



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **D.V.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2007, č. j. 31 Ca 15/2006 – 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 9. 2007, č. j. 31 Ca 15/2006 - 29, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 26. 10. 2005, č. j. 3652/05/FŘ 150, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně (dále jen „účastnice řízení“) a potvrzeno rozhodnutí - výzva Finančního úřadu Brno II (dále také „správce daně“) ze dne 20. 4. 2005, č. j. 72181/05/289960/5414, k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 5. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud vyšel při svém rozhodování z právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem, např. v rozsudku ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 – 48, nebo ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 – 57, a přitom dovodil, že při rozhodování o odvolání proti výzvě podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nelze promlčecí lhůtu posuzovat podle lhůty „vymáhací“ (§ 70 zákona o správě daní a poplatků), ale podle lhůty „nalézací“ (§ 47 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jde-li o daň z převodu nemovitostí). Je tomu tak proto, že ve fázi do získání exekučního titulu musí platit jak pro primárního dlužníka, tak i pro ručitele stejná nalézací lhůta počítaná od stejného okamžiku. Ustanovením § 70 zákona o správě daní a poplatků se bude řídit promlčecí lhůta u daňového ručitele až po právní moci rozhodnutí, jímž byl daňový nedoplatek ručiteli vyměřen. V daném případě není daňová povinnost totožná s povinností podat daňové přiznání, neboť tato vzniká později, až dnem nabytí právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí. Ze žádné listiny však nevyplývá, že by správce daně před zasláním předmětné výzvy učinil vůči účastnici řízení jakýkoliv úkon ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Z citovaného ustanovení

je přitom zřejmé, že jediným úkonem, jenž je způsobilým přerušit běh promlčecí lhůty, je pouze úkon učiněný vůči dlužníku, o jehož promlčení dluhu se jedná. Účastníci řízení však byla zaslána výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem až po uplynutí lhůty uvedené v ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Krajský soud proto přihlédl k prekluzi práva, ke kterému v daném případě došlo.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil souhlas se stanoviskem krajského soudu (s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu) o podřazení námitky promlčení pod námitku, že ručení bylo uplatněno ve větším než v zákonem stanoveném rozsahu. Sám se touto námitkou také zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nemůže se však ztotožnit s jeho právním názorem ohledně promlčecí lhůty, neboť v daném případě krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, jaké ustanovení má být použito. Ustanovení § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, upravuje lhůtu pro vyměření, či následné doměření, daně. V procesu posuzování výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem však má být aplikováno ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Daň je vyměřována pouze a jen poplatníkovi daně. Z úpravy lhůty pro vyměření daně vyplývá, že tuto lhůtu lze aplikovat pouze na vyměření či doměření daně poplatníkovi. Naproti tomu daňový ručitel je ten, kdo zajišťuje úhradu daně a může být vyzván až k úhradě daňového nedoplatku nezaplaceného v původní lhůtě splatnosti. Ručitel má z určitého hlediska velmi obdobné povinnosti jako poplatník daně. Postavení obdobné poplatníkovi daně (primárnímu dlužníku) je však ručiteli možno přiznat až ve chvíli, kdy jde o zaplacení daně neuhrazené v původní lhůtě splatnosti, tedy až ve chvíli, kdy byl k zaplacení daně vyzván. Pokud by měl být přijat právní názor krajského soudu, který odvozuje lhůtu pro „vyměření daně“ ručiteli od lhůty stanovené v § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (krajský soud se zde zřejmě dopustil chyby v psaní), aniž by reflektoval na účinky výzvy poplatníkovi k podání daňového přiznání, nastala by situace, že poplatníkovi by bylo možno ještě daň vyměřit, ale mezitím by již marně uplynula lhůta pro vydání výzvy ručiteli. Nelze také souhlasit s krajským soudem, který považuje za podstatné pro posouzení běhu lhůty podle ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků to, zda správce daně před vydáním výzvy ve smyslu ustanovení § 57 odst. 5 citovaného zákona učinil úkon ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 citovaného zákona vůči ručiteli. Je tomu tak proto, že se krajský soud jednak nezabýval právními účinky úkonů vůči poplatníkovi (primárnímu daňovému dlužníku) na běh lhůty, a jednak proto, že ze zásady akcesority a subsidiarity ručení vyplývá, že po ručiteli lze žádat úhradu v zásadě tehdy, je-li to možné učinit vůči dlužníkovi. Daňový ručitel totiž neodpovídá za svůj dluh, nýbrž za daňový nedoplatek jiné osoby, tj. poplatníka daně. V dané věci je proto nutno aplikovat ustanovení upravující lhůtu pro vybrání již dříve vyměřené daně. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžejní stížní námitkou stěžovatele bylo, že krajský soud aplikoval nesprávné ustanovení zákona o správě daní a poplatků při posuzování prekluze.

Problematikou rovnosti postavení ručitele a poplatníka (primárního dlužníka), zejména v otázce výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ručitelem, se již Nejvyšší správní soud zabýval a vyslovil se k ní v tom smyslu, že ručitel může v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vznést

námítka promlčení. Promlčecí lhůta se v tomto případě řídí ustanovením § 47 citovaného zákona, příp. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jde-li o daň z převodu nemovitostí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, dostupný na www.nssoud.cz). Z tohoto rozsudku vyplývá, že práva ručitele by byla nejlépe chráněna tehdy, byl-li by od počátku daňového řízení s daňovým subjektem, jemuž má být ručitelem, účastníkem řízení se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt. Zákon o správě daní a poplatků mu však takové možnosti nedává. Ústavní kautely vyplývající z čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a z čl. 1 odst. 1 Ústavy současně ovšem nepřipouštějí, aby ručiteli bylo v tak rozsáhlé míře, v jaké by k tomu sváděl doslovný výklad zákona o správě daní a poplatků, odepráno právo na účinnou obranu jeho subjektivních veřejných práv tím, že by mu bylo ve své podstatě znemožněno namítat skutečnosti ovlivňující podstatu a výši jeho daňové povinnosti způsobem obdobným tomu, jakým to může činit ručitel v oboru soukromého práva, ačkoliv hmotněprávní postavení daňového ručitele není od ručitele soukromoprávního upraveno zásadně odlišným způsobem. S přihlédnutím k závěrům dosavadní judikatury Ústavního soudu lze usuzovat, že jediným ústavně konformním výkladem, k němu je obecný soud povinen, je-li takový výklad možný (nálezn Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 48/95, zveřejněný pod č. 21 ve svazku č. 5 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je „dodatečné vpuštění“ námitek, které by, kdyby byly uplatněny daňovým subjektem a nikoli ručitelem, byly vzneseny ve vyměřovací řízení, do daňového řízení ve fázi placení daní, avšak samozřejmě jen potud, pokud nevybočí z mezí určených ustanovením § 57 odst. 5 věty třetí zákona o správě daní a poplatků. Rozhodování o odvolání podle ustanovení § 57 odst. 5 věty druhé a třetí citovaného zákona tedy bude ve své podstatě ve vztahu k ručiteli suplovat vyměřovací řízení, které předtím proběhlo ve vztahu k daňovému subjektu, jakkoli se ve formálním smyslu nepochybně o vyměřovací řízení nejedná. Pokud má rozhodování o odvolání podle ustanovení § 57 odst. 5 věty druhé a třetí citovaného zákona ve své podstatě ve vztahu k ručiteli suplovat vyměřovací řízení, pak lze jen těžko mít za to, že promlčecí lhůta, které by se měl domáhat ručitel, má být „vymáhací“ lhůtou podle ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků, a nikoli „nalézací“ lhůtou podle ustanovení § 47 citovaného zákona, resp. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jakkoli jsou ustanovení o právech a povinnostech ručitele systematicky zařazena do části zákona o správě daní a poplatků týkající se placení daní. Uvedený závěr lze dovodit také ze shora popsaných základních zásad soukromoprávního institutu ručení ve spojení se zákazem neodůvodněně nerovného zacházení, a to ve fázi do získání exekučního titulu proti dlužníku či ručiteli. Zde platí pro oba dva stejná („nalézací“) prekluzivní lhůta počítaná od stejného okamžiku, a není důvodu, proč by o dobrodiní zániku práva v této lhůtě měl být ručitel v daňovém řízení připraven a měla by mu být poskytnuta, na rozdíl od daňového subjektu, pouze dlouhá „vymáhací“ promlčecí lhůta. Po daňovém ručiteli totiž nelze spravedlivě požadovat, aby řadu let čekal v obavách a bez možnosti účinně věci ovlivnit, zda po něm bude požadována úhrada daňového nedoplatku za daňového dlužníka. Takový výklad právní úpravy daňového ručení by nemohl obstát v testu legitimacy a předvídatelnosti daňového systému. Ostatně i případ účastnice řízení na nepřijetnost takového výkladu ukazuje. Jako ručiteli jí totiž byla totiž výzva podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doručena asi 7 let po splatnosti jednotlivých částek daně z převodu nemovitostí.

Nejvyšší správní soud má s ohledem na shora uvedené za to, že ručitel může v rámci námitek vznesených v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vznést i námítka zániku práva, přičemž rozhodná lhůta se v tomto případě řídí ustanovením § 47 citovaného zákona, příp. jde-li o daň z převodu nemovitostí ustanovením § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Ustanovením § 70 zákona o správě daní a poplatků se promlčecí lhůta u ručitele řídí teprve po právní moci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, neboť teprve tímto okamžikem je ve vztahu k ručiteli daňový nedoplatek „vyměřen“ ve smyslu ustanovení § 47 citovaného zákona (příp. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Počátek běhu

promlčecí lhůty podle ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků, tj. počátek běhu „vymáhací“ promlčecí lhůty, je ovšem i ve vztahu k ručiteli fixován na (obecný) okamžik splatnosti daňového nedoplatku, tedy okamžik vztažený primárně k daňovému dlužníkovi, nikoli na okamžik, kdy je, pouze ve vztahu k ručiteli, v řízení podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků rozhodnuto, že tento je povinen zaplatit daňový nedoplatek. V tomto ohledu je úprava veřejnoprávního ručení od úpravy soukromoprávní poněkud odlišná a dikce ustanovení § 70 odst. 1 in fine citovaného zákona natolik explicitní, že nevyvolává výkladových pochybností.

Nejvyšší správní soud také zohlednil, že k ústavnosti § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se vyslovil Ústavní soud, který v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006, rozhodl, že „ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění před novelizací, provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., bylo v rozporu s čl. 1, čl. 11 odst. 1, čl. 36 odst. 1 a 2, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 a čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“. Z odůvodnění tohoto nálezu je v dané věci relevantní argumentace, že „Daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit kromě samotných poplatníků - dlužníků - i ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, jsou-li k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace, k 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 zařazen mezi "třetí osoby" na stejnou pozici jako kupř. svědek, znalec aj.). Ručitel se ani nedoručuje platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předepsána k 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 dovodit, že zákonodárce v napadeném ustanovení věty 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 k 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. ...Doručením výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem se ručitel dostává do stejného postavení jako daňový dlužník, za jehož daňový nedoplatek ručí. Vzniká mu povinnost neubrazený daňový nedoplatek daňového dlužníka v rozsahu jeho ručení uhradit, tedy totožná povinnost jako daňovému dlužníkovi, a to i s možností postižení jeho majetku daňovou exekucí. Lze tak tvrdit, že ručitel má ve smyslu ust. § 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v podstatě postavení daňového dlužníka. Na druhou stranu - na rozdíl od daňového dlužníka, který byl kupř. již účastníkem vyměřovacího řízení, ve kterém mohl plně chránit svá práva, uplatnit jakékoliv námitky - napadené ustanovení umožňuje ručiteli ochranu jeho práv pouze ve velmi omezeném věcném rozsahu stanovením taxativního výčtu v odvolání proti "ručitelské výzvě" uplatnitelných námitek. 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 sledat žádný

důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu ke 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 ke jeho osobě je věcně dosti omezen). ... 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, jebož 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 námitky, 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 ke ručení zákonnému.“

Obdobný právní názor vyslovil Ústavní soud rovněž v nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, když odmítl konstrukci, že by povinnost ručitele k uhrazení dluhu vznikala ze zákona ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní.

V této souvislosti je dále nutno poukázat i na zásadní stanovisko vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, v němž je vyjádřen názor, že platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla podle ustanovení § 260l odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“) je rozhodnutím, které má stejnou povahu a účinky jako rozhodnutí ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkov. Proto rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 2 celního zákona). Nejvyšší správní soud se tedy již vyslovil tak, že pokud marně uplynula prekluzivní lhůta, aniž došlo vůči ručiteli k uložení povinnosti platit clo, nemůže se tak stát ve „vymáhací“ promlčecí lhůtě (§ 282 celního zákona). Ke stanovení povinnosti ručiteli k úhradě celního dluhu může dojít pouze ve vyměřovacím řízení. Přitom není rozhodné, zda je formálním výsledkem tohoto procesu individuální správní akt - rozhodnutí nazvané „výzva k zaplacení“ nebo „platební výměr“ či „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“. Rozhodující naopak je, že celní orgán tak nemůže učinit v jiném než vyměřovacím řízení ohraničeném časově na jedné straně vznikem celního dluhu a na straně druhé marným uplynutím prekluzivní lhůty pro jeho vyměření. Tytéž právní závěry je třeba beze zbytku aplikovat i v případě povinnosti ručitele, vzniklé v návaznosti na ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Z argumentace stěžovatele jak v napadeném správním rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě, a v neposlední řadě i v kasační stížnosti, je zřejmé, že při vydání a doručování výzvy podle ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků aplikoval ustanovení § 70 citovaného zákona. Z výše uvedené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu však plyne, že toto ustanovení na danou věc nedopadá. Z hlediska včasnosti vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem je totiž třeba aplikovat ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, resp. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Jiný výklad by nutně znamenal nedůvodně nepříznivější právní postavení ručitele vůči daňovému dlužníkov.

Ve smyslu citovaných judikatorních závěrů proto v dané věci nemůže obstát argumentace stěžovatele, že při posuzování oprávněnosti správcem daně vydané výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem (z hlediska její včasnosti) má být aplikováno ustanovení upravující lhůtu pro vybrání daně, tj. ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv ustanovení

upravující lhůtu pro vyměření daně, tj. ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, resp. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníci řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 19. listopadu 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu