



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **MUDr. H. S.**, zastoupené Mgr. Čestmírem Sekaninou, advokátem se sídlem ul. 17. listopadu 19, Boskovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2007, č. j. 31 Ca 80/2006 - 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce Mgr. Čestmíra Sekaniny do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2856 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný – Finanční ředitelství v Brně (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 2. 2006, č. j. 3130/06/FŘ 150, a rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči ze dne 3. 11. 2005, č. j. 101509/05/330961/0610.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, a dále jeho nepřezkoumatelnost.

Spornou právní otázkou bylo v daném případě posouzení promlčecí lhůty (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“). Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, podle něhož nelze promlčecí lhůtu,

kteře by se měl domáhat ručitel, posuzovat podle lhůty „vymáhací“ (§ 70 daňového řádu), nýbrž právě podle lhůty „nalézací“ dle ustanovení § 47 daňového řádu, resp. lhůty dle ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Citované ustanovení § 22 totiž upravuje lhůtu pro vyměření daně, přičemž k vyměření nedochází až vydáním výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, leč již vydáním platebního výměru na daň z převodu nemovitostí. Proto i když je možno připustit, že ručitel v odvolání proti výzvě dle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu může vznášet námitky v rozsahu obdobném jako daňový subjekt v odvolání proti platebnímu výměru na daň, přesto tato výzva není rozhodnutím, kterým by správce vyměřil daň, a pro posouzení lhůty pro vydání výzvy je nutno postupovat podle ustanovení § 70 daňového řádu a nikoliv ustanovení upravující lhůtu pro vyměření daně. Stěžovatel vychází rovněž ze skutečnosti, že daň je vyměřována pouze poplatníkovi a ručitel může na jeho místo nastoupit teprve tehdy, když daňový nedoplatek není řádně zaplacen. Ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb. má proto pro ručitele pouze ten význam, že jej lze vyzvat k zaplacení nedoplatku takové daně, která byla poplatníkovi vyměřena včas, což v daném případě bylo splněno. Ručitel tedy nemá shodné postavení jako poplatník daně ohledně samotného vyměření daně; má teprve povinnost uhradit případný nedoplatek. V této souvislosti stěžovatel upozorňuje na novelu daňového řádu provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., kterou se do zákona dostalo pravidlo, podle něhož ručitel může v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku namítat to, že právo na vymáhání daňového nedoplatku bylo zcela nebo zčásti promlčeno (§ 57a odst. 2). Stěžovatel namítá, že pokud by měl správce daně při posuzování výzvy ručiteli dle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu aplikovat ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., znamenalo by to v praxi, že ve lhůtě pro vyměření daně musí správce daně stihnout daň poplatníkovi nejen vyměřit, ale primárního dlužníka rovněž vyzvat k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě (§ 73 odst. 1 daňového řádu), zjistit majetek primárního dlužníka postižitelný exekucí a případně nedoplatek vymáhat a teprve následně, ve stejné lhůtě jako lhůtě pro vyměření daně poplatníkovi, vydat a doručit výzvu ručiteli k zaplacení tohoto nedoplatku. Takto pojaté zákonné ručení by nebylo praktické, jelikož by bylo mnohdy obtížné vyzvat zákonného ručitele včas. Proto se stěžovatel domnívá, že ve vztahu k výzvě dle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu je nutno aplikovat lhůtu pro vybrání již dříve vyměřené daně, tj. postupovat podle ustanovení § 70 daňového řádu.

Namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že na straně jedné krajský soud uvedl, že ve fázi do získání exekučního titulu musí platit pro primárního dlužníka i pro ručitele stejná nalézací promlčecí lhůta počítaná od stejného okamžiku a ustanovením § 70 daňového řádu se bude promlčecí lhůta u daňového ručitele řídit až po právní moci rozhodnutí, jímž byl daňový nedoplatek ručiteli vyměřen. Zároveň však uvádí, že okamžik splatnosti daňového nedoplatku nastal dne 6. 12. 1999, takže promlčecí lhůta začala běžet 1. 1. 2000 a skončila 31. 12. 2002. Stěžovateli z toho není zřejmé, z jakého důvodu dospěl krajský soud k závěru, že lhůta pro vyměření daně žalobkyni počala běžet od 1. 1. 2000 a skončila 31. 12. 2002. Podle ustanovení § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. totiž daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V daném případě tedy tento okamžik nastal dříve než soudem uvedená lhůta splatnosti daně. Na okamžik splatnosti daně je naopak vázána lhůta pro vybrání a vyměření daně dle ustanovení § 70 daňového řádu, kterou se však má podle soudu řídit promlčecí lhůta až po právní moci rozhodnutí, tj. výzvy ručiteli dle § 57 odst. 5 daňového řádu. Výklad provedený krajským soudem proto není logický a přesvědčivý.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že předmětem sporu bylo v dané věci posouzení, jaké zákonné ustanovení má být aplikováno při hodnocení včasnosti výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Žalobkyně má za to, že lhůta 3 let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, je dostatečnou a že nelze po ručiteli spravedlivě požadovat, aby byl v nejistotě ohledně splnění povinnosti primárním dlužníkem. Žalobkyně nesouhlasí ani s námitkou, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, když právní názor v něm obsažený je zcela srozumitelný a přesvědčivý.

Žalobkyně navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Z obsahu správního a soudního spisu plynou zejména následující významné skutečnosti:

- Dne 13. 6. 1997 uzavřela žalobkyně jako kupující kupní smlouvu s prodávajícím S. N., jejímž předmětem byl prodej blíže specifikované bytové jednotky a určených spoluvlastnických podílů na společných částech budovy na stavebních pozemcích.
- Finanční úřad v Třebíči platebním výměrem ze dne 14. 10. 1999, č. j. 87687/99/330961/0610, S. Neumannovi vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 29 000 Kč. Protože daň nebyla zaplacená, byla vymáhána v exekučním řízení, avšak neúspěšně.
- Proto Finanční úřad v Třebíči výzvou ze dne 3. 11. 2005, č. j. 101509/05/330961/0610, vydanou dle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, vyzval žalobkyni jako ručitelku k zaplacení nedoplatku na dani z převodu nemovitostí. Proti této výzvě se žalobkyně odvolala, a to zejména proto, že předmětný byt již prodala (8. 8. 2005), takže již není jeho vlastníkem.
- Tuto námitku Finanční ředitelství v Brně jako odvolací orgán neakceptoval a odvolání zamítl.
- Krajský soud v Brně rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností následně vyhověl podané žalobě a zrušil obě citovaná rozhodnutí finančních orgánů.

V.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že stěžovatel sice uplatnil dva kasační důvody (nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu), nicméně při bližší analýze obsahu jeho stížnosti je dostatečně patrné, že nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje v tom, že vyslovený právní názor je nelogický a nepřesvědčivý. Toto však zjevně nelze považovat za nepřezkoumatelnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nýbrž jen a pouze za nezákonnost podle odst. a) stejného ustanovení. O nepřezkoumatelnost by se totiž podle konstantní judikatury zdejšího soudu mohlo jednat např. tehdy, když by nebyly argumentačně vypořádány některé žalobní body, soud by neprovedl navržené důkazy a ani by přesvědčivě nevyložil, proč tak neučinil, příp. by se jednalo o jinou vadu soudního řízení, která by mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí jako celku. Nic takového však stěžovatel v nyní projednávané věci netvrdí. Nejvyšší správní soud se proto v dalším zaměřil toliko na zákonnost právního názoru, vysloveného krajským soudem.

Z obsahu napadeného rozsudku plyne, že podle názoru krajského soudu za předpokladu, že rozhodování o odvolání proti výzvě dle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu bude suplovat vyměřovací řízení, nelze promlčecí lhůtu pro ručitele posuzovat podle lhůty „vymáhací“ (§ 70 cit. zákona), nýbrž podle lhůty „nalézací“ (přesněji „vyměřovací“), zakotvené v ustanovení § 47 cit. zákona, resp. § 22 zákona č. 357/1992 Sb. Ve fázi do získání exekučního titulu musí platit pro primárního dlužníka i pro ručitele stejná nalézací promlčecí lhůta, počítaná od stejného okamžiku, a ustanovení § 70 daňového řádu se vztahuje teprve na promlčecí lhůtu u daňového ručitele až po právní moci rozhodnutí, jímž byl nedoplatek ručiteli vyměřen. Protože v daném

případě krajský soud zjistil, že daňový nedoplatek byl ve vztahu k primárnímu dlužníkovi splatný dne 6. 12. 1999, začala promlčecí lhůta běžet od 1. 1. 2000 a skončila dne 31. 12. 2002. To znamená, že právo vyměřit žalobkyni předmětnou daň rozhodnutím ze dne 3. 11. 2005 bylo již promlčeno.

K tomuto právnímu názoru, který stěžovatel v projednávané věci označil za protizákonný, zdejší soud uvádí, že se s ním ztotožňuje. Vychází přitom z judikatury Ústavního soudu i z judikatury vlastní.

Z rozhodovací činnosti Ústavního soudu je třeba připomenout zejména náleze ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), podle něhož „daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit kromě samotných poplatníků - dlužníků - i ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, jsou-li ke plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace, ke jehož realizaci je za předpokladu, že konkrétní osobě svědčí postavení zákonného ručitele, zapotřebí toliko výzvy ze strany správce daně ve vztahu k osobě, jež je zákonným ručitelem. Daňový ručitel však není účastníkem daňového řízení již od počátku, se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt (ustanovením § 7 odst. 2 daňového řádu je dokonce začleňován mezi "třetí osoby" na stejnou pozici jako kupř. svědek, znalec aj.). Ručiteli se ani nedoručuje platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předepsána ke přímému placení. Teprve doručením "ručitelské výzvy" dle napadeného ustanovení začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně jejím doručením již dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. "Ručitelská výzva" je tedy rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele, je rozhodnutím, které má hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka a svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, což znamená, že na ní lze dluh i vymáhat. Na skutečném obsahu uvedené výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj. "výzva" (a nikoli kupř. "rozhodnutí"). ...

Nelze tak než dovést, že zákonodárce v napadeném ustanovení věta třetí anuloval právo ručitele domáhat se ochrany svých práv u soudu či jiného orgánu ve všech případech s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. V případě daňových ručitelů, kteří by se chtěli domáhat ochrany svého práva s tvrzením, že bylo porušeno jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce ke vyloučení této kategorie subjektů z práva domáhat se ochrany svého práva u soudu či jiného orgánu. Ručitel zjevně nemůže dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v tehdejší znění namítat kupříkladu skutečnosti ovlivňující podstatu a výši jeho daňové povinnosti, nemůže tedy odporovat, že daň neměla být stanovena (daňovému dlužníku) vůbec, měla být stanovena jiné osobě, byla stanovena v nesprávné výši apod. Úmyslem (protiústavním) zákonodárce evidentně bylo takovým omezením odvolacích námitek proti "ručitelské výzvě" vyloučit, aby rozhodováním o odvolání podle § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu bylo v relaci k daňovému ručiteli suplováno "daňové nalézací řízení", které již předtím proběhlo, a aby tak v podstatě neformálně probíhalo dvakrát. ...

Právní řád však s ohledem na napadené ustanovení věta třetí neobsahuje účinný právní prostředek nápravy ve vztahu k porušení práva daňového ručitele na pokojné užívání majetku, neboť prostřednictvím odvolání proti "ručitelské výzvě" je možné věcně posoudit jen obsah tvrzení o porušení práva ručitele tím, že mu byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli není ručitelem, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, a tak lze adekvátně napravit jen takové porušení práva daňového ručitele dle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. Jinými slovy, prostřednictvím institutu odvolání dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu nelze dosáhnout účinné nápravy všech situací porušení práva ručitele na pokojné užívání majetku, a takový instrument proto nelze považovat za "účinný" ve smyslu čl. 13 Úmluvy, protože nelze než konstatovat, že napadené ustanovení věta třetí je též v rozporu s citovaným článkem Úmluvy. ...

Zákonodárce v ust. § 57 odst. 5 věta třetí cit. zákona anuloval právo ručitele na soudní přezkoumatelnost rozhodnutí týkajících se jeho základních práv ve všech situacích, s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. U daňových ručitelů, kteří by se domáhali soudní nápravy v případě, že bylo porušeno jejich základní právo jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva dle čl. 36 odst. 2 Listiny. ...

Z principu rovnosti se však podává, že pokud má mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník - tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně - nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli tak, jak je shora popsána (mají k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností - rozsah uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti rozhodnutí o daňové povinnosti v relaci k jeho osobě je věcně dosti omezen). Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že napadené ustanovení ve svých důsledcích vyvolává neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost. Z postulátu rovnosti sice nevyplývá požadavek obecné rovnosti každého s každým, plyne z něj však požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými. V daném případě je nesporné, že požadavek poskytnutí stejných práv za stejných podmínek bez neodůvodněných rozdílů napadeným ustanovením respektován není, neboť zákonodárce bez v ústavní rovině akceptovatelných důvodů výrazně znevýhodnil subjekty v postavení daňového ručitele.

Ručení není přitom institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva, jehož kořeny sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepce římského práva. Ručení tedy nemá původ ve finančním právu a už vůbec ne v českém daňovém řádu. Jednou ze základních zásad soukromého institutu ručení je, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námítky, které by měl proti věřiteli dlužník (§ 548 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník). ... Ostatně, zde je třeba připomenout, že v moderním právním pojetí již není hranice mezi právem veřejným a soukromým chápána tak ostře, jako v době minulé, takže soukromoprávní prvky lze mnohdy vysledovat i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním a naopak. ... Pokud v civilním právu, kde se uplatňuje ručení smluvní, není stanoveno žádné omezení uplatnitelných námitek ručitelem, lze dovodit logickým argumentem a maiori ad minus, že tím spíše tak výrazná restrikce uplatnitelných námitek nemá mít místo ve vztahu k ručení zákonnému.

Z tohoto nálezu Nejvyšší správní soud zejména dovozuje, že výzva podle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu má ve vztahu k daňovému ručiteli v podstatě povahu daňového výměru, a dále že výkladem právních předpisů je nutno dospět k takovým závěrům, aby postavení primárního dlužníka a daňového ručitele bylo v zásadních rysech rovné. Proto se domnívá, že argumentace krajského soudu, který dovedl stejnou prekluzivní lhůtu (poznámka soudu: v rozhodnutí je chybně označována za promlčecí) pro oba tyto subjekty, je s touto zásadou souladná a naopak opačný výklad by vedl k jejich neodůvodněné nerovnosti a také k narušení právní jistoty daňového ručitele. Argumentace stěžovatele, podle níž se na daňového ručitele nevztahuje „vyměřovací“ (§ 47 daňového řádu, resp. § 22 zákona č. 357/1992 Sb.), nýbrž „vymáhací“ lhůta, by tak ve svém důsledku znamenalo, že by se ručitel i v tomto směru dostal do významně horší pozice než primární daňový dlužník, protože podle ustanovení § 70 daňového řádu je promlčecí lhůta pro vymáhání daňových nedoplateků šest let od okamžiku splatnosti daňového nedoplatku, což je dvojnásobná lhůta, než zmíněná lhůta „vyměřovací“.

Je dobré také připomenout, že již ze starší judikatury zdejšího soudu plyne (rozsudek ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 51/2004, in: č. 187/2004 Sb. NSS), že „v řízení o splnění daňové povinnosti daňovým ručitelem je třeba odlišovat dva druhy výzev. První (§ 57 odst. 5 daňového řádu), proti níž

se může ručitel odvolat proto, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu anebo že již byla požadovaná částka zaplacená. Doručením této výzvy se daňový ručitel stává daňovým dlužníkem, jemuž vzniká platební povinnost; tato výzva je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., kterou lze po vyčerpání opravných prostředků vlastních daňovému řízení napadnout správní žalobou. Druhým typem výzvy je výzva k ubrání daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 cit. zákona, která má již jen povahu procesního úkonu adresovaného daňovému dlužníku s přesně stanovenou daňovou povinností; tato výzva proto nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví.

Do této logiky pak spadá právní názor, podle něhož *„daňový ručitel může v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle § 57 odst. 5 daňového řádu vznést námitku promlčení; promlčecí lhůta se v tomto případě řídí ustanovením § 47 tohoto zákona, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., případně ustanovením § 22 zákona č. 357/1992 Sb., jde-li o daň z převodu nemovitostí“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 51/2004, in: www.nssoud.cz). Tento právní názor byl potvrzen usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 9 Afs 58/2007 (in: www.nssoud.cz), podle něhož *„platební výměr vydaný podle § 260l odst. 1 celního zákona vůči celnímu ručiteli má stejnou právní povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. Proto rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadlé lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 2 celního zákona).“* Jakkoliv se tato právní věta vztahuje na institut ručení obsažený v jiném zákoně upravujícím fiskální povinnosti, je třeba připomenout výše citovaná slova Ústavního soudu, jejichž nosným motivem je hledání totožnosti a nikoliv rozdílů v rámci institutu ručení.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že výklad krajského soudu, který dovedl, že předmětná výzva podle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu byla vůči žalobkyni vydána skutečně až po marném uplynutí prekluzivní lhůty, zakotvené v ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., které má přednost před obecným ustanovením § 47 odst. 1 daňového řádu, je zcela správný a řádně odůvodněný. Podle tohoto ustanovení totiž platí, že *„(1) „Daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. (2) Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.“* Jak bylo podáno shora, je třeba citované ustanovení vykládat tak, že stejná prekluzivní lhůta, počínající běžet od stejného časového okamžiku, musí platit jak pro primárního dlužníka, tak i pro daňového ručitele.

V daném případě nebyl ze strany stěžovatele zpochybněn časový sled řízení, tzn. skutečnost, že daňová povinnost vznikla v roce 1997, takže tříletá prekluzivní lhůta měla uplynout ke konci roku 2000, nicméně protože před uplynutím této lhůty byl učiněn úkon směřující k vyměření daně, běžela lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven (odst. 2 cit. ustanovení). Prekluzivní lhůta tak začala znovu běžet od 1. 1. 2000 a skončila dne 31. 12. 2002. To znamená, že právo vyměřit žalobkyni předmětnou daň, resp. sdělit žalobkyni – coby ručitelce - výši dluhu na dani, skutečně zaniklo, protože předmětné rozhodnutí (výzva) bylo vydáno až dne 3. 11. 2005.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění namítaných důvodů kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s., a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Úspěšná žalobkyně naopak má podle ustanovení § 60 s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Ze soudního

spisu vyplývá, že žalobkyně byla zastoupena advokátem, který podal vyjádření ke kasační stížnosti; soud proto určil odměnu advokáta částkou 1 x 2100 Kč za jeden úkon právní služby a 1 x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 2400 Kč. Druhý požadovaný úkon právní služby (přípravu a převzetí věci) zdejší soud však neuznal, protože jmenovaný advokát zastupoval žalobkyni již v řízení před krajským soudem, takže je dostatečně zřejmé, že s touto věcí byl dostatečně obeznámen a nemusel se s ní proto nově seznamovat. Vzhledem k tomu, že advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen "daň"), zvyšuje se tento nárok vůči státu o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená dle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., činí 456 Kč. Mgr. Čestmíru Sekaninovi se tedy přiznává náhrada nákladů v celkové výši 2 856 Kč. Tato částka bude zaplácena stěžovatelem (žalovaný) do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 24. října 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu