



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Petra Šebka a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **České dráhy, a. s.**, Nábřeží L. Svobody 1222, Praha 1, zastoupeného advokátem JUDr. Karlem Muzikářem, L.L. M., Křižovnické náměstí 193/2, Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, Letenská 15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2018, čj. MF-38413/2015/1203-11, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 6. 2020, čj. 31 Af 28/2018 - 227,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 6. 2020, čj. 31 Af 28/2018 - 227, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Úřad Regionální rady soudržnosti Severovýchod rozhodnutím (platebním výměrem č. 14/2015) ze dne 4. 6. 2015, čj. RRSV 7834/2015, uložil žalobci za porušení rozpočtové kázně odvod do rozpočtu regionální rady ve výši 272 000 000 Kč. Dospěl totiž k závěru, že žalobce při zadávání veřejné zakázky na dodávku třívozových elektrických jednotek, které byly částečně spolufinancovány z ROP NUTS II Severovýchod, porušil zásady transparentnosti a rovného zacházení podle § 6 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách. Vyšel při tom z výsledku kontroly provedené žalovaným jako auditním orgánem, podle něhož žalobce zvýhodnil vybraného dodavatele Škoda Vagonka, a. s., tím, že s ním uzavřel dodatek číslo 1, kterým došlo ke změně zadávacích podmínek týkajících se uplatnění smluvní pokuty za prodlení s dodávkou.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 6. 2018 platební výměr změnil a částku uloženého odvodu snížil na 68 000 000 Kč. Uložení odvodu ve výši odpovídající téměř 100 % poskytnuté dotace považoval totiž za neadekvátní důsledkům porušení rozpočtové kázně. Vzhledem k tomu, že byl naplněn účel poskytnuté dotace (elektrické jednotky byly vyrobeny a řádně slouží) a nebyl

ohrožen veřejný zájem na zajištění dopravní obslužnosti, považoval žalovaný za odpovídající odvod ve výši 25 % poskytnuté dotace.

[3] Proti tomu podal žalobce žalobu, které Krajský soud v Hradci Králové vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí zrušil. Shledal totiž, že došlo k porušení procesních práv žalobce, neboť daňové řízení v materiálním smyslu před prvostupňovým orgánem vůbec neproběhlo; prvním úkonem v řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně bylo totiž vydání platebního výměru. Podle krajského soudu měl správce daně řízení zahájit (§ 91 daňového řádu), poté provést dokazování (§ 92 až 96 daňového řádu), žalobce seznámit s jeho výsledky a teprve pak vydat konečné rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně.

II. Kasační řízení

[4] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že není procesní vadou, pokud bylo prvním úkonem v řízení vydání platebního výměru. I kdyby tomu tak ale bylo, byla tato vada odstraněna během odvolacího řízení (žalobci byla dána možnost nahlédnout do spisu, seznámit se s podklady řízení a vyjádřit se k nim). Tuto skutečnost však krajský soud vůbec nezohlednil a zrušil rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí prvostupňové. Stěžovatel tedy navrhuje, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu považuje za zákonný a správný a odkázal na žalobu a svoje další podání učiněná v předchozím soudním řízení. Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

III. Právní hodnocení

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Stěžovatel předně namítá, že prvostupňový správní orgán nepochybil, pokud bylo prvním úkonem v řízení vydání platebního výměru. S tím NSS souhlasit nemůže. Jak správně uvedl krajský soud, prvostupňový orgán měl řízení v souladu s § 91 daňového řádu zahájit, provést dokazování, s jeho výsledky žalobce seznámit a teprve pak rozhodnout. Nelze souhlasit se stěžovatelem v tom, že prvním úkonem v řízení může být vydání platebního výměru. Kontrola veřejných zakázek provedená stěžovatelem totiž není daňovou kontrolou. Prvostupňový orgán tak není vázán závěry stěžovatele jako auditního orgánu, a je plně na něm, aby samostatně posoudil, zda příjemce dotace (žalobce) porušil zákon o veřejných zakázkách a zda se případné porušení projeví v uložení odvodu i v jaké výši. Výsledek kontroly může být podkladem pro zahájení řízení o odvodu a důkazem v tomto řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2016, čj. 4 Afs 167/2016 - 47). Prvostupňový orgán se jistě může se závěry kontrolního orgánu ztotožnit. Vždy je však povinen provést řádné řízení o odvodu v souladu s daňovým řádem. Je-li pak prvním úkonem v řízení vydání platebního výměru, nejedná se o řádné řízení, neboť veškerá procesní práva, která žalobci jako účastníkovi řízení náleží, jsou tímto postupem upřena.

[8] Byť má krajský soud pravdu i v tom, že daňové řízení v prvním stupni materiálně vůbec neprobíhalo, automaticky to neznamená, že tuto vadu nelze napravit v řízení odvolacím a že je v takovém případě třeba zrušit rozhodnutí odvolací i prvostupňové.

pokračování

[9] Pokud krajský soud ruší rozhodnutí, může v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušit podle okolností i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Podmínkami pro postup podle § 78 odst. 3 s. ř. s. se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008 - 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS, a zdůraznil, že „*obecně daná pravomoc krajského soudu zrušit podle okolností nejen odvolací rozhodnutí, ale i rozhodnutí orgánu I. stupně, je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává, a to jen tehdy, kdy celé řízení bylo provázeno procesními pochybeními. Zde jsou jednoznačně naplněny podmínky pro současné zrušení prvostupňového rozhodnutí jen v případě, že procesní vady nejsou v dalším řízení vůbec odstranitelné, např. za situace, kdy důkazy nezbytné pro rozhodnutí již nejsou objektivně proveditelné. V ostatních případech procesních vad krajský soud váží, zda je na místě, aby tyto vady byly odstraněny v odvolacím řízení, či zda další správní řízení přesahuje svým rozsahem možnosti doplnění v rámci odvolacího řízení. Jeho úvaha však musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis. Možnost zrušení prvostupňového rozhodnutí totiž není výslovnou pravomocí soudu odhlížející od procesního prostředí; krajský soud sám je oprávněn za odvolací orgán uvážít, zda řízení lze doplnit a vady odstranit v rámci odvolacího řízení či v rámci řízení před správním orgánem I. stupně. To však předpokládá, že procesní správní předpis umožňuje, aby správní rozhodnutí I. stupně bylo zrušeno, aniž by to mělo za následek nemožnost pokračovat v řízení. Soud totiž nemůže dostat správní orgán I. stupně do jiné situace, než odvolací orgán.*“

[10] Z citovaného usnesení rozšířeného senátu vyplývá, že postup krajského soudu při zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu podmíněn vážnými procesními pochybeními, která není možné odstranit v řízení před odvolacím orgánem, a zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být přípustné podle příslušného procesního předpisu. Není možné, aby krajský soud svým rozhodnutím zavázal správní orgán prvního stupně k postupu, ke kterému by jej podle příslušného procesního předpisu nemohl zavázat odvolací orgán.

[11] Podle § 116 odst. 1 daňového řádu má odvolací orgán v odvolacím řízení pravomoc napadené rozhodnutí změnit, napadené rozhodnutí zrušit a zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Podle § 116 odst. 3 daňového řádu může dále odvolací orgán vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán, pokud jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, tj. pokud byly dány podmínky pro vydání autoremedurního rozhodnutí (částečného či úplného) nebo pokud bylo odvolání nepřijatelné nebo bylo podáno po lhůtě. Z uvedeného vyplývá, že v daňovém řízení odvolacímu orgánu nenáleží pravomoc na základě vlastního uvážení vrátit správci daně věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem.

[12] Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že „*rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Dále pak dovedl, že jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbyvá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v odvolacím řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřijatelné, ani s ohledem na zásadu

dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), 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 dvojí 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. 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 stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru.

[13] Na výše uvedené navázal rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, kde uvedl, že „*odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.*“ Judikatura Nejvyššího správního soudu dokonce dovedla, že postup odvolacího orgánu, který přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. V těchto případech, jelikož jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, musí být daňový subjekt s odlišným právním posouzením seznámen, a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující (viz rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003 - 74, obdobně i rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2008, čj. 7 Afs 88/2008 - 65).

[14] Z výše uvedeného tedy plyne, že jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit pochybení prvostupňového správce daně. Daňové řízení je tak sice řízením dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech. Odvolací orgán tak má zásadně pravomoc napravovat jakákoliv pochybení učiněná v prvním stupni a tedy i faktickou absenci prvostupňového řízení. Jinak řečeno odvolací orgán musí umožnit žalobci v odvolacím řízení realizovat veškerá procesní práva, která mu byla v řízení před prvostupňovým orgánem upřena. Opačný pohled na tuto otázku by znamenal konec řízení o odvodu, neboť prvostupňový orgán nemůže po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat nové rozhodnutí. Takový procesní důsledek ostatně nezamýšlel v daném případě ani krajský soud, neboť v rozsudku výslovně uvedl, že se dalšími žalobními námitkami bude zabývat až poté, co řízení u prvostupňového orgánu nebude vykazovat popsané procesní nedostatky.

[15] V posuzovaném případě tedy krajský soud pochybil, pokud zrušil rozhodnutí správce daně spolu s rozhodnutím stěžovatele a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení, aniž by se zabýval tím, zda vady prvostupňového řízení napravil stěžovatel v odvolacím řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] NSS tedy shledal kasační stížnost důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. Krajský soud je podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem NSS vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud tedy v dalším řízení posoudí, zda stěžovatel v odvolacím řízení napravil procesní pochybení správce daně, tj. zda umožnil žalobci navrhnout důkazy, provedl dokazování, žalobce s výsledky dokazování seznámil. Pokud dospěje k negativnímu závěru, bude na místě zrušit pouze stěžovatelovo rozhodnutí a věc vrátit stěžovateli k dalšímu řízení. V opačném případě přezkoumá

pokračování

v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí. Současně rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. ledna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu