodnutí odvolacím orgánem zrušeno a řízení zastaveno podle jeho § 116 odst. 1 písm. b). Obecně řečeno - odvoláním přešla příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán a zpět se může vrátit jen v důsledku jeho rozhodnutí (které však daňový řád vylučuje) či zákonem předpokládaným postupem v jeho mezích.

[43] Městský soud zavázal žalovaného, aby znovu posoudil splnění podmínek pro povolení obnovy řízení a zároveň se vypořádal s otázkou, nakolik je daňové řízení vedené proti ručiteli řízením samostatným a „novost“ předmětného znaleckého posudku posoudil zvláště ve vztahu k řízení vedenému s dlužníkem a zvláště ve vztahu k řízení vedenému se žalobcem v postavení ručitele. Přitom upozornil žalovaného, aby vycházel ze závěrů, vyjádřených v nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, a dále v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96, č. 1754/2009 Sb. NSS, či v rozsudku téhož soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008 – 60. Soud uzavřel, že v novém rozhodnutí žalovaný podrobně a přesvědčivě odůvodní své závěry o důvodnosti či nedůvodnosti žádosti žalobce o povolení obnovy řízení. S tímto pokynem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[44] Na základě shora uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný má předestřeny dvě možné cesty postupu. Žalovaný uváží vhodnost řešení vzniklé situace a rozhodne o obou žalobcových návrzích na obnovu řízení. Podstatné při úvaze bude i to, kdo má (pravomoc) být dle daňového řádu tím orgánem, který bude o tom každém návrhu rozhodovat; může jím být totiž jen ten, který ve věci samé rozhodl v posledním stupni (§ 119 odst. 1 daňového řádu). Přitom bude mít na paměti, že odvolacímu orgánu přísluší věc rozhodovat především při meritorním přezkoumání věcných závěrů správce daně prvního stupně. Jeho případná procesní pochybení či vadné procesní závěry (bez toho, aby rozhodl o obsahu návrhu) může odvolací orgán napravit i tím, že mu věc postupem (bez rozhodnutí) podle § 116 odst. 3 daňového řádu vrátí s pokynem pro další řízení.

IV.

Závěr a náklady řízení

[45] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady řízení (jak je patrné ze soudního spisu) nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 16. května 2017

JUDr. Lenka Kaniová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Bartoňková