



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **K. C., s. r. o.**, zastoupené Mgr. Martinem Petříkem, advokátem se sídlem v Praze 2, Svobodova 11, za účasti **Finančního úřadu ve Strakonících**, se sídlem ve Strakonících, Na Ohradě 1067, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 7. 2006, č. j. 10 Ca 76/2006 – 42,

**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 d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 19. 7. 2006, č. j. 10 Ca 76/2006 - 42, jednak zamítl žalobu stěžovatelky proti Finančnímu úřadu ve Strakonících (dále jen „finanční úřad“) na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nezákonném zahájení a provádění kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2003 a jednak zamítl návrh na vydání předběžného opatření. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že dospěl k závěru, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem. Protokol o zahájení daňové kontroly byl stěžovatelkou podepsán a jednalo se tedy o úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatelce, která předložila požadované doklady a uvedla, kdo za ni bude jednat, bylo rovněž sděleno, jakých zdaňovacích období se kontrola týká a byla poučena i o svých právech a povinnostech. Finanční úřad přistoupil bez průtahů i k faktickému prověřování základu daně a daně. Krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku týkající se nesprávného výkladu uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatelce vznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 do 31. března 2002 a teprve od konce

tohoto roku počala běžet tříletá prekluzivní lhůta. Jestliže byla daňová kontrola zahájena dne 25. 8. 2005, nemohlo dojít k uplynutí prekluzivní lhůty. Proto podle názoru krajského soudu byla daňová kontrola řádně zahájena a nedošlo ani k prekluzi práva daň dodatečně vyměřit.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti vytkla krajskému soudu, že neučinil žádný závěr ohledně námitky, zda vůbec došlo k řádnému zahájení řízení a zcela pominul i otázku, zda je vedeno daňové řízení. Krajský soud pouze konstatoval, že daňová kontrola není vyměřovacím řízením a ani jeho nezbytnou součástí. Správce daně je povinen zahájit daňové řízení vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky. Zahájením daňové kontroly proto ještě nedošlo k zahájení daňového řízení. Samotné zahájení daňové kontroly také nemůže daňový subjekt informovat o tom, jaké řízení je vůči němu zahajováno. Pokud úkon, kterým je zahájena daňová kontrola, neobsahuje informaci o daňovém řízení, ve kterém je zahájena, jedná se o úkon neurčitý a neplatný. Stěžovatelka vyjádřila také nesouhlas se závěrem krajského soudu, že neplatnost úkonu z hlediska neurčitosti nemůže nastat ve veřejném právu, a to z toho důvodu, že se jedná o pojem soukromého hmotného 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. Úvaha, že daňová kontrola je úkonem jako jeden celek, vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004, a nemůže se tedy jednat o daňové řízení. Z uvedených úvah vyplývá, že daňové řízení bylo zahájeno v rozporu se zásadou zákonnosti, a proto celé řízení je nutné považovat za nezákonné. Výsledky tohoto řízení pak nemohou být využity v souladu s ustanovením § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků pro dosažení cíle daňové kontroly, ani k dosažení cíle daňového řízení. Krajský soud rovněž nepochopil podstatu námitek vztahujících se ke stanovení počátku a konce prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Závěr krajského soudu, že daňové přiznání lze podat až po uplynutí zdaňovacího období, není proto 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 zákona o správě daní a poplatků, pokud není v ustanovení § 38m zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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 a nikoliv k právnickým osobám. Ani při použití správního ustanovení zákona, nelze dospět k závěru, že daňové přiznání není možno podat před koncem příslušného zdaňovacího období. Stěžovatelce tedy vznikla povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 v témže roce a lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tudíž počala běžet dne 31. 12. 2001 a skončila dne 31. 12. 2004 (pro zdaňovací období roku 2003 by tato lhůta analogicky skončila 31. 12. 2006). V rozporu se zákonem je i závěr krajského soudu, že sepsáním protokolu o ústním jednání dne 24. 8. 2005, byl učiněn úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud zcela pominul námitku, že ze zahájení daňové kontroly není patrné, zda se jedná o úkon směřující k dodatečnému vyměření daně. Pokud proto správce daně zahájil daňovou kontrolu dnem 24. 8. 2005, pak do současné doby nebyl tento úkon ukončen a stěžovatelka o něm nebyla zpravena. K prolomení prekluzivní lhůty nemohlo dojít, neboť nebyl učiněn žádný úkon,

který by vyvolal účinky podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a stěžovatelka o takovém úkonu nebyla zpravena. Lhůta pro takový úkon proto marně uplynula dnem 31. 12. 2004. Stěžovatelka proto navrhla, 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 především odkázal na své vyjádření k podané žalobě. K námitce týkající se způsobu zahájení daňové kontroly uvedl, že daňová kontrola upravená ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků 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. V rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 512/02 je uvedeno: "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 stěžovatelky, je vedena v rámci vyměřovacího řízení. Pokud jde o lhůtu k doměření daně, vyjádřil finanční úřad nesouhlas se závěrem stěžovatelky. V této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005 sp. zn. 2 Afs 69/2004 a ze dne 8. 2. 2005 sp. zn. 2 Afs 16/2004. K tomu finanční úřad konstatoval, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s těmito rozsudky a zároveň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Zahájení daňové kontroly je úkon směřující k dodatečnému stanovení daňové povinnosti v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 citovaného zákona a o tomto úkonu byla stěžovatelka zpravena, když její jednatel protokol o zahájení této kontroly podepsal. Protože daňová kontrola byla zahájena dne 24. 8. 2005, o čemž byl sepsán protokol a prekluzivní lhůta k vyměření daně za zdaňovací období roku 2001 měla skončit 31. 12. 2005, byl učiněn v jejím průběhu úkon, který má za následek její přerušení. Proto s ohledem na výše uvedené skutečnosti finanční úřad navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Stěžovatelka v odpovědi na vyjádření finančního úřadu ke kasační stížnosti uvedla, že pokud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004, pak je nutné konstatovat, že se jen zabýval otázkou, zda je daňová kontrola úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale neřešil zásadní problém, jaké náležitosti má mít zahájení daňové kontroly. Při definici úkonu je pak nutno vyjít z ustanovení § 34 ve spojení s §§ 35 odst. 1 a 37 odst. 1 o. z., protože zákon o správě daní a poplatků takový úkon nedefinuje. K prolomení lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků může dojít za splnění tří podmínek: 1) byl učiněn úkon (jestliže tedy je daňová kontrola úkonem jako celek, pak zahájení kontroly není úkonem), 2) úkon musí směřovat k dodatečnému stanovení daně (v případě ukončení daňové kontroly bez nálezu nelze konstatovat, že směřuje k dodatečnému stanovení daně), 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 o. z.). Závěrem stěžovatelka shrnula, že zahájení daňové kontroly může být úkonem směřujícím k dodatečnému stanovení daně za podmínky, že je zahájena ve smyslu ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků sepsáním protokolu. V protokolu musí správce daně uvést, v jakém daňovém řízení kontrolu zahajuje, poučí daňový subjekt o právech a povinnostech v průběhu kontroly a upozorní ho na důsledky ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků. Současně musí být daňový subjekt poučen o skutečnosti, že se jedná o úkon směřující k dodatečnému stanovení daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka 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 24. 8. 2005 byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 57530/05/105930/6846 s osobou oprávněnou jednat za stěžovatelku. Předmětem ústního jednání bylo zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2003, daně silniční za stejná zdaňovací období a daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2003. Z protokolu o ústním jednání vyplývá, že daňová kontrola bude probíhat v sídle stěžovatelky. Současně byly předloženy účetní doklady za zdaňovací období roku 2001 a 2003. Protokol byl podepsán jednatelem stěžovatelky, návrhy a námitky proti obsahu protokolu nebyly vzneseny. V rámci daňové kontroly byla stěžovatelka vyzvána podle ustanovení § 16 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k prokázání skutečností ve výzvě podrobně specifikovaných. Dne 16. 3. 2006 byly projednány výsledky kontrolního zjištění a dne 29. 3. 2006 byla správci daně osobním podáním doručena námitka stěžovatelky proti postupu pracovníka správce daně. Námitky směřovaly proti zahájení daňového řízení, byla uplatněna námitka prekluze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001 a námitka k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů. O této námitce rozhodl správce daně dne 11. 4. 2006 tak, že jí nevyhověl. Rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno dne 14. 4. 2006. Dne 28. 4. 2006 bylo správci daně doručeno vyjádření stěžovatelky ke kontrolnímu zjištění.

Nejvyšší správní soud při úvaze o otázce přípustnosti žaloby proti nezákonnému zásahu ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. vyšel z toho, že toto řízení směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím jiné prostředky obrany, např. žalobou proti nezákonnému rozhodnutí. V případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, např. vyměřovací řízení s následným vydáním platebního výměru, je vyloučeno, aby se příjemce rozhodnutí domáhal ochrany žalobou podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., neboť mu přísluší účinná ochrana podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., protože ochrana před nezákonným zásahem má subsidiární povahu. Zahájení i provádění daňové kontroly sice může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., avšak tato žaloba je přípustná pouze poté, kdy byl bezvýsledně vyčerpán právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. V případě daňové kontroly je za takový opravný prostředek považována námitka podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Lhůta pro podání žaloby počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, uveřejněné pod č. 735/2006 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

V tomto případě o námitce stěžovatelky ze dne 27. 3. 2006 rozhodl správní orgán rozhodnutím ze dne 11. 4. 2006, které bylo doručeno dne 14. 4. 2006. Jelikož žaloba byla ke krajskému soudu podána dne 26. 4. 2006 (k poštovní přepravě byla zásilka dána dne 25. 4. 2006), byly splněny podmínky pro řízení o žalobě podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s.

Stěžovatelka 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 ani souhlasit s jejím 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. o. z. a dále, že daňová kontrola je úkonem jako celek a aby mohlo dojít k aplikaci ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, musí být úkon ukončen.

Nejvyšší správní soud při úvaze o této námitce vychází z toho, že ze systematického členění zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že institut daňové kontroly je upraven v části první Obecná ustanovení, stejně jako další obecné instituty zahrnující např. zastupování, lhůty, místní šetření, doručování, nahlížení do spisu 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. Je tomu tak proto, že pojem „daňové kontroly“ nelze ztotožnit s pojmem „daňové řízení“. Podle svého systematického zařazení v zákoně o správě daní a poplatků není daňová kontrola samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, uveřejněný pod č. 437/2005 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). V tomto směru se krajský soud se žalobními námitkami vypořádal vyčerpávajícím způsobem a v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Se zřetelem k uvedenému nelze akceptovat ani námitku, že k zahájení daňové kontroly nedošlo v souladu s ustanovením § 21 zákona o správě daní a poplatků, neboť správce daně žádné daňové řízení nezahajoval, ale začal provádět úkon – daňovou kontrolu. O tomto úkonu byla stěžovatelka řádně vyrozuměna, neboť s jejím zástupcem byl sepsán protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly a současně v jejím sídle začal správce daně fyzicky daňovou kontrolu provádět. O tom, že o zahájení daňové kontroly byla stěžovatelka vyrozuměna svědčí také to, že spolupracovala se správcem daně, tj. předkládala požadované doklady a poskytovala požadovaná vysvětlení. V protokole o zahájení daňové kontroly jsou také specifikována zdaňovací období, kterých se týká prověřování základu daně a daně. Nelze tedy hovořit o neurčitosti nebo neplatnosti tohoto úkonu, jak se toho dovolává stěžovatelka. Pokud stěžovatelka vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu ohledně vyloučení analogie, pak měla řádně specifikovat, v čem spatřuje rozpor takto provedeného výkladu soudu s teorií práva, na kterou se odvolává.

Stížní námitka spočívající v tom, že daňová kontrola může být úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pouze za situace, že byl nejen úkon učiněn (zahájen), ale že musel být 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 č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, uveřejněný pod č. 634/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). K tomu Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že pokud by přistoupil na výklad stěžovatelky, 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.

Pokud stěžovatelka polemizuje s tím, zda v případě daňové kontroly uzavřené bez zjištění opravňujících správce daně dodatečně vyměřit daň, se jedná o úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tedy o úkon směřující k dodatečnému stanovení daně, pak ani v tomto směru není její tvrzení důvodné. V rámci provádění daňové kontroly jsou správcem daně prováděny úkony vůči daňovému subjektu s cílem zjištění nebo prověření daňového základu či jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků upravuje práva a povinnosti správce daně i kontrolovaného daňového subjektu. Cílem daňové kontroly není jen doměření daně, ale jedná se i o nástroj ověřovací. Není podstatné, zda na základě dílčích úkonů prováděných v rámci daňové kontroly, ať už jde o výzvy k dokazování nebo objasňování nejasností v rámci ústního jednání, nakonec dospěje správce daně k závěru, že je nutné daň dodatečně vyměřit. Důležité z hlediska ustanovení § 47 odst. 2 a § 16 zákona o správě daní a poplatků je to, zda daňová kontrola může směřovat k dodatečnému vyměření daně a nikoli, zda k tomu na základě kontrolních zjištění skutečně dojde.

Důvodná není ani námitka stěžovatelky, že k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2001 došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně.

Podle ustanovení § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků daňové přiznání nebo hlášení se 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.

Podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 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. června 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 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že poplatník je povinen v daňovém přiznání si daň sám vypočítat a uvést případné slevy, výjimky a další zvýhodnění pro něj plynoucí, 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. Stěžovatelce tak vznikla povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 nejdříve dne 1. 1. 2002. Není proto správný závěr stěžovatelky o okamžiku vzniku povinnosti podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 již v průběhu tohoto roku, 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 2001 by došlo dne 31. 12. 2005, neboť tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, tj. od konce roku 2002. K tomu ovšem nemohlo dojít, neboť v průběhu prekluzivní lhůty byl správcem daně učiněn úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatelky jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), a to postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., které umožňuje Nejvyššímu správnímu soudu rozhodnout o tomto mimořádném opravném prostředku bez jednání.

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

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

V Brně dne 27. dubna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu