ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., 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 12. 12. 2014, č. j. 33515/14/5200- 11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 14. 7. 2015, č. j. 52 Af 10/2015 – 48,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 14. 7. 2015, č. j. 52 Af 10/2015 – 48, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 12. 2014, č. j. 33515/14/5200- 11431-706871, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **18 200 Kč**, k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Jiřího Klavíka, advokáta se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002

Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště ve Svitavách (dále též „správce daně“), ze dne 20. 3. 2014, č. j. 349252/14/2805-24803-604481, jímž správce daně v souladu s § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), částečně vyhověl odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 21. 10. 2013, č. j. 1315123/13/2805-24803-604481, a to tak, že změnil částku doměřené daně za uvedené zdaňovací období z částky 64 800 Kč na částku 32 400 Kč.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu před Nejvyšším správním soudem je nezohlednění částky ve výši 424 378,79 Kč, jakožto položky snižující základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Tato částka představuje přeplatek Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky (dále též „VZP“) oproti předběžným platbám (fakturaci), které VZP stěžovatelce hradila za jí poskytovanou zdravotní péči v prvním a ve druhém pololetí roku 2009. Spor se vede o to, v jakém zdaňovacím období měl být tento přeplatek zohledněn, zda ve zdaňovacím období roku 2009 či ve zdaňovacím období roku 2010.

[3] Podle smlouvy o poskytování zdravotní péče, uzavřené mezi stěžovatelkou 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. Výše měsíční předběžné úhrady pro 2. pololetí 2009 sdělí pojišťovna zdravotnickému zařízení do 31. 7. 2009. Pokud vznikne nedoplatek ze strany pojišťovny, bude zdravotnickému zařízení příslušná částka poukázána samostatnou platbou. V případě přeplatku ze strany pojišťovny bude zdravotnickému zařízení o jeho výši snížena formou započtení následující úhrada za poskytnutou péči.

[4] 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 stěžovatelka 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. Argumentuje tím, že v době podání daňového přiznání (za období 2009) výši svého dluhu za zdaňovací období roku 2009 znala. Obdobně jí bylo již v době účetní závěrky známo, že bude mít povinnost vrátit VZP konkrétní částku.

[5] Soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného. Stěžovatelka zaměňuje lhůtu pro podání daňového přiznání s účetním obdobím. Skutečnost, že se o výši svého dluhu vůči

VZP dozvěděla ještě před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, je pro zodpovězení otázky, kdy měla o tomto dluhu účtovat a kdy si jej mohla uplatnit jako položku snižující základ daně, irelevantní.

[6] Dle § 19 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“), jsou účetní jednotky povinny sestavovat účetní závěrku k poslednímu dni účetního období, v případě stěžovatelky k 31. 12. 2009. V žalobě sama uvedla, že vyúčtování za první pololetí roku 2009 bylo vystaveno VZP dne 20. 1. 2010, za druhé pololetí roku 2009 pak až dne 26. 5. 2010, přičemž dluh uznala dne 3. 2. 2010, resp. 16. 6. 2010.

[7] Není tedy pravdou, že v době účetní závěrky jí bylo známo, že bude mít povinnost vrátit VZP konkrétní částku. K vyúčtování poskytované zdravotní péče za první a druhé pololetí roku 2009 došlo až ve zdaňovacím období roku 2010 a teprve ve zdaňovacím období roku 2010 vznikl VZP vůči stěžovatelce nárok na vrácení přeplatku. Stěžovatelka proto nemohla uplatnit částku 424.378,79 Kč jako položku snižující základ daně za zdaňovací období roku 2009, jelikož k vyúčtování poskytnuté péče za 1. a 2. pololetí roku 2009 došlo až ve zdaňovacím období roku 2010 a až v tomto roce vznikl nezpochybnitelný právní nárok VZP, a to na základě vyúčtování poskytnuté zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění. Jako správné hodnotil soud i závěry žalovaného týkající se dohadných položek a zcela na ně odkázal (viz strana 13 - 4, 5 a 6 odstavec shora).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Napadený rozsudek je v rozporu se zákonem o účetnictví. Podle § 3 účtují účetní jednotky o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. O veškerých nákladech a výnosech účtují účetní jednotky bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Jde o uplatnění tzv. akruálního principu, podle něhož se výnosy a náklady účtují do období, s nímž věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na skutečnou platbu.

[10] V účetnictví založeném na akruálním principu se účtují výnosy a náklady nejen v souvislosti se vznikem pohledávky nebo dluhu. Ke konci účetního období se účtují také předpokládané výnosy a náklady (tzv. předjímané výnosy a náklady). Předpokládané výnosy se do příslušného účetního období účtují prostřednictvím účtu příjmy příštích období nebo účtu dohadné položky aktivní (účtová skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv).

[11] Podle § 19 odst. 1 zákona o účetnictví sestavují účetní jednotky účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy uzavírají účetní knihy. Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období.

[12] Datum schválení účetní závěrky nemůže být shodné s posledním dnem účetního období.

Proto také podle § 128 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, se musela valná hromada společnosti s ručením omezeným, která schvalovala řádnou účetní závěrku, konat nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období. Obdobnou právní úpravu obsahuje i zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (§ 181 odst. 2).

[13] Podle § 17 odst. 7 zákona o účetnictví nesmí účetní jednotka přidávat účetní zápisy po schválení účetní závěrky. Jinými slovy do schválení účetní závěrky může účetní jednotka přidávat účetní zápisy i po uplynutí účetního období (a v praxi tak účetní jednotky běžně činí). Pokud by bylo datum schválení účetní závěrky shodné s posledním dnem účetního období, nebylo by možné dodržet věcnou a časovou souvislost účetních zápisů. Do účetního období by nebyly zaúčtovány veškeré skutečnosti, které se tohoto účetního období týkají. Věcnou a časovou souvislost musí účetní jednotky dodržet i v případě, že jim v době zpracování účetní závěrky není známa přesná výše pohledávky nebo dluhu, a to prostřednictvím účtů dohadných položek aktivních a dohadných položek pasivních.

[14] Odkazy žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 28. ledna 2014, č. j. 59 Af 3/2013 - 47, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 9 Afs 27/2012 - 30, nejsou pro posouzení sporu relevantní. Stěžovatelka v době účetní závěrky totiž výši svého dluhu vůči VZP prokazatelně znala. Tato povinnost jednoznačně vyplývala ze smlouvy, resp. z dodatku č. 1 ze dne 30. dubna 2009.

[15] Podstatným je, že stěžovatelka o snížení výnosů o částku 424 378,79 Kč ve svém účetnictví neúčtovala a její základ daně z příjmů právnických osob tak byl o tuto částku nesprávně zvýšen. Protože vrácení sporné částky věcně a časově souvisí s účetním obdobím roku 2009 (viz akruální princip), uplatnila tuto částku jako položku snižující základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 při daňové kontrole.

[16] Stěžovatelka odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. února 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, a ze dne 23. srpna 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46. V nich bylo zdůrazněno, že daňový řád upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální. Správce daně musí dbát na správné stanovení daně, a proto musí přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to bez ohledu na to, zda jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu.

[17] Navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že stěžovatelka ke dni, kdy byla povinna sestavit účetní závěrku, neměla žádné doklady o výši svého závazku vůči VZP (lhůta pro podání přiznání je z hlediska posouzení okamžiku účtování či období, ve kterém lze tuto položku daňově uplatnit irelevantní).

[19] V souladu s účetními předpisy byla stěžovatelka povinna o očekávané hodnotě úkonu za výkon poskytnuté zdravotní péče účtovat na MD účtu 388 Dohadné účty aktivní a na D účtu 602 Tržby za vlastní výkony. Došlé platby od VZP pak měla v souladu

s Českým účetním standardem pro podnikatele č. 017 zaúčtovat účetním předpisem MD 221 Bankovní účty a D 324 Přijaté zálohy. V následujícím roce (2010), kdy došlo ke konečnému vyúčtování poskytnuté zdravotní péče za první i druhé pololetí roku 2009 měla vyúčtovat dohadné položky aktivní a vzniklé pohledávky VZP vyrovnat s přijatými zálohami. Tímto způsobem by došlo ke zdanění očekávaného výnosu v roce 2009, který by se ve zdaňovacím období roku 2010 upravil dle skutečné hodnoty poskytnuté zdravotní péče.

[20] Došlo-li ke konečnému vyúčtování ze strany VZP až v průběhu zdaňovacího období roku 2010, pak v souladu s akruálním principem takto vzniklý přeplatek časově a věcně souvisí právě s tímto obdobím a nelze jej zohlednit ve zdaňovacím období roku 2009.

[21] Skutečnost, že stěžovatelka o snížení výnosů o částku odpovídající přeplatku vůbec neúčtovala (resp. účtovala až ve zdaňovacím období roku 2011), není pro posouzení sporné otázky rozhodující. Jakkoliv lze souhlasit se stěžovatelkou, že účetní jednotky mohou do účetních knih přidávat účetní zápisy i po skončení účetního období (nejsou-li uzavřené, srov. § 17 zákona o účetnictví), nelze takto účtovat o skutečnostech, které prokazatelně nastaly až v následujícím účetním období.

[22] V replice stěžovatelka uvedla, že si je plně vědoma rozdílu mezi lhůtou pro podání daňového přiznání a účetním obdobím. Přesto tvrdí, že žádná účetní jednotka nepřestává uplynutím účetního období provádět účetní zápisy, které s tímto obdobím věcně a časově souvisí. Tím se mj. liší účetnictví od daňové evidence, u které se striktně přihlíží k peněžním tokům.

[23] Stěžovatelka neměla platby od VZP účtovat do výnosů, ale měla pro stanovení výnosů použít dohadné položky, jejichž prostřednictvím by do výnosů zahrnula očekávané pohledávky za skutečně provedenou zdravotní péči. Z chybného účtování nelze dovozovat nemožnost snížení základu daně při daňové kontrole. Takový postup je v rozporu s cílem správy daní, stanoveném v § 1 daňového řádu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[25] Obecným pravidlem vyplývajícím z aktuálního principu je, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek. Jde o případy pohledávek a závazků, které věcně patří do běžného účetního období (tj. nastala

skutečnost, o které je nutno účtovat), ale nemohou být zaúčtovány v přesné výši, neboť částka, která má být uhrazena nebo přijata, není ještě přesně známá. Částka je tedy odhadována, přičemž se vychází ze všech účetní jednotce dostupných relevantních informací.

[26] Zásadu časové a věcné souvislosti výnosů a nákladů převzal i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který v § 23 uvádí, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.

[27] Na dohadné účty aktivní lze účtovat očekávané pohledávky (výnosy), na dohadné účty pasivní pak položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh. Takto však lze účtovat pouze o výnosech a nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly. Jinými slovy, v souladu s účetními předpisy se o dohadných položkách účtuje právě proto, že výnosy a náklady pomocí dohadných položek zúčtované, prokazatelně věcně a časově souvisí s daným účetním obdobím, akorát není jasná jejich přesná výše. Pokud by o nich účetní jednotka neúčtovala, zkreslila by poctivý a věrný obraz své aktuální majetkové situace.

[28] Výnos či náklad z těchto položek věcně patří do běžného účetního období, ale jejich konkrétní výše je upřesněna až v období následujícím. Pokud účetní jednotka zaúčtuje dohad v částce, která se od skutečné výsledné výše neliší (přesně odhadne výši pohledávky či závazku), žádné rozdíly při konečném vyúčtování nevznikají a nikdo nepochybuje o tom, že částky zaúčtované prostřednictvím dohadu jsou výnosy či náklady daného účetního (zdaňovacího) období.

[29] Výše dohadné položky odhadnutá v běžném období (tj. v uzavíraném období) se může samozřejmě lišit od skutečné výše závazku či pohledávky zjištěné v následujícím období, potom je třeba proúčtovat takto vzniklý rozdíl. Samotný vznik rozdílu tak není nic neobvyklého, naopak lze ho považovat za jev přirozeně vyplývající ze samotné podstaty, že jde o odhad, nikoliv o přesně známou hodnotu. Teprve zúčtování dohadných položek a rozdílů z toho vyplývajících je v souladu s pokynem Generálního finančního ředitelství D-22 (výklad k § 23/2 bod 2 zákona o daních z příjmů) součástí výsledků hospodaření v těch účetních obdobích, ve kterých je o těchto částkách účtováno v souladu s účetními předpisy.

[30] Neodůvodněně velký rozdíl mezi skutečností a vytvořenou dohadnou položkou by naopak mohl být posouzen jako neopodstatněný přenos nákladů (výnosů) mezi účetními obdobími. Naopak dodržení způsobu účtování prostřednictvím dohadných účtů opravňuje účetní jednotku k tomu, že případný rozdíl vyplývající z konečného vyúčtování (tj. nesprávného dohadu) nemusí daňově upravovat prostřednictvím dodatečného daňového přiznání k danému období (postupovala-li při tvorbě dohadů v souladu s právními předpisy), ale případné rozdíly se daňově projeví v tom zdaňovacím období, ve kterém dochází k jejich zúčtování.

[31] Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že účetní jednotky mohou do účetních knih přidávat účetní zápisy i po skončení účetního období (nejsou-li uzavřené, srov. § 17 zákona

o účetnictví), a to právě prostřednictvím dohadů či účtu příjmů příštích období. Krajskému soudu naopak nelze vytýkat to, že uvedl, že stěžovatelka zaměňuje lhůtu pro podání daňového přiznání s účetním obdobím. Stěžovatelka sice v replice uvádí, že si je plně vědoma rozdílu mezi lhůtou pro podání daňového přiznání a účetním obdobím, v žalobě však to, že se o výši svého dluhu vůči VZP dozvěděla ještě před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, považovala mj. za důvod opravňující snížit základ daně právě ve zdaňovacím období roku 2009. Soud se ztotožňuje s žalovaným i krajským soudem, že lhůta pro podání přiznání, resp. to, že vyúčtování ze strany VZP bylo provedeno před uplynutím lhůty pro podání přiznání, není pro zodpovězení sporné otázky podstatné.

[32] Soud má za prokázané, že VZP poskytuje stěžovatelce 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 péče. Vyúčtování provádí VZP až v následujícím účetním období, což vyplývá ze smlouvy, resp. jejího dodatku č. 1 ze dne 30. 4. 2009. Již k tomu datu je tedy zřejmé, že fakturované částky nejsou finální úhradou.

[33] Argumentace žalovaného a následně i krajského soudu, který pouze tuto argumentaci převzal, je vnitřně rozporná. Na jedné straně totiž svorně tvrdí, že stěžovatelka měla o fakturovaných částkách účtovat prostřednictvím dohadu, tj. uznávají, 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 spojují konečné vyúčtování ze strany VZP se vznikem závazku jako takového. Argument žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti, že ke dni, kdy byla stěžovatelka povinna sestavit účetní závěrku, neměla žádné doklady o výši svého závazku vůči VZP, je pro závěr, že tento závazek vůči VZP věcně a časově souvisí se zdaňovacím období roku 2010, nedostačující a nesprávný. Pokud by totiž stěžovatelka prokázala, že ke dni účetní závěrky o svém závazku věděla, avšak neznala jeho konkrétní výši (neměla žádný doklad o jeho výši), byla by povinna dohadnou položku vytvořit, právě proto, že tento náklad časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2009.

[34] Způsob účtování, tedy i to, že stěžovatelka 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 2011, nemůže posunout ani vznik samotného závazku, ani mít za následek změnu jeho věcné souvislosti. Jinými slovy i k stěžovatelkou nesprávně zaúčtovaným výnosům by bylo možné vytvořit na očekávanou vratku dohadnou položku pasivní, za předpokladu, že by k rozvahovému dni stěžovatelka o svém závazku vůči VZP prokazatelně věděla, pouze by neznala jeho přesnou výši. Pouze případný rozdíl vyplývající z konečného vyúčtování by v souladu s uvedeným pokynem GFŘ ovlivnil hospodářský výsledek roku 2010.

[35] Odůvodnění žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí (obdobně jako vyjádření ke kasační stížnosti) se věnuje zejména tomu, jak mělo být správně účtováno. Odůvodnění ke sporné otázce, tj. s jakým obdobím závazek stěžovatelky časově a věcné souvisí, je opřeno pouze o datum konečného vyúčtování (kdy se stěžovatelka dozvěděla o přesné výši svého závazku) a uznání výše dluhu. Dle názoru soudu žalovaný bez jakékoliv

argumentace přistupuje ke konečnému vyúčtování ze strany VZP jako k zúčtování dohadných položek a rozdílech z toho vyplývajících, aniž by však bral v potaz, že o dohadných položkách účtováno vůbec nebylo.

[36] Stěžovatelka o dohadných položkách neúčtovala, ač tak dle žalovaného činit měla. Nesprávné účtování, má-li daňové dopady, účetní jednotka zpravidla napraví prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Měla-li stěžovatelka dle žalovaného účtovat o dohadných položkách, pak je jí zvolený postup nepochybně porušením účetních předpisů, avšak sám o sobě neznamená, že k rozvahovému dni stěžovatelka o závazku vrátit VZP přeplatek nevěděla.

[37] Žalovaným citované rozsudky Krajského soud v Ústí nad Labem a Nejvyššího správního soudu na projednávanou věc nedopadají, neboť jejich závěry se týkají neoprávněné tvorby dohadné položky v daném účetním období.

[38] Žalovaný je v dalším řízení povinen znovu celou věc posoudit a přezkoumatelným způsobem odůvodnit 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] 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 stěžovatelce za jí prováděnou zdravotní péči v průběhu roku 2009. Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vady napadených rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil také rozhodnutí žalovaného a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s.]. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

[40] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[41] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za kasační stížnost a soudní poplatek ve výši 3000 Kč za žalobu). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 10 200 Kč.

[42] Zástupce stěžovatelky před krajským soudem učinil v řízení o žalobě celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif")] a jedno písemné podání ve věci samé (1 x žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za tyto úkony právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Dále mu náleží 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč (celkem 6 800 Kč).

[43] V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatelky jeden úkon právní služby, kterým je písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za které mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč. Dále mu náleží 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. S ohledem na skutečnost, že replika k vyjádření žalovaného nepřinesla do věci nic zásadního, nepovažuje Nejvyšší správní soud toto písemné podání za úkon právní služby, za který by náležela zástupci další náhrada nákladů řízení. S ohledem na skutečnost, že v řízení před oběma správními soudy zastupoval stěžovatelku stále stejný zástupce, nepovažuje Nejvyšší správní soud převzetí a přípravu zastoupení v kasačním řízení za úkon právní služby, za který by náležela zástupci další náhrada nákladů řízení. Zástupce stěžovatelky není plátcem DPH.

[44] Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 18 200 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce JUDr. Ing. Jiřího Klavíka, advokáta se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 22. března 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu