



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **N.F. s.r.o.**, se sídlem ■■■, zastoupeného Ing. Pavlem Lampou, daňovým poradcem, se sídlem Lužické náměstí 158, 408 01 Rumburk, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 15. 11. 2012, č. j. 11307/12-1200-506035,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 15. 11. 2012, č. j. 11307/12-1200-506035, se 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 :

I. Žaloba

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 vydaný Finančním úřadem ve Frýdlantě (dále jen „správce daně“) dne 5. 3. 2012, č. j. 8814/12/193970507326. Správce daně žalobci doměřil daň ve výši 633 840 Kč a současně mu sdělil výši penále z dodatečně vyměřené daně v částce 126 768 Kč.

Žalobce nejprve rozhodnutí žalovaného vytýkal nepřezkoumatelnost. Ve vztahu k posouzení zvýšení základu daně o 2 181 086,40 Kč uvedl, že se žalovaný mylně zabýval jinou dohadnou položkou ve výši 3 500 000 Kč, kterou vytvořil žalobce a v odvolacím řízení proti ní nic nenamítal, neboť správce daně tuto dohadnou položku akceptoval. Žalovaný se mylně domníval, že z této dohadné položky nebylo správcem daně uznáno oněch posuzovaných 2 181 086,46 Kč.

Ve vztahu ke zvýšení základu daně o částku 180 000 Kč (neuznání dohadné položky zaúčtované z důvodu regulace vyúčtování vyžádané péče), žalobce považuje rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se nezabýval odvolacími důvody. Žalobce odkazoval na zúčtování vyžádané péče - podrobný výpis Všeobecné zdravotní pojišťovny ČR, pracoviště Liberec (dále jen „VZP“) ze dne 31. 12. 2006, odhad výpočtu regulací ze strany žalobce ke dni zpracování účetní závěrky za 2. pololetí 2006 a dodatek č. 36, podrobný výpis vyúčtování VZP ze dne 12. 9. 2007, žalovaný se řádně těmito důkazními prostředky nezabýval. Pokud se žalovaný vyjadřoval na str. 7 svého rozhodnutí, uvedené skutečnosti nemají podle žalobce vazbu na obsah důkazních prostředků.

Další částí žaloby již žalobce brojil proti zvýšení základu daně. Uváděl, jaké hlavní ukazatele pro stanovení dohadných položek považoval za rozhodné pro zúčtování mimořádně nákladné péče (dále jen „MNP“), vyžádané péče a radiodiagnostiky. Zdůraznil, že ke dni zpracování účetní závěrky a na základě probíhajícího jednání s VZP neměl jistotu, že nebudou zpochybněny další zdravotnické úkony. Nadto docházelo k trvalým výkladovým nejasnostem pojmu MNP dle vyhlášky č. 550/2005 Sb., kterou se stanoví výše úhrad zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění, včetně regulačních omezení, pro 1. pololetí 2006 (dále jen „vyhláška ÚZP“).

Objem vyžádané péče nelze z nemocničního informačního systému vyčíst. Žalobce tedy informace, na základě kterých předvídal rizika a možné ztráty pro stanovení dohadných položek, a svůj postup v rámci daňové kontroly a odvolacího řízení popsal a doložil důkazními prostředky. Důkazními prostředky se správce daně jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech nezabýval, nezabýval se rozpisem na celkovou částku 314 056,14 Kč, z níž bylo použito jen 180 000 Kč a nezabýval se vazbou této částky na částku 197 630,16 Kč za 2. pololetí roku 2006.

Komplikovanost smluvních vztahů mezi nemocničními zařízeními a zdravotními pojišťovnami dle žalobce dokládá i postup správce daně, který v průběhu daňové kontroly změnil výklad smluvního vztahu mezi žalobcem a VZP a vytvořenou dohadnou položku ve výši 3 500 000 Kč uznal. Nezákonně ale vytvořil dohadnou položku novou, kterou měl žalobce tvořit ve výši 2 181 086,46 Kč, na základě vlastní úvahy o předvídatelných rizicích a možných ztrátách. Tuto správcem daně vytvořenou dohadnou položku svědek - zaměstnanec VZP Praha prohlásil za nesprávnou s ohledem na platné právní předpisy smluvní vztahy a metodiku.

Při vytvoření dohadných účtů pasivních žalobce vzal v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, vycházel z konkrétních smluv se zdravotními pojišťovnami a z aktuálního stavu uplatňování těchto smluv ze strany zdravotních pojišťoven, očekával splatnost 1 rok a kratší, neměl tyto částky s ohledem na probíhající jednání se zdravotními pojišťovnami doloženy potřebnými doklady, neznal ke zpracování účetní závěrky jejich přesnou výši. Žalobce znovu odkazoval na komplikovanost vyúčtování zdravotní péče, o čemž svědčí místní šetření ve VZP Liberec a výsledky svědků. Přesto byl správcem daně napomínán, že složitost smluvních vztahů a souvisejícího vyúčtování neprokázal a nelze tak k jeho tvrzení přihlídnout. Podle žalobce je zřejmé, že některé pojmy týkající se účtování zdravotní péče správce daně nepochopil, ačkoli si měl možnost k jednotlivým případům

přizvat znalce. Z výsledku svědků - zaměstnanců VZP vyplývá, že první vyúčtování zdravotní péče je vždy orientační a může se několikrát měnit. Tato tvrzení však správce daně záměrně nepoužil a žalobce tak poškodil. Žalobce dále namítal, že interní metodika VZP nebyla a nemohla mu být k dispozici a nemohl tak tímto směrem ovlivnit úvahu o předvídatelných rizicích a možných ztrátách.

Z uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení jak rozhodnutí žalovaného, tak dodatečného platebního výměru, a požadoval nahradit náklady řízení.

II. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a postoupený spisový materiál, s tvorbou dohadných položek ve smyslu příslušných ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb. se správce daně i žalovaný vypořádali. Neopodstatněné jsou námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.

K zahrnutí částky 2 181 086,46 Kč do základu daně žalovaný uvedl, že částka nebyla vytvořena správcem daně, ale odpovídá vymezenému vyúčtování. K dílčí dohadné položce ve výši 3 500 000 Kč žalovaný uvedl, že správce daně dospěl k závěru, že dohadná položka byla vytvořena ve výši, která jako celek není podložena objektivními skutečnostmi. Vyúčtování této péče za 1. pololetí 2006 provedla VZP dne 31. 12. 2006. Z provedeného vyúčtování vyplývá, že nižší (nulový) objem MNP poskytnuté v 1. pololetí 2006 oproti referenčnímu období nebyl důvodem pro vrácení příslušné části paušální sazby. Protože k datu sestavení účetní závěrky existoval doklad, ze kterého byla výše závazku z titulu neposkytování MNP v 1. pololetí roku 2006 známa, nebyl důvod pro vytváření dohadné položky na částku, která byla předmětem vyúčtování.

Závěr nedostatečně prokázané oprávněnosti tvorby dohadné položky ve výši 180 000 Kč z důvodu očekávané regulace úhrady za vyžádanou péči dle vyhlášky ÚZP, přílohy č. 3, regulačního omezení podle § 4 odst. 6 bod 2. je postaven na výpočtu, který nezohledňuje, že vyúčtování za 1. pololetí 2006 bylo provedeno. Způsob výpočtu neodpovídal způsobu regulace dle vyhlášky a žalobce nedoložil vazbu na prvotní evidenci.

Žalovaný zopakoval, že podle zákona o účetnictví a účetní vyhlášky nelze tvořit dohadné položky na závazky či pohledávky, které již byly vyčísleny. Tato základní pravidla žalobce nerespektoval, u dohadné položky na MNP byla neoprávněně vytvořena ta část položky, která byla tvořena na závazek, který již byl vyúčtován, tedy 1. pololetí 2006. V případě dohadné položky na vyžádanou péči se jednalo o porušení účetních předpisů. Část položky byla vytvořena na závazek, který již byl vyúčtován (1. pololetí 2006), současně nebyla dohadná položka vytvořena způsobem, který odpovídal mechanismu regulace, jak vyplýval z vyhlášky ÚZP, a pro vytvoření odhadu nebyla využita prvotní data.

V závěru žalovaný uvedl, že správce daně zohlednil argumenty o složitosti a povaze vztahů při financování zdravotní péče, což je zřejmé i z toho, že akceptoval tvorbu dílčích dohadných položek s výjimkou těch, které byly tvořeny na již vyúčtované závazkové vztahy. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

III. Replika

V replice žalobce setrval na svém postoji. Zdůraznil omyl žalovaného, jež se domnívá, že správcem daně nebyla z dohadné položky ve výši 3 500 000 Kč uznána částka 2 181 086,46 Kč. Vůči této dohadné položce daňový subjekt v odvolacím řízení nic nenamítal, neboť správce daně tuto položku v plné výši akceptoval. Nesprávně vytvořil dohadnou výnosovou položku ve výši 2 181 086,46 Kč.

IV. Zjištění ze správního spisu

Při daňové kontrole zahájené dne 23. 7. 2009, zaměřené na daň z příjmů právnických osob za rok 2006, bylo zjištěno, že žalobce má jako poskytovatel zdravotnické péče uzavřenou rámcovou smlouvu s VZP o poskytování a úhradě zdravotní péče, k níž jsou postupně uzavírány dodatky. Smlouvy o poskytování a úhradě zdravotní péče byly uzavřeny i s jinými zdravotními pojišťovnami.

Žalobce při ústních jednáních a ve svých podáních osvětlil, že měsíční předběžné úhrady účtoval do výnosů, VZP a zdravotním pojišťovnám předával dokumentaci o provedených výkonech a ke dni účetní závěrky účtoval o snížení výnosů – vytvářel dohadné položky pasivní. Tímto způsobem mj. snížil výnosy za rok 2006 o částku 3 500 000 Kč (dohadná položka pasivní vytvářená na MNP poskytovanou pojištěncům VZP s tím, že výše této dohadné položky pro 1. pololetí tvořila částku 2 388 490 Kč a pro 2. pololetí částku 1 111 510 Kč) a částku 180 000 Kč (dohadná položka pasivní vytvářená na vyžádanou péči z důvodu očekávané regulace dle vyhlášky ÚZP, přílohy č. 3, regulační omezení podle § 4 odst. 6 bod 2.). V průběhu daňové kontroly se žalobce opakovaně (podání ze dne 21. 5. 2010, 18. 6. 2010, 17. 8. 2010, 19. 10. 2010, ale následně i 13. 7. 2011 a 28. 11. 2011) vyjadřoval k důvodům, které ho vedly k vytváření těchto dohadných položek pasivních, ke způsobům, jakým bylo vyúčtování zdravotnické péče prováděno, jakož i ke způsobu výpočtu, jakým dospěl k výši těchto částek. Předložil svoje účetní doklady, rámcovou smlouvu uzavřenou s VZP o poskytování a vyúčtování zdravotnické péče a relevantní dodatky k ní. Doložil mj. rovněž vyúčtování zdravotnické péče ze strany VZP týkající se 1. pololetí 2006 ze dne 27. 12. 2006 a 2. pololetí ze dne 12. 9. 2007. Správce daně provedl místní šetření u VZP, územní pracoviště Liberec, kde byly získány příslušné dokumenty týkající se rozhodného období ve vztahu k vyúčtování a úhradám zdravotní péče poskytované žalobcem. V průběhu daňové kontroly byli jako svědci vyslechnuti jednak dne 28. 3. 2011 Ing. Y. Č., zaměstnankyně VZP, krajské pobočky pro Liberecký kraj, a dne 15. 9. 2011 Ing. P. N., zaměstnanec VZP, ústředí, Praha, odboru kontrolingu a realizace úhrad, kteří se vyjadřovali ke způsobu vyúčtování zdravotnické péče ze strany VZP.

Závěry daňové kontroly byly vtěleny do zprávy o daňové kontrole č. j. 359507/11/192540500857, která byla se žalobcem projednána dne 27. 2. 2012. Vyplývá z ní, že správce daně zvýšil žalobci základ daně o částku celkem 2 641 086 Kč, neboť mimo jiné neuznal rezervy na opravu hmotného majetku ve výši 280 000 Kč jako daňově účinný náklad, a dále dospěl k závěru, že vytvářel-li žalobce dohadnou položku na MNP poskytovanou pojištěncům VZP ve výši 3 500 000 Kč, nepostupoval správně, neboť z vyhlášky ÚZP a dodatku č. 32 rámcové smlouvy uzavřené s VZP neplyne ve vztahu k 1. pololetí 2006

povinnost prostředky měsíčních úhrad od VZP na MNP vracet, protože žalobce splnil celkový nasmlouvaný objem výkonu podle smlouvy (referenční počet bodů), tedy nebyly dány důvody, pro které by měla VZP požadovat peněžní prostředky zpátky, což potvrdilo také vyúčtování VZP 1. pololetí 2006, které uvádí referenční (plánovaný) objem MNP a nulový objem skutečně provedené péče, bez jakéhokoliv zkrácení. Správce daně uzavřel tím, že v důsledku vyúčtování MNP ze strany VZP za 1. pololetí roku 2006 byla výše úhrad známa. Ani svědecké výpovědi tento závěr nerozptýlili. Správce daně akceptoval vytvoření dohadné položky za MNP za 2. pololetí roku 2006 ve výši 1 115 510 Kč, neboť v termínu pro podání daňového přiznání neměl žalobce vyúčtování MNP za 2. pololetí od VZP k dispozici. Správce daně na str. 6 daňové zprávy provedl výpočet částky, o níž v důsledku vytvoření dohadné položky 2 388 490 Kč žalobce zkrátí výnosy, když zohlednil výši výnosů, které měly být za dané období proplaceny na uznané výkony. Vytváření dohadné položky pasivní ve výši 180 000 Kč z důvodu očekávané regulace ze strany pojišťoven na vyžádanou péči považoval správce daně za neprokázanou, protože její výpočet žalobce nezaložil na daných pravidlech pro regulaci, jež se odvíjejí od vyhlášky ÚZP a regulačních omezení z ní plynoucích. Správce daně žalobci vytknul, že nesledoval ukazatele zvláště za odbornost 801 a 809, když u každé odbornosti bylo regulování úhrady na jednoho unikátního pojištěnce oproti referenčnímu období stanoveno jinak, to navíc se měnilo v průběhu období. Správce daně tak dospěl k závěru, že v důsledku vytváření těchto dohadných položek pasivních žalobce neoprávněně zkrátí příjmy.

Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 5. 3. 2012 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, č. j. 8814/12/193970507326, jímž žalobci doměřil daň ve výši 633 840 Kč a sdělil mu penále ve výši 126 768 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal, soustředil se na odůvodnění správnosti a zákonnosti vytváření dohadných položek na vrácení úhrad za MNP a vyžádanou péči.

Žalobou napadeným rozhodnutím bylo žalobcovo odvolání zamítnuto a dodatečný platební výměr správce daně potvrzen. V odůvodnění žalovaný shrnul závěry správce daně z daňové kontroly. Shrnul problematické účtování vztahů se zdravotnickými pojišťovnami. Podle žalovaného bylo stěžejní, že žalobce měl k dispozici vyúčtování zdravotnické péče od VZP za 1. pololetí 2006 ze dne 31. 12. 2006. Žalobce tak měl část závazků, které vznikly v 1. pololetí 2006 a které byly součástí vytvářených dohadných položek, již podloženou potřebnými doklady, takže znal přesnou výši závazku. Z vyúčtování VZP ze dne 31. 12. 2006 vyplynulo, že nižší nulový objem MNP poskytnuté v 1. pololetí 2006 oproti referenčnímu období nebyl důvodem pro vrácení příslušné části paušální sazby. Správce daně tak zvýšil základ daně o částku 2 181 086,46 Kč, neboť z vyúčtování bylo zřejmé, že paušální sazba za 1. pololetí 2006 nebyla krácena o uvedenou částku z důvodu neposkytování MNP v 1. pololetí 2006. Žalovaný dále konstatoval, že správce daně měl jako neoprávněně vytvořenou vyloučit celou dohadnou položku ve výši 2 388 490 Kč. Byla ovšem ponechána jako daňově uznatelná částka 207 403,54 Kč, která odpovídala rozdílu mezi celkovou sumou poskytnutou v měsíčních zálohách a částkou, která měla žalobci skutečně náležet podle vyúčtování. K druhé dohadné položce ve výši 180 000 Kč, vytvořené z důvodu očekávané regulace dle regulačního omezení vyhlášky ÚZP, přílohy č. 3, § 4 odst. 6 bod 2, žalovaný uvedl,

že se žalobce při výpočtu této dohadné položky odchýlil od metody výpočtu upravené vyhláškou ÚZP. Částku vyžádané péče nerozdělil podle jednotlivých zdravotních pojišťoven, ale počítal s celou částkou za všechny pojišťovny. Přitom podle pravidel stanovených vyhláškou ÚZP, přílohou č. 3 bylo nutné zvlášť sledovat odbornost 801 a 809, poté bylo nutno posoudit, zda přesáhla vyžádaná péče za jednotlivé odbornosti na jednoho unikátního pojištěnce stanovené procento průměrné úhrady vyžádané péče v referenčním období na jednoho pojištěnce. Teprve nadlimitní částka byla předmětem regulace a nebyla ze stran pojišťoven hrazena. Přitom pravidla regulace se v této části vyhlášky ÚZP změkčila pro 2. čtvrtletí 2006. Žalobce však předložil výpočet, který uvedená pravidla nereflekoval, nebyla v něm uvedena ani data za období roku 2005, ani prvotní data za rok 2006. Zásadním pochybením bylo, že dohadná položka byla tvořena na celý rok 2006, ačkoli bylo známo vyúčtování péče za první pololetí. Způsob výpočtu dohadné položky pak neumožnil správci daně zohlednit tvorbu dohadné položky na 2. pololetí. Žalovaný vzal v úvahu tvrzení žalobce, že objem vyžádané péče nebylo možné z informačního systému nemocnice zjistit, ovšem z jeho podání vyplynulo, že odhad byl žalobcem vytvořen za celý rok a všechny zdravotní pojišťovny, nebyl tedy vytvořen v souladu s metodou účtování se zdravotními pojišťovnami a byl velmi hrubý. Z vyjádření žalobce pak plyne, že dohadnou položku vytvořil i nad rámec vlastních odhadů. Žalovaný hodnotil skutečnosti uváděné oběma svědky, žalobce podle něj pominul jejich vysvětlení, že rozdíl vyčíslení dalšího vyúčtování oproti původnímu vychází z posouzení dodatečně doložených dokladů. Žalobce ale nedoložil, že by měl k datu sestavení účetní závěrky informaci o tom, že existují doklady k vynaložené MNP či vyžádané péči, které by byly nebo měly být dodatečně předloženy zdravotní pojišťovně, a které by mohly být důvodem změny prvního provedeného vyúčtování. Žalovaný odmítl obecné námitky týkající se nejasnosti způsobu vyúčtování zdravotní péče a její úhrady, zdůvodnil, že žalobce neměl očekávat navýšení úhrad v rámci běžné činnosti a nemohl očekávat minusovou korekci na MNP. Dále odmítl argumenty týkající se nutnosti zohledňovat obecná rizika, protože pro vyjádření rizik je třeba používat jiných účetních nástrojů než odhad dohadné položky.

V. Posouzení věci soudem

Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející přezkoumal krajský soud v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu podle § 75 odst. 1 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V. a) námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

Nejprve se soud musel zabývat uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, jež způsobuje vadu rozhodnutí a podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je důvodem pro zrušení takového rozhodnutí.

Dle doktríny i ustálené judikatury správních soudů je třeba za nesrozumitelné považovat takové správní rozhodnutí, z jehož výroku není zřejmé, jak bylo ve věci rozhodnuto, rozhodnutí je vnitřně rozporné, či nelze seznat, co je výrok a odůvodnění,

případně, kdo jsou účastníci řízení, kdo a jak byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí pak bývá zpravidla založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž správní orgán opřel své rozhodovací důvody. Takovými vadami mohou být mimo jiné případy, kdy rozhodovací důvody správní orgán opřel o skutečnost v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

Rozhodnutí žalovaného je zcela srozumitelné. Z jeho výroku plyne, o jaké věci a jakým způsobem žalovaný rozhodl, formulace samotného výroku nezavdává v tomto směru důvod k pochybnostem.

Rovněž nelze hovořit o nesrozumitelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů. Spornou otázkou bylo posouzení vytváření dohadných položek pasivních. Žalovaný v rozhodnutí uvedl, o jaké konkrétní dohadné položky se jednalo, jakými účetními doklady došlo k jejich zaúčtování, rozvedl způsob, jakým o úhradách zdravotnické péče žalobce účtoval, rovněž konstatoval, jak byl případ posouzen správcem daně. Dále se věnoval vlastnímu právnímu hodnocení oprávněnosti vytváření dohadných položek pasivních, a to za každé pololetí a ve vztahu ke každému druhu dohadné položky zvlášť, uvedl relevantní ustanovení právních předpisů, zabýval se oprávněností tvorby dohadných položek pasivních v obecné rovině, jakož i konkrétně ve vztahu k položkám, kterými žalobce snížil svoje výnosy. Z rozhodnutí lze dovodit, jaké skutečnosti měl žalovaný za prokázané, které naopak ne, rovněž vyhodnocoval provedené svědecké výpovědi z hlediska odvolacích námitek, s nimiž se jednotlivě vypořádal. Jeho skutkové a právní závěry ohledně neoprávněnosti tvorby předmětných položek jsou z rozhodnutí seznatelné.

Není pravdou, že by se žalovaný nezabýval neuznáním částky 2 181 086,46 Kč a zvýšením základu daně v této výši ze strany správce daně. Naopak se žalovaný otázkou neoprávněného zvýšení základu daně v důsledku vytvořené dohadné položky pasivní na MNP poskytovanou pojištěncům VZP obšírně věnoval. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost rozhodnutí z důvodů uvedených na str. 3 napadeného rozhodnutí, nelze se s ním ztotožnit. Skutečnosti žalovaným uvedené je zásadně nutno vnímat v souvislosti s tím, co konstatoval správce daně. A jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně jako nedůvodně vytvářenou hodnotil tu část dohadné položky na případné vrácení úhrad poskytnutých VZP na MNP, která se týkala 1. pololetí 2006, zatímco uznal její dílčí část ve výši 1 111 510 Kč tvořenou pro 2. pololetí 2006 jako částku výnosy oprávněně snižující.

Lze připustit, že některá vyjádření správce daně a žalovaného se mohou zdát zavádějící, nicméně se nejednalo o taková zásadní pochybení, která by rozhodnutí žalovaného jako celek činila nepřezkoumatelným. Podstatné je, že tyto dílčí nepřesnosti bylo možné překlenout ostatní argumentací uváděnou správcem daně i žalovaným a především jednoznačně popsáním způsobem, kterým správce daně k dodatečnému zvýšení základu daně mj. také o částku 2 181 086 Kč, dospěl (str. 6 zprávy o daňové kontrole). Důvodem, pro který správce daně zmiňoval nutnost následné korekce výnosů dohadnou položkou (žalobce nesprávně dovozuje, že zcela novou nijak nesouvisející s jím vytvářenou ve výši 3 500 000 Kč) byl způsob účtování, který žalobce byť nikoli se zkreslujícím dopadem na hospodářský výsledek, zvolil k účtování úhrad zdravotní péče. Průběžně přijaté měsíční úhrady totiž žalobce účtoval jako výnosy (nikoli jako zálohy) a zároveň účtoval o jejich snížení

a souvztažně na účet 389 vytvářel dohodné položky pasivní (sám žalobce v průběhu daňové kontroly připustil nesprávný způsob účtování úhrad poskytované péče a dohadných položek, který následně změnil), nepřistoupil ovšem k jejich korekci na základě skutečně vyúčtované částky úhrad za uznané výkony zdravotnické péče, jež měla být do výnosů žalobcem zúčtována. Zmínka správce daně o akceptaci dohadné položky pak nebyla žalobcem vnímána v tomto kontextu. Pokud správce daně hovořil o akceptaci této dohadné položky, bylo tím nutně ve spojení s jeho další argumentací o nemožnosti vytvořit takovou dohadnou položku za 1. pololetí 2006 myšleno zohlednění způsobu, jakým o přijatých měsíčních úhradách a jejich snižování žalobce účtoval.

Ostatně, jak plyne z uplatněných odvolacích a následně žalobních námitek, žalobce neměl pochyb o tom, že správce daně rovněž o uvedenou částku 2 181 086 Kč zvýšil základ daně, a snášel argumenty, jimiž zdůvodňoval vytvoření dohadné položky pasivní v celé jím uplatněné výši 3 500 000 Kč.

Nepřezkoumatelné není rozhodnutí žalovaného ani v části, v níž se žalovaný zabýval zákonností zvýšení základu daně též o neoprávněně vytvořenou dohadnou položku ve výši 180 000 Kč. Žalovaný hodnotil, proč žalobcem předložený výpočet nemůže být důkazem o oprávněnosti vytváření této dohadné položky, předložené důkazy hodnotil tak, že z pohledu regulačních pravidel dle přílohy č. 3 vyhlášky ÚZP neprokazují takový nárůst objemu vyžádané péče, který by odůvodnil nutnost vytváření takové dohadné položky, neboť teprve nadlimitní částka by nebyla hrazena, přičemž neprokázal stanovený nárůst. Také uvedl, že žalobcem zmiňovaný způsob výpočtu neumožnil případné zohlednění části dohadné položky pro 2. pololetí 2006, neboť žalobce položku vytvořil na celý rok 2006. Není pravdou, že by se žalovaný s odvolacími důvody nevypořádal, dospěl však k závěru, že žalobcem zmiňované regulační doklady existenci závazku k vrácení částky úhrady za vyžádanou péči nedokazují. Žalovaný jasně konstatoval, že postup, kterým žalobce předvídal rizika a možné ztráty vůbec neodpovídá metodě regulace dle přílohy č. 3, a rovněž zdůraznil, že žalobce sumu nejenže nerozdělil podle jednotlivých zdravotních pojišťoven a odborností, ale ani ve vztahu k 1. a 2. pololetí 2006. Tolik k žalobní výtce, že žalovaný neposuzoval oprávněnost tvorby této dohadné položky ve vazbě na částku 197 630,16 Kč za 2. pololetí 2006.

V. b) posouzení dohadných položek pasivních

Podstatou sporu je pak oprávněnost tvorby dohadných položek pasivních, které žalobce vytvořil v roce 2006 jednak z důvodu očekávaného závazku vrátit část úhrad poskytnutých VZP na MNP, a to ve vztahu k 1. pololetí 2006 (správce daně oprávněnost dílčí části položky ve výši 1 111 150 Kč za 2. pololetí uznal), jednak z důvodu očekávané regulace úhrady za vyžádanou péči dle přílohy č. 3 vyhlášky ÚZP.

Protože jak žalovaný ve svém rozhodnutí, tak žalobce v řadě svých písemných podání v průběhu daňového řízení, ale i v žalobě, podali vyčerpávající právní rozbor tvorby dohadných položek pasivních, soud jen ve stručnosti konstatuje, že tvorba dohadných položek je výrazem akruálního principu, podle něhož má být o nákladech a výnosech účtováno tak, aby co byla co nejlépe zajištěna časová a věcná souvislost účetních případů (srov. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 9 Afs 27/2012-30, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Předpokladem pro tvorbu dohadné položky pasivní je, že je znám závazek a je tudíž doložena existence závazku, ovšem ke konci rozvahové dne není možné stanovit jeho přesnou výši.

Soud se plně ztotožnil se správcem daně i žalovaným v tom směru, že žalobce neměl ke dni sestavení účetní závěrky žádné relevantní informace o tom, že mu skutečně vznikl za 1. pololetí 2006 závazek vrátit část paušální sazby, jež mu byla VZP vyplacena také na MNP. Na konci roku 2006 měl již žalobce k dispozici vyúčtování VZP za 1. pololetí 2006 ze dne 31. 12. 2006, z něhož jednoznačně plyne, že žalobci v souladu s § 2 odst. 1, odst. 3 a regulačními omezeními dle přílohy č. 1 bodu B) vyhlášky ÚZP (také ve znění pro 2. čtvrtletí 2006) a v souladu s dodatkem č. 32 rámcové smlouvy uzavřené o poskytování zdravotnické péče s VZP (čl. III bod 1. a 2.) taková povinnost nevznikla. Nižší objem poskytnuté péče MNP za 1. pololetí 2006 oproti referenčnímu (1. pololetí 2005) nebyl nijak ze strany VZP s ohledem na stanovená pravidla regulace postižen. Součástí vyúčtování úhrad zdravotní péče musejí být i uplatněná regulační opatření, jak ostatně uváděl i čl. V bod 2. dodatku č. 32. Jak již bylo řečeno, taková regulace, v důsledku níž by žalobci vznikl závazek vyčíslenou část paušálních úhrad vrátit, ale ve vyúčtování za 1. pololetí 2006 obsažena nebyla. Oprávněnost tvorby dohadné položky pasivní musí být doložena existencí závazku, ten však žalobce v uplatněném rozsahu neprokázal.

V obecné rovině lze se žalobcem souhlasit v tom, že právní regulace zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění je složitá, zejména v roce 2006 vznikaly problémy v důsledku novelizace vyhlášky ÚZP pro 2. čtvrtletí a nepřijetí pro 2. pololetí 2006. Jednání se zdravotními pojišťovnami mohou být komplikovaná, a to i ve vztahu k vyúčtování úhrad za zdravotní péči. Rovněž soud nijak neopouje tomu, že vyúčtování provedené zdravotní pojišťovnou nemuselo být konečné. Jak plyne z tvrzení žalobce, z existence předložení více vyúčtování týkajících se téhož období, jakož i ze svědeckých výpovědí Ing. Č. a Ing. N., zaměstnanců VZP, přepočty vyúčtování byl obvyklý, mohlo docházet k dalšímu vyúčtování úhrad s odstupem času. Jak ovšem z provedených svědeckých výpovědí vyplynulo na druhou stranu, takové přepočty mohou teoreticky znít i na částku nižší, další přepočty pak bývají spojeny s dodatečně předkládanými doklady či individuálnímu případy.

Žalobce pak neprokázal, že by některé shora uvedené faktory přicházely v úvahu i pro přepočty vyúčtování ve vztahu k MNP za 1. pololetí 2006. Nebyla-li MNP pojištěncům VZP žalobcem v 1. pololetí 2006 vůbec poskytována a přesto z vyúčtování VZP ze dne 27. 12. 2006 a podobného rozpisu ze dne 31. 12. 2006 neplynulo žádné regulační omezení, stěžej mohl žalobce důvodně očekávat, že by se vyúčtování MNP zásadně změnilo. Výtka žalobce o výkladových nejasnostech pojmu „nárůst“ a „rozdíl“ MNP je bezpředmětná, neboť právě ze zmíněného vyúčtování jasně postoj VZP k výkladu pojmu a uplatnění regulací plyne. Žalobce také nezmiňoval existenci dokladů, které by ve vztahu k vyúčtování MNP mohly následně přinést nějakou zásadní změnu. Neuváděl ani nedokládal, že by se ho dotýkala nějaká individuální ujednání, která by odlišným způsobem řešila regulační pravidla pro proplacení MNP a které by proto mohla zásadně změnit regulační opatření dle ÚZP, jak z nich vycházel správce daně a žalovaný.

Závěry o neprokázání existence takového závazku na straně žalobce nejsou vyvráceny ani svědeckou výpovědí Ing. N. ze dne 15. 9. 2011, na kterou se žalobce odvolával. Svědek sice obecně připouštěl nejasný výklad ÚZP a možnost následného vyúčtování, nicméně na druhou stranu potvrdil, že žalobce neměl důvod očekávat minusovou korekci úhrad za nevyčíslenou MNP za 1. pololetí 2006. Tento svědek se také ztotožnil s tím, co již vypověděla svědkyně Ing. Č., mj. i ve vztahu k možnosti individuálních dohod (ty u žalobce nebyly prokázány) a dalších přepočtů na základě nových předložených účtů (ani takové žalobce nepředkládal). Svědeckými výpověďmi rovněž nebylo prokázáno, že by existovala nějaká vnitřní metodika, o níž by žalobce nevěděl, která by ukládala provést vyúčtování úhrad MNP v rozporu s právní úpravou a uzavřenými smluvními podmínkami. Existenci vnitřních předpisů VZP svědkyně Ing. Č. zmínila jen ve vztahu k termínům vyúčtování, ani svědek Ing. N. neuvedl, že by existovaly vnitřní předpisy měnící pravidla pro vyúčtování dle vyhlášky ÚZP, zmínil jen interní pokyny ve vztahu k realizaci individuálních smluvních vztahů. Soud se tedy plně ztotožňuje s hodnocením provedených svědeckých výpovědí správcem daně i žalovaným. Dále soud poznamenává, že pokud v 1. pololetí 2006 MNP neposkytoval, těžko mohl počítat s rizikem, jak v žalobě zmiňuje, že by VZP pro dané období zpochybnila další výkony v souvislosti s MNP.

Pro úplnost soud konstatuje, že odhad výpočtu regulací MNP za 2. pololetí 2006 ve výši – 1 264 544,04 Kč, dodatek č. 36 a rozpis MNP za uvedeného pacienta nemohou být důkazem o oprávněnosti tvorby dohodné položky pasivní v odpovídající výši za 1. pololetí 2006, neboť se jednoznačně vztahují k MNP poskytnuté a vyúčtované zvlášť za 2. pololetí 2006, když výše úhrad zdravotní péče a její zúčtování bylo prováděno pro každé pololetí zvlášť. Soud zdůrazňuje, že dílčí část posuzované dohadné položky ve vztahu k MNP a 2. pololetí 2006 uznána byla a tedy zmíněné listiny hodnoceny jako prokazující závazek žalobce ve vztahu k možnému závazku vrátit část paušální úhrady poskytnuté na MNP, ovšem za 2. pololetí 2006.

K námitce týkající se „vytvoření“ částky 2 181 086,46 Kč se již soud vyjádřil shora. Zbývá zdůraznit, že se nejednalo o vytvoření nové dohadné položky pasivní, jak to uvádí žalobce. Správce daně jednoznačně uvedl, že o tuto částku byly v důsledku neoprávněné tvorby dohadné položky pasivní z důvodu očekávané regulace poskytnuté úhrady na MNP pro 1. pololetí 2006 ve výši 2 388 490 Kč sníženy výnosy žalobce za 1. pololetí 2006, o kterých v důsledku toho účtoval jen ve výši 43 041 385 Kč. Z vyúčtování úhrad zdravotní péče ze strany VZP ovšem vyplynulo, že výnosy žalobce byly 45 222 471,46 Kč. Protože žalobce přijaté měsíční paušální úhrady neúčtoval jako zálohy, byla korekce výnosů provedena správcem daně tímto způsobem. Z vyúčtování plyne, že žalobce neoprávněně zkrátí základ daně jen o částku 2 181 086,46 Kč, neboť v důsledku zúčtování předběžných měsíčních plateb by mu vznikl závazek vrátit VZP částku 207 404 Kč jako rozdíl mezi předběžnými měsíčními platbami, které mu byly vyplaceny VZP, a platbami dle vyúčtování za uznané výkony.

Není tedy pravdou, že by si správce daně v průběhu daňové kontroly vytvořil vlastní úvahu o předvídatelných rizicích, ale naopak jeho závěr o výši částky, o níž byly neoprávněně sníženy výnosy, a v důsledku toho základ daně a daňová povinnost, vycházel z provedeného vyúčtování zdravotní péče za 1. pololetí 2006 a výše dohadné položky pasivní, kterou žalobce vytvořil pro daný účel na 1. pololetí 2006 a o kterou neoprávněně snížil svoje výnosy. Pokud správce daně hovořil o „zúčtování další dohadné položky“, jen navazoval na způsob,

který žalobce zvolil pro účtování o předběžných měsíčních platbách, o kterých žalobce účtoval jako o výnosech, a kterým by mohl „napravit“ výši výnosů, které mu od VZP v daném období podle vyúčtování náležely.

Nebyla shledána důvodnou ani ta část žalobních námitek, kterými žalobce brojil proti neuznání vytvoření dohadné položky pasivní ve výši 180 000 Kč z důvodu očekávané regulace vyžádané péče. I v případě vytvoření této položky bylo povinností žalobce prokázat existenci závazku vrátit zdravotním pojišťovnám (v daném případě se nejednalo jen o VZP, žalobce hovořil též o závazku vůči „malým pojišťovnám“) část obdržených úhrad na vyžádanou péči a hodnověrnými důkazy doložit výši tvořené položky.

Na úvod soud uvádí, že jak správce daně, tak žalovaný se žalobcem uváděnými skutečnostmi zabývali a hodnotili výpočty a listiny, které žalobce předkládal. Vyjádření žalobce k této dohadné položce se v průběhu daňové kontroly měnila, žalobce nejprve v podání ze dne 21. 5. 2010 uvedl, že v odbornostech 801 a 809 vykázal nárůst asi 200 000 bodů, což u malých pojišťoven činí 170 000 Kč, u VZP 10 000 Kč, když se nehradí nárůst převyšující 100 % oproti referenčnímu období, žádný výpočet ani důkazy nepředložil. Později (k výzvě správce daně ze dne 9. 6. 2010) doložil výpočet průměru nárůstu úhrady na jedno unikátní rodné číslo, opět zmínil předpoklad srážky 200 000 bodů, potvrdil nárůst o 2 %. V předložených prvotních dokladech nebylo možno nalézt návaznost na žalobcem uváděná čísla a výpočet, listiny se týkaly i jiných dohadných položek a úhrad zdravotní péče (např. preskripce). Ještě v podání ze dne 17. 8. 2010 žalobce uváděl, že v odbornosti 809 byl nárůst 10 %, v odbornosti 801 nárůst nebyl. Následně žalobce dne 27. 1. 2011 předložil shodný výpočet, jaký předestřel v žalobě, aniž by bylo zřejmé, z jakých prvotních dokladů jeho odhad vychází, a to včetně částky 197 630,16 Kč, kterou zdůrazňuje. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedli důvody, pro které žalobcem předložené listiny a výpočet neosvědčili jako důkazy o oprávněnosti této položky.

Soud opakuje, že chtěl-li žalobce o předmětné dohadné položce pasivní účtovat, musel doložit, že ke dni sestavení účetní závěrky jeho závazek vrátit zdravotním pojišťovnám část přijatých úhrad za vyžádanou péči ve vyjmenovaných odbornostech z důvodu stanoveného převýšení průměrné úhrady v referenčním období skutečně existuje, přičemž jeho výše ještě není známá. I soud má za to, že existence takového závazku se odvíjí od příslušné právní úpravy obsažené ve vyhlášce ÚZP (i ve znění pro 2. čtvrtletí 2006) a v relevantních smluvních ujednáních se zdravotními pojišťovnami. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal mechanismus regulačních omezení úhrad na vyžádanou péči, žalobce se tomuto nijak nebrání, a soud si dovolí v tomto směru na skutečnosti správcem daně konstatované odkázat, neboť rozpor s § 4 odst. 6 a přílohou č. 3 vyhlášky ÚZP (včetně jejího znění pro období od 1. 4. 2006) neshledal.

Žalobcem předložený odhad a listiny nijak daná regulační pravidla nereflektují. Částka odhadu nijak nezohlednila změnu procentní hranice v průběhu roku 2006, kterou bylo třeba překročit, aby byla regulace ze strany zdravotní pojišťovny uplatněna. Navíc žalobce ukazatele nesledoval pro každou zdravotní pojišťovnu zvlášť, odhad a v důsledku toho i dohadnou položku stanovil bez ohledu na to, že každá zdravotní pojišťovna účtovala úhrady zdravotní péče zvlášť, a tedy i samostatně uplatňovala regulační omezení na vyžádanou péči.

Rovněž tak jako v případě vytvoření dříve posuzované dohadné položky žalobce nezohlednil, že ke konci roku 2006 měl již k dispozici vyúčtování za 1. pololetí 2006 nejen ze strany VZP, na které se sám odvolává jako na podklad pro odhad výše položky, ale i některých jiných zdravotních pojišťoven. Dohadná položka však byla tvořena v dané výši i pro 1. pololetí 2006, jak se žalobce vyjadřoval. Předkládal-li nějaké výpočty, nelze zjistit skutečnou návaznost na výkony vyžádané péče ve zmíněných odbornostech v referenčním období, jakož i v posuzovaném, a to ani u odbornosti 809 odhadované částkou 197 630,16 Kč, když počty zde zmiňovaných bodů neodpovídají ani dříve uváděným, ani číslům v prvotních podkladech. Nadto žalobcem vytvořená dohadná položka byla tvořena nejen pro obě pololetí a všechny zdravotní pojišťovny, ale také všechny odbornosti bez rozlišení, stěží tak lze hovořit o „jednoznačné vazbě“ na částku odhadu regulace úhrad radiodiagnostiky (odbornost 809) za 2. pololetí 2006. Soud se rovněž ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce dohadnou položku vytvářel v rozporu s vlastními prohlášeními o 10 % nárůstu péče v odbornosti 809, který od 2. čtvrtletí 2006 nebyl regulací úhrad na vyžádanou péči postihován, a 0 % nárůstu péče v odbornosti 801.

Soud se tedy neztotožnil s opodstatněností tvorby dohadných položek, které žalobce vytvářel na vrácení části přijatých úhrad za MNP a vyžádanou péči z důvodu regulačních opatření. Správce daně i žalovaný dospěli ke správným závěrům, že žalobce neměl dostatečné podklady svědčící o závazku vrátit určitou část poskytnutých úhrad z důvodu popsaných regulačních omezení.

Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s..

Ve věci rozhodoval soud bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalobce s takovým postupem soudu vyslovil souhlas a žalovaný ve stanovené lhůtě nevyslovil svůj nesouhlas.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

P o u č e n í : 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.

V Liberci dne 28. ledna 2014.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu