



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Antonín Bartoš**, se sídlem Svatováclavská 381/20, Šumperk, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 19. 8. 2020, č. j. 65 Af 48/2018 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, podaném dne 20. 6. 2011, vykázal daňovou povinnost ve výši 5 117 502 Kč. Finanční úřad v Šumperku dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 8. 2012 doměřil žalobci daň ve výši -18 270 Kč, neboť zjistil, že daňová povinnost měla být nižší. Odvolací finanční ředitelství na základě žalobcova odvolání (a po soudním přezkumu) dospělo k závěru, že daňová povinnost měla být ještě nižší, a proto rozhodnutím ze dne 14. 3. 2016 dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Šumperku změnilo tak, že žalobci byla doměřena daň ve výši 99 780 Kč. Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 3. 3. 2017 nařídilo přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, které v následném přezkumném řízení dospělo k závěru, že žalobcova daňová povinnost měla být naopak vyšší, a proto rozhodnutím ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34946/17/5200-10422-708855, změnilo své původní rozhodnutí tak, že žalobci byla doměřena daň ve výši 180 420 Kč a vznikla mu povinnost uhradit penále ve výši 36 084 Kč. V tomto rozhodnutí, které bylo žalobci doručeno dne 15. 8. 2017, byla zároveň stanovena náhradní lhůta splatnosti v délce 15 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí. Na jejím základě žalobce daň uhradil platbou ze dne 24. 8. 2017. Odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního

ředitelství vydanému v přezkumném řízení zamítlo Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 22. 2. 2018 a napadené rozhodnutí potvrdilo.

[2] Žalobce požádal dne 27. 2. 2018 žalovaného o poskytnutí potvrzení o stavu osobního daňového účtu. Žalovaný žádosti vyhověl vydáním potvrzení dne 13. 3. 2018, č. j. 438941/18/3109-50521-805223, podle nějž byl u žalobce evidován přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 500 Kč. Proti tomuto potvrzení podal žalobce námitku, v níž uvedl, že se na jeho osobním daňovém účtu má nacházet přeplatek ve výši 216 504 Kč, nikoliv ve výši 500 Kč. Žalovaný proto pochybil, pokud daňovou povinnost vyplývající z rozhodnutí uvedených v bodě [1] tohoto rozsudku, u které již uběhla lhůta pro placení podle § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neodepsal a přeplatkem ji uhradil. Žalovaný však v rozhodnutí ze dne 28. 5. 2018, č. j. 616655/18/3109-50521-805223, kterým námitku zamítl, dospěl k závěru, že lhůta pro placení zmíněné daňové povinnosti trvá.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), kterou Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) zamítl rozsudkem ze dne 26. 9. 2019, č. j. 65 Af 48/2018 - 19. Ten zrušil Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, neboť dospěl k závěru, že krajský soud věcně projednal žalobu, aniž byly splněny podmínky řízení, jelikož soudní přezkum rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu coby rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. je vyloučen a chybné evidenci daní je možné se bránit pouze žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 s. ř. s.

[4] Krajský soud v dalším řízení vyzval v souladu s pokynem NSS žalobce, aby upravil obsah žaloby tak, aby vyhovoval náležitostem žaloby na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. V následném podání žalobce změnil žalobní typ na žalobu na ochranu před nezákonným zásahem a požadoval, aby soud určil, že evidování částky ve výši 216 504 Kč odpovídající doměřené dani z příjmů fyzických osob za období roku 2010 žalovaným na osobním daňovém účtu žalobce je nezákonným zásahem, a dále aby zakázal žalovanému pokračovat v porušování práva žalobce. Domníval se totiž, že na jeho osobním daňovém účtu neměl být pouze přeplatek 500 Kč, ale že tam jako přeplatek měl být evidován také neoprávněně předepsaný nedoplatek daně s penále v celkové výši 216 504 Kč. Setrval na názoru, že k předepsání rozdílu ve výsledné dani na osobní daňový účet včetně příslušenství došlo po uplynutí lhůty pro placení daní dle § 160 daňového řádu. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že 15 dní po nabytí právní moci dnes již konečného platebního výměru počala běžet nová lhůta pro placení daně dle § 160 daňového řádu, přestože původně stanovená lhůta pro placení daně, která počala běžet dne 1. 7. 2011, již uplynula.

[5] Krajský soud takto upravenou žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem ze dne 19. 8. 2020. Shrnl, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 byla stanovena v rámci lhůt pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Dne 17. 10. 2011 počala zahájením daňové kontroly v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová lhůta pro stanovení daně. Zahájením soudního řízení u Krajského soudu v Ostravě žalobou ze dne 18. 2. 2013 však došlo ke stavění běhu lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a)

pokračování

daňového řádu, a to až do dne 28. 7. 2015, kdy nabyl rozsudek právní moci. Lhůta pro stanovení daně tedy měla uplynout až dne 27. 3. 2017, avšak byla následně ještě prodloužena o 12 měsíců, a to dne 6. 3. 2017, kdy bylo žalobci oznámeno rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Tato lhůta uběhla dne 27. 3. 2018.

[6] Krajský soud dovodil z § 160 odst. 1, věty třetí, daňového řádu, že u nedoplatku daně, k jehož úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně. Při akceptování žalobcova výkladu by se mohlo stát, že by v důsledku úkonů, které mají vliv na běh lhůty pro stanovení daně, avšak již nikoli na běh lhůty pro placení daně, byla daň stanovena ještě ve lhůtě určené pro její stanovení, avšak při absenci úkonů dle § 160 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu by již uplynula základní šestiletá lhůta pro její placení. Zjevným úmyslem zákonodárce však bylo k vyloučení uvedeného stanovit výjimku právě pro případ existence nedoplatku daně, u něhož byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, a to v podobě nového běhu šestileté lhůty pro placení daně ode dne náhradní splatnosti daně.

[7] Poukázal také na důsledky změny § 160 daňového řádu na základě zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“), jenž nabývá účinnosti od 1. 1. 2021. Změna spočívá v nahrazení úvodního slova „nedoplatek“ v § 160 odst. 1 daňového řádu slovem „daň“, dále v doplnění § 160 odst. 3 daňového řádu o nový úkon přerušující běh lhůty pro stanovení daně (pravomocné stanovení daně), doplnění § 160 odst. 4 daňového řádu o stanovení dalších dob, po které lhůta pro placení daně neběží, a rovněž v doplnění § 160 odst. 7 daňového řádu, který zní: *„Lhůta pro placení daně neskončí dříve než lhůta pro stanovení této daně.“* Důvodová zpráva k uvedenému zákonu uvádí: *„Současná konstrukce § 160 daňového řádu předpokládá nezávislost běhu lhůty u jednotlivých nedoplateků. Fakticky tak na jedné dani (rozuměj za jedno zdaňovací období) může existovat více lhůt pro placení daně s tím, že každá má odlišný začátek. Obdobné platí pro příslušenství daně. V souvislosti s dalšími navrhovanými úpravami se logicky nabízí možnost sjednotit tyto lhůty do jedné. Výsledkem je srozumitelná konstrukce: jedna daň (za jedno zdaňovací období) = jedna lhůta pro placení daně. Začátek této lhůty je vždy k původnímu dni splatnosti daně daně. Každé pravomocné stanovení daně (vyměření či doměření, a to ex lege i rozhodnutím) znamená přerušení běhu této lhůty. Obdobně to platí pro příslušenství daně, které je stanovováno samostatným rozhodnutím (např. pokuty či penále). Výhodou této konstrukce je jednoduchost a přehlednost toho, kdy je po daňovém subjektu možné daň ještě vymáhat. Současně je v odstavci 7 doplněno pravidlo, že lhůta pro placení daně neskončí dříve, než lhůta pro stanovení daně.“* Z citace je zřejmé, že od 1. 1. 2021 zákon výslovně zamezuje možnosti dřívějšího uplynutí lhůty pro placení daně před uplynutím lhůty pro její stanovení.

[8] Na tomto základě krajský soud uzavřel, že faktická evidence daňové povinnosti na osobním daňovém účtu žalobce neodporuje daňovému řádu, neboť k předepsání doměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 včetně příslušenství na osobní daňový účet žalobce nedošlo po uplynutí lhůty pro placení daní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Namítá, že výklad § 160 odst. 1 daňového řádu provedený krajským soudem připouští obnovení jednou zaniklého práva na vybrání daně. Kromě uznání dluhu v civilním právu nelze v právním řádu najít jiný případ, kdy by bylo možno obnovit jednou zaniklé právo. Právě v oblasti daňového práva, které vedle trestního práva upravuje ty nejcitlivější zásahy do práv jednotlivce, lze jen stěží takové unikum v neprospěch jednotlivce připustit. Stěžovatel byl po uplynutí lhůty pro placení daně v oprávněném domnění, že právo státu po něm v tomto případě chtít a vymáhat jakékoliv peníze jednou pro vždy zaniklo. V důsledku výkladu krajského soudu však došlo k resuscitaci práva na vybrání nejen tohoto konkrétního nedoplatku, ale veškerých daňových povinností na této dani v daném zdaňovacím období. Dovožovat takový závěr, který neplyne přímo z textu zákona, pouze z jeho kontextu a systematiky, odporuje zásadě *in dubio mitius*, jak byla vyložena v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, č. 2317/2011 Sb. NSS.

[11] V drtivé většině případů dojde k uplynutí náhradní lhůty splatnosti před uplynutím prvotní lhůty pro placení daně. Ostatně také proto je lhůta pro placení daně oproti lhůtě pro stanovení daně dvojnásobná. Ve stěžovatelově případě se však jedná o výjimečnou situaci, kterou zákonodárce při přijímání právní úpravy nepředvídal. Je třeba klást výhradě k tíži zákonodárce a správce daně, pokud není schopen stanovit daň před uplynutím základní šestileté lhůty pro placení daně.

[12] Na tomto závěru nemůže nic změnit argumentace odkazující na novelu § 160 daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. a důvodovou zprávu k němu. Od její účinnosti ode dne 1. 1. 2021 již nyní projednávaný problém nemůže nastat, neboť bude výslovně zakotveno, že lhůta pro placení daně neskončí dříve než lhůta pro stanovení daně. Důvodovou zprávu k této novele však nelze pokládat za důkaz správnosti právního názoru žalovaného, jak činí krajský soud. Tato důvodová zpráva je totiž pouze důkazem toho, že finanční správa nemá špetku sebereflexe a není ochotna uznat jakoukoliv svou chybu, čehož si již dříve všimla i doktrína. Nynější údajná existence mnoha lhůt k nedoplatkům na jedné konkrétní dani uváděná v důvodové zprávě představuje popření principu vyjádřeného v § 153 daňového řádu, podle něž je nedoplatek úzce navázán vždy jen na jednu konkrétní daň, a to včetně příslušenství daně sledujícího osud takovéto daně. Tudíž již před novelou mohl být nedoplatek na jedné konkrétní dani *de iure* vždy jen jeden, a to s jedinou lhůtou pro placení daně. Teprve novela provedená zákonem č. 283/2020 Sb. tak odstraňuje palčivý problém, který je předmětem tohoto sporu. Krajský soud „sedl na lep“, který do důvodové zprávy nastražili legislativci Ministerstva financí, když pochopil § 160 odst. 1, větu třetí, daňového řádu jako ustanovení zakládající běh nové lhůty, a ne jako ustanovení mající toliko přerušující účinky. Stejně tak pochybil, když připustil existenci mnoha lhůt pro placení daně na jedné a téže dani ve smyslu legislativní zkratky. Z těchto důvodů navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěry vyjádřenými v napadeném rozsudku krajského soudu a navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

pokračování

[14] Stěžovatel následně zaslal soudu další doplnění kasační stížnosti, v němž zopakoval, že § 160 odst. 1 věta třetí daňového řádu zakotvuje pouze přerušení lhůty a že i nový rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019 - 70, potvrzuje, že předpokladem přerušení lhůty je, že ještě běží. Tento rozsudek se sice týkal lhůty pro stanovení daně, ale lze jej použít i pro lhůtu pro placení daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Stěžovatel podal kasační stížnost již proti předchozímu rozsudku krajského soudu v této věci ze dne 26. 9. 2019. Přesto není jeho druhá kasační stížnost nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Původní rozsudek krajského soudu totiž NSS zrušil pro vadu řízení spočívající v podřazení žaloby nesprávnému žalobnímu typu, takže na nynější druhou kasační stížnost dopadá právní názor, který vyjádřil rozšířený senát v bodě [24] usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS: *„Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva.“*

[17] Jak bylo uvedeno výše, v rozhodnutí ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34946/17/5200-10422-708855, Odvolací finanční ředitelství změnilo své původní rozhodnutí tak, že žalobci byla doměřena daň ve výši 180 420 Kč a vznikla mu povinnost uhradit penále ve výši 36 084 Kč. Zároveň mu byla stanovena náhradní lhůta splatnosti v délce 15 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí.

[18] Podle krajského soudu byl takový postup souladný s § 160 odst. 1, větou třetí, daňového řádu, neboť toto ustanovení zakládá běh nové lhůty pro placení daně. Podle stěžovatele naopak toto ustanovení upravuje pouze přerušení lhůty pro placení daně, která v jeho případě ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 začala plynout již dne 1. 7. 2011 a uplynula o šest let později. Bylo-li o daňové povinnosti rozhodnuto až dne 11. 8. 2017 a v tomto rozhodnutí byla stanovena náhradní lhůta splatnosti nedoplatku do 15 dnů ode dne nabytí právní moci, stalo se tak již po uplynutí lhůty pro placení daně, kterou podle jeho názoru již nelze znovu obnovit.

[19] Podle § 160 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020: *Nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně. Jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně.*

[20] Citované ustanovení tedy ve větě třetí výslovně stanoví speciální režim běhu lhůty pro stanovení daně pro nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti. V takovém případě totiž začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně. Krajský soud konstatoval, že citované ustanovení nestanoví výslovně, že náhradním dnem splatnosti daně počne běžet lhůta pro placení daně „znovu“, nicméně tento závěr je třeba dovodit z kontextu celého ustanovení i systematiky daňového řádu a ze smyslu lhůt pro stanovení a placení daně.

[21] Ani podle NSS nepřipouští citované ustanovení jiný výklad. Pokud věta třetí zakotvuje, že u nedoplatku *začne lhůta pro placení běžet*, nelze to vykládat jinak, než jako zakotvení nového běhu lhůty ve vztahu k nedoplatku se stanovenou náhradní lhůtou splatnosti, bez ohledu na to, zda již v minulosti lhůta pro placení téže daně uplynula či zda běží poprvé.

[22] Z ničeho neplyne, že by zde bylo zakotveno přerušení lhůty, jejíž běh by ve vztahu k nově vyměřenému nedoplatku nemohl začít znovu, pokud už v minulosti vůči jinému nedoplatku za totéž zdaňovací období u téže daně uplynula. Pro přerušení lhůty, o němž mluví stěžovatel, používá zákonodárce odlišné formulace, jak ukazuje například § 148 odst. 3 daňového řádu: *Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*. Lze si jistě představit celou řadu způsobů, jak by zákonodárce mohl i § 160 odst. 1, větu třetí, daňového řádu naformulovat tak, aby zde bylo zakotveno přerušení lhůty. Ostatně k takové změně došlo již ve znění § 160 odst. 2 účinném od 1. 1. 2021: *Byl-li před uplynutím lhůty pro placení daně správcem daně učiněn úkon podle odstavce 3, běží lhůta pro placení daně znovu ode dne, v němž byl tento úkon učiněn*. (zvýraznění v obou citacích provedl NSS) Ve znění účinném pro nyní posuzovanou věc však formulace upravující přerušení lhůty použita nebyla. Tudíž pro nyní posuzovanou situaci nemá žádnou relevanci ani stěžovatelova citace rozsudku č. j. 2 Afs 388/2019 - 70, týkající se předpokladů přerušení lhůty.

[23] K opačnému závěru, který prosazuje stěžovatel, nevede žádná výkladová metoda ani žádný relevantní argument. Sám stěžovatel ostatně argumentuje pouze tím, že se jedná v kontextu daňového práva o úpravu atypickou či nezvyklou. Jeho další argument, že výklad krajského soudu vede k obnovení již zaniklého práva správce daně na vybrání daně, není přiléhavý na stěžovatelův případ, neboť jeho povinnost zaplatit nedoplatek poprvé vznikla teprve doměřením daně v rozhodnutí ze dne 11. 8. 2017, nelze tedy tvrdit, že by mu tato povinnost již předtím zanikla.

[24] Stejně tak není přiléhavý ani jeho odkaz na usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 35/2009 - 265. Zde se rozšířený senát vyjádřil k výkladu § 63 odst. 4 tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve spojení s § 70 odst. 1 téhož zákona, tedy k otázce běhu lhůty pro uložení penále. Tehdejší úprava běhu těchto lhůt však byla zcela odlišná od nynější úpravy v § 160 daňového řádu, jak rozšířený senát sám zdůraznil v bodech [32] a [33] svého usnesení.

pokračování

[25] V daňovém řádu ve znění účinném pro projednávaný případ nelze najít žádné pravidlo, které by správci daně zakazovalo doměřit daň po uplynutí lhůty pro placení původně vyměřené daně, pokud zároveň neuplynula lhůta pro její vyměření či doměření. Teprve zákonem č. 283/2020 Sb. se zákonodárce rozhodl tento stav s účinností od 1. 1. 2021 změnit a lhůtu pro vyměření či doměření daně úžeji propojit se lhůtou pro její placení. Z toho však nijak neplyne, že by novou úpravou bylo potvrzeno, že výklad dosavadní úpravy byl v této otázce nejasný a že to zákonodárce pouze odmítl v důvodové zprávě uznat, jak stěžovatel uvádí. Jeho polemika s důvodovou zprávou, na niž odkazoval krajský soud, totiž přehlíží skutečnost, že s účinností od 1. 1. 2021 nedochází k tomu, že by se text § 160 daňového řádu jasněji vyslovil pro jednu z výkladových možností, které by umožňovalo už jeho dosavadní znění, nýbrž k tomu, že se text tohoto ustanovení zásadně mění.

[26] Teprve od 1. 1. 2021 je podle § 160 odst. 1 daňového řádu vázána lhůta pro vybrání a vymáhání daně na splatnost daně jako takové: *Daň nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně.* Naopak podle výše citovaného znění téhož ustanovení účinného do 31. 12. 2020 se lhůta pro vybrání a vymáhání daně vázala na splatnost konkrétního nedoplatku. Nelze dost dobře tvrdit, že záměna slova „nedoplatek“ za slovo „daň“ v tomto ustanovení je irelevantní, tedy že je daň a nedoplatek daně totéž.

[27] Rozdíl mezi nimi ostatně plyne i z § 153 odst. 1 daňového řádu, na který stěžovatel sám poukazuje: *Nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.* Stěžovatel má pravdu pouze v tom, že nedoplatek je navázán vždy na konkrétní daň, takže v jeden okamžik může být ve vztahu k jedné dani pouze jeden nedoplatek. Z ničeho však již nevyplývá, že na jedné dani může být nedoplatek „vždy jen jeden, a to s jedinou lhůtou pro placení daně“, jak stěžovatel tvrdí. To by totiž například znamenalo, že pokud daňový subjekt podle § 140 odst. 1 daňového řádu tvrdí daň v určité výši, tuto daň nezaplatí ve lhůtě splatnosti, a vznikne mu tudíž nedoplatek, který nicméně vzápětí zaplatí, tak mu už později nemůže nikdy vzniknout nový nedoplatek ve vztahu k této dani za dané zdaňovací období, například na základě daně doměřené posléze dodatečným platebním výměrem na základě daňové kontroly, v němž by byla stanovena náhradní lhůta splatnosti. Závěr, že jakmile k jedné dani jednou vznikne nedoplatek, nemůže k ní už nikdy vzniknout pozdější nedoplatek s nově stanovenou splatností, nelze z § 153 odst. 1 daňového řádu dovodit.

[28] Stěžovatelem obsáhle rozebíraná otázka, zda je Ministerstvo financí schopno při přípravě důvodových zpráv sebereflexe či nikoli, je pro nyní posuzovaný případ irelevantní. Pokud stěžovatelův zástupce v doplnění kasační stížnosti uvádí, že si toho „již dříve všimla i doktrína“, nelze přehlédnout, že zde odkazuje pouze na svůj vlastní článek publikovaný v časopise Daně a právo v praxi.

[29] Skutečnost, že se k otázce povahy lhůty podle § 160 odst. 1, věty třetí, daňového řádu, dosud nevyjádřila judikatura, ostatně není překvapivá. Je to způsobeno zejména tím, že toto ustanovení skutečně nedává žádný prostor pro jiný výklad, než že lhůta pro placení začne běžet náhradním dnem splatnosti daně, jak toto ustanovení výslovně stanoví.

Z ničeho neplyne, že by se tak nemohlo stát, pokud už dříve uplynula dřívější lhůta pro placení téže daně téhož daňového subjektu. Nic takového totiž § 160 odst. 1 daňového řádu neuvádí.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Z výše uvedených důvodů NSS v souladu s § 110 odst. 1, větou druhou, s. ř. s. kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2, věty první, s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti NSS rozhodl podle § 60 odst. 1, věty první, s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. ledna 2021

JUDr. Radan Malík
předseda senátu