

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **IC – PARK ENERGO, a. s.**, se sídlem Slovanská Alej 24, Plzeň, zast. JUDr. Petrem Polednem, Ph. D., advokátem se sídlem Maiselova 15, Praha, proti žalované: **Česká inspekce životního prostředí**, se sídlem Na Břehu 267, Praha, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalované, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2017, č. j. 5 A 61/2015 - 54,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2017, č. j. 5 A 61/2015 – 54, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Žádnému u účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*"), jímž byla zamítnuta její žaloba na ochranu proti nečinnosti žalované v řízení o námitce žalobkyně podané dne 10. 9. 2014 ve věci vedené u žalované pod spisovou značkou ČIŽP/43/000/SR01/0911536.

[2] Při posuzování věci vycházel městský soud z následujících skutečností. Žalovaná uložila v roce 2009 žalobkyni pokutu ve výši 750.000 Kč za porušení zákona č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů. Odvolání žalobkyně bylo zamítnuto rozhodnutím Ministerstva životního prostředí (dále jen „*ministerstvo*") ze dne 9. 11. 2009 a rozhodnutí o pokutě tak dne 2. 12. 2009 nabylo právní moci. Žalobkyně pokutu uhradila dne 5. 11. 2010 (poslední splátka). Rozhodnutí ministerstva o odvolání však bylo

zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 6 A 9/2010 - 59. Ministerstvo následně odvolání žalobkyně vyhovělo a rozhodnutí o uložení pokuty dne 11. 8. 2014 zrušilo. Dne 31. 7. 2014 Celní úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*celní úřad*“) k podnětu žalobkyně rozhodl, že se žalobkyni vrací zaplacená pokuta ve výši 750.000 Kč, přičemž polovinu uvedené částky vrátí Státní fond životního prostředí a polovinu obec Svojšín jakožto příjemci pokuty. Žalobkyně obdržela zpět pouze 375.000 Kč od Státního fondu životního prostředí.

[3] Dne 10. 9. 2014 podala žalobkyně námitku proti postupu žalované ve smyslu § 159 a § 254 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Podle žalobkyně jí měla žalovaná i bez návrhu vrátit druhou půlku pokuty. V námitce také vyjádřila přesvědčení, že příslušná k rozhodnutí o vrácení pokuty je žalovaná a nikoliv celní úřad. Žalovaná na námitku reagovala dopisem ze dne 8. 10. 2014, ve kterém žalobkyni sdělila, že zbývající část pokuty byla příjmem obce Svojšín, na kterou se má žalobkyně obrátit. Dalším dopisem ze dne 11. 11. 2014 žalovaná doplnila, že v dané věci již rozhodl jako kompetentní orgán celní úřad, v případě rozhodnutí o námitce by tedy bylo ve věci rozhodnuto dvakrát.

[4] Žalobkyně podala dne 28. 11. 2014 k ministerstvu podnět ke zjednání nápravy podle § 38 daňového řádu, neboť se domnívala, že dopis žalované nelze považovat za rozhodnutí o námitce. Tento podnět žalobkyně ministerstvo postoupilo k vyřízení Ministerstvu financí. To však s postoupením nesouhlasilo a podnět vrátilo zpět ministerstvu. Podnět žalobkyně byl mezi těmito dvěma orgány postupován ještě několikrát. Nakonec dne 14. 4. 2015 Ministerstvo financí žalované přikázalo, aby ve věci zjednala nápravu do 30 dnů. Uvedlo, že pokud má žalovaná za to, že není příslušná ve věci rozhodovat a zabývat se námitkou žalobkyně, měla postupovat dle § 75 daňového řádu a postoupit námitku příslušnému správci daně. Žalovaná dne 4. 5. 2015 dopisem adresovaným celnímu úřadu námitku žalobkyně postoupila tomuto orgánu. Uvedla, že k projednání námitky není příslušná, neboť není příslušným správcem daně. Dne 12. 5. 2015 celní úřad námitku žalobkyně vrátil zpět žalované, v odůvodnění uvedl, že ve věci již pravomocně rozhodl a nelze tak o téže věci rozhodnout vícekrát.

[5] Po posouzení věci dospěl městský soud k závěru, že příslušným správcem daně ohledně pokuty uložené žalobkyni byl celní úřad, a to jak v době jejího výběru a vymáhání, tak v době, kdy žalobkyni vznikl nárok na její vrácení. Na tom nic nemění ani přechodné ustanovení § 41 odst. 1 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, jelikož ohledně výběru ani vrácení pokuty uložené žalobkyni v době od 1. 1. 2011 do 31. 8. 2012, kdy byla příslušným orgánem žalovaná, žádné řízení neběželo. Žalovaná měla tedy postupovat podle § 12 správního řádu a podání žalobkyně bezodkladně usnesením postoupit příslušnému správnímu orgánu, jak učinila dne 4. 5. 2015. Podle soudu je toto postoupení materiálně rozhodnutím, byť tak není formálně označeno a nebylo žalobkyni oznámeno (absence oznámení je vadou a žalobkyně se jej může domáhat, nelze se však dožadovat vydání rozhodnutí). Žalovaná již tedy není ohledně námitky žalobkyně nečinná. Soud proto žalobu zamítl podle § 81 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*s. ř. s.*“).

[6] Kasační stížnost podala žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) formálně z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Konkrétně namítala, že městský soud nesprávně

posoudil otázky, (i) který orgán byl, coby správce daně, příslušný rozhodnout o její námitce a (ii) zda dopis žalované ze dne 4. 5. 2015 o postoupení věci představuje rozhodnutí o této námitce.

[7] Podle stěžovatelky není zřejmé, z jakého důvodu se městský soud zabýval otázkou příslušnosti správce daně ve věci samotné pokuty. Jelikož však soud tuto otázku vyřešil nesprávně, činí ji stěžovatelka důvodem kasační stížnosti. Rozhodné podle ní je, že správní řízení, ve kterém jí byla uložena pokuta, nebylo pravomocně skončeno před 1. 9. 2012. Rozhodnutí ministerstva ze dne 9. 11. 2009 totiž bylo zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne 26. 3. 2014 a rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2009 bylo zrušeno rozhodnutím ministerstva ze dne 11. 8. 2014. Na obě rozhodnutí je proto nutno pohlížet tak, jako by nikdy nebyla vydána. Správní řízení tedy pravomocně skončilo až právní mocí rozhodnutí ministerstva ze dne 11. 8. 2014 a na určení příslušeného správce daně je tak nutno aplikovat § 40 odst. 16 zákona č. 86/2002 Sb., ve znění čl. CVIII bodu 5. zákona č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu. Nelze proto dospět k jinému závěru, než že příslušným správcem daně ve věci pokuty zaplacené stěžovatelkou je žalovaná.

[8] Stěžovatelka také namítá, že citovaný dopis žalované neobsahuje náležitosti správního rozhodnutí ve smyslu § 68 a § 69 správního řádu, a proto jej nelze za rozhodnutí považovat. Žalovaná navíc dopis nikdy stěžovatelce neoznámila, ani ji neuvědomila o jeho existenci, a také není jasné, jak tento dopis autoritativně zakládá, mění, ruší nebo závazně určuje práva a povinnosti stěžovatelky. Když městský soud argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2008, č. j. 1 Ans 2/2008 – 52, přehlédl právní názory obsažené v jeho části III/a, ze kterých plyne, že o vydání správního rozhodnutí, které se nevyhlašuje, nelze mluvit, pokud rozhodnutí nebylo učiněno navenek vůči svým adresátům. Citovaný dopis tedy představuje pouze snahu o neformální vyřízení námitky stěžovatelky. Předpokladem žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. je navíc právě to, že rozhodnutí nebylo „vydáno“, dospěl-li tedy městský soud k závěru, že citovaný dopis představuje rozhodnutí, měl žalobu stěžovatelky odmítnout a nikoli zamítnout.

[9] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaná ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakovala své přesvědčení, že ve věci nebyla nečinná. O žádosti stěžovatelky totiž nemohla rozhodnout, neboť nebyla v době podání námitky v postavení správce daně. Navíc by se jednalo o druhé rozhodnutí ve věci, a tudíž o porušení zásady *non bis in idem*. Žalovaná se na základě uvedeného také domnívá, že nemůže být pasivně legitimována v právní věci žaloby na ochranu proti nečinnosti. Ve zbytku se ztotožnila se závěry městského soudu a navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. V replice stěžovatelka setrvala na svých námitkách.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu uplatněných stížnostních bodů (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s. a 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.) a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[12] Podle § 254 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platí, že „[v]*znikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.*“ (tj. do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno). Odst. 5 téhož ustanovení stanoví, že „[p]*roti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.*“

[13] Podle § 159 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[p]roti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.*“ Podle odst. 2 téhož ustanovení platí, že *„[n]ámitka se podává u správce daně, který úkon provedl.*“

[14] Z uvedeného vyplývá, že daňový subjekt může proti postupu správce daně podat námitku ve smyslu § 159 daňového řádu. Podle odst. 2 tohoto ustanovení se námitka podává u správce daně, který úkon provedl. K vyřízení námitky tak bude příslušný vždy ten správce daně, který provedl úkon, bez ohledu na skutečnost, zda je v době podání námitky příslušným správcem daně v samotném řízení o stanovení daně, či nikoli. V opačném případě by pozbývalo smyslu, aby měl daňový subjekt povinnost podat námitku právě u tohoto správce daně. Tento správní orgán je logicky též pasivně legitimován v případě žaloby na ochranu proti nečinnosti.

[15] Stěžovatelka podala námitku z důvodu, že žalovaná měla postupovat v souladu s § 254 odst. 4 daňového řádu. Dle přesvědčení stěžovatelky jí totiž měla žalovaná bez žádosti vrátit část přeplatku ve výši 375.000 Kč. Postup správce daně ve smyslu § 254 odst. 5 daňového řádu, proti kterému byla námitka podána, tak představuje omisivní jednání žalované spočívající v nevrácení uvedené části přeplatku. Bez ohledu na příslušnost správce daně v samotném řízení o uložení pokuty či o vrácení přeplatku bylo povinností stěžovatelky podat námitku u správce daně, který úkon provedl (resp. neprovedl). Tím je podle obsahu námitky podané stěžovatelkou žalovaná.

[16] Zde je třeba znovu zdůraznit, že nelze směšovat příslušnost správce daně k vyřízení námitky, která je odvozena od provedení úkonu, proti kterému osoba zúčastněná na správě daní námitku podává, s příslušností správce daně v řízení o pokutě či o vrácení přeplatku. V tomto ohledu lze přisvědčit stěžovatelce, že není zřejmé, proč se městský soud otázkou příslušnosti správce daně ve věci pokuty zaplacené stěžovatelkou zabýval, když tato otázka není předmětem řízení v nyní projednávané věci.

[17] Z ustanovení § 159 odst. 3 daňového řádu se podává: „*Správce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změní nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne. Rozhodnutí, kterým je námitce v plném rozsahu vyhověno, se neodůvodňuje.*“ Povinností žalované tak bylo posoudit námitku podanou stěžovatelkou a rozhodnout o ní formálně, tzn. rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu se všemi náležitostmi tam stanovenými. Pokud žalovaná po posouzení námitky dospěla k závěru, že důvody v ní uplatněné nejsou

oprávněné, bylo její povinností námitku rozhodnutím zamítnout (§ 159 odst. 3 věta druhá daňového řádu), nikoli ji vyřídit toliko neformálním přípisem.

[18] Nejvyšší správní soud přitom považuje za liché tvrzení městského soudu, že za rozhodnutí o námitce lze považovat přípis, kterým žalovaná námitku postoupila. Tento přípis by sice v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů bylo teoreticky možné považovat materiálně za rozhodnutí, avšak pouze v případě, že by bylo v projednávané věci postupováno podle správního řádu. Postoupení bylo však provedeno v souladu s § 75 daňového řádu, který je zvláštním zákonem s vlastními procesními pravidly a principy, a který ve svém § 262 výslovně stanoví, že „[p]*ři správě daní se správní řád nepoužije.*"

[19] Aby tedy bylo možné uvedený přípis považovat za rozhodnutí, musel by jednak obsahovat náležitosti podle § 102 daňového řádu, jednak je rozhodnutí o námitce ve smyslu § 159 odst. 3 bezpochyby rozhodnutí, které se doručuje, § 101 odst. 2 věty před středníkem daňového řádu pak výslovně stanoví, že „[r]*ozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení*". I kdyby tedy uvedený přípis obsahoval náležitosti podle § 102 daňového řádu, nebylo by možné jej považovat za vydané až do okamžiku expedice. Lze taktéž přisvědčit stěžovatelce, že pokud městský soud dospěl k závěru, že je uvedený přípis rozhodnutím, bylo na místě, aby její žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť předpokladem žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu je právě skutečnost, že rozhodnutí vydáno nebylo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2008, č. j. 1 Ans 2/2008 – 52).

[20] Nad rámce uvedeného je nutno také upozornit, že v případě postoupení námitky celnímu úřadu byla žalovaná povinna uvědomit o tom podatele (viz § 75 daňového řádu), což neučinila.

[21] Samotná skutečnost, že žalovaná postoupila námitku k vyřízení celnímu úřadu, pak ještě neznamená, že se tím zbavila povinnosti o námitce rozhodnout (viz § 159 odst. 3 daňového řádu). Tím spíše, když § 254 odst. 5 daňového řádu přiznává stěžovatelce právo na odvolání proti rozhodnutí o námitce a navíc za situace, kdy bylo postoupení žalované celním úřadem vráceno. Žalovaná tak měla řízení o námitce zakončit formálním rozhodnutím. V opačném případě by bylo stěžovatelce upřeno právo na odvolání (§ 254 odst. 5 daňového řádu).

[22] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm je soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu tak, že žalovaná je v řízení o námitce nečinná, neboť nedostála své povinnosti vydat rozhodnutí o námitce ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu.

[23] V novém rozhodnutí městský soud rozhodne též o nákladech řízení o této 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 (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. září 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu