



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci žalobce **K.K.**, zastoupeného JUDr. Lenkou Morejon Michálkovou, advokátkou, se sídlem Praha 5, Stroupežnického 2328/30, proti žalovanému **Rozhodčímu orgánu Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky**, se sídlem Praha 3, Orlická 2020/4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13.5.2015, sp.zn. S-SP-VZP-15-00573240-P87F,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13.5.2015, sp.zn. S-SP-VZP-15-00573240-P87F, se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení ve výši 7.800 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Lenky Morejon Michálkové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13.5.2015, sp.zn. S-SP-VZP-15-00573240-P87F (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí – platebnímu výměru č. 4840000133 Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky, Regionální pobočky Plzeň, pobočky pro Jihočeský, Karlovarský a Plzeňský kraj (dále jen „*prvoinstanční orgán*“) ze dne 20.3.2015, č.j. VZP-15-00771939-P87F (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci podle § 8 odst. 5 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o veřejném zdravotním pojištění“) a podle § 15 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění (dále jen „zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění“) uložena povinnost zaplatit dlužné pojistné ve výši 11.796 Kč.

II. Žaloba.

Žalobce v části žaloby uvozené slovy „*Skutkový stav*“ uvedl, že je osobou samostatně výdělečně činnou podnikající na základě živnostenského oprávnění. V roce 2006 byl ze zákona povinen přejít, jakožto fyzická osoba - podnikatel, z daňové evidence na vedení účetnictví. Při tomto přechodu postupoval při stanovení daňového základu daně z příjmů fyzických osob v souladu s § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle kterého bylo možné při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví zahrnout hodnotu zásob a pohledávek do základu daně postupně, a to po devět následujících zdaňovacích období. Hodnota pohledávek a zásob v roce 2006 činila u žalobce 4.475.065 Kč. Pro účely stanovení základu daně však tato částka nebyla žalobcem v souladu s § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů zahrnuta celá, ale pouze část, přičemž zbývající částka byla žalobcem postupně přidávána do základu daně v následujících zdaňovacích obdobích. Při sestavování přehledu příjmů a výdajů osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“) pro účely stanovení vyměřovacího základu pro veřejné zdravotní pojištění se žalobce ocitl na pochybách, zda má postupovat stejným způsobem jako při stanovení základu daně z příjmu fyzických osob a hodnotu zásob a pohledávek rozdělit do 9 následujících zdaňovacích období, nebo zda musí hodnotu zásob a pohledávek zahrnout do přehledu najednou již v roce 2006. Dle § 3a zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění se totiž vyměřovací základ OSVČ pro pojistné na veřejné zdravotní pojištění rovnalo počínaje rokem 2006 50% příjmu ze samostatné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení, přičemž příjmem ze samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení se u OSVČ, která vede účetnictví, rozumí základ daně z příjmu z předmětné činnosti. V poučení k přehledu příjmů a výdajů OSVČ za rok 2006 zpracovaném Všeobecnou zdravotní pojišťovnou České republiky (dále jen „VZP“) však bylo v bodě 3 uvedeno: „*Do přehledu se zahrnují veškeré příjmy z roku 2006 (oddíl A, řádek č. 1), i ty, které jsou pro daňové účely rozděleny na více let*“. Žalobce byl navíc seznámen se stanoviskem VZP vyjádřeným v e-mailové korespondenci s oddělením informací a asistence VZP, kdy na dotaz, jak postupovat při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, pracovnice VZP uvedla: „*U OSVČ, která vede účetnictví, se za příjem ze samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení považuje pro účely pojistného na zdravotní pojištění základ daně z příjmů z této činnosti (§ 3a zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění). Pokud tedy zahrnujete uvedenou úpravu do základu daně, přenáší se do pojistného na zdravotní pojištění jako celek. Pro účely pojistného na zdravotní pojištění nelze částku ani rozepsat tak, jak je to možné pro daňové účely (až 9 let)*“. V souladu s pokyny k vyplnění přehledu příjmů a výdajů OSVČ a výše citovanou e-mailovou instrukcí oddělení informací a asistence VZP

žalobce ke svému neprospěchu zahrnul celou hodnotu zásob a pohledávek do přehledů příjmů OSVČ sestaveného pro VZP za rok 2006 a z takto navýšeného vyměřovacího základu uhradil pojistné na veřejné zdravotní pojištění. V následujících letech pak již logicky z této hodnoty zásob a pohledávek do vyměřovacího základu pojistného na zdravotní pojištění nezahrnul nic, což vyústilo v disproporci mezi základem daně z příjmů fyzických osob a částkou rozhodnou pro stanovení vyměřovacího základu pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Pro úplnost žalobce dodává, že ačkoliv to v e-mailové instrukci není výslovně uvedeno, je zřejmé, že pokyn nerozepisovat částku až na 9 let, jak je to možné pro daňové účely, se týkal právě situace při přechodu na vedení účetnictví, protože pro žádný jiný případ zákon o daních z příjmů rozdělení částky patřící do základu daně neumožňuje. V roce 2010 žalobce zahrnul do základu daně z příjmů hodnotu zásob a pohledávek ve výši 60.000 Kč a v roce 2011 ve výši 200.000 Kč. Základ daně z příjmů fyzických osob tedy u žalobce činil v roce 2010 částku 15.424 Kč a v roce 2011 částku 159.309 Kč. Pro účely stanovení vyměřovacího základu pojistného na veřejné zdravotní pojištění žádná část pohledávek a zásob z roku 2006 zahrnuta nebyla, takže vyměřovací základ pro pojistné činil pro rok 2010 částku mínus 44.576 Kč a pro rok 2011 částku mínus 40.691 Kč.

V části žaloby uvozené slovy „*Dosavadní průběh řízení*“ žalobce konstatoval, že dopisem ze dne 17.7.2014 byl prvoinstančním orgánem vyzván k tomu, aby vysvětlil rozdíl v údajích uvedených v Přehledu příjmů a výdajů v letech 2010 a 2011 a v základu daně z příjmů fyzických osob evidovaných příslušným finančním úřadem pro roky 2010 a 2011. Žalobce ve stanovené lhůtě vysvětlil, čím byl tento rozdíl v letech 2010 a 2011 způsoben. VZP však argumentaci žalobce neakceptovala a i přes opakovaná vysvětlování ohledně příčin rozdílu mezi základem daně a vyměřovacím základem pro pojistné v letech 2010 a 2011 zahájila s žalobcem oznámením ze dne 3.3.2015 správní řízení ve věci porušení povinností stanovených v zákoně o pojistném na veřejné zdravotní pojištění. Proti zahájení správního řízení podal žalobce dne 12.3.2015 námitky, avšak bezvýsledně, protože dne 20.3.2015 vydal prvoinstanční orgán platební výměr č. 4840000133, kterým bylo žalobci uloženo uhradit dlužné pojistné za roky 2010 a 2011 ve výši 11.796 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce dne 13.4.2015 odvolání. O odvolání bylo rozhodnuto žalovaným, který napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.

V části žaloby uvozené slovy „*Důvody žaloby*“ žalobce uvedl, že žalobou napadá napadené rozhodnutí v celém rozsahu jeho výroku. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce měl v letech 2010 a 2011 do vyměřovacího základu zahrnout podruhé i části hodnoty zásob a pohledávek z roku 2006 (tak, jak je zahrnul do základu daně), ačkoliv o celou hodnotu těchto zásob a pohledávek již navýšil vyměřovací základ pojistného na veřejné pojištění v roce 2006. Dle názoru žalobce žalovaný vydal věcně nesprávné, nezákonné a navíc nedostatečně odůvodněné rozhodnutí, kterým zkrátil práva žalobce jakožto plátce pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje, že žalobce v roce 2006 pochybil, když do přehledu příjmů a výdajů OSVČ za rok 2006 nesprávně zahrnul celé hodnoty zásob a pohledávek. Žalovaný nijak neodůvodňuje, z jakého důvodu má za to, že tento postup žalobce byl nesprávný, ani se nijak nezabývá důvody, pro které se žalobce rozhodl celé hodnoty zásob a pohledávek do

přehledu za rok 2006 zahrnout, ačkoliv tento postup byl v neprospěch žalobce. Žalovaný zcela opomíjí skutečnost, že žalobce při sestavování přehledu příjmů a výdajů za rok 2006 postupoval v souladu s instrukcemi VZP vyjádřenými jednak v poučení k přehledu a dále v e-mailovém stanovisku z oddělení informací a asistence VZP, kde bylo výslovně uvedeno, že „*pro účely pojistného na zdravotní pojištění nelze částku ani rozepsat tak, jak je to možné pro daňové účely (až 9 let)*“. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevysvětluje, jakým způsobem měl žalobce zjistit, že stanoviska VZP k sestavení přehledu výdajů a příjmů při přechodu z vedení daňové evidence na vedení účetnictví nejsou správná. Je přitom zcela běžné a pochopitelné, že pokud VZP při výkonu správní činnosti, kterým výběr pojistného na veřejné zdravotní pojištění je, instruuje plátce, a to hned dvakrát a nezávisle na sobě, jakým způsobem postupovat, plátce se těmito instrukcemi bude řídit ve snaze vyhnout se nedoplatku na pojistném a sankcím ze strany VZP. Pro veškeré akty orgánů veřejné správy přece platí presumpce správnosti. Pokud tedy nyní žalovaný tvrdí, že instrukce VZP z roku 2006 nebyly správné, jedná se o pochybení pracovníků VZP, kteří chybně sestavili poučení k přehledu a dále chybně odpověděli na dotaz položený ohledně zpracování přehledu, přičemž ale tato pochybení žalobce nemohl žádným způsobem předpokládat ani odhalit. Je tedy absurdní, že výsledkem respektování instrukcí VZP, které navíc byly pro žalobce nevýhodné, je doměření dlužného pojistného. Žalobce je navíc přesvědčen, že postup žalovaného a postup pracovníků VZP je v rozporu s dobrými mravy a popírá veškeré principy moderní a demokratické veřejné správy. Není přece možné, aby pracovníci VZP nejdříve doporučili žalobci zahrnout do vyměřovacího základu celou hodnotu zásob a pohledávek, tím ho přiměli, aby z této celé částky uhradil pojistné, a následně, téměř po deseti letech, tento postup popřeli a nařídili žalobci uhradit pojistné z hodnoty pohledávek a zásob podruhé. Ačkoliv to možná nebylo primárním záměrem VZP, tento zcela nekonzistentní postup vyvolává dojem, že VZP přistupuje k výkladu zákona účelově podle toho, jaký výklad je pro ni výhodnější, ve snaze vybrat co největší pojistné a neváhá přitom popřít sama sebe. Napadené rozhodnutí přitom nijak tento vnitřně rozporný postup VZP nezdůvodňuje a napadené rozhodnutí je tedy z hlediska odůvodnění ještě méně přesvědčivé než samotné prvoinstanční rozhodnutí a řízení, které mu předcházelo. Žalobce dále považuje za nutné poukázat na skutečnost, že ani v prvoinstančním rozhodnutí ani v řízení, které mu předcházelo, není uveden žádný argument, který by postup VZP při vyměření dodatečného dlužného pojistného za roky 2010 a 2011 odůvodňoval. Pracovníci VZP před vydáním prvoinstančního rozhodnutí i v jeho odůvodnění ospravedlňovali svůj postup tím, že: - bod 3 v poučení k přehledu příjmů a výdajů za rok 2006 se vztahoval k příjmům, které byly pro daňové účely rozděleny do více let, zatímco v případě žalobce rozdíl mezi údaji v daňovém přiznání a údaji v přehledu OSVČ vznikl v souvislosti s povinnou úpravou základu daně při přechodu na vedení účetnictví; k tomuto žalobce uvádí, že tato skutečnost nebyla v poučení nikde uvedena ani z něj nevyplývala a jedná se o dodatečný výklad pracovnice VZP, která o něj navíc musela požádat metodické oddělení (jak vyplývá z dopisu VZP ze dne 27.11.2014), z čehož je zřejmé, že ani ona sama si nebyla jista, jak si daný bod v poučení vyložit, - pokud se žalobce cítí poškozen tím, že v roce 2006 zaplatil vyšší pojistné z důvodu zahrnutí celé hodnoty zásob a pohledávek do vyměřovacího základu pro pojistné, může požádat o opravu všech přehledů od roku 2006; opravou přehledu z roku 2006 by však žalobce ničeho nedosáhl, jelikož právo na vrácení pojistného uhrazeného v roce 2006 již bylo v roce 2014 prekludováno. Napadené rozhodnutí sice výše uvedené argumenty pracovnice VZP

nepřebírá, ale zároveň nenabízí žádné další, takže ačkoliv napadené rozhodnutí obsahuje dvoustránkovou část označenou formálně jako odůvodnění, skutečné odůvodnění, které by věcně vysvětlilo důvody pro zamítnutí odvolání žalobce, postrádá.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul průběh správního řízení a poté uvedl, že žalobce měl povinnost jako osoba samostatně výdělečně činná v kontrolovaném období 11.4.2011 až 27.2.2015 hradit pojistné, resp. zálohy na pojistné dle § 7 odst. 1 zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění. Vzhledem k tomu, že žalobce porušil výše uvedené ustanovení a neuhradil vyrovnání záloh za rok 2010 a 2011 (za rok 2010 ve výši 1.042 Kč, za rok 2011 ve výši 10.754 Kč), bylo přistoupeno k vystavení platebního výměru na pojistné. Při vystavení platebních výměrů VZP postupovala podle § 7 odst. 1 zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, kdy osoba samostatně výdělečně činná platí pojistné formou záloh na pojistné a doplatku pojistného, není-li stanoveno jinak. Záloha na pojistné je splatná od prvního dne kalendářního měsíce, na který se platí, do osmého dne následujícího kalendářního měsíce. Podle § 8 odst. 5 zákona o veřejném zdravotním pojištění nezaplatí-li plátce pojistného pojistné ve stanovené výši a včas, je příslušná zdravotní pojišťovna povinna vymáhat na dlužníkovi jeho zaplacení včetně penále. Za účelem kontroly správného stanovení vyměřovacího základu VZP provedla dodatečné šetření, jakmile z korespondence s žalobcem vyplynulo, že při vyplňování Přehledu osoby samostatně výdělečně činné pochybil. V souladu s § 22 odst. 2 zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění a § 53 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, VZP požádala u vybraných plátců finanční úřad o poskytnutí údajů nezbytných pro stanovení platby pojistného. Na základě informací od Generálního finančního ředitelství byl zjištěn nesoulad mezi údaji, které o příjmech ze samostatné výdělečné činnosti žalobce eviduje finanční úřad a které uvedl do daňového přiznání, a mezi údaji, které žalobce uvedl pro VZP do „*Přehledu o příjmech a výdajích ze samostatné výdělečné činnosti*“ za roky 2010 a 2011. Žalobce byl ze strany VZP vyzván k podání vysvětlení. Žalobce uvedl, že v roce 2006 přešel z daňové evidence na vedení účetnictví. V souvislosti s tím byl povinen do základu daně zahrnout hodnotu pohledávek a zásob, a že zatímco pro daňové účely zahrnoval do daňového základu hodnotu pohledávek a zásob postupně, do Přehledu osoby samostatně výdělečně činné pro účely zdravotního pojištění zahrnul hodnotu pohledávek a zásob jednorázově v roce 2006. Žalobce uvedl, že postupoval v souladu s Poučením k Přehledu OSVČ za rok 2006 a dále v souladu s e-mailovou korespondencí. Ve věci bylo provedeno podrobné šetření a prověřeny plátcem uváděné argumenty.

K námitce, že žalobce do „*Přehledu OSVČ*“ za rok 2006 zahrnul celou hodnotu pohledávek a zásob, protože podle Poučení k „*Přehledu*“ za rok 2006 se do „*Přehledu*“ měly zahrnout veškeré příjmy z roku 2006 i ty, které jsou pro daňové účely rozděleny do více let, žalovaný uvedl, že dodanění pohledávek a zásob nelze považovat za příjem podle § 7 zákona o daních z příjmů. Jedná se o daňovou úpravu v souvislosti s přechodem z daňové evidence na účetnictví (Příloha č. 3 zákona o daních z příjmů). V odst. 1 Přílohy č. 3 zákona o daních z příjmů je přímo uvedeno, že o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek a o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly

zdanitelným příjmem, se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, zvýší základ daně. Nikoliv, že hodnota pohledávek a zásob má být považována za příjem dosažený za více zdaňovacích období. Výpočet daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období upravoval § 14 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do 31.12.2006. Žalobce ve svém podání sám uvedl, že při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví zahrnoval hodnotu pohledávek a zásob do daňového základu postupně, protože postupoval podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Je třeba konstatovat, že § 23 uvedeného zákona se zabývá základem daně, nikoli příjmy ze samostatné výdělečné činnosti.

K námitce, že se žalobce řídil příloženou e-mailovou korespondencí s VZP, žalovaný konstatoval, že z obsahu textu lze předpokládat, že předložená korespondence se netýká konkrétně žalobce, neboť tazatel v textu hovoří o blíže neurčené osobě, která přešla z daňové evidence na vedení účetnictví k 1.1.2005, nikoli v roce 2006, kdy tak učinil žalobce. Tazatelem položený dotaz byl formulován s nedostatečnou přesností, spíše formálně a vágně, proto i odpověď informačního centra VZP byla formulována širěji. Vyměřovací základ pro odvod pojistného na veřejné zdravotní pojištění upravuje § 3a zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve kterém je naprosto striktně a nezpochybnitelně stanoven vyměřovací základ osoby samostatně výdělečně činné, která vede účetnictví. Vyměřovacím základem u osoby samostatně výdělečně činné je 50% příjmu ze samostatné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení. U osoby samostatně výdělečně činné, která vede účetnictví, se za příjem ze samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení považuje pro účely zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění základ daně z příjmů z této činnosti. Žalobce za kalendářní rok 2006 hradil pojistné nikoliv z 50% příjmu ze samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení (u osoby samostatně výdělečně činné, která vede účetnictví, se za příjem ze samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení pro účely zdravotního pojištění považuje základ daně z příjmů z této činnosti), ale z částky 486 000 Kč, kterou § 3a odst. 2 zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění pro rok 2006 stanovil jako maximální vyměřovací základ. V souvislosti s výše uvedeným je třeba konstatovat, že VZP je instituce, která hospodář s veřejnými prostředky a jako taková je povinna se chovat hospodárně a postupovat v souladu s platnými zákony. Nemůže některého z plátců zvýhodňovat a upřednostňovat oproti jiným plátcům, anebo dokonce přiznávat výhody v rozporu se zákonem (tj. vyčíslit vyměřovací základ nižší, než stanoví zákon). Vzhledem k tomu, že zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění vyměřovací základ pro odvod pojistného u osoby samostatně výdělečně činné stanovuje jednoznačně, VZP nenalezla důvod ani možnost stanovit plátcí vyměřovací základ v jiné než zákonné výši. Na skutečnost, že by se plátcé mohli dostat do složité finanční situace v souvislosti s platbou pojistného, pamatuje zákonodárce v § 53a zákona o veřejném zdravotním pojištění, kde zdravotní pojišťovně umožnil odstranit tvrdosti, které by se vyskytly při předepsání penále, pokuty a přírážky k pojistnému. Prominout platbu pojistného, pokud plátcí pojistného tato platba vznikla a pokud dlužná částka převyšuje 50 Kč (§ 15 odst. 1 zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění), však zákon zdravotní pojišťovně neumožňuje. Nelze se ztotožnit s výkladem žalobce, který zdůvodňuje rozdíl mezi údaji zaslanými na finanční úřad a mezi údaji zaslanými VZP. V bodě 3 poučení k „Přehledu“ za rok 2006 je uvedeno, že do „Přehledu“ se zahrnují veškeré příjmy i ty, které jsou pro daňové účely rozděleny do více let. Tato věta upravuje rozsah příjmů ze samostatné

výdělečné činnosti, které je osoba povinna do „Přehledu“ zahrnout. V případě žalobce však vznikl rozdíl z jiného důvodu. Rozdíl vznikl v souvislosti s povinnou úpravou základu daně při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Žalovaný konstatuje a z výše uvedeného vyplývá, že v případě žalobce došlo k pochybení, když v roce 2006 zahrnul nesprávně do „Přehledu“ krom příjmů, výdajů nebo storna příjmů a výdajů ve smyslu § 3a zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění též celé hodnoty pohledávek a zásob, tj. částky, o které se zvyšuje nebo snižuje základ daně a jedná se o příjmy pouze pro daňové účely, nikoli pro účely pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Z výše uvedených důvodů VZP proto přistoupila ke stanovení vyměřovacího základu v souladu s § 3a a § 16 zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění a k vyčíslení pohledávky a následně k zahájení správního řízení ve věci nedoplatku na pojistném a k jeho vyměření platebním výměrem. Žalovaný má za to, že věc byla posouzena správně, při rozhodování nedošlo k žádným pochybením a bylo postupováno v souladu s platnou právní úpravou.

IV.

Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalobce souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání, a žalovaný ve lhůtě dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s projednáním věci bez jednání, ač byl poučen o tom, že v takovém případě se bude mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Žalobce v odvolání uvedl: *„Jak jsme uváděli v předchozí korespondenci a v námitce proti zahájení správního řízení, v roce 2006 jsme řešili přechod z daňové evidence na účetnictví. Při vyplňování Přehledu za rok 2006 jsme posupovali dle poučení k tomuto přehledu, kde je uvedeno, že do přehledu se zahrnují veškeré příjmy z roku 2006 i ty, které jsou pro daňové účely zahrnuty do více let. Dále jsme se řídili e-mailovou korespondencí z Ústředí VZP z roku 2006. Kompletní dotaz ze dne 10.6.2006, jsme Vám již poslali. Otázka zde zní: „Sestavuji přehled pro podnikatele, který přešel ke 1.1.2005 z daňové evidence na účetnictví. Poplatník uplatňoval výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Mám dotaz, zda úpravy základu daně podle § 23 podle odst. 8 písm. 3... při zahájení účtování přechodu se vztahují na tyto poplatníky?...“ Následuje odpověď z ústředí VZP od paní J.P. č.j. 5547-06 ze dne 15.6.2006: „...Pokud tedy zahrnujete uvedenou úpravu do základu daně, přenáší se do pojistného na zdravotní pojištění jako celek. Pro účely pojistného na zdravotní pojištění nelze částku ani rozepsat tak, jak je to možné pro daňové účely (až 9 let). Z této odpovědi je evidentní, že se jedná o úpravu základu daně při přechodu z daňové evidence na účetnictví, neboť zákon o daních z příjmů jinou úpravu po dobu 9 let než přechod z daňové evidence na účetnictví neumožňoval. Kontrola vyměřovacích základů byla provedena za období 2009-2013, viz. náš dopis ze dne 27.11.2014 zn. OSRPO/GFŘÚ1136-3/2014. Jak uvádíme výše, nesoulad mezi vyměřovacím základem VZP a základem daně z daňového přiznání za jednotlivé roky vznikl přechodem z daňové evidence na*

účetnictví v roce 2006, tzn. V roce 2006 pan K. zahrnul do vyměřovacího základu VZP veškeré úpravy dle zákona o daních z příjmů a odvedl z nich pojistné na VZP. V následujících letech nezahrnoval úpravy dle zákona o daních z příjmů do vyměřovacích nákladů VZP, neboť celková úprava byla zahrnuta v roce 2006. V napadeném platebním výměru nebyla zohledněna skutečnost, že jsem v roce 2006 uvedl do přehledu celý rozdíl úpravy nezaplacených pohledávek a zásob a pojistné z této částky již v roce 2006 vyrovnal. V roce 2009 – 2013 je napadeným platebním výměrem vyžadováno zaplacení pojistného znovu“.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Plátce měl povinnost jako osoba samostatně výdělečně činná hradit pojistné, resp. zálohy na pojistné dle ustanovení § 7 odst. 1 zák. č. 592/1992 Sb., ve znění platných předpisů. Vzhledem k tomu, že plátce porušil výše uvedené ustanovení, a neuhradil vyrovnání záloh za rok 2010 a 2011 (za rok 2010 ve výši 1.042,- Kč, za rok 2011 ve výši 10.754,- Kč), bylo přistoupeno k vystavení platebního výměru na pojistné. Podle § 7 odst. 1 zák. č. 592/1992 Sb., ve znění platných předpisů, platí osoba samostatně výdělečně činná pojistné formou záloh na pojistné a doplatku pojistného, není-li stanoveno jinak. Záloha na pojistné je splatná od prvního dne kalendářního měsíce, na který se platí, do osmého dne následujícího kalendářního měsíce. Podle § 8 odst. 5 zák. č. 48/1997 Sb., ve znění platných předpisů, nezaplátí-li plátce pojistného pojistné ve stanovené výši a včas, je příslušná zdravotní pojišťovna povinna vymáhat na dlužníkovi jeho zaplacení včetně penále. Ze spisového materiálu bylo dále zjištěno: Na základě informací od Generálního finančního ředitelství VZP ČR zjistila nesoulad mezi údaji, které o příjmech ze samostatné výdělečné činnosti pana K. eviduje finanční úřad, a mezi údaji, které plátce uvedl pro VZP ČR do „Přehledu o příjmech a výdajích ze samostatné výdělečné činnosti“ za roky 2010 a 2011. Plátci byla zaslána písemná žádost o vysvětlení a následně bylo ve věci zahájeno správní řízení. Dne 17.3.2015 obdržela VZP ČR námitku proti zahájenému správnímu řízení. V námitce zástupce plátce uvádí, že v roce 2006 přešel z daňové evidence na vedení účetnictví a v souvislosti s tím, se mu v roce 2006 zvýšil základ daně o hodnotu pohledávek a zásob, a že do základu daně bylo možné hodnotu pohledávek a zásob zahrnovat postupně počínaje rokem 2006. Do Přehledu OSVČ tuto částku zahrnul jednorázově v roce 2006 a tím v kontrolovaném období 2010 a 2011 vznikl rozdíl mezi daňovým přiznáním a Přehledem OSVČ. Dále uvedl, že při vyplnění Přehledu OSVČ za rok 2006 plátce postupoval v souladu s poučením, které tvořilo součást formuláře. Zároveň přiložil kopii e-mailové korespondence s oddělením informací a asistence VZP ČR. V této korespondenci je mimo jiné uvedeno, že u osoby samostatně výdělečně činné, která vede účetnictví, se za příjem ze samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení, považuje pro účely pojistného na zdravotní pojištění základ daně z příjmů z této činnosti a že úprava zahrnutá do základu daně se přenáší do pojistného na zdravotní pojištění jako celek. Ze spisového materiálu vyplývá, že Regionální pobočka Plzeň, pobočka pro Jihočeský, Karlovarský a Plzeňský kraj se neztotožňuje s výkladem plátce, který zdůvodňuje rozdíl mezi údaji zaslánými na finanční úřad a mezi údaji zaslánými VZP ČR. V bodě 3 poučení k „Přehledu“ za rok 2006 je uvedeno, že do „Přehledu“ se zahrnují veškeré příjmy i ty, které jsou pro daňové účely rozděleny do více let. Tato věta upravuje rozsah příjmů ze samostatné výdělečné činnosti, které je osoba povinna do „Přehledu“ zahrnout. V případě plátce však vznikl rozdíl z jiného důvodu. Rozdíl vznikl v souvislosti s povinnou úpravou základu daně při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Vyměřovací základ pro odvod pojistného na veřejné zdravotní pojištění pro osoby, které vedou účetnictví, je striktně

upraven v ustanovení § 3a zák. č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění platných předpisů. Vyměřovacím základem u osoby samostatně výdělečně činné je 50% příjmu ze samostatné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení. U osoby samostatně výdělečně činné, která vede účetnictví, se za příjem ze samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení pro účely zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, považuje základ daně z příjmů z této činnosti. Rozhodčí orgán VZP ČR konstatuje, a zvyše uvedeného vyplývá, že v případě plátce pana K., došlo k pochybení, když v roce 2006 zahrnul nesprávně do „Přehledu“ krom příjmů, výdajů nebo storna příjmů a výdajů ve smyslu ustanovení § 3a č. 592/1992 Sb., též celé hodnoty pohledávek a zásob, tj. částky, o které se zvyšuje nebo snižuje základ daně a jedná se o příjmy pouze pro daňové účely, nikoli pro účely pojistného na veřejné zdravotní pojištění“.

Z právě provedené citace odvolání žalobce směřujícího proti prvoinstančnímu rozhodnutí a obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný vůbec nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce týkajícími se jím předložené „e-mailové korespondence z Ústředí VZP z roku 2006“ a jejím eventuálním vlivem na zákonnost prvoinstančního rozhodnutí ani odvolací námitkou, že „napadeným platebním výměrem je vyžadováno zaplacení pojistného znovu“.

Ke skutečnosti, že tak žalovaný učinil teprve ve vyjádření k žalobě nelze přihlídnout. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.6.2012, č.j. 8 As 60/2011 – 64 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), „chybějící důvody rozhodnutí nelze doplňovat teprve v soudním řízení správním, ve vyjádření k žalobě, popř. v kasační stížnosti“. V soudním řízení správním soud přezkouvává zákonnost důvodů uvedených v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud tyto důvody v odůvodnění napadeného rozhodnutí chybějí, zákonnost těchto neexistujících důvodů přezkoumat nelze.

Otázkou tzv. opominutých důkazů se zabýval Ústavní soud například v nálezu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Ústavní soud dospěl k závěru, že „zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), nutno rozumět tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem (o. s. ř.), v řízení před soudem (obecným), musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (§§ 153 odst. 1, 157 odst. 2 o. s. ř.); jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páte (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod, a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb. Tak zvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle

§ 132 o. s. ř. (podle zásad volného hodnocení důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí (§§ 221 lit. c/, 243b odst. 1 al. 2 o. s. ř.), ale současně též jeho protiústavnost (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb.). Závěry Ústavního soudu mají obecnou platnost a jsou aplikovatelné také na řízení správní. Pro účely správního řízení lze dovodit povinnost vypořádat se s důkazními návrhy účastníků řízení například z ustanovení § 68 odst. 3 správního řádu, podle kterého se v odůvodnění rozhodnutí krom jiného uvede informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.

Žalovaný se tudíž dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Pokud by bylo pravdivým tvrzení žalobce o tom, že byl veden nesprávným poučením správního orgánu, bylo by povinností správních orgánů k tomuto jeho tvrzení ve správním řízení přihlédnout.

Dalšího podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, se žalovaný dopustil tím, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec nevypořádal s odvolací námitkou žalobce o tom „napadeným platebním výměrem je vyžadováno zaplacení pojistného znovu“. Pokud by totiž byla tato námitka žalobce důvodná, nebylo by možné vyžadovat po žalobci platbu „dvakrát“.

V tomto smyslu lze analogicky odkázat na závěr, ke kterému dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26.04.2007, čj. 9 Afs 16/2007, kde uvedl: „I. Obsahem správy daně je právo činit jen ta opatření, která jsou potřebná ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti, nikoliv zajistit si platbu daně z téže částky dvakrát. II. Princip zákazu dvojího zdanění je nutno respektovat nejen v případě, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, ale i v případě, kdy se jedná o dvojí zdanění jednoho a téhož příjmu u jednoho a téhož daňového subjektu.“

V.

Rozhodnutí soudu.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI.

Náklady řízení.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v odměně advokáta za 2 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, když advokát jménem žalobce podal žalobu. Podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 bod 5. advokátního tarifu, činila v rozhodném

období sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 2.100 Kč, tj. 4.200 Kč za dva úkony právní služby. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Advokát ve věci učinil celkem dva úkony, a proto soud přiznal žalobci částku ve výši 600 Kč. Náklady řízení tedy činí částku ve výši 7.800 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 21. prosince 2016

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová