



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Nemocnice Frýdlant s. r. o.**, se sídlem V Úvoze 860, Frýdlant, zast JUDr. Antonínem Šmídkem, advokátem, se sídlem Jestřábí 974/1, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 28. 1. 2014, č. j. 59 Af 3/2013 – 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 11. 2012, č. j. 11307/12-1200-506035 (dále též „napadené rozhodnutí 1“), Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Frýdlantě ze dne 5. 3. 2012, č. j. 8814/12/193970507326, kterým byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 633.840 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 126.768 Kč. Dodatečný platební výměr byl vydán na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 2. 2012, když v průběhu daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že žalobkyně účtovala ke dni 31. 12. 2006 na základě interních účetních dokladů č. 06602 a č. 06607 snížení výnosů v částkách 1.200.000 Kč a 4.030.000 Kč. Částky byly jako storno zaúčtovány na vrub účtu 389 a ve prospěch účtu 602. Ze strany žalobkyně bylo objasněno, že se jedná o zaúčtování dohodné položky pasívní. Správce daně jako neoprávněně vytvořenou posoudil část dílčí dohodné položky vytvořené na mimořádně nákladnou péči poskytovanou pojištěncům VZP (bod 3) a dále dílčí dohadnou položku vytvořenou z důvodu očekávané regulace na vyžádanou

péči (bod 7); o tyto částky snížil správce daně základ daně. K věci samé finanční ředitelství poukázalo na to, že financování zdravotní péče upravovala v roce 2006 vyhláška č. 550/2005 Sb., kterou se stanoví výše úhrad zdravotní péče hrazená z veřejného zdravotního pojištění, včetně regulačních omezení pro 1. pololetí 2006 (dále jen „úhradová vyhláška“), která byla pro 2. čtvrtletí 2006 novelizována. Tato vyhláška určovala způsob výpočtu předběžných úhrad za zdravotní péči poskytovanou zdravotnickými zařízeními a související problematiku; v návaznosti na ni byly se zdravotními pojišťovnami uzavírány smlouvy. Obdobím, za které probíhá vyúčtování, je kalendářní pololetí. Na základě předpisů a smluv byly ze strany pojišťoven poskytovány zdravotnickým zařízením předběžné měsíční platby tzv. měsíční úhrady, jejichž výše byla odvozena od výše celkové úhrady náležející zařízení ústavní péče za zdravotní péči poskytnutou, vykázanou a zdravotní pojišťovnou uznanou za odpovídající kalendářní pololetí minulého roku (tzv. referenční období). Úhradovou vyhláškou je stanoven způsob výpočtu paušální sazby pro příslušné kalendářní pololetí – částky, které předběžně náleží zdravotnickému zařízení za péči poskytovanou v příslušném pololetí a ze které se vychází při vyúčtování – stanovení celkové úhrady náležející zařízení ústavní péče za zdravotní péči poskytnutou, vykázanou a uznanou v příslušném pololetí; vyúčtování je prováděno po předložení dokladů za příslušné pololetí.

[2] Dílčí dohadnou položku č. 3 ve výši 3.500.000 Kč žalobkyně vytvořila z důvodu nižšího objemu poskytnuté tzv. mimořádně nákladné péče (dále též „MNP“) pojištěncům VZP, neboť MNP je sledováno samostatně a může být v souladu s úhradovou vyhláškou příslušná částka krácena. Žalobkyně tuto dohadnou položku vytvořila v celkové výši 3.500.000 Kč, přičemž částka 388.490 Kč se vztahovala k 1. pololetí a částka 1.111.510 Kč ke 2. pololetí. Jedná se přitom o částku, o kterou byl objem MNP poskytnuté v roce 2006 nižší oproti objemu MNP poskytnuté v roce 2005 a o kterou se žalobkyně domnívala, že bude krácena paušální sazba za 1. a 2. pololetí. Tyto částky nebyly správcem daně uznány, neboť vyúčtování za 1. pololetí roku 2006 provedla VZP dne 31. 12. 2006. Jelikož 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, proto správce daně zvýšil základ daně o částku 2.181.086,46 Kč, neboť z vyúčtování VZP bylo zřejmé, že paušální sazba za 1. pololetí 2006 nebyla krácena o uvedenou částku. Část 7. dohadné položky ve výši 180.000 Kč byla žalobkyní tvořena z důvodu očekávané regulace úhrady za vyžádanou péči dle § 4 odst. 6 bod 2 a přílohy č. 3 úhradové vyhlášky. Správce daně však dospěl k závěru, že výpočet nezohledňuje, že vyúčtování za 1. pololetí roku 2006 již bylo zdravotními pojišťovnami provedeno, a že způsob výpočtu neodpovídal způsobu regulace dle úhradové vyhlášky, přičemž žalobkyně nedoložila vazbu na prvotní evidenci. Správce daně proto neuznal oprávněnost tvorby dohadné položky ve výši 180.000 Kč.

[3] Finanční ředitelství podotklo, že o závazcích, resp. pohledávkách, u nichž je znám jejich titul a existence, ale není známa přesná výše, je účtováno jako o dohadné položce pasivní, resp. aktivní. Náklady, resp. výnosy, věcně patří do příslušného účetního období, ale jejich výše je upřesněna až v období následujícím. Základním atributem dohadné položky tak je určitá míra nejistoty co do výše pohledávky či závazku. Dohadné položky se tedy účtují v odhadované výši, což však neznamená, že by její výše neměla být nijak podložena. Při vytváření odhadu je nutné postupovat v souladu s dokumenty, na základě kterých pohledávka či závazek vznikly; v tomto případě to jsou úhradová vyhláška a smlouvy se zdravotními pojišťovnami. Při vytváření odhadu je nutné pracovat s tam uvedenými pravidly a informacemi, které jsou známy k datu sestavení účetní závěrky, při dodržení principu opatrnosti.

[4] K námitkám žalobkyně finanční ředitelství uvedlo, že dohadné položky se účtují podle účetní vyhlášky v případě, že v okamžiku sestavení účetní závěrky již existují pohledávky

pokračování

či závazky, ale není známa jejich přesná výše, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně tyto položky v souladu s účetními předpisy nevytvořila. Posuzování věci bylo zkomplikováno způsobem, který daňový subjekt použil pro účtování vztahu se zdravotními pojišťovny, neboť průběžně přijaté měsíční úhrady, ačkoli měly charakter zálohy, účtoval ve prospěch výnosů; ke dni účetní závěrky bylo účtováno snížení výnosů a souvztažně s účtem 389, vytvořená dohadná položka měla charakter pasivní dohadné položky. Zvolený způsob účtování nezakresluje základ daně, tvorba aktivních i pasivních dohadných položek podléhá stejným principům. Správce daně proto akceptoval použitý způsob účtování a hodnotil zápisy podle skutečného obsahu. Nesouhlasil s tím, že by žalobkyně postupovala v souladu s příslušnými předpisy, neboť v době sestavení účetní závěrky měla vyúčtování za 1. pololetí 2006 již k dispozici. K namítanému uzavírání vyúčtování v závěru následujícího roku finanční ředitelství poukázalo na to, že vyúčtování v oblasti zdravotní péče probíhá pololetně a že vyúčtování za 1. pololetí 2006 bylo zdravotními pojišťovny vyhotoveno. V dohadných položkách byly přitom zahrnuty i částky, u kterých žalobkyně předpokládala, že bude provedena jejich regulace, která však podle vyúčtování od zdravotními pojišťoven nebyla provedena. Správce daně přitom akceptoval, že vyúčtování za 2. pololetí roku 2006 proběhlo až po provedení účetní závěrky, tudíž ponechal dohadnou položku vážící se k tomuto pololetí. Svědci (zaměstnanci VZP) přitom dle finančního ředitelství potvrdili, že pokud pojišťovna v 1. vyúčtování nekrátila částku poskytnutou na MNP, nebylo možné, aby se způsob posouzení v dalších vyúčtováních principiálně měnil; ke korekcím mohlo dojít v případě doložení dalších dokladů, ne však z důvodu změny výpočtu. Nebylo proto důvodné očekávat změnu ve způsobu posouzení regulace MNP, což mělo být žalobkyní reflektováno. Finanční ředitelství souhlasilo s tím, že při vytvoření dohadné položky nelze předpokládat, že částka bude totožná s tím, co bude následně v budoucnu vyčísleno, a že je nutné odhad zvolit s ohledem na zásadu opatrnosti, nelze však zohledňovat obecná rizika jako je politická a společenská atmosféra. Pro vyjádření rizik je nutné používat jiné účetní nástroje než odhad dohadné položky; v případě, že by daňový subjekt tyto účetní nástroje k zachycení rizik použil, musel by výpočet a odhad dopadů (ocenění) těchto rizik vyjádřit na logickém a konzistentním základě. Podle zákona o účastnictví však není možné, aby pro zachycení předvídatelných rizik a možných ztrát daňový subjekt používal jiné účetní nástroje než ty, které jsou k tomu určeny. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 35/2010, označil žalovaný za nepřipadný, neboť v tam posuzované věci se soud nezabýval problematikou, v jaké výši a jakým způsobem stanovit dohadnou položku.

[5] Nebylo možné akceptovat námitky žalobkyně, že vyúčtování se zdravotními pojišťovny probíhá podle úhradové vyhlášky a smluv i v průběhu následujícího roku, neboť tyto skutečnosti byly správcem daně uznány, když akceptoval tvorbu všech dílčích dohadných položek s výjimkou těch, které byly tvořeny na již vyúčtované závazkové vztahy. Finanční ředitelství vyslovilo závěr, že dohadná položka se vytváří jako odhad pohledávky či závazku, které již vznikly a které budou vyčísleny v budoucnosti; pro vyjádření obecných předvídatelných rizik a možných ztrát je však nutné použít jiné účetní nástroje, nikoli dohadnou položku. Pololetní vyúčtování nemocnic za 1. pololetí finanční ředitelství hodnotí tak, že do dohadné položky na MNP neměla být zahrnuta částka 2.717.281,26 Kč, neboť již byla předmětem vyúčtování. K odhadu dohadné položky, která byla vytvořena ve vazbě na 2. pololetí 2006, se finanční ředitelství nevyjádřilo s tím, že tato položka nebyla správcem daně vyloučena ze základu daně. U dílčí dohadné položky č. 7 bylo zjištěno, že se žalobkyně odchýlila od metody výpočtu upraveném úhradovou vyhláškou, neboť sumu vyžádané péče nerozdělila podle jednotlivých zdravotních pojišťoven, ale počítala s celou částkou za všechny pojišťovny; podle právní úpravy bylo nutné zvláště sledovat odbornost č. 801 a č. 809, pak bylo nutné 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 strany pojišťoven hrazena. Pravidla

regulace této oblasti se přitom změkčila pro 2. čtvrtletí 2006. Výpočet ze dne 17. 8. 2010 tato pravidla nereflektoval. Navíc dohadná položka byla tvořena na celý rok 2006, ačkoli bylo známo vyúčtování za 1. pololetí. Tento způsob výpočtu přitom správci neumožnil vyloučit ze základu daně částku za 1. pololetí. Nadto z podání žalobkyně ze dne 21. 6. 2010 vyplývá, že dohadnou položku vytvořila i nad rámec vlastních odhadů. Žalobkyně neuvedla konkrétní důkazy pro svůj závěr, že se správce daně v dané problematice neorientuje; ten pouze informace poskytnuté žalobkyní vyhodnotil a dospěl k příslušným závěrům. Žalobkyně přitom nikdy nepředložila důkazy, že by k datu sestavení účetní závěrky měla informaci, že existují doklady k vynaložené MNP za 1. pololetí, které by byly důvodem změny prvního provedeného vyúčtování. Finanční ředitelství k procesní stránce věci uvedlo, že považuje za samozřejmé, že správce daně na začátku daňového řízení zpochybní daňovou účinnost položek, u kterých je později na základě předkládaných důkazních prostředků zjištěno, že byly do základu daně zahrnuty správně. Přisvědčilo námitce žalobkyně, že správce daně není kompetentní k tomu, aby měnil výši dohadné položky, neboť to je věcí účetní jednotky; správce daně pouze posuzuje, zda tak bylo učiněno v souladu s účetními předpisy, což v dané věci nebylo splněno, neboť podle výpisu z 31. 12. 2006 věděla, že VZP nekrátí paušální sazbu z důvodu poskytnutí nižšího objemu MNP ve vztahu k zdravotní péči poskytnuté v 1. pololetí 2006. Podle účetních předpisů se o dohadných položkách účtuje v případě závazků, pohledávek, které k datu účetní závěrky existují a nejsou vyčísleny. Takový závazek (či pohledávka) ve vztahu k MNP poskytnuté v 1. pololetí 2006 neexistoval. Dohadná položka, tak jak ji vytvořil daňový subjekt ve výši 2.388.490 Kč, byla tedy vytvořena neoprávněně, její tvorbu měl správce daně vyloučit v celé výši. Správce daně přihlédl k tomu, že dohadná položka je odhad, dále pak k okolnostem uváděným žalobkyní v průběhu řízení, a sice že první vyúčtování není konečné, může dojít ke snížení celkového objemu poskytnuté péče a tím může nastat určitá hypotetická možnost, že by došlo ke korekci prostředků na MNP, a ponechal část tvorby opravné položky jako daňově účinnou s tím, že v případě, že bude dohadná položka vyšší než skutečně vyčíslená korekce, bude v okamžiku provedení konečného vyúčtování proúčtováno její rozpuštění souvztažně se zvýšením výnosů, které ovlivní základ daně v jiném zdaňovacím období. Způsob snížení je popsán ve zprávě o daňové kontrole na straně 6, správce daně ponechal jako daňově uznatelnou, část tvorby opravné položky, která odpovídala rozdílu mezi celkovou sumou poskytnutou v měsíčních úhradách a částkou, která byla stanovena ve vyúčtování, že daňovému subjektu skutečně náleží, tj. jako daňově uznatelná byla ponechána tvorba opravné položky ve výši 207.403,54 Kč. K nedostatečnému vyhodnocení výpovědi ze dne 15. 9. 2011 finanční ředitelství poukázalo na to, že výpověď svědka je nutné hodnotit v kontextu s dalšími odpověďmi, z čehož vyplývá, že žalobkyně neměla očekávat navýšení úhrad v rámci běžné činnosti, a že nemohla očekávat ani minusovou korekci na MNP. Z výpovědi svědků vyplývá, že pokud VZP v prvním vyúčtování za určité pololetí použije nějakou metodiku, v opravných vyúčtováních ji nemění.

[6] Žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojila žalobou ze dne 15. 1. 2013, v níž uvedla, že v roce 2007 podala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006, v jehož rámci daňovou povinnost po uplatnění slev stanovila ve výši 725.580,- Kč. Finanční úřad ve Frýdlantě na základě výsledků daňové kontroly dodatečně vyměřil novou daňovou povinnost ve výši 1.359.420 Kč, t.j., původní daňovou povinnost zvýšil o 633.840 Kč, s čímž žalobkyně nesouhlasí. Dodatečné zvýšení daně z příjmů bylo způsobeno nesprávným zvýšením základu daně o částku 2.641.086,46 Kč (280.000 Kč + 180.000 Kč + 2.181.086,46 Kč) sestávající ze zvýšení základu daně o 280.000 Kč (neuznání výdajů na tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku), zvýšení základu daně o 180.000 Kč (neuznání dohadné položky ve výši 180.000 Kč), zvýšení základu daně o 2.181.086,46 Kč (zahrnutí dalších výnosů v této výši, vypočtených a vytvořených správcem daně). Předmětem odvolání žalobkyně učinila pouze skutečnosti týkající se zvýšení daně o částky 180.000 Kč a 2.181.086,46 Kč, přičemž pouze ve vztahu k těmto zvýšení základu daně podala žalobkyně předmětnou žalobu. Napadené rozhodnutí žalobkyně ve vztahu

pokračování

k částce navýšení 2.181.086,46 Kč považuje za nepřezkoumatelné, protože finanční ředitelství se touto položkou vůbec nezabývalo, neboť se zabývalo zcela jinou dohadnou položkou ve výši 3.500.000 Kč, kterou však vytvořil daňový subjekt, přičemž finanční ředitelství se mylně domnívalo, že z této položky nebyla správcem daně uznána částka 2.181.086,46 Kč. Vůči této dohadné položce však žalobkyně ničeho nenamítala, protože správce daně tuto položku v průběhu daňové kontroly akceptoval. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné rovněž z toho důvodu, že se nezabývalo námitkami žalobkyně vůči neuznání dohadné položky ve výši 180.000 Kč. Žalobkyně přitom v průběhu daňového řízení uvedla informace, na základě kterých předvídala rizika a možné ztráty pro stanovení dohadných položek a žalovaný neposoudil vztah této položky za 1. pololetí a odhadu výpočtu regulací za 2. pololetí ve výši 197.630,16 Kč. Nemohla se přitom ztotožnit s tím, že vyúčtování za 1. pololetí bylo zdravotními pojišťovnami provedeno, protože dohadná položka oprávněně souvisí s dohadnou položkou 197.630,16 Kč za 2. pololetí 2006 a že související listiny jsou z období září a října 2010 po zpracování účetní závěrky, že způsob výpočtu neodpovídal způsobu regulace dle úhradové vyhlášky a že nedoložila vazbu na prvotní evidenci. Finanční ředitelství se v neposlední řadě nedostatečně vypořádalo s námitkou žalobkyně A2, neboť jím uvedené skutečnosti nemají vazbu na obsah důkazních prostředků, které předložila žalobkyně. Při tvorbě dohadných položek vycházela z aktuální znalosti smluvního vztahu se zdravotními pojišťovnami, z úhradové vyhlášky a ze svých dlouhodobých zkušeností s nestálostí daného prostředí. Žalobkyně proto podrobně popsala, jakým způsobem došla k výši dohadné částky 3.500.000 Kč, a to s ohledem na regulační doklad – podrobný výpis VZP ze dne 31. 12. 2006. Odhad výpočtu regulací za 2. pololetí vycházel ze zjištěných bodových hodnot u MNP ke dni zpracování účetní závěrky a z probíhajícího jednání s VZP, kdy nebylo jisté, zda pojišťovna nezpochybní další zdravotnické výkony v souvislosti s MNP. Po celé období let 2006 a 2007 nadto docházelo k výkladovým nejasnostem pojmu MNP. Objem vyžádané péče nešlo ve vztahu k 2. pololetí 2006 z nemocničního informačního systému vyčíslit, protože tyto údaje vychází z údajů jiných zdravotnických zařízení. Těmito skutečnostmi se přitom správce daně nezabýval. Komplikovanost smluvních vztahů deklaruje konečně i to, že správce daně svůj náhled na danou věc postupně měnil a že až v roce 2011 bez znalosti zdravotnického prostředí provedl vlastní úvahu o všech předvídatelných rizicích, které však mohly být známy pouze a jen daňovému subjektu v roce 2006 a počátkem roku 2007.

[7] Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že věc zaúčtovala správně v souladu se zákonem o účetnictví, neboť zkombinovala použití výnosových účtů a minusových dohadných účtupasivních, protože s ohledem na způsob průběžného účtování plateb od zdravotních pojišťoven ve výnosech dochází při snížení konečných úhrad ke snížení výnosů, ale účetní případ má charakter závazku vůči zdravotní pojišťovně, přičemž žalobkyně vzala do úvahy všechny předvídatelná rizika a možné ztráty, zvláště když vyúčtovací jednání se zdravotními pojišťovnami bylo velmi komplikované zdlouhavé, a nezřídka bývá ukončeno až v závěru následujícího kalendářního roku. Při účtování takového případu musí být podle žalobkyně zhodnoceno to, že se jedná o subjektivní proces. Nelze jednoduše říct, že jediným podkladem pro tvorbu dohadných položek je smluvní vztah se zdravotními pojišťovnami a úhradová vyhláška, neboť situace je značně komplikovaná. Žalobkyně byla přesvědčena, že všechny skutečnosti v daňovém řízení dostatečně prokázala a vysvětlila, přesto správce daně pravděpodobně některým pojmům stále nerozumí, přičemž své nedostatečné znalosti měl řešit např. přizváním znalce. Složitost problematiky dokládá už jen to, že vlastní kontrola probíhá 2,5 roku. Z výsledku zaměstnance VZP podle žalobkyně bez jakýchkoli pochyb vyplývá, že první vyúčtování je vždy orientační a může se několikrát měnit. Žalobkyně přitom nezpochybovala tvrzení správce daně, že „znala na základě dodatku svoje výkony za 1. pololetí 2006 a že je zaúčtovala do výnosů, které snížila dohadnou položkou z důvodů údajně očekávané srážky od pojišťovny za MNP, ačkoli podle úhradové vyhlášky k tomu nebyl důvod, avšak všechna předvídatelná rizika a možné ztráty

pro daňový subjekt nevyplývaly pouze a jen z úhradové vyhlášky. Žalobkyně přitom zdůraznila, že interní metodika VZP jí nebyla k dispozici, neměla tudíž možnost ovlivnit svoji úvahu o všech předvídatelných rizicích a možných ztrátách podle této metodiky VZP. Žalobkyně proto navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí včetně rozhodnutí orgánu prvního stupně zrušil.

[8] Žalovaný se k věci vyjádřil v podání ze dne 1. 3. 2013, v němž poukázalo na to, že nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě, se žalovaným správním orgánem stalo odvolací finanční ředitelství. Za zásadní žalovaný považoval aplikaci ustanovení § 10 odst. 7, § 11 odst. 2, § 17 odst. 7 a § 18 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „účetní vyhláška“), ohledně tvorby dohadných položek. Žalovaný poukázal na to, že podle jeho názoru veškerou žalobní argumentaci žalobkyně uplatnila již v průběhu daňového řízení, přičemž finanční orgány se s ní náležitě vypořádaly. Žalobkyně přitom mylně trvá na stanovisku o složitosti a individualitě problematiky zdravotní péče. Napadené rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné, neboť bylo řádně vysvětleno, které skutečnosti v průběhu daňové kontroly vyšly najevo a které byly žalobkyni důvodně vytknuty v tom směru, že neoprávněně snížila základ daně celkem ve výši 2.641.086 Kč odpovídající nezahrnutým dohadným položkám. Předmětem zkoumání byla oprávněnost zahrnutí do základu daně dílčích odhadných položek v částce 3.500.000 Kč na MNP poskytovanou pojištěncům VZP a v částce 180.000 Kč na vyžádanou péči, přičemž jako neoprávněné položky byly vyhodnoceny část dílčí dohadné položky vytvořené na MNP a dílčí dohadná položka vytvořená z důvodu očekávané regulace na vyžádanou péči. Problematiku plateb zdravotních pojišťoven ve prospěch zdravotnických zařízení podrobně upravuje úhradová vyhláška. Dílčí dohadnou položku ve výši 3.500.000 Kč žalobkyně vytvořila z důvodu nižšího objemu poskytnuté MNP pojištěncům VZP, přičemž částka 2.388.490 Kč se vztahovala k 1. pololetí a částka 1.111.510 Kč k 2. pololetí. Jedná se o částku, o kterou byl objem MNP poskytnuté v roce 2006 nižší oproti objemu MNP poskytnuté v roce 2005 a o kterou podle domněnky žalobce měla být krácena paušální sazba za 1. a 2. pololetí 2006. Správce daně však dospěl k závěru, že dohadná položka byla vytvořena ve výši, která jako celek není podložena objektivními skutečnostmi; část této dílčí dohadné položky byla vytvořena za první pololetí 2006, ovšem vyúčtování za toto pololetí provedla VZP již 31. 12. 2006, z něhož vyplývá, že nižší objem MNP nebyl důvodem pro vrácení příslušné části paušální sazby. Jelikož k datu sestavení účetní závěrky existoval doklad, ze kterého byla výše závazku z titulu neposkytnutí MNP v 1. pololetí 2006 známa, nebyl důvod pro vytváření dohadné položky na předmětnou částku. Jestliže žalobkyně měla k dispozici doklad o vyúčtování, nebyl důvod k tomu, aby k témuž období byla vytvořena duplicitní dohadná položka. Závěr nedostatečně prokázané oprávněnosti tvorby dohadné položky ve výši 180.000 Kč (tvořené z důvodu očekávané regulace úhrady za vyžádanou péči dle úhradové vyhlášky) je postaven na výpočtu, jenž nezohledňuje, že vyúčtování za 1. pololetí 2006 již bylo zdravotními pojišťovnami provedeno, přičemž způsob výpočtu neodpovídal způsobu regulace dle úhradové vyhlášky, zvláště když žalobkyně nedoložila vazbu na prvotní evidenci. Z účetních předpisů podle žalovaného jednoznačně vyplývá, že o dohadných položkách má být účtováno pouze v případě, kdy závazek k datu sestavení účetní závěrky již existuje, ale výše pohledávky či závazku nebyla dosud vyčíslena, protože chybí doklad, což znamená, že ji nelze vytvořit pro závazky či pohledávky, které již byly vyčísleny, jako tomu bylo v posuzované věci, neboť v takovém případě chybí atribut určité míry nejistoty co do výše pohledávky či závazku. Dohadné položky se sice účtují v odhadované výši, to ale neznamená, že by uplatněná výše neměla být nijak podložena. Při vytváření odhadu je nutno postupovat s relevantními dokumenty – úhradovou vyhláškou a smlouvami se zdravotními pojišťovnami. Pro případ, že by mohl existovat dvojitý výklad, jak určit výši pohledávky či závazku, je v kompetenci účetní jednotky, aby zvolila ten odhad, kterým je lépe dosaženo dodržení principu opatrnosti. Dílčí dohadné položky, u nichž

pokračování

žalobkyně tato pravidla nerespektovala, nejsou položkami, které oprávněně snižují hospodářský výsledek. Žalovaný byl proto přesvědčen, že daňové orgány přihlédnuly ke specifickým při financování zdravotní péče, avšak ty neospravedlňují postup žalobkyně. Navrhoval proto, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[9] Žalobkyně podala repliku ze dne 18. 3. 2013, v níž setrvala na svých argumentech uplatněných v žalobě.

[10] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozsudkem ze dne 28. 1. 2014, č. j. 59 Af 3/2013 – 47, žalobu jako nedůvodnou zamítl. Z obsahu daňového spisu zjistil, že žalobkyně při ústních jednáních a ve svých podáních osvětlila, že měsíční předběžné úhrady účtovala do výnosů, VZP a zdravotním pojišťovnám předávala dokumentaci o provedených výkonech a ke dni účetní závěrky účtovala o snížení výnosů – vytvářela dohadné položky pasivní. Tímto způsobem mj. snížila 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 o 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 žalobkyně 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) vyjadřovala k důvodům, které ji vedly k vytváření těchto dohadných položek pasivních, ke způsobům, jakým bylo vyúčtování zdravotnické péče prováděno, jakož i ke způsobu výpočtu, jakým dospěla k výši těchto částek. Předložila svoje účetní doklady, rámcovou smlouvu uzavřenou s VZP o poskytování a vyúčtování zdravotnické péče a relevantní dodatky k ní. Doložila 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 žalobkyní. 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, odbor 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 žalobkyní projednána dne 27. 2. 2012. Vyplývá z ní, že správce daně zvýšil žalobkyni 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 vytvářela-li žalobkyně dohadnou položku na MNP poskytovanou pojištěncům VZP ve výši 3.500.000 Kč, nepostupovala správně, neboť z úhradové vyhlášky 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 žalobkyně splnila 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 pro 1. pololetí 2006, které uvádí referenční (plánovaný) objem MNP a nulový objem skutečně provedené péče, bez jakéhokoliv zkrácení. Správce daně uzavřel, že v důsledku vyúčtování MNP ze strany VZP za 1. pololetí roku 2006 byla výše úhrad známa, přičemž ani svědecké výpovědi tento závěr nerozptýlily. 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 neměla žalobkyně 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 žalobkyně zkrátila výnosy, když zohlednila 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 žalobkyně

nezaložila na daných pravidlech pro regulaci, jež se odvíjejí od úhradové vyhlášky a regulačních omezení z ní plynoucích. Správce daně žalobkyni vytknul, že nesledovala ukazatele zvláště za odbornost 801 a 809, když u každé odbornosti bylo regulování úhrady na jednoho unikátního pojištěnce oproti referenčnímu období stanoveno jinak, to se navíc měnilo v průběhu období. Správce daně tak dospěl k závěru, že v důsledku vytváření těchto dohadných položek pasivních žalobkyně neoprávněně zkrátila příjmy.

[11] Napadené rozhodnutí soud nevyhodnotil jako nesrozumitelné, neboť z jeho výroku plyne, o jaké věci a jakým způsobem bylo rozhodnuto. Nedospěl rovněž k závěru, že by bylo nesrozumitelné pro nedostatek důvodů, neboť finanční ředitelství popsalo, o které dohadné položky se jednalo, jakými účetními doklady došlo k jejich zaúčtování, rozvedl způsob, jakým žalobkyně o úhradách zdravotnické péče účtovala, a vysvětlilo příslušné právní závěry. Není pravdou, že by se finanční ředitelství nezabývalo neuznáním částky 2.181.086,46 Kč a zvýšením základů daně v této výši ze strany správce daně. Rozhodnutí není nepřezkoumatelné z důvodů uvedených na str. 3 napadeného rozhodnutí, neboť tam uvedené skutečnosti je nutné vnímat v souvislosti s tím, co konstatoval správce daně. Některá vyjádření se sice mohou zdát zavádějícími, nejedná se však o taková zásadní pochybení, která by napadené rozhodnutí činila nepřezkoumatelným. Důvodem, pro který správce daně zmiňoval nutnost následné korekce výnosů dohadnou položkou (žalobkyně nesprávně dovozuje, že zcela novou nijak nesouvisející s jí vytvářenou ve výši 3.500.000 Kč) byl způsob účtování, který žalobkyně, byť nikoli se zkrslujícím dopadem na hospodářský výsledek, zvolila k účtování úhrad zdravotní péče. Průběžně přijaté měsíční úhrady totiž žalobkyně účtovala jako výnosy (nikoli jako zálohy) a zároveň účtovala o jejich snížení a souvztažně na účet 389 vytvářela dohadné položky pasivní (sama žalobkyně v průběhu daňové kontroly připustila nesprávný způsob účtování úhrad poskytované péče a dohadných položek, který následně změnila), nepřistoupila ovšem k jejich korekci na základě skutečně vyúčtované částky úhrad za uznané výkony zdravotnické péče, jež měla být do výnosů žalobkyni zúčtována. Zmínka správce daně o akceptaci dohadné položky pak nebyla žalobkyní 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 žalobkyně účtovala. Z námitek žalobkyně soudu vyplynulo, že neměla pochyb o tom, že správce daně o uvedenou částku 2.181.086 zvýšil základ daně. Nepřezkoumatelné není napadené rozhodnutí ani ve vztahu k dohadné položce ve výši 180.000 Kč, protože finanční ředitelství vysvětlilo, proč žalobkyní předložený výpočet nemůže být správný. Finanční ředitelství se v odůvodnění napadeného rozhodnutím vypořádalo se všemi námitkami žalobkyně, přičemž dospěl k příslušným závěrům.

[12] Podstatou sporu je podle soudu oprávněnost tvorby dohadných položek pasivních, které žalobkyně vytvořila 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 částí položky ve výši 1.111.150 Kč za 2. pololetí uznal), jednak z důvodu očekávané regulace úhrady za vyžádanou péči dle přílohy č. 3 úhradové vyhlášky. Tvorba dohadných položek je podle soudu výrazem akruálního principu, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby byla co nejučinněji zajištěna časová a věcná souvislost účetních případů; předpokladem pro tvorbu dohadné položky pasivní je, že je znám závazek, ovšem ke konci rozvahového dne není možné stanovit jeho přesnou výši. Soud se přitom ztotožnil se závěry finančních orgánů, že žalobkyně neměla ke dni sestavení účetní závěrky žádné relevantní informace o tom, že jí vznikl za 1. pololetí 2006 závazek vrátit část paušální sazby, jež jí byla VZP vyplacena také na MNP, neboť na konci roku měla k dispozici vyúčtování VZP za toto pololetí, z něhož jednoznačně vyplynulo, že žalobkyni taková povinnost nevznikla. Neměla tudíž žádnou povinnost vrátit část paušální sazby. Oprávněnost tvorby dohadné položky pasivní musí

pokračování

být doložena existencí závazku, ten však žalobkyně v uplatněném rozsahu neprokázala. Soud přitom souhlasil s tím, že právní regulace zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění je složitá a že vyúčtování provedené zdravotní pojišťovnou nemuselo být konečné; dodatečné přepočty však bývají spojeny s dodatečně předkládanými doklady či individuálními případy. Tyto skutečnosti však žalobkyně neprokázala a nemohla proto očekávat, že dojde v budoucnosti ke změně. Rovněž svědek Ing. N. potvrdil, že žalobkyně neměla důvod očekávat minusovou korekci úhrad za nevyčíslenou MNP za 1. pololetí 2006. Svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že by existovala nějaká vnitřní metodika, o níž by žalobkyně nevěděla. Existenci vnitřních předpisů VZP svědkyně Ing. Č. zmínila jen ve vztahu k termínům vyúčtování. Odhad výpočtu regulací MNP za 2. pololetí 2006 nemůže být důkazem o oprávněnosti tvorby dohadné položky pasivní za 1. pololetí 2006, neboť vyúčtování se provádělo za každé pololetí zvlášť. Částka 2.181.086,46 Kč nebyla správcem daně nově vytvořena; 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 sníženy výnosy žalobkyně za toto pololetí, o kterých žalobkyně účtovala jen ve výši 4.3041.385 Kč, ačkoli z vyúčtování úhrad zdravotní péče vyplynulo, že výnosy žalobkyně byly 45.222.471,46. Protože žalobkyně přijaté měsíční paušální úhrady neúčtovala jako zálohy, byla korekce výnosů provedena správcem daně tímto způsobem. Z vyúčtování plyne, že žalobkyně neoprávněně zkrátila základ daně jen o částku 2.181.086,46 Kč, neboť v důsledku zúčtování předběžných měsíčních plateb by jí vznikl závazek vrátit VZP částku 207.404 Kč jako rozdíl mezi předběžnými měsíčními platbami, které jí byly vyplaceny VZP, a platbami dle vyúčtování za uznané výkony.

[13] Soud v neposlední řadě neshledal důvodné námitky žalobkyně vůči neuznání vytvoření dohadné položky pasivní ve výši 180.000 Kč z důvodu očekávané regulace vyžádané péče. Soud přitom poukázal na to, že žalobkyně k této věci svá vyjádření postupně měnila. Byl přitom přesvědčen, že pokud chtěla žalobkyně takto postupovat, musela doložit, že ke dni sestavení účetní závěrky její závazek vrátit zdravotním pojišťovnám část přijatých úhrad za vyžádanou péči skutečně existuje, přičemž jeho výše ještě není známá. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal mechanismus regulačních omezení úhrad na vyžádanou péči, žalobkyně se tomuto nijak nebrání, a soud v tomto směru na skutečnosti správcem daně konstatované odkázal, neboť rozpor s § 4 odst. 6 a přílohou č. 3 úhradové vyhlášky (včetně jejího znění pro období od 1. 4. 2006), neshledal. Žalobkyní předložené odhady nijak regulační pravidla nereflektují a neodpovídají příslušné právní úpravě. Přitom ke konci roku 2006 již měla k dispozici vyúčtování za 1. pololetí 2006 ze strany zdravotních pojišťoven. Dohadná položka však byla tvořena v dané výši i pro 1. pololetí 2006, jak se žalobkyně vyjadřovala. Předkládala-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 žalobkyní 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 ztotožnil se závěrem finančního ředitelství, že žalobkyně dohadnou položku vytvářela v rozporu s vlastními prohlášeními o 10 % nárůstu péče u 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 žalobkyně vytvářela na vrácení části úhrad přijatých za MNP a vyžádanou péči z důvodu regulačních opatření. Správce daně i žalovaný dospěli tak ke správnému závěru, že žalobkyně neměla dostatečné podklady svědčící o závazku vrátit určitou část poskytnutých úhrad z důvodu popsaných regulačních omezení.

[14] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 28. 1. 2014, č. j. 59 Af 3/2013 – 47, podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost ze dne 13. 2. 2014, v níž uvedla, že kasační stížnost podává z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka nesouhlasila s tím, že jí byl zvýšen základ daně o částky 180.000 Kč a 2.181.086,46 Kč. Poukazovala na to, že se nikdo ve skutečnosti nezabýval částkou 2.181.086,46 Kč, kterou uměle vytvořil správce daně; dohadná položka ve výši 3.500.000 Kč vytvořená stěžovatelkou byla naopak správcem daně akceptována. Ve vztahu k druhé částce ve výši 180.000 Kč stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že se rovněž nikdo nezabýval jejími námitkami, tudíž je rozsudek soudu nepřezkoumatelný, stejně jako napadené rozhodnutí. Stěžovatelka zdůrazňovala, že smluvní vztahy se zdravotními pojišťovnami a jejich chování je značně komplikované a nestabilní. Je proto obvyklé, že ke konečnému vyúčtování za jednotlivá období dochází po uplynutí dlouhého období. Stěžovatelka proto byla přesvědčena, že všechna tato rizika při tvorbě dohadných položek náležitě vyhodnotila, přičemž poukazovala na jednání probíhající s VZP a k výkladovým nejasnostem týkající se úhradové vyhlášky. Částka 180.000 Kč souvisí s částkou účtovanou za 2. pololetí 2006, přičemž související listiny jsou až ze závěru roku 2007, byla účtována v souladu se zákonem a byla doložena vazba na prvotní evidenci. Komplikovanost smluvních vztahů ostatně dokládá i samotný správce daně, který změnil svůj výklad smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a VZP, když nejprve neuznal dohadnou položku ve výši 3.500.000 Kč, aby ji následně uznal a aby si vytvořil svou vlastní úvahou dohadnou položku zcela novou, a to ve výši 2.181.086,46 Kč. Tento postup byl vyhodnocen jako nesprávný i svědkem – zaměstnancem VZP. Stěžovatelka podala výklad zákona o daních příjmů, zákona o účetnictví a účetní vyhlášky a vysvětlila, že zkombinovala použití výnosových účtů a minusových dohadných účtů pasivních, protože s ohledem na způsob průběžného účtování plateb od zdravotních pojišťoven dochází ve výnosech při snížení konečných úhrad ke snížení výnosů, přičemž účetní případ má charakter závazku vůči zdravotní pojišťovně. Stěžovatelka byla přesvědčena, že postupovala správně, neboť zohlednila všechny v úvahu předvídatelná rizika a možné ztráty v této komplikované věci; na tento postup přitom nelze aplikovat princip přesnosti a veškeré přesnosti. Teprve v průběhu následujícího roku jsou všechny pochybnosti průběžně odstraňovány. Není přitom pravdou, že stěžovatelka některé skutečnosti nevysvětlila, neboť naopak poskytovala významné množství informací. Správce daně přitom nevyužil možnosti nechat si danou problematiku vysvětlit, případně měl ustanovit znalce. Složitost věcí dokládá již samotný fakt, že kontrola probíhala 2,5 roku. Svědek zaměstnanec VZP potvrdil, že problematika je složitá a že první vyúčtování je vždy orientační a může se několikrát měnit. Interní metodika VZP nebyla stěžovatelce známa a nemohla ji proto brát v úvahu. Stěžovatelka proto navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

[15] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[16] Stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

pokračování

[18] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podala z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné posouzení věci, vady řízení před správním orgánem a nepřezkoumatelnost rozsudku. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl městským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu „vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost“. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“

[19] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] K otázce nepřezkoumatelnosti z hlediska nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů rozhodnutí se vyjádřil Nejvyšší správní soud, např. ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), takto:

[21] „Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“

[22] V případě napadeného rozhodnutí se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadené rozhodnutí jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotná stěžovatelka jeho obsahu porozuměla, což dokládá i skutečnost, že podala obsáhlou kasační stížnost, v níž namítá i nesprávné meritorní posouzení věci.

[23] Napadený rozsudek dle názoru Nejvyššího správního soudu netrpí ani nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci se v odůvodnění tohoto rozsudku vyjádřil řádně ke všem žalobním bodům a správně zjistil skutkový stav věci, přičemž jasně a stručně vyložil, proč napadené rozhodnutí považoval za zákonné. Krajský soud tak vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby. Z faktu, že posoudil napadené rozhodnutí jako věcně správné, ještě nevyplývá, že by bylo jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Pokud by rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatečné či nesrozumitelné odůvodnění, nemohla by stěžovatelka podat tak obsáhlou kasační stížnost, v níž polemizuje se závěry krajského soudu. Skutečnost, že s obsahem rozsudku nesouhlasí,

nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho nesrozumitelnost. Byť stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal s její žalobní argumentací, ničeho konkrétního v tomto směru neuvádí, přičemž Nejvyšší správní soud takové pochybení nezjistil; skutečnost, že stěžovatelka se závěry krajského soudu nesouhlasí, nedokládá, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[24] K posouzení meritorních námitek stěžovatelky považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že z příslušného spisu zjistil následující skutečnosti: Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 359507/11/192540500857, která byla se stěžovatelkou projednána dne 27. 2. 2012, vyplývá, že správce daně zvýšil stěžovatelce 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 vytvářela-li stěžovatelka dohadnou položku na MNP poskytovanou pojištěncům VZP ve výši 3.500.000 Kč, nepostupovala správně, neboť z úhradové vyhlášky 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 žalobkyně splnila 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 za 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. 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 neměla žalobkyně 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 stěžovatelka zkrátila 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 stěžovatelka nezaložila na daných pravidlech pro regulaci, jež se odvíjejí od úhradové vyhlášky a regulačních omezení z ní plynoucích. Správce daně stěžovatelce vytknul, že nesledovala ukazatele zvláště za odbornost 801 a 809, když u každé odbornosti bylo regulování úhrady na jednoho unikátního pojištěnce oproti referenčnímu období stanoveno jinak, to se navíc měnilo v průběhu období. Správce daně tak dospěl k závěru, že v důsledku vytvoření těchto dohadných položek pasivních stěžovatelka neoprávněně zkrátila příjmy.

[25] Jak správně vystihl krajský soud v napadeném rozsudku, podstatou sporu mezi účastníky je oprávněnost tvorby dohadných položek pasivních, které žalobkyně vytvořila v roce 2006 jednak z důvodu očekávaného závazku spočívajícího v povinnosti vrátit část úhrad poskytnutých VZP na MNP, a to ve vztahu k 1. pololetí roku 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 úhradové vyhlášky.

[26] K námitce stěžovatelky ohledně údajného umělého „vytvoření“ dohadné položky správcem daně Nejvyšší správní soud uvádí, že postup správce daně odpovídá tomu, jakým způsobem stěžovatelka účtovala v roce 2006, kdy vytvořila dohadnou položku ve výši 3.500.000 Kč za celý kalendářní rok. Tato položka se přitom skládala z částky 2.388.490 Kč za 1. pololetí 2006 a z částky 1.111.510 Kč za 2. pololetí 2006.

[27] Správce daně při posouzení celé této dohadné položky ve výši 3.500.000 Kč vycházel ze způsobu, jakým byla zdravotní péče v roce 2006 zdravotními pojišťovnami hrazena a rozdělil je na částky podle příslušného pololetí, k němuž byly stěžovatelkou zúčtovány; přičemž s nutností účtovat podle příslušných pololetí kalendářního roku s ohledem na způsob úhrady zdravotní péče

pokračování

fakticky souhlasí i stěžovatelka, neboť odkazuje na celkovou složitost těchto vztahů. Ve vztahu k 1. pololetí roku 2006 byl mezi stěžovatelkou a VZP podepsán dodatek č. 32 stanovující předběžnou úhradu paušální sazby ve výši 45.429.875 Kč s bodovým ohodnocením ve výši 38.857.980 bodů s tím, že stěžovatelka mohla objem bodů překročit, ale VZP by nebyla povinna toto navýšení uhradit, a že nesplnění referenčního počtu bodů by znamenalo pro stěžovatelku postih, neboť by VZP měla právo požadovat část předběžných úhrad zpět, a to ve stejném poměru, v jakém nebyl splněn referenční objem. VZP však k 27. 12. 2006 za všechny uznané výkony stěžovatelce k 1. pololetí 2006 vyúčtovala částku 45.222.471,46 Kč, avšak stěžovatelka v důsledku použití dohadné položky účtovala výnosy ve výši 43.041.385 Kč. Rozdíl mezi částkou stěžovatelkou zaúčtovanou a ve skutečnosti přijatou za péči za 1. pololetí 2006 činil částku 2.181.086,46 Kč, o které si stěžovatelka prostřednictvím výše popsané dohadné položky (vztahující se k celému kalendářnímu roku) ponížila výnosy. Rozdíl mezi částkou, ke které dospěl správce daně a která nebyla jako dohadná položka uznána (tj. ve výši 2.181.086,46 Kč), a dohadnou částkou, kterou stěžovatelka uplatnila ve vztahu k 1. pololetí 2006 (tj. ve výši 2.388.490 Kč), spočívá v tom, že VZP oproti předběžné úhradě ve výši 45.429.875 Kč následně stěžovatelce vyúčtovala pouze částku 45.222.471,46 Kč; přičemž stěžovatelka tuto skutečnost nezahrnula do svého účetnictví.

[28] K samotnému posouzení závěru o tom, zda stěžovatelka správně účtovala prostřednictvím dohadné položky, Nejvyšší správní soud uvádí, že 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, respektive doložení příslušnými účetními doklady. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek pasivních. Ty představují závazky (náklady) za již (reálně) uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období. K danému srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 1/2012 - 58, či rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79. Na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly, jen je nebylo možné zaúčtovat, jelikož např. ještě nebyly vyfakturovány a není tak známa jejich přesná výše. K tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006 - 77. Jedním z předpokladů pro účtování o dohadné položce pasivní tedy je, že je doložena existence závazku, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho přesnou výši.

[29] Nejvyšší správní soud z obsahu spisu zjistil, že stěžovatelce byla ze strany zdravotních pojišťoven zaslána vyúčtování na první pololetí roku 2006, přičemž tuto skutečnost nezpochybňuje ani samotná stěžovatelka. Ostatně již v samotné žalobě stěžovatelka uvedla, že souhlasí se závěrem správce daně, že „znala na základě dodatku svoje výkony za 1. pololetí 2006 a že je zaúčtovala do výnosů, které snížila dohadnou položkou, ačkoliv podle vyhlášky k tomu nebyl důvod“, přičemž po celou dobu řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem odkazovala na komplikovanost smluvních vztahů se zdravotními pojišťovnami, případně že jí vytvořená dohadná položka vztahující se k 2. pololetí 2006 byla správcem daně uznána. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem a správcem daně má za to, že v situaci, kdy určitá pohledávka, resp. závazek, byl za příslušné období, k němuž se vztahuje, vyúčtován, nemůže účetní jednotka takovou pohledávku, resp. dluh, účtovat jako dohadnou položku, neboť v takovém případě není splněna podmínka v podobě neznalosti daňového subjektu o jeho výši. Argumentace složitostí smluvních vztahů mezi zdravotními pojišťovnami a zdravotnickými zařízeními je irelevantní, neboť popírá skutečnost, že proběhlo vyúčtování. Nejvyšší správní soud rovněž nemůže přisvědčit tomu, že z faktu, že

správce daně uznal dohadnou položku týkající se 2. pololetí 2006, je nutné považovat postup stěžovatelky ve vztahu k 1. pololetí 2006 za správný, neboť stěžovatelka přehlídí, že podmínky ve vztahu k těmto pololetím byly zcela jiné v tom, že ve vztahu k 1. pololetí 2006 proběhlo vyúčtování, k druhému však nikoliv.

[30] Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 8 Afs 35/2010 – 106, podle kterého „i v případě účtování na dohadní účet pasivní je třeba zachovat princip, že je účtováno pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. Městský soud ostatně toto pravidlo zdůrazňuje v souvislosti s akruální zásadou, kterou je vedení účetnictví ovládáno. Obdobu lze sledovat pouze v tom, že zaměstnanci žalobce provedli ve zdaňovacím období roku 2003 pro žalobce práci. Mzdový náklad v podobě tzv. ročních odměn, který v důsledku toho zaměstnavateli vznikl, mu však nemohl být znám co do jeho výše již v okamžiku uskutečnění práce a rovněž se „pouze nečekalo“ na jeho přesné vyúčtování. Právě proto, že přiznání ročních odměn automaticky nevyplyvalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale jeho případná výše závisela též na hospodářském výsledku žalobce, na návrhu a schválení roční odměny nadřízenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem žalobce, předmětný účtovací případ podstatně odlišuje např. od účtování spotřeby energií v závěru zdaňovacího období, u kterých lze postupovat za využití účtu 389.“

[31] Nejvyšší správní soud nepopírá a nijak nezpochybňuje složitost a případnou nestabilitu smluvních vztahů mezi zdravotními pojišťovny a zdravotnickými zařízení, pouze tato skutečnost však podle názoru Nejvyššího správního soudu neodůvodňuje postup stěžovatelky, která v roce 2006 vytvořila dohadnou položku vztahující se k 1. pololetí tohoto roku, ačkoli k tomuto pololetí měla příslušné vyúčtování od VZP a jiných zdravotních pojišťoven. Z žádného tvrzení a příslušného důkazního prostředku přitom nevyplyvá, že by stěžovatelka mohla mít důvodné očekávání, že tato vyúčtování nejsou správná, dostatečná či konečná, neboť pouze odkazovala na společenskou atmosféru a vyjádření pracovníků ministerstva zdravotnictví a zdravotních pojišťoven, která však blížeji nedoložila; nevysvětlila tak, co ji vedlo k závěru, že dohadná položka je správná. Stěžovatelka v tomto směru obsáhle vypočítává, na základě čeho dospěla k výši dohadných položek, což však nedokládá, že samotná tvorba takové dohadné položky ve vztahu k 1. pololetí 2006 byla oprávněná právě s ohledem na to, že již v prosinci 2006 měla všechny doklady pro to, aby nemusela účtovat jejich prostřednictvím ve vztahu k tomuto pololetí. To, že vyúčtování k 2. pololetí 2006 stěžovatelka obdržela až v září 2007, a to na základě dodatků uzavřených až v roce 2007, je pro posouzení oprávněnosti tvorby dohadné položky za 1. pololetí 2006 nerozhodné, neboť se týká zcela jiného pololetí a jiné dohadné položky, která byla správcem daně uznána.

[32] Svědkové vyslechnutí v průběhu daňového řízení sice potvrdili, že nebylo vyloučeno, aby docházelo k dodatečnému vyúčtování ze strany zdravotní pojišťovny, ale to v případě, kdy dodatečně byly předloženy podklady o tom, že byla poskytnuta zdravotní péče v jiném rozsahu, než jak bylo původně tvrzeno. Stěžovatelka přitom nedoložila, že by se jednalo o tento případ, zvláště když netvrdila, že by byla poskytnuta mimořádně nákladná péče, kvůli níž očekávala dle svého tvrzení následnou korekci ze strany zdravotních pojišťoven.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d)

pokračování

s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci procesně úspěšná, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 24. července 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu