



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **U., spol. s r. o.**, zast. Mgr. Karlem Kadlecem, advokátem v Praze, Opletalova 5, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Prahu 5**, se sídlem v Praze, Peroutkova 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 11 Ca 131/2006 – 23,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím v nezákonně prováděné daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ze strany Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „žalovaný“), zamítnuta.

Stěžovatel se neztotožňuje s právním posouzením městského soudu ohledně stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Má za to, že právní úprava prekluzivní lhůty v daňovém řádu nesplňuje atributy právního státu, počátek běhu prekluzivní lhůty není stanoven způsobem předvídatelným, jednoznačným, nevzbuzujícím pochybnosti ani možnosti nejednoznačného výkladu. Úprava prekluzivní lhůty dle stěžovatele umožňuje alternativní výklady. Kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 byla

u stěžovatele zahájena dne 29. 8. 2005. Stěžovatel na rozdíl od závěrů soudu, v předchozím řízení tvrdil, že povinnost podat daňové přiznání vznikla ve zdaňovacím období roku 2001. Městský soud ve svém rozhodnutí zdůraznil rozdíl mezi povinnostmi podat daňové přiznání a vznikem daňové povinnosti jako takové. Spornou otázkou dle stěžovatele zůstává, kdy vzniká povinnost podat daňové přiznání. Ustanovení § 47 daňového řádu upravuje prekluzivní lhůtu obecně pro všechny daně (s výjimkou dále uvedenou). Výklad běhu prekluzivní lhůty má obecně důsledky a vtaňuje se ke všem daním, u nichž je zánik práva vyměřit nebo doměřit daň nebo přiznat nárok na daňový odpočet upraven tímto ustanovením. Soud proto měl posuzovat právní otázku nejen ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, ale ve vztahu ke všem daním, jichž se dotýká.

Soud svým výkladem připouští možnost změnit počátek běhu prekluzivní lhůty skutečnostmi, o kterých rozhoduje sám daňový subjekt, připouští vznik nedůvodné nerovnosti v právech a povinnostech poplatníků či plátců jednotlivých daní, a v některých případech neumožňuje transparentně určit okamžik, od kterého se odvíjí počátek běhu prekluzivní lhůty.

Ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu obsahuje několik nejasností, s jejichž následkem není prekluzivní lhůta stanovena způsobem předvídatelným, jednoznačným, nevzbuzujícím pochybnosti ani možnosti nejednoznačného výkladu. Dvojitá úprava počátku běhu prekluzivní lhůty vzbuzuje pochybnosti o významu právní normy. Bez dalšího nelze jednoznačně určit, zda jde o právní úpravu dvou odlišných počátků běhu lhůty, nebo zda jde o vymezení stejného počátku lhůty zohledňující skutečnost, že hmotná či procesní povinnost nemusí vůbec vzniknout. Stěžovatel je toho názoru, že znění citovaného ustanovení je dáno nutností určit počátek běhu prekluzivní lhůty bez ohledu na to, zda vznikla daňová povinnost nebo povinnost podat daňové přiznání. Pokud by citované ustanovení obsahovalo lhůtu vázanou toliko na vznik daňové povinnosti, postrádala by právní úprava lhůtu, ve které lze vyměřit daň na základě daňového přiznání za období, ve kterém daňová povinnost nevznikla (typicky přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období, ve kterém nevznikla ani povinnost přiznat daň na výstupu ani nárok na odpočet daně).

Právní norma upravující počátek běhu lhůty odvozený od vzniku daňové povinnosti není ve vztahu *tex specialis* vůči právní normě upravující počátek běhu lhůty odvozený od vzniku povinnosti podat daňové přiznání. Dvojitá úprava není dána potřebou odlišného počátku běhu lhůty, ale úplností právní normy, která musí dopadat i na případy, kdy vznikla povinnost podat daňové přiznání, aniž by současně vznikla daňová povinnost. Podáním daňového přiznání je ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu zahájeno daňové řízení a úpravou v § 47 odst. 1 daňového řádu je určena lhůta, ve které je nejpozději možné ukončit řízení vyměřením či doměřením daně.

Pojem „zdaňovací období“ použitý v § 47 odst. 1 daňového řádu jako vymezení období, od jehož konce se odvíjí běh prekluzivní lhůty, nelze vykládat ve významu, který má ve zvláštních daňových zákonech upravujících jednotlivé daně. Vymezení zdaňovacího období jednotlivých daní obsahují zvláštní daňové zákony. Daňový řád vlastní úpravu tohoto pojmu nemá. Povinnost podat daňové přiznání zvláštní daňové zákony ukládají nejen za zdaňovací období, ale též za část zdaňovacího období nebo za období, které není ani zdaňovacím obdobím ani částí zdaňovacího období. Na základě těchto přiznání se vyměřuje daň. Je nepochybné, že také u daně vyměřované za část zdaňovacího období nebo za období bez přívlastku musí být transparentním způsobem stanoven počátek běhu prekluzivní lhůty, což ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu nesplňuje. Tato právní nejistota existovala již v roce 2001 a stále trvá, přestože byl daňový řád mnohokrát novelizován.

Jazykový výklad § 47 odst. 1 daňového řádu by vedl k závěru, že nelze určit počátek běhu prekluzivní lhůty, vznikne-li povinnost podat přiznání v období, které není zdaňovacím obdobím. Tento výklad je nezbytné odmítnout jako absurdní. Nicméně samotná existence takového výkladu právní normy při použití jedné ze základních výkladových metod je prvkem nejistoty. Stěžovatel má za to, že pojem „zdaňovací období“ použitý v § 47 odst. 1 daňového řádu je možné vyložit ve vztahu k § 40 odst. 17 daňového řádu. Zdaňovacím obdobím se pro účely určení počátku běhu prekluzivní lhůty rozumí takové období, v němž se samostatně posuzují skutečnosti rozhodné pro vyměření daně.

Soud v posuzovaném konkrétním případě zastává názor, že povinnost podat daňové přiznání za rok 2001 vznikla v roce 2002 (nejpozději do 30. 6. 2002). Soud posoudil právní otázku vzniku povinnosti podat daňové přiznání tak, že tato povinnost vzniká po uplynutí období, za které se daňové přiznání podává, a to někdy v průběhu lhůty pro jeho podání, nejpozději však poslední den této lhůty. Nepřesnost, které se soud dopustil v citaci ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném pro rok 2001 na straně 3 rozsudku, zjevně neměla na posouzení právní otázky zásadní vliv.

Stěžovatel považuje za nesprávné již samotné východisko posouzení právní otázky.

Vznik povinnosti rozhodné pro určení počátku běhu lhůty u tak závažné právní skutečnosti, jakou je prekluze práva, nemůže být vázán na procesní lhůtu. Marným uplynutím prekluzivní lhůty uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu zaniká právo vyměřit nebo doměřit daň. Prekluzivní lhůta by měla být stanovena pro všechny subjekty shodně. Pokud by stát přiznával určité skupině osob více či méně práv nebo povinností než ostatním, měl by tak činit pouze ve veřejném zájmu a odůvodněně. Počátek lhůty pro prekluzi práv za nějaké období soud spojuje s koncem období následujícího. Konec následujícího období se může u různých subjektů lišit. Tím dochází k různému počátku běhu prekluzivní lhůty i k různému okamžiku, kdy nastává prekluze.

Stěžovatel svá tvrzení uvádí na příkladech. Dochází k závěrům, že prekluzivní lhůta

- se odvozuje od skutečnosti, zda daňový subjekt změnil účetní období nebo nikoli.
- se odvozuje od skutečnosti, zda daňový subjekt udělil daňovému poradci plnou moc pro zpracování a předložení daňového přiznání nebo nikoli.
- se odvíjí od toho, zda daňový subjekt podal žádost dle § 40 odst. 6 daňového řádu.
- se odvíjí od rozhodnutí správce (žádosti vyhoví nebo ji zamítne, případně ji prodlouží).
- se odvozuje od skutečnosti, zda poslední den lhůty pro podání daňového přiznání připadne na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek nebo nikoli.

Uvedené důsledky nesprávného posouzení právní otázky nejsou jen výjimkou platnou pro případ změny účetního období nebo výhradně pro daň z příjmů právnických osob. K obdobným závěrům lze dojít při počátku běhu prekluzivní lhůty v případech fúze nebo převodu mění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva. Nepříjatelné důsledky má výklad soudu na běh prekluzivní lhůty u daně z přidané hodnoty.

Dokonce i ve zdánlivě nesporném případě daně z příjmů fyzických osob, kde je délka zdaňovacího období stanovena výslovně v § 5 odst. 1 ZDP jako kalendářní rok a nelze ji nijak změnit, vyvolává nesprávné posouzení právní otázky soudem pochybnosti o určení počátku běhu prekluzivní lhůty. Fyzické osobě daňovému subjektu, jehož příjmy nedosáhly limitu podle § 38g odst. 1 ZDP, nebo u něhož jsou splněny podmínky podle § 38g odst. 2 ZDP (patrně většina zaměstnanců), nevzniká povinnost podat daňové přiznání. Nelze na něj vztahovat ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu. Počátek běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu se u něj bude odvozovat od konce kalendářního roku, ve kterém vznikla daňová povinnost. Daňový subjekt se může rozhodnout podat daňové přiznání ve lhůtě podle § 40 odst. 3 daňového řádu, ačkoliv povinnost podat daňové přiznání nemá. Důvody takového úkonu daňového subjektu (dobrovolného podání daňového přiznání) nejsou pro posouzení právní otázky relevantní, ale nejde jen o zcela hypotetický příklad, jak by se mohlo zdát. Přeplatek na zálohách na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků je mnohdy účelnější žádat na správci daně než na svém zaměstnavateli postupem podle § 38ch ZDP.

S použitím posouzení právní otázky soudem lze dojít jen ke dvěma závěrům.

1) Prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň fyzickým osobám, které podaly daňové přiznání dobrovolně, nastává o jeden kalendářní rok dříve než ostatním fyzickým osobám, kterým se daň vyměřuje na základě podaného daňového přiznání. To v případě, že počátek běhu prekluzivní lhůty se u nich odvíjí od konce kalendářního roku, v němž vznikla daňová povinnost, neboť jim nevznikla povinnost podat daňové přiznání. Jde o zjevně nedůvodnou nerovnost, neboť z hlediska práv a povinností daňovému subjektu ohledně tvrzené daňové povinnosti není mezi těmito skupinami osob rozdíl.

2) Prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň fyzickým osobám, podaly daňové přiznání dobrovolně, nastává shodně jako ostatním fyzickým osobám, kterým se daň vyměřuje na základě podaného daňového přiznání. To v případě, že počátek běhu prekluzivní lhůty se u nich odvíjí od konce kalendářního roku, v němž podaly daňové přiznání podle § 40 odst. 3 daňového řádu, a tím splnily svou „povinnost“. Pak se ovšem prekluzivní lhůta odvíjí od skutečnosti, zda se daňový subjekt nemající povinnost podat daňové přiznání rozhodne přiznání podat nebo nikoli.

Nelze jednoznačně určit počátek běhu prekluzivní lhůty u fyzických osob, které podaly daňové přiznání, ač jim povinnost podat daňové přiznání nevznikla.

Popsané důsledky napadeného posouzení právní otázky vzniku povinnosti podat daňové přiznání jsou podle názoru stěžovatele v přímém rozporu se závěry, které Nejvyšší správní soud zaujal k prekluzi práva vyměřit daň. Stěžovatel má za to, že připuštěním takového postupu vznikají mezi skupinami osob (poplatníků či plátců daní) nerovnosti stejného charakteru jako nerovnost, jejíž nepřipustnost Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69. Stát by tak přiznával určité skupině osob více či méně práv nebo povinností než ostatním, přičemž v posuzované věci

nejde o případ odůvodněný a ve veřejném zájmu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. srpna 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46 vyloučil, že by prekluzivní lhůta mohla být odvozována od skutečností, u kterých o tom, zda nastanou, rozhoduje sám daňový subjekt. Výklad prekluzivní lhůty uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k procesní lhůtě pro podání daňového přiznání takový postup umožňuje.

Na základě výše uvedené argumentace je stěžovatel přesvědčen, že posouzení právní otázky vzniku povinnosti podat daňové přiznání ve vztahu k běhu či konci prekluzivní lhůty tak, jak jej učinil soud v napadeném rozhodnutí, je nesprávné. Úkony daňového subjektu či správce daně mající vliv na běh či konec lhůty pro podání daňového přiznání (např. udělení plné moci, prodloužení lhůty na základě žádosti) by na běh prekluzivní lhůty již vliv neměly, ale jinak nadále platí výše uvedené závěry o nepřijatelnosti takového výkladu.

Stěžovatel se neztotožňuje s názorem soudu, že vznik povinnosti podat daňové přiznání, jako skutečnosti rozhodné pro určení počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, lze ztotožnit se vznikem procesní povinnosti podat daňové přiznání. Nelze odhlédnout od toho, že ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu neumožňuje určit počátek běhu prekluzivní lhůty v případě, že ve zdaňovacím období nevznikne ani procesní povinnost podat daňové přiznání a současně nevznikne ani daňová povinnost.

Stěžovatel má za to, že ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu je třeba vykládat ve vztahu k § 40 odst. 15 daňového řádu. Vznik povinnosti podat daňové přiznání je v § 47 odst. 1 daňového řádu použitý ve smyslu vzniku povinnosti daňového subjektu tvrdit zákonem stanovené skutečnosti ohledně své daňové povinnosti. Při takovém výkladu je možné určit počátek běhu prekluzivní lhůty i v případech, kdy daňová povinnost nevzniká a nevzniká ani procesní povinnost podat daňové přiznání.

Základní podmínkou vzniku povinnosti podat daňové přiznání je, aby konkrétní subjekt práva vůbec byl daňovým subjektem ve vztahu k té které dani. Pokud by jím nebyl, nemůže mu vůbec vzniknout subjektivní povinnost podávat daňové přiznání k této dani. Daňový řád upravuje tuto problematiku v § 6 a s použitím úpravy poplatníků a plátců daně v jednotlivých daňových zákonech je možné určit, zda je konkrétní fyzická osoba nebo právnická osoba (či její složka) daňovým subjektem. Časové určení vzniku subjektivní povinnosti podat daňové přiznání lze jen obtížně vyložit jinak, než jako okamžik, ve kterém dochází ke změně stavu povinností subjektu práva. Stav, kdy povinnost podat daňové přiznání za nějaké období subjekt práva nemá, se mění na stav, kdy tuto povinnost již má.

Z toho plyne druhá základní podmínka vzniku povinnosti podat daňové přiznání, kterou je existence období, v němž je subjekt práva též daňovým subjektem (tedy subjektem práva, kterému právní norma ukládá povinnost tvrzení), příp. v něm nastávají další skutečnosti, se kterými zákon spojuje povinnost tvrzení. Kromě těchto dvou základních podmínek pak může právní norma stanovit další podmínky a omezení. Nespojuje-li zvláštní daňový předpis povinnost podat daňové přiznání s žádnými dalšími podmínkami, pak samotná existence daňového subjektu první den období má za následek vznik subjektivní povinnosti podat daňové přiznání, od kterého se odvozuje prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu, tj. vznik povinnosti daňového subjektu tvrdit zákonem stanovené skutečnosti ohledně své daňové povinnosti. Na povinnosti tvrzení daňového subjektu pak již nemůže nic změnit, zda je povinen podat daňové přiznání a kdy tak musí učinit, ani to, zda daňová povinnost skutečně vznikne nebo nikoli. Povinnost podat daňové přiznání (ve smyslu nést

břemeno tvrzení) může zaniknout buď splněním, nebo uplynutím doby, po kterou jsou zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti pro vyměření (§ 40 odst. 15), tj. uplynutím prekluzivní lhůty.

Znění ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu neumožňuje nalézt uspokojivý jazykový výklad. Některé důvody byly naznačeny v předchozím textu, dalšími je použití neznámé formy plnění břemena tvrzení - hlášení (vedle daňového přiznání), či naopak absence pojmu vyúčtování (§ 69 odst. 2 daňového řádu). Nelze ani doslovně vykládat pojmy vyměřit nebo doměřit daň. U daně, kterou je plátce povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, nepochybně také musí existovat prekluzivní lhůta, ve které lze takovou daň plátcí předepsat k přímému placení, přestože nejde o vyměření daně ve smyslu, v jakém jej používají jiná ustanovení daňového řádu.

Ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu je proto třeba vykládat z hlediska účelu, který má v daňovém systému prekluze práva vyměřit daň. Rozhodujícím se pak jeví ustanovení § 40 odst. 15 daňového řádu. Prekluzivní lhůta vymezuje dobu, po kterou jsou subjektům práva zachována práva a povinnosti daňového subjektu ohledně daňové povinnosti. Bez ohledu na to, zda jim daňová povinnost vznikla, nebo nikoli. Bez ohledu na to, zda jim vznikla procesní povinnost podat daňové přiznání či jinak splnit povinnost tvrdit zákonem stanovené skutečnosti ohledně své daňové povinnosti, nebo nikoli. Bez ohledu na to, zda jsou stále daňovými subjekty, nebo zda jimi přestaly být. Nastíněný výklad splňuje požadavky, které jsou kladeny na právní jistotu v oblasti prekluze práva.

Soud považuje za absurdní výklad vedoucí k závěru, že by počátek lhůty k podání daňového přiznání zasahoval do samotného zdaňovacího období, za které je daň přiznávána. Výši daňového základu by podle názoru soudu nebylo možné přesně stanovit, popřípadě by nebylo možné splnit povinnosti vůči správci daně pouhým jedním daňovým přiznáním. Běžně tato situace nastává u čtvrtletních plátců DPH při zrušení registrace v průběhu čtvrtletí. Tyto daňové subjekty znají mimo jakoukoliv pochybnost již před koncem zdaňovacího období svou daňovou povinnost. Svou povinnost mohou splnit jedním daňovým přiznáním podaným ještě před koncem čtvrtletního zdaňovacího období.

Na vznik povinnosti podat daňové přiznání nemůže mít vliv, zda je daňový subjekt objektivně schopen přiznat výši své daňové povinnosti. Stěžovatel si není vědom svého tvrzení, že by počátek procesní lhůty zasahoval do zdaňovacího období, jak uvádí soud. Stěžovatel tvrdil, že nejdříve vznikne povinnost podat daňové přiznání a teprve poté může začít běžet procesní lhůta pro splnění této povinnosti. Ve vztahu k procesní lhůtě je to naopak výklad soudu, který připouští jistý paradox.

V § 40 odst. 3 daňového řádu je stanovena tříměsíční resp. šestiměsíční lhůta po uplynutí zdaňovacího období ke splnění povinnosti podat daňové přiznání. Bere se za samozřejmé, že posledním dnem této lhůty je 31. březen resp. 30. červen. Aby mohla lhůta končit posledním dnem měsíce března nebo června, musí být ve smyslu § 14 odst. 6 a 7 daňového řádu 31. prosinec právě tím dnem, kdy nastala skutečnost určující počátek lhůty, tj. dnem uplynutí zdaňovacího období. Den, kdy nastává skutečnost určující počátek běhu procesní lhůty stanovené pro splnění nějaké povinnosti, nemůže předcházet vlastnímu vzniku této povinnosti.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 1. 11. 2006. Plně se ztotožňuje rozhodnutím městského soudu vyjádřeným ve výše uvedeném rozsudku ve věci a na rozdíl od stěžovatele se domnívá, že rozsudek spočívá na správném posouzení právní otázky výkladu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel dle žalovaného zcela pomíjí jak logický, tak i teleologický výklad. Dle logického výkladu uvedeného ustanovení, nelze toto ustanovení jinak vyložit, než tak, že běh lhůty počíná od úkonu podání daňového přiznání, jímž daňový subjekt nese břemeno tvrzení, nebo od konce lhůty, v níž povinnost tohoto břemene měl, ale neplnil. V průběhu lhůty pro podání přiznání, kdy již začala dle stěžovatele běžet lhůta pro vyměření daně, nelze totiž daňovou povinnost ani přezkoumávat, ani vyměřit a to ani v případě, že daňové přiznání bylo podáno před ukončením této lhůty.

Z hlediska teleologického výkladu tohoto ustanovení je pak zřejmý úmysl zákonodárce počítat běh lhůty od povinnosti daňového subjektu nést břemeno tvrzení v tom smyslu, že v daňovém řízení břemeno tvrzení musí předcházet břemenu dokazování, byť i jen z toho důvodu, aby bylo možno důkazní břemeno mezi zúčastněné osoby na řízení rozložit. Daňový řád neumožňuje přezkoumání daňové povinnosti, aniž by předtím bylo uloženo daňovému subjektu břemeno tvrzení. Nelze tedy počítat počátek běhu lhůty od vzniku daňové povinnosti, kterou je úkon podléhající dani, nebo souhrn týchž úkonů, za určité, zákonem stanovené časové období - zdaňovací období. Za počátek lhůty pro vyměření a tedy i lhůty pro pravomocné přezkoumání daňové povinnosti, je nutno považovat úkon plnění povinnosti nést břemeno tvrzení (daňové přiznání, hlášení) nebo uplynutí lhůty pro tuto povinnost stanovené. Stěžovateli vznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 dne v souladu s ustanovením § 40 odst. 3 daňového řádu nejpozději k 1. 7. 2002. Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob vznikla v roce 2002 a prekluzivní lhůta běží 3 roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání podat tj. tři roky od konce r. 2002 - prekluzivní lhůta končí 31. 12. 2005. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2001 byla zahájena dne 29. 8. 2005 při ústním jednání zaznamenaném do protokolu č. j. 315012/05/005935/2076 v sídle stěžovatele, za přítomnosti smluvního zástupce. Správce daně tedy provedl úkon před uplynutím prekluzivní lhůty a o tomto úkonu byl daňový subjekt zpraven. Od konce roku 2005 začala tedy běžet tříletá lhůta pro dodatečné vyměření znovu. Provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2001, zahájené dne 29. 8. 2005, není nezákonným postupem správního orgánu, ale uplatněním jeho zákonných práv a povinností při správě daní.

Navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z předloženého spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 29. 8. 2005 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 až 2004. Proti požadavku správce daně o předložení dokladů k daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2001 podal stěžovatel dne 28. 2. 2006 námitku prekluze práva daň vyměřit a doměřit. Podané námitce žalovaný nevyhověl rozhodnutím ze dne 14. 3. 2006.

Městský soud přezkoumal žalobu stěžovatele podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího s. ř. s. a dospěl k závěru, že tato není důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí městský soud konstatoval, že povinnost podat daňové přiznání a daňová povinnost jsou dva rozdílné právní

instituty. Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob může z povahy věci vzniknout teprve tehdy, pokud je již zřejmé, jaké výše dosáhly příjmy v tom kterém zdaňovacím období a jaká je konkrétní výše daňové povinnosti. Opačný výklad by dle názoru městského soudu vedl k absurdním závěrům. To proto, že počátek lhůty k podání daňového přiznání by zasahoval do samotného zdaňovacího období, za které je daň přiznávána. Městský soud uzavřel, že zdaňovacím obdobím, ve kterém vzniká povinnost podat daňové přiznání, není zdaňovací období, ve kterém vzniká daňová povinnost, ale období následující. Nelze vyloučit, že daňový subjekt podá daňové přiznání dříve, než je k tomu povine, prekluzivní lhůta je však stanovena tak, že její běh je vázán na zákonem stanovenou povinnost podat daňové přiznání, nikoli na to, kdy je fakticky podáno. Počátek běhu prekluzivní lhůty v daném případě tak spadá k datu 1. 1. 2003 a její konec připadne na 31. 12. 2005. Kontrola za předmětné zdaňovací tak není nezákonným zásahem, neboť nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobu stěžovatele městský soud zamítl.

Kasační stížnost stěžovatel je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem, týkající se určení počátku běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], když dle stěžovatele městský soud v odůvodnění rozsudku neuvedl, proč a v čem se konkrétně stěžovatel ohledně výkladu § 47 daňového řádu. Městský soud se měl dle stěžovatele posouzením otázky běhu prekluzivní lhůty zabývat nikoli pouze ve vztahu k dani z příjmů, ale taktéž ve vztahu ke všem daním.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením, zda napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností, neboť v takovém případě by již nebylo třeba vážit o dalších kasačních námitkách.

Námitka stěžovatele, že se městský soud ve svém rozsudku nevypořádal řádně s jeho argumentací, a neuvedl, v čem se konkrétně stěžovatel při výkladu běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu mylí, je neopodstatněná. Z napadeného rozsudku a taktéž se samotného textu kasační stížnosti, je zřejmé, že se městský soud k namítanému posouzení počátku běhu prekluzivní lhůty vyjadřoval, přičemž se s výkladem stěžovatele neztotožnil. Své závěry opřel o gramatický a logický výklad ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu a taktéž poukázal na praktickou neproveditelnost stěžovatelem zastávaného názoru. V projednávané věci byl předmětem přezkumu postup žalovaného při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob a to s ohledem na vznesenou námitku prekluze práva daň vyměřit a doměřit. V takovém případě pak nebyl městský soud povinen provádět výklad aplikovaného ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu ve vztahu ke všem daním, jak se mylně domnívá stěžovatel. Vyložil-li městský soud citované ustanovení pouze ve vztahu k projednávané dani z příjmů právnických osob a posoudil jej tak ve vztahu k ustanovení § 17 ZDP, vyhovuje jeho odůvodnění požadavkům zákona a absenci obecného výkladu počátku běhu prekluzivní lhůty u ostatních daní tak nelze účinně namítat.

Stejně tak nelze napadený rozsudek shledat nepřezkoumatelným, když v odůvodnění městský soud citoval ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu nikoli ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2001, jak soud výslovně uvedl, nýbrž ve znění před 1. 1. 2001 (tj. před nabytím účinnosti zákona č. 492/2000Sb.). Toto pochybení není způsobilé ovlivnit zákonnost napadeného rozsudku, neboť znění citovaného ustanovení § 40 odst. 3 zůstalo obsahově totožné, přičemž se měnila pouze slovní terminologie (konec lhůty pro podání daňového přiznání doposavad určen daty „31. března roku následujícího po uplynutí ročního“ byl nahrazen slovy „tří měsíců po uplynutí“ a text „prodlužuje se lhůta k podání přiznání do 30. června roku následujícího“ byl nahrazen slovy „podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců“).

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a dále se zaměřil na přezkum toho, zda se městský soud nedopustil nesprávného právního posouzení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Domáhal-li se stěžovatel v předcházejícím řízení vydání rozhodnutí, kterým by městský soud žalovanému zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole, jednalo se o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. Podle tohoto ustanovení každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

V přezkoumávané věci byla za zásah stěžovatelem označena daňová kontrola. Ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaného pod č. 735/2006 Sb. NSS, „zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Stěžovatel nezákonnost zásahu spatřuje v provádění daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2001 přesto, že uplynula prekluzivní lhůta dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje námitku mířící do nesprávného právního posouzení otázky počátku běhu prekluzivní lhůty stanovené v citovaném ustanovení, v jehož smyslu zpochybňuje zákonnost prováděné daňové kontroly. Pro posouzení důvodnosti uvedené námitky je rozhodujícím hlediskem určení počátku a konce běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

Dle názoru stěžovatele je v předmětné věci sporné, kdy vzniká povinnost podat daňové přiznání. Stěžovatel se neztotožňuje s názorem soudu, že vznik povinnosti podat daňové přiznání, jako skutečnosti rozhodné pro určení počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, lze ztotožnit se vznikem procesní povinnosti podat daňové přiznání. Stěžovatel má za to, že ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu je třeba vykládat ve vztahu k § 40 odst. 15 daňového řádu. Vznik povinnosti podat daňové přiznání je v § 47 odst. 1 daňového řádu použitý ve smyslu vzniku povinnosti daňového subjektu tvrdit zákonem

stanovené skutečnosti ohledně své daňové povinnosti. Nespojuje-li zvláštní daňový předpis povinnost podat daňové přiznání s žádnými dalšími podmínkami, pak samotná existence daňového subjektu první den období má za následek vznik subjektivní povinnosti podat daňové přiznání, od kterého se odvozuje prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu, tj. vznik povinnosti daňového subjektu tvrdit zákonem stanovené skutečnosti ohledně své daňové povinnosti. Na povinnosti tvrzení daňového subjektu pak již nemůže nic změnit, zda je povinen podat daňové přiznání a kdy tak musí učinit, ani to, zda daňová povinnost skutečně vznikne nebo nikoli.

Námítky stěžovatele posuzoval Nejvyšší správní soud dle níže uvedených ustanovení.

Dle 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.

Podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu 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.

Dle ustanovení § 17a ZDP 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.

Dle ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu se daňové přiznání nebo hlášení podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc k zastupování podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty. Pokud v prodloužené lhůtě daňový poradce zemře nebo zanikne a přiznání v prodloužené lhůtě podá daňový subjekt sám, je lhůta zachována. Dle výše uvedených ustanovení lze vyměřovat daň, přiznávat nárok na odpočet a vyměřovat daňovou ztrátu ve lhůtě tří let, počítáno od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost přiznání podat. Délka prekluzivní je lhůty pro všechny daně stejná, končí však v rozdílnou dobu. Rozdíly jsou u jednotlivých daní v tom, na kdy je stanoven počátek jejího běhu. Jinak je tomu u daní z příjmů, kde je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, a jinak u daně z přidané hodnoty, kde to může být buď měsíc, nebo kalendářní čtvrtletí.

Z dikce ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu lze vysledovat dvě alternativy počátku prekluzivní lhůty. Tato skutečnost nezakládá, jak tvrdí stěžovatel, pochybnosti o významu citovaného ustanovení a dvojí způsob počátku běhu prekluzivní lhůty nelze označit za nepředvídatelný, vzbuzující pochybnosti a možnosti nejednoznačného výkladu.

Z ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu naopak zcela jednoznačně vyplývá, že pokud jde o daně, na které se daňové přiznání nepodává, běží prekluzivní lhůta tři roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. V případě daní, u kterých povinnost podat daňové přiznání vzniká, běží prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu tři roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem stěžovatele, dle kterého samotná existence daňového subjektu první den období má za následek vznik subjektivní povinnosti podat daňové přiznání, od kterého se odvozuje prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu a v této souvislosti odkazuje na svá dřívější rozhodnutí.

Dle ustáleného judikatury Nejvyššího správního soudu není daňová povinnost totožná s povinností podat daňové přiznání. Povinnost podat daňové přiznání nespadá v jedno s okamžikem vzniku daňové povinnosti, ale vzniká později.

Jak vyplývá z ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu váže zákonodárce počátek běhu prekluzivní lhůty na konec roku, ve kterém je povinnost daňového subjektu provést "administrativní" úkon a podat daňové přiznání. Skutečnost určující vznik povinnosti podat daňové přiznání z hlediska běhu lhůt pro podání daňového přiznání je třeba hledat v daňovém řádu jako procesním předpisu, a to v ustanoveních § 40 odst. 3 a § 47 odst. 1 tohoto zákona, nikoli v předpisech upravujících jednotlivé druhy daní. Právě od vzniku povinnosti podat daňové přiznání ve lhůtě určené daňovým řádem se pak odvíjí prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně. Je přitom nerozhodné, zda a kdy svou povinnost podat daňové přiznání daňový subjekt fakticky splní. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve stěžovatelem citovaném rozsudku ze dne 24. 8. 2005 č. j. 5 Afs 187/2004 - 46, kde uvedl, že prekluzivní lhůtu nelze odvozovat od faktu, zda daňový subjekt podá daňové přiznání ve stanovené lhůtě nebo tak učiní opožděně a nebo dokonce vůbec, tedy od skutečností, u kterých o tom, zda nastanou, rozhoduje sám daňový subjekt. Počátek běhu lhůty spojuje daňový řád nikoli s okamžikem, kdy bylo daňové přiznání skutečně podáno, resp. zda bylo podáno, ale s tím, kdy vznikla ohledně předmětu zdanění povinnost podat daňové přiznání.

Nejvyšší správní soud dále odkazuje na rozsudek č. j. 6 Aps 1/2006 - 89 ze dne 8. 2. 2007, dle kterého, „povinnost podat daňové přiznání je povinností procesní stanovenou v citovaném ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu, a nikoli v ustanovení § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jak se mylně domnívá stěžovatelka. Nejvyšší správní soud dále podotýká, že při aplikaci práva nelze vycházet pouze z gramatického výkladu jazykového znění ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů, které začíná slovy: Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč..., jak to učinila stěžovatelka, když účelem právní úpravy obsažené v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů je vymezení okruhu subjektů, na které se vztahuje povinnost podat daňové přiznání, nikoli však právní událost určující vznik povinnosti daňové přiznání podat (a tedy vymezení okamžiku rozhodného pro počátek běhu prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu).“

Obdobně Nejvyšší správní soud judikoval v rozhodnutí č. j. 2 Afs 93/2006 - 75 ze dne 8. 2. 2007. Stěžovatel v předmětné věci namítal nesprávné posouzení právní otázky stanovení počátku běhu tříleté **prekluzivní** lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, kdy u daně z příjmů

fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 měl za to, že **povinnost podat** daňové **přiznání** mu vznikla již v roce 1999, neboť již v průběhu roku 1999 dosáhl zdanitelných příjmů přes dva miliony korun. S tímto právním názorem Nejvyšší správní soud nesouhlasil. Uvedl, že pro výpočet daňové povinnosti je rozhodný daňový základ, který je definován § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Jak správně posoudil krajský soud, jestliže je základ daně zjišťován za kalendářní rok, musí být uvažováno s veškerými příjmy a daňovými výdaji za takový rok a ten končí 31. 12. Podle § 38g citovaného zákona daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené, o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána podle § 16 odst. 2. Povinnost podat daňové přiznání je i zde stanovena v návaznosti na roční příjmy. Roční příjmy přitom lze zjistit až po uplynutí celého kalendářního roku. Daňový subjekt nemá povinnost podat daňové přiznání v okamžiku, kdy jeho příjmy přesáhnou částku 10 000 Kč, ale pouze když jeho roční příjmy přesáhnou 10 000 Kč. Pokud v průběhu roku daňový subjekt dosáhne určitých příjmů přesahujících tuto částku, nemusí to ještě znamenat, že jeho roční příjmy tuto částku přesáhnou, a že bude povinen podat daňové přiznání.“ Námitce uplynutí prekluzivní lhůty Nejvyšší správní soud přisvědčil.

Od výše uvedených závěrů není důvodu se odchýlit ani v projednávané věci.

V případě stěžovatele lhůta pro podání daňového přiznání daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 začala stěžovateli běžet dnem 1. 1. 2002 a skončila uplynutím šestiměsíční doby v témže roce. Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob stěžovatele byl kalendářní rok. Třiletá prekluzivní lhůta za zdaňovací období roku 2001 počala běžet dnem 1. 1. 2003 a skončila dnem 31. 12. 2005. Daňová kontrola zahájená ze strany žalovaného dne 29. 8. 2005 proto nebyla prováděna nezákonně, když právo žalovaného na dodatečné doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 dosud v důsledku neuplynutí prekluzivní lhůty nezaniklo.

Nelze souhlasit se stěžovatelem, že městský soud svým výkladem připouští možnost změnit počátek běhu prekluzivní lhůty skutečnostmi, o kterých rozhoduje sám daňový subjekt, připouští vznik nedůvodné nerovnosti v právech a povinnostech poplatníků či plátců jednotlivých daní, a v některých případech neumožňuje transparentně určit okamžik, od kterého se odvíjí počátek běhu prekluzivní lhůty.

Prekluzivní lhůta, jak již bylo výše uvedeno, resp. její délka je pro všechny daně shodná, končí však v rozdílnou dobu. Rozdílly jsou u jednotlivých daní v tom, na kdy je stanoven počátek jejího běhu. Jinak je tomu u daní z příjmů, kde je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, a jinak u daně z přidané hodnoty, kde to může být buď měsíc, nebo kalendářní čtvrtletí. Skutečnost, že počátek běhu prekluzivní lhůty bude u jednotlivých daní závislý na délce zdaňovacího období, dle názoru soudu, nemůže zakládat nerovnost v postavení daňových subjektů. Nerovnost by bylo možno účinně namítat pouze v takových případech, kdy by daňovým subjektům se shodným zdaňovacím obdobím u totožné daně, daňový řád přiznával rozdílná práva či zakládal jiné právní povinnosti. O takovou situaci se v daném případě nejedná. Na počátek běhu prekluzivní lhůty přitom nemají vliv ani stěžovatelem namítané úkony daňového subjektu ohledně udělení či neudělení plné moci daňovému poradci. Počátek běhu prekluzivní lhůty je vázán na konec zdaňovacího období,

v němž povinnost podat daňové přiznání vznikla, (tj. v daném případě konec roku 2002), nikoli na konec lhůty pro podání daňového přiznání, která se udělením plné moci daňovému poradci prodlužuje ze tří na šest měsíců. Prekluzivní lhůta se tak bude odvíjet od stejného data jak v případě, kdy daňový subjekt podává daňové přiznání sám, tak v případě, kdy daňové přiznání daňového subjektu zpracovává daňový poradce. Pro počátek běhu prekluzivní lhůty je taktéž nerozhodné, na který den připadne konec lhůty pro podání daňového přiznání. Tato skutečnost má pouze vliv na případné sankce ze strany správce daně za nedodržení lhůty podat daňové přiznání. Nejvyšší správní soud se nezabýval všemi stěžovatelem uváděnými hypotetickými případy běhu prekluzivní lhůty u ostatních daní, neboť tyto jsou pro posouzení projednávané věci irelevantní.

S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud neshledal uvedenou kasační námitku dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., když stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady s tímto řízením nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. června 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu