



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 2. 2021, č. j. 30 Af 103/2018 - 151,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný vydal dne 3. 9. 2018 exekuční příkaz č. j. 4030696/18/3005-80541-712309, kterým byla k vydobytí daňové pohledávky nařízena exekuce příkázáním pohledávky z blíže specifikovaných účtů žalobkyně vedených u České spořitelny, a. s. (dále též „první exekuční příkaz“). Žalovaný dále vydal dne 3. 9. 2018 exekuční příkaz č. j. 4005492/18/3005-80541-712309, kterým byla nařízena exekuce na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů žalobkyně (dále též jen „napadený exekuční příkaz“ nebo „napadené rozhodnutí“). Žalobkyně podala proti oběma exekučním příkazům námitky, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 24. 10. 2018, č. j. 4416026/18/3005-80541-710004.

[2] Proti oběma exekučním příkazům brojila žalobkyně u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 2. 11. 2018. Podáním ze dne 14. 2. 2019 vzala žalobu v části, která

směřovala na zrušení prvního exekučního příkazu, zpět. Krajský soud tak usnesením ze dne 11. 4. 2019, č. j. 30 Af 103/2018 - 139, řízení v této části zastavil.

[3] Pokud jde o napadené rozhodnutí, žalobkyně navrhovala jeho zrušení v části následujících položek pořadí (jak byly uvedeny ve vykonatelném výkazu nedoplateků ze dne 31. 8. 2018, č. j. 4030697/18/3005-8054-712309, a takto převzaty do exekučního příkazu): č. 1. daň z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí roku 2007 a č. 6. – 10. daň z příjmů fyzických osob podávajících priznání za zdaňovací období 2005, 2006 a 2007.

[4] Žalobkyně se domnívala, že u výše uvedených položek nebyla zachována prekluzivní lhůta pro vymáhání daně. Za nesprávný považovala zejména závěr žalovaného, že podle § 41 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), se lhůta pro placení daně staví i v tom případě, že je ve věci podána správní žaloba po 1. 1. 2011, kdy vstoupilo v účinnost ustanovení § 160 daňového řádu (pro nyní projednávanou věc je podstatné znění účinné do 31. 12. 2020). Žalobkyně byla toho názoru, že správní žaloba podaná ve věci vyměření předmětných daní po dni 1. 1. 2011 lhůtu pro placení daně nestavila. U uvedených položek pořadí namítala, že bylo třeba vycházet z jejich původního data splatnosti. Prekluzivní lhůta pro vymáhání daně tak dle jejího názoru již uplynula. Žalobkyně závěrem poukázala na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017 - 40, z nichž dovodila povinnost soudu vypořádat se i s námitkami do exekučního příkazu explicitně uvedenými v bodu 16 žaloby.

[5] Krajský soud žalobu zamítl. Úvodem uvedl, že si je vědom toho, že žalobkyně brojila žalobou proti exekučním příkazům, byť proti nim již podala námitky. Uvedený postup vyhodnotil jako možný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 53, publ pod č. 3873/2019 Sb. NSS; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Konstatoval, že u položky pořadí č. 1 exekučního příkazu neuplynula prekluzivní lhůta pro placení daně, neboť byla neuhrazená daň zajištěna zástavním právem zapisovaným do veřejného registru. U položek pořadí č. 6–10 rovněž neuplynula prekluzivní lhůta pro placení daně, jelikož ji stavilo zahájené soudní řízení u Krajského soudu v Brně a u Nejvyššího správního soudu.

[6] K vymáhané dani z přidané hodnoty, tj. k položce č. 1 napadeného exekučního příkazu, uvedl, že promlčecí šestiletá lhůta k vybrání a vymožení nedoplateků podle § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), započala běžet dne 31. 12. 2008 a skončila by ke dni 31. 12. 2014. Vzhledem k tomu, že tato lhůta neskončila do 1. 1. 2011, posuzuje se za použití § 264 odst. 5 daňového řádu jako lhůta pro placení daně podle § 160 téhož zákona. Uvedený nedoplatek byl zajištěn zástavním právem na nemovitých věcech (do katastru nemovitostí zapsáno dne 29. 10. 2012) a podle § 160 odst. 6 daňového řádu zaniká v takovém případě právo vybrat a vymáhat daň uplynutím 30 let po tomto zápisu. Lhůta pro placení DPH tak ke dni zahájení exekučního řízení evidentně prekludovat nemohla.

[7] K namítané prekluzi lhůty pro placení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2005, 2006 a 2007 (položky č. 6 -10 napadeného exekučního výměru) krajský soud konstatoval, že promlčecí lhůta pro placení daní upravená v zákoně o správě daní a poplatků se s ohledem na již zmiňovaný § 264 odst. 5 daňového řádu posuzuje

pokračování

podle ustanovení daňového řádu o (prekluzivní) lhůtě pro placení daně, s tím že okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních předpisů zůstává zachován; to plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012 - 24. S ohledem na uvedené tak u daně z příjmu fyzických osob za rok 2005, která se stala splatnou dne 31. 3. 2006, započala lhůta podle zákona o správě daní a poplatků běžet od 31. 12. 2006 a pokud by nenastala žádná skutečnost způsobující její přerušování nebo stavení, uplynula by 31. 12. 2012 a k 1. 1. 2013 by právo daň vymáhat prekludovalo. Stejný způsob určení počátku běhu lhůty se uplatní i pro daně za rok 2006 a 2007.

[8] K námitce, zda soudní řízení zahájené po 1. 1. 2011 (účinnost daňového řádu) staví základní lhůtu pro placení daně podle § 160 odst. 1 daňového řádu, krajský soud konstatoval, že § 41 s. ř. s. je plně aplikovatelný a neuplatní se analogie s § 148 daňového řádu (lhůta pro stanovení daně), jak se to snažila dovodit žalobkyně. Lhůta pro *stanovení* daně je v daňovém řádu, narozdíl od lhůty pro *placení* daně, upravena komplexně, přičemž stanoví běh a délku lhůty odlišně od § 41 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 2018, č. 2676/2012 Sb. NSS, dovedl, že ze systematiky § 148 daňového řádu je zřejmé, že v odstavci 4 je upraveno stavení lhůty zahájeným soudním řízením, a v odstavci 5 je vymezena maximální délka lhůty pro *stanovení* daně, kterou nelze stavit či přerušovat. Touto konstrukcí vylučuje zákonodárce aplikaci § 41 s. ř. s. na stavení této desetileté lhůty ve vztahu ke lhůtám, které započaly běžet až za účinnosti daňového řádu. Pokud jde o objektivní lhůtu pro stanovení daně, která započala běžet před nabytím účinnosti daňového řádu, na její běh § 41 s. ř. s. stále plně dopadá. Krajský soud dospěl k závěru, že u lhůty pro *placení* daně zákonodárce tuto cestu nezvolil, protože soudní řízení zahájené za účinnosti daňového řádu nadále podle § 41 s. ř. s. staví šestiletou lhůtu pro placení daně podle § 160 odst. 1 daňového řádu, jež započala za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Změna spočívá pouze v tom, že lhůta pro placení daně má po 1. 1. 2011 povahu lhůty prekluzivní.

[9] Soudní řízení [ve věci doměření daně z příjmů – pozn. NSS], které žalobkyně zahájila u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 4. 12. 2012 (věc vedena pod sp. zn. 29 Af 102/2012) stavilo lhůtu pro placení daní do 15. 1. 2018, kdy rozsudek v této věci nabyl právní moci. Dne 27. 1. 2018 podala žalobkyně kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (věc vedena pod sp. zn. 3 Afs 18/2018). S ohledem na uvedené krajský soud uzavřel, že i u daňových nedoplatků na dani z příjmu fyzických osob za roky 2005, 2006 a 2007 lhůta pro placení daně podle § 160 odst. 1 daňového řádu v době vydání napadeného exekučního příkazu dosud neuplynula.

[10] Krajský soud zdůraznil, že žalobkyně nerozlišuje lhůtu pro placení daně podle § 160 daňového řádu na lhůtu *základní* podle odstavce 1 v délce 6 let a lhůtu *maximální* podle odstavce 5 v délce 20 let. Argumentace žalobkyně by snad mohla být smysluplná v případě, pokud by analogicky s § 148 daňového řádu dovedla, že zahájené soudní řízení podle § 41 s. ř. s. nestaví *maximální* lhůtu pro placení daně podle § 160 odst. 5 daňového řádu. Podle posledně citovaného ustanovení totiž lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku, přičemž jak jazykovým zněním, tak systematickým zařazením je tato lhůta obdobná desetileté lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyně tak směšuje dvě zcela odlišné lhůty, neboť jí zpochybňovaná

šestiletá lhůta se zcela běžně přerušuje a staví zákonem vymezenými skutečnostmi podle § 160 odst. 3, 4 a § 239a odst. 5 daňového řádu.

[11] K tvrzení žalobkyně, že se soud musí vypořádat s námitkami do napadeného exekučního příkazu, které uvedla v bodu 16 žaloby s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 342/2017 - 40, krajský soud upozornil, že bylo uplatněno až po lhůtě pro podání žaloby a nadto mu požadavek žalobkyně není zcela jasný, neboť v bodu 16 žaloby byl toliko citován bod 13 námitek proti exekučnímu příkazu podaných 29. 9. 2018, přičemž tato pasáž obsahuje výčet jednotlivých položek pořadí výkazu nedoplatků a data jejich splatnosti dovozovaná správcem daně. V námitkách na ni navazovala polemika žalobkyně opřená o fakt, že soudní řízení zahájené až za účinnosti daňového řádu nemohlo stavět lhůtu pro placení daně. Žalobkyně nezpochybňovala jednotlivé exekuoované položky co do jejich výše, jak to činil žalobce v jí zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Krajský soud uzavřel, že může přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v mezích včas uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 5 s. ř. s.).

[12] Závěrem *obiter dictum* krajský soud konstatoval, že i kdyby žalobkyně nezahájila soudní řízení, které stálo lhůtu pro placení daně, právo vymáhat daň ke dni vydání napadeného exekučního příkazu neprekluďovalo rovněž proto, že na případ žalobkyně dopadá § 160 odst. 1 věta třetí daňového řádu, podle kterého *byla-li pro nedoplatek z částky daně stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně*. Dodatečné platební výměry (jichž se týkají položky č. 6–10 výkazu nedoplatků) nabyly ve spojení s odvolacími rozhodnutími právní moci dne 8. 10. 2012, přičemž od tohoto dne počala běžet náhradní lhůta pro splatnost uvedených nedoplatků v délce 15 dnů. Poslední den této lhůty připadl na 23. 10. 2012, který je tak podle krajského soudu náhradním dnem splatnosti. Od tohoto dne počala běžet nová šestiletá lhůta pro placení daně ve smyslu § 160 odst. 1 věta třetí daňového řádu, s předpokládaným koncem ke dni 23. 10. 2018. Před koncem této lhůty však vydal žalovaný exekuční příkazy ze dne 3. 9. 2018. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu platí, že daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení. Podle § 160 odst. 3 písm. a) daňového řádu je zahájení exekučního řízení úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně. V důsledku toho tak lhůta pro placení daně neuplynula ke dni 23. 10. 2018, neboť byla přerušena zahájením exekučního řízení, což plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2021, č. j. 9 Afs 241/2020 - 27).

[13] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[14] Stěžovatelka předně uvedla, že souhlasí se závěry krajského soudu týkajícími se vymáhání dlužné DPH (položky č. 1 ve výkazu nedoplatků, respektive napadeném exekučním příkazu), toliko doplnila, že ve věci návrhu na zrušení zástavního práva je vedeno řízení o dovolání u Nejvyššího soudu.

[15] Stěžovatelka však již nesouhlasí se závěry týkajícími se prekluze možnosti vymáhat daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob. Má za to, že závěry krajského soudu již byly judikatorně překonány rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021,

pokračování

č. j. 25 Af 96/2020. Stěžovatelka cituje tam učiněné závěry ohledně vztahu § 148 odst. 5 daňového řádu a § 41 s. ř. s., zejména to, že pouze v případech, kdy bylo řízení před správními soudy zahájeno před účinností daňového řádu, dojde ke stavení běhu objektivní prekluzivní lhůty.

[16] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že subjektivní lhůta pro placení daně se běžně přerušuje zákonem vymezenými skutečnostmi podle § 160 odst. 3 a 4 a § 239a odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka namítá, že žádné takové zákonem vymezené skutečnosti v jejím případě nenastaly, pročez je nutné konstatovat prekluzi práva správce daně vymáhat daň pro marné uplynutí subjektivní lhůty. Ostatně, § 160 daňového řádu (na rozdíl od jeho § 148 odst. 4) vůbec nezavádí stavení lhůty pro stanovení daně z důvodu probíhajícího soudního řízení.

[17] Stěžovatelka odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, publ. pod č. 2676/2012 Sb. NSS, a jeho závěry ohledně vztahu § 41 s. ř. s. a § 148 odst. 5 daňového řádu dovozuje stejný závěr i ve vztahu k (ne)možnosti stavení lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 1 daňového řádu. Tento závěr dle stěžovatelky plyne ze systematiky § 160, jenž stavení běhu lhůty upravuje samostatně v odst. 3 a 4, a následně v odst. 5 upravuje maximální možnou délku prekluzivní lhůty, kterou nelze stavit ani přerušovat.

[18] Za nosný důvod kasační stížnosti stěžovatelka označila závěr Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 30/2011 - 57, konkrétně že účinky § 41 s. ř. s. se neuplatní, pokud před soudem probíhalo řízení ve věci, s níž není spojen běh lhůt pro zánik práva, ale lhůt promlčecích. Sám krajský soud uvedl (bod 19 odůvodnění), že má lhůta pro placení daně od 1. 1. 2011 povahu lhůty prekluzivní. Proto se dle stěžovatelky uplatní závěr citovaného rozsudku korespondující s komentářovou literaturou, a sice že § 41 s. ř. s. nezasahuje do prekluzivní nebo promlčecí lhůty jako takové, neovlivňuje okolnosti určující počátek běhu těchto lhůt a vlivem zahájení soudního řízení správního nedochází ani k přetržení lhůt, tedy že by po pravomocném skončení soudního řízení počala běžet nová prekluzivní lhůta.

[19] S ohledem na vše uvedené považuje stěžovatelka závěr krajského soudu, že u položek č. 6–10 napadeného exekučního příkazu neuplynula prekluzivní lhůta podle § 160 daňového řádu, za nesprávný a navrhuje napadený rozsudek zrušit, eventuelně zrušit i napadený exekuční příkaz.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta. Poukázal na rozdílnou úpravu lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu) a lhůty pro placení daně (§ 160 daňového řádu) a zdůraznil, že vliv řízení před soudem ve správním soudnictví na lhůtu pro placení daně v daňovém řádu upraven vůbec není. Zároveň poukázal na to, že § 160 odst. 4 daňového řádu neobsahuje (ani podle komentáře ani podle důvodové zprávy) taxativní výčet úkonů, jež staví lhůtu pro placení daně. Účinky § 41 s. ř. s. na lhůtu pro placení daně nejsou daňovým řádem vyloučeny, neboť § 160 odst. 4 a § 41 s. ř. s. vedle sebe obstojí (na rozdíl od § 148 daňového řádu, upravujícího problematiku lhůty

pro stanovení daně, její stavení a přerušení komplexně a jako *lex posterior* derogujícího užití § 41 s. ř. s). S ohledem na uvedené lhůta pro placení daně podle žalovaného neuplynula a návrh na částečné zrušení napadeného exekučního příkazu je zcela nedůvodný. Pro úplnost uvedl, že ode dne vydání napadeného exekučního příkazu běží podle § 160 odst. 3 písm. a) daňového řádu šestiletá lhůta pro placení daně znovu, přičemž tato se podle § 160 odst. 4 písm. d) téhož zákona po dobu trvání daňové exekuce srážkami ze mzdy staví.

[21] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že jeho odkaz na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, sp. zn. 8 Afs 29/2011, je nepřipadný, neboť pojednává toliko o lhůtě podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka naopak odkazuje na rozsudek tohoto soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012 - 24, z něž akcentuje závěr, že za situace, kdy právo umožňuje dvojný výklad, jsou orgány veřejné moci povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*) a dovozuje z něj, že lhůta pro placení daně je lhůtou prekluzivní. Stěžovatelka se domnívá, že výklad § 160 daňového řádu přijatý žalovaným je příznivější pro správce daně, a nikoliv pro daňový subjekt, protože jej nelze akceptovat.

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní řádně uplatněných (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Zásadní otázkou pro projednávanou věc je posouzení, zda došlo k prekluzi práva správce daně vybrat a vymáhat daň z příjmů fyzických osob stěžovatelky za výše zmiňovaná zdaňovací období. Otázka prekluze možnosti daňových orgánů daň stanovit a následně vybrat je otázkou natolik zásadní, že se jí se musí správní soud zabývat z úřední povinnosti, tzn. i v situaci, není-li tato skutečnost namítána. Odkázat lze zejména na nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká, a dále i například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, ze kterého se podává, že „*následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přiblížit i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. [...] Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přiblížit ex offo) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.*“ Pokud je otázka prekluze možnosti daňové správy daň stanovit, respektive vybrat, žalobou namítána, je povinností krajského soudu se k ní explicitně vyjádřit, v opačném případě postačuje alespoň úvaha implicitní.

[25] V nyní posuzovaném případě byla otázka prekluze stěžovatelkou v žalobě namítána a krajský soud se k ní proto výslovně vyjádřil. V napadeném rozsudku dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta k vybrání a vymožení daně dosud neuplynula, přičemž tento svůj závěr vystavěl na dvou argumentech. Primárně se zabýval tím, zda je možné na lhůtu pro placení daně podle § 160 daňového řádu aplikovat § 41 s. ř. s. (s ohledem na to, že tuto možnost stěžovatelka v žalobě výslovně rozporovala); sekundárně, jak tzv. *obiter dictum*, rozebral též

pokračování

možný dopad § 160 odst. 1 věty třetí daňového řádu na zachování prekluzivní lhůty s ohledem na důsledky stanovení náhradní lhůty splatnosti daně. Krajský soud tedy své závěry vystavěl na dvou samostatných argumentech. Vyslovení sekundárního důvodu, proč k prekluzi nedošlo, je výrazem povinnosti soudu zabývat se touto otázkou *ex officio* (tedy i mimo rámec žalobní argumentace) a byla-li otázka daňové prekluze nastolena žalobou, bylo nanejvýš vhodné, aby krajský soud i mimo výslovnou reakci na žalobní námitky neustal jen na implicitní úvaze.

[26] Jakkoli byl sekundární důvod pro závěr o vydání napadeného exekučního příkazu v rámci otevřené prekluzivní lhůty krajským soudem vysloven nad rámec vypořádání žalobní argumentace stěžovatelky a až v samém závěru právního posouzení, onačeném krajským soudem jako *obiter dictum*, nelze jej považovat za nepodstatný. Odlišení nosných důvodů (*ratio decidendi*) a důvodů označených jako *obiter dictum* je sice výrazem názoru rozhodujícího soudu, co považuje za jádro své argumentace, a co považuje za vhodné uvést k například k dovysvětlení některých otázek nebo k bližšímu seznámení se s myšlenkovými úvahami tvořícími jádro jeho argumentace, v obou případech se jedná o právní názor soudu, jenž rezultoval v přijetí či odmítnutí žalobní argumentace. Striktní oddělování těchto dvou typů vyslovených právních názorů není žádoucí; teprve interpretační a aplikační praxe totiž často ukáže, které části rozhodnutí soudů se ukáží jako nosné (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 24. 7. 2008, č. j. 2 Afs 67/2008 - 112, publ. pod č. 1697/2008 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, že přezkoumává-li kasační soud rozsudek, obsahující část argumentace označenou jako úvahy *obiter dictum*, není nikterak vázán tím, jakou váhu tomu kterému argumentu přisoudil krajský soud a může i tyto úvahy vyhodnotit naopak za rozhodující.

[27] Ve světle uvedených úvah je v nyní posuzované věci podstatné, že stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně brojí pouze proti argumentům krajského soudu, které lze považovat za *ratio decidendi*, aniž by jakkoli reagovala na argumentaci označenou jako *obiter dictum*. Jelikož, jak již bylo vyloženo, obě části argumentace soudu představují (relativně) samostatné důvody, pro které krajský soud žalobu zamítl (část označená jako *obiter dictum* se vyjadřuje ke klíčové otázce nastolené žalobou a nejde jen o volně související úvahu soudu bez propojení s meritem věci), je evidentní, že i v případě, kdyby Nejvyšší správní soud argumentaci stěžovatelky přitakal, nemohla by být kasační stížnost úspěšná, protože nikterak nepolemizuje s dalším důvodem, na němž je vystavěn napadený rozsudek. Již jen z tohoto důvodu nemůže být kasační stížnost stěžovatelky důvodná *per se*.

[28] Nejvyšší správní soud nicméně považuje za vhodné vyslovit se alespoň stručně ke správnosti závěrů krajského soudu, který konstatoval, že napadený exekuční příkaz nebyl vydán po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Za zásadní přitom považuje názor krajského soudu o významu § 160 odst. 1 věty třetí daňového řádu na danou věc, vyslovený krajským soudem *obiter dictum*.

[29] Stěžovatelka má za to, že šestiletá lhůta pro placení daně v jejím případě započala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, konkrétně podle jeho § 70, jelikož se jedná o daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2005, 2006 a 2007, a jejich příslušenství v podobě penále a úroků z prodlení (počátek běhu lhůt dovozuje od 31. 12. 2006, 31. 12. 2007 a 31. 12. 2008). Od toho se pak odvíjí její domněnka,

že tato lhůta již před vydáním napadeného exekučního příkazu marně uběhla a právo na vybrání daně tak zaniklo; v této souvislosti argumentuje tím, že na běh lhůty pro placení daně neměla žádný vliv soudní řízení vedená ve věcech přezkoumání zákonnosti doměření těchto daní (což představuje podstatu její žalobní i kasační argumentace). Stěžovatelka ovšem svou argumentaci staví na chybné premise, neboť daň z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období jí byla dodatečně vyměřena, a to až za účinnosti daňového řádu. Proto se na lhůtu pro placení daně neuplatní zákon o správě daní a poplatků ale § 160 daňového řádu.

[30] Nejvyšší správní soud již ve svém předcházejícím rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 3 Afs 18/2018 - 154, kde přezkoumával zákonnost dodatečných platebních výměrů ve věci daně z příjmů fyzických osob stěžovatelky, konstatoval, že daňová povinnost za zdaňovací období let 2005, 2006 a 2007 byla stěžovatelce doměřena dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu Ivančice ze dne 1. 6. 2011, č. j. 41511/11/294971700870, č. j. 41533/11/294971700870, a č. j. 41534/11/294971700870, a to po proběhnuvší daňové kontrole. O odvoláních proti nim bylo rozhodnuto rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8641/12-1102-708855, č. j. 8642/12-1102-708855, a č. j. 8643/12-1102-708855. Tato rozhodnutí (i) byla vydána v rámci prekluzivní lhůty pro stanovení daně a (ii) nabyla právní moci dne 8. 10. 2012.

[31] V projednávané věci tedy byla stěžovatelce stanovena (doměřena) daňová povinnost vyšší, než jak byla tvrzena stěžovatelkou v daňových přiznáních. Vzhledem k uvedenému připadl poslední den náhradní lhůty její splatnosti na 23. 10. 2012 (tj. 8. 10. 2012, kdy nabyly právní moci rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům, plus 15 dní), ve smyslu § 160 odst. 1 věty třetí daňového řádu; od něj pak začala běžet náhradní šestiletá lhůta pro placení daně, jak zcela správně dovedl krajský soud. Tato lhůta by skončila nejdříve dnem 23. 10. 2018, ještě před jejím uplynutím však vydal žalovaný dne 3. 9. 2018 napadený exekuční příkaz, jímž zahájil exekuční řízení. Podle § 160 a odst. 3 písm. a) daňového řádu je zahájení exekučního řízení úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně, tj. od tohoto dne běží nová šestiletá lhůta pro placení daně. Podle § 160 odst. 4 písm. f) daňového řádu se navíc po dobu daňové exekuce srážkami ze mzdy lhůta pro placení daně staví.

[32] Na základě uvedených skutečností tak lze uzavřít, že bez ohledu na to, zda se na běh lhůty pro placení daně v projednávané věci vztahoval § 41 s. ř. s., tato lhůta ke dni vydání napadeného exekučního příkazu, neuplynula a právo správce daně vymáhat daňový nedoplatek nezaniklo. Nejvyšší správní soud se vzhledem k uvedenému nezabýval vztahem lhůty podle § 160 daňového řádu a § 41 s. ř. s. [vliv soudního řízení vedeného u Krajského soudu v Brně od 4. 12. 2012 do 15. 1. 2018 (věc vedená pod sp. zn. 29 Af 102/2012) a řízení před Nejvyšším správním soudem vedeného od 27. 1. 2018 do 25. 4. 2019 (věc vedená pod sp. zn. 3 Afs 18/2018)], jak to bylo stěžovatelkou namítáno, jelikož zodpovězení této otázky by nemohlo mít žádný vliv na možnost správce daně vydat napadený exekuční příkaz. Úlohou Nejvyššího správního soudu není podávat výklad právních ustanovení, která na konkrétní případ neaplikoval.

[33] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. V souladu s § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. ji proto zamítl.

pokračování

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti řízení úspěch a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; Nejvyšší správní soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 18. ledna 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu