



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Česká agentura na podporu obchodu**, se sídlem Dittrichova 21, Praha 2, zastoupena Mgr. Františkem Korbelem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2016, č. j. 56909/16/5000-10470-711844 a č. j. 56910/16/5000-10470-711844, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2017, č. j. 10 Af 7/2017 - 71,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2017, č. j. 10 Af 7/2017 - 71, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Rozhodnutími ze dne 15. 12. 2016, č. j. 56909/16/5000-10470-711844 a č. j. 56910/16/5000-10470-711844, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 7. 12. 2015 pod č. j. 7328368/15/2000-31743-110883 a 7345282/15/2000-31743-110883, kterými byl žalobkyni vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši 8 987 301 Kč, resp. do Národního fondu ve výši 50 928 039 Kč.

[2] Uvedená rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobou, kterou se domáhala jejich zrušení, neboť nesouhlasila se závěrem správních orgánů, že technický kvalifikační předpoklad, který stanovila v článku 15.1.2. zadávací dokumentace nadlimitní veřejné zakázky s názvem „Zajištění společné účasti na specializovaných zahraničních výstavách a veletrzích v období 2009 – 2012“, spočívající v doložení sítě regionálních

pracovišť zahrnující minimálně jedno regionální pracoviště v každém kraji (s výjimkou Prahy), byl nepřipustně diskriminační.

[3] Po posouzení věci dospěl městský soud k závěru, že stanovením předmětného technického kvalifikačního předpokladu nedošlo ze strany žalobkyně k porušení zákazu skryté diskriminace dle § 56 odst. 7 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění účinném do 31. 3. 2012 (dále jen „ZVZ“) v návaznosti na § 6 ZVZ, tudíž ani k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“).

[4] Městský soud označil za podstatnou skutečnost, že z vymezení předmětu dané veřejné zakázky vyplývá, že jeho součástí byla taktéž poradenská činnost (na tom podle něj nic nemění ani skutečnost, že se jednalo pouze o příklad z možných průřezových činností realizovaných v rámci projektu). Daný technický kvalifikační předpoklad tedy bezprostředně souvisí s předmětem veřejné zakázky, neboť, jak vyplývá z odůvodnění tohoto předpokladu v zadávací dokumentaci, právě prostřednictvím sítě regionálních pracovišť měla být poskytována mimo jiné i regionálně dostupná poradenská činnost, která měla vést k zefektivnění administrace projektu s ohledem na usnadnění komunikace a spolupráce s cílovými skupinami v jednotlivých regionech. Stanovený technický kvalifikační předpoklad tak městský soud nepovažoval za zjevně nepřiměřený k velikosti, složitosti a technické náročnosti předmětné veřejné zakázky (tedy zakládající skrytou diskriminaci ve smyslu § 56 odst. 7 ZVZ, kterou Nejvyšší správní soud definoval jako „*excesivní a jasné vybočující z oprávněných potřeb dané zakázky*“).

[5] Městský soud dále neshledal napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými, jak namítala žalobkyně. Označil však za mylný závěr žalovaného o diskriminaci uchazečů nedisponujících sítí regionálních poboček, neboť splnění stanoveného technického kvalifikačního předpokladu nebylo vázáno pouze na prokázání disponování sítí regionálních poboček samotným uchazečem, nýbrž taktéž prostřednictvím subdodavatelů. Městský soud proto zrušil napadená rozhodnutí, i jim předcházející prvostupňová rozhodnutí, a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V důsledku toho označil ostatní námitky žalobkyně [námitka nepřiměřenosti a neodůvodněnosti výše stanoveného odvodu za nesprávné stanovení předmětného technického kvalifikačního předpokladu a námitka nezákonnosti uložení penále souvisejícího s tímto kontrolním zjištěním (která navíc podle názoru městského soudu nemohla být předmětem soudního přezkumu již z toho důvodu, že rozhodnutí o uložení povinnosti hradit penále nebyla žalobou vůbec napadena)] za bezpředmětné.

[6] Proti uvedenému rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně nesouhlasil s tím, že bylo zrušeno i prvostupňové rozhodnutí správce daně, neboť jeho zrušením soud jednak znemožnil stěžovateli korigovat své rozhodovací důvody v odvolacím řízení, a jednak zrušil i výroky, které nebyly předmětem žaloby [zrušená rozhodnutí se totiž týkala tří kontrolních zjištění (mimo nesprávně stanovený technický kvalifikační předpoklad se jednalo také o pochybení při nárokování nezpůsobilých výdajů za ubytování a diety a o nesprávné označení zakázky) a soud rozhodnutí stěžovatele shledal nezákonnými pouze ve věci jednoho z nich]. K tomu stěžovatel odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl, a zrušit současně s rozhodnutím odvolacího správního orgánu v daňovém řízení i platební výměr vydaný správcem daně může soud pouze tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchodí daňové

pokračování

řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76 a ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, rozsudky ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 88/2013 - 24, ze dne 12. 5. 2015, č. j. 9 Afs 204/2014 - 31, a ze dne 20. 9. 2017, č. j. 10 Afs 149/2017-37).

[7] Na základě výše uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména uvedla, že se plně ztotožňuje se závěry městského soudu a upozornila, že stěžovatel ani neuvádí žádné argumenty proti meritum napadeného rozsudku. Podle žalobkyně městský soud neměl jinou možnost, než zrušit celá napadená rozhodnutí a platební výměry, což plyne z textace § 78 odst. 3 s. ř. s., a také ze skutečnosti, že daná rozhodnutí a platební výměry obsahují vždy pouze jeden výrok. Žalobkyně sice nerozporovala zjištění ze zprávy o daňové kontrole, která se dotýkala chyb v částkách uvedených v cestovních příkazech a administrativního pochybení při zveřejnění údajů v oznámení o zakázce, to však neznamená, že nenapadala předmětná rozhodnutí a platební výměry jako celek; co do části je totiž nebylo možné napadnout, když jejich výrok není „dělitelný“.

[9] Podle názoru žalobkyně byl také městský soud oprávněn zrušit spolu s rozhodnutími stěžovatelky i platební výměry správce daně. Závěr uvedený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, je totiž vztažen pouze k opakovanému řízení před správcem daně po zrušení platebního výměru odvolacím orgánem, nikoli v rámci soudního přezkumu. Zákonná úprava obsažená v s. ř. s. pak každému správnímu soudu dovoluje využít svého uvážení a dle § 78 odst. 3 s. ř. s. rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí. Ani v řízeních vedených ve věci porušení rozpočtové kázně tuto pravomoc nelze správním soudům paušálně upřít. Svůj postup vedoucí ke zrušení jak rozhodnutí stěžovatele, tak i ke zrušení platebních výměrů, pak městský soud v napadeném rozsudku náležitě popsal. K tomu lze odkázat na stěžovatelem citované rozšířené senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, podle kterého může soud zrušit taktéž platební výměr, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Odkázala i na odbornou literaturu, v níž je konstatováno, že zrušení předchozího rozhodnutí správního orgánu „*bude namíste především tehdy, je-li zřejmé, že důvody nezákonnosti, pro které soud ruší napadené rozhodnutí, jsou dány i v případě rozhodnutí správního orgánu I. stupně*“. To je podle žalobkyně přesně situace napadeného rozsudku. Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2015 č. j. 9 Afs 204/2014 – 31, je podle žalobkyně nepřipadný, jelikož městský soud měl zákonnou oporu pro vydání napadeného rozsudku. Ani odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 10 Afs 149/2017, není přílehlavý, jelikož v daném případě soud shledal důvodným jediný ze sedmi žalobních bodů, zatímco v projednávané věci shledal městský soud důvodnou správní žalobu jako celek.

[10] Žalobkyně následně zpochybnila hospodárnost vedení řízení o kasační stížnosti, kdy se „*fakticky soudí stát se státem o 13 349,49 Kč*“ (pozn. jedná se o zbývající částku odvodu, která byla doměřena za chyby v cestovních příkazech). Uvedla také, že pokud Nejvyšší správní soud shledá napadený rozsudek nezákonným, považovala by za vhodné, aby spolu se zrušením napadeného rozsudku zrušil i rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobkyně také zopakovala svoji argumentaci týkající se merita věci, obsaženou ve správní žalobě, v replice

k vyjádření stěžovatele k žalobě a v odvolání proti platebním výměrům. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.); dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[12] Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda městský soud pochybil, pokud současně s rozhodnutími stěžovatele zrušil také prvostupňová rozhodnutí (platební výměry) vydaná správcem daně.

[13] V souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. platí, že zrušuje-li krajský (zde městský) soud žalobou napadené správní rozhodnutí, může podle okolností zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo.

[14] Povahou a dopady zrušení prvostupňového rozhodnutí správního orgánu soudem ve správním soudnictví se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. V usnesení ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, se nejprve obecně vyjádřil k výkladu § 78 odst. 3 s. ř. s. tak, že „*krajský soud má zákonnou povinnost uvážit, zda v konkrétním případě není vhodnější zrušit nejenom rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Tak tomu bude především v případech, kdy je patrné, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vůbec nemělo být vydáno. Stejně tak bude dán důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v případech, kdy odvolací správní orgán nemůže vady tohoto rozhodnutí sám napravit*“. Následně se zabýval také zrušením prvostupňového rozhodnutí správce daně v daňovém řízení, a to zejména v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 (publikovaném pod č. 865/2009 Sb. NSS), a na něm navazujícím usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76 (publikovaném pod č. 1997/2010 Sb. NSS), na která odkazoval stěžovatel v kasační stížnosti.

[15] Závěry obsažené v těchto usneseních rozhodné pro posouzení věci stěžovatele lze shrnout následovně. Odvolání v daňovém řízení má účinky odlišné od odvolání proti správnímu rozhodnutí. Správní řád (ať již zákon č. 71/1967 Sb., či zákon č. 500/2004 Sb.) obsahuje kromě možnosti zamítnutí odvolání a změny rozhodnutí, též možnost zrušení rozhodnutí nejen ve spojení se zastavením řízení, ale i s vrácením věci k novému projednání správnímu orgánu prvního stupně společně se závazným právním názorem pro jeho další postup. Naopak zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ani zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení k novému projednání správnímu orgánu (postup v odvolacím řízení je v obou uvedených zákonech řešen shodně). Z toho plyne, že rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná. Tato skutečnost vylučuje, aby po zrušení platebního výměru správce daně pokračoval v řízení a o dani znovu rozhodl. Totéž platí po zrušení platebního výměru soudem. Zrušení platebního výměru soudem ve správním soudnictví pro procesní vady s tím, že správce daně může v daňovém řízení pokračovat, je obcházením zákonné záповědi možnosti zrušení a vrácení věci v odvolacím řízení. Soud totiž nemůže dostat správní orgán prvního stupně do jiné situace než odvolací orgán. Úvaha soudu, zda doplnění řízení přesahuje možnosti odvolacího řízení, zde nemá místa, neboť odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit. Tam kde má daňové řízení pokračovat proto není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím zrušil soud současně i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně; v takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož soud zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia.

pokračování

[16] V nyní posuzovaném případě městský soud v odůvodnění rozsudku dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí správce daně jsou podle něj založena na nesprávném právním závěru, že stanovením předmětného technického kvalifikačního předpokladu došlo ze strany žalobkyně k porušení zákazu skryté diskriminace dle § 56 odst. 7 ZVZ v návaznosti na § 6 ZVZ, tudíž došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Proto městský soud uvedená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž jej zavázal uvedeným právním názorem. Soud tedy vrátil věc stěžovateli s tím, že předmětný odvod neměl být nikdy stanoven, tzn., že platební výměr neměl být nikdy vydán. Z toho vyplývá, že svým procesním postupem městský soud v duchu výše uvedených závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vědomě znemožnil správním orgánům pokračovat v daňovém řízení.

[17] S tímto postupem městského soudu se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit, a to z následujících důvodů. Jak bylo uvedeno výše, zrušená rozhodnutí se týkala tří kontrolních zjištění, přičemž městský soud tato rozhodnutí shledal nezákonnými pouze ve věci jednoho z nich a správností a zákonností ostatních kontrolních zjištění se nezabýval (respektive proti nim nebylo v žalobě nic namítáno, proto se tato kontrolní zjištění vůbec nestala předmětem soudního přezkumu). S ohledem na uvedenou skutečnost tedy nelze konstatovat, že platební výměry jsou jako celek nezákonné a vůbec neměly být vydány. Platební výměry totiž (alespoň podle skutkového stavu zjištěného městským soudem) vydány být měly, nicméně na odlišnou (nižší) částku, odpovídající celkovému odvodu za zbývající dvě pochybení žalobkyně (resp. za jedno z nich, neboť za její pochybení spočívající v nesprávném označení zakázky nebyl stanoven žádný odvod). Je sice pravdou, že zbývající částka odvodu je ve vztahu k původní celkové doměřené částce poměrně malá, nicméně to neznamená, že ji městský soud může bez dalšího pominout a znemožnit tak stěžovateli pokračovat v daňovém řízení.

[18] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že městský soud pochybil, když spolu s žalobou napadenými rozhodnutími stěžovatelky zrušil také prvostupňová rozhodnutí (platební výměry) vydané správcem daně. Tím zatížil napadený rozsudek jinou vadou řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[19] Napadený rozsudek proto Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V něm je městský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu tak, že v projednávané věci bylo možno zrušit pouze žalobou napadená rozhodnutí žalovaného, nikoliv také prvostupňová rozhodnutí (platební výměry) vydané správcem daně.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

[21] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nemohl vyhovět návrhu žalobkyně a přistoupit spolu se zrušením napadeného rozsudku i ke zrušení rozhodnutí žalovaného, jelikož k takovému kroku se může uchýlit pouze tehdy, byl-li kasační stížností napaden zamítavý rozsudek krajského soudu. V případě, že je napaden rozsudek krajského (zde městského) soudu, jímž bylo rozhodnutí správního orgánu zrušeno, procesní stav v době jeho rozhodování tento postup Nejvyššímu správnímu soudu neumožňuje, neboť v okamžiku vyhlášení rozsudku je předmětné rozhodnutí správního orgánu stále ještě pravomocně zrušené napadeným

rozsudkem, jehož účinky pomíjejí až v okamžiku nabytí právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 14. října 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu