



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 rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2006, č. j. 9913/06/FŘ 120, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2008, č. j. 29 Ca 240/2006 - 40,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob. Napadeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Brno IV (dále také „správce daně“) ze dne 5.5.2000, č.j. 76447/00/291912/5146, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998.

V otázce prekluze práva vyměřit daň dospěl krajský soud k závěru, že povinnost podat daňové přiznání vznikla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1998 v roce 1999, 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. 2002. Dne 11. 1. 2000 byla za shora uvedené 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 v Brně (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 rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2005, sp. zn. 29 Ca 296/2004, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Rozsudek nabyl právní moci dne 11. 7. 2005 a od tohoto data se opětovně rozběhla prekluzivní lhůta pro vyměření daně, která skončila 11. 7. 2006. Vzhledem k tomu, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 22. 6. 2006, které bylo stěžovateli doručeno 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, vycházejících 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 vyčlenění 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 ztrátový, 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 také, 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 v řízení před krajským soudem nebylo respektováno jeho právo na spravedlivý proces a v důsledku toho došlo k porušení zákona jak správcem daně, tak 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 scestném 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 nepřipustně protiprávně připravují o nezanedbatelnou část státem přidělených prostředků. Navíc se tak nestalo poprvé. Nejvyšší správní soud v Brně již pro nesprávnost při výkladu zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně (rozsudek č. j. 6 Afs 12/2003 - 66 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 řízením o hmotně právní 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 1998 vznikla podle ustanovení § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků v roce 1999, a proto konec tříleté prekluzivní lhůty připadl na 31. 12. 2002.

Dne 11. 1. 2000 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1996 až 1998, (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 byl vydán dodatečný platební výměr, který nabyl právní moci dne 26. 7. 2001 (zamítnutí odvolání pro opožděnost dle § 49 zákona o správě daní a poplatků). Proti rozhodnutí žalovaného byla dne 24. 9. 2001 podána stěžovatelem žaloba ke krajskému soudu, který žalobu rozsudkem ze dne 25. 3. 2003 sp. zn. 29 Ca 402/2001 zamítl. Rozsudek nabyl právní moci dne 24. 4. 2003.

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 Afs 12/2003 - 65, byl na základě kasační stížnosti stěžovatele podané dne 6. 5. 2003 rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Rozsudek nabyl právní moci dne 11. 7. 2005.

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 1998 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.

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 1998. 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 ryze procesní otázce a řízením o hmotněprávní otázce.

K námitkám směřujícím do 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 napadeném rozhodnutí 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.

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2009, č. j. 9 Afs 4/2009 – 75, byly podle § 39 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s., věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 4/2009 a sp. zn. 9 Afs 54/2009, předsedkyní senátu spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí, a nadále byly vedeny pod sp. zn. 9 Afs 4/2009. Podmínky uvedené v ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. byly původně splněny, neboť všechny žaloby stěžovatele směřovaly proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Žaloby byly podány proti rozhodnutím téhož odvolacího orgánu, kterými bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1996 až 1998. Proti těmto rozhodnutím uplatnil stěžovatel v žalobách totožné námitky a krajský soud své rozsudky v podstatě shodně odůvodnil. Totožné jsou v podstatě i důvody obsažené v kasačních stížnostech.

Při předběžném posouzení kasačních stížností 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 otázky, 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“. S ohledem na skutečnost, že žalovaný zahájil dne 11. 1. 2000 za zdaňovací období 1996 až 1998 daňovou kontrolu, tj. učinil úkon přerušující dosavadní běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, může mít výsledek řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu potencionálně vliv pouze na rozhodování věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 54/2009 (dodatečné vyměření daně za zdaňovací období roku 1996).

Podle ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s., předseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé nebo takové řízení sám vyvolá. Přerušit řízení o kasační stížnosti směřující do rozhodnutí krajského soudu posuzující dodatečné vyměření daně za zdaňovací období roku 1998 nemá žádný význam a bezdůvodně by prodlužovalo soudní řízení v této věci. Společné řízení věci sp. zn. 9 Afs 54/2009 s nyní projednávanou věcí již proto není nadále vhodné.

Věc vedená pod sp. zn.9 Afs 54/2009 byla proto ve smyslu ustanovení § 39 odst. 2 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s., usnesením ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 4/2009 - 78, vyloučena k samostatnému projednání a řízení o této věci dle ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. přerušeno.

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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), dospěl přitom k závěru, že kasační stížnosti není důvodná.

Soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele směřující do prekluze práva vyměřit daň. Byla-li by tato námitka 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, byl shora uvedený výklad shledán protiústavním 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, kdy 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 1998, při aplikaci závěrů shora uvedeného nálezu Ústavního soudu, uplynula dne 31. 12. 2001, při aplikaci pravidla „3+1“ pak 31. 12. 2002.

Ze správního spisu zdejší soud ověřil, že dne 11. 1. 2000 byla správcem daně za uvedené zdaňovací období řádně zahájena daňová kontrola. Zahájení daňové kontroly je za splnění zákonem stanovených podmínek považováno za úkon způsobilý přerušit ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně za určité zdaňovací období. Tříletá prekluzivní lhůta pak běží znovu, a to od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení kontroly zpraven. S ohledem na skutečnost, že v projednávané věci byl správcem daně 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. 2001, tak v případě aplikace pravidla „3+1“, tj. před 31. 12. 2002), počala od 31. 12. 2000 běžet pro vyměření daně za zdaňovací období roku 1998 nová tříletá prekluzivní lhůta, jejíž konec připadl na 31. 12. 2003. Nejvyšší správní soud proto nemusí

v nyní projednávané věci otázku počátku původního běhu prekluzivní lhůty řešit, respektive není nucen pro posouzení prekluze v nyní projednávané věci vyčkat výsledku řízení před rozšířeným senátem zdejšího soudu.

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 1998 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 402/2001, který žalobu stěžovatele zamítl. 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 402/2001.

Závěr stěžovatele, dle něhož po dobu soudních řízení k přerušení běhu prekluzivní lhůty nedošlo, nemá oporu v ustanovení § 41 soudního řádu správního. 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 užití 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 1998 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. 4. 2003, sp. zn. 29 Ca 402/200, do zahájení řízení o kasační stížnosti, tj. do 6. 5. 2003, žádné soudní řízení, po které by se stavěla lhůta pro zánik práva ve věcech daní, neběželo. Prekluzivní lhůta proto dnem 25. 4. 2003 pokračovala v běhu, a to do zahájení kasačního řízení, tj. do 6. 4. 2003 (celkem 11 dnů). Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 Afs 12/2003 – 65, 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 ze dne 23. 7. 2001.

Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 1998 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 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, veškerá zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Vzhledem ke skutečnosti, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 22. 6. 2006 a právní moci nabylo dne 26. 6. 2006, nemá shora popsané pochybení krajského soudu žádný vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí.

Námítku směřující do prekluze práva vyměřit daň 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 souvisejí 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 5 309 000 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 5 309 000 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 zcela blanketně vznesené námitce uvádí, že žádné vady, ke kterým by musel přihlídnout 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 12/2003 - 66 ze dne 27. 10. 2004)*“. Do práva stěžovatele na spravedlivý proces však nebylo dle Nejvyššího správního soudu zasaženo. Jak žalovaný, tak krajský soud projednal veškeré žalobcem vznesené námitky, přičemž jak žalovaný, tak krajský soud 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 Nejvyššího správního soudu se žádným způsobem nedotýká nyní posuzovaných otázek.

S ohledem na výše vyslovené závěry byla kasační stížnost shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle něhož, 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému odvolacímu orgánu náklady řízení nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 8. října 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu