



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **L. S.**, zast. JUDr. Lubomírem Minaříkem, advokátem se sídlem tř. Svobody 39, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2008, č. j. 1322/08-1500-806450, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 10. 2008, č. j. 22 Ca 122/2008 - 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 10. 2008, č. j. 22 Ca 122/2008 - 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání proti výzvě Finančního úřadu v Hranicích ze dne 3. 12. 2007, č. j. 77210/07/394960/3410. Výzva byla vydána k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 304 245 Kč stěžovatelkou, a to z titulu ručení za daňového dlužníka. Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že pokud je výzva podle § 57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění platném a účinném od 1. 6. 2006 (dále též „daňový řád“), vydána v době existence vymahatelné povinnosti daňového dlužníka daňový nedoplatek zaplatit, vzniká povinnost ručitele daňový nedoplatek za daňového dlužníka zaplatit, a to bez ohledu na to, po jaké době od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat (47 odst. 1 daňového řádu), ve vztahu k němu byla tato výzva správcem daně učiněna. Přestože řízení podle § 57a daňového řádu do určité míry ve vztahu k daňovému ručiteli supluje vyměřovací řízení (práve

tím, že ho seznamuje s výší daňové povinnosti a přiznává mu obranu obdobnou té, která náležela daňovému dlužníkovi), nelze jej za současné právní úpravy za vyměřovací řízení s ohledem na akcesorickou povahu ručení považovat; proto se zde směrem k daňovému ručiteli nemůže uplatnit ani samostatný běh prekluzivních lhůt dle § 47 daňového řádu. Tyto prekluzivní lhůty proto nemohou samostatně běžet ve vztahu k daňovému dlužníku a samostatně ve vztahu k daňovému ručiteli.

Stěžovatelka proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Brojí tedy proti *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*.

Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje stěžovatelka ve výpočtu prekluzivní lhůty v případě daňového ručitelství. Jestliže je ručitelství závazek v daňověprávním vztahu dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, povahy akcesorické, nastupuje ručitel ze zákona do práv a povinností poplatníka v celém rozsahu jeho práv a závazků. To znamená, že prekluzivní lhůta ke stanovení daňové povinnosti dle § 47 odst. 1 daňového řádu běží stejně pro zaplacení i pro vymožení daně ze stejného převodu nemovitosti jak poplatníkovi, tak ručiteli.

Stěžovatelka v této souvislosti netvrdí, že výzva ručiteli má povahu vyměření daně nebo výzvy určené poplatníkovi. V každém případě však jde o daňové rozhodnutí, přinejmenším deklarující výši platební povinnosti ručitele, tj. existenci a rozsah daňového nedoplatku, o nichž ručitel dosud nevěděl. Konečně je pro splnění povinnosti finančního orgánu učinit ručiteli výzvu dle § 57a daňového řádu nepochybně podmínkou dalšího vymáhání nedoplatku po tomto subjektu.

Je-li tedy podmínkou jakéhokoli vymáhání daňového nedoplatku předchozí pravomocná výzva povinnému poplatníkovi, musí být nepochybně také výzva ručiteli učiněna pravomocně v zákonné prekluzivní lhůtě dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Stanovením této lhůty totiž zákonodárce vymezuje současně správcům daní časový prostor, v němž lze splnění daňové povinnosti vyžadovat.

Protože daňový řád nestanoví zvláštní lhůtu pro to, aby bylo uplatněno splnění ručitelství závazku, znamená jiný výklad výrazný zásah do zásady rovnosti daňového poplatníka a jeho ručitele, jako účastníků veřejnoprávního vztahu vůči státu.

Pokud by totiž ručitel nemohl uplatnit veškerá práva poplatníka (včetně práva namítat prekluzi daňové povinnosti), nešlo by z jeho strany o pouhé zajištění daňové pohledávky, ale o samostatnou daňovou povinnost. Jestli totiž bylo vymáhání nedoplatku vůči poplatníkovi neúspěšné, nebránilo správci daně nic v tom, aby se neprodleně obrátil na ručitele výzvou dle § 57a daňového řádu ještě ve lhůtě dle § 47 odst. 1 daňového řádu.

Jestliže tedy do právní moci rozhodnutí žalovaného (6. 5. 2008) došlo k uplynutí prekluzivní lhůty k uplatnění daňové pohledávky dle § 47 odst. 1 daňového řádu, může se toho stěžovatelka jako ručitelka vůči sobě dovolávat.

Závěrem stěžovatelka poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejm. sp. zn. 1 Afs 51/2004, 1 Afs 86/2004 a 9 Afs 86/2007) a Ústavního soudu (sp. zn. Pl. ÚS 72/06).

Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí. Odkazuje-li stěžovatelka na § 47 odst. 1 daňového řádu, namítá žalovaný, že toto ustanovení krajský soud ani žalovaný nikdy nepoužili. Je nesmyslné a nemožné, aby správce daně vyzval ručitele k úhradě daně v době, kdy ještě neuběhla lhůta pro podání daňového přiznání. V průběhu vyměřovacího řízení nemůže být daňový subjekt vyzván k zaplacení daně. Účelem vyměřovacího řízení je daň vyměřit. Uhradit lze toliko řádně vyměřenou a splatnou daň.

Pokud jde o judikaturu, kterou stěžovatelka cituje, namítá žalovaný, že se na danou věc převážně nevztahuje. Stěžovatelkou citovaný nálezn Ústavního soudu se pak vyjadřoval k ustanovení již neplatnému. Dne 16. 10. 2008, tedy ve stejný den, kdy rozhodl krajský soud v nyní projednávané věci, vydal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesení č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, které se zabývá otázkou daňového ručitelství. Rozšířený senát dovedil, že rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž daňový dluh vznikl. V souzené věci je jisté, že správce daně předmětnou výzvu doručil stěžovatelce do tří let od konce roku, kdy dluh vznikl. Ačkoliv krajský soud do jisté míry vyslovil odlišný názor, na výrok rozhodnutí to nemá vliv.

Žalovaný ze shora zrekapitulovaných důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatelka je zastoupena advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Ze správního a soudního spisu soud dále zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodů kasační stížnosti (shodně zjistil skutkový stav i krajský soud a účastníci proti tomu nic nenamítají): Kupní smlouvou ze dne 23. 3. 2004 převedla I. K. jako prodávající své výlučné vlastnické právo k nemovitostem ve smlouvě blíže určeným na stěžovatelku jako kupující za sjednanou cenu 5 100 000 Kč, přičemž ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí došlo s právními účinky ke dni 26. 3. 2004. Přes výzvu správce daně ze dne 13. 10. 2004 podala prodávající I. K. daňové přiznání až dne 25. 1. 2007. O něm však správci daně vznikly pochybnosti, a proto dlužníci výzvou dle § 43 odst. 1 daňového řádu ze dne 19. 4. 2007 vyzval k doložení příslušného znaleckého posudku. Posudek však nebyl doložen ani ve vytýkacím řízení, správce daně proto použil ke stanovení základu daně pomůcku (znalecký posudek vypracovaný jeho zaměstnancem ze dne 14. 8. 2007) a platebním výměrem ze dne 15. 8. 2007, č. j. 59244/07/394960/3410, vyměřil prodávající Ivaně Koskové daň ve výši 304 248 Kč; tento platební výměr jí téhož dne rovněž doručil. Daňová dlužnice proti tomuto platebnímu výměru nepodala odvolání a tento výměr nabyl právní moci dne 15. 9. 2007. Dlužnice daň neuhradila, přestože byla vyzvána k její úhradě v náhradní lhůtě (výzva správce daně ze dne 27. 9. 2007). Po provedeném šetření ve vztahu k poměrům dlužnice vydal správce daně výzvu ze dne 3. 12. 2007, č. j. 77210/07/394960/3410, k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 304 245 Kč ručitelkou, kterou byla stěžovatelka. Výzva byla stěžovatelce doručena dne 11. 12. 2007. Proti výzvě bylo podáno odvolání, v němž stěžovatelka namítla především, že správce daně nepodnikl veškeré možné kroky k vymožení příslušné částky po dlužnici. Její odvolání bylo zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného.

Ve věci se jedná o daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí. Ústavnost této daně posuzoval Ústavní soud v nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (zatím dostupné z nalus.usoud.cz). Ústavní soud dospěl k závěru, že daň z převodu nemovitostí není daní rdousící ani diskriminační. Pokud jde o skutečnost, zda Ústavnímu soudu přísluší hodnotit daň z převodu nemovitostí z pohledu funkcí daní, dospěl Ústavní soud k závěru, že tomu tak není, neboť to náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Tento nálezn Nejvyšší správní soud v dané věci respektuje.

Daňovým ručením se Ústavní soud zabýval ve svém nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, publ. pod č. 291/2008 Sb. V něm Ústavní soud vyslovil, že ustanovení § 57 odst. 5 věty třetí daňového řádu, 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. Stěžovatelka tímto nálezem rovněž argumentuje v kasační stížnosti. Je ovšem třeba říci, že v daném případě byl daňový řád aplikován právě až ve znění po novele provedené zákonem č. 230/2006 Sb. (odvolání proti výzvě ke splnění platební povinnosti vyplývající z daňového ručení bylo podáno po účinnosti uvedené novely a již výzva sama byla vydána po účinnosti novely). Ústavní soud v citovaném nálezu dovedil, že zákonodárce v napadeném ustanovení „*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 ustanovení § 57 odst. 5 věty třetí zákona o správě daní a poplatků v tehdejší znění namítat kupříkladu skutečnosti ovlivňující podstatu a výši jeho daňové povinnosti, nemůže tedy odporovat – jak správně naznačuje Nejvyšší správní soud v tomto návrhu – 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 věty třetí zákona o správě daní a poplatků v tehdejší znění bylo v relaci k daňovému ručiteli suplováno 'daňové nalézací řízení', které již předtím proběhlo, a aby tak v podstatě neformálně probíhalo dvakrát.*“

Zatímco ve znění § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu před uvedenou novelou mohl ručitel v odvolání namítat pouze skutečnost, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zapláceno, byla po uvedené novele tato omezení z tohoto ustanovení daňového řádu vypuštěna. Daňové ručení po novele již upravuje ustanovení jiné – § 57a daňového řádu. Toto ustanovení přitom rozšířilo okruh odvolacích důvodů. Stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí, že by chtěla v odvolání brojit i pomocí jiného argumentačního instrumentu, než které je uvedeno v § 57a daňového řádu. Všechny námítky stěžovatelky, které v odvolání užila, byly hodnoceny jako přípustné. Ústředním motivem kasační stížnosti pak je způsob výpočtu prekluzivní lhůty v případě daňového ručení.

V posuzované věci byl zdaněn převod nemovitosti podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Podle § 8 odst. 1 písm. a) tohoto zákona je obecně poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem. Z tohoto ustanovení plyne, že stěžovatelka jakožto nabyvatelka nemovitosti je ručitelkou uvedené daně.

Daňové ručení je upraveno v již zmíněném § 57a daňového řádu. Podle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že *nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá*

a pokud jej správce daně k úhradě nedoplatku vyzve a současně stanoví lhůtu k jeho úhradě. Správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. K výzvě správce daně připojí rozhodnutí o stanovení daně, k úhradě jejíhož nedoplatku je ručitel vyzván. Proti této výzvě se může ručitel odvolat a včas podané odvolání má odkladný účinek.

Podstatou nyní projednávaného sporu je to, zda je daň i vůči ručiteli vyměřena již dnem právní moci vyměření daně vůči původnímu dlužníkovi (jak uvedl krajský soud), anebo zda je vyměřena až právní mocí rozhodnutí o odvolání proti výzvě, aby ručitel zaplatil daňový nedoplatek (jak tvrdí stěžovatelka). Touto otázkou se Nejvyšší správní soud již zabýval ve svém rozsudku ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008 - 60, www.nssoud.cz, a především v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, publ. pod č. 1754/2009 Sb. NSS.

Rozšířený senát vyšel, podobně jako Ústavní soud v citovaném nálezu, z principu jednoty a bezrozpornosti právního řádu. Proto institut ručení v soukromém a veřejném právu musí vycházet ze stejných východisek. Mohou sice existovat odůvodněné odlišnosti v právních úpravách, nicméně výklad uvedeného institutu musí respektovat jeho podstatu, která je v soukromém i veřejném právu stejná. Proto rozšířený senát dospěl k závěru, že „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.“ Podobně judikuje i Ústavní soud, který nejnověji ve svém nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, přístupný na www.nalus.usoud.cz, konstatoval, že „práva a povinnosti lze jak v daňovém, tak v celním řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. Samotné prohlášení ručitele v záruční listině tuto povahu nemá, stejně jako ji s účinky pro ručitele nemá vyměření daňového či celního dluhu vůči dlužníkovi.“ Ústavní soud tedy odmítl konstrukci, že povinnost ručitele k uhrazení dluhu by vznikala ze zákona ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní. Naopak zdůraznil, že „na výzvu podle § 260l celního zákona je nezbytné pohlížet jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo.“ Z uvedených citací tak jasně vyplývá, že ani rozšířený senát ani Ústavní soud nedospěly k závěru, že výzva je úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení podle § 47 odst. 2 daňového řádu, jak uvádí ve svém vyjádření žalovaný, nýbrž jde v materiálním slova smyslu o rozhodnutí, jímž se daň vůči ručiteli vyměřuje.

V již zmiňovaném rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 52/2008 pak Nejvyšší správní soud závěry rozšířeného senátu, které se vztahovaly k ručení v celním právu, užil při posouzení ručení podle daňového řádu. Soud dospěl k závěru, že „ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka – čemuž svědčí samotná podstata institutu ručení, se aktualizuje teprve tehdy, když sám dlužník svůj dluh včas a řádně nesplní, přitom ať výzvou určenou ručiteli se tento dozvídá o tom, že dlužník, za jehož splnění povinnosti zaplatit daň ručí, svůj dluh v konkrétní výši nesplnil. Teprve touto výzvou je tak ručiteli ukládána povinnost k zaplacení nedoplatku ve stanovené lhůtě, v konkrétní výši za dlužníka, který jej sám v určené lhůtě nezaplatil. Teprve tuto výzvu, a to přes její označení, je tak možno považovat za rozhodnutí, vydané ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu, které zakládá ručiteli povinnost bradit daň za primárního dlužníka (a v poměru k ručiteli při vymáhání nedoplatku se stává exekučním titulem); již z tohoto důvodu je třeba tuto výzvu hodnotit jako rozhodnutí materiální povahy.“ Zdejší soud dále dospěl k závěru, že „výzva, kterou správce daně ve smyslu § 57a daňového řádu vyzývá ručitele k úhradě daňového nedoplatku za primárního dlužníka, musí být ručiteli doručena **a nabýt právní moci** (zvýraznil NSS) rovněž v propadlé lhůtě tři let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 22 zákona 357/1992 Sb., resp. § 47 daňového řádu).“

Závěr, že výzva musí nabýt právní moci plyne z toho, že jde o rozhodnutí, jímž je ukládána povinnost uhradit nedoplatek. Daň totiž musí být v uvedené prekluzivní lhůtě

vyměřena pravomocně. K tomuto závěru již zdejší soud dospěl v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS. Teprve v okamžiku nabytí právní moci je totiž daňová povinnost stanovená těmito rozhodnutími úplná a neměnná. Z procesního hlediska je teprve v tento moment ukončen postup daňového orgánu při jejím vyměření či doměření. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále dovodil, že odvoláním napadená daňová rozhodnutí v důsledku absence lhůty pro vyřízení odvolání mohou nabýt právní moci se značným časovým odstupem od jejich vydání. „Nelze však akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyla právní moci až po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 daňového řádu, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit. Jiný výklad by vedl k tomu, že výše uvedená prekluzivní lhůta by mohla být libovolně, především nečinností správního odvolacího orgánu (a to i účelově) prodlužována na újmu daňového subjektu. Takový postup by byl v rozporu s článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů. Pokud právo správce daně daň vyměřit či doměřit po uplynutí prekluzivní lhůty zaniká, je nutné, aby do této doby bylo rozhodnutí o vyměření či doměření daně perfektní, tzn. splňovalo všechny znaky individuálního správního aktu (...). Nelze tedy připustit, aby rozhodnutí o vyměření daně, byť bylo vydáno v zákonem stanovené lhůtě, nabylo právní moci, jako jednoho z obligatorních znaků po uplynutí prekluzivní lhůty a proces vyměření či doměření daně by tak byl dovršen až v době, kdy právo daň vyměřit či doměřit správci daně nespědí.“

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu platí, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. V odst. 2 nadepsaného ustanovení je zakotveno, že 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 daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Speciální úpravu pak obsahuje § 22 zákona č. 357/1992 Sb. Ve skutečnosti se ovšem jedná o shodnou úpravu, jako je zakotvena v daňovém řádu. Podle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle odst. 2 dále platí, že 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. Podle § 21 odst. 2 písm. a) tohoto zákona je poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. V předmětné věci byl vklad práva zapsán dne 5. 4. 2004. Poplatník měl povinnost podat daňové přiznání do 30. 7. 2004. Prekluzivní lhůta podle § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. uplynula dne 31. 12. 2007. Výzva, jíž byla v souladu s výše uvedeným daň ručitelce vyměřena, byla vydána dne 3. 12. 2007. Proti ní ovšem podala stěžovatelka odvolání. O něm rozhodl žalovaný dne 2. 5. 2008. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 6. 5. 2008, tedy po prekluzivní lhůtě. Krajský soud tedy nesprávně posoudil právní otázku prekluze daně, a proto byl důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněn.

Z důvodů shora uvedených tedy Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. května 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu