

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **EKO GYMNÁZIUM BRNO o.p.s.,** se sídlem Labská 27, Brno, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Doležalem, advokátem se sídlem Musorgského 1, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 6. 2006, č. j. 9915/06/FŘ 120, a č. j. 9916/06/FŘ 120, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 9. 2008, č. j. 29 Ca 241/2006 - 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 9. 2008, č. j. 29 Ca 241/2006 - 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta výše specifikovaná rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 až 1997. Předmětem sporu před Nejvyšším správním soudem je otázka

prekluze práva vyměřit daň a posouzení daňové uznatelnosti výdajů, souvisejících s dotací ze státního rozpočtu.

Napadeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Brno IV (dále také „správce daně“) ze dne 5. 5. 2000, č. j. 76432/00/291912/5146, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 333 840 Kč a č. j. 76398/00/291912/5146, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 90 870 Kč.

V otázce prekluze práva vyměřit daň dospěl krajský soud k závěru, že povinnost podat daňové přiznání vznikla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1996 v roce 1997, ve vztahu ke zdaňovacími období roku 1997 v roce 1998, tudíž tříletá prekluzivní lhůta by s ohledem na ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), uplynula dne 31. 12. 2000 a dne 31. 12. 2001. Dne 11. 1. 2000 byla za shora uvedená zdaňovací období zahájena daňová kontrola, v důsledku které počala ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, jejíž konec připadl na 31. 12. 2003. Z důvodu podání žaloby ke krajskému soudu (24. 9. 2001) došlo s účinností od 1. 1. 2003 k zastavení běhu prekluzivní lhůty (§ 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Řízení před soudem bylo pravomocně skončeno rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2005, sp. zn. 29 Ca 297/2004 a 29 Ca 251/2004, kterými byla zrušena rozhodnutí žalovaného a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Rozsudky nabyly právní moci dne 11. 7. 2005 a od tohoto data opětovně začala běžet prekluzivní lhůta pro vyměření daně, která skončila 11. 7. 2006. Vzhledem k tomu, že žalovaný vydal napadená rozhodnutí dne 22. 6. 2006, která byla stěžovateli doručena dne 26. 6. 2006, není námitka prekluze důvodná.

Pokud jde o stěžovatelem namítané porušení ustanovení § 2 odst. 1, § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, § 18 odst. 4, § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ztotožnil se krajský soud se závěry žalovaného, vycházející z níže uvedené argumentace.

V souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů mimo jiné uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. Podle ustanovení § 18 uvedeného zákona není předmětem daně příjem z dotace. U neziskových subjektů jsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za předpokladu, že jsou ziskové.

Pro účely zjištění základu daně je tedy nutno nejdříve posoudit, zda po vyčlenění příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, zůstaly u daňového subjektu příjmy z jednotlivých výkonů v rámci hlavní činnosti vyšší, než s nimi související výdaje. V případě stěžovatele se tedy vyčlení z příjmů dotace poskytnutá ze státního rozpočtu a s ní související výdaje. Jestliže jsou potom příjmy z hlavní činnosti vyšší než výdaje, je nutno tyto příjmy vykázat v daňovém přiznání s tím, že poplatník má právo uplatnit s nimi související výdaje. Na takto zjištěný základ daně může neziskový subjekt uplatnit daňové zvýhodnění ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Je-li neziskový subjekt při plnění svého poslání ve ztrátě, nejsou příjmy z hlavní činnosti předmětem daně a musí se obdobně jako poskytnutá dotace vyloučit ze základu daně, a to včetně s nimi souvisejících výdajů.

S ohledem na shora uvedené označil krajský soud stěžovatelem vynaložené náklady ve výši poskytnuté dotace za daňově neúčinné.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a v některých případech je s nimi v rozporu, a dále, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízeních před správním orgánem tak, že to ovlivnilo zákonnost a pro tuto vadu měl soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatel zejména uvádí, že jak v daňovém řízení tak i v řízení před krajským soudem nebylo respektováno jeho právo na spravedlivý proces a v důsledku toho došlo k porušení zákona správcem daně a žalovaným takovým způsobem, že napadená rozhodnutí správních daňových orgánů měla být v soudním řízení zrušena. Správní orgány nerespektovaly ani další základní zásadu daňového řízení, dle které mají v daňovém řízení všechny daňové subjekty stejná procesní práva a povinnosti. Příčinu je nutno spatřovat již v nesprávném postupu daňových orgánů v České republice, pokud tyto orgány obecně prospěšné neziskové organizaci, která je příjemcem státních dotací, tyto dotace zdaňují a de facto ji tak nepřípustně protiprávně připravují o nezanedbatelnou část státem přidělených prostředků. Navíc se tak nestalo poprvé. Nejvyšší správní soud v Brně již pro nesprávnost při výkladu zrušil rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2003 (rozsudek č. j. 6 Afs 13/2003 - 56 ze dne 23. 9. 2004 a č. j. 6 Afs 11/2003 - 55 ze dne 27. 10. 2004).

Nesprávné právní posouzení spatřuje stěžovatel ve výkladu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, a dále ve výkladu ustanovení § 18 odst. 4 a § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

V otázce prekluze dle názoru stěžovatele krajský soud pochybil, pokud nerozlišoval mezi dvěma právně odlišnými, ve skutečnosti samostatnými a na sobě nezávislými řízeními, a to mezi řízením o ryze procesní otázce jako de facto otázce předběžné (včasnost odvolání) a mezi vlastním řízení o hmotněprávní otázce, kterou je mimo jiné stěžovatelem namítaná prekluze práva vyměřit daň. Krajský soud smísil v rozporu s principem spravedlivého procesu a k tíži stěžovatele – obě shora uvedená řízení a s pomocí nezákonné aplikace lhůt ve prospěch žalovaného dospěl k nezákonnému závěru. Dle názoru stěžovatele nastala prekluze práva vyměřit daň dne 23. 12. 2003, neboť řízení o předběžné procesní otázce nemělo na běh prekluzivní lhůty vliv.

K nesprávnému výkladu shora citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů stěžovatel uvádí, že neprovozuje jinou činnost než výuku studentů, přičemž všechny náklady vynaložené v průběhu roku směřují na zajištění této jediné a hlavní činnosti stěžovatele. Jedná se zejména o mzdy pedagogických pracovníků a náklady na materiál a energie potřebné k provozu školy. Tyto náklady jsou hrazené z placeného školného a z dotace ze státního rozpočtu. Výdaje tedy nejsou vynakládány za účelem dosažení příjmů, ale jsou omezeny výší získaných příjmů. Nelze je rozdělit na různé druhy nákladů, které byly vynaloženy na dosažení různých druhů příjmů.

Skutečnost, že příjem z dotace není u nepodnikatelských subjektů předmětem daně, je výrazem podpory státu nepodnikatelským subjektům. Stěžovatel má za to, že úmyslem zákonodárce bylo podpořit rozvoj neziskového sektoru i v daňové oblasti, a proto jsou v zákoně o daních z příjmů odděleny příjmy vyplývající z hlavní činnosti a příjmy z dotací. I z tohoto oddělení vyplývá, že mají být zvlášť posuzovány příjmy z hlavní činnosti a výdaje neziskové organizace a zvlášť příjmy z dotace. Přijatá dotace není předmětem daně, náklady stěžovatele byly vynaloženy na financování jediné hlavní činnosti, zdanitelné příjmy z hlavní činnosti představuje školné, které je nižší než vynaložené náklady. Pro neziskové subjekty platí jiný postup než pro podnikatele, zákon neobsahuje povinnost vylučovat z daňově uznatelných nákladů náklady hrazené z dotace, pojem výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze vykládat jako výdaje hrazené z dotace ze státního rozpočtu.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podrobně rekapituluje dosavadní průběh řízení, k namítaným vadám řízení konstatuje, že je stěžovatel nikterak blíže nekonkretizuje, proto takto obecně formulovaný kasační důvod nemůže obstát.

K otázce prekluze žalovaný uvádí, že povinnost podat přiznání za zdaňovací období roku 1997 a 1996 vznikla podle ustanovení § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků v roce 1998 a 1997, a proto konec tříleté prekluzivní lhůty připadl na 31. 12. 2001 a 31. 12. 2000.

Dne 11. 1. 2000 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob mimo jiné také za zdaňovací období let 1996 až 1997 (protokol o ústním jednání č. j. 2743/00/2919131/0391), v jejímž důsledku došlo ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků k novému běhu prekluzivní lhůty, a to do 31. 12. 2003.

Dne 5. 5. 2000 byly vydány dodatečné platební výměry, které nabyly právní moci dne 26. 7. 2001 (zamítnutí odvolání pro opožděnost dle § 49 zákona o správě daní a poplatků). Proti rozhodnutím žalovaného byly v průběhu roku 2001 podány stěžovatelem žaloby ke krajskému soudu, který žaloby rozsudkem sp. zn. 29 Ca 403/2001 a rozsudkem sp. zn. 29 Ca 404/2001 zamítl. Rozsudky nabyly právní moci dne 24. 4. 2003.

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 Afs 11/2003 - 55 (veškerá zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) byl na základě kasační stížnosti stěžovatele podané dne 6. 5. 2003 rozsudek krajského soudu sp. zn. 29 Ca 404/2001, týkající se daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1997, zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2004, č. j. 6 Afs 13/2003 - 56, byl na základě kasační stížnosti stěžovatele podané dne 6. 5. 2003 rozsudek krajského soudu sp. zn. 29 Ca 403/2001, týkající se zdaňovacího období roku 1996, zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žaloba byla podána v roce 2001 podle úpravy části páté hlavy druhé zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, avšak řízení bylo ukončeno podle soudního řádu správního. Účinností soudního řádu správního, tj. od 1. 1. 2003, se ve smyslu ustanovení § 41 s. ř. s. běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 a 1997 zastavil a to do 24. 4. 2003. V důsledku kasačního řízení došlo od 6. 5. 2003 k dalšímu zastavení prekluzivní lhůty a to do 11. 7. 2005, kdy rozsudky krajského soudu nabyly právní moci.

Dle názoru odvolacího orgánu není požadavek stěžovatele na rozlišování mezi dvěma, podle jeho názoru samostatnými na sobě nezávislými, řízeními na místě. Z celého průběhu daňového i soudního řízení je zřejmé, že předmětem řízení v projednávané věci bylo dodatečné doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1996. Ustanovení § 41 s. ř. s. stanoví, že po dobu soudního řízení před soudem podle tohoto zákona neběží lhůty pro zánik práva ve

věcech daní. Citované ustanovení nerozlišuje mezi řízením o procesní otázce a řízením o hmotněprávní otázce.

K námitkám týkajícím se daňové uznatelnosti stěžovatelem vynaložených nákladů žalovaný uvádí, že stěžovatel nesprávně zúžil pojem příjmy nezahrnované do základu daně na příjmy vyjmenované v ustanovení § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Názor stěžovatele, že v daňovém řízení došlo ke zdanění dotace, nemá oporu ve spisovém materiálu. Pro zjištění základu daně se u neziskového daňového subjektu porovnávají pouze zdanitelné příjmy a s nimi související výdaje. Žalovaný odkazuje na podrobnou argumentaci uvedenou v žalobou napadených rozhodnutích a zdůrazňuje, že pod pojem „příjmy nezahrnované do základu daně" je nutno subsumovat i příjmy, které nejsou předmětem daně. O správnosti uvedeného závěru svědčí také právní úprava stanovená v § 18 odst. 4 písm. b), § 23 odst. 1 a odst. 5, § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Při předběžném posouzení kasační stížnosti bylo senátem rozhodujícím projednávanou věc zjištěno, že pátý senát Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 5 Afs 15/2009) postoupil dle ustanovení § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu zdejšího soudu k právnímu posouzení otázku, jež je shodná s jednou z otázek posuzovaných v nyní projednávané věci. Jedná se o otázku prekluze práva vyměřit daň, respektive o způsob počítání tříleté prekluzivní lhůty, tj. zda při počítání tříleté prekluzivní lhůty aplikovat tzv. pravidlo „3+0" či „3+1". V souladu s ustanovením § 48 odst. 2 písm. f) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), proto rozhodla předsedkyně senátu usnesením ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 4/2008 - 78, o přerušení řízení o kasační stížnosti žalobce. Po rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011 ve věci sp. zn. 5 Afs 15/2009 bylo v řízení pokračováno.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen advokátem. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

Soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele ohledně prekluze práva vyměřit daň. Pokud by tato námitka byla shledána důvodnou, bylo by již nadbytečné zabývat se námitkami směřujícími do způsobu zdaňování neziskového subjektu, respektive do daňové uznatelnosti jím vynaložených nákladů.

Podle dlouholeté soudní i správní praxe se u daňových povinností spojených s povinností předkládat daňové přiznání odvozoval běh tříleté prekluzivní lhůty

pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání (pravidlo 3+1). Nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byla shora uvedená praxe shledána protiústavní s odůvodněním, že výklad, který odvíjí běh prekluzivní lhůty od lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 40 zákona o správě daní a poplatků je nepřiměřeně extenzivní, neboť lhůtu v zákoně stanovenou na 3 roky fakticky prodlužuje na 4 roky. Běh tříleté prekluzivní lhůty je proto nutno odvíjet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost v souladu s hmotněprávními předpisy (pravidlo „3+0"), nikoli od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předkládat daňové přiznání.

V nyní projednávané věci, by prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, při aplikaci závěrů shora uvedeného nálezu Ústavního soudu, uplynula dne 31. 12. 1999. Při aplikaci pravidla 3+1 by lhůta pro vyměření daně za uvedené zdaňovací období uplynula 31. 12. 2000 a zahájení daňové kontroly dne 11. 1. 2000 by bylo způsobilé uvedenou lhůtu přerušit a nastolit běh lhůty nové, jejíž uplynutí by připadlo na 31. 12. 2003. Usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, bylo rozhodnuto, že výklad § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

Rozšířený senát vzal v úvahu „*zájem na stabilitě soudního rozhodování vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, a vycházel rovněž z toho, že výklad zaujatý v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, potvrzené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, se stal součástí soudní a správní praxe a projevil se i v legislativě. Změnu výkladu opětovně ve prospěch právního názoru „3+1" považoval za této situace za nežádoucí a narušující princip předvídatelnosti rozhodování a princip právní jistoty. Za tohoto stavu neshledal rozšířený senát mimořádné okolnosti, které by odůvodňovaly přednesení úvah konkurujících právním závěrům, jež vyslovil Ústavní soud*.". Právními závěry rozšířeného senátu zdejšího soudu je nyní rozhodující senát vázán.

Vzhledem ke skutečnosti, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 uplynula v souladu s právními závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu dne 31. 12. 1999, není zahájení daňové kontroly dne 11. 1. 2000 způsobilé její běh přerušit. Dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 90 870 Kč, které nabylo právní moci dne 22. 6. 2006 je tak nezákonné a kasační stížnost je v této části důvodná.

Pokud jde o zdaňovací období roku 1997, nemá otázka počítání lhůt, tj. zda se na běh prekluzivní lhůty uplatní pravidlo 3+0 či 3+1, pro posouzení případné prekluze žádný vliv. S ohledem na skutečnost, že v projednávané věci byla správcem daně dne 11. 1. 2000 zahájena daňová kontrola, tj. byl zákonem stanoveným způsobem učiněn úkon směřující k vyměření daně ještě před uplynutím původní tříleté prekluzivní lhůty (a to jak v případě aplikace pravidla „3+0“, tj. před 31. 12. 2000, tak v případě aplikace pravidla „3 +1“, tj. před 31. 12. 2001), počala od 31. 12. 2000 běžet pro vyměření daně za zdaňovací období roku 1997 nová tříletá prekluzivní lhůta, jejíž konec připadl na 31. 12. 2003.

Pokud jde o běh nové prekluzivní lhůty (31. 12. 2000 až 31. 12. 2003), zdejší soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného i krajského soudu v tom smyslu, že s účinností soudního řádu správního, tj. k 1. 1. 2003, došlo v důsledku stěžovatelem podané žaloby ke Krajskému soudu v Brně (dne 24. 9. 2001) k zastavení běhu tříleté prekluzivní lhůty a to po dobu, kdy běželo soudní řízení.

Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 1997 neběžela od 1. 1. 2003, a to až do skončení soudního řízení tedy do právní moci rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2003, sp. zn. 29 Ca 404/2001, kterým byla žaloba stěžovatele zamítnuta. Rozsudek nabyl právní moci dne 24. 4. 2003.

Od 25. 4. 2003 běh tříleté prekluzivní lhůty pokračoval, a to do 6. 5. 2003, kdy bylo zahájeno soudní řízení o kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2003, sp. zn. 29 Ca 404/2001.

Závěr stěžovatele, dle něhož po dobu soudních řízení k přerušení běhu prekluzivní lhůty nedošlo, nemá oporu v ustanovení § 41 s. ř. s. V souladu s přechodnými ustanoveními soudního řádu správního se řízení zahájena podle části páté hlavy druhé občanského soudního řádu, v nichž nebylo do dne nabytí účinnosti soudního řádu správního rozhodnuto, dokončí podle ustanovení části třetí, hlavy druhé, dílu prvního soudního řádu správního; účinky procesních úkonů v těchto řízeních učiněných zůstávají zachovány a posoudí se přiměřeně podle ustanovení tohoto zákona. Ustanovení § 46 odst. 2 až 4 se užijí obdobně.

Stanoví–li § 41 s. ř. s., že po dobu soudního řízení před soudem podle tohoto zákona neběží lhůty pro zánik práva ve věcech daní, nelze z hlediska stavění předmětných lhůt rozlišovat jaké konkrétní otázky jsou předmětem příslušného soudního řízení. Pro stavění příslušných lhůt je podstatná pouze skutečnost, že je vedeno soudní řízení podle soudního řádu správního. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 1997 proto po dobu soudního řízení skutečně neběžela.

S krajským soudem lze souhlasit v tom smyslu, že k obnovení běhu prekluzivní lhůty došlo dnem 12. 7. 2005, nicméně dle názoru Nejvyššího správního soudu tato lhůta neskončila 11. 7. 2006, jak uvádí krajský soud.

Krajský soud při své úvaze o běhu prekluzivní lhůty opomněl, že od 24. 4. 2003, tj. od právní moci rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2003, sp. zn. 29 Ca 404/2001, do zahájení řízení o kasační stížnosti, tj. do 6. 5. 2003, žádné soudní řízení, které by stavělo lhůtu pro zánik práva ve věcech daní, neběželo. Prekluzivní lhůta proto dnem 25. 4. 2003 pokračovala v běhu, a to do zahájení řízení o kasační stížnosti, tj. do 6. 4. 2003 (celkem 11 dnů). Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 Afs 11/2003 - 55, byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení, přičemž řízení před Krajským soudem v Brně bylo po vrácení věci Nejvyšším správním soudem pravomocně skončeno dne 11. 7. 2005 a to zrušením rozhodnutí žalovaného.

Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 1997 počala po svém původním přerušení znovu běžet od 31. 12. 2000, s účinností od 1. 1. 2003 došlo k jejímu zastavení a to až do 24. 4. 2003. V důsledku kasačního řízení došlo od 6. 5. 2003 k dalšímu zastavení prekluzivní lhůty a to do dne 11. 7. 2005. Konec tříleté prekluzivní lhůty proto nepřipadl na 11. 7. 2006, jak mylně dovodil krajský soud, ale na den 30. 6. 2006.

Judikatura zdejšího soudu dospěla k závěru, že daň je podle § 47 zákona o správě daní a poplatků nutno vyměřit či doměřit v prekluzivní tříleté lhůtě pravomocně (srovnej usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161). Vzhledem ke skutečnosti, že rozhodnutí žalovaného, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 bylo vydáno dne 22. 6. 2006 a právní moci nabylo dne 26. 6. 2006, přičemž prekluzivní lhůta za uvedené období uplynula dnem 30. 6. 2006, nemá shora popsané pochybení krajského soudu žádný vliv na správnost posouzení této otázky.

Námitku směřující do prekluze práva vyměřit daň za zdaňovací období roku 1997 posoudil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud poté přistoupil k posouzení výkladu ustanovení § 18 odst. 4 a § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Mezi stranami je nesporné, že stěžovatel je subjektem, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání (dále také „neziskový subjekt“), což znamená, že jeho hlavní činnost nesměřuje primárně k dosažení zisku. Za hlavní činnosti z pohledu zákona o daních z příjmů lze považovat činnosti vyplývající z poslání neziskových subjektů, tedy činnosti, které jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.

Stěžovatel spatřuje nesprávné právní posouzení daňové uznatelnosti jím vynaložených sporných nákladů v tom, že dle jeho názoru zákon o daních z příjmů neobsahuje v žádném ze svých ustanovení povinnost vylučovat z daňově uznatelných nákladů náklady hrazené z dotace; pojem výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze vykládat jako výdaje hrazené z dotace ze státního rozpočtu

Úvodem je nutno konstatovat, že zdaňování neziskového subjektu probíhá odlišným způsobem nežli zdaňování podnikatelského subjektu, neboť u neziskového subjektu vstupuje do základu daně jen část příjmů, naproti tomu část příjmů se u neziskového subjektu nestane předmětem daně vůbec.

V souladu s ustanovením § 18 odst. 4 zákona o daních z příjmů nejsou u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání (hlavní činnost) za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; dále pak příjmy z dotací a jiných forem státní podpory a podpory z rozpočtů obcí, jsou-li poskytnuty podle zvláštního předpisu, příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu a konečně příjmy z pronájmů státního majetku, které jsou podle zvláštního předpisu příjmem státního rozpočtu. Naproti tomu u neziskových subjektů jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam či z členských příspěvků, případně příjmy z vedlejší činnosti.

Zdanění hlavní činnosti je upraveno v § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, kde podmínkou toho, aby tyto příjmy nebyly předmětem daně, je odpovídající relace mezi těmito příjmy a souvisejícími náklady. Dosahuje-li neziskový subjekt v rámci jednotlivých činností, které jsou jeho posláním, větší příjem, nežli jsou v souvislosti s ním vynaložené náklady, stává se tento příjem předmětem daně. V souladu s ustanovením § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů nelze náklady související s druhem činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně, přičítat k nákladům souvisejícím z příjmy, které jsou předmětem daně. Obdobně podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu i žalovaného, dle kterých je nutné pro zjištění základu daně u neziskového daňového subjektu porovnávat pouze zdanitelné příjmy a s nimi související výdaje. Podle § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů jsou neziskové subjekty povinny vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo jde o příjmy od daně osvobozené. Obdobně to platí i pro vykázání nákladů. Pokud neziskový subjekt vykonává např. ztrátovou hlavní činnost a ziskovou doplňkovou činnost,

vzniká celá řada společných nákladů (např. náklady na energie, provoz budov), které souvisí s oběma činnostmi. Ztrátová hlavní činnost, za předpokladu naplnění podmínek stanovených v ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, není předmětem daně (resp. příjmy z ní plynoucí a daňově neúčinné jsou i s touto činností související výdaje), naproti tomu příjmy plynoucí z doplňkové činnosti jsou předmětem daně vždy a daňově účinné budou za splnění zákonem stanovených předpokladů i náklady s nimi související. V takovém případě jsou neziskové subjekty povinny náklady související s oběma činnostmi rozdělit a přiřadit je v určitém poměru ke zdanitelným příjmům a příjmům, které zdanění nepodléhají. S účinností zákona č. 267/2007 Sb., může neziskový subjekt využít pro posouzení způsobu rozdělení výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům také institutu závazného posouzení.

Výklad stěžovatele, dle něhož pod pojem „příjmy nezahrnované do základu daně“ není možné subsumovat příjmy, které nejsou předmětem daně, nemůže obstát. Jak v případě příjmu, který by byl osvobozený od daně, tak v případě příjmů, které nejsou předmětem daně, není možné uplatňovat související daňové náklady. Uplatnit nelze v tomto případě ani zcela základní a samozřejmé daňové náklady jako energie, opravy, údržbu apod.

Názor stěžovatele, dle něhož v daňovém řízení došlo ke zdanění příjmů z dotace, nemá oporu ve spisové dokumentaci. Ze správního spisu je zřejmé, že v souladu se zákonnou úpravou byly příjmy z dotace poskytnuté ze státního rozpočtu ze zdanění vyloučeny. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že stěžovatel v účetnictví nerozlišoval mezi náklady hrazenými z poskytnuté dotace a náklady hrazenými z ostatních výnosů (školné, zápisné). Správce daně přihlédl ke skutečnosti, že dotace poskytnutá ze státního rozpočtu ve výši 6 397 000 Kč byla Školskému úřadu prokázána jako plně vyčerpaná a proto jako náklady související s příjmy, které nejsou předmětem daně, vyloučil náklady ve stejné výši, tedy ve výši 6 397 000 Kč. Základ daně pak stanovil jako rozdíl příjmů získaných ze školného, reklamy a ostatních příjmů a souvisejících výdajů. Takový postup lze označit za postup v souladu se zákonem.

Pokud jde o stěžovatelem namítané vady řízení, lze souhlasit s žalovaným, že tuto námitku stěžovatel žádným způsobem nekonkretizoval. Nejvyšší správní soud proto k takto blanketně vznesené námitce uvádí, že žádné vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti v předchozím řízení, neshledal, skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, zcela odpovídá spisovému materiálu.

Poslední námitka, kterou se zdejší soud zabýval, směřuje do porušení práva na spravedlivý proces. Příčinu tohoto porušení stěžovatel spatřuje „*v scestném postupu daňových orgánů v České republice, když tyto orgány obecně prospěšné, neziskové organizaci, která je příjemcem státních dotací, tyto dotace zdaňují a de facto ji*

tak nepřípustně protiprávně připravují o nezanedbatelnou část státem přidělených prostředků. Navíc se teak nestalo poprvé. Nejvyšší správní soud v Brně již pro nesprávnost při výkladu zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně (rozsudek č. j. 6 Afs 11/2003 - 55 ze dne 27. 10. 2004)". Do práva stěžovatele na spravedlivý proces však nebylo dle Nejvyššího správního soudu zasaženo. Žalovaný i krajský soud projednali veškeré žalobcem vznesené námitky, přičemž velmi podrobně rozvedli, z jakých důvodů nepovažují námitky stěžovatele za důvodné. Skutečnost, že se tyto orgány neztotožnily s názorem stěžovatele, nemůže bez dalšího znamenat zásah do jeho práva na spravedlivý proces, ani zkrácení stěžovatele v jeho procesních právech. Pro úplnost soud uvádí, že stěžovatelem citované rozhodnutí Nejvyšší správního soudu se žádným způsobem nedotýká nyní posuzovaných otázek.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. ledna 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu