

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce **L.E.R. s r. o.**, se sídlem Masařská 322/3, Opava, zast. JUDr. Pavlem Lasákem, advokátem se sídlem Masařská 3, Opava, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Opavě**, Masarykova tř. 2, Opava, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2008, čj. 156120/08/384941/4455, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 1. 2009, čj. 22 Ca 292/2008 – 19,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Opavě exekučním příkazem ze dne 25. 6. 2008 čj. 135105/08/384941/4455 nařídil k vymožení vykonatelného nedoplatku v částce 708 062 Kč daňovou exekuci postižením jiných majetkových práv – postižením obchodního podílu daňového dlužníka z právního důvodu práva na vypořádací podíl u společnosti PALMI s. r. o.

Žalobou napadeným rozhodnutím finančního úřadu v Opavě ze dne 8. 8. 2008, nebylo vyhověno námitce daňového dlužníka (žalobce) ze dne 28. 7. 2008 proti výše uvedenému exekučnímu příkazu. Daňový dlužník namítal, že všechny vymáhané pohledávky jsou promlčeny. K tomu správce daně poté, kdy u každé z pohledávek

specifikoval, kdy začala plynout promlčecí lhůta, konstatoval, že u všech nedoplatků byla šestiletá promlčecí lhůta přerušena nejprve exekučním příkazem ze dne 5. 4. 2000, na přikázání pohledávky na peněžní prostředky na účtech vedených u bank a poté byla promlčecí lhůta znovu přerušena výzvou k zaplacení nedoplatků v náhradní lhůtě ze dne 2. 10. 2006. Nová šestiletá promlčecí lhůta začala plynout od 1. 1. 2007 a končí 31. 12. 2013.

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 15. 10. 2008 se žalobce (dále též stěžovatel) domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného o námitce ze dne 8. 8. 2008. Namítal, že exekuční příkaz na přikázání jiné pohledávky – postižením jiných majetkových práv je neplatný, protože ve věci vymáhané identické pohledávky byl již dne 5. 4. 2000 vydán exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka na účtech vedených u bank, který je dosud v platnosti. Namítal, že zákon č. 99/1963 Sb. občanský soudní řád , který se pro vedení exekuce přiměřeně použije (ustanovení § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád „d. ř.“) nepřipouští provádění exekuce více způsoby najednou. To dovozuje z užití jednotného čísla „exekuční příkaz“ a nikoli množného „exekuční příkazy“. Nemohou tak být současně vedeny dvě exekuce pro stejnou pohledávku nařízené navíc podle stejného ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) d. ř.

Rozsudkem ze dne 8. 1. 2009 Krajský soud v Ostravě žalobu zamítl a o nákladech řízení rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá na jejich náhradu právo. V odůvodnění rozsudku konstatoval, že daňový řád skutečně neobsahuje úpravu vedené exekuce, která by buď umožňovala či naopak zabraňovala vedení více daňových exekucí pro vymožení téhož nedoplatku současně, a proto je třeba dle ustanovení § 73 odst. d. ř. přiměřeně použít občanský soudní řád. Zdůraznil, že úprava výkonu rozhodnutí je zde obsažena již od jeho přijetí v roce 1963 a obecná ustanovení o výkonu rozhodnutí zůstala novelizacemi proběhlými od té doby prakticky nedotčena. Jakkoli ani o. s. ř. neobsahuje výslovnou úpravu otázky, zda současně lze či nelze vést více výkonů rozhodnutí pro tutéž pohledávku současně, je z ustanovení § 263 odst. 2 o. s. ř. zcela zřejmé, že takovou situaci předvídá. Dle krajského soudu je právní praxe v tomto směru zcela konstantní a ustálená a neměně stojí na tom, že oprávněný může k vymožení své pohledávky navrhnout úspěšně i více způsobů výkonu rozhodnutí. Citoval rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího soudu, která tento závěr podporují.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce v zákonné lhůtě dne 28. 1. 2009 kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nesouhlasil se závěrem o možnosti přiměřeného použití občanského soudního řádu. Připustil, že se od šedesátých let vyvinula jednotná a ustálená judikatura týkající se výkonu rozhodnutí, avšak zákon o správě daní a poplatků neplatí od roku 1963, ale od roku 1992. Ustanovení § 73 odst. 7 d. ř. neodkazuje v plném rozsahu na občanský soudní řád , který se má použít pouze přiměřeně. Nelze proto bez dalšího aplikovat bohatou soudní judikaturu před rokem 1993 na řízení podle daňového řádu. Nesmí být narušen zásadní veřejnoprávní princip daňového řízení, když státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Pokud něco v zákoně upraveno není, nemůže se toho stát dovolávat. Pokud daňový řád nějakou otázku upravuje, nelze ji vykládat a upravovat jinak, než jak je to v zákoně jednoznačně uvedeno. Občanský soudní řád je rovněž určitým

veřejnoprávním předpisem, který ovšem upravuje pravomoc soudu, ale z pohledu vztahu mezi občanskoprávními subjekty. Není zde tedy stejný veřejnoprávní princip jako u daňového řádu. Proto je dle mínění žalobce na rozdíl od daňového řádu v případě občanského soudního řádu bohatá judikatura, neboť soudní moc není vykonávána tak jednostranně, jako je tomu mezi finančním úřadem a poplatníkem.

Žalobce v kasační stížnosti proto tvrdil, že nárok uplatněný žalovaným dle exekučního příkazu je promlčený. Namítal, že z gramatického výkladu ustanovení § 73 odst. 6 d. ř. vyplývá, že exekuční příkaz je jeden a týká se buď přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo se týká přikázání jiné pohledávky. Pokud byl již vydán exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka na účet vedený u banky, mohl další exekuční příkaz na jinou pohledávku byl vydán až v okamžiku, kdy byl původní exekuční příkaz zrušen. Žalobce by připustil možnost vydání exekučního příkazu na jiná aktiva podle ustanovení § 73 odst. 6 písm. b) až d) d. ř. a nikoli podle písmene a) tohoto ustanovení. V rámci aktiv uvedených pod písm. a) může finanční úřad vydat pouze jeden platný exekuční příkaz a další až tehdy, pokud první přestane platit.

Žalobce dále v kasační stížnosti namítal, že žalovaný neučinil podle ustanovení § 70 d. ř. veškeré úkony směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatků, a úkony, které provedl, nepřerušily běh promlčecí lhůty. Vydal sice dne 2. 10. 2006 výzvu k dobrovolnému zaplacení nedoplatků v náhradní lhůtě, ovšem pro tento postup v době, kdy nebyla ukončena daňová exekuce dle exekučního příkazu ze dne 5. 4. 2000 není opora v zákoně. Výzvu ze dne 2. 10. 2006 proto považuje za neúčinnou a nepřerušující běh promlčecí doby. Žalovaný nemůže volit libovolně postupy pro vymožení pohledávky, musí se řídit zákonem a provádět jen ty úkony a v tom pořadí, které stanoví zákon. Místo aby bylo pokračováno v nařízené exekuci, byl učiněn úkon, kterým byl alibisticky zachraňován běh promlčecí doby.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu a kasační stížnost neshledal důvodnou. Podanou kasační stížnost lze z hlediska jejího obsahu rozdělit na dvě části: nejprve na str. 1 a v prvním odstavci str. 2 kasační stížnosti reaguje na důvody, které uvedl krajský soud v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku. Ve druhém a třetím odstavci str. 2 a na str. 3 pak žalobce namítá důvody, pro které se domnívá, že nárok uplatněný žalovaným je promlčen. Byť se oba okruhy námitek zčásti překrývají (zejména ve druhém odstavci strany 2 kasační stížnosti, kde je namítána nepřípustnost souběžného vedení exekuce více způsoby, avšak již ve vazbě na námitku promlčení), je třeba oba okruhy námitek posoudit odděleně zejména ve vztahu k obsahu podané správní žaloby, jak bude níže vysvětleno.

Námitky, kterými žalobce zpochybňoval závěr krajského soudu, že nic nebrání vedení více exekucí současně, Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými. Je třeba konstatovat, že daňový řád nedává výslovnou odpověď na otázku, zda lze vést výkon rozhodnutí více způsoby současně. Odpověd na tuto otázku nedává ani gramatický výklad ustanovení § 73 odst. 6 písm.a) d. ř., jak žalobce namítá. Podle tohoto ustanovení se daňová exekuce provádí vydáním *exekučního příkazu* na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev nebo jiné

pohledávky. Užití jednotného čísla u tvaru „exekuční příkaz“ nelze interpretovat tak, že zákonodárce předpokládá, že vždy bude vedena exekuce pouze jedním ze v zákoně uvedených způsobů, a že nelze užít více způsobů vymožení daňového nedoplatku současně. Ustanovení § 76 odst. 1 d. ř. „pouze“ uvádí, jakým druhem exekučního příkazu může být daňová exekuce provedena. Účelem tohoto ustanovení je stanovit, že daňová exekuce se provádí vydáním exekučního příkazu, a dále zajistit, aby nebyl navržen a následně nařízen výkon rozhodnutí způsobem, který daňový řád vůbec neobsahuje a nepředpokládá. To, že zákonodárce užil jednotného čísla „exekuční příkaz“ namísto čísla množného je jen logické, protože, jak již bylo uvedeno, jde o vymezení způsobů, kterými lze exekuci provést. V konkrétní situaci může postačovat k vymožení daňového nedoplatku vydání jednoho exekučního příkazu s uvedením jednoho ze způsobů, kterým bude exekuce provedena. Naopak, uvedení množného čísla „exekuční příkazy“ (což by patrně dle mínění žalobce svědčilo závěru, ke kterému dospěl krajský soud) by vedlo k tomu, že vždy je třeba vést výkon rozhodnutí více způsoby při vydání více exekučních příkazů, a to i za situace, kdy takový způsob není objektivně vhodný či nutný. Pro takový závěr nejenže daňový řád neskýtá žádné opory, ale byl by v některých případech nepochybně i v kolizi s ustanovením § 263 odst. 1 o. s. ř. (který se užije přiměřeně dle § 73 odst. 7 d. ř.), podle kterého výkon rozhodnutí lze nařídit jen v takovém rozsahu, jaký oprávněný navrhl a jaký podle rozhodnutí stačí k jeho uspokojení.

Žalobce ve druhém odstavci strany 2 podané kasační stížnosti namítal, že žalovaný mohl vydal pouze jeden exekuční příkaz, a to buď na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka na účet vedený u banky, nebo na přikázání jiné pohledávky. Ani této argumentaci Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Je třeba konstatovat, že žalobce podrobné právní argumenty k tomuto závěru neuvádí, toliko vyslovuje uvedený právní názor, který by však měl být výsledkem v kasační stížnosti uvedené právní argumentace. Lze se tak jen domnívat, že žalobce nadále vychází z předpokladu přípustnosti vydání toliko jednoho exekučního příkazu a podpůrným argumentem je mu (patrně) i užití spojky „nebo“ v ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) d. ř. . Uvedené ustanovení specifikuje, že daňová exekuce se provádí vydáním exekučního příkazu na přikázání pohledávky. Může jít o pohledávku na účtech bank či spořitelních a úvěrních družstev nebo o jinou pohledávku. Podstatné je, že uvedené ustanovení neobsahuje konečný výčet v úvahu připadajících situací, za kterých může pohledávka vzniknout. Spojení „o jinou pohledávku“ totiž předpokládá v d. ř. blíže nespecifikovanou skupinu situací, za nichž může pohledávka postižitelná vydáním exekučního příkazu vzniknout. Účelem ustanovení § 73 odst. 6 písm.a) d. ř. je totiž rámcově demonstrativně upřesnit, jaké pohledávky lze vydáním exekučního příkazu přikázat. Patří mezi ně i postižení jiných majetkových práv za přiměřeného použití ustanovení § 320 a 320a o. s. ř., podle kterých byl exekuční příkaz vydán. I proto nelze případně spojku „nebo“ interpretovat jako spojku vylučující, která by předpokládala výběr mezi dvěma konkrétními v zákoně uvedenými variantami v tom smyslu, že např. předchozí přikázání pohledávky na účtu banky by znemožňovalo přikázání jiné pohledávky a naopak. Jestliže žalobce ve druhém odstavci strany 2 podané kasační stížnosti dále konstatuje, že by připustil možnost vydání exekučního příkazu na jiná aktiva vedená pod písm.b)-d), vedle exekučního příkazu vydaného podle ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) d. ř., pak rovněž v této části je uplatněná kasační námitka nekonkrétní, žalobce neuvádí žádné konkrétní argumenty, proč případně tuto možnost připouští.

Námitky proti důvodům, o které opřel krajský soud své rozhodnutí, jsou obsaženy zejména v prvním odstavci str. 2 kasační stížnosti. Rovněž tyto námitky shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými. Krajský soud ve stížností napadeném rozsudku odkázal na přiměřené použití zejména ustanovení § 263 odst. 2 o. s. ř. a označil judikaturu, která závěr o tom, že lze vést výkon rozhodnutí více způsoby současně potvrzuje. Jestliže žalobce namítal, že „nelze bez dalšího aplikovat bohatou soudní judikaturu“ před rokem 1993, protože v té době nebyl zákon o správě daní a poplatků účinný, lze k tomu jen obecně poznamenat, že nejde o aplikaci ve smyslu aplikace právního předpisu, kdy nepostradatelným předpokladem je jeho platnost a účinnost v období, na které se aplikuje. Pokud jsou výchozí skutkové okolnosti obdobné, nic obecně nebrání vycházet z a oporu hledat v rozhodnutích vydaných v období před 1. 1. 1993. Podstatná je v těchto souvislostech především povaha a kvalita právní argumentace, kterou soudy v minulosti učinily. Krajský soud v Ostravě navíc označil vedle rozhodnutí z doby před nabytím účinnosti daňového řádu i rozhodnutí z doby pozdější, a to jak Nejvyššího soudu, tak i soudu Ústavního. Lze konstatovat, že postupoval správně, pokud z dostupné judikatury vycházel a rozhodl v souladu s ní.

Žalobce namítal, že pokud něco v zákoně není, nemůže se toho státní orgán dovolávat a pokud naopak daňový řád nějakou otázku upravuje, nelze ji vykládat jinak, než jak je to v zákoně uvedeno. Proti těmto obecným východiskům nelze ničeho namítat, avšak v souzené věci nastala jiná situace. Daňový řád neobsahuje výslovnou úpravu, která by např. stanovila, že souběžné vedení exekuce více způsoby se zakazuje nebo naopak je možné. To však neznamená, že by nebylo lze právní předpisy interpretovat. Žalobce v kasační stížnosti koncentrovaně nepředkládá důvody, pro které by nebylo možné postupovat při posouzení této otázky v souladu s ustanovením § 73 odst. 7 d. ř. přiměřeně podle občanského soudního řádu (proč neobstály důvody uvedené ve druhém odstavci str. 2 kasační stížnosti je uvedeno výše).

Jestliže žalobce zmiňuje, že občanský soudní řád je sice rovněž „určitým veřejnoprávním předpisem, který však upravuje pravomoc soudu z pohledu vztahu mezi občanskoprávními subjekty a chybí veřejnoprávní princip jako je tomu u zákona o správě daní a poplatků“, pak je třeba rovněž obecně konstatovat, že pravomocné rozhodnutí, kterým byla daňovému subjektu uložena povinnost v daňovém řízení je ve smyslu ustanovení § 274 písm.f) o. s. ř. nadáno stejnými atributy závaznosti, nezměnitelnosti a právní vynutitelnosti, jako je tomu u jiných exekučních titulů dle ustanovení § 274 o. s. ř. V případě exekučního řízení je vždy dán onen „veřejnoprávní princip“, jak o něm obecně žalobce hovoří, spočívající v tom, že i proti vůli povinného je realizováno státní mocí uspokojení pravomocné a vykonatelné pohledávky. Skutečnost, že v oblasti výkonu rozhodnutí v civilních věcech je k dispozici co do počtu obsáhlejší judikatura, nelze interpretovat jako důsledek odlišné povahy obou procesních předpisů, která by a priori znemožňovala z judikatury v civilních věcech vycházet. Na četnost judikatury má vliv jak doba účinnosti právní normy, ke které se judikatura vztahuje, tak i přirozená četnost či naopak výjimečnost situací, které v reálném životě nastávají. Rozhodně však nelze pouze z četnosti judikatury dovozovat odlišnou povahu právních předpisů.

Jak již bylo výše zmíněno, vedle námitky o nepřípustnosti vedení daňové exekuce více způsoby současně žalobce v kasační stížnosti uplatnil rovněž námitku promlčení práva

vybrat a vymáhat daňový nedoplatek. Tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud nepřípustnou. Zcela zásadní ve věci je, že byť žalobce v kasační stížnosti „nadále tvrdí“, že nárok uplatněný žalovaným z exekučního příkazu ze dne 25. 6. 2008 je promlčen, v podané žalobě námitku promlčení neuplatnil. Pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [(§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta prvá s. ř. s.)], a proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (shodně rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 - 54).

Podaná soudní žaloba je relativně stručná a jedinou vytýkanou právní vadou, je tvrzená nepřípustnost souběžného vedení exekuce více způsoby. Žalobce pouze v bodě I. žaloby zmínil, že žalobou napadeným rozhodnutím nebylo vyhověno jeho námitce promlčení, kterou v řízení uplatnil. Uvedenou zmínku však nelze považovat za žalobní bod ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy za uvedení důvodu, pro který žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné, resp. nicotné. Žalobce v žalobě nepředkládal důvody, proč případně dle jeho názoru byla jeho námitka promlčení posouzena nesprávně a proč je žalobou napadené rozhodnutí z tohoto důvodu případně nezákonné. Šlo pouze o specifikaci žalobou napadeného rozhodnutí, kterou žalobce učinil v úvodu žaloby tak, aby nebylo sporu o tom, proti kterému rozhodnutí žaloba směřuje. Soudy rozhodující ve správním soudnictví přezkoumávají žalobami napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.). Proto nelze Krajskému soudu v Ostravě vytýkat, že se ve svém rozhodnutí nezabýval tím, zda případně nedošlo k promlčení práva vybrat daňový nedoplatek, pokud žalobce tuto okolnost v podané žalobě nenamítal.

Bylo rovněž třeba posoudit, zda k tomu, že případně došlo k promlčení práva vybrat, resp. vymáhat daňový nedoplatek, neměl soud přihlížet z úřední povinnosti bez ohledu na to, zda byla tato okolnost v podané žalobě namítána. V této souvislosti se nabízí otázka, zda na institut promlčení dle ustanovení § 70 d. ř. má být nahlíženo obdobně jako na zánik práva daň vyměřit dle ustanovení § 47 d. ř. a zda i v tomto případě lze vycházet z judikatury Ústavního soudu (např. I. ÚS 1419/07) podle které „ *k prekluzi subjektivního veřejného práva státu na vyměření či doměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dochází marným uplynutím tam uvedené lhůty. Následkem je zánik subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti. To platí pro jakýkoliv orgán veřejné moci, tedy rovněž v řízení soudním. Nebrání tomu ani přezkumná povaha řízení, ani dispoziční zásada. Vázanost soudního přezkumu na žalobní body podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je zásadně správná, avšak nelze ji absolutizovat*“. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě promlčení dle ustanovení § 70 d. ř. se výše uvedená zásada vyslovená Ústavním soudem neuplatní. Zásadní odlišnost vyplývá z ustanovení § 70 odst. 3 d. ř., podle kterého se k promlčení přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Vybrání a vymáhání daňových nedoplatků a rozhodnutí, která jsou v rámci exekuce vydána, nejsou nezákonnými, byť by i probíhala a byla vydána po uplynutí lhůty dle ustanovení § 70 odst. 1 d. ř., pokud nebylo promlčení daňovým dlužníkem namítnuto. Není v takovém případě ničeho, k čemu by měl soud přihlížet z úřední povinnosti, neboť daňový řád předpokládá aktivitu daňového dlužníka směrem k uplatnění námitky promlčení. Pokud námitku promlčení uplatní, je o ní daňovým orgánem rozhodnuto a následně lze podrobit takové rozhodnutí přezkumu ve správním soudnictví. Tak tomu ostatně bylo i v souzené věci, kdy žalobce v námitce

proti exekučnímu příkazu ze dne 25. 6. 2008 námitku promlčení uplatnil (byl to ostatně jediný argument, který byl v námitce uplatněn) a žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí s námitkou promlčení zabýval. Žalobce však překvapivě, jak již bylo uvedeno, v soudním řízení již okolnosti týkající se promlčení nenamítal, namísto toho „otevřel" otázku přípustnosti vedení exekuce více způsoby současně a krajský soud se proto v rozsudku v souladu s dispoziční zásadou, která ovládá řízení ve správním soudnictví, zabýval jen námitkami uplatněnými v podané žalobě.

Podle ustanovení § 104 odst. 4 s.ř.s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006-155 konstatoval, že *„ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené"*. Z citovaného právního názoru vycházel Nejvyšší správní soud i v souzené věci. Ze soudního ani ze správního spisu nevyplývá žádná okolnost, která by případně nasvědčovala tomu, že žalobce nemohl z jakéhokoli důvodu okolnosti týkající se promlčení uplatnit v soudní žalobě. Naopak skutečnost, že tato námitka byla vznesena v řízení před žalovaným, umocňuje přesvědčení soudu, že bylo toliko na žalobci, zda vznese námitky vztahující se k posouzení předtím uplatněné námitky promlčení, či zda zvolí jiné argumenty na svoji obranu. S odkazem na shora uvedené skutečnosti shledal Nejvyšší správní soud námitku týkající se promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek nepřípustnou.

Nad rámec shora uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné pro další rozhodovací praxi upozornit na to, že je k dispozici rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, čj. 1 Aps 11/2008 - 73, který se v poněkud jiných souvislostech zabývá povahou námitky promlčení podle ustanovení § 70 d. ř., možnostmi postupu podle ustanovení § 52 d. ř. při řízení o této námitce, povahou rozhodnutí o této námitce včetně přípustnosti opravných prostředků proti takovému rozhodnutí. Uvedené rozhodnutí pochází z doby následující po vydání rozsudku napadeného kasační stížností a již proto z něj nemohl krajský soud při rozhodování vycházet. Aby však bylo lze se zabývat tím, jak bylo o námitce promlčení rozhodnuto a tím, zda případně nebyl připuštěn a nebyl podán opravný prostředek proti námitce promlčení, musela by být námitka promlčení v podané žalobě uplatněna. Tak tomu však nebylo.

Nejvyšší správní soud proto na základě výše uvedeného zhodnotil stížní námitky dílem jako nedůvodné a dílem jako nepřípustné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci

neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně 30. března 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu