



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Prácheňské sanatorium obecně prospěšná společnost**, se sídlem Velvarská 11, Praha 6, zastoupena JUDr. Jiřím Pánkem, advokátem, se sídlem Riegrova 6c, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2008, čj. 2770/08-1200, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 9. 2008, čj. 10 Ca 139/2008 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Písku (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002. Správce daně přitom dospěl k závěru, že žalobkyně měla do tohoto zdaňovacího období zaúčtovat zdravotnické výkony poskytnuté klientům, které následně žalobkyně vyfakturovala Všeobecné zdravotní pojišťovně a Vojenské zdravotní pojišťovně, jež však neuznaly oprávněnost vystavených faktur a vrátily je žalobkyni neuhrazené zpět. Z toho důvodu provedl správce daně navýšení příjmů žalobkyně za uvedené zdaňovací období o částku ve výši 8 983 453 Kč. Dále neuznal jako daňový výdaj plnění v souhrnné výši 1 800 000 Kč vyplacené v tomto období paní Jůzové z titulu smlouvy o převedení a přenechání smluvních vztahů s IČZ (identifikační číslo zdravotnického zařízení). Neoprávněnou shledal též rezervu na opravu hmotného majetku ve výši 2 380 000 Kč, která měla být ke dni 31. 12. 2002 rozpuštěna. Na podkladě těchto zjištění obsažených ve zprávě o daňové kontrole pak vydal dne 16. 1. 2008 dodatečný platební výměr čj. 3153/08/097910/1810, kterým zrušil žalobkyni vykázanou daňovou ztrátu ve výši 728 423 Kč a vyměřil daň ve výši 3 854 850 Kč. Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala, Finanční ředitelství v Českých Budějovicích však odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím zamítlo.

[2] Krajský soud žalobě žalobkyně vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. V odůvodnění rozsudku uvedl, že daňový spis neumožňuje učinit si úsudek o tom, kdy byla daňová kontrola skutečně zahájena. Poukazuje na konstantní judikaturu, dle níž není pro určení zahájení daňové kontroly rozhodný okamžik formálního zahájení sepsáním protokolu, nýbrž zahájení faktických úkonů. Ze spisu se podává, že tyto faktické úkony byly zahájeny teprve v únoru 2007, v takovém případě by však bylo právo doměřit daň již prekludováno. Krajský soud v tomto bodě uzavřel, že za této důkazní situace nelze přezkoumat, zda byla daňová kontrola zahájena včas a řádně. Dále shledal důvodným žalobní bod směřující proti zahrnutí částek požadovaných žalobkyní po Všeobecné zdravotní pojišťovně a Vojenské zdravotní pojišťovně do příjmů žalobkyně za zdaňovací období 2002. Zjistil totiž takový skutkový stav, dle něhož neexistuje mezi žalobkyní a zdravotními pojišťovnami smluvní vztah, pojišťovny proto nejsou povinny plnit. Podání žalob v občanském soudním řízení proti těmto pojišťovnám není důkazem, že žalobkyně dosáhla příjmů, o něž se soudí. Žalobkyně tedy žádný příjem od těchto dvou pojišťoven za rok 2002 nezískala. Krajský soud naopak neshledal důvodnou námitku žalobkyně zpochybňující vyloučení plnění ze smlouvy o převedení a přenechání smluvních vztahů s IČZ z daňově uznatelných výdajů.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] K otázce prekluze práva doměřit daň stěžovatel uvádí, že z protokolu o zahájení daňové kontroly je zřejmé, že se zajímal o činnost žalobkyně, a tudíž kontrolu fyzicky zahájil. Jelikož žalobkyně neměla k dispozici doklady, předložila následně ke kontrole hlavní knihu a deník, což však není protokolárně zachyceno. Nepochybně k tomu došlo vzápětí po prvním jednání, tedy do konce roku 2006. Navíc tato kontrola navazovala na kontroly předchozích období. Proto měl stěžovatel již k dispozici řadu dokladů, jako smlouvu o přenechání smluvních vztahů a úřední záznam o podaném vysvětlení vyhotovený Policií ČR (který se však nestal důkazem). Na jejich podkladě správce daně shromažďoval a vyhodnocoval informace o registraci zdravotnického zařízení žalobkyně. Správce daně prováděl faktické úkony ihned po zahájení kontroly, vycházel z informací a dokladů, které již měl k dispozici. Stěžovatel přiložil ke kasační stížnosti kopie dokumentů, které získal ještě před protokolárním zahájením předmětné daňové kontroly, včetně protokolu o ústním jednání s JUDr. T., který dokládá, že jednání správce daně a Všeobecné zdravotní pojišťovny probíhalo již v prosinci 2006.

[5] Námitka prekluze uplatněná žalobkyní v žalobě je účelová, v předchozím řízení nikdy vznesena nebyla. Navíc žalobkyně v žalobě namítá prekluzi práva doměřit daň jen s ohledem na skutečnost, že za úkon přerušující prekluzivní lhůtu lze považovat až projednání zprávy o daňové kontrole, nezpochybňuje však stanovení okamžiku zahájení daňové kontroly. Z usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 9 Afs 86/2007 - 161 se podává, že krajský soud se zabývá prekluzí jen k námitce žalobce, nikoliv ex offio a nad rámec uplatněné námítky.

[6] Další kasační námitkou napadá stěžovatel závěr krajského soudu, že finanční nároky uplatněné u Vojenské zdravotní pojišťovny a Všeobecné zdravotní pojišťovny nepředstavují příjem žalobkyně. Stěžovatel k tomu uvádí, že správce daně nevycházel jenom z podaných žalob, ale i z vyúčtování a faktur vystavených žalobkyní. Předmětem sporu není rozsah poskytnuté péče a její finanční vyjádření, nýbrž zda byla žalobkyně povinna účtovat o této skutečnosti, a promítnout ji tak do základu daně. Povinností žalobkyně přitom bylo účtovat o všech skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, což je poskytnutí zdravotní péče a její vyúčtování zdravotním pojišťovnám. Je nerozhodné, že mezi žalobkyní a pojišťovnami není smluvní vztah, neboť její finanční nároky plynou přímo ze zákona. Závěry krajského soudu popírají princip podvojného účetnictví a vedly by k tomu, že by se při stanovení základu daně nevycházelo z výnosů, nýbrž pouze z příjmů jako v případě daňové evidence u fyzických osob.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalobkyně

[7] Žalobkyně ve svém obsáhlém vyjádření ze dne 3. 11. 2008 uvedla, že dne 5. 12. 2006 byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2002 jen formálně, a to u příležitosti projednání zprávy o ukončení kontroly daně z příjmů za rok 2001. V té době byl statutární orgán žalobkyně v zahraničí, jednání na finančním úřadě, při němž

byla zahájena daňová kontrola, se nezúčastnil ani on, ani jiné osoby oprávněné k vydání účetních dokladů. Správce daně žádné doklady ke kontrole nepožadoval, stejně jako jakoukoliv součinnost ze strany žalobkyně. Účetní doklady předložila žalobkyně správci daně až na jaře 2007, a to v souvislosti s převzetím dokladů předaných při daňové kontrole minulého zdaňovacího období. Sama skutečnost, že stěžovatel měl v držení doklady z minulých kontrol, se fakticky neváže na zahájení kontroly účetního období roku 2002, neboť držení dokladů z minulých kontrol neprodlužuje prekluzivní lhůtu. Záznam Policie ČR se netýkal účetního období roku 2002, nýbrž účetního období roku 1999 a 2000. Skutečnosti, které obsahuje, nemají žádnou vazbu na kontrolu roku 2002.

[8] Pokud jde o neformální jednání správce daně se zástupcem Všeobecné zdravotní pojišťovny, namítá žalobkyně, že informace získané v daňovém řízení může správce daně poskytnout pouze jinému pracovníkovi správce daně, odvolacímu orgánu nebo soudu. Správce daně tedy patrně porušil povinnost mlčenlivosti a neumožnil žalobkyni, aby se tohoto jednání zúčastnila, a ani v průběhu tohoto jednání nese-psal žádný protokol. Ve vztahu k protokolu o ústním jednání ze dne 10. 10. 2008 žalobkyně uvádí, že nelze pořídit protokol o ústním jednání uskutečněném před 2 lety, protokol pouze dokazuje průlom do povinnosti mlčenlivosti pracovníků správce daně a zneužití funkce správce daně. K tvrzení stěžovatele, že žalobkyně uplatnila námitku prekluze až v žalobě, žalobkyně sděluje, že tento postup je možný a nemá na rozhodnutí o její oprávněnosti vliv. Žalobkyně odmítá, aby Nejvyšší správní soud prováděl dokazování listinami připojenými ke kasační stížnosti, neboť otázka, kdy začal správce daně provádět faktické úkony daňové kontroly, musí být nejprve předmětem dokazování před stěžovatelem, teprve následně opět před soudy.

[9] Ke zdravotní péči fakturované zdravotním pojišťovnám žalobkyně uvádí, že první vyjádření a důkazy předložila správci daně až po výzvě ze dne 3. 8. 2007, kdy teprve zjistila, že probíhá daňová kontrola. Správce daně se ve svých závěrech opírá o žaloby proti zdravotním pojišťovnám podané žalobkyní, neprovedl však důkazy navrhované žalobkyní, nevzal v úvahu deklaraci zdravotních pojišťoven k fakturám. Na závěr žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžejní kasační námitky stěžovatele se týkají nesprávného posouzení právní otázky v předchozím řízení [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva doměřit daň (IV/1) a následně povinností žalobkyně zahrnout faktury vystavené dvěma zdravotním pojišťovnám do základu daně (IV/2).

IV/1

a)

[12] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, že správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 protokolem ze dne 5. 12. 2006, čj. 98834-06/097930/1560. Z jeho obsahu vyplývá, že daňový poradce žalobkyně na otázku, zda mohou být předloženy doklady a účetní knihy, odpověděl, že neví, zda nejsou doklady včetně účetních sestav u soudu. Pro tento případ by bylo možno vyjet z počítače účetní deník a hlavní knihu. Další a zároveň poslední dotaz správce daně byl, jakou činnost žalobkyně v roce 2002 provozovala, v kolika provozovnách a kde. I tento dotaz zodpověděl daňový poradce pouze stručně. Součástí protokolu není žádný záznam o předání jakýchkoliv dokumentů správci daně.

[13] Po protokolu o zahájení daňové kontroly ve spise následují výzvy k součinnosti třetích osob ze dne 19. 2. 2007 adresované pěti zdravotním pojišťovnám. Obsahem těchto výzev byla žádost o zapůjčení faktur a poskytnutí údajů o platbách týkajících se zdravotních výkonů vykázaných těmito pojišťovnám žalobkyní v letech 2002-2005. Na tyto výzvy odpověděly zdravotní pojišťovny v měsících březnu a dubnu 2007. Výzvou ze dne 3. 8. 2007, čj. 73451-07/097930/1560, byla žalobkyně vyzvána k prokázání v ní vyjmenovaných skutečností. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobkyní projednána dne 15. 1. 2008, o čemž svědčí protokol z tohoto data, čj. 97049-07/097930/1560. Následujícího dne byl vydán dodatečný platební výměr.

[14] Správní spis obsahuje smlouvu o převedení a přenechání smluvních vztahů s IČZ (identifikační číslo zdravotnického zařízení) a stanovení odstupného ze dne 8. 1. 1997 a dokument nazvaný „*Zdůvodnění uzavření smlouvy o převedení smluvních vztahů*“. Ze spisu není patrné, kdy do něho byly tyto dokumenty vloženy, resp. kdy a jakým způsobem je získal správce daně k dispozici. Patrně vzhledem k řazení dokumentů ve spisu došlo k jejich založení po podání odvolání žalobkyní a před postoupením spisu stěžovateli.

[15] Odvolací spis stěžovatele nadto obsahuje i protokol o ústním jednání s JUDr. T., zaměstnancem Všeobecné zdravotní pojišťovny, územního pracoviště Písek, který byl však sepsán až dne 10. 10. 2008, tedy po vydání rozsudku krajského soudu.

b)

[16] Z výše konstatovaného obsahu správního spisu se podává, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 byla formálně zahájena dne 5. 12. 2006; protokol o zahájení daňové kontroly prokazuje, že se správce daně omezil toliko na ověření předmětu činnosti žalobkyně a míst jejího výkonu. Tyto dotazy je nutno považovat za ryze formální, neboť uvedené skutečnosti jsou správci daně známy v důsledku registrační povinnosti daňových subjektů (viz k tomu např. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2007, čj. 8 Afs 17/2006 - 59, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz).

[17] Prvními ve spisu zachycenými faktickými úkony v rámci daňové kontroly však byly až výzvy správce daně k součinnosti třetích osob z 19. 2. 2007 zaslané zdravotním pojišťovně. Ze spisu nevyplývá, že by správce daně kdykoliv před vydáním těchto výzev k součinnosti třetích osob vyzval žalobkyni k předání dokladů, účetních knih (přitom byl při formálním zahájení daňové kontroly ujistěn, že lze správci daně předat minimálně účetní deník a hlavní knihu) či k prokázání nějakých skutečností. Nejvyšší správní soud se proto připojuje k názoru krajského soudu, že ze správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, na jejichž podkladě by bylo možno dospět k závěru, že daňová kontrola byla zahájena ještě v roce 2006. Za zahájení daňové kontroly je potřeba považovat okamžik, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně (viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52). Výlučně formální zahájení daňové kontroly sepsáním protokolu nelze považovat za úkon směřující k doměření daně, který by byl schopen přerušit běh prekluzivní lhůty (viz rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, shodně rozsudek čj. 8 Afs 17/2006 - 59, cit. výše v bodě [16]).

[18] Na podkladě správního spisu nelze dospět k jinému závěru, než že daňová kontrola byla fakticky zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Tato kasační námitka je proto nedůvodná.

c)

[19] Stěžovatel připojil ke kasační stížnosti protokol o ústním jednání s JUDr. T., zaměstnancem Všeobecné zdravotní pojišťovny, územního pracoviště Písek, ze dne 10. 10. 2008, přípis žalobkyně ze dne 15. 11. 2006 určený správci daně označený jako „Vyčíslení rozdílů mezi deníkem a přiznáním“ (vztahuje se k daňovému přiznání za rok 2001), přípis žalobkyně ze dne 14. 8. 2006 nazvaný „doložení důkazních prostředků a vyjádření“, přípis žalobkyně ze dne 16. 5. 2006 ve věci „Podání vysvětlení a doplnění důkazů“ (týká se daňových kontrol zdaňovacích období 1997-2000), 2 výpisy z evidence kontrol žalobkyně správcem daně (první kontrola zahájena 14. 12. 2001, druhá kontrola 13. 5. 2003), přípis Policie ČR, Správy Jihočeského kraje, odboru hospodářské kriminality, služby kriminální policie a vyšetřování, ze dne 7. 4. 2003 zaslaný správci daně včetně přiloženého úředního záznamu o podaném vysvětlení podle § 158 odst. 5 tr. ř. paní R. B. dne 2. 4. 2003. Jak vyplývá z kasační stížnosti, hodlá stěžovatel těmito listinami prokázat, že měl k dispozici dokumenty týkající se žalobkyně ještě před formálním zahájením daňové kontroly, a proto je nesprávný závěr krajského soudu, že zahájení daňové kontroly dne 5. 12. 2006 bylo toliko formální a že k prvním faktickým úkonům přikročil správce daně až v únoru 2007.

[20] Nejvyšší správní soud neprovedl důkaz listinami uvedenými v bodě [19], neboť je toho názoru, že nemohou nic změnit na závěru, že ze správního spisu nevyplývá provedení jakýchkoliv faktických úkonů daňové kontroly, které by předcházely výzvám správce daně k součinnosti třetích osob ze dne 19. 2. 2007. Pokud existují jakékoliv důkazní prostředky, které by dokládaly provedení faktických úkonů správce daně před tímto datem, měly být součástí správního spisu předloženého stěžovatelem krajskému soudu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 11. 3. 2008, čj. 1 Afs 7/2008 - 91, judikoval: „*Správní spisy jsou přitom v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu*

esenciálním důkazním prostředkem, z něhož krajský soud vychází, neboť při své činnosti také zjišťuje, zda obsah správního spisu je dostatečnou oporou pro žalobou napadené rozhodnutí. Předložení správních spisů nelze v tomto kontextu vnímat jinak, než že budou předloženy úplné a kompletní spisy: už z toho důvodu, že krajský soud má dle § 76 odst. 1 a 2 s. ř. s. možnost rozhodnout ve věci bez nařízení jednání (v těchto situacích pak zjišťuje skutkový stav pouze z těchto spisů). Předložení správních spisů je (spolu s vyjádřením k žalobě) základní obranou žalovaného proti podané žalobě. Pokud správní orgán nepředloží kompletní spis, vystavuje se nebezpečí, že krajský soud rozhodne v jeho neprospěch, a to jen z toho důvodu, že určitý dokument, který mohl rozhodnutí soudu zcela zvrátit, není ve spisu založen. Soud totiž vždy vychází z předpokladu (pokud opak není zcela zřejmý – pak je povinností soudu vyzvat správní orgán k doplnění spisového materiálu), že správní spis byl předložen ve své úplné podobě. Takový postup může být sice vnímán jako poměrně tvrdý, zvláště pokud k nezařazení příslušného dokumentu do spisu došlo jen omylem, avšak je zcela v souladu s principem rovnosti zbraní mezi správním orgánem a žalobcem, který je správnímu soudnictví (na rozdíl od správního řízení) vlastní, jakož i s principem „nechť si každý střeží svá práva“. Předložení neúplného správního spisu pak nelze v žádném případě klást k tíži žalobce, ale je to správní orgán, který musí nést následky svého pochybení.“ Ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel byl soudem vyzván k předložení správního spisu (č. l. 23), což posléze učinil, a vyjádřil souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání (č. l. 25). Krajský soud se tedy v tomto směru nedopustil žádné vady řízení.

d)

[21] Stěžovatel se dále domnívá, že uplatnění námitky prekluze je ze strany žalobkyně účelové, jelikož nebyla vznesena před správcem daně ani stěžovatelem. Krajský soud přezkoumal rozhodnutí stěžovatele nad rámec žalobních bodů, neboť žalobkyně polemizovala v žalobě pouze s tím, že daňová kontrola působí přerušení prekluzivní lhůty až okamžikem projednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem. Tyto námitky lze podřadit pod důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[22] Ačkoliv byla námitka prekluze uplatněna poprvé až v řízení před krajským soudem, nelze hovořit o její nepřipustnosti (slovy stěžovatele „účelovosti“). V řízení o žalobě lze totiž formulovat i takové žalobní body (námitky), které nebyly v předcházejícím správním řízení vůbec uplatněny. V nedávné době se k této problematice vyjádřil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007 - 62 (věc *Statutární město Brno, městská část Brno-Žabovřesky*, publ. pod č. 1742/2009 Sb. NSS), podle něhož „žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Rozšířený senát se především neztotožnil s názorem, že rozsah přezkumné činnosti soudu by mohl být jakkoliv určován ustanovením § 5 s. ř. s. Toto ustanovení je systematicky zařazeno v části první, hlavně druhé s. ř. s. upravující pravomoc a příslušnost soudů, tj. základní podmínky řízení. Je jím vyjádřena zásada subsidiarity soudního přezkumu, nicméně toto ustanovení má dopad na řešení otázky přístupu k soudu a přípustnost žaloby, nikoliv na stanovení mezí, ve kterých bude napadené správní rozhodnutí přezkoumáno. Nevycerpání řádného opravného prostředku v řízení před správním orgánem má tedy s ohledem na ust. § 68 písm. a) s. ř. s. za následek vždy odmítnutí žaloby podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nikoliv zúžení mezí soudního přezkumu. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pak

účastníku pro formulaci žalobních bodů předepisuje určité náležitosti, nestanoví mu však žádná omezení, stejně tak nelze omezení rozsahu přezkumné činnosti soudu ohledně některých žalobních bodů dovodit z ust. 75 odst. 2 s. ř. s., a to ani při použití restriktivního výkladu.“ Rozšířený senát dále výslovně uvedl, že tyto závěry jsou aplikovatelné i ve vztahu k odvolacímu řízení dle daňového řádu.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, dle níž krajský soud přezkoumal rozhodnutí stěžovatele nad rámec žalobních bodů. Žaloba obsahuje podrobnou argumentaci žalobkyně, dle níž je potřeba za úkon směřující k vyměření či doměření daně považovat teprve projednání zprávy o daňové kontrole. Na dalších dvou místech v žalobě (str. 4 a 9) dále hovoří žalobkyně o promlčení. Žalobkyně řádně uplatnila žalobní bod prekluze práva vyměřit či doměřit daň, v němž se domnívá, že správce daně i stěžovatel nesprávně určili okamžik, kdy došlo k přerušení prekluzivní lhůty. Krajský soud sice nepřisvědčil žalobkyni, že přerušení prekluzivní lhůty působí až projednání zprávy o daňové kontrole, ale nedal zapravdu ani stěžovateli, neboť dle krajského soudu nedovoluje obsah správního spisu učinit závěr, že faktické úkony daňové kontroly byly provedeny ještě v roce 2006, a proto nedošlo k prekluzi práva doměřit daň. Krajský soud se tedy pohyboval v rámci žalobního bodu, jehož obsahem bylo zpochybnit správné určení časového okamžiku, kdy správce daně provedl úkon směřující k doměření daně, který by byl za jiných okolností způsobilý k přerušení prekluzivní lhůty. Kasační námitka je tedy nedůvodná.

IV/2

[24] Stěžovatel dále napadl právní závěr krajského soudu, podle něhož nelze do základu daně zahrnout částky za poskytnuté zdravotnické výkony vyfakturované Všeobecné zdravotní pojišťovně a Vojenské zdravotní pojišťovně, neboť z těchto pohledávek dosud neobdržela žalobkyně žádný příjem.

a)

[25] Jak vyplývá z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, správce daně zjistil, že žalobkyně uskutečnila v roce 2002 úkony zdravotní péče ve prospěch klientů Všeobecné zdravotní pojišťovny a Vojenské zdravotní pojišťovny. S těmito zdravotními pojišťovnami však žalobkyně neměla uzavřenou smlouvu o poskytování zdravotní péče jejich pojištěncům. Žalobkyně přesto těmito zdravotním pojišťovnám výkony zdravotní péče vyúčtovala a požadovala proplacení poskytnuté péče (v souhrnné ceně 8 983 453 Kč). Domnívala se, že nárok na plnění ze strany těchto zdravotních pojišťoven jí zakládá přímo zákon, jelikož se jedná o úkony nutné a neodkladné péče. Žalobkyně však o poskytnuté zdravotní péči neúčtovala, ani ji nepromítla do základu daně. Faktury vystavené žalobkyni byly těmito dvěma zdravotními pojišťovnami vráceny žalobkyni, fakturované částky nebyly ze strany pojišťoven uhrazeny. Žalobkyně proto uplatnila svůj nárok vůči těmto zdravotním pojišťovnám u soudu.

[26] Nejvyšší správní soud se nezabýval správností výše uvedených skutkových zjištění žalovaného, neboť nebyla zpochybněna krajským soudem, ani v tomto směru nebyla uplatněna žádná kasační námitka. Nejvyšší správní soud se proto omezil na posouzení právních závěrů krajského soudu, dle nichž nelze do základu daně zahrnout hodnotu výkonů zdravotní péče fakturovanou za rok 2002 oběma zdravotním pojišťovnám, neboť žalobkyni z těchto výkonů dosud neplynul žádný příjem.

b)

[27] Žalobkyně, která je obecně prospěšnou společností, tedy právnickou osobou, je povinna vést účetnictví na základě § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. S ohledem na § 19 odst. 1 písm. b) zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, byla žalobkyně povinna vést podvojně účetnictví a také tak činila. Předmětem podvojněho účetnictví je stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, náklady a výnosy a výsledek hospodaření (to plyne z § 2 zákona o účetnictví ve znění do 31. 12. 2003 i ze stávajícího znění téhož ustanovení). Pokud žalobkyně vyfakturovala péči poskytnutou klientům Všeobecné zdravotní pojišťovně a Vojenské zdravotní pojišťovně, jedná se o skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví. Dle čl. VII odst. 1 přílohy 2 v dané době aplikovatelného opatření Ministerstva financí č. 283/76 102/2000, kterým se stanoví účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro nevýdělečné organizace (publikované ve Finančním zpravodaji č. 11/2000 pod č. 44), je okamžikem uskutečnění účetního případu den, ve kterém dojde zejména ke splnění dodávky, vzniku závazku, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky atd.

[28] Účetní případy se tedy uskutečnily poskytnutím zdravotní péče, kterou jsou zdravotní pojišťovny povinny uhradit. Z hlediska časového je nezbytné účtovat tyto skutečnosti do období, s nímž časově a věcně souvisejí (§ 3 odst. 1 věta první zákona o účetnictví). Zákon o účetnictví sice připouští, že o účetních skutečnostech lze účtovat i v jiném účetním období, avšak pouze tehdy, pokud o nich nemohlo být účtováno v období, ke kterému se vztahují (tamtéž). To ovšem není případ žalobkyně, neboť ona poskytovala výkony zdravotní péče a sama měla vystavit faktury zdravotním pojišťovnám, což ostatně také učinila (byť s velkým časovým prodlením). Žalobkyně ihned po poskytnutí výkonu zdravotní péče věděla, že došlo k účetním skutečnostem. Byla proto povinna vyhotovit účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují (§ 11 odst. 2 zákona o účetnictví). Jenom tehdy, když účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny případy, které byla povinna zaúčtovat, lze hovořit o splnění povinnosti vést úplné účetnictví (§ 8 odst. 1 a 3 zákona o účetnictví).

[29] Náзор krajského soudu, dle něhož nelze zahrnout do základu daně příjmy, jestliže nebyly dosud uhrazeny, a tedy fakticky pro žalobkyni žádný příjem nepředstavují, je nesprávný. Žalobkyně byla povinna účtovat o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí (§ 3 odst. 1 *in fine* zákona o účetnictví). V tomto se

liší podvojně účetnictví od jednoduchého, neboť příjmy a výdaje se promítají do jednoduchého účetnictví až v okamžiku jejich skutečného zaplacení nebo přijetí. Služby poskytnuté klientům žalobkyně, následně vyfakturované Všeobecné zdravotní pojišťovně a Vojenské zdravotní pojišťovně, měly být zaúčtovány do výnosů. Na tom nic nemění ani skutečnost, že obě zdravotní pojišťovny odmítly uznat oprávněnost vystavených faktur, vrátily je žalobkyni, aniž by je zanesly do vlastního účetnictví. Předmětem daňové kontroly bylo účetnictví žalobkyně, která faktury vystavila a trvala na jejich opodstatněnosti, což dokládá, že se svých nároků zachycených v těchto fakturách domáhala soudní cestou. Jak totiž správně poukazuje stěžovatel, základem daně z příjmů právnických osob účtujících v podvojném účetnictví je hospodářský výsledek [§ 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 2002], nevychází se tedy z reálných příjmů daňového subjektu fakticky obdržených v příslušném zdaňovacím období. Hospodářský výsledek se zjišťuje z účetnictví daňového subjektu, které musí být úplné (viz bod [27] a [28] shora). Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví, pokud není stanoveno jinak (§ 23 odst. 10 zákona o dani z příjmů). Tato kasační námitka je proto důvodná.

[30] Skutečnost, že daňové subjekty jsou povinny účtovat o výnosech, které nebyly daňovému subjektu dosud uhrazeny, a tedy potažmo z nich vycházet i při výpočtu daně z příjmů, může dopadat na daňové subjekty v některých případech příliš tvrdě. Tyto nepřiměřené dopady lze eliminovat vytvářením opravných položek k pohledávkám dle § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů [viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2008, čj. 1 Afs 85/2008 - 97 (*DJ service, s. r. o.*)]. Dle § 2 odst. 2 tohoto zákona lze však tvořit opravné položky pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech. Takto vytvořené opravné položky jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů].

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační námitky sub IV/1 jsou nedůvodné, avšak kasační námitka sub IV/2 důvodnou je. Dle konstantní judikatury NSS dojde k zamítnutí kasační stížnosti, pokud bylo správné rozhodnutí zrušeno krajským soudem pro více důvodů, přičemž alespoň jeden z těchto důvodů se ukázal v řízení o kasační stížnosti zákonným. Kasační stížností lze totiž napadnout pouze výrok rozhodnutí krajského soudu a jestliže ten ob stojí, nejsou dány důvody pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (viz rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2005, čj. 1 Afs 20/2004 - 51, rozsudek ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 23/2005 - 93). Nejvyšší správní soud proto rozhodl o zamítnutí kasační stížnosti, neboť krajský soud správně zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodů výše rozebíraných sub IV/1. Důvody pro postup z úřední povinnosti podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. nebyly shledány.

[32] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Stěžovatel je povinen zaplatit úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce. Tato částka představuje odměnu za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 2100 Kč a náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč v souladu s § 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) a § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátního tarifu), v platném znění. Protože je právní zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, byla tato částka zvýšena o částku odpovídající dani,

kterou je právní zástupce žalobkyně povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

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

V Brně dne 19. března 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu