



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **FARIA s.r.o.**, se sídlem Slavětínská 84, Klánovice, Praha 9, zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2019, č. j. 15 A 67/2019 – 85,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2019, č. j. 15 A 67/2019 - 85, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Žalobkyně podala dne 22. 5. 2019 žalobu k městskému soudu, ve které se domáhala ochrany proti nečinnosti žalovaného spočívající v nevydání rozhodnutí o vyměření nesporné části nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016. Nesouhlasila s postupem žalovaného, který nerespektoval pokyn vyjádřený v nálezů Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18. Požadovala proto, aby soud žalovanému nařídil vydat do 30 dnů od právní moci rozsudku rozhodnutí o stanovení daně v rozsahu, v němž tato daň není dotčena probíhající daňovou kontrolou přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů SQW s.r.o., TRIXUS s.r.o. a JOHNY HOLDING s.r.o.

[2] Dne 23. 11. 2019 obdržel městský soud od žalobkyně podání, ve kterém ho vyrozuměla, že žalovaný vydal dne 22. 10. 2019 platební výměr č. j. 8156603/19/2009-52522-104904, jímž vyměřil nadměrný odpočet nejen v nesporné výši, ale v celkové výši 2.322.749 Kč (v daňovém přiznání přitom žalobkyně uvedla odpočet ve výši 2.269.454 Kč). Žalobkyně zároveň soudu sdělila, že se tímto rozhodnutím žalovaného necítí být uspokojena ve smyslu § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s“), neboť jej žalovaný vydal až po uplynutí dvou let a téměř deseti měsíců po zahájení daňové kontroly. Vydané rozhodnutí tak nic nemění na tom, že žalovaný po tuto dobu nezákonně zadržoval žalobkyni nespornou část

nadměrného odpočtu. Žalobkyně setrvala na svém názoru, že žalovaný měl vydat částečný platební výměr, jímž by vyměřil nadměrný odpočet v nesporné části, a navrhla změnu žalobního petitu, v němž požadovala, aby soud určil, že „*zadržování části nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 v rozsahu, v němž tato daň nebyla dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů SQW s.r.o., TRIXUS s.r.o. a JOHNY HOLDING s.r.o., bylo od 4. ledna 2017 nezákonným zásahem*“.

[3] Městský soud usnesením ze dne 12. 12. 2019 požadovanou změnu žaloby nepřipustil, neboť pro to dle jeho názoru nebyly splněny podmínky. Skutečnost, že v průběhu řízení před soudem bylo vydáno žalobkyní požadované rozhodnutí (byť jako součást rozhodnutí o celkové výši nadměrného odpočtu), nemění nic na tom, že danou věc, tedy žalobu na ochranu proti nečinnosti, nelze projednat a rozhodnout ve zcela jiném typu řízení. Pokud by soud navrženou změnu žaloby připustil, *de facto* by tím bylo zahájeno nové řízení se zcela jiným předmětem vymezeným novým žalobním návrhem. Žalobkyně poté k dotazu soudu uvedla, že na změně žaloby trvá, a navrhla, aby soud novým usnesením tuto změnu připustil. Pro případ, že by tak soud neučinil, setrvala žalobkyně na původním „nečinnostním“ petitu uvedeném v žalobě.

[4] Rozsudkem specifikovaným v záhlaví tohoto rozhodnutí městský soud žalobu zamítl, neboť žalobkyní namítaná nečinnost žalovaného již v době rozhodování soudu netrvala.

[5] V odůvodnění rozsudku městský soud nicméně konstatoval, že nevydání rozhodnutí o přiznání nesporné části nadměrného odpočtu daňovému subjektu by ve světle závěru nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, bylo skutečně možné za nezákonnou nečinnost finančního orgánu považovat. Žalobkyně tedy dle soudu zvolila správný žalobní typ – žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného. K nesouhlasu žalobkyně s důvody usnesení o nepřipuštění změny žaloby soud uvedl, že v této věci rozhodl s vědomím existence nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, na který žalobkyně odkazovala, a jehož závěry se procesnímu postupu městského soudu nepříčí. Usnesení o nepřipuštění změny žaloby totiž nemohlo být pro žalobkyni „překvapivým“ rozhodnutím, neboť návrh na změnu žaloby (tj. na přeměnu řízení o nečinnostní žalobě v řízení o zásahové žalobě) sama podala a soud o tomto návrhu musel rozhodnout. Žalobkyni nebyl nevyhověním návrhu na změnu žaloby upřen přístup k soudu.

[6] Městský soud zároveň nepřisvědčil argumentaci žalobkyně uvedené v podání ze dne 13. 12. 2019, že nečinnost žalovaného stále trvá, neboť vydání žalobkyní požadovaného částečného rozhodnutí bylo konzumováno vydáním platebního výměru ze dne 22. 10. 2019, jímž byla nečinnost žalovaného ukončena.

II. Důvody kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[8] V první části kasační argumentace stěžovatelka brojila proti závěru městského soudu o nepřipuštění změny typu žaloby. Uvedla, že nerozumí tvrzení soudu, že „*výsledky dosavadního řízení, které soud vedl o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, by nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu*“. O skutkovém stavu totiž není mezi stranami spor; ten je veden pouze o právní důsledky tohoto skutkového stavu. Stěžovatelka se dále domnívá, že právní názor městského soudu je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2398/18, v němž se jednalo

o obdobnou právní otázku. Stěžovatelka byla nečinností správce daně, neexistencí ustálené judikatury v této oblasti a příliš formalistickým postupem městského soudu bez vlastního přičinění vržena do situace, kdy jí byl fakticky odepřen přístup k soudu, a to kombinací nepřipuštění změny žalobního typu a zamítnutí žaloby na základě změny skutkových okolností. Ze strany žalovaného přitom došlo v důsledku jeho nezákonné nečinnosti k porušení stěžovatelčina ústavně zaručeného vlastnického práva. S ohledem na to, že správní soudnictví je rysem, či dokonce esencí právního státu, nelze výše nastíněný stav připustit. K tvrzení soudu uvedenému v usnesení o nepřipuštění změny typu žaloby, podle něhož „[n]epřipuštěním změny žaloby není žalobkyně jakkoliv krácena na svém právu domáhat se před soudem novou žalobou deklarace nezákonného zásahu (samozřejmě při splnění všech zákonem stanovených podmínek)“, stěžovatelka poznamenala, že takový postup je v rozporu se zásadou hospodárnosti řízení. V takovém řízení by totiž byly předmětem stejné skutkové a právní otázky.

[9] Druhá část kasační argumentace směřuje proti důvodům zamítnutí žaloby. Stěžovatelka připomněla, že v reakci na usnesení soudu o nepřipuštění změny žaloby uvedla, že žalovaný sice vydal dne 22. 10. 2019 rozhodnutí o stanovení daně, kterým stěžovatelce vyměřil nadměrný odpočet v celkové výši, včetně nesporné části, požadavkům nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 tím ovšem dostáno nebylo. Žalovaný totiž měl povinnost vydat částečný platební výměr, jímž by byla vyměřena nesporná část nadměrného odpočtu. Tento částečný platební výměr přitom doposud vydán nebyl, a nečinnost žalovaného tak v tomto směru trvá. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že vydáním platebního výměru ze dne 22. 10. 2019 byla ukončena nečinnost žalovaného. Pokud by byl tento názor městského soudu přijat, znamenalo by to např. nemožnost vyměřit úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v případě, kdy by byla nesporná část nadměrného odpočtu vyplacena po zákonem stanovené lhůtě.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[10] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost.

[11] Ke kasační námitce směřující proti nepřipuštění změny žaloby městským soudem žalovaný odkázal na § 95 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“), podle něhož soud nepřipustí změnu návrhu, jestliže by výsledky dosavadního řízení nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu. Podle žalovaného by v posuzované věci připuštění změny žaloby dle návrhu stěžovatelky mělo za následek zahájení řízení o zcela jiném žalobním typu – o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Pro toto řízení přitom platí odlišné zákonem stanovené podmínky, je v něm rozhodováno na základě jiných žalobních tvrzení, o jiném žalobním nároku. Městský soud proto správně uzavřel, že výsledky dosavadního řízení vedeného o nečinnosti žalobě by nemohly být s ohledem na základní odlišnosti obou žalobních typů podkladem pro řízení o změněném návrhu. V nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2398/18, na který stěžovatelka odkazovala, šlo dle žalovaného o jinou právní otázku. Pokud totiž soud nepřipustí změnu žaloby, stěžovatelce nic nebrání domáhat se jejího nároku žalobou, která bude projednána v samostatném řízení. Takové možnosti ostatně stěžovatelka využila – v souvislosti s namítaným zadržováním nesporné části nadměrného odpočtu za zdaňovací období říjen 2016, podala k městskému soudu žalobu na ochranu před nezákonným zásahem (vedenou pod sp. zn. 5 A 176/2019). Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že stěžovatelka nepochybně mohla svůj požadavek na určení, že zadržování nesporné části nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty bylo nezákonným zásahem již dříve – v rámci samostatné zásahové žaloby, nikoliv až v rámci návrhu na změnu žaloby podané

jako nečinnostní. Volba žalobního typu tak pro stěžovatelku nebyla obtížná z hlediska nepředvídatelnosti situace, v níž se nacházela.

[12] V souvislosti s důvodem zamítnutí žaloby žalovaný uvedl, že nelze akceptovat kasační námitku, že nečinnost žalovaného stále trvá. Vydání stěžovatelkou požadovaného rozhodnutí totiž bylo konzumováno vydáním platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 ze dne 22. 10. 2019, jak uvedl městský soud.

[13] Stěžovatelka v reakci na vyjádření žalovaného poznamenala, že s odkazem na obsah spisu nesouhlasí s tím, že by výsledky dosavadního řízení vedeného o nečinnostní žalobě nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu. V okamžiku, kdy stěžovatelka podala soudu návrh na změnu žalobního typu, vyplývaly z obsahu spisu již všechny rozhodné skutkové okolnosti, a to především předmět a rozsah daňové kontroly před vyměřením, obsah výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. 12. 2018 a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odložení podnětu na nečinnost. Stěžovatelka dále upozornila, že § 95 odst. 2 o. s. ř. má bránit neúčelnému protahování řízení a svévolnému vedení sporu. Současný zákonem výslovně stanovený předpoklad nepřipustění změny žaloby vychází výlučně z hlediska, zda dosavadní výsledky řízení nepřijdou nazmar, byť se tím řízení ztíží či protáhne. Za této situace měl městský soud postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti a změnu žalobního typu povolit.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Při posuzování kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel ze závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18, ze kterého vyplývá, že správce daně není oprávněn zadržovat daňovému subjektu nespornou část nadměrného odpočtu, která není předmětem prověřování. S ohledem na ochranu vlastnického práva daňového subjektu je proto povinen neprodleně o této části nadměrného odpočtu rozhodnout a vyplatit daňovému subjektu příslušný vratitelný přeplatek (viz přiměřeně § 105 odst. 1 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Konkrétně Ústavní soud v uvedeném nálezu konstatoval: *„Daňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování“* (viz bod 42 nálezu). Zároveň Ústavní soud uvedl, že *„[a]čkoliv [...] § 139 daňového řádu [...] neuvádí možnost částečného rozhodnutí o výši daňové povinnosti, takové rozhodnutí není v intencích daňového řádu nemožné; právě naopak, je s ohledem na požadavky § 5 odst. 3 daňového řádu a zejména s ohledem na ústavně zakotvenou ochranu vlastnického práva jedinou ústavně konformní možností postupu správce daně“* (bod 40 nálezu). Podle Ústavního soudu tak *„[s]právce daně mohl cíle řádného výběru daní dosáhnout i bez nezákonného zásahu do majetkových práv stěžovatelky, a sice rozdělením částky nárokováného nadměrného odpočtu na částku spornou, odpovídající zdanitelným plněním, jež byla předmětem šetření správce daně, a částku nespornou, kterou bylo možné daňovému subjektu bez dalšího přiznat a vyplatit“* (bod 38 nálezu).

[17] Uvedené závěry do značné míry potvrdil rovněž Soudní dvůr EU ve svém nedávném rozsudku o předběžné otázce Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, věc C-446/18, AGROBET CZ. Shrnuje zde, že *„[č]lánky 179, 183 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne*

28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby daňový orgán před skončením daňové kontroly týkající se přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH), ve kterém je za určité zdaňovací období vykázán nadměrný odpočet, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která k okamžiku zahájení této kontroly nejsou jejím rozsahem dotčena, pakliže není možné jasně, přesně a jednoznačně určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jebož částka přitom může být případně nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem této kontroly dotčena, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“ I z tohoto rozsudku je nutno dovodit povinnost finančního orgánu rozhodnout bez zbytečného odkladu o nesporné části nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, a to za předpokladu, že lze takovou část nadměrného odpočtu jasně, přesně a jednoznačně určit.

[18] Nejvyšší správní soud nejdříve posuzoval, zda nečinnost žalovaného byla ukončena vydáním platebního výměru o celé tvrzené daňové povinnosti (zde nadměrného odpočtu daně), jak uzavřel městský soud, nebo zda tato nečinnost spočívající v nevydání částečného rozhodnutí o nesporné (neproěřované) části daně dle pokynu Ústavního soudu vyjádřeného ve výše citovaném nálezů sp. zn. II. ÚS 819/18 nadále trvá, jak tvrdí stěžovatelka.

[19] S ohledem na uvedené judikaturní závěry nejprve soud přisvědčuje městskému soudu, že nevydání rozhodnutí o nesporné části nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (resp. nevydání částečného platebního výměru) bylo možno v posuzovaném případě považovat za nezákonnou nečinnost správce daně. Stěžovatelka proto zvolila adekvátní nástroj ochrany proti postupu žalovaného, a to žalobu na ochranu proti nečinnosti.

[20] V řízení o nečinnosti žalobě rozhoduje soud na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 81 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud zjistil, že v průběhu řízení o žalobě dne 22. 10. 2019 žalovaný vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016, kterým stěžovatelce vyměřil nadměrný odpočet v celkové výši 2.322.749 Kč. Namítaná nečinnost žalovaného tak byla zjevně ukončena, neboť tímto platebním výměrem žalovaný rozhodl jak o sporné, tak o nesporné části nadměrného odpočtu. Vydáním celkového platebního výměru bylo zkonsumováno právo stěžovatelky na vydání částečného platebního výměru v rozsahu nesporné části nadměrného odpočtu. Žaloba na ochranu proti nečinnosti žalovaného proto již nemohla být úspěšná. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil.

[21] Nečinnost správního orgánu tedy skutečně skončila, avšak důsledky tvrzeného vadného postupu mohly přetrvávat. Podstatou původního žalobního požadavku stěžovatelky bylo, aby soudním výrokem byla konstatována nezákonná nečinnost správce daně (nevydání platebního výměru na nespornou část nadměrného odpočtu daně) a uloženo její následné bezodkladné odstranění (vydáním tohoto výměru a navazujícím včasným vyplacením zjištěného nadměrného odpočtu).

[22] Nejvyšší správní soud proto dále zvažoval kasační argumentaci týkající se možnosti připuštění změny žalobního typu v reakci na změnu procesní situace (vydání celkového platebního výměru ze dne 22. 10. 2019) nastalé v průběhu řízení před městským soudem. Konkrétně se zabýval otázkou, zda městský soud postupoval správně, pokud k návrhu stěžovatelky nepřipustil změnu žaloby na ochranu proti nečinnosti žalovaného na žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného.

[23] K možnosti změny žaloby v průběhu soudního řízení se v nedávné době vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 4. 2020, č. j. 7 As 440/2019 - 18, kde rovněž shrnul

dosavadní judikaturu týkající se této problematiky. Uvedl, že v soudním řádu správním není možnost navrhnout změnu žalobního návrhu výslovně upravena, a proto se na základě § 64 s. ř. s. uplatní § 95 o. s. ř. (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, č. j. 1 Aps 3/2006 - 69, č. 1590/2008 Sb. NSS). Podle prvního odstavce tohoto ustanovení „[ž]alobce (navrhovatel) může za řízení se souhlasem soudu měnit návrh na zahájení řízení. Změněný návrh je třeba ostatním účastníkům doručit do vlastních rukou, pokud nebyli přítomni jednání, při němž ke změně došlo.“ Podle druhého odstavce pak „[s]oud nepřipustí změnu návrhu, jestliže by výsledky dosavadního řízení nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu. V takovém případě pokračuje soud v řízení o původním návrhu po právní moci usnesení.“ Nejvyšší soud obecně připouští změnu žalobního návrhu opírající se o změnu právního hodnocení skutečností uvedených v žalobě (srov. dále rozsudky NS ze dne 10. 4. 2007, sp. zn. 30 Cdo 1782/2006, či ze dne 27. 6. 2001, sp. zn. 21 Cdo 2369/2000). K podmínce uvedené v § 95 odst. 2 o. s. ř. se vyjádřil rovněž Ústavní soud, a to např. v usnesení ze dne 21. 6. 2000, sp. zn. I. ÚS 179/2000: „Institut souhlasu soudu se změnou návrhu je veden zásadou hospodárnosti řízení; soud proto změnu nepřipustí, jestliže by výsledky dosavadního řízení nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu. V případě nesouhlasu se změnou žaloby je pak na místě podání žaloby nové.“ Soud tak není povinen připustit změnu žaloby tehdy, pokud by výsledky dosavadního řízení nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu (srov. rovněž usnesení ÚS ze dne 30. 6. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1421/09, či ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. III. ÚS 734/06). Jiný přímý korektiv dané ustanovení neobsahuje, a musel by vyplynout z povahy konkrétního řízení či zásad zákona. V případě, že by se soud rozhodl změnu žaloby nepřipustit, musí takový závěr odůvodnit, což lze dovést z nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. II. ÚS 455/03, dle kterého: „Ústavní soud zásadně nepřezkoumává závěry obecných soudů o tom, zda bylo namíste aplikovat výjimku uvedenou v § 95 odst. 2 občanského soudního řádu, tedy zda výsledky dosavadního řízení mohly či nemohly sloužit jako podklad pro řízení o změněném návrhu. Takový závěr učiněný na základě samostatné úvahy obecného soudu by mohl být Ústavním soudem zpochybněn pouze tehdy, jestliže by nebyl odpovídajícím způsobem odůvodněn.“ (srov. rovněž usnesení ÚS ze dne 24. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 2180/08, či ze dne 12. 9. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2095/13).

[24] Pro posouzení otázky, zda v projednávané věci byla přípustná změna žaloby, je třeba mít na mysli, že v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti (stejně jako v řízení na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu) rozhoduje soud na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí. Soud tedy musí (na rozdíl od řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s.) přihlídnout k případným změnám skutkových okolností či procesní situace, které nastanou v průběhu soudního řízení, tj. po podání žaloby. Zároveň platí, že se v těchto řízeních neuplatní zásada koncentrace řízení, neboť účelem nečinnostní žaloby či žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je poskytnout ochranu proti trvající nečinnosti či trvajícím nezákonnému zásahu. Okolnosti mající vliv na konstatování nečinnosti se přitom v průběhu řízení o žalobě mohou měnit (srov. např. výše uvedený rozsudek NSS č. j. 1 Aps 3/2006 - 69).

[25] Nejvyšší správní soud se doposud ve své rozhodovací praxi zabýval možnostmi změny žaloby ve smyslu § 95 o. s. ř. zejména v souvislosti se změnou petitu žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu.

[26] V rozsudku zmíněném v bodu [24] konstatoval, že změna skutkového stavu, která může nastat v průběhu soudního řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.), musí umožňovat žalobci, aby v průběhu řízení mohl v závislosti na ní změnit žalobní petit a způsob požadované soudní ochrany přizpůsobit konkrétnímu skutkovému stavu (§ 64 s. ř. s. a § 95 o. s. ř.). V daném případě se žalobce nejprve zásahovou žalobou domáhal ukončení nezákonného zásahu žalovaného správního orgánu spočívajícího v provádění nezákonné daňové kontroly. Po jejím ukončení (tj. v důsledku změny skutkového stavu, ke které

došlo v průběhu soudního řízení) tvrdil, že nadále trvají důsledky nezákonného zásahu, a navrhl změnu žalobního petitu – požadoval, aby soud zakázal žalovanému zasahovat do žalobcových práv a přikázal mu obnovit stav před zásahem. Nejvyšší správní soud judikoval, že takovou změnu žaloby lze s ohledem na změnu skutkového stavu připustit. Podobně je nutno postupovat, dojde-li ke změně procesní situace, jako v právě posuzovaném případě.

[27] Rovněž v rozsudku ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 - 48, v bodě 22, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[d]ojde-li ke změně skutkového stavu až v průběhu řízení před krajským soudem, je žalobce oprávněn změnit žalobní petit; správní soud změnu petitu připustí za podmínky § 95 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitého přiměřeně podle § 64 s. ř. s.“. Soud zde konkrétně připustil možnost změny žaloby s návrhem konstitutivního petitu na žalobu s deklaratorním petitem, a to v situaci, v níž dojde až v průběhu řízení k takové změně skutkového stavu, že je možné se domáhat pouze určovacího výroku o nezákonnosti zásahu (zásah či jeho účinky přestaly trvat a nehrozí opakování). Rozsudek rovněž připouští, aby žalobce již v žalobě navrhl eventuální petit, který by reagoval na případnou změnu skutkového stavu v průběhu řízení před krajským soudem předem.

[28] V rozsudku č. j. 7 As 440/2019 - 18 pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že změnu žalobního petitu zásahové žaloby lze připustit i v situaci, kdy v průběhu soudního řízení nedošlo ke změně skutkového stavu. V tehdy řešené věci žalobkyně zásahovou žalobou požadovala, aby soud určil, že výzvy žalovaného správního orgánu k odstranění reklamních zařízení ve vlastnictví žalobkyně jsou nezákonným zásahem žalovaného. Při jednání soudu pak žalobkyně požadovala změnu žalobního petitu v tom smyslu, aby soud správnímu orgánu předmětný zásah a pokračování v něm zakázal. Učinila tak v reakci na sdělení soudu, že se nemůže domáhat deklarace nezákonnosti zásahu, pokud takový zásah stále trvá. Soud tedy připustil změnu žalobního petitu nejen v důsledku změny skutkových okolností, ale rovněž na základě jiného právního hodnocení charakteru napadeného zásahu.

[29] V nyní posuzované věci se jednalo o poněkud jinou situaci, než ke které se vyjadřovala uvedená rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka totiž nepožadovala toliko změnu petitu žaloby při zachování stejného žalobního typu (tj. původně zvolené žaloby na ochranu proti nečinnosti žalovaného), nýbrž usilovala o změnu žaloby „nečinnostní“, která byla v době podání žaloby adekvátním prostředkem ochrany proti postupu žalovaného, na žalobu „zásahovou“. Reagovala tak na v mezidobí nastalý procesní vývoj daný činností správce daně a spočívající ve vydání platebního výměru. Podstata jejího původního žalobního požadavku totiž ani následným postupem správce daně nebyla zcela naplněna. Správce daně sice vydal platební výměr, v jehož obsahu byl konzumován původní požadavek na rozhodnutí o nesporné části nadměrného odpočtu, ale nestalo se tak v čase, kdy k tomu mělo dojít, a období prodlení nebylo ani označeno jako nezákonná nečinnost zasahující do jejích majetkových práv.

[30] Rozhodujícím kritériem pro připuštění změny žaloby ve smyslu § 95 odst. 2 o. s. ř. je, zda výsledky dosavadního řízení mohou být podkladem pro řízení o změněném návrhu, tedy zda by připuštění změny návrhu vyhovovalo zásadě hospodárnosti řízení. Městský soud k této otázce uvedl, že skutečnost, že v průběhu soudního řízení žalovaný vydal stěžovatelkou požadované rozhodnutí (byť jako rozhodnutí o celkové výši nadměrného odpočtu za dané zdaňovací období), nemění nic na tom, že věc nelze projednat a rozhodnout ve zcela jiném typu řízení. Upozornil, že pro řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem platí naprosto odlišné podmínky řízení stanovené zákonem, je v něm rozhodováno na základě jiných žalobních tvrzení a o jiném žalobním nároku (deklarace nezákonnosti tvrzeného zásahu), než je tomu v případě nečinnostní žaloby. S ohledem na základní odlišnosti obou žalobních typů městský soud dospěl k závěru, že výsledky dosavadního řízení, které soud vedl o nečinnostní žalobě, by nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu.

[31] Nejvyšší správní soud však těmto závěrům městského soudu nepřisvědčil. Vzal přitom zejména v úvahu obsah stěžovatelčiných podání. Z žaloby ze dne 22. 5. 2019 a přípisu „doplnění žaloby – změna žalobního návrhu“ ze dne 22. 11. 2019 je zjevné, že se stěžovatelka setrvale domáhala ochrany proti těmto postupům (či spíše pasivnímu postoji) žalovaného. V původní žalobě s odkazem na závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 brojila proti nezákonnosti postupu žalovaného spočívajícího v tom, že nevydal „částečný“ platební výměr, a zadržoval tak stěžovatelce nespornou část nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016.

[32] Stěžovatelka se domáhala ochrany proti nečinnosti žalovaného, právě v ní spatřovala zásah do svých majetkových práv. Konkrétně usilovala o to, aby žalovaný vydal „částečný“ platební výměr, jímž by vyměřil nespornou část nadměrného odpočtu. Na podstatě svých tvrzení pak setrvala i v rámci změny žaloby učiněné v reakci na vydání platebního výměru ze dne 22. 10. 2019, kterým jí žalovaný vyměřil nadměrný odpočet v celkové výši. Stěžovatelka pouze přizpůsobila svůj žalobní návrh, neboť již bylo bezpředmětné domáhat se ukončení nečinnosti žalovaného. Proto na základě stejné argumentace požadovala určení, že postup žalovaného, spočívající v nerozhodnutí o nesporné části nadměrného odpočtu a ignorování pokynu Ústavního soudu správním orgánem (resp. v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu), byl nezákonný.

[33] Žalobní tvrzení uvedená v původní nečinnostní žalobě jsou nadále plně použitelná i pro řízení o změněném návrhu. Stejně tak je možno použít vyjádření žalovaného k žalobě a vyžádaný spisový materiál. S městským soudem tudíž nelze souhlasit v názoru o jejich nepoužitelnosti. Jak již kasační soud uvedl, stěžovatelka se zásahovou žalobou domáhá ochrany proti těmto postupům žalovaného (resp. nečinnosti spočívající v nevydání částečného platebního výměru), na základě stejné žalobní argumentace. Změnu žalobního návrhu v důsledku změny procesní situace požaduje v průběhu soudního řízení; takovou změnu lze s ohledem na výše citovanou judikaturu připustit. Je bezesporu racionálnější a procesně hospodárnější za této situace využít ke změně žaloby existující a použitý nástroj (§ 95 o. s. ř.), namísto podání zcela nové žaloby, jak stěžovatelce doporučoval městský soud.

[34] Případné zpětvzetí původní nečinnostní žaloby a podání nové žaloby zásahové by bylo zjevně procesně méně hospodárné (zejména z důvodu potřeby dalších procesních úkonů, jako např. vracení soudního poplatku v ponížené výši, vyžadování dalšího soudního poplatku za novou žalobu, nové poučování stran o tom, v jakém složení senátu bude věc projednána), a nedůvodně by se tak prodloužila doba, po kterou bude stěžovatelka čekat na vydání rozhodnutí ve věci. Je nutné upřednostnit co nejrychlejší a z hlediska procesní ekonomie nejvýhodnější cestu k vedoucí k ochraně práv stěžovatelky; tou je v posuzované věci umožnění změny žaloby v reakci na změnu procesní situace nastalé v průběhu soudního řízení.

[35] Stěžovatelce nicméně nelze přisvědčit v tom, že by se v posuzované věci jednalo o obdobnou právní otázku, kterou řešil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 2398/18. V tomto nálezu se Ústavní soud zabýval složitostí soudního řízení správního již ve fázi podání žaloby – v daném případě způsobenou především obtížností volby správného žalobního typu v konkrétní skutkové situaci - a případnými dopady na základní práva žalobců, které může tato obtížnost způsobovat. Uvedl, že „od účastníků řízení nelze očekávat, že vždy správně odhadnou legislativní a judikaturní vývoj a podřídí tomu veškerou procesní taktiku. Případné legislativní nedůslednosti různého druhu, jakož i nepředvídatelnost v postupu různých státních orgánů nelze vykládat v neprospěch účastníků řízení. Z hlediska účinné soudní ochrany tak není přijatelné, aby tíha nepřehlednosti žalobních typů působila v neprospěch jednotlivců. Ochrana hmotných práv, jež je hlavním účelem soudnictví, nemůže být oslabována hledáním vhodného procesního řešení. Právnímu státu jsou vlastní principy předvídatelnosti práva a zákazu

libovůle při výkonu veřejné moci, které umožňují jednotlivci plánovat jeho budoucnost. [...] Zabájení řízení před správními soudy je dle současné právní úpravy z pohledu žalobce složitější než v jiných druzích soudních řízení (srov. náleží sp. zn. IV. ÚS 2338/18 ze dne 28. 5. 2019, podle něhož v občanském soudním řízení je třeba dát přednost takovému výkladu vůle žalobce, který umožní věcné projednání žaloby). Zvolí-li žalobce nesprávný žalobní typ, správní soudy nemohou bez dalšího podání překvalifikovat.“ V návaznosti na tato východiska Ústavní soud akcentoval poučovací povinnost, kterou mají správní soudy právě za účelem zachování základních práv žalobců, k čemuž odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, ve věci *EUROVIA*, z jehož bodu 62 vyplývá, že žalobce nemůže mít újmu z toho, že omylem zvolil nesprávný žalobní typ; v takovém případě musí být žalobce poučen o tom, že soud odlišně hodnotí povahu úkonu či nečinnosti správního orgánu, které mají být soudem přezkoumány, a vyzván, aby tomu přizpůsobil obsah žaloby.

[36] V posuzované věci se o obdobnou situaci nejednalo, neboť (jak už bylo popsáno výše) stěžovatelka v době podání žaloby neměla pochybnosti o volbě správního žalobního typu; ostatně městský soud sám v napadeném rozsudku potvrdil, že stěžovatelka správně brojila proti postupu žalovaného žalobou na ochranu proti nečinnosti. V průběhu soudního řízení však došlo ke změně procesní situace, neboť žalovaný vydal rozhodnutí, kterým stěžovatelce vyměřil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši (tedy v jeho sporné i nesporné části). Na tuto situaci přitom stěžovatelka sama reagovala tak, že žádala o změnu žaloby, resp. domáhala se toho, aby soud určil, že zadržování nesporné (neprověřované) části nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty způsobené nevydáním rozhodnutí o nesporné části daně představovalo nezákonný zásah žalovaného.

[37] Městský soud nepostupoval překvapivě, resp. neodmítl žalobu stěžovatelky pro nesprávnou volbu žalobního typu, tj. neodepřel stěžovatelce přístup k soudu. Odmítl však vyhovět návrhu stěžovatelky na změnu žaloby, neboť měl za to, že pro tuto změnu nebyly splněny podmínky. Jeho procesní postup nebyl správný. Přestože v nyní posuzované věci nešlo o totožnou procesní situaci jako ve věci řešené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2398/18, obecné závěry v něm vyjádřené jsou plně aplikovatelné i ve stěžovatelčině případě. K tíži účastníků řízení nemůže jít nepřehlednost (resp. absolutní neprostupnost) žalobních typů ve správním soudnictví. Výklad a aplikace procesních pravidel nemohou být prováděny tak, aby docházelo k nepřipustnému oslabování ochrany hmotných práv poskytované soudy.

[38] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že městský soud měl připustit změnu žaloby (v situaci, pro kterou existují jasné pokyny Ústavního soudu) a dále věc projednat jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Podstatná je totiž právě skutečnost, že žalovaný v průběhu řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu rozhodnutí sice vydal, nerespektoval však požadavek zmíněného nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 rozhodnout nejdříve o nesporné (neprověřované) části nárokovaného odpočtu daně, neboť rozhodl (až mnohem později) o celé dani; to je právě onou skutečností, která odůvodňuje připuštění změny žalobního návrhu. Neméně podstatné je rovněž to, že zmíněná tvrzení byla bezezbytku obsahem již původní žaloby. Za vzniklé procesní situace jde o způsob, jak se stěžovatelka může bránit proti tomu, že žalovaný nerespektoval požadavek (pokyn) Ústavního soudu, později rovněž potvrzený v rozsudku Soudního dvora ze dne 14. 5. 2020, věc C-446/18, *AGROBET CZ*.

[39] Soud závěrem uvádí, že si byl při formulování svých úvah vědom závěrů obsažených v rozsudku ze dne 21. 5. 2020, č. j. 5 As 138/2020 – 80. V něm soud mimo jiné vyslovil (bod [69]), že „[p]okud by správní soudy považovaly vydání opatření obecné povahy od okamžiku jeho zrušení či obdobně původní nečinnost správního orgánu při vydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení (§ 79 odst. 1 s. ř. s.) od okamžiku, kdy tato nečinnost byla ukončena a příslušné rozhodnutí nebo osvědčení bylo

vydáno, za nezákonný zásah a přisvojovaly by si oprávnění deklarovat nezákonnost takového „zásahu“; obcházeły by tím zmiňovaný nedostatek pravomoci k takovému deklaratornímu rozhodnutí, jak o něm hovoří v citovaném nálezu (ze dne 15. 1. 2019, sp. zn. III. ÚS 2634/18, pozn. soudu) Ústavního soudu“.

[40] V první řadě je nutno tyto (poměrně obecné) závěry vnímat v kontextu řešeného případu. V rozsudku č. j. 5 As 138/2020 - 80 se soud zabýval primárně možností změny návrhu na zrušení opatření obecné povahy (podle § 101a a násl. s. ř. s.) na deklaratorní zásahovou žalobu (srov. bod [67] rozsudku), nikoli žádostí o změnu návrhu ze žaloby nečinnostní na zásahovou (byť i k této eventualitě soud činí závěry). Současně, a to je pro nyní souzenou věc nejzásadnější, soud připomíná, že nastalá procesní situace je faktickým důsledkem snahy stěžovatelky a v konečném důsledku též kasačního soudu o (efektivní) naplnění požadavků vyslovených v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18. Nejvyšší správní soud nevidí žádnou jinou možnost, jak požadavek na účinnou ochranu daňových subjektů jasně vyjádřený v nálezu Ústavního soudu v řízení před správními soudy zajistit.

[41] Posuzovaná věc, která je přímou reakcí na právní závěry vyslovené v posledně citovaném nálezu, je tedy natolik specifická, že na ni nelze vztahovat žádný z obecných judikатурních závěrů (vyslovených např. právě v nedávném rozsudku č. j. 5 As 138/2020 - 80) týkající se změn žalobních typů v řízení před krajskými soudy. Druhou stranou téže mince je pak nutně to, že závěry obsažené v tomto rozsudku nelze jakkoli přenášet na jiné, „běžné“ procesní situace nastávající v řízeních před krajskými soudy, ale naopak je nutno je aplikovat jen a pouze na nyní posuzovanou situaci nebo situace srovnatelné.

[42] Kasační námitka týkající se možnosti připuštění změny žalobního typu je proto, s ohledem na specifika projednávání věci, důvodná. Městský soud neměl pokračovat v projednání nečinnostní žaloby, nýbrž rozhodovat o změněném (či zbytkovém) návrhu stěžovatelky.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud z výše uvedeného důvodu dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude soud vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud proto připustí změnu žalobního typu a dále bude rozhodovat o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem. Vzhledem k výše popsanému procesnímu vývoji je zřejmé, že půjde o deklaratorní posouzení existence zásahu a jeho zákonnosti. Při posuzování, zda se žalovaný dopustil nezákonného zásahu, bude muset respektovat závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 a v rozsudku Soudního dvora ve věci AGROBET CZ citované výše.

[44] V souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. městský soud v dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. června 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu