



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **UROLOGICKÁ AMBULANCE MUDr. Miroslav Janík s.r.o.**, se sídlem T. G. Masaryka 805, Litomyšl, zast. JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2016, č. j. 41709/16/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 17. 1. 2018, č. j. 52 Af 71/2016 - 117,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **3 400 Kč**, k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Jiřího Klavíka, advokáta se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno jím vydané shora uvedené rozhodnutí.

[2] Věc je před NSS projednávána po druhé. Rozsudkem ze dne 22. 3. 2016, č. j. 9 Afs 203/2015 - 37, byly ke kasační stížnosti žalobkyně zrušeny jak v pořadí první rozsudek krajského soudu (rozsudek ze dne 14. 7. 2015, č. j. 52 Af 10/2015 - 48), tak i v pořadí první rozhodnutí žalovaného (rozhodnutí ze dne 12. 12. 2014, č. j. 33515/14/5200-11431).

I. Vymezení věci

[3] Předmětem sporu bylo nezohlednění částky ve výši 424 378,79 Kč, jakožto položky snižující základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 7. 1. 2009 do 31. 12. 2009 (dále též „zdaňovací období roku 2009“). Tato částka představuje přeplatek Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky (dále též „VZP“) oproti předběžným platbám (fakturaci), které VZP žalobkyni hradila za jí poskytovanou zdravotní péči v prvním a ve druhém pololetí roku 2009. Spor se vedl o to, v jakém zdaňovacím období měl být z hlediska časové a věcné souvislosti u žalobkyně přeplatek zohledněn, zda ve zdaňovacím období roku 2009 či ve zdaňovacím období roku 2010.

[4] Podle smlouvy o poskytování zdravotní péče uzavřené mezi žalobkyní a VZP dne 30. 4. 2009 (resp. dodatku č. 1 k této smlouvě taktéž ze dne 30. 4. 2009) je základním fakturačním obdobím kalendářní měsíc. Zdravotnické zařízení předkládá pojišťovně faktury za poskytnutou hrazenou zdravotní péči v termínech dohodnutých ve smlouvě. Pojišťovna provede úhradu předběžných faktur formou měsíční úhrady a pololetního vyúčtování. Pojišťovna poskytne zdravotnickému zařízení předběžnou úhradu ve výši jedné šestiny 106 % objemu úhrady za odpovídající referenční období. Zvolenou formu zachová pojišťovna po celé hodnocené období. Předběžné úhrady za hodnocené období budou finančně vypořádány v rámci celkového finančního vypořádání. Pro období od 1. 5. 2009 do 30. 6. 2009 předběžná úhrada činí 113 997 Kč měsíčně. Výši měsíční předběžné úhrady pro 2. pololetí 2009 sdělí pojišťovna zdravotnickému zařízení do 31. 7. 2009. Pokud vznikne nedoplatek ze strany pojišťovny, bude zdravotnickému zařízení příslušná částka poukázána samostatnou platbou. V případě přeplatku ze strany pojišťovny bude zdravotnickému zařízení o jeho výši snížena formou započtení následující úhrada za poskytnutou péči.

[5] Vyúčtování za první pololetí roku 2009 bylo VZP vystaveno dne 20. 1. 2010, za druhé pololetí roku 2009 dne 26. 5. 2010. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně snížení výnosů o částku 424 378,79 Kč do svého účetnictví nezaúčtovala (ani prostřednictvím dohadné položky, ani jiným způsobem), požadovala zohlednění této částky v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2009. Argumentovala tím, že v době podání daňového přiznání výši svého dluhu za zdaňovací období roku 2009 znala. Obdobně jí bylo již v době účetní závěrky známo, že bude mít povinnost VZP přeplatek vrátit.

II. Dosavadní průběh řízení

II. A První řízení před Nejvyšším správním soudem

[6] NSS měl za prokázané, že VZP poskytuje žalobkyni v průběhu zdaňovacího období tzv. předběžnou úhradu, která je po ukončení příslušného kalendářního roku zdravotní pojišťovnou vypořádána a následně je proveden doplatek, případně požadována vratka již vyplacených prostředků dle skutečného objemu poskytnuté zdravotní péče. Vyúčtování

pokračování

provádí VZP až v následujícím účetním období, což vyplývá ze smlouvy, resp. jejího dodatku č. 1, ze dne 30. 4. 2009. Je tedy zřejmé, že fakturované úhrady nejsou finální částkou.

[7] Argumentaci žalovaného (v nyní projednávané věci stěžovatele) a následně i krajského soudu, který pouze tuto argumentaci převzal, NSS označil za vnitřně rozpornou. Na jedné straně totiž oba svorně tvrdili, že žalobkyně měla o fakturovaných částkách účtovat prostřednictvím dohady, tj. uznávali, že prokazatelně věděla, že fakturované úhrady nejsou finální částkou, neboť finální částka bude známa až na základě následného konečného vyúčtování. Na druhé straně však bez bližší argumentace spojili konečné vyúčtování ze strany VZP se vznikem závazku jako takového.

[8] Způsob účtování, tedy i to, že žalobkyně o očekávané hodnotě výkonů účtovala v průběhu roku 2009 přímo do výnosů a o konečném vyúčtování ze strany VZP účtovala až ve zdaňovacím období roku 2010, nemůže posunout ani vznik samotného závazku, ani mít za následek změnu jeho věcné souvislosti. Jinými slovy, i k žalobkyni nesprávně zaúčtovaným výnosům by bylo možné vytvořit na očekávanou vratku dohadnou položku pasivní, za předpokladu, že by k rozvahovému dni o svém závazku vůči VZP prokazatelně věděla, pouze by neznala jeho přesnou výši. Případný rozdíl vyplývající z konečného vyúčtování by v souladu s příslušným pokynem GŘF ovlivnil pouze hospodářský výsledek roku 2010.

[9] Nesprávné účtování, má-li daňové dopady, účetní jednotka zpravidla napraví prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Měla-li žalobkyně dle žalovaného účtovat o dohadných položkách, pak je jí zvolený postup nepochybně porušením účetních předpisů, avšak sám o sobě neznamená, že k rozvahovému dni žalobkyně o povinnosti vrátit VZP přeplatek nevěděla.

[10] Krajský soud ani správci daně nepostupovali správně, když se zabývali (zejména žalovaný) otázkou správného účtování a při posouzení časové a věcné souvislosti vzniklého závazku vycházeli pouze z data konečného vyúčtování úhrad poskytnutých žalobkyni za jí prováděnou zdravotní péči v průběhu roku 2009.

[11] NSS zavázal žalovaného, aby v dalším řízení znovu celou věc posoudil a přezkoumatelným způsobem odůvodnil s jakým obdobím a proč sporný náklad věcně a časově souvisí. Dospěje-li k závěru, že jde o náklad související se zdaňovacím obdobím roku 2009, posoudí, zda a z jakých důvodů žalobkyně mohla či nemohla tuto okolnost uplatnit jako položku snižující základ daně při daňové kontrole zdaňovacího období roku 2009.

II. B Druhé řízení před krajským soudem

[12] Žalobou napadeným rozhodnutím stěžovatele bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště ve Svitavách ze dne 20. 3. 2014, č. j. 349252/14/2805-24803-604481 (dále též „rozhodnutí FÚ“), tak, že dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 byla snížena z původní výše 32 400 Kč na výši 22 400 Kč a penále z původní výše 6 480 Kč na výši 4 480 Kč.

[13] Podstatou snížení doměřené daně bylo uznání částky 49 728,99 Kč (záporné vyúčtování plateb od VZP za dříve zálohově placené první pololetí roku 2009) jako položky snižující základ daně za období roku 2009. Stěžovatel však setrval na názoru, že částka 374 649,80 Kč jako vratka na zálohových platbách za zdravotní péči od VZP za druhé pololetí roku 2009, vyúčtovaná v roce 2010, nemůže být položkou snižující základ daně z příjmů právnických osob za období roku 2009. Žalobkyni nelze přisvědčit v tom, že k rozvahovému dni věděla a vědět musela o povinnosti vrátit přeplatek VZP. Ze sdělení VZP vyplynulo, že nebyly tvořeny dohadné položky. Výsledek vyúčtování za první pololetí roku 2009 byl u VZP zaúčtován dnem 31. 12. 2009 a výsledek vyúčtování za druhé pololetí 2009 byl zaúčtován dnem 30. 4. 2010. Připomněl, že při posouzení věci nemůže být odhlédnuto od posouzení stejné situace v účetnictví VZP.

[14] Rozhodnutí stěžovatele krajský soud zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Krajský soud uvedl, že k dotazu stěžovatele, jak bylo ze strany VZP účtováno o nárocích žalobkyně za rok 2009 a zda žalobkyně mohla ke konci roku 2009 vědět, že dojde ke snížení úhrad, VZP v písemnosti ze dne 1. 6. 2016 neuvedla žádné rozhodné skutečnosti pro posouzení věci. Konkrétně uvedla, že vyúčtování bylo provedeno dle dodatku č. 1 ke smlouvě v souladu s vyhláškou č. 464/2008 Sb., o stanovení hodnot bodu. Dohadné položky tvořeny nebyly, výsledek vyúčtování za první pololetí roku 2009 byl zaúčtován s datem 31. 12. 2009, za druhé pololetí 2009 s datem 30. 4. 2010. K objasnění důvodu snížení platby (vyúčtování), které by mohlo být pro posouzení věci stěžejní, VZP pouze opakovaně odkázala na metodu vyúčtování provedenou dle přílohy vyhlášky č. 464/2008 Sb., přičemž takové sdělení zásadně nové skutečnosti do věci nevneslo.

[16] Dle krajského soudu stěžovatel nedostatečně dostál požadavku uvedenému v bodě 38. zrušujícího rozsudku NSS, pokud své závěry opřel o výše uvedenou písemnost. Jakkoliv v daňovém řízení nese důkazní břemeno žalobkyně, je třeba respektovat to, že k VZP byla ve smluvním vztahu spíše slabší stranou. Stěží mohla po VZP žádat, aby při vyúčtování zohledňovala její návrhy či jiné požadavky, navíc za situace, kdy pro ni byl v rozhodném zdaňovacím období smluvní vztah s VZP nový. Žalobkyně nemohla čerpat ze znalostí o vyúčtování péče z minulých období. V řízení nevyšlo najevo, že by vůbec mohla v prvním roce svého smluvního vztahu s VZP odhadnout výši vyúčtování. Jakákoli vytvořená dohadná položka by patrně byla opět problematická a obtížně obhajitelná před správcem daně.

[17] Z podkladů založených v daňovém spisu nelze bez dalšího učinit závěr, že sporná částka vyúčtování ve výši 374 649,80 Kč nesouvisela časově s obdobím roku 2009 ve smyslu § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za rozhodné období. V rozhodnutí FÚ ze dne 20. 3. 2014 (str. 21) jsou obsaženy úvahy o vysokém rozdílu při vyúčtování (soud sdílí názor, že rozdíl byl při daném objemu péče v roce 2009 vskutku značný) a též úvahy o tom, že žalobkyně mohla neoprávněně nárokovat k proplacení zdravotní péči či že by se vyúčtováním jednalo o sankci od VZP. Tyto úvahy o vědomém pochybení žalobkyně či o sankcích však v daňovém řízení nebyly nikterak zesíleny, natož prokázány. Zůstalo prozatím pouze u toho, že se jednalo o vyúčtování péče dle hodnoty bodu.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

pokračování

[18] Stěžovatel napadá v záhlaví specifikovaný rozsudek kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[19] Žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že by ke dni účetní závěrky o svém závazku vůči VZP věděla. Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje v nedostatku důvodů a jeho vnitřní rozpornosti.

[20] Dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „daňový řád“), je to žalobkyně, kdo v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, jež je povinna uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Tomu odpovídá i znění první věty § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle níž se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštním předpisem. Mezi tyto skutečnosti, které je daňový subjekt povinen prokázat, pak nepochybně patří i věcná a časová souvislost vynaložených výdajů se zdaňovacím obdobím, v němž jsou tyto náklady uplatněny. Předmětem sporu je právě prokázání věcné a časové souvislosti sporných nákladů se zdaňovacím obdobím roku 2009.

[21] Shoduje se s krajským soudem v tom, že žalobkyně nedisponovala dostatečnými podklady pro to, aby provedla kvalifikovaný odhad za účelem vytvoření dohadné položky. Stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že *„účastník řízení neměl dostatek informací a podkladů, aby dokázal s dostatečnou mírou jistoty odhadnout výsledek vyúčtování ze strany VZP, tedy zda mu vznikne na základě tohoto vyúčtování vůči VZP nedoplatek nebo přeplatek, když obě možnosti připouští i doložená smluvní dokumentace“*.

[22] S tímto právním názorem byla žalobkyně seznámena písemností č. j. 31150/16/520011431-706871, ve které byla současně vyzvána k navržení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně o svém závazku neúčtovala a žádné důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení o tom, že k rozhodnému dni o svém závazku vůči VZP věděla, předloženy nebyly.

[23] V daňovém řízení nese až na výjimky důkazní břemeno daňový subjekt, zásada vyšetřovací se zde neuplatňuje. Krajský soud pochybil, konstatoval-li, že stěžovatel dostatečně neprokázal vyloučení možnosti spornou položku vyúčtování uplatnit jako položku snižující základ daně při daňové kontrole zdaňovacího období roku 2009. Takový závěr odporuje dosavadní judikatuře NSS (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125), jakož i závaznému právnímu názoru NSS uvedenému ve zrušujícím rozsudku. NSS opakovaně uvedl, že *„pokud by účastník řízení prokázal, že ke dni účetní závěrky o svém závazku vůči VZP prokazatelně věděl, avšak neznal jeho konkrétní výši (neměl žádný doklad o jeho výši), byl by povinen dohadnou položku vytvořit proto, že tento náklad časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2009“*.

[24] Je tedy nepochybné, že důkazní břemeno k prokázání věcné a časové souvislosti sporného nákladu se zdaňovacím obdobím roku 2009 tížilo žalobkyni, nikoli stěžovatele, jak nesprávně dovozuje krajský soud. Kromě tvrzení, že žalobkyni byl znám rozsah

poskytnuté péče, žádné důkazní prostředky stěžovateli nenabídla. Pokyn krajského soudu, aby stěžovatel prokázal, že žalobkyně o svém závazku vůči VZP v rozhodném období nevěděla, je pro stěžovatele neuskutečnitelný. Po nikom nelze spravedlivě požadovat prokázání neexistence určité právní skutečnosti, zde navíc ve vztahu k žalobkyni zcela subjektivní.

[25] Teprve v návaznosti na výše uvedené formuloval NSS závěr, že pokud měl účastník řízení účtovat o dohadných položkách, pak byl jím zvolený postup nepochybně porušením účetních předpisů, avšak toto pochybení by samo o sobě neznamenalo, že k rozvahovému dni o svém závazku vrátit VZP přeplatek nevěděl. V tom také spatřoval soud pochybení stěžovatele, tedy, že předčasně hodnotil otázku správnosti vedení účetních záznamů účastníkem řízení, ačkoli se předtím dostatečně nezabýval otázkou, zda o svém závazku věděl a měl tak vůbec povinnost dohadné položky vytvořit.

[26] Rozhodnutí krajského soudu je i vnitřně rozporné, protože na jedné straně soud konstatuje, že důkazní břemeno nese daňový subjekt, přičemž v průběhu daňového řízení nevyšlo najevo, že mohl v prvním roce smluvního vztahu odhadnout výši vyúčtování pro účely vytvoření odpovídající dohadné položky. Na druhé straně však konstatoval, že souvislost uplatňované položky s obdobím roku 2009 nebyla stěžovatelem dostatečně a odpovídajícím způsobem vyhodnocena.

[27] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel dále v nedostatku důvodů. Krajský soud na jedné straně uvádí, že „*souvislost uplatňované položky s obdobím roku 2009 nebyla dostatečně a odpovídajícím způsobem vyhodnocena*“, na druhou stranu však neidentifikoval nedostatky v tomto hodnocení, ani neposkytl stěžovateli žádné vodítko. Není zřejmé, jaké podklady by si stěžovatel měl pro účely dalšího řízení vyžádat, resp., jakým právním názorem je vlastně vázán.

[28] Žalobkyně ve vyjádření namítá, že rozhodnutí krajského soudu je zcela přezkoumatelné, stěžovatel účelově vytrhává jednotlivé věty z kontextu celého odůvodnění.

[29] Namítá, že o svém závazku vůči VZP k rozvahovému dni věděla a musela vědět, neboť každé zdravotnické zařízení ví, v jakém rozsahu poskytlo lékařskou péči v příslušném roce. Výše plateb za poskytnutou lékařskou péči je ovlivněna nejen jejím rozsahem, ale také cenou za jednotku (cenou bodu). Ačkoli cena bodu závisí na dohadovacím řízení a na tzv. úhradové vyhlášce Ministerstva zdravotnictví (č. 464/2008 Sb.), může si každé zdravotnické zařízení učinit kvalifikovaný odhad skutečné výše plateb za poskytnutou péči formou dohadné položky. Takového kvalifikovaného odhadu byla žalobkyně schopna.

[30] Žalobkyně nesouhlasí se závěrem stěžovatele, že k rozvahovému dni byl znám pouze přeplatek za první pololetí 2009, nikoli přeplatek za druhé pololetí (vyúčtování od VZP k 30. 4. 2010). Účetní závěrka za rok 2009 se schvalovala až koncem května 2010 a přiznání k dani bylo podáno až dne 26. 5. 2010. Výše dluhu za druhé pololetí 2009 tedy byla žalobkyni k rozhodnému dni známa.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

pokračování

[31] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[32] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní kasační soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Veškerá výše uvedená kritéria rozsudek krajského soudu splňuje. Je z něho patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto, a důvody rozhodnutí jsou v něm uvedeny zřetelným způsobem. Krajský soud nezúžil předmět řízení jen na otázku důkazního břemene, jakkoliv lze souhlasit se stěžovatelem, že některé jeho úvahy nejsou zcela správné. To však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost, ani vnitřní rozpornost napadeného rozsudku.

[34] Krajský soud správně dovodil, že stěžovatel se neřídil závazným právním názorem uvedeným ve zrušujícím rozsudku NSS. V předcházejícím řízení NSS zrušil jak rozhodnutí krajského soudu, tak rozhodnutí stěžovatele v pozici žalovaného. Správci daně vytknul, že odůvodnění ke sporné otázce, tj. s jakým obdobím závazek žalobkyně časově a věcně souvisí, je opřeno pouze o datum konečného vyúčtování (kdy se žalobkyně dozvěděla o přesné výši svého závazku) a uznání výše dluhu. Výslovně také uvedl, že je to především daňový subjekt, kdo je povinen existenci závazku prokázat. Ve zrušujícím rozsudku stěžovatele zavázal, aby v dalším řízení znovu celou věc posoudil a přezkoumatelným způsobem odůvodnil s jakým obdobím a proč sporný náklad věcně a časově souvisí. Dospěje-li k závěru, že jde o náklad související se zdaňovacím obdobím roku 2009, posoudí, zda a z jakých důvodů stěžovatelka mohla či nemohla tuto okolnost uplatnit jako položku snižující základ daně při daňové kontrole zdaňovacího období roku 2009.

[35] Stěžovatel této povinnosti nedostál. Z obsahu správního spisu NSS ověřil, že jediné, co stěžovatel po obdržení zrušeného rozhodnutí udělal, je, že písemností ze dne 18. 5. 2016, č. j. 22546/16/5200-11431-706871, vyzval VZP ke sdělení, jakým způsobem o nároku žalobkyně v roce 2009 účtovala, zda vytvářela dohadné položky na snížení nákladů ve vazbě k předpokládanému konečnému vyúčtování a zda bylo žalobkyni na konci účetního období roku 2009 známo, že dojde ke snížení úhrad za poskytnutou zdravotní péči. Žalobkyni k prokázání pro posouzení věci zásadní skutečnosti, tedy aby konkrétním způsobem doložila svá tvrzení, že ji ke dni účetní závěrky byla známa její povinnost vrátit VZP přeplatek, nevyzval.

[36] Z odpovědi VZP datované dnem 1. 6. 2016 se stěžovatel navíc nic podstatného pro posouzení věci nedozvěděl. VZP zaslala stěžovateli v podstatě tytéž podklady, které předložila žalobkyně, s tím, že nad rámec již známých skutečností uvedla, že o

dohadných položkách nebylo ve vztahu k žalobkyni za rozhodné období účtováno. S krajským soudem lze souhlasit i v tom, že k objasnění důvodu snížení platby, které by mohlo být pro posouzení věci stěžejní, VZP nic konkrétního neuvedla, pouze opakovaně odkázala na metodu vyúčtování provedenou dle přílohy vyhlášky č. 464/2008 Sb., přičemž takové sdělení zásadně nové skutečnosti do věci nevneslo.

[37] V kasační stížnosti stěžovatel zejména namítá, že důkazní břemeno tížilo žalobkyni. S tímto závěrem lze v obecné rovině souhlasit. Úvahy krajského soudu ohledně slabšího postavení žalobkyně ve vztahu k VZP či počátku její podnikatelské činnosti nemají z hlediska skutečnosti, že v daňovém řízení nese až na výjimky důkazní břemeno daňový subjekt, žádnou relevanci. NSS se plně ztotožňuje se stěžovatelem, že v projednávané věci je to žalobkyně, kdo nese důkazní břemeno ohledně prokázání věcné a časové souvislosti sporného nákladu se zdaňovacím obdobím roku 2009. V tomto smyslu je nutno úvahy krajského soudu korigovat.

[38] Stěžovatel nicméně svůj závěr, že časově a věcně se zdaňovacím obdobím roku 2009 souvisí pouze vyúčtování za první pololetí roku 2009 (31. 12. 2009), nikoliv již vyúčtování za druhé pololetí roku 2009 (30. 4. 2010), v napadeném rozhodnutí neopřel o neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, ale pouze o odpověď VZP (viz strana 5 rozhodnutí žalovaného). Za rozhodné považoval opět data vyúčtování za první a druhé pololetí roku 2009 a navíc absenci zrcadlového účtování na straně VZP (ačkoliv ve zrušujícím rozsudku NSS výslovně uvedl, že rozhodující skutečnost pro posouzení časové a věcné souvislosti sporného nákladu je vědomost žalobkyně o existenci svého závazku k rozvahovému dni).

[39] Není ani pravdou, že by žalobkyně byla stěžovatelem řádně vyzvána k prokázání svých tvrzení. Z písemnosti nazvané „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ vyplývá, že stěžovatel žalobkyni k prokázání uplatněných tvrzení nevyzval, jakkoliv se snaží v kasační stížnosti tvrdit opak.

[40] Výzva ze dne 18. 7. 2016 byla nikoli výzvou k prokázání žalobkyní tvrzených skutečností, ale výzvou k seznámení se se závěrem stěžovatele, který byl opřen o odpověď VZP. Stěžovatel se o neunesení důkazního břemene žalobkyně ani nezmněl.

[41] V uvedené písemnosti stěžovatel konstatoval, že pokud z provedeného pololetního vyúčtování vzniknou rozdíly mezi uplatněnými nároky na úhradu zdravotní péče a provedeným vyúčtováním, lze na předpokládanou vratku či nedoplatek tvořit dohadný závazek prostřednictvím dohadného účtu pasivního, avšak pouze za předpokladu, že u tohoto dohadného závazku existuje právní jistota o tom, že fakticky právně existuje. To, že tato jistota neexistuje, opřel o úvahu, že „[p]latí však logické zrcadlové pravidlo, že příslušný dohad lze účtovat za předpokladu, že protistrana zahrnuje příslušné částky z hlediska věcné a časové souvislosti do výsledku hospodaření obdobně“. Tato úvaha se ve zjištění opakuje (viz str. 6 a str. 7).

[42] Dále ve svém zjištění výslovně uvedl, že k rozvahovému dni byl znám pouze výsledek vyúčtování za první pololetí 2009. Výsledek vyúčtování za druhé pololetí byl znám až ke dni 30. 4. 2010 a pro zaúčtování konečného vyúčtování poskytnuté zdravotní péče za druhé pololetí 2009 tedy nebyl k rozvahovému dni znám titul ani jeho výše. Jediný, kdo je podle stěžovatele způsobilý definovat samotnou existenci závazku, byla

pokračování

VZP. V poučení uvedené písemnosti bylo uvedeno, že nevyjádří-li se žalobkyně v 15 denní lhůtě, bude o odvolání rozhodnuto v souladu s uvedenými závěry, přičemž k případným návrhům na provedení dalších důkazů podaných po uplynutí lhůty nebude přihlíženo.

[43] Z výše uvedené rekapitulace je zřejmé, že stěžovatel opřel svůj závěr jednak o to, že VZP neúčtovala ve vztahu k žalobkyni o dohadných položkách, a dále o to, že vyúčtování za druhé pololetí roku 2009 bylo známo až ke dni 30. 4. 2010, nikoli o neunesení důkazního břemene žalobkyně. Ta nebyla v řízení k prokázání svých tvrzení nikdy vyzvána, stěžovatel vyzval pouze VZP, jejíž vyjádření do věci nic nového nepřineslo. Právo žalobkyně vyjádřit se k závěrům stěžovatele (což žalobkyně učinila) výzvu k prokázání rozhodných skutečností nenahrazuje.

[44] Pro úplnost NSS uvádí, že skutečnost, zda vynaložený náklad časově a věcně souvisí s určitým zdaňovacím obdobím, nemůže záviset na způsobu účtování jiného daňového subjektu. V dalším řízení tedy stěžovatel vyzve žalobkyni, aby svá tvrzení, že s ohledem na rozsah poskytnuté péče k rozhodnému dni věděla, že bude VZP přeplatek vrátet, konkrétním způsobem prokázala. Smlouva s VZP včetně jejího dodatku zakládá právní titul závazku, neprokazuje však, že k rozhodnému datu stěžovatelka o povinnosti přeplatek vrátit VZP věděla.

V. Závěr a náklady řízení

[45] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[46] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[47] Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli. Žalobkyně učinila jedno písemné podání ve věci samé, tj. vyjádření ke kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], za něj jí náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. K mimosmluvní odměně jí soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celková částka odměny za zastupování tak činí 3 400 Kč. Zástupce žalobkyně není plátcem DPH. Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Jiřího Klavíka, advokáta se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. května 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu

