



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce K. C., s. r. o., zastoupeného Mgr. Martinem Petříkem, advokátem se sídlem v Praze 2, Svobodova 11, proti žalovanému Finančnímu úřadu ve Strakonících, Na Ohradě 1067, v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 7. 2006, čj. 10 Ca 77/2006 - 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad ve Strakonících (dále jen „finanční úřad“) zahájil u žalobce na základě protokolu o ústním jednání ze dne 16. 3. 2006 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. V protokolu o ústním jednání správce daně uvedl, že důvodem pro zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002 je, že během předchozí daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2001 a 2003 zjistil, že v roce 2002 vykazoval žalobce nedoplatek u pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku nezaměstnanosti a u pojistného na všeobecné zdravotní pojištění. Dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je toto pojistné a příspěvek u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví nákladem, jen pokud byly zaplacený.

Proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole podal žalobce dne 27. 3. 2006 námitku, které finanční úřad rozhodnutím ze dne 11. 4. 2006, čj. 38524/06/105930/6382, nevyhověl.

Žalobce se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu u Krajského soudu v Českých Budějovicích domáhal vydání rozhodnutí, v němž se žalovanému zakazuje pokračovat v provádění úkonů daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002.

Nezákonnost daňové kontroly žalobce odůvodnil takto:

Daňová kontrola stále trvá, přičemž vybočuje ze zákonných mezí a porušuje ústavně zaručená práva žalobce, zejména pak právo na ochranu vlastnictví, omezuje právo podnikat a porušuje právo žalobce na spravedlivé řízení. Žalobci vznikla a nadále vzniká vážná újma, nezákonným postupem správce daně nelze dosáhnout cíle daňového řízení a proto není důvod, proč by žalovaný měl ve svém jednání pokračovat.

Správce daně provedl vůči žalobci v březnu 2006 první úkon daňové kontroly, přičemž ho neseznámil se skutečností, jaké daňové řízení v souladu s ustanovením § 21 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) s ním zahajuje. Protokol o ústním jednání ze dne 16. 3. 2006 potvrzuje, že žalobci nebylo sděleno nic o zahájení daňového řízení, ani neobsahuje informaci o skutečnosti, v jakém daňovém řízení je ona daňová kontrola vedena. Správce daně postupuje v rozporu se zásadou zákonnosti, když s žalobcem nezahájil řádně daňové řízení či řádným způsobem nesdělil žalobci, o jaké se jedná řízení, v jehož průběhu je vedena daňová kontrola.

Správce daně tím, že kontroluje zdaňovací období roku 2002 koná marné úkony, neboť již nelze dosáhnout cíle daňového řízení, protože pokud vznikla žalobci povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období v témže roce, pak lhůta pro dodatečné vyměření či doměření daně končí 31. 12. 2005. Názor správce daně vyjádřený v rozhodnutí o námitce, že daňová povinnost podat daňové přiznání za rok 2002 vznikla v roce 2003 je zjevně nesprávný. Žalovaný nerozlišuje vznik povinnosti podat daňové přiznání a lhůtu k podání. V případě žalobce navíc nebyl učiněn úkon dle § 47 daňového řádu, protože žalovaný nikdy nezpravil žalobce, že jeho úkony směřují k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně. Zahájení daňové kontroly, jak je zachyceno v protokole o ústním jednání ze dne 16. 3. 2006 není úkonem směřujícím k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně, když toto ze žádného úkonu správce daně nevyplývá. K zahájení daňové kontroly u žalobce tak doposud vůbec nedošlo. Z uvedeného plyne, že lhůta k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně za rok 2002 uplynula 31. 12. 2005.

Krajský soud žalobu, stejně jako návrh na vydání předběžného opatření, zamítl napadeným rozsudkem.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížností z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.. V kasační stížnosti vytkl krajskému soudu, že neučinil žádný závěr ohledně námitky, zda vůbec došlo k řádnému zahájení řízení a zcela pominul otázku, zda je vedeno daňové řízení. Soud pouze konstatoval, že daňová kontrola není vyměřovacím řízením a ani jeho nezbytnou součástí. Stěžovatel je toho názoru, že pokud mají být daňovému subjektu ukládány povinnosti, může se tak dít pouze v daňovém řízení. Již v žalobě namítal, že protokol, který byl sepsán při ústním jednání dne 16. 3. 2006 neobsahuje informaci v jakém daňovém řízení je ona daňová kontrola vedena. Pokud úkon, kterým má být zahájena daňová kontrola, neobsahuje takovou zásadní informaci, jedná se o úkon neurčitý a tudíž neplatný. Nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že neplatnost úkonu z hlediska neurčitosti nemůže nastat ve veřejném právu, a to z důvodu, že se jedná o pojem soukromého práva. Takový výklad je nepřijatelný a v rozporu s teorií práva, neboť v oblasti práva veřejného je na místě analogicky aplikovat teorii určitosti právního úkonu. To, že daňová kontrola je jako celek úkonem, vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, a nemůže se tedy jednat o daňové řízení. Z uvedeného je zřejmé, že daňové řízení bylo zahájeno v rozporu se zásadou zákonnosti, a proto je celé řízení nezákonné a jeho výsledky nemohou být využity v souladu s daňovým řádem pro dosažení cíle daňové kontroly.

Krajský soud dle stěžovatele nepochopil podstatu námitek vztahujících se ke stanovení počátku a konce prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 daňového řádu a závěr krajského soudu, že daňové přiznání lze podat až po uplynutí zdaňovacího období, není v souladu se zákonem. Zákon řeší lhůtu pro podání daňového přiznání, ale toto nelze zaměňovat s pojmem zdaňovací období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Daňové přiznání se podává ve lhůtě podle ustanovení § 40 daňového řádu, pokud není v ustanovení § 38m zákona o daních z příjmů stanoveno jinak. Krajský soud vůbec nerozlišuje pojmy vznik povinnosti podat daňové přiznání a lhůtu k podání. Daňovému subjektu ale nic nebrání v možnosti podat daňové přiznání již v průběhu příslušného roku. U daně z příjmů fyzických osob je právní úprava jasnější, neboť povinnost podat daňové přiznání má každý, jehož roční příjmy přesáhly částku 15 000 Kč. Lhůta pro podání přiznání pak končí 31. 3. či 30. 6. roku následujícího. Ustanovení § 5 zákona o daních z příjmů, o které se názor krajského soudu opírá, se vztahuje toliko k fyzickým osobám, nikoliv k osobám právnickým. Ani při použití správního ustanovení zákon, nelze dospět k závěru, že daňové přiznání není možno podat před koncem příslušného zdaňovacího období. Stěžovateli tedy vznikla povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2002 v témže roce a lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu tudíž počala běžet dne 31. 12. 2002 a skončila dne 31. 12. 2005.

Krajský soud zcela pominul námitku, že ze zahájení daňové kontroly není patrné, zda se jedná o úkon směřující k dodatečnému vyměření daně. K prolomení prekluzivní lhůty nemohlo dojít, neboť nebyl učiněn žádný úkon, který by vyvolal účinky podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, a stěžovatel o takovém úkonu nebyl zpraven. Lhůta pro takový úkon proto marně uplynula dnem 31. 12. 2005. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení a současně přiznal kasační stížnosti odkladný účinek.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k podané žalobě. K námitce týkající se způsobu zahájení daňové kontroly uvedl, že daňová kontrola upravená v § 16 daňového řádu je jediným úkonem. Toto potvrzuje i ustanovení § 41 odst. 2 citovaného zákona. Z judikatury pak lze dovodit, že daňová kontrola nevykazuje znaky řízení, ale úkonu, který začíná dnem zahájení daňové kontroly a končí dnem projednání zprávy o kontrole. Cituje rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 512/02: *„Daňová kontrola není samostatným řízením či určitou etapou řízení koncentrovanou pouze k určité fázi daňového řízení, ale představuje svého druhu úkon či procesní postup správce daně ...“*. Daňová kontrola je zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není omezena pouze na některé stadium daňového řízení. Daňová kontrola, která je v současné době prováděna u stěžovatele, je vedena v rámci vyměřovacího řízení. Pokud jde o lhůtu k doměření daně, vyjádřil finanční úřad nesouhlas se závěrem stěžovatele. V této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52 a ze dne 8. 2. 2005, čj. 2 Afs 16/2004 - 79. K tomu finanční úřad konstatoval, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s těmito rozsudky a zároveň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly je úkon směřující k dodatečnému stanovení daňové povinnosti v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 citovaného zákona a o tomto úkonu byl stěžovatel zpraven, protože jeho jednatel protokol o zahájení této kontroly podepsal. Protokol o zahájení daňové kontroly byl podepsán dne 16. 3. 2006, prekluzivní lhůta k vyměření daně za zdaňovací období roku 2002 měla skončit 31. 12. 2006, byl tedy v jejím průběhu učiněn úkon, než má za následek přerušování jejího běhu. S ohledem na výše uvedené skutečnosti finanční úřad navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Stěžovatel v odpovědi na vyjádření finančního úřadu ke kasační stížnosti uvedl, že pokud tento odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, zabývá se pouze otázkou, zda je daňová kontrola úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, ale neřeší otázku, jaké náležitosti má mít zahájení daňové kontroly, resp. jak má probíhat. Domnívá se, že pro řádné rozhodnutí ve věci je třeba zabývat se podrobně problematikou úkonu a daňového řízení, což v odpovědi činí a zdůrazňuje závěr, že činí-li správce daně nějaký úkon, musí být z jeho obsahu nade vše pochybnost jasně, o jaký úkon se jedná. K prolomení lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu může dojít pouze za současného splnění tří podmínek: 1) byl učiněn úkon (pokud je daňová kontrola úkonem jako celek, pak zahájení kontroly není úkonem), 2) úkon musí směřovat k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (v případě ukončení daňové kontroly bez nálezu nelze konstatovat, že k tomuto směřuje), 3) o úkonu musí být daňový subjekt zpraven (v opačném případě, není-li daňovému subjektu známo, jaké úkony vůči němu správce daně činí, je zde dán rozpor s ustanovením § 34 občanského zákoníku). Zahájení daňové kontroly může být úkonem směřujícím k dodatečnému stanovení daně za podmínek, že je zahájena v souladu s § 16 daňového řádu, standardně sepsáním protokolu. V protokolu správce daně seznámí daňový subjekt se zahájeným daňovým řízením, v jehož průběhu bude provedena daňová kontrola, poučí jej o právech a povinnostech a upozorní jej na důsledky ustanovení § 41 daňového řádu. Současně poučí daňový subjekt o skutečnosti, že se jedná o úkon směřující k dodatečnému vyměření daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti 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 přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že dne 16. 3. 2006 byl sepsán protokol o ústním jednání, čj. 23073/06/105930/5479, s osobou oprávněnou jednat za stěžovatele. Předmětem ústního jednání bylo projednání výsledků zjištění kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2003 a zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Z protokolu o ústním jednání vyplývá, že správce daně v průběhu daňové předchozí kontroly (za zdaňovací období roku 2001 a 2003) zjistil, že stěžovatel v roce 2002 vykazoval nedoplatek u pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku nezaměstnanosti a u pojistného na všeobecné zdravotní pojištění. Dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů je toto pojistné a příspěvek u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví nákladem, jen pokud byly zaplacený. Z tohoto důvodu byla zahajována daňová kontrola. Protokol byl podepsán jednatelem stěžovatele, bez námitek. Dne 29.3.2006 byla správci daně doručena námitka stěžovatele proti postupu pracovníka správce daně. Námitky směřovaly proti zahájení daňového řízení, v nich byla uplatněna námitka prekluze ve vztahu ke zdaňovacímu období 2002 a námitka k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů. O nich rozhodl správce daně dne 11. 4. 2006 tak, že jim nevyhověl. Rozhodnutí bylo doručeno stěžovateli dne 14. 4. 2006.

Stěžovatel nedůvodně namítá, že daňové řízení bylo zahájeno v rozporu se zásadou zákonnosti a že výsledky tohoto řízení nemohou být podkladem pro dosažení cíle daňové kontroly, resp. daňového řízení. Stejně tak nelze souhlasit s jeho názorem, že daňová kontrola musí být vedena v rámci řádně započatého daňového řízení a pokud tomu tak není, jedná se o úkon neurčitý a neplatný při využití analogie určitosti právního úkonu podle ustanovení § 34 a násl. občanského zákoníku a dále, že daňová kontrola je úkonem jako celek a aby mohlo dojít k aplikaci ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, musí být úkon ukončen.

Nejvyšší správní soud při úvaze o této námitce vychází ze systematického členění daňového řádu, v němž je institut daňové kontroly upraven v části první (Obecná ustanovení), stejně jako další obecné instituty zahrnující např. zastupování, lhůty, místní šetření, doručování, apod., na rozdíl od části druhé (Řízení přípravné, § 33 až 39), části třetí (Řízení vyměřovací, § 40 až 47), části čtvrté a páté (Řádné opravné prostředky, Mimořádné opravné prostředky), atd. Již z tohoto začlenění institutu daňové kontroly vyplývá, že se jedná o úkon. Nejvyšší správní soud vymezil daňovou kontrolu vůči daňovému řízení v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, v němž uvedl: „*Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004-60, publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS, pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v daňovém řádu – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly.*

Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vplynuvších. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, Sb.n.u.ÚS, sv. 30, č. 63, s.129 tak, že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně.“ V tomto směru se krajský soud se žalobními námitkami vypořádal dostatečným způsobem a v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Se zřetelem k uvedenému nelze přisvědčit námitce, že k zahájení daňové kontroly nedošlo v souladu s ustanovením § 21 daňového řádu, neboť správce daně nezahájil řádně daňovou kontrolu, protože tato byla zahájena při ústním jednání, o kterém byl sepsán protokol, který ale neobsahuje informaci, v jakém daňovém řízení je ona daňová kontrola vedena. O tomto úkonu byl stěžovatel řádně vyrozuměn, neboť s jeho jednatelem byl sepsán protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo krom projednání výsledku kontrolního zjištění daně z příjmů právnických osob za rok 2001 a 2003 také zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002. V protokolu o zahájení daňové kontroly je specifikováno zdaňovací období, kterého se týká prověřování základu daně a daně, stejně tak důvod, který vedl správce daně k zahájení daňové kontroly (stěžovatel v roce 2002 vykazoval nedoplatek u pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku nezaměstnanosti a u pojistného na všeobecné zdravotní pojištění jakožto náklad). Nelze tedy hovořit o neurčitosti nebo neplatnosti tohoto úkonu, jak se toho stěžovatel dovolává. Pokud stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu ohledně vyloučení analogie, měl řádně specifikovat, v čem spatřuje rozpor takto provedeného výkladu soudu s teorií práva, na kterou se odvolává.

Námitka spočívající v tom, že daňová kontrola může být úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu pouze za situace, že byl nejen úkon učiněn (zahájen), ale i ukončen, není důvodná. Zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS). K tomu Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že pokud by přistoupil na výklad stěžovatele, pak s ukončením úkonu - daňové kontroly by musel soud řízení o žalobě zastavit podle ustanovení § 86 s. ř. s., neboť zásah by již netrval. V praxi by pak ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. nemohlo být pro potřeby ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu, kterým bezesporu daňová kontrola jako celek je, v podstatě nikdy aplikováno.

Důvodná není ani námitka stěžovatele, že k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002 došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. Podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu 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. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží podle odst. 2 citovaného ustanovení 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.

Podle ustanovení § 17a zákona o daních z příjmů je zdaňovacím obdobím a) kalendářní rok, b) hospodářský rok, c) období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než kalendářní rok.

Z výše uvedeného vyplývá, že zdaňovacím obdobím poplatníků daně z příjmů právnických osob je kalendářní rok, hospodářský rok nebo jiný časový úsek. Nemůže být proto v předmětné věci sporu o tom, že posledním dnem lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob je 31. březen, neboť daňové přiznání se podává do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období, resp. 30. červen za splnění podmínek stanovených zákonem. Zdaňovacím obdobím stěžovatelky jako poplatníka daně z příjmů právnických osob, byl kalendářní rok, tedy období od 00:00 hod. 1. 1. do 24:00 hod. 31. 12. toho kterého roku. Jestliže ustanovení § 40 odst. 16 daňového řádu stanoví, že poplatník je povinen v daňovém přiznání si daň sám vypočítat a uvést případné slevy, výjimky a další zvýhodnění pro něj plynoucí a vyčíslit jejich výši, pak nelze dospět k jinému závěru než k tomu, že teprve po skončení zdaňovacího období (kalendářního roku, který je shodný s účetním obdobím) po uzavření účetních knih lze provést účetní závěrku. Teprve pak je možné si učinit úsudek o tom, jaký má být základ daně a daň. Stěžovateli tak vznikla povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2002 nejdříve dne 1. 1. 2003. Závěr stěžovatele o okamžiku vzniku povinnosti podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2002 již v průběhu tohoto roku není správný, stejně tak ani její závěr o uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. K marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 by došlo dne 31. 12. 2006, neboť tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, tj. od konce roku 2003 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Aps 5/2006 - 98, publikovaný pod č. 1304/2007 Sb. NSS). K tomu ovšem nemohlo dojít, neboť v průběhu prekluzivní lhůty byl správcem daně učiněn úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu