



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **UROLOGICKÁ AMBULANCE MUDr. M. J. s.r.o.**
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem
sídlem Havlíčkova 99, Chrudim

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství, IČ 72080043,**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2016, č.j. 41709/16/5200-11431-706871

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2016, č.j. 41709/16/5200-11431-706871, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 9.800 Kč k rukám advokáta JUDr. Ing. Jiřího Klavíka do 15 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou soudu dne 18. 12. 2016 domáhal zrušení v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště ve Svitavách ze dne 20. 3. 2014, č.j. 349252/14/2805-24803-604481 (dále též jen „rozhodnutí FÚ ze dne 20. 3. 2014“) tak, že žalobci byla stanovena doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 7. 1. 2009 do 31. 12. 2009 (dále též „zdaňovací období roku 2009“) na výši 22.400 Kč z původní výše 32.400 Kč a penále na výši 4.480 Kč z původní výše 6.480 Kč. Přitom již v samotném rozhodnutí FÚ ze dne 20. 3. 2014 byla doměřená daň snížena z 64.800 Kč na 32.400 Kč a penále z 12.960 Kč na 6.480 Kč.

II. Podstata věci

2. Dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 10. 2013, čj. 1315123/13/2805-24803-604481 Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště ve Svitavách (dále jen „Finanční úřad“) byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 7. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 64.800 Kč a penále 12.960 Kč. Navazujícím rozhodnutím Finančního úřadu ze dne 20. 3. 2014 byla k odvolání žalobce doměřená daň snížena na 32.400 Kč a penále na 6.480 Kč. V platebním výměru i v následném rozhodnutí FÚ ze dne 20. 3. 2014 správce daně mimo jiné neuznal jako položky snižující základ daně částky 49.728,99 Kč, resp. 374.649,80 Kč plynoucí z vyúčtování (snížení plateb) za zdravotní péči od Všeobecné zdravotní pojišťovny ČR (dále jen „VZP“) za 1. pololetí roku 2009, resp. 2. pololetí roku 2009.

3. K odvolání žalobce nejprve rozhodl žalovaný dne 12. 12. 2014 pod čj. 33515/14/5200-11431-7066871 tak, že odvolání zamítl. Toto rozhodnutí však bylo spolu s rozsudkem zdejšího soudu zrušeno Nejvyšším správním soudem, a to rozsudkem ze dne 22. 3. 2016, čj. 9 Afs 203/2015-37. Následně žalovaný rozhodl o odvolání proti rozhodnutí FÚ ze dne 20. 3. 2014 napadeným rozhodnutím dne 27. 10. 2016, a to tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 7. 1. 2009 do 31. 12. 2009 byla z původní výše 32.400 Kč snížena na 22.400 Kč a penále z původní výše 6.480 Kč sníženo na 4.480 Kč. Podstatou snížení doměřené daně bylo uznání částky 49.728,99 Kč (záporné vyúčtování plateb od VZP za dříve zálohově placené 1. pololetí 2009) jako položky snižující základ daně za období roku 2009. Žalovaný však setrval na názoru, že částka 374.649,80 Kč jako vratka na zálohových platbách za zdravotní péči od VZP za 2. pololetí 2009, vyúčtovaná v roce 2010, nemůže být položkou snižující základ daně z příjmů právnických osob za období roku 2009.

III. Shrnutí žaloby

4. Žalobce podává žalobu a uvádí, že ani s druhým rozhodnutím žalovaného po zrušení kasačním soudem (rozsudek sp. zn. 9 Afs 203/2015-37) nesouhlasí. V žalobě výslovně uvádí, že rozhodnutí žalovaného napadá v rozsahu vyúčtování zdravotní péče za 2. pololetí 2009 ve výši 374.649,80 Kč, které provedla VZP. Uvádí, že žalovaný se závazným stanoviskem vyjádřeným kasačním soudem neřídil. Odkazuje na rámcovou smlouvu s VZP ze dne 30. 4. 2009 předloženou daňovým orgánům, i na dodatek č. 1 k této smlouvě, který výslovně s možným nedoplatkem či přeplatkem vzniklým po zálohových platbách počítá. Na druhé pololetí 2009 VZP vystavila žalobci vyúčtování dne 26. 5. 2010 s tím, že měla vůči žalobci přeplatek 374.649,80 Kč. Žalobce tento dluh vůči VZP následně uznal a splácel jej. Zaúčtování samotného vyúčtování plateb za péči v účetnictví VZP dnem 30. 4. 2010 není dle žalobce rozhodné, rovněž tak jako skutečnost, že neúčtoval (ani VZP neúčtovala) o dohadných položkách. Žalobce rovněž tvrdí, že o povinnosti vrátit přeplatek za 2. pololetí 2009 věděl k rozvahovému dni, neznal však výši. Účetní závěrku zpracovával v květnu 2010, daňové přiznání podal dne 26. 5. 2010. Nelze přistoupit na bezvýjimečný požadavek žalovaného, aby akruální princip v účetnictví byl respektován zrcadlově mezi žalobcem a VZP. Nemá možnost totiž zjišťovat, jak VZP účtuje o dohadných položkách.

IV. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný s žalobou nesouhlasil, ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, setrval na jeho odvodnění a připomněl, že v dané otázce již jednou kasační soud rozhodoval. Popsal chronologii vývoje daňového řízení za období roku 2009 v dané věci. Má za to, že předmětem sporu není doměřená daň, nýbrž časové posouzení zohlednění snížení základu daně. Nejvyšším správním soudem byl zavázán k tomu, aby posoudil, zda sporný náklad (vyúčtování za 2. pololetí) věcně a časově souvisí s rokem 2009. Pro případ, že ano, tak zhodnotit, zda mohl být uplatněn jako položka snižující základ daně při daňové kontrole zdaňovacího období roku 2009. Odkázal na systém přímého účtování zálohových plateb do výnosů (účet D 601) oproti účtu odběratelů (MD 311), který žalobce zvolil. Po úhradě zálohy již bylo účtováno na účet (MD 221) bankovní účet. O dohadných položkách nebylo účtováno.

6. Žalovaný uvedl, že o částkách vyúčtování péče od VZP za obě pololetí roku 2009 žalobce účtoval až v roce 2011, s tím že do základu daně pro období roku 2011 nevstupovaly (o tyto částky byl daňový základ za období roku 2011 zvýšen). Částky za obě pololetí roku 2009 žalovaný daňově zohlednil u žalobce jako položky snižující základ daně období roku 2010 v průběhu daňové kontroly za toto období. Žalobce toto akceptoval. Pokud by položka vyúčtování za 2. pololetí měla být zohledněna v roce 2009, jak žádá žalobce (částka za 1. pololetí roku 2009 již žalovaným zohledněna byla i při stanovení daně za rok 2009 – pozn. soudu) mohlo by ad absurdum dojít k nezdanění řádných zdanitelných příjmů žalobce, resp. došlo by ke dvojímu uznání týchž nákladů jako daňově uznatelných položek.

7. Poukázal na další souvislost se závěry rozhodnutí kasačního soudu z jeho přechodního rozhodnutí, kde se pak podává, že žalobci nelze přisvědčit v tom, že k rozvahovému dni věděl a vědět musel o povinnosti vrátit přeplatek VZP. Žalobce v daňovém řízení nijak

neprokázal, že o svém závazku k VZP věděl. Odkázal na dodatečně vyžádané sdělení od VZP (zaevidováno 6. 6. 2016), ze kterého vyplynulo, že nebyly tvořeny dohadné položky. Výsledek vyúčtování za 1. pololetí 2009 byl zaúčtován dnem 31. 12. 2009 a výsledek vyúčtování za 2. pololetí 2009 byl zaúčtován u VZP dnem 30. 4. 2010. Připomněl, že při posouzení věci nemůže být odhlédnuto od posouzení stejné situace v účetnictví VZP.

V. Replika žalobce

8. Žalobce ke stanovisku žalovaného uvedl, že se v průběhu celého řízení domáhal, aby mu za období roku 2009 byly sníženy výnosy o vyúčtování od VZP ve výši 424.378,97 Kč za zdaňovací období roku 2009 a 207.285,56 Kč za zdaňovací období roku 2010. Vždy se jednalo o vyúčtování zálohových plateb za daná období, proto tyto částky uplatnil již při daňové kontrole. Žalovaný k odvolání položky zohlednil, avšak vždy až za následující zdaňovací období. Otázka časového zařazení má vliv na možné sankce spojené s placením daní. Poukázal na paradoxní zhodnocení vyúčtování žalovaným, kdy vyúčtování péče za 1. pololetí 2009 bylo zhodnoceno jako položka snižující základ daně období roku 2009 a vyúčtování 2. pololetí bylo zhodnoceno jako položka snižující základ daně období roku 2010.

VI. Posouzení věci krajským soudem

9. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s., žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

10. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s.

11. Soud při přezkumu rovněž přihlížel k názorům a podstatným závěrům vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 22. 3. 2016, čj. 9 Afs 203/2015-37, který se zabýval předchozí kasační stížností žalobce a první odvolací rozhodnutí žalovaného zrušil (zmíněno již shora). Soud dále uvádí, že pro rozhodnutí považuje za méně podstatnou otázku, zda způsob účtování žalobce o zálohových platbách od VZP byl zvolen správně. Kasační soud se sice danou otázkou zabýval, neboť ji ve svém rozhodnutí nadnáší a nadnášel žalovaný. Ze správního spisu se podává, že pro první rozhodnutí FÚ tato otázka zásadní roli nepředstavovala. Kasační soud sice též v rozhodnutí odkázal na pokyn GFŘ D-22, ten je však datován dnem 6. 2. 2015 a lze ho použít nejprve za období roku 2014. Tento nahradil pokyn GFŘ D-6 použitelný za období od roku 2011, který nahradil pokyn D-300. Soud tak vychází především z platné právní zákonné úpravy. Podstatná pro spor je, jak uvedl Nejvyšší správní soud, otázka časové souvislosti vyúčtování péče v napadeném rozsahu se zdaňovacím obdobím roku 2009 a to, zda vyúčtování mohlo být daňově zohledněno za období roku 2009.

12. Úvodem je k rozsahu soudního přezkumu vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v.

Nizozemí – dostupné na stránkách tohoto soudu <https://hudoc.echr.coe.int>). Nadto je třeba mít na paměti, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy, minimálně implicitně, vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008–13, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

13. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky či zaobírat se tvrzeními protistrany neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“ Obdobně argumentoval NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19.

14. Ze správního spisu a též z nesporných tvrzení účastníků vyplývá, že nevyvstal jakýkoli rozpor ohledně skutkového stavu věci, tedy o tom, jak byl uzavřen nastaven smluvní vztah mezi žalobcem a VZP, jak a v jaké výši byly zálohové platby měsíčně nárokovány a následně VZP hrazeny. Nebylo sporné ani to, kdy a jak VZP platby za obě pololetí 2009 žalobci následně vyúčtovala. Z měněného rozhodnutí FÚ i napadeného rozhodnutí plyne, že si jsou vědomi toho, že žalobce právě v předmětném roce 2009 zahájil svoji podnikatelskou činnost a též o několik měsíců později navázal smluvní vztah s VZP. Rovněž uznávají, že účtování o hrazení a proplácení péče od VZP či jiných zdravotních pojišťoven není jednoduchou otázkou. Ostatně tuto skutečnost opakovaně uznává i kasační soud.

15. Daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009 bylo podáno dne 26. 5. 2010. Daňová kontrola za roky 2009 a 2010 byla u žalobce dle daňového řádu zahájena dne 17. 10. 2011. Z vyjádření žalobce v daňovém řízení ze dne 30. 10. 2012 se podává, že dne 13. 6. 2012 požádal správce daně o zohlednění dohod a úplat za péči od VZP do daňového základu let 2009 a 2010. Nemohl podat dodatečné daňové přiznání z důvodu probíhající kontroly. Současně požádal, aby byly provedeny důkazy dotazem u VZP, ze kterých bude zjištěn důvod a výše snížení výnosů za poskytnuté lékařské výkony, neboť doklady nemá k dispozici. Správce daně na to reagoval na straně 69 zprávy z 6. 2. 2013 tak, že by se jednalo o neoprávněný přenos důkazního břemene na správce daně. Žalobce opětovně dne 11. 4. 2013 navrhl doplnění dokazování dotazem u VZP. Poté doložil vyúčtování péče od VZP za 2. pololetí 2009 datované dnem 26. 5. 2010. Z výzvy Finančního úřadu ze dne 30. 4. 2014 adresované VZP se podává, že VZP byla žádána o rozpis položky 374.649,80 Kč, tedy vyúčtování 2. pololetí 2009 a rovněž o vyjádření z jakého důvodu nebyla žalobci tato částka za zdravotní péči uznána. VZP dopisem ze dne 25. 6. 2014 sdělila, že na základě její revizní činnosti nebyla odmítnuta žádná finanční částka. K vyúčtování částky 374.649,80 Kč VZP uvedla, že tato položka vznikla jako rozdíl mezi výší fakturace a vyúčtováním, obecně ke stanovení částky odkázala na výpočet výše úhrady dle vyhlášky č. 464/2008 Sb., o stanovení hodnot bodu, výše úhrad zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění a regulačních omezení objemu poskytnuté zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění pro rok 2009.

16. Podle smlouvy o poskytování zdravotní péče, uzavřené mezi žalobcem a VZP dne 30. 4. 2009 a dodatku č. 1 k této smlouvě taktéž ze dne 30. 4. 2009 je základním fakturačním obdobím kalendářní měsíc. Zdravotnické zařízení předkládá pojišťovně faktury za poskytnutou hrazenou zdravotní péči v termínech dohodnutých ve smlouvě. Pojišťovna provede úhradu předběžných faktur formou měsíční úhrady a pololetního vyúčtování. Pojišťovna poskytne zdravotnickému zařízení předběžnou úhradu ve výši jedné šestiny 106 % objemu úhrady za odpovídající referenční období. Zvolenou formu zachová pojišťovna po celé hodnocené období. Předběžné úhrady za hodnocené období budou finančně vypořádány v rámci celkového finančního vypořádání. Pro období od 1. 5. 2009 do 30. 6. 2009 předběžná úhrada činí 113.997 Kč měsíčně. Výše měsíční předběžné úhrady pro 2. pololetí 2009 sdělí pojišťovna zdravotnickému zařízení do 31. 7. 2009. Pokud vznikne nedoplatek ze strany pojišťovny, bude zdravotnickému zařízení příslušná částka poukázána samostatnou platbou. V případě přeplatku ze strany pojišťovny bude zdravotnickému zařízení o jeho výši snížena formou započtení následující úhrada za poskytnutou péči.

17. Vyúčtování za první pololetí roku 2009 bylo VZP vystaveno dne 20. 1. 2010, za druhé pololetí roku 2009 dne 26. 5. 2010. S ohledem na skutečnost, že žalobce snížení výnosů o částku 424 378,79 Kč do svého účetnictví nezaúčtoval (ani prostřednictvím dohadné položky, ani jiným způsobem), požadoval zohlednění této částky v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2009. Argumentuje tím, že v době podání daňového přiznání (za období 2009) výši svého dluhu za zdaňovací období roku 2009 znal. Taktéž mu bylo již v době účetní závěrky známo, že bude mít povinnost vrátit VZP konkrétní částku.

18. Podle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve znění použitelném pro souzenou věc platí, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s

výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

19. Podle § 23 odst. 2, písm. a) věta první téhož zákona platí, že pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.

20. Podle ust. § 25 odst. 3 zákona o účetnictví platí, že účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.

21. Dle § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků platilo, že při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Nynější úprava daňového řádu sice tento závazek správce daně výslovně nepřevzala do svého ustanovení § 88, případně do ustanovení § 143, není však důvodu od této premisy ustupovat, zde soud odkazuje na § 1 odst. 2 a § 134 daňového řádu.

22. Jak již shora soud uvedl, po zrušení rozsudku krajského soudu a předchozího rozhodnutí žalovaného bylo na žalovaném, aby vyjasnil souvislost sporné částky vyúčtování s obdobím roku 2009 a případně posoudil možnost jejího uplatnění jako položky snižující základ daně. Žalovaný proto požádal VZP o poskytnutí listin a informací dopisem ze dne 18. 5. 2016. Konkrétně se dotázal na to, jak bylo ze strany VZP účtováno o nárocích žalobce za rok 2009 a zda žalobce mohl ke konci roku 2009 vědět, že dojde ke snížení úhrad. VZP reagovala dopisem ze dne 1. 6. 2016, ve kterém uvedla, že vyúčtování bylo provedeno dle dodatku č. 1 ke smlouvě v souladu s vyhláškou č. 464/2008 Sb., o stanovení hodnot bodu. Dohadné položky tvořeny nebyly, vyúčtování za 2. pololetí 2009 je datováno dnem 30. 4. 2010. Žalovaný poté o tomto zjištění informoval žalobce, obdržel jeho vyjádření, nato vydal napadené rozhodnutí.

23. Soud má za to, že žalovaný ve svém rozhodnutí nikoli zcela dostatečně dostal požadavku uvedenému v bodě 38. citovaného rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2016, čj. 9 Afs 203/2015-37. Svým dotazem na VZP, kdy obdobný návrh důkazu vznesl žalobce v průběhu řízení, zjišťoval, jak účtovala VZP, kdy došlo k vyúčtování péče a jak. Kdy došlo k vyúčtování, však již bylo dříve známo, způsob účtování u VZP není dle soudu tím rozhodujícím bodem. Rozhodujícím sdělením by tak dle soudu mohlo být pouze objasnění důvodu snížení platby (vyúčtování). V této věci však VZP opakovaně odkázala na metodu vyúčtování provedenou dle přílohy vyhlášky č. 464/2008 Sb., takové sdělení zásadně nové skutečnosti do věci nevneslo. Proto soud nepovažuje za správné, aby toto sdělení VZP nebylo hodnoceno v neprospěch žalobce. Žalobce sice jako daňový subjekt nese v daňovém řízení důkazní břemeno, avšak je třeba respektovat to, že k VZP byl ve smluvním vztahu spíše slabší stranou. Byl patrně odkázán na smlouvu standardně nabízenou VZP lékařským zařízením a rovněž byl odkázán na způsob vyúčtování péče provedený VZP dle citované vyhlášky. Pozice žalobce byla v tomto vztahu oslabena ve smyslu tom, že stěží mohl po VZP žádat, aby při vyúčtování zohledňovala jeho návrhy či jiné požadavky. Taktéž se sluší

připomenout, že žalobce v roce 2009 zahájil v daném oboru podnikání a smluvní vztah s VZP byl pro něho nový – tím soud nemíní omlouvat možná jiná účetní pochybení žalobce. Soud se tak nemůže ztotožnit s názorem žalovaného, který fakticky znamená, že žalobce nebude úspěšný, neboť neprokával, že dané vyúčtování od VZP za 2. pololetí roku 2009 časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2009 ve smyslu § 23 odst. 1 ZDP. Na tom nic nemění skutečnost, že o zálohových platbách mohl žalobce nesprávně v roce 2009 (poté i v dalších letech) účtovat, když netvořil dohodné položky. Tyto by ostatně mohl oprávněně tvořit pouze za situace, kdyby mohl provést kvalifikovaný odhad. V řízení však nevyšlo najevo, že žalobce mohl v prvním roce svého smluvního vztahu s VZP odhadnout výši vyúčtování. Mohl pouze reálně očekávat, že vyúčtování nebude nulové, tedy beze změny. Nemohl čerpat ze znalostí o vyúčtování péče z minulých období. Jakákoli pak vytvořená dohadná položka by patrně byla opět problematická a obtížně obhajitelná před správcem daně.

24. Rovněž se soud nemůže zcela přiklonit k závěru žalovaného vyjádřenému v jeho rozhodnutí, že žalovaný k rozvahovému dni o vyúčtování nemohl vědět. Soud uvedl, že toto nemá za nejvíce důležitý bod, přesto se k němu vyjádří. Účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy uzavírají účetní knihy. Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období, tedy k 31. 12. 2009. Je však praxí dáno, že účetní zápisy lze doplňovat i po tomto datu a samotná účetní závěrka může být hotova například až k okamžiku předložení společníkům či akcionářům na valné hromadě. Nadto obecně je možno říci, že žalobce s odkazem na smlouvu a dodatek č. 1 s VZP mohl předpokládat, že nedoplatky nebo přeplatky vzniknou. Je jasné, že nemohl znát jejich přesnou výši, to by nedávalo logiku. Vyúčtování provedla VZP až ke dni 30. 4. 2010 a doručila žalobci v ten samý den, který on zvolil pro podání daňového přiznání.

25. Ze smlouvy mezi žalobcem a VZP uzavřené dne 30. 4. 2009, dodatku č. 1, následných vyúčtování a poté následných sdělení VZP nelze bez dalšího učinit závěr, že sporná částka vyúčtování 374.649,80 Kč nesouvisela časově s obdobím roku 2009 ve smyslu § 23 ZDP. V rozhodnutí FÚ ze dne 20. 3. 2014 (jeho str. 21) jsou obsaženy úvahy o vysokém rozdílu při vyúčtování (soud sdílí názor, že rozdíl byl při daném objemu péče v roce 2009 vskutku značný) a též úvahy o tom, že žalobce mohl neoprávněně nárokovat k proplacení zdravotní péči či že by se vyúčtováním jednalo o sankci od VZP. Tyto úvahy o vědomém pochybení žalobce či o jakýchkoli sankcích však v daňovém řízení nebyly nikterak zesíleny, natož prokázány. Zůstalo prozatím pouze u toho, že se jednalo o vyúčtování péče dle hodnoty bodu. Do dalších úvah na toto téma se soud pouštět nemůže, neboť k tomu nemá podklady. Již shora však připomněl, že smluvní vztahy a účtování zdravotní péče nejsou jednoduchými oblastmi tak, jako běžné jednodušší smluvní vztahy, kde strany předem mohou dohodnout víceméně konečnou cenu za poskytnutá plnění.

26. S ohledem na výše uvedené, tedy na to, že souvislost uplatňované položky s obdobím roku 2009 nebyla dostatečně a odpovídajícím způsobem vyhodnocena, soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 a 4 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu (zde prakticky i kasačního soudu z předchozího rozsudku) je správní orgán vázán.

27. Soud tak uvádí, že v dosavadním řízení nevyvstaly skutečnosti (skutkové ani právní), ze kterých by bez dalšího vyplynulo, že pro žalobce by bylo vyloučeno položku vyúčtování uplatnit jako položku snižující základ daně při daňové kontrole zdaňovacího období roku 2009. Správce daně má povinnost přihlednou ke všem skutečnostem, které vyšly najevo. Skutečnost, že položka vyúčtování 2. pololetí roku 2009 byla již správcem daně jedenkrát zohledněna v daňovém období roku 2010, tomu nemůže být na překážku. Jistě není z daňového hlediska správné, aby jeden náklad (snížení výnosů), resp. položka snižující základ daně byla uplatněna dvakrát, resp. ve dvou zdaňovacích obdobích. Do této situace se žalobce dostal nikoli o svoji vůli, neboť daňový základ období roku 2010 a daňová povinnost byly předmětem kontroly správce daně a též byl v daném hledisku správcem upravován. Pro žalobce má správné časové daňové zařazení položky snižující základ daně (období roku 2009 nebo roku 2010) konsekvence spojené s nárokováním příslušenstvím daně.

28. Soud pro úplnost uvádí, že dle jeho názoru by neměla být v této věci nosná argumentace žalovaného vycházející z toho, jak o vyúčtování plateb účtovala VZP a zda tvořila na vyúčtování dohadné položky (časové rozlišení). Jistě z obecných účetních principů a následného určení základu daně plyne a bylo by nejvíce správné, aby se účetní (případně i daňové) posouzení u obou smluvních stran nelišilo mezi různými obdobími. Nelze však opětovně nepřipomenout jistou asymetrii ve smluvním vztahu žalobce a VZP, který je též znát i v regulaci plateb právní úpravou (viz citovaná vyhláška č. 464/2008 Sb.). Nadto soud dává za pravdu žalobci, který uvádí, že nemá možnost jak zjistit metody účtování u VZP. V tomto považuje soud úvahy žalovaného za nikoli zcela průzračné.

VII. Náklady řízení

29. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 3.000 Kč za soudní poplatek. Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 6.800 Kč.

30. Zástupce žalobce učinil v řízení dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a jedno písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za tyto úkony právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve s. pojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Dále mu náleží 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3.400 Kč (celkem 6.800 Kč). Replika žalobce k vyjádření žalovaného nepřinesla do věci nic zásadního, proto ji soud nepovažuje za úkon právní služby, za který by náležela zástupci další náhrada nákladů řízení. Zástupce žalobce není plátcem DPH.

31. Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem tak činí 9.800 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce JUDr. Ing. Jiřího Klavíka. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 17. ledna 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: