ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **EKO Logistics s.r.o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem AK Sluneční náměstí 2588/14 , Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 17, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, č. j. 45Af 20/2017 – 42,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, č. j. 45 Af 20/2017 – 42, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného usnesení krajského soudu, kterým byla odmítnuta žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, který stěžovatel spatřoval v zaevidování nedoplatku daně z přidané hodnoty na osobním daňovém účtu. Žalobou se stěžovatel domáhal toho, aby žalovaný tento nedoplatek „odevidoval“; pro případ, že ke dni rozhodování soudu nebude nezákonný zásah již trvat, navrhuje deklaraci nezákonného zásahu spočívajícího v zaevidování nedoplatku na dosud nesplatné dani na osobním daňovém účtu.

[2] Krajský soud rozhodoval ve věci opakovaně poté, kdy bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 144/2019 – 17.

[3] Krajský soud poprvé odmítl žalobu stěžovatele fakticky ze dvou důvodů: a) nevyčerpání prostředků ochrany v rámci daňového řízení, b) subsidiarity zásahové žaloby ve vztahu k jinému žalobnímu typu, konkr. soud konstatoval, že stěžovatel se měl bránit žalobou proti rozhodnutí (ve věci převedení přeplatku).

[4] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku především konstatoval, že neobstojí ani jeden z těchto důvodů. Poukázal především na to, že nezákonnost zásahu spatřoval stěžovatel fakticky, což vyplývá i přímo z navrhovaného petitu, v zaevidování dosud nesplatné daně (nedoplatku) na osobním daňovém účtu DPH (na úhradu tohoto „nesplatného nedoplatku" byl převeden přeplatek na jiné dani postupem dle § 154 odst. 2 daňového řádu). Skutečnost, že byl přeplatek na dani z příjmů právnických osob převeden na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty, stěžovatel nenapadl (ostatně sám o převedení požádal, nicméně přeplatek byl převeden „předčasně").

[5] Co se týče důvodu odmítnutí zásahové žaloby pro nevyčerpání prostředků ochrany (námitky dle § 159 daňového řádu), Nejvyšší správní soud konstatoval, že vzhledem k tomu, že platební výměry, jimiž byl nedoplatek na DPH předepsán, které byly napadeny odvoláním, potažmo žalobou, o níž vedl krajský soud rovněž řízení (rozhodl ve věci zamítavým rozsudkem ze dne 22. 1. 2021, č. j. 43 Af 37/2018 – 87; kasační stížnost proti němu byla rozsudkem NSS ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021 – 65, zamítnuta; pozn. NSS), byly již v právní moci, nemohl již objektivně trvat nezákonný stav spočívající v evidování dosud nesplatné daně, resp. (ne)existujícího nedoplatku. Současně NSS podotkl, že nadto stěžovatel výslovně uplatnil v žalobním petitu rovněž deklaraci nezákonného zásahu pro případ, kdy zásah v průběhu soudního řízení skončí, přičemž uplatnění eventuálního petitu soudní řád správní ani judikatura nevylučuje (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 – 48). Tuto skutečnost však krajský soud zcela pominul a navrhovaný petit odpovídající skutkovému stavu v době svého rozhodování nikterak nevypořádal. Nejvyšší správní soud s odkazem na § 85 s. ř. s., věta za středníkem, ve spojení s § 87 odst. 1 s. ř. s. konstatoval, že krajský soud nesprávně odmítl žalobu z důvodu nevyčerpání jiných právních prostředků - podání námitek dle § 159 daňového řádu, resp. nevyčkání rozhodnutí o nich.

[6] Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybnil případnost užitého žalobního typu, tj. zásahové žaloby, pouze dospěl na rozdíl od krajského soudu k závěru, že podmínky řízení zde naplněny byly. Za uvedené situace logicky považoval další úvahy krajského soudu stran subsidiarity žalobních typů (druhý rozhodný důvod) za bezpředmětné a zavázal krajský soud k tomu, aby věc posoudil v rámci zásahové žaloby meritorně, tedy posoudil správnost a zákonnost postupu žalovaného ohledně zaznamenaných údajů v daňové evidenci. Ze závěrů zrušujícího rozsudku vyplýval zcela jednoznačný závěr: žalobu zamítnout, shledal-li by krajský soud postup žalovaného správným nebo v opačném případě deklarovat nezákonný zásah.

[7] V novém rozhodnutí krajský soud žalobu opětovně odmítl, tentokráte výslovně z důvodu, že se stěžovatel brání nesprávným žalobním typem, neboť dle názoru krajského soudu se soudní ochrany *per* podané námitky dle § 159 daňového řádu má možnost bránit žalobou proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s.

[8] **Krajský soud** prvně s výhradami okomentoval závěry zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu stran přípustnosti zásahové žaloby z hlediska nutnosti (ne)vyčerpání prostředků ochrany dle § 85 s. ř. s. Poté se soustředil na druhý důvod, pro který původně žalobu odmítl (nesprávná volba žalobního typu). Zde kriticky poznamenal, že Nejvyšší správní soud názor krajského soudu pouze označil za nesprávný a úvahy krajského soudu o subsidiaritě žalobních typů za irelevantní; tyto jakkoliv blíže nevysvětlené a nevyargumentované závěry Nejvyššího správního soudu nesplňují podle krajského soudu požadavky kladené na závazný právní názor. Dodal, že mu není zřejmé, z jakého důvodu byly jeho úvahy nesprávné a irelevantní, zejména v situaci, kdy odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že v tomto rozsahu není vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, neboť mu není zřejmý jeho obsah, natož jeho důvody.

[9] Krajský soud (dle svého přesvědčení nevázán žádným právním názorem v této otázce) konstatoval, že podmínkou přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem není podle judikatury Nejvyššího správního soudu předchozí vyčerpání řádných opravných prostředků, ale toliko nemožnost domáhat se ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky. Je proto třeba zkoumat, zda právní úprava v tom kterém případě prostředky ochrany před nezákonným zásahem připouští, či nikoliv; uvedl, že pokud by výsledkem nápravy bylo správní rozhodnutí, je nutno podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., a nikoliv žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu. Zdůraznil, že zákon nedává na výběr, jakými právními prostředky proti zásahu brojit, ochrana prostřednictvím žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. připadá v úvahu tehdy, neposkytuje-li právní řád jiné prostředky.

[10] Krajský soud se dále obsáhle zabýval otázkou subsidiarity žalobních typů. S odkazem na četnou judikaturu NSS konstatoval, že jestliže je výsledkem užití prostředku nápravy před správními orgány správní rozhodnutí, je třeba nejprve zásah „zprocesnit“ a poté se eventuálně domáhat soudní ochrany žalobou proti rozhodnutí správního orgánu; pouze v případě, že právní úprava neumožňuje zásah „zprocesnit“, event. pokud výsledkem „zprocesnění“ není správní rozhodnutí, je přípustné bránit se proti zásahu žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Krajský soud poukázal na to, že zásah, proti němuž se stěžovatel brání, se týká evidence daní dle § 149 a násl. daňového řádu; zdůraznil, že daňový řád upravuje v § 159 speciální univerzální opravný prostředek (námitku), který lze užít ve vztahu ke všem úkonům správce daně při placení daní. Dle krajského soudu je námitka typický procesní prostředek, který daňový řád koncipuje jako speciální prostředek nápravy pro fázi placení daní, lze jej využít k ochraně hmotných i procesních práv, o námitce se vydává rozhodnutí, kterým lze zjednat nápravu ve věci úkonů správce daně při placení daní; skutečnost, že nejde o řádný opravný prostředek, nemění nic na tom, že jde o efektivní prostředek ochrany práv daňového subjektu, jehož pomocí lze „zprocesnit“ faktický zásah v podobě chybného stavu evidence daní (faktický neformalizovaný zásah se prostřednictvím námitky formalizuje do správního rozhodnutí).

[11] Krajský soud v dalších úvahách pak dospěl k závěru, že rozhodnutí o námitce je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Poukázal v této souvislosti mimo jiné na rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, v němž Nejvyšší správní soud potvrdil, že evidence daní na osobním daňovém účtu může zasáhnout do subjektivních veřejných práv daňového subjektu, a proto musí existovat možnost soudní ochrany,

přičemž ochrany se lze domáhat pouze žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, neboť rozhodnutí o námitce není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud se ztotožnil se závěrem výše citované judikatury, že evidence daní je způsobilá přímo zasáhnout do práv daňového subjektu, neztotožnil se však již s tím, že rozhodnutí o námitce není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., tudíž je vyloučeno ze soudního přezkumu na základě § 70 písm. a) ve spojení s § 68 písm. e) a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. S judikaturními východisky, na nichž devátý senát své rozhodnutí založil, vyslovil krajský soud nesouhlas, jeho úvahy považuje za nekonzistentní, neboť na jedné straně Nejvyšší správní soud vychází z toho, že stav evidence daní je zásahem do právní sféry daňového subjektu, na druhé straně přebírá závěr jiného rozsudku, pokud jde o možnost podrobit soudnímu přezkumu rozhodnutí o námitce, jenž ovšem vychází z toho, že stav evidence daní do právní sféry daňového subjektu nezasahuje.

[12] Krajský soud konstatoval, že pokud je třeba před podáním žaloby proti faktickému zásahu správce daně vyčerpat prostředek nápravy před správním orgánem, jehož důsledkem je vydání formálního rozhodnutí, které se zabývá zákonností faktického zásahu a obsahuje odůvodnění, neexistuje žádný racionální důvod, proč by před přezkumem odůvodněného správního rozhodnutí měla být dána přednost posouzení zákonnosti faktického (tj. zcela neodůvodněného) zásahu do právní sféry žalobce v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, které má nalézací charakter. Neexistuje ani racionální důvod, proč by měl soud připustit paralelní přezkum téhož zásahu do práv, jednak v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, jednak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu; tedy dospěl k závěru, že rozhodnutím o námitce dle § 159 daňového řádu, která směřuje proti obsahu evidence daní, se zasahuje do právní sféry daňového subjektu. Takové rozhodnutí o námitce lze dle krajského soudu soudně přezkoumat v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

[13] Krajský soud na základě svých úvah dospěl k závěru, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného je nepřípustná podle § 85 s. ř. s. z toho důvodu, že se stěžovatel bránil proti zásahu žalovaného nesprávným žalobním typem, neboť po „zprocesnění“ žalovaného zásahu se mohl domáhat soudní ochrany žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Krajský soud rovněž uvedl, že nepoučoval stěžovatele o volbě nesprávného žalobního typu ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu NSS č. j. 7 As 155/2015 - 160 a navazující judikatury (např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 6 As 357/2017-26), neboť v době, kdy stěžovatel podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, neexistovalo rozhodnutí o námitce. Nejde tedy o to, že by se při podání žaloby zmýlil ve volbě žalobního typu, naopak se záměrně vyhnul „zprocesnění“ žalovaného zásahu a „zkrátil“ si cestu k soudu podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. V daném případě tedy nejde o volbu nesprávného žalobního typu, nýbrž o zvolení zcela nesprávného procesního postupu (vynechání opravného prostředku před správními orgány). Krajský soud podotkl, že stěžovatel svoji procesní aktivitu měl směřovat k tomu, aby bylo vydáno rozhodnutí o námitce, které mu poté umožní podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. Odmítnutím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem není dle krajského soudu stěžovatel zkrácen na svém právu na přístup k soudu; stěžovatel má totiž právo na soudní ochranu za podmínek stanovených zákonem, jestliže tyto podmínky nesplnil a nezákonný stav byl v mezidobí odstraněn, není dán zájem stěžovatele na soudní ochraně, přičemž to jej nijak nezkracuje na

právu domáhat se náhrady újmy, která mu byla případně způsobena nezákonným postupem žalovaného.

[14] **V kasační stížnosti** stěžovatel především poukazuje na to, že krajský soud nebyl oprávněn žalobu odmítnout; uplatňuje důvody kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Krajský soud v napadeném rozhodnutí rozdělil právní názory Nejvyššího správního soudu obsaženého ve zrušujícím rozsudku na dva druhy. Prvním je právní názor, kterým se cítí krajský soud vázán (otázka zkoumání okamžiku, ke kterému se posuzuje přípustnost žaloby ve smyslu § 85 s. ř. s.), ač jej považuje za excesivní pro rozpor s dřívější judikaturou Nejvyššího správního soudu. Druhou skupinu právních názorů Nejvyššího správního soudu označil krajský soud za nedostatečně odůvodněnou, necítí se být jimi vázán, a proto si je posoudil odchylně od názoru Nejvyššího správního soudu.

[15] Stěžovatel poukázal na znění § 110 odst. 1 s. ř. s. a komentovanou literaturu k tomuto ustanovení, věta za středníkem [viz Soudní řád správní, Zdeněk Kühn, Tomáš Kocourek a kolektiv, Wolters Kluwer ČR, k § 110, pozn. č. 20]: „*Je zhola zbytečné, aby NSS rušil rozhodnutí krajského soudu, pokud vidí, že tu již v řízení před tímto soudem byly důvody pro zastavení řízení, odmítnutí návrhu nebo postoupení věci. Pokud by totiž v takovémto případě NSS rozhodnutí krajského soudu jen zrušil a zavázal jej k určitému procesnímu rozhodnutí (odmítnutí návrhu, zastavení řízení atd.), vedlo by to jen ke zbytečnému zdržení, neboť krajský soud by neměl na výběr a musel by prostě jen patřičné procesní rozhodnutí učinit. Proto dává zákon NSS pravomoc učinit toto procesní rozhodnutí namísto krajského soudu.*“ Uvedenému výkladu, že § 110 odst. 1 s. ř. s., věta za středníkem, je normou kompetenční, svědčí i jazykový výklad, když zákonodárce užil slova „rozhodne“ ve smyslu, že tak Nejvyšší správní soud učinit musí, a nikoliv např., že „může rozhodnout“ ve smyslu jeho volby. Stěžovatel proto tvrdí, že Nejvyšší správní soud by musel žalobu odmítnout již v rámci zrušujícího rozsudku, pokud by pro to byly splněny podmínky, a když tak ve zrušujícím rozsudku neučinil, znamená to, že žaloba projednatelná je a krajský soud na tom nic změnit nemůže. Tomuto výkladu pak svědčí i četná judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatel odkazuje (viz rozsudky NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 283/2018 – 39, ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 - 54, ze dne 10. 8. 2011, č. j. 1 Ans 2/2011 - 103, ze dne 24. 3. 2016, č. j. 3 As 8/2014 – 78, nebo ze dne 4. 5. 2017, č. j. 9 As 329/2016 – 42). Pokud tedy § 110 odst. 1 věta za středníkem s. ř. s. obsahuje pravomoc Nejvyššího správního soudu rozhodnout, a nikoliv jen fakultativní možnost jak rozhodnout, pak v případě zrušení usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby Nejvyšší správní soud definitivně rozhodl o splnění podmínek přípustnosti žaloby a podmínek řízení, a proto není krajský soud oprávněn žalobu znova odmítnout. Krajský soud je totiž vázán výrokem Nejvyššího správního soudu, který v sobě implicitně zahrnuje i ověření splnění podmínek projednatelnosti žaloby. Stěžovatel proto namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, protože krajský soud se neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[16] Stěžovatel dále uvádí, že polemika krajského soudu s názorem Nejvyššího správního soudu a trváním na důvodech neprojednatelnosti žaloby je založena na chybném výchozím předpokladu, a to způsobu posuzování podmínek přístupu k soudu. Krajský soud zjevně přehlédl, že byl povinen v pochybnostech o přístupu k soudu volit řešení ve prospěch přístupu k soudu, jak opakovaně zdůraznil Ústavní soud, který ve své judikatuře

setrvale upozorňuje, že obecné soudy jsou při použití zákonem stanovených procesních pravidel povinny tato pravidla interpretovat a aplikovat tak, aby dodržely maximy práva na spravedlivý proces vymezené Listinou; dále stěžovatel odkazuje a cituje z jednotlivých rozhodnutí Ústavního soudu.

[17] Stěžovatel se opírá o jednoznačný právní názor Nejvyššího správního soudu formulovaný v rozsudku ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, a v něm uvedenou předcházející judikaturu, podle které rozhodnutí o námitce není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s. a nedostatky v evidenci daní lze odstranit jen cestou zásahové žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s.

[18] Stěžovatel se pozastavuje nad tím, jak antagonistické názory zastává samotný krajský soud, který v jiné stěžovatelově věci odmítl žalobu proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. a přitom tvrdí: „*Nepřistoupil-li přitom správce daně dosud k vydání ani platebního výměru na úrok z prodlení, ani exekučního příkazu a nepřicházelo-li do úvahy ani uplatnění žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, popř. nemohla-li žalobkyně zcela výjimečně v praxi (např. na základě časové souslednosti úkonů správce daně) takové žádosti uplatnit či proti takovým úkonům správce daně reálně z tohoto důvodu brojit, pak by ještě přicházela do úvahy jako subsidiární varianta možnost podání zásahové žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. proti nesprávnému obsahu evidence na osobním daňovém účtu žalobkyně, jíž by se žalobkyně domáhala, aby soud správci daně uložil nápravu takového stavu v podobě zaevidování konkrétních údajů k určitému (s ohledem na včasnost žaloby dostatečně aktuálnímu) datu, budou-li takto požadované údaje záviset na předchozím časově správném zaúčtování sporného daňového nároku.*“ (důraz přidán; blíže usnesení krajského soudu ze dne 14. 12. 2020, č. j. 51 Af 41/2020 - 30).

[19] Stěžovatel se dále obsáhle vyjádřil k polemice krajského soudu s právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku. K odkazu krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2017, č. j. 5 Afs 157/2017- 44, stěžovatel uvádí, že je pro posuzovanou věc nepřiléhavý. V uvedené věci se totiž stěžovatel domáhal určení, že údajný zásah správního orgánu spočívající ve vybrání správního poplatku, který zákon vybrat neumožňuje, byl nezákonný, avšak fakticky nezákonný zásah stále trval, a to nejen ke dni podání žaloby, ale též ke dni vydání rozsudku. Proti tomuto trvajícímu zásahu měl stěžovatel ze zákona možnost brojit žádostí o vrácení přeplatku, čímž by dosáhl rozhodnutí o této žádosti. Proti tomuto rozhodnutí by stěžovatel v případě neúspěchu, tzn. za situace, že by mu nezákonně vybraný poplatek správní orgán nevrátil, mohl brojit žalobou proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Jedná se tak ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015 – 34, o případ, kdy jednotlivec nevyčerpá prostředky obrany v řízení o příslušné dani (zde správním poplatku) a v důsledku toho je jeho evidence nesprávná (cit: „*Stav evidence daní, jenž se projeví typicky v potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 151 daňového řádu, v rozporu s takto určenými daňovými povinnostmi daňového subjektu, typicky v důsledku chyb v evidenci či numerických chyb, je možno takový postup správce daně napadnout žalobou jako nezákonný zásah.*“). Oproti tomu v případě stěžovatele jde o nesprávné určení data splatnosti nedoplatku (žalovaný jej odvodil od doručení prvostupňového platebního výměru, ač podle § 143 odst. 5 daňového řádu je splatnost odvozena až od rozhodnutí druhostupňového), jde tedy o chybu v určení data splatnosti, o němž se v řízení o dani

nerozhoduje, ten se určuje až v návaznosti na okamžik oznámení správního rozhodnutí, a proto je zde přípustná žaloba zásahová.

[20] Krajský soud rozvíjí úvahy o povinnosti stěžovatele nejprve nezákonný zásah „*zprocesnit*“, a poté se eventuálně domáhat soudní ochrany žalobou proti rozhodnutí správního orgánu též v bodu 20 napadeného rozhodnutí, a to i přes to, že se jedná o deklaratorní zásahovou žalobu, resp. již ukončený nezákonný zásah. Stěžovatel k uvedenému názoru krajského soudu namítá, že doktrínu „*zprocesnění*“ lze uplatnit pouze v případě, že je „*zprocesňován*“ nezákonný zásah správního orgánu, který lze rozhodnutím napravit, např. pokud tento nezákonný zásah nebyl správním orgánem dosud odstraněn, nebo pokud zde již neprobíhá zákonem předpokládané řízení, jehož výstupem je rozhodnutí, proti kterému lze brojit žalobou proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. V takovém případě může být osoba dotčená nezákonným zásahem správního orgánu uspokojena buď „*zprocesňujícím*“ rozhodnutím správního orgánu, nebo možností brojit proti ní žalobou podle § 65 s. ř. s. Pokud je však nezákonný zásah správním orgánem již odstraněn, postrádá případný pokus o „*zprocesnění*“ význam.

[21] Bez ohledu na výše řečené se krajský soud opomněl vypořádat s nejzásadnějším argumentem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 6. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 - 32: „*Ani rozhodnutí o námitce proti potvrzení pak nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť se nejedná o rozhodnutí, kterým by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva daňového subjektu. Případným zásahem je totiž stále faktická (chybná) evidence daňové povinnosti na osobním daňovém účtu, která vyplývá z jiných rozhodnutí a na jejíž povaze vydání rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu nic nemění.*“

[22] Co se týče odkazů krajského soudu na judikaturu, kterou argumentuje, stěžovatel poukazuje na to, že v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Azs 144/2015 - 30, Nejvyšší správní soud konstatoval nesplnění podmínek řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s., protože stěžovatel (osoba, která nebyla účastníkem řízení) se domáhal prohlášení nezákonnosti zásahu ministerstva vnitra spočívajícím v odepření nahlédnout do spisu podle § 38 správního řádu, a to ještě před tím, než o tomto odepření stihlo Ministerstvo vnitra vydat usnesení podle § 38 odst. 5 správního řádu; toto usnesení vydalo hned druhý den po odepření nahlédnutí do spisu. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku (blíže bod 30) konstatuje: „*Judikatura Nejvyššího správního soudu stojí na tom, že odepření práva nahlédnout do spisu je rozhodnutím a nikoli zásahem správního orgánu, nejedná se o rozhodnutí, kterým se upravuje vedení řízení, proto je proti tomuto rozhodnutí žaloba podle § 65 s. ř. s. přípustná a byly tak splněny podmínky pro odmítnutí podané zásahové žaloby podle § 82 s. ř. s.*“ Uvedený rozsudek, na který krajský soud odkazuje, je proto k posuzované věci nepřiléhavý, protože jde opět o případ, kdy jednotlivec nevyčerpá prostředky obrany v řízení, a proto nemůže zásahovou žalobou napadat jeho části, protože nezákonnosti v řízení se koncentrují do meritorního rozhodnutí. V případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2018, č. j. 4 As 236/2017 - 30, se stěžovatel domáhal ochrany před údajnými sedmi nezákonnými zásahy Vězeňské služby České republiky. Nejvyšším správním soudem byla u všech namítaných nezákonných zásahů konstatována prostá opožděnost podání žaloby (blíže body 23 cit. rozsudku). U dvou údajných nezákonných zásahů ještě Nejvyšší správní soud konstatoval,

že podle § 52 odst. 4 zákona č. 169/1999 Sb., o výkonu trestu odnětí svobody a o změně některých souvisejících zákonů, nepodléhají přezkoumání soudu vůbec. Ani uvedený rozsudek není proto k posuzované věci příléhavý. V případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2019 - 38, se stěžovatel domáhal přezkoumání zákonnosti jednotlivých úkonů správce daně v přezkumném řízení; Nejvyšší správní soud identifikoval časově ohraničené řízení o přezkoumání rozhodnutí, v jehož průběhu jsou vydávána zákonem předvídaná rozhodnutí, a proti těmto rozhodnutím je možné brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. Nadto stěžovatel podotýká, že skutečným „předmětem sporu" bylo v uvedené věci doručení rozhodnutí o nařízení přezkoumání podle § 55b odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; rovněž tento rozsudek je zcela nepříléhavý. Obdobná situace je rovněž v případě odkazu na rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2017, č. j. 6 Afs 266/2016 - 33; zde se stěžovatel domáhal ochrany proti vedení odvolacího řízení, tzn. domáhal se ochrany proti vedení řízení, jehož výsledkem má být rozhodnutí ve věci samé, které lze napadnout žalobou podle § 65 s. ř. s. V případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 As 434/2018 - 35, se stěžovatel domáhal určení nezákonnosti údajného zásahu obvodního ředitelství policie spočívajícího v nepostoupení odvolání proti rozhodnutí magistrátu. Nejvyšší správní soud zde konstatoval, že stěžovatel měl v uvedené věci postupovat podle § 80 správního řádu (blíže bod 24 cit. rozsudku). Jednalo se tedy o trvající průtahy v řízení, a nikoli o již odstraněný nezákonný zásah správního orgánu, jako je tomu v posuzované věci stěžovatele. V případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2019, č. j. 3 Afs 271/2017 - 49, se stěžovatel domáhal zákazu vést správcem daně doměřovací řízení z důvodu nezákonné výzvy k podání dodatečného vyúčtování, příp. prohlášení nezákonnosti tohoto řízení. Nejvyšší správní soud v dané věci konstatoval, že probíhající doměřovací řízení bylo ukončeno platebním výměrem, proti kterému bylo možné brojit žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. a že judikatura cit. soudu „*umožňuje v rámci takového řízení posoudit i zákonnost jednotlivých úkonů vedoucích k vydání rozhodnutí, respektive neumožňuje samostatně zásahovou žalobou brojit proti jednotlivým krokům činěným v rámci správního, respektive daňového řízení*". S ohledem na skutečnost, že se zde jednalo o vedení doměřovacího řízení, které skončilo platebním výměrem (vydáním rozhodnutí správce daně), má stěžovatel za to, že rozsudek, na který se krajský soud odkazuje, je k posuzované věci též nepříléhavý.

[23] Stěžovatel rovněž namítá, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 A 130/2012 – 35 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015 – 34, založily jeho legitimní očekávání, že vady v evidenci daní, které nepředstavují pokus o revizi nalézacího řízení, jsou způsobilé být nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. Poukázal na povinnost krajského soudu přispívat ke stabilitě judikatury, jak mu uložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2014, č. j. 6 Azs 242/2014 – 41: „*K dosažení cíle správního řízení nemusí vést toliko jedna jediná procesní cesta a významnou hodnotou, resp. principem dobré správy, promítajícím se též do správněsoudního přezkumu, je zásada předvídatelnosti, jež velí setrvat na již „vyjudikovaných" řešeních, jimž se veřejná správa i její adresáti přizpůsobili*."

[24] Stěžovatel dodává, že i kdyby Nejvyšší správní soud změnil dosavadní výše citovanou recentní judikaturu, nemohlo by to vést ve stěžovatelově případě ke ztrátě

přístupu k soudu, jak dovodil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42, body 52-53.

[25] Žalovaný setrval na svém vyjádření k žalobě a navrhuje kasační stížnost zamítnout; odkázal bez dalšího na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 198/2020, ze dne 5. 11. 2020.

[26] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost, byť ji stěžovatel podává opakovaně, je přípustná (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165).

[28] Kasační stížnost je důvodná.

[29] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že ve svém předchozím rozhodnutí nikterak nezpochybnil případnost stěžovatelem použitého žalobního typu, tj. zásahové žaloby, pouze dospěl na rozdíl od krajského soudu k závěru, že podmínky řízení zde naplněny byly. Za uvedené situace logicky považoval další úvahy krajského soudu stran subsidiarity žalobních typů (druhý rozhodovací důvod) za bezpředmětné a zavázal krajský soud k tomu, aby věc posoudil v rámci zásahové žaloby meritorně, tedy posoudil správnost a zákonnost postupu žalovaného ohledně zaznamenaných údajů v daňové evidenci, žalobu buď zamítl, nebo deklaroval nezákonnost postupu žalovaného. Nejsou tedy vůbec na místě výtky krajského soudu stran chybějícího, resp. *nevysvětleného a nevyargumentovaného* právního názoru, jímž by se měl krajský soud řídit, co se týče posouzení subsidiarity žalobních typů. Ze závěrů zrušujícího rozsudku kasačního soudu vyplýval zcela jednoznačný závěr: žalobu zamítnout, shledal-li by krajský soud postup žalovaného správným, nebo v opačném případě deklarovat nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud tudíž vrátil věc krajskému soudu k meritornímu projednání. Neshledal tedy ani důvodu pro odmítnutí návrhu ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud však zcela vykročil z rámce závazného právního názoru a vydal se cestou vlastní nesouhlasné argumentace. Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že krajský soud se závazným právním názorem neřídil, což již bez dalšího představuje důvod pro zrušení jeho rozhodnutí.

[30] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2017, č. j. 1 As 74/2017 - 28, konstatoval: „*Pokud krajský soud (byť i důvodně) nesouhlasí s právními závěry či skutkovým hodnocením Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho zrušujícím rozsudku, je přesto povinen je v dalším řízení respektovat (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Princip kasační závaznosti právního názoru instančně nadřízeného soudu je procesním odrazem hierarchického uspořádání soudní soustavy. Není přitom samoúčelný, smyslem jeho zachovávání je jednak rychlost a hospodárnost výkonu soudnictví, jednak právní jistota účastníků soudního řízení a z ní vyplývající důvěryhodnost rozhodovací činnosti soudů.*“

[31] Obdobně lze odkázat na nedávné usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021- 50, v němž se mimo jiné uvádí: „*Lze tedy shrnout, že právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem představuje definitivní řešení dotčených otázek*

v konkrétní věci, které již zásadně není možné v rámci správního soudnictví revidovat, není-li naplněna některá z výjimek z kasační závaznosti. Kasační závaznost právního názoru vysloveného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se uplatní i při přezkumu nového rozhodnutí správního orgánu vydaného poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo správními soudy zrušeno". (zvýraznění doplněno). Dospěl-li zde Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační závaznost právního názoru se zjevně musí uplatňovat i nad rámec soudního řízení, tj. ve vztahu ke správnímu orgánu (viz bod 42 usnesení), tím spíše platí závaznost právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku kasačního soudu ve vztahu k příslušnému krajskému soudu. V uvedeném usnesení Nejvyšší správní soud připustil, že ani kasační závaznost právního názoru Nejvyššího správního soudu nemá absolutní povahu a lze ji prolomit v případě změny skutkových či právních poměrů a dále při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí. Tak by tomu bylo v případě, že jinak o rozhodné právní otázce uvážil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr EU, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s., případně že by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia podle § 19 s. ř. s. To vše za situace, že by se tak stalo v mezidobí mezi opakovaným rozhodováním Nejvyššího správního soudu v téže věci (usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007 - 56; shodně usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 As 3/2018 - 50, body 30). Žádná taková situace ospravedlňující názorový obrat krajského soudu, však v pojednávané věci zdaleka nenastala.

[32] Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017- 42, konstatoval: *„Podání žaloby, kterou se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, není podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s. Subjektivní lhůta pro podání žaloby běží od okamžiku, kdy se do sféry žalobce dostanou takové informace, na jejichž základě mohl seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a že je zaměřeno proti němu. (...) Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby."* Nejvyšší správní soud zde rovněž konstatoval*: „Podmiňovat běh subjektivní lhůty pro podání deklaratorní žaloby až vyčerpáním prostředku, který však z povahy věci nemůže na tvrzeném nezákonném jednání nic změnit, je požadavkem bezobsažným, protože jeho podání by ve skutečnosti pouze oddalovalo okamžik soudního přezkumu. Soudní ochrana nastupuje tehdy a tam, kde ochranné prostředky ve veřejné správě k dispozici nejsou, nebo sice jsou, ale nedošlo jejich použitím ke zjednání nápravy, případně i tam, kde takové prostředky nejsou dostatečně efektivní a soudní ochranu odsouvají v čase tak, že ji vlastně činí toliko formální."* Jak již bylo uvedeno již ve zrušovacím rozsudku, stěžovatel se domáhal *in eventum* deklarace zásahu, který v době rozhodování krajského soudu již netrval, tudíž zjednání nápravy by bylo čistě formální.

[33] Usnesením rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 53, byl potvrzen právní názor, že *„námitka podaná dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat"*. Byl zde též připuštěn výše zmíněný paralelní přezkum

exekučního příkazu a rozhodnutí o námitkách podle § 159 daňového řádu v řízení dle § 65 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v uvedeném usnesení mimo jiné konstatoval: „*Instituty námitek podle § 159 daňového řádu a námitek podle § 117 správního řádu mají obdobný účel a velmi podobný procesní režim. V zájmu toho, aby právo fungovalo jako jednotný a bezrozporný systém pravidel chování, je třeba tyto dva instituty a zejména jejich procesní důsledky pro řízení před správními soudy vykládat obdobně. Jak již výše rozšířený senát vyložil, v pochybnostech je třeba se přiklonit k tomu, že soudní ochrana má být poskytnuta, a ne ji odepřít. Proto i v souvislosti s námitkami podle § 117 správního řádu platí, že žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. může kdokoli, tedy i ten, komu přísluší podat námitky podle § 117 odst. 1 správního řádu, podat přímo proti usnesení nebo jinému úkonu exekučního orgánu, má-li takový úkon povahu „rozhodnutí“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Podobně pak, stejně jako v souvislosti s § 159 daňového řádu, platí, že i proti rozhodnutí o námitkách podle § 117 správního řádu je žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s. zásadně přípustná. I v souvislosti s námitkami podle § 117 správního řádu tedy nejsou vyloučeny „paralelní cesty k soudu“*. Nejvyšší správní soud zde rovněž dodal: „ *I v jiných obdobných případech v minulosti Nejvyšší správní soud, včetně rozšířeného senátu, „paralelní cesty k soudu“ připustil (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, ve věci soudní ochrany před daňovou kontrolou či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 2 As 82/2006 - 82, ve věci soudní ochrany na úseku utajovaných skutečností).*

[34] Nejvyšší správní soud shodně se stěžovatelem zdůrazňuje, že krajským soudem předestřenou doktrínu „*zprocesnění*“ lze uplatnit pouze v případě, že je „*zprocesňován*“ nezákonný zásah správního orgánu, který trvá, resp., který lze rozhodnutím správního orgánu napravit, nebo pokud zde neprobíhá zákonem předpokládané řízení, jehož výstupem je rozhodnutí, proti kterému lze brojit žalobou proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. V takovém případě může být osoba dotčená nezákonným zásahem správního orgánu uspokojena buď „*zprocesňujícím*“ rozhodnutím správního orgánu, nebo možností brojit proti žalobou podle § 65 s. ř. s. Pokud je však nezákonný zásah správním orgánem již odstraněn, postrádá pokus o „*zprocesnění*“ význam. Jak bylo uvedeno již ve zrušovacím rozsudku, stěžovatel se domáhal *in eventum* deklarace zásahu, který v době rozhodování krajského soudu již netrval.

[35] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v projednávané věci nenastala situace, pro kterou by se mohl krajský soud od závazného prvního názoru odchýlit. Polemika s názorem Nejvyššího správního soudu stran požadavku vyčerpání námitek dle § 159 daňového řádu sama a sobě výjimku z kasační závaznosti nemůže přivodit. Změnu v právním posouzení věci stěžovatele nemohly způsobit ani výhrady krajského soudu k rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 9 Afs 285/2019, který následoval dosud konstantní judikaturu, dle které rozhodnutí o námitce není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s. a nedostatky v evidenci daní lze odstranit jen cestou zásahové žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. Nejvyšší správní soud zde zcela jasně konstatoval: „*Potvrzení o stavu osobního daňového účtu je totiž ve smyslu výše citované judikatury pouze informací o stavu osobního daňového účtu, z něhož se daňový subjekt dozví o případné chybné evidenci, nikoliv rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Ani rozhodnutí o námitce proti potvrzení pak nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť se nejedná o rozhodnutí, kterým by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva daňového subjektu. Případným zásahem je totiž stále faktická (chybná) evidence daňové povinnosti na osobním daňovém účtu, která*

vyplývá z jiných rozhodnutí a na jejíž povaze vydání rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu nic nemění. Je-li námitce vyhověno, pak je nesprávná evidence daně fakticky opravena, v opačném případě evidence daní zůstává nezměněna. Je to tudíž právě žaloba podle § 82 s. ř. s., kterou se lze proti chybné evidenci daní bránit, a nikoliv žaloba proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s.“

[36] Nejvyšší správní soud tedy ve své judikatuře jednoznačně dovodil, že údaje na osobním daňovém účtu představují pouze informaci o stavu osobního daňového účtu, z něhož se daňový subjekt dozví o případné chybné evidenci, nikoliv rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Nevyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku jasně zdůraznil, že předmětem řízení je fakticky „předčasné zaevidování“ nedoplatku v daňové evidenci. Není předmětem řízení ani otázka „hmotněprávního“ vzniku nedoplatku ani existence přeplatku na dani z příjmů; nevede se tedy řízení, jehož výsledkem by bylo rozhodnutí naplňující znaky rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. Předmětem zkoumání je správnost údajů v daňové evidenci, konkr. předčasné zaevidování daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty. Stěžovatel spatřoval nezákonný zásah do svých práv v tom, že žalovaný předepsal na jeho osobní daňový účet daně z přidané hodnoty nedoplatek v úhrnné výši 2 565 972 Kč, přestože platební výměry, jimiž mu žalovaný dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty, včetně penále, nenabyly právní moci, a tudíž doměřené daňové povinnosti se nestaly splatnými; částka 2 565 972 Kč vyměřená těmito platebními výměry tedy nemohla být nedoplatkem ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu, neboť ten v daný okamžik neexistoval. Uvedené jasně vyplývá i z petitu žaloby. Stěžovatel tedy zjevně brojil proti chybné evidenci daní; meritem věci byla vcelku jednoduchá otázka - prověření správnosti údajů zanesených v určitém období v daňové evidenci.

[37] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani v tomto směru nemohou závěry krajského soudu obstát, resp. zpochybnit či argumentačně „přebít“ dosavadní judikaturu NSS, nicméně zde především byly učiněny nadbytečně, neboť krajský soud byl výslovně zavázán posoudit důvodnost žaloby zásahové, nikoli k tomu, aby zkoumal, zda byly, či nebyly naplněny podmínky pro podání žaloby dle § 65 s. ř. s.

[38] Nejvyšší správní soud dodává, že je zcela nerozhodné, že stěžovatel proti postupu žalovaného brojil též námitkou podle § 159 odst. 1 daňového řádu podanou dne 25. 7. 2017, přičemž nevyčkával rozhodnutí žalovaného o námitce, neboť, jak uvedl v žalobě, námitka není podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 - 32, opravným prostředkem, který by byl povinen využít před podáním žaloby; kdyby vyčkával rozhodnutí o námitce, mohla by uplynout lhůta k podání zásahové žaloby. Stěžovatel tudíž vycházel z judikatury, která v daném případě připouští poskytování ochrany zásahovou žalobou. Postupoval - li tedy stěžovatel v intencích judikatury, jakkoli se může jevit, že tato není zcela jednotná, což je rovněž dáno především specifiky jednotlivých zákonných institutů, jakož i skutkových případů, což krajský soud ve svých úvahách pomíjel, nemůže mu jít důvěra ve správnost svého postupu k tíži.

[39] Nejvyšší správní soud shledal kasační námitky stěžovatele důvodné. Především musí konstatovat, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem, aby věc přezkoumal meritorně, čímž postupoval v rozporu s § 110 odst. 4 s. ř. s. Své nové rozhodnutí nadto

opět zatížil vadou nezákonnosti, v důsledku čehož nepřípustně stěžovateli odmítl přístup k soudu. Nejvyšší správní soud opakovně zdůrazňuje, že v posuzované věci požadavek aplikace doktríny „*zprocesnění*“ nebyl na místě. Nejvyšší správní soud rovněž shodně se stěžovatelem konstatuje, že krajským soudem uváděna judikatura, ze které dovozoval správnost svých závěrů, nebyla přiléhavá, což v jednotlivých případech vyčerpávajícím způsobem zdokumentoval stěžovatel v kasační stížnosti.

[40] Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného jen dodává, že ani žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 198/2020 není ve věci zcela přiléhavý; zde soud ve zcela odlišném skutkovém případě konstatoval: *„Je-li správce daně v prodlení s úkony v oblasti placení daní, představuje podnět podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, právní prostředek ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno vyčerpat před podáním zásahové žaloby.*“ V nyní projednávané věci nebyl žalovaný v prodlení s žádným úkonem a nebylo na místě užití opatření proti nečinnosti, především však v nyní projednávaném případě nebylo s ohledem na deklaraci zásahu vyčerpání prostředků ochrany v intencích výše citované judikatury rozšířeného senátu NSS třeba; nicméně i zde Nejvyšší správní soud *de facto* potvrdil použití zásahové žaloby v případě úkonů spadajících do oblasti placení daní.

[41] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadené usnesení krajského soud zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem výše vysloveným, tedy rozhodne, zda zásah žalovaného spočívající v předčasném zaevidování nedoplatku na dani z přidané hodnoty na osobním daňovém účtu stěžovatele byl, či nebyl nezákonný. V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. března 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu