

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **Reality Morava a. s.,** se sídlem Otrokovice, Nerudova 1700, zastoupeného JUDr. Pavlem Omelkou, advokátem se sídlem Zlín, Sadová 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 98/4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2010, č. j. 29 Ca 71/2008 – 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 1. 2008, č. j. 16169/07-1400-701942 bylo dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 4. 5. 2007, č. j. 34139/07/305960/2797 – výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Tímto rozhodnutím byl žalobce vyzván k úhradě daňového nedoplatku v částce 2 510 000 Kč z titulu zákonné povinnosti ručení, ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), za daňového dlužníka - společnost PAP-UNI s. r. o., dříve společnost ŘEHOŘÍK, s. r. o. (dále také „daňový dlužník“). Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce správní žalobou, kterou Krajský soud v Brně jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud při rozhodování vycházel z takto postaveného skutkového stavu. Daňový dlužník podle prohlášení vkladatele ze dne 26. 6. 2000 vložil do základního jmění žalobce nemovitosti zapsané na LV č. 3300 pro obec a k. ú. Otrokovice; právní účinky vkladu nastaly dnem 21. 8. 2000. K výzvě správce daně podal daňový dlužník dne 13. 2. 2001 přiznání k dani k převodu nemovitostí a uplatnil osvobození od této daně (z částky 50 200 000 Kč), ve smyslu ustanovení § 20 zákona o trojdani. Správce daně výzvami ze dne 4. 3. 2003, 15. 11. 2004, 10. 3. 2005 a 13. 1. 2006 uložil daňovému dlužníku povinnost doložit jeho účast ve společnosti Reality Morava a. s., respektive předložit akcie této společnosti na důkaz trvání podmínek osvobození od daně z převodu nemovitostí. Poslední výzvu se již správci daně nepodařilo daňovému dlužníku doručit prostřednictvím držitele poštovní licence a doručování pak probíhalo veřejnou vyhláškou. Výzvami k součinnosti, dle ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu, byl proto požádán o doložení relevantních důkazů žalobce (výzvy ze dne 15. 2. 2006 a 28. 8. 2006). Správcem daně byl dne 25. 10. 2006 pod č. j. 52194/06/305960/2797 vydán platební výměr na daň z převodu nemovitostí v částce 2 510 000 Kč a daňovému dlužníku byl doručen prostřednictvím veřejné vyhlášky. Dne 5. 3. 2007 byla správcem daně vyhotovena výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě (č. j. 13953/07/305960/2797) a opět byla doručena veřejnou vyhláškou. Výzvou k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 4. 5. 2007, č. j. 34139/07/305960/2797, byl žalobce vyzván k uhrazení daně z převodu nemovitostí z titulu jeho ručitelství, ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Odvolání proti výzvě bylo žalovaným zamítnuto.

Dle názoru krajského soudu je ve věci rozhodující posouzení, zda byly v daném případě naplněny podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí, ve smyslu ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Krajský soud dospěl k závěru, že nárok na osvobození od daně má (obecně) daňový subjekt tehdy, nezanikne-li jeho účast v obchodní společnosti ve lhůtě pěti let od vložení vkladu (nemovitosti). Správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud po daňovém dlužníku požadoval prokázání trvání jeho účasti ve společnosti Reality Morava s. r. o. (ručitel, žalobce), neboť dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu stíhalo daňového dlužníka důkazní břemeno. Správce daně rovněž nepochybil, pokud v rámci výzvy k součinnosti dle ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu požadoval po žalobci sdělení a doložení skutečnosti, že daňový dlužník je držitelem jeho akcií. K výzvám k součinnosti předkládal žalobce pouze prohlášení předsedy představenstva, žádné listinné ani jiné důkazy ale nepředložil ani nenavrhl. Správcem daně požadované doklady byly žalobcem předloženy až v odvolacím řízení, ve věci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. O věrohodnosti předložených kopií zápisů z valných hromad žalobce měl žalovaný vážné pochybnosti, a to v návaznosti na znění stanov žalobce. Ohledně námitek, že žalobce nemohl jiným způsobem než prostřednictvím valných hromad zjistit držitele či majitele akcií, krajský soud poukázal na personální propojení daňového dlužníka a žalobce. Uvedl, že pokud daňový subjekt tvrdí, že splnil podmínky pro osvobození od daně, bylo povinností tato tvrzení prokázat. Stejná povinnost stíhá také žalobce, neboť v řízení o výzvě k uhrazení daňového nedoplatku ručitelem rovněž tvrdil, že byly splněny podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí.

Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení o prekluzi práva k vyměření předmětné daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Uvedl, že po dobu pěti let, kdy musí trvat účastenství daňového dlužníka v obchodní společnosti, aby byly naplněny předpoklady pro osvobození od daně, lhůta pro vyměření daně neběží. Ve smyslu ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani neběžela v dané věci lhůta pro vyměření daně od 26. 6. 2000 (den vložení vkladu) do 26. 6. 2005. Platební výměr byl vydán dne 25. 10. 2006 a stal se pravomocným dnem 6. 2. 2007. Rovněž nemohlo dojít k promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek, neboť splatnost nedoplatku se odvíjí od data 5. 2. 2007 a dle ustanovení § 70 odst. 1 daňového řádu se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, kdy se stal nedoplatek splatným

Rozhodnutí žalovaného není, dle názoru krajského soudu, ani nepřezkoumatelné. Z výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem je zřejmé, o jakou daňovou povinnost daňového dlužníka jde a obsahuje i sdělení, že nebyla uspokojena v zákonných lhůtách. Přílohou výzvy byla taktéž kopie platebního výměru na daň z převodu nemovitostí adresovaná daňovému dlužníku.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Krajskému soudu stěžovatel nejprve vytýká nesprávné vyhodnocení nezákonnosti postupu daňových orgánů. Na základě stručné rekapitulace skutkového stavu věci má stěžovatel za to, že ze strany daňových orgánů došlo k porušení ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Postup správce daně je v rozporu s nálezem Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, neboť není oprávněn vyzvat daňový subjekt k čemukoliv, ale pouze k tomu, co sám tvrdí. V průběhu daňového řízení nebyl předložen ani jediný důkaz o tom, že by před dnem 21. 8. 2005 zanikla kapitálová účast daňového dlužníka ve společnosti stěžovatele. Navíc stěžovatel na výzvy správce daně předložil zápisy z valných hromad a zprávu auditorky Ing. P., což považuje za důkazy pro svá tvrzení, že daňový dlužník k rozhodnému datu měl kapitálovou účast ve společnosti. Tvrzení správce daně tak nemá oporu v provedených důkazech.

Pokud jde o tvrzené nesprávné posouzení právní otázky, krajský soud se nedostatečně vypořádal s námitkou promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek, ve smyslu ustanovení § 70 daňového řádu. Pokud správce daně dospěl k závěru o předčasném ukončení účasti daňového dlužníka ve společnosti stěžovatele, pak by se počátek běhu lhůty pro vyměření daně odvíjel od okamžiku právních účinků vkladu nemovitostí do obchodního jmění stěžovatele, tedy od dne 21. 8. 2000. Výzvy správce daně směřující k prokázání majetkové účasti nelze považovat za úkony správce daně směřující k vyměření a vybrání daně. Z tohoto důvodu došlo k prekluzi práva vyměřit a vybrat daň v roce 2003.

Žalovaný uvedl, že ke stejným námitkám se vyjádřil již v rámci řízení o žalobě. V rámci výzev požadoval správce daně po stěžovateli pouze prokázání jeho vlastních tvrzení. Krajský soud se s námitkami stěžovatele vypořádal; to platí taktéž pro námitku prekluze a promlčení. Žalovaný proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Pokud jde o stěžovatelem rozporovaný procesní postup daňových orgánů, z obsahu správního spisu je nepochybné, že správce daně výzvami požadoval po daňovém dlužníku prokázání oprávněnosti jím tvrzeného osvobození od daně z převodu nemovitostí, tedy prokázání, že v rozhodném pětiletém období trvala jeho kapitálová účast ve společnosti stěžovatele. Na výzvy z roku 2003 a 2004 odpovídal daňový dlužník pouze prostým prohlášením, že je držitelem určitého počtu akcií, což lze prokázat tím, že na účtové skupině 063 jsou evidovány akcie ve výši 200 000 Kč. Od roku 2005 se již správci daně nepodařilo daňovému dlužníku do jeho sídla výzvy doručit a prováděl tak (v souladu s daňovým řádem) doručení veřejnou vyhláškou. Lze tedy mít za to, že daňový dlužník neprokázal, že jeho účast ve společnosti stěžovatele trvala po celé zákonem stanovené období, a to ani přes opakované výzvy správce daně. Za této situace je postup správce daně, spočívající ve vyměření daně z převodu nemovitostí daňovému dlužníku, nepochybně v souladu se zákonem, neboť daňový dlužník neunesl své důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu), pokud se týká jeho tvrzení o osvobození od předmětné daně.

Pokud jde o procesní postup správce daně vůči stěžovateli, pak výzvou k součinnosti, ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu, byl nejprve vyzván k doložení, zda je daňový dlužník držitelem jeho akcií. Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že správce daně tím požadoval po stěžovateli pouze předložení podkladů potřebných pro vyměření daně u jiného daňového subjektu - daňového dlužníka. Povinnost předložit listiny, které může mít stěžovatel v držení, pro účely daňového důkazního řízení ve věci jiného daňového subjektu, vyplývá právě z ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu a jde o obecnou imisní povinnost. Prosté vyjádření stěžovatele, že daňový dlužník byl jeho akcionářem, při absenci důkazních prostředků ze strany daňového dlužníka, pak vedlo správce daně k vyměření daně z převodu nemovitostí, jejímž poplatníkem je, jak již bylo konstatováno, právě daňový dlužník.

Za situace, kdy byla daň daňovému dlužníku vyměřena a následné vymáhací řízení vůči tomuto subjektu bylo neúspěšné, nastupuje zákonná povinnost stěžovatele jako ručitele. Není přitom sporu o tom, že ručitelský závazek pro stěžovatele vyplývá *ex lege* z ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Procesní postup je pak upraven v daňovém řádu, a to, s účinností od 1. 6. 2006, v ustanovení § 57a daňového řádu.

Poté, co byla daňová povinnost daňového dlužníka pravomocně vyměřena a vymáhání daně po tomto subjektu se ukázalo nemožným, vyzval správce daně stěžovatele k úhradě daně z titulu daňového ručení. V rámci odvolání ručitele proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku pak sám stěžovatel nabídl správci daně důkazní prostředky tak, jak mu to umožňuje ustanovení § 57a odst. 1 daňového řádu. Tento postup je plně v souladu s judikaturou zdejšího soudu; zmínit lze například rozsudek ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 - 68, uveřejněný pod č. 1770/2009 Sb. NSS (dostupný, stejně jako další

rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z www.nssoud.cz). Z tohoto rozsudku se podává, že *„[m]á-li 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 ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě vydané dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze proto omezit. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno.“*

Konkrétně stěžovatel předložil dva zápisy z valné hromady, které považoval za způsobilé prokázat majetkovou účast daňového dlužníka na svém základním jmění. Žalovaný tyto důkazní prostředky odmítl pro nevěrohodnost s odkazem na stanovy stěžovatele, což podrobně odůvodnil. Stěžovatel tyto důvody (aprobované krajským soudem) v kasační stížnosti výslovně nerozporuje, pouze namítá, že u akcií na majitele (doručitele) neměl mimo dobu konání valných hromad (při současné pasivitě jejich držitelů a nevyplácení dividend) možnost zjistit svou vlastnickou strukturu. Opětovně přitom poukazuje na účetnictví daňového dlužníka a výsledek auditu svých účetních závěrek. Krajský soud nicméně zcela příléhavě poukázal na fakt, že k předložení zápisů z valné hromady byl stěžovatel vyzván v průběhu řízení dvěmi výzvami (ze dne 15. 2. 2006 a 28. 8. 2006), na něž reagoval pouhým sdělením o účasti společnosti PAP-UNI s. r. o., jakožto svého akcionáře. Zápisy z valných hromad, které byly doloženy až v rámci odvolacího řízení, mohly být nicméně doloženy již dříve, a to právě ke zmiňovaným výzvám, neboť dle nich se valné hromady měly konat ve dnech 5. 9. 2005 a 30. 6. 2005. Tato skutečnost zcela jistě navozuje důvodné pochybnosti o způsobilosti těchto zápisů prokázat požadované skutečnosti, tj. účast obchodní společnosti PAP-UNI s. r. o. coby společníka stěžovatele v rozhodném období.

Pokud jde o důkazní prostředek – sdělení auditorky ze dne 9. 7. 2008, předložené stěžovatelem pro účely soudního řízení, zde krajský soud správně dovodil, že pokud auditorka Ing. L. P. písemně potvrdila, že bylo ověřeno, že dvě akcie stěžovatele byly ke dni 31. 12. 2005 v držení obchodní společnosti PAP-UNI s. r.o. (tím, že byly předloženy a je o nich účtováno v účetnictví stěžovatele na účtu *063 – ostatní cenné papíry a vklady*), pak tuto skutečnost mohl stěžovatel v rámci odvolacího řízení prokázat právě svým účetnictvím. Toto však neučinil, ačkoli jako daňovému ručiteli mu svědčily všechny prostředky ochrany, stejně jako daňovému dlužníku, včetně možnosti prokázat, že jsou naplněny podmínky pro osvobození od daně, respektive že daň z převodu neměla být daňovému dlužníkovi vůbec vyměřena. Ani tomuto závěru krajského soudu nelze ničeho vytknout.

Stěžovatel však ve své argumentaci v kasační stížnosti zcela přehlíží další důvod, pro který krajský soud aproboval žalovaným konstatovanou nevěrohodnost jeho tvrzení, a sice jeho personální propojenost s daňovým dlužníkem. Krajský soud odmítl tvrzení, že stěžovatel neměl, mimo dobu konání valných hromad, možnost identifikovat jednotlivé akcionáře, právě s odkazem na údaje plynoucí ze zakladatelské smlouvy stěžovatele. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že dle výpisu z obchodního rejstříku byly v době rozhodné pro posouzení osvobození od daně z převodu nemovitostí jednateli

daňového dlužníka J. Ř. (do 22. 6. 2001), a M. Ř. (do 21. 3. 2008), přičemž adresa obou zní *O., J. 1235*. Dle výpisu z centrální evidence obyvatelstva jsou v příbuzenském vztahu otec-syn. Pokud jde o stěžovatele, pak Josef Řehořík je předsedou jeho představenstva od 16. 8. 2000. Členem představenstva je od stejného data Ing. Vladimír Řehořík (syn Josefa Řehoříka) a členy dozorčí rady Martin Řehořík (od 16. 8. 2000 do 15. 2. 2002) a Silvie Řehoříková od 16. 8. 2000 dosud. Za těchto okolností pak Nejvyšší správní soud pokládá tvrzení stěžovatele, že mu nemohlo být známo, kdo je držitelem akcií vystavených na majitele (držitele), pokud nedošlo ke konání valné hromady, za zcela nevěrohodná a účelová.

K otázce promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek dle ustanovení § 70 daňového řádu se krajský soud vyjádřil sice velmi argumentačně spoře, pasáží na str. 8 rozsudku, nicméně dovodil, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným; k promlčení nedošlo, neboť nedoplatek se stal splatným teprve dnem 5. 2. 2007. Se závěrem krajského soudu lze souhlasit, Nejvyšší správní soud nicméně považuje za nutné vyjádřit se k této otázce podrobněji.

Především je nutné poukázat na fakt, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, vyslovil ve věci zániku práva vybrat a vymáhat fiskální nedoplatky závěry, které, ač se týkaly ručení v celním řízení, byly pro svou obecnou platnost převzaty zdejším soudem při rozhodování v obdobných případech. Například v rozsudku ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008 - 60, bylo konstatováno, že institut ručení v řízení celním a řízení daňovém musí podléhat shodnému režimu. Zdejší soud zde řešil otázku délky a běhu lhůt pro vydání výzvy ručiteli k úhradě daňového nedoplatku za daňového dlužníka, přičemž 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 rovněž v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 22 zákona 357/1992 Sb., resp. § 47 daňového řádu.*“

K počátku běhu této lhůty (lhůty pro vyměření daně z převodu nemovitostí) v případě, kdy nebyla splněna podmínka pětileté účasti převodce nemovitosti na podnikání jejího příjemce, nutná pro osvobození od této daně, ve smyslu ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, se zdejší soud vyjádřil v rozsudku ze dne 15. 10. 2008, č. j. 5 Afs 62/2008 - 52. Uvedl, že „*[s]tanoví-li ustanovení zákona výslovně, že „po dobu <u>těchto pěti let</u> neběží lhůty pro vyměření daně“, nelze uvedené ustanovení vykládat tak, jak činí stěžovatel a poté i krajský soud, který počátek lhůty pro vyměření daně odvozuje od okamžiku zániku účasti na společnosti, čímž stavění lhůty pěti let modifikuje zcela nepřípustným způsobem a ze zákonem stanovené lhůty 5 let, která neběží (a to ani správci daně ani daňovému subjektu) činí lhůtu kratší, přitom případ od případu jinou. V předmětném ustanovení je stanoveno tzv. stavění, nikoli přerušení promlčecí lhůty. Stavění lhůty znamená, že pro určitou překážku, která je v zákoně výslovně uvedena, promlčecí lhůta neběží, po odpadnutí překážky běh promlčecí lhůty pokračuje. Hodlal-li by zákonodárce stavění lhůty vázat na okamžik, kdy daňový subjekt přestane plnit podmínky osvobození (zánik účasti ve společnosti), nepoužil by formulace „po dobu těchto pěti let (tzn. celé lhůty pěti let), ale musel by užít formulace jiné (např. ´po dobu účasti ve společnosti´). Lze tedy uzavřít, že po dobu pěti let od okamžiku rozhodného pro podání daňového přiznání, tříletá promlčecí lhůta stanovená v ust. § 22 zákona o dani*

z převodu neběží. Za situace, kdy povinnost oznámit ukončení účasti ve společnosti má daňový subjekt, který stíhá i důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, nelze nalézt legitimní odůvodnění pro stanovení povinnosti (přenesení důkazního břemene) správci daně a požadovat, aby sám v průběhu pěti let ověřoval a zjišťoval, zda podmínky pro osvobození trvají, nebo zda kdy již zcela pominuly (condicione pendente)."

Při aplikaci shora uvedených východisek na již dříve popsaný skutkový stav věci lze dospět k následujícím závěrům. Ke vkladu nemovitostí daňového dlužníka do základního kapitálu (jmění) stěžovatele došlo dne 26. 6. 2000; účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly dnem 21. 8. 2000. Od tohoto dne se odvíjela povinnost daňového dlužníka podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitosti nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl vklad práva zapsán do katastru nemovitostí [§ 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani]. Tímto dnem tak bylo 30. 11. 2000. Dle ustanovení § 22 odst. 1 zákona o trojdani nelze daň vyměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V daném případě by tak k prekluzi práva vyměřit daň došlo s koncem roku 2003. Za situace předpokládané ustanovením § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani (což je případ nyní posuzované věci) ovšem lhůta pro vyměření daně po dobu pěti let neběží; respektive pokud dojde k zániku účasti společníka ve společnosti v průběhu těchto pěti let a nemovitost není společníku vrácena, je třeba vklad nemovitostí podrobit dani z převodu nemovitostí. Lhůta pro vyměření daně (§ 22 odst. 1 zákona o trojdani) tedy počala běžet až dnem 21. 8. 2005 a její konec tak připadl na 21. 8. 2008. V rámci této lhůty musela být daň pravomocně vyměřena nejen daňovému dlužníkovi, ale i stěžovateli, coby ručiteli. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem byla stěžovateli doručena 14. 5. 2007 a právní moci nabyla doručením rozhodnutí o odvolání dne 29. 1. 2008, tedy uvnitř zmiňované tříleté lhůty. Je tedy zcela evidentní, že k *prekluzi* práva správce daně vyzvat daňového ručitele (stěžovatele) k zaplacení daňového nedoplatku nedošlo. Zde je třeba upozornit na nekonzistentnost argumentace stěžovatele, který s výslovným odkazem na ustanovení § 70 daňového řádu namítá *promlčení* práva na *vyměření* daňového nedoplatku a na jeho *vybrání.* Stěžovatel nerozlišuje *prekluzi* práva daň *vyměřit* (§ 47 daňového řádu, § 22 odst. 1 zákona o trojdani) a *promlčení* práva daň (již dříve vyměřenou) *vybrat a vymáhat* (§ 70 daňového řádu). Lze tedy shrnout, že právo vyzvat stěžovatele ke splnění jeho ručitelského závazku *neprekludovalo* (viz shora); otázka *promlčení* práva vybrat takto fakticky ručiteli „*vyměřenou*" fiskální povinnost je za daného stavu věci bezpředmětná, neboť souvisí až s jejím následným vybíráním a vymáháním, což nebylo předmětem předcházejícího daňového řízení v dané věci.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením

nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 13. června 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu