



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **CEZ Měření, s. r. o.**, se sídlem v Hradci Králové, Riegrovo náměstí 1493, zast. Ing. Janem Čapkem, daňovým poradcem se sídlem v Praze 2, Karlovo nám. 10, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17 (nyní **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31), v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2010, čj. 5277/10-1200-602199, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2010, čj. 5277/10-1200-602199, se z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení v částce 11.800,- Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále také jen "správce daně") ze dne

25. 3. 2010, čj. 92826/10/228912608092, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 7.160.400,- Kč.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že na základě daňové kontroly provedené u žalobkyně neuznal správce daně v daňových nákladech zaúčtované dohadné položky pasivní na: 1. nevyčerpanou dovolenou ve výši Kč 5.491.426,- Kč, 2. odměny za výkonnost ve výši 3.214.000,- Kč, 3. doplatky odměn ke smluvním mzdám ve výši 2.754.243,- Kč, 4. odměny top pracovníkům ve výši 700.000,- Kč, 5. NTZ bonusy ve výši 450.000,- Kč, 6. odměny za projekt zákazník MO ve výši 2.165.000,- Kč, 7. prémie za IV. čtvrtletí ve výši 13.535.078,- Kč a 8. mimořádné odměny ve výši 1.524.925,- Kč. Celkem šlo o dohadné položky zaúčtované ve výši 29.834.672,- Kč. Dle jeho názoru nenastaly v účetním období roku 2007 účetní případy, na základě kterých by žalobkyně byla povinna vyhotovit účetní doklady dle § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a účtovat o nich na dohadné účty pasivní. Konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), neboť neprokázala oprávněnost účtování nákladů na jednotlivé druhy odměn, bonusů, prémie a nákladů na nevyčerpanou dovolenou. Žalovaný dále citoval jím aplikovaná a pro posouzení případu rozhodná ustanovení, konkrétně § 3 odst. 1, § 4 odst. 8, § 6 odst. 1 a 2, § 11 odst. 1, § 12 odst. 1 a § 36 zákona o účetnictví, ustanovení § 17 odst. 7 a § 18 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "vyhl. č. 500/2002 Sb."), a ustanovení § 23 odst. 1 a 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o daních z příjmů").

K dohadné položce na nevyčerpanou dovolenou žalovaný konstatoval, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví, proto je pro správné posouzení přezkoumávaného případu rozhodné, zda byla účetní jednotka v roce 2007 povinna (oprávněna) účtovat o dohadné položce pasivní či nikoliv, tj. zda nastala skutečnost, o které byla účetní jednotka povinna účtovat, jak stanoví § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. V daném případě žalobkyně do nákladů zaúčtovala dohadnou položku pasivní na dny nevyčerpané dovolené ve finančním vyjádření, kterou zaměstnanci nevyčerпали v roce 2007, ale čerpali v roce 2008. Nebylo účtováno o náhradě za nevyčerpanou dovolenou, kterou si zaměstnanci nemohli vyčerpat např. z důvodu skončení pracovního poměru atd. Žalobkyni tak žádný závazek z titulu nevyčerpané dovolené vůči zaměstnancům v prosinci 2007 nevznikl. Závazek k zaměstnancům vznikl až v okamžiku čerpání dovolené, ta byla čerpána zaměstnanci v roce 2008, proto závazek žalobkyni vznikl až v roce 2008. V účetním období roku 2007 tedy dle žalovaného nenastala skutečnost, která by opravňovala žalobkyni k účtování o dohadné položce. Dle žalovaného nelze v dané věci pominout ani České účetní standardy pro podnikatele (dále jen "ČÚS"), které jsou vydávány za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Dle ČÚS č. 17, bod 3.11. – Účtová skupina 38 – Přechnodné účty aktiv a pasiv se v této účtové skupině účtuje o přechnodných účtech aktiv a pasiv; na příslušných účtech se časově rozlišují náklady a výnosy v souvislosti s konkrétním titulem v určité známé výši, jakož i

v dohadné výši v souvislosti s konkrétním titulem, a sice mezi dvěma nebo více za sebou jdoucími účetními obdobími. Dle bodu 3.11.7. citovaného ČÚS na příslušném účtu vykazovaném v položkách rozvahy „B.II.8. Dohadné účty pasivní“ nebo „B.III.10. Dohadné účty pasivní“ se účtují dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, například nevyfakturované dodávky. Účtují se sem nákladové položky, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného nákladového účtu. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce. Z toho žalovaný dovodil, že ani ČÚS neumožňují účtovat o dohadné položce pasivní na nevyčerpanou dovolenou, která bude čerpána v příštím roce.

Žalovaný s poukazem na ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví uvedl, že v daném případě žalobkyně zaúčtovala částku 5.491.426,- Kč prostřednictvím dohadné položky pasivní do nákladů neoprávněně, neboť nenastal účetní případ, o kterém by byla povinna účtovat. Zaúčtováním částky za nevyčerpanou dovolenou (vztahující se k období, ve kterém však zaměstnanci pracovali a byli odměněni mzdou), tak došlo k duplicitnímu uplatnění nákladů. Dle žalovaného nebyla tak metoda zvolená žalobkyní správná, neboť nevedla k dosažení věrného zobrazení. Žalovaný ohledně dohadné položky na nevyčerpanou dovolenou uzavřel, že žalobkyně nepostupovala v souladu s ustanovením § 3 odst. 1 zákona o účetnictví a v důsledku toho vykázala výsledek hospodaření v nesprávné výši. Proto musel správce daně zvýšit základ daně za zdaňovací období roku 2007 ve smyslu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů o částku Kč 5.491.426,- Kč.

Dohadné položky na jednotlivé druhy odměn, bonusů a prémie žalovaný posuzoval každou samostatně a u každého jednotlivého druhu podrobně zkoumal, ke kterému účetnímu období se náklady zaúčtované prostřednictvím dohadných položek vztahují.

K dohadné položce na odměny za výkonnost uvedl, že žalobkyní předložený účetní zápis částky 3.214.000,- Kč nebyl doložen účetním dokladem s náležitostmi dle § 11 zákona o účetnictví, neboť předložila pouze písemnost nazvanou Podklad pro účtování dohadných položek pasivních – přijatá plnění ze dne 10. 1. 2008, která zákonem požadované náležitosti neobsahuje (absence okamžiku uskutečnění účetního případu). Dále žalovaný hodnotil žalobkyní jako důkazní prostředek předloženou kolektivní smlouvu platnou v roce 2007 a její dodatek č. 1, jehož součástí byla příloha č. 4 - vnitřní mzdový předpis. Z toho mu vyplynulo, že nejdříve musí být uzavřeny výsledky hospodaření za daný účetní rok, následně musí být tyto výsledky ověřeny externí auditorskou společností a teprve pak následuje vyhodnocení ukazatele (plnění plánovaného hospodářského výsledku) a výpočet finančních prostředků určených na odměnu za hodnocení výkonnosti společnosti. Uzávěrka účetních knih proběhla dne 17. 1. 2008, dne 25. 1. 2008 byla účetní závěrka sestavena, jak mimo jiné vyplývá z výkazů přiložených k daňovému přiznání za zdaňovací období roku 2007 a z podpisů statutárního orgánu na nich uvedených. Téhož dne byla účetní závěrka ověřena auditorskou společností. Porada vedení dne 17. 3. 2008 projednala auditovanou účetní závěrku za rok 2007 a rozhodla, že

odměny za výkonnost pro rok 2007 je možné vyplatit s březnovou výplatou, což potvrdil zápis z porady vedení ze dne 25. 3. 2008, č. 12/2008. Žalovaný z uvedeného dovodil, že jestliže vyhodnocení plnění ukazatele a výpočet finančních prostředků na odměnu za hodnocení výkonnosti společnosti bylo provedeno až po uzavření hospodářských výsledků za účetní rok 2007 a jejich ověření externí auditorskou firmou v roce 2008, ke dni 31. 12. 2007 nevznikl závazek, o kterém by byla žalobkyně povinna účtovat prostřednictvím dohadných položek pasivních do data uzavření účetních knih, tj. do data 17. 1. 2008, popř. nejpozději do okamžiku sestavení účetní závěrky, tj. do data 25. 1. 2008. Závazek vůči zaměstnancům žalobkyni vznikl až v roce 2008, tedy až v tomto účetním období bylo její povinností o něm účtovat.

Dle žalovaného není rozhodující, zda se odměna za výkonnost vázala k odvedené práci za rok 2007, ale kdy vznikl žalobkyni závazek vyplatit zaměstnancům odměny, v tentýž okamžik vznikl i právní nárok zaměstnancům na odměny. Hodnocení plnění ukazatele, kterým bylo plnění plánovaného hospodářského výsledku, se provádí dle vnitřního mzdového předpisu po uzavření hospodářských výsledků za účetní rok a jejich ověření externí auditorskou firmou (tedy až v roce 2008), neboť až po sestavení účetní závěrky byl znám výsledek hospodaření. Tedy nejdříve až po vyhodnocení plnění výše uvedeného ukazatele a výpočtu výše finančních prostředků na odměny mohl daňový subjekt účtovat o svém závazku vůči zaměstnancům, tzn., že mohl účtovat až do účetního období roku 2008, neboť účetní období roku 2007 již bylo uzavřeno.

K dohadné položce na doplatky odměn ke smluvním mzdám žalovaný uvedl, že celková zaúčtovaná částka zahrnovala tvorbu dohadné položky pasivní na doplatek odměn pro generálního ředitele dle manažerské smlouvy a ostatní vedoucí pracovníky dle smluv o individuálních podmínkách odměňování. I v tomto případě žalobkyní předložený účetní zápis částky 2.754.243,- Kč nebyl doložen účetním dokladem s náležitostmi dle § 11 zákona o účetnictví, neboť předložila pouze písemnost nazvanou Podklad pro účtování dohadných položek pasivních – přijatá plnění ze dne 10. 1. 2008, která zákonem požadované náležitosti neobsahuje (absence okamžiku uskutečnění účetního případu). Dále žalovaný hodnotil žalobkyní jako důkazní prostředek předloženou kolektivní smlouvu platnou v roce 2007 a její dodatek č. 1, jehož součástí byla příloha č. 4 - vnitřní mzdový předpis, manažerskou smlouvu uzavřenou s generálním ředitelem a smlouvy o individuálních podmínkách odměňování uzavřené s ostatními vedoucími pracovníky, dále pak zápis č. 03/2008 z řádného zasedání dozorčí rady. Z nich mu vyplynulo, že nárok generálnímu řediteli na výplatu roční odměny vznikl až po vyhodnocení plnění ukazatelů, které bylo provedeno po skončení kalendářního roku, po vyhodnocení hospodářských výsledků hodnoceného období, po ověření roční účetní závěrky auditorem a po schválení dozorčí radou, jak si stanovila žalobkyně ve svých předpisech, tj. v roce 2008. Do provedení vyhodnocení plnění ukazatelů a do následného schválení dozorčí radou tedy nebylo zřejmé, zda bude generálnímu řediteli vyplacen doplatek ročních odměn nebo zda naopak je vratná záloha přeplacena a generální ředitel bude povinen přeplatek vrátit. Žalobkyni tak závazek vznikl až v účetním období roku 2008, tedy až v tomto účetním období bylo její povinností o něm účtovat.

Z další písemnosti nazvané Doplatek ročních odměn 2007 ČEZ Měření se mzdou za 3/2008 žalovanému vyplynulo, že dne 3. 4. 2008 byl schválen doplatek roční odměny pro ostatní vedoucí pracovníky generálním ředitelem. Přestože ve smlouvách o individuálních podmínkách odměňování je uvedeno, že roční odměna je stanovena v procentuální výši, konečnou výši odměny zaměstnanci stanovil jeho vedoucí na základě vyhodnocení plnění stanovených kritérií a výkonu zaměstnance za příslušný kalendářní rok. Dle žalovaného se proto nejedná o nárokovou složku mzdy. Nejdříve musí dojít k vyhodnocení plnění kritérií výkonu zaměstnance a následně vedoucí pracovník schválí konečnou výši odměn (v tomto případě generální ředitel dne 3. 4. 2008) a až v tomto okamžiku vznikl závazek žalobkyně vůči zaměstnancům.

I k dohadné položce na odměny top pracovníkům žalovaný uvedl, že žalobkyní předložený účetní zápis částky 700.000,- Kč nebyl doložen účetním dokladem s náležitostmi dle § 11 zákona o účetnictví, neboť předložila pouze písemnost nazvanou Podklad pro účtování dohadných položek pasivních – přijatá plnění ze dne 10. 1. 2008, která zákonem požadované náležitosti neobsahuje (absence okamžiku uskutečnění účetního případu). Dále žalovaný hodnotil žalobkyní předloženou soupisku pro zúčtování účelových a mimořádných odměn. Z ní žalovanému vyplynulo, že se jednalo o odměny pracovníkům, kteří byli vyhlášeni jako nejlepší pracovníci za rok 2007. Seznam nejlepších pracovníků s uvedenou výší odměn byl pořízen dne 28. 3. 2008 a téhož dne byly odměny schváleny generálním ředitelem. Dle mzdového druhu 3011 se jednalo o mimořádné odměny z fondu generálního ředitele a obdobím pro zúčtování odměny byl měsíc březen 2008. Ze zápisu z porady vedení ze dne 25. 3. 2008, č. 12/2008, žalovaný zjistil, že na poradě byla předána kanceláři generálního ředitele fotodokumentace z vyhodnocení nejlepších pracovníků. Dle žalovaného se jednalo o nenárokovou složku mzdy, o které rozhoduje generální ředitel. Účetní případ vznikl až okamžikem schválení odměn pro TOP pracovníky generálním ředitelem, které proběhlo v měsíci březnu 2008, tedy až po uzavěrce účetních knih a sestavení účetní závěrky.

Rovněž k dohadné položce na NTZ bonusy žalovaný uvedl, že žalobkyní předložený účetní zápis částky 450.000,- Kč nebyl doložen účetním dokladem s náležitostmi dle § 11 zákona o účetnictví, neboť předložila pouze písemnost nazvanou Podklad pro účtování dohadných položek pasivních – přijatá plnění ze dne 10. 1. 2008, která zákonem požadované náležitosti neobsahuje pro absenci okamžiku uskutečnění účetního případu. Dále žalovaný hodnotil žalobkyní jako důkaz předloženou e-mailovou korespondenci. Z ní mu vyplynulo, že dne 28. 1. 2008 zaslal vedoucí odboru netechnické ztráty k odsouhlasení generálnímu řediteli návrh rozdělení bonusů za prosinec 2007 ve výši 307.357,68 Kč a ředitel tento návrh dne 29. 1. 2008 schválil. NTZ bonusy pak byly příslušným zaměstnancům vyplaceny ve výplatě za měsíc leden 2008 v celkové výši 307.350,- Kč. Z toho je dle žalovaného zřejmé, že účetní případ nastal až po uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky a jejím ověření auditorskou společností. Náklad spojený s NTZ bonusy se proto týkal účetního období roku 2008, neboť k realizaci nákladů nedošlo v roce 2007.

Také k dohadné položce na odměny za projekt zákazník MO žalovaný uvedl, že žalobkyní předložený účetní zápis částky 2.165.000,- Kč nebyl doložen účetním dokladem s náležitostmi dle § 11 zákona o účetnictví, neboť předložila pouze písemnost nazvanou Podklad pro účtování dohadných položek pasivních – přijatá plnění ze dne 10. 1. 2008, která zákonem požadované náležitosti neobsahuje pro absenci okamžiku uskutečnění účetního případu. Dále žalovaný hodnotil žalobkyní jako důkaz předložené soupisky pro zúčtování účelových a mimořádných odměn. Z nich mu vyplynulo, že od 29. 1. 2008 až do 31. 1. 2008 byly příslušnými pracovníky navrženy odměny za realizaci projektu Zákazník v roce 2007 a odměny byly dne 31. 1. 2008 schváleny vedoucími pracovníky v celkové výši 355.000,- Kč. Z vnitřního mzdového předpisu přitom vyplývá, že nárok zaměstnanců na mimořádné odměny je podmíněn schválením odpovědného pracovníka, který v tomto případě odměnu i její výši schválil až dne 31. 1. 2008, tedy až po sestavení účetní závěrky za rok 2007.

K dohadné položce na prémie za IV. čtvrtletí 2007 žalovaný uvedl, že žalobkyní předložené písemnosti, na základě nichž účtovala, nazvané jako Podklad pro účtování dohadných položek pasivních – přijatá plnění ze dne 10. 1. 2008 a podklady pro účtování dohadných položek pasivních – přijatá plnění ze dne 11. 10. 2007 a ze dne 10. 12. 2007 nejsou účetními doklady dle ustanovení § 11 odst. 1 zákona o účetnictví, neboť jim chybí podstatné náležitosti, které musí účetní doklady obsahovat, když není především zřejmé, na základě jaké skutečnosti byly účetní zápisy v celkové výši tvořené dohadné položky provedeny. Žalovaný k posouzení této dohadné položky dále hodnotil dodatek č. 1 ke kolektivní smlouvě a vnitřní mzdový předpis. Uvedl, že kolektivní premiové ukazatele pro rok 2007 byly stanoveny příkazem generálního ředitele, v jehož příloze č. 1 jsou jednotlivým odborům a oddělením stanoveny premiové ukazatele a váha kritéria v procentuálním vyjádření. Po skončení premiového období, tj. v průběhu měsíce ledna 2008, bylo provedeno vyhodnocení plnění těchto ukazatelů, které probíhalo v období od 21. 1. 2008 do 31. 1. 2008, tedy opět až po uzavření účetních knih. Hodnoceno bylo např. splnění koeficientu obratu pohledávek, efektivita činnosti NTZ stanovená poměrem fakturované částky k nákladům, plnění plánu nákladů, plnění jmenovitých úkolů v požadované kvalitě a čase, kapacitní plnění plánovaných výkonů a další. Ukazatele byly tedy úplně či zčásti vázány na ekonomická kritéria, která mohla být hodnocena až po sestavení účetní závěrky. Z vnitřních předpisů žalobkyně vyplývá, že prémie nejsou součástí zaručené mzdy. Pro jejich přiznání musí být splněna všechna zadaná kritéria včetně vyhodnocení vedoucími pracovníky. Z toho dle žalovaného vyplývá, že až do tohoto okamžiku není zřejmé, zda budou mít zaměstnanci na prémie nárok.

K dohadné položce na mimořádné odměny v rámci prémie žalovaný uvedl, že předložené podklady pro účtování dohadných položek byly shodné jako u dohadné položky na prémie za IV. čtvrtletí 2007. Žalobkyně tvorbu této dohadné položky doložila soupiskami pro zúčtování účelových a mimořádných odměn ze dne 30. a 31. 1. 2008. Z nich je dle žalovaného zřejmé, ze kterého fondu (fondu vedoucího nebo fondu generálního ředitele), kým, kdy a v jaké výši byly mimořádné odměny schváleny. Mimořádné odměny byly schváleny v celkové výši 3.513.987,- Kč, jejich část ve výši 190.000,- Kč byla schválena v prosinci 2007 a zbývajíc část byla

schválena až po uzavření účetních knih. V prosinci 2007 tak žalobkyni vznikl závazek vůči zaměstnancům ve výši 190.000,- Kč a správce daně tuto částku uznal v daňových nákladech, protože souvisí s rokem 2007. Neuznal však oprávněnost tvorby dohadné položky na mimořádné odměny ve zbývající částce ve výši 1.524.925,- Kč, když z předložených soupisek vyplynulo, že byly vyhotoveny až po datu uzavření účetních knih. Tato zbývající částka tak byla žalobkyní do daňových nákladů roku 2007 zahrnuta neoprávněně, protože v roce 2007 jí závazek vůči zaměstnancům, o kterém by byla povinna účtovat, nevznikl.

Žalovaný, obdobně jako u dohadné položky na nevyčerpanou dovolenou, i u dohadných položek na jednotlivé druhy odměn, bonusů a premií konstatoval s poukazem zejména na ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů, § 7 zákona o účetnictví, § 17 a § 18 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS č. 17, bod 3.11., že metoda použitá žalobkyní (účtování prostřednictvím dohadných položek pasivních) nebyla v souladu s ČÚS, a označil ji za metodu odporující zákonu o účetnictví, protože v důsledku jejího použití byla sestavena účetní závěrka, jejíž obsah neodpovídal skutečnému stavu (§ 7 odst. 1 zákona o účetnictví). Uvedl, že závazky z titulu mzdových nároků zaměstnanců a s tím spojené náklady vznikly v roce 2008. Věcně a časově tedy souvisely s účetním obdobím roku 2008 a až v tomto období o nich mohlo být účtováno a mohly ovlivnit výsledek hospodaření a následně i základ daně.

Žalovaný konstatoval, že dle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dle jeho názoru však žalobkyně oprávněnost účtování prostřednictvím dohadných položek pasivních do daňových nákladů v roce 2007 neprokázala. Neprokázala, že jí v roce 2007 vznikl závazek. Písemnosti nazvané Poklad pro účtování dohadných položek pasivních – přijatá plnění z jednotlivých dat, které měla k dispozici v době, kdy o předmětných dohadných položkách účtovala, nejsou dle žalovaného účetními doklady, které by obsahovaly průkazné účetní záznamy, protože dle ustanovení § 11 zákona o účetnictví neobsahují veškeré náležitosti, tj. neobsahují okamžik uskutečnění účetního případu, dle kterého by bylo možné stanovit, ke kterému účetnímu období se účetní případy vztahují. Data, která obsahují, jsou data vyhotovení interních účetních dokladů, která se neshodují s datem uskutečnění účetního případu. Každý účetní případ zachycující skutečnost musí být podložen účetním dokladem (§ 6 odst. 1 zákona o účetnictví), avšak v přezkoumávaném případě tomu tak nebylo. Ze žalobkyní předložených důkazních prostředků naopak dle žalovaného vyplývá, že závazky z titulu odměn vznikly v roce 2008 a do tohoto období měly být zahrnuty.

V reakci na odvolací námitky žalovaný zdůraznil, že nelze zaměňovat způsob stanovení odměn (tzn. ukazatele vycházející z účetního období roku 2007) s tím, kdy skutečně dojde ke vzniku závazku a souvisejícího nákladu. Za vykonanou práci v roce 2007 vzniklo zaměstnancům právo na tzv. zaručenou mzdu. V případě odměn se však nejednalo o zaručenou mzdu, což vyplývá z kolektivní smlouvy, resp. z vnitřního mzdového předpisu. Zaměstnancem tak musely být nejdříve splněny

zadané ukazatele, následně byl odpovědný pracovník (či např. dozorčí rada) povinen vyhodnotit splnění či nesplnění těchto ukazatelů a dalším krokem bylo schválení odměn vedoucím pracovníkem (např. generálním ředitelem). Až tímto okamžikem vznikl dle žalovaného závazek žalobkyně vůči zaměstnancům a právní nárok zaměstnanců na vyplacení odměn. Proto se ve vztahu k odměnám časová a věcná souvislost nákladů dle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví vztahovala v předmětných případech k roku 2008.

Žalovaný dále konstatoval, že Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil, že na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, avšak takto lze účtovat pouze o nákladech, které byly v daném účetním období skutečně realizovány, pouze nebylo možné je zaúčtovat. V případě žalobkyně však k žádné realizaci nákladů z titulu odměn v roce 2007 nedošlo, protože nenárokové složky mzdy byly zaměstnancům přiznány až v následujícím zdaňovacím období (po uzavření účetního období roku 2007). V kontrolovaném zdaňovacím období roku 2007 žalobkyně pouze předpokládala, že uvedené náklady v následujícím zdaňovacím období mohou být realizovány. Účetní předpisy ale účtovat o předpokládaném vzniku nákladů či závazků neumožňují.

Závěrem žalovaný dodal, že nemohlo být vyhověno požadavku žalobkyně na snížení základu daně o rozpuštěné dohadné položky ve zdaňovacím období roku 2007, které byly zaúčtovány v roce 2006 na odměny za rok 2006. Pokud se žalobkyně dopustila obdobného pochybení i ve zdaňovacím období roku 2006, tj. že v účetním období roku 2006 vytvořila dohadné položky na odměny, u nichž náklady a s nimi související závazky vznikly až v roce 2007, potom za zdaňovací období roku 2006 vykázala neoprávněně nižší základ daně. Potom v roce 2007, když účtovala o rozpuštění dohadných položek pasivních vytvořených 2006 (ve stejné výši), tak opět tento účetní případ měl daňový dopad, a to na zvýšení základu daně. V roce 2007 pak základ daně také ovlivnila skutečná výše přiznaných odměn zahrnutých do mzdových nákladů. Pokud by tedy správce daně požadavku žalobkyně vyhověl, došlo by ke snížení základu daně z jednoho titulu dvakrát, tj. jednou v roce 2006 zaúčtováním dohadných položek na odměny a podruhé v roce 2007 zaúčtováním skutečné výplaty. Žalobkyně nedoložila, že by v roce 2006 v dané záležitosti postupovala dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů a zvýšila o vytvořené dohadné položky pasivní základ daně. Potom je dle žalovaného samozřejmé, že rozpuštění vytvořených dohadných položek v roce 2007 v návaznosti na jejich daňovou tvorbu v roce 2006 musely mít daňový dopad v roce 2007.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání napadeného rozhodnutí a navrhla jeho zrušení z důvodu nezákonnosti.

K dohadné položce na odměny uvedla, že vnitřní mzdové předpisy spolu s pracovními smlouvami upravují způsob stanovení a výplaty odměn. Podmínky, jejichž splněním je podmíněna výplata odměn za rok 2007 se jednoznačně váží k pracovnímu výkonu zaměstnanců v roce 2007 a vybraným hospodářským ukazatelům žalobkyně za rok 2007. Protože přesná výše odměn nebyla žalobkyni k

datu sestavení účetní závěrky známa, vytvořila na ni dohadnou položku, která jako daňově uznatelný náklad ovlivnila základ daně. Dle žalobkyně zákon o daních z příjmů jednoznačně vyžaduje, aby byly daňově uznatelné náklady zohledněny v tom období, se kterým časově a věcně souvisí. Proto je vzhledem k nesporné souvislosti odměn s pracovním výkonem zaměstnance v roce 2007 nutno uzavřít, že náklady na odměny musí ovlivnit základ daně v roce 2007, a to bez ohledu na jejich účetní zachycení a bez ohledu na okamžik vzniku právního nároku na jejich výplatu. Žalobkyně má zato, že i účetní předpisy vedou k jednoznačnému závěru, že odměna "zasloužená" v roce 2007 a vyplacená o rok později, musí být zohledněna v hospodářském výsledku roku 2007, nárok na výplatu odměny i z pohledu pracovního práva vznikl v roce 2007. I kdyby však žalobkyně připustila správnost názoru žalovaného, potom pochybil i tak, když odmítl upravit základ daně o náklady na odměny související s rokem 2006, které měly být dle samotného žalovaného daňovým nákladem roku 2007. Pokud byl dle prezentovaného názoru žalovaného tvorbou dohadné položky za rok 2006 chybně snížen základ daně také v roce 2006, nelze toto pochybení vztahující se k roku 2006 postihovat v rozhodnutí o zdaňovacím období roku 2007. K tomu poukázal na obdobnou situaci, kterou se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku čj. 7 Afs 6/2009-74.

Žalobkyně současně namítla, že pokud se žalovaný skutečně domníval, že důvodem doměření daně je absence účetního dokladu, bylo by daňové řízení zatíženo procesní vadou, neboť zmínka o této absenci se poprvé objevila až v napadeném rozhodnutí, aniž by se k této okolnosti mohla v průběhu daňového řízení vyjádřit. Tím by byla porušena její práva ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) a f) ZSDP.

Dále žalobkyně poukázala na ustanovení § 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů a v této souvislosti i na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 203/2006-68 týkající se obdobné věci, ve kterém tento soud postavil najisto, že pro tvorbu dohadných položek je podstatné, kdy dochází k poskytnutí činnosti, na kterou je náklad vynaložen. V daném případě je dle žalobkyně situace naprosto stejná, když zaměstnanci odvedli práci a splnili cíle vytčené pro rok 2007. S poukazem na účetní předpisy (zákon o účetnictví, vyhlášku č. 500/2002 Sb. a ČÚS) žalobkyně zdůraznila, že naopak neúčtováním o dohadné položce by porušila ustanovení § 7 odst. 2 zákona o účetnictví o věrném a poctivém obrazu předmětu účetnictví, když by náklady vztahující se k jednomu účetnímu období vykazala v období jiném. Dle žalobkyně však i okamžik vzniku pracovně-právního nároku na odměny spadá do roku 2007. K tomu poukázala na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 1486/2005, z něhož vyplývá, že je nutno rozlišovat mezi nárokovými a nenárokovými složkami mzdy, přičemž nenároková se za splnění určitých předpokladů stává nárokovou. Z uvedeného judikátu žalobkyně dovodila, že právní nárok zaměstnanců na odměny vzniká již samotným splněním sledovaných kritérií, nikoliv formálním stvrzením této skutečnosti, proto v posuzovaném případě vznikl právní nárok na odměny již samotným splněním sledovaných kritérií v roce 2007 a nikoliv formálním stvrzením této skutečnosti v roce 2008. Uvedla, že má propracovaný systém odměňování s jasně stanovenými kritérii, přičemž jsou stanoveny zcela konkrétní měřitelné úkoly, jejichž splnění je podmínkou pro vyplacení příslušné části odměny.

Žalobkyně závěrem uvedla, že napadený způsob účtování a jeho daňový režim uplatňuje konzistentně od svého vzniku, přičemž žalovaný v rámci své kontrolní činnosti tento postup u ní, ani u dalších poplatníků ve srovnatelné situaci nezpochybňoval. Proto poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ve které tento soud vyslovil názor, že právní princip legitimního očekávání je třeba užít také pro činnost finančních orgánů, kdy poté, co po léta činnost daňového subjektu nezpochybňovaly, ten v dobré víře očekává, že svoji činnost vykonává po právu.

K dohadné položce na nevybranou dovolenou žalobkyně konstatovala, že za dobu čerpání dovolené zaměstnancům nenáleží mzda, ale náhrada mzdy a že na náhradu dovolené nevyčerpané zaměstnanci v roce 2007 vytvořila dohadnou položku. Má zato, že právní nárok zaměstnanců na náhradu mzdy není pro účtování dohadné položky rozhodující. Za rozhodující považuje dodržení správné časové a věcné souvislosti, tj. zde s rokem 2007, nicméně právní nárok zaměstnanců na náhradu mzdy z titulu nevyčerpané dovolené již k 31. 12. 2007 existoval. Náhrada mzdy přitom zaměstnanci náleží jak v případě dovolené nevyčerpané vůbec, tak v případě čerpání dosud nevyčerpané. Ocitovala znění bodu 3.11.7. ČÚS č. 017 a uvedla, že v rozporu s názorem žalovaného tento text neobsahuje slovní spojení "jako nevybraná" a tvorbu dohadné položky na nevyčerpanou dovolenou podmiňuje pouze skutečností, že tato bude v příštím roce proplacena. Uzavřela, že jediným logickým výkladem tohoto bodu ČÚS je ten, který zohledňuje princip časové a věcné souvislosti, tj. možnost tvorby dohadné položky ve vztahu k veškeré nevyčerpané dovolené.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. K dohadným položkám zopakoval svou argumentaci uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. K žalobní námitce, že bylo odmítnuto snížení základu daně o odměny za rok 2006 uvedl, že žalobkyně požadovala v roce 2007 zohlednit rozpuštění dohadných položek, které byly zaúčtovány v roce 2006 do daňových nákladů, a to tak, aby toto rozpuštění v roce 2007 nezvyšovalo základ daně. To označil za nepřipustné, neboť jejich tvorba byla na vrub daňových nákladů, a proto i jejich rozpuštění musí ovlivnit výsledek hospodaření a následně i základ daně. Dohadné položky pasivní se nestaly předmětem doměrku za toto období, i když žalobkyně naznačuje, že i v tomto období postupovala shodně. Žalovaný připomněl, že dohadné položky pasivní žalobkyně v roce 2006 uplatnila v daňových nákladech a setrval na závěru, že pokud by správce daně požadavek žalobkyně akceptoval, došlo by ke snížení základu daně z jednoho titulu dvakrát, tj. jednou v roce 2006 zaúčtováním dohadných položek na odměny a podruhé v roce 2007 zaúčtováním skutečné výplaty odměn, když by rozpuštění dohadných položek nezvyšovalo základ daně.

Krajský soud svým rozsudkem ze dne 31. 10. 2011, čj. 31 Af 128/2010-61, žalobu zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na relevantní právní úpravu a poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 36/2006-77, v němž tento soud vyslovil názor, že "... na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh. Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které byly v daném účetním období skutečně vynaloženy, jen je nebylo možné zaúčtovat",

a čj. 8 Afs 35/2010-106, v němž tento soud konstatoval, že "... i v případě účtování na dohadný účet pasivní je třeba zachovat princip, že účtováno je pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. Pokud přiznání ročních odměn automaticky nevyplývalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale též z hospodářského výsledku, záviselo na návrhu a schválení roční odměny nadřízenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem daňového subjektu, nebylo možné o těchto odměnách účtovat ve zdaňovacím období, za které tato složka mzdy náleží". Dle názoru krajského soudu právě posledně zmíněný rozsudek dopadá i na v tomto případě řešenou otázku účtování o dohadných položkách na odměny, bonusy a prémie za výsledky minulého období.

Dále krajský soud konstatoval, že způsobem stanovení odměn, bonusů a prémie a podmínkami jejich přiznání se žalovaný podrobně zabýval u každého druhu samostatně a hodnotil, ke kterému účetnímu období se náklady na ně vztahují. Proto krajský soud zrekapituloval rozhodné skutkové okolnosti, tj. že z kolektivní smlouvy pro rok 2007 a zejména jeho dodatku č. 1, jehož přílohou je vnitřní mzdový předpis, vyplývá, že hodnocení výkonnosti společnosti se provádí s cílem motivace zaměstnanců ke zvýšenému úsilí na splnění některého z rozhodujících ukazatelů firmy. Za tím účelem vedení společnosti vyhlásí nejpozději do konce března ukazatel, jeho předpokládanou výši a algoritmus pro tvorbu prostředků na odměnu za hodnocení výkonnosti společnosti při jeho zlepšeném plnění. Dále je zde stanoveno, že vyhodnocení plnění ukazatele a výpočet finančních prostředků na odměnu za hodnocení výkonnosti společnosti se provádí po uzavření hospodářských výsledků za účetní rok a jejich ověření externí auditorskou firmou. Z manažerské smlouvy uzavřené s generálním ředitelem je zřejmé, že vedoucímu zaměstnanci přísluší k základní mzdě roční odměna, která je závislá na plnění předem stanovených kritérií. Kritéria pro přiznání roční odměny a závislost výše roční odměny na plnění kritérií stanoví jednatelé společnosti s předchozím souhlasem dozorčí rady. Vyhodnocení plnění těchto kritérií a stanovení konečné výše roční odměny provedou jednatelé společnosti s předchozím souhlasem dozorčí rady po skončení kalendářního roku, vyhodnocení hospodářských výsledků hodnoceného období a po ověření roční účetní závěrky auditorem (zpravidla do konce dubna následujícího roku). Roční odměna je pak splatná do 30 dnů po vyhodnocení plnění kritérií. V manažerské smlouvě byla upravena i tzv. vratná záloha na roční odměnu, a to tak, že bude vedoucímu zaměstnanci vyplácena každý kalendářní měsíc ve výši předpokládané roční odměny spolu s výplatou základní mzdy, avšak pokud se později ukáže, že nevznikl nárok na tuto odměnu vůbec nebo v nižší částce, vedoucí zaměstnanec musí částku vrátit. Návrh vyhodnocení úkolů generálního ředitele za rok 2007 pro vyplacení roční odměny byl předložen dozorčí radě žalobkyně dne 23. 5. 2008 a vyhodnocení je pak součástí zápisu č. 03/2008 z řádného zasedání dozorčí rady. Ze smluv o individuálních podmínkách odměňování platných pro ostatní vedoucí pracovníky vyplývá, že k měsíční mzdě přísluší zaměstnanci roční odměna, která je závislá na plnění předem stanovených kritérií a výkonu zaměstnance v souladu se systémem hodnocení. Základní roční odměna je stanovena v procentuální výši ze stanovené roční základní mzdy. Kritéria pro přiznání roční odměny a závislost výše roční odměny na plnění jednotlivých kritérií stanoví

zaměstnanci jeho vedoucí. Konečnou výši roční odměny stanoví zaměstnanci jeho vedoucí na základě vyhodnocení plnění stanovených kritérií a výkonu zaměstnance za příslušný kalendářní rok, a to nejpozději do 30.4. následujícího roku. Na roční odměnu lze poskytnout v průběhu kalendářního roku zálohu, která je stejně jako shora zmíněné manažerské smlouvy vratná. Doplatek ročních odměn pro tyto vedoucí pracovníky byl schválen generálním ředitelem dne 3. 4. 2008 (viz listina Doplatek ročních odměn 2007 ČEZ Měření se mzdou za 3/2008). I u dalších odměn, bonusů i prémie vyplacených zaměstnancům žalobkyně je ze soupisek a vyhodnocení zřejmé, že k jejich schválení příslušným vedoucím pracovníkem (ředitelem, vedoucím pracovníkem) došlo v roce 2008. U některých odměn vyplývá schválení výše odměny i výplaty ředitelem společnosti přímo i z vnitřního mzdového předpisu (odměny TOP pracovníkům, projekt zákazník MO, mimořádné odměny z fondu ředitele). Krajský soud dále uvedl, že je rovněž nepochybné, že k uzavěrce účetních knih došlo dne 17. 1. 2008 a dne 25. 1. 2008 byla účetní závěrka sestavena (rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k roční závěrce). Tétož dne byla účetní závěrka ověřena auditorskou společností. Porada vedení dne 17. 3. 2008 projednala auditovanou účetní závěrku za rok 2007 a rozhodla, že odměny za výkonnost pro rok 2007 je možné vyplatit s březnovou výplatou (viz zápis z porady vedení č. 11/2008).

Krajský soud vyslovil názor, že roční odměny, bonusy a prémie představovaly nenárokovou složku mzdy, protože právní nárok na její vyplacení nebyl dán pouze splněním sjednaných předpokladů a podmínek, ale pro její poskytnutí bylo třeba návrh a její schválení (dozorčí radou, ředitelem nebo vedoucím pracovníkem), přičemž předtím musely být uzavřeny výsledky hospodaření za daný účetní rok, tyto výsledky musely být ověřeny externí auditorskou společností a teprve pak následovalo vyhodnocení a výpočet finančních prostředků určených na odměny. Argumentoval tím, že dohadné účty jsou nástrojem, jímž účetní jednotka účtuje o aktivech a pasivech, jejichž výši je zpravidla schopna odhadnout, ale musí se jednat o skutečnosti, které již nastaly, jakkoliv nemusí být v danou chvíli známá jejich přesná výše. Nelze účtovat o skutečnostech, které nastanou v budoucnu. Mzdový náklad žalobkyně jako zaměstnavatele v podobě ročních odměn, bonusů a prémie, jí dle krajského soudu nemohl být znám již v okamžiku uskutečnění práce, resp. k 31. 12. 2007, protože jejich přiznání nevyplývalo automaticky pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období roku 2007, ale záviselo též na hospodářském výsledku žalobkyně a na návrhu a schválení příslušnou osobou. Pokud by zjištěné dosažené roční ekonomické výsledky neodůvodňovaly navržení (resp. u zálohových již předpokládané) a následné schválení ročních odměn, bonusů a prémie, mohla nastat situace, že by schváleny nebyly. Není však možné účtovat o skutečnostech, které nejsou známy k rozvahovému dni, ani v okamžiku, kdy je účetní závěrka sestavována. Dle krajského soudu tedy žalobkyně nemohla vycházet z toho, že tyto části mzdy představovaly konkrétní a nezpochybnitelný výdaj vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2007, a proto o něm nemohla účtovat jako o dohadné položce pasivní. K tomu krajský soud podotkl, že i přesto, že ve smlouvách o individuálních podmínkách odměňování bylo uvedeno, že roční odměna je stanovena v procentuální výši, konečnou výši odměny zaměstnanci stanovil jeho zaměstnanec na základě vyhodnocení plnění stanovených kritérií a výkonu zaměstnance za příslušný kalendářní rok. I v tomto případě tedy muselo nejdříve dojít k vyhodnocení

plnění kritérií výkonu zaměstnance a následně vedoucí pracovník schválil konečnou výši odměn (generální ředitel dne 3. 4. 2008).

Pokud žalobkyně namítala, že právní nárok zaměstnanců na odměny vznikl již samotným splněním sledovaných kritérií, nikoliv formálním stvrzením této skutečnosti, krajský soud uvedl, že je nutno rozlišovat mezi nárokovými a nenárokovými složkami mzdy. V posuzovaném případě šlo u sporných položek právě o nenárokovou složku mzdy, neboť nárok na její vyplacení nebyl dán pouze splněním sjednaných předpokladů a podmínek, ale k jejímu přiznání a následnému vyplacení bylo zapotřebí návrhu a schválení určeným subjektem ve vazbě na dosažené roční ekonomické výsledky žalobkyně. Nárokovými složkami mzdy se odměny staly až poté, když bylo vyhodnoceno plnění řady různě stanovených ukazatelů pro jednotlivé odměny, z nichž část byla vázána mimo jiné na výsledek hospodaření. Zaměstnancům byla stanovena a schválena výše odměn až v roce 2008, a to po uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky za rok 2007. Až tehdy vznikl zaměstnancům mzdový nárok na příslušné odměny a tyto se staly nárokovou složkou mzdy.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že by v posuzovaném případě došlo k procesní vadě spočívající v porušení práva žalobkyně vyplývající jí z ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) a f) ZSDP. Uvedl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný nestavěl svoji argumentaci o doměření daně pouze na absenci účetního dokladu. Podklady pro účtování o dohadných položkách hodnotil mezi dalšími předloženými důkazní prostředky, přičemž konstatoval, že nejsou účetními doklady, které by obsahovaly průkazné účetní záznamy, neboť neobsahují veškeré náležitosti. Obdobně se však již vyjádřil i správce daně ve zprávě z kontroly. Nedošlo tedy ke změně argumentace, ke které by bylo žalobkyni upřeno právo se vyjádřit.

Dále krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, ani pokud požadovala zohlednit v roce 2007 rozpuštění dohadných položek, které zaúčtovala v roce 2006 do daňových nákladů tak, aby toto rozpuštění v roce 2007 nezvyšovalo základ daně. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že takto postupovat nelze. Je tomu tak proto, že by na základě jednoho titulu došlo ke snížení základu daně ve dvou zdaňovacích obdobích – poprvé v roce 2006 z titulu dohadných položek pasivních a podruhé v roce 2007 z titulu jejich skutečné výplaty.

Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni rovněž v otázce účtování o částkách zaměstnanci nevyčerpané dovolené za rok 2007, kterou nastoupili až v následujícím roce, o kterých účtovala jako o dohadných položkách pasivních, a to proto, že zaměstnanci žalobkyně, kterým vznikl nárok na dovolenou, tuto řádně vyčerpali v následujícím roce (2008). Podle Českých účetních standardů však lze jako o dohadných položkách pasivních účtovat jen o náhradách za nevybranou dovolenou. O tento případ však v projednávané věci nešlo. Zaměstnancům žalobkyně, kterým v roce 2007 vznikl nárok na dovolenou, tuto vyčerpali v následujícím roce. Pokud pak České účetní standardy jednoznačně stanoví, jak nakládat s náhradou dovolené, není zde prostor k polemice o věcné a časové souvislosti této nákladové položky. Nevybranou (nevyčerpanou) dovolenou je třeba chápat nikoliv jako

jakoukoliv nevyčerpanou (nevybranou) dovolenou, ale jen takovou, kterou již nelze vybrat (např. z důvodu ukončení pracovního poměru, rodičovské dovolené). Jen v takovém případě lze o náhradě za nevyčerpanou dovolenou účtovat jako o dohadné položce pasivní.

Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost, ve které krajskému soudu vytýká především nesprávný závěr o tom, že vadně účtovala o odměnách za rok 2007 vyplacených v roce 2008 a zaúčtovaných prostřednictvím dohadných položek pasivních. Přesná výše těchto odměn sice nebyla známa k termínu sestavení účetní závěrky, ale byl zde zcela nepochybný nárok dotčených zaměstnanců na příslušné odměny. Již od svého vzniku uplatňuje správními orgány napadený způsob účtování o odměnách a jeho právní režim. Implementované pracovněprávní dokumenty, týkající se způsobu stanovení a výplaty různých odměn (ročních čtvrtletních...), které každoročně vyplácí, stanoví jasná pravidla a podmínky, na jejichž základě vzniká zaměstnancům právní nárok na odměnu za vykonanou práci. Např. výpočet odměn (prémii) zaměstnancům oddělení technické podpory, je koncipován tak, že je věcí pouhého aritmetického výpočtu (nepodléhá tedy žádnému uvážení). Jde o systém odměn založený na stanovení kritérií, konkrétních měřitelných úkolů, jejichž splnění je podmínkou pro vyplacení příslušné části odměny (např. dosažení požadované výše hospodářského výsledku, splnění různých koeficientů). Kolektivní smlouva a prováděcí mzdové předpisy pak navíc stanoví její jednoznačný, resp. nepodmíněný závazek vyplatit tyto odměny zaměstnancům, pokud dojde k naplnění rozhodných kritérií.

Žalobkyně označila rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť své rozhodnutí řádně neodůvodnil a adekvátně se nevypořádal s důkazy a argumenty účastníků řízení. Dle žalobkyně krajský soud opřel své rozhodovací důvody o skutečnosti, které vůbec nezjišťoval, a ve většině případů jsou jeho závěry odůvodněny citacemi ze žalobou napadeného rozhodnutí (rekapitulace charakteru jednotlivých odměn). Krajský soud se dle jejího názoru detailně neseznámil s příslušnými pravidly pro odměňování jejích zaměstnanců (specifika jejich jednotlivých druhů) a nesprávně pochopil ekonomickou funkci dohadných položek. Současně přitom vyšel z nepřiléhavé judikatury a nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Ponechal stranou svých úvah i v žalobě poukazované závěry Nejvyššího soudu (pracovněprávní judikáty), z nichž poměrně jednoznačně vyplývá, kdy je, a kdy není odměna za práci nárokovou složkou mzdy. Krajský soud rovněž zcela pominul rozdíly mezi jednotlivými druhy odměn a jejich předpoklady a došel k prostému závěru, že odměny představovaly „nenárokovou složku mzdy“. U některých odměn či bonusů však zcela absentuje prvek uvážení a u jiných má (i podle civilní judikatury) toliko deklaratorní charakter (nikoliv konstitutivní, jak mylně krajský soud dovodil). Krajský soud pouze v maximální stručnosti odmítá vybrané žalobní námitky a jinými se vůbec nezabývá. Argumentace krajského soudu v napadeném rozsudku proto dle žalobkyně nesměřuje ke správnému posouzení relevantní právní otázky, a soud svůj závěr ohledně nenaplnění podmínek z pohledu žalující strany ani uspokojivě neobjasnil (neodůvodnil). Ve vztahu k dohadným položkám na nevyčerpanou dovolenou (body 49 a násl. žaloby) pak její argumentaci téměř zcela pominul.

Žalobkyně vytýkala krajskému soudu i to, že jeho rozsudek je také věcně nesprávný, neboť nerespektuje základní principy právní úpravy zákona o daních z příjmů, zákona o účetnictví a jeho prováděcí předpisy, resp. České účetní standardy. Zejména pak dle jejího názoru krajský soud nerespektuje základní princip při stanovení základu daně, kterým je věcná a časová souvislost vynaložených nákladů k příjmům za dané zdaňovací období. S ohledem na princip věcné a časové souvislosti je v kontextu ročních odměn zejména podstatné, v jakém období se uskutečnilo plnění zaměstnanců vůči zaměstnavateli (žalobkyni), za které jim odměna náleží (za které se odměna vyplácí). Naopak není podstatné, kdy byly tyto odměny formálně vyhodnoceny a zaplacený. Tyto odměny zcela naplňují podstatu dohadných položek pasivních, na odměnu prokazatelně vznikl nárok v roce 2007, pouze je nebylo možno zaúčtovat, když nebyla známa jejich přesná výše. Zahrnutí nákladů na odměny za práci v roce 2007 do příslušných nákladů roku 2007 je třeba nejen z důvodu zachování principu věcné a časové souvislosti, ale také z důvodů právní jistoty. Pokud má totiž výsledek hospodaření spolehlivě informovat o výkonnosti společnosti, je nezbytné, aby v něm byly zahrnuty jak výnosy, tak i náklady s ním související, tedy včetně odměny za jejich dosažení. Není rozhodující, zda zaměstnancům vznikne nárok na výplatu roční odměny ke dni účetní závěrky, ale podstatné je to, zda byly splněny dílčí podmínky nezbytné pro vznik mzdového nároku příslušných zaměstnanců. Slovo „dohadná“ položka již svým významem vyjadřuje skutečnost, že její výše není ještě přesně známa, a to právě z toho důvodu, že ke dni účetní závěrky jednotka nedisponuje podklady pro její přesný výpočet. Pro dohadné položky pak je typické, že jejich výše je známa až v následujícím období – přesně jako odměny zaměstnanců.

Dle žalobkyně ponechal krajský soud stranou pracovněprávní aspekty odměn jejich zaměstnanců. Mzda zaměstnanců za rok 2007 musí vždy ovlivnit hospodářský výsledek roku 2007 a nikoliv roku následujícího. Za mzdu (odměnu za vykonanou práci) nelze považovat jen tarifní (základní) mzdu, ale také veškeré ostatní složky mzdy – příplatky, odměny, prémie poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci podle složitosti, odpovědnosti a namáhavosti práce, podle obtížnosti pracovních podmínek, podle pracovní výkonnosti a dosahovaných pracovních výsledků. Odměny za vykonanou práci proto byly integrální součástí mzdy za rok 2007. Krajský soud navíc při své úvaze o charakteru ročních odměn jakožto mzdových složek zcela nedůsledně zkoumal povahu podkladů sloužících pro výplatu odměn. Svě závěry aplikoval bez rozlišení na všechny typy odměn poskytovaných žalobkyní, a to v rozporu se skutkovým stavem věci. Žalobkyně v zásadě poskytuje dva druhy odměn. Prvními jsou takové, které jsou poskytovány v závislosti na splnění určitých měřitelných cílů (typicky bonus vázaný na zvýšení obrátkovosti zásob nebo plnění nákladovosti). Výplata těchto odměn nepodléhá jakémukoliv uvážení žalobkyně. Druhým typem odměn jsou takové, jejichž poskytnutí je sice podmíněno určitými procedurálními kroky, ale ani těmito kroky nelze přikládat konstitutivní charakter. S poukazem na relevantní judikaturu pracovněprávního senátu Nejvyššího soudu proto nemůže obstát závěr krajského soudu, že se v případě odměn, které jsou pouze formálně stvrzovány příslušným vedoucím pracovníkem nebo orgánem, jedná o fakultativní, tedy nenárokové plnění. To vyplývá dle žalobkyně z konstantní judikatury Nejvyššího soudu – konkrétně z rozsudků ze dne 10. 5. 2011, sp. zn. 21

Cdo 810/2010 (dostupný na www.nsoud.cz), či ze dne 24. 8. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1486/2005 (dostupný na www.nsoud.cz), v nichž Nejvyšší soud vymezil kategorii tzv. „formálního stvrzení“, které má pouze deklaratorní význam a jeho uplatnění v rámci příslušného mzdového systému nemění nic na charakteru poskytovaných plnění, tj. na tom, že se jedná o plnění nároková. Toto předpokládá, že jsou pobídkové předpoklady vzniku nároku na odměnu stanoveny naprosto konkrétně a podle objektivně měřitelných a jednoznačně určených cílů s konkrétní odměnou, a tak tomu bylo právě v projednávané věci. Žalobkyně má tudíž za to, že roční odměny, které poskytuje svým zaměstnancům, zcela jednoznačně spadají do kategorie nárokových odměn mzdy. Právní nárok na tuto složku mzdy vznikl zaměstnancům již splněním sledovaných kritérií a nikoliv až formálním stvrzením těchto skutečností.

Dle žalobkyně krajský soud nesprávně posoudil i otázku oprávněnosti jejího požadavku na rozpuštění dohadné položky pasivní tvořené do nákladů v roce 2006 v nákladech za rok 2007. Za vadný označila i závěr krajského soudu, že nesprávně vytvořila dohadnou položku na nevyčerpanou dovolenou, na kterou vznikl nárok v roce 2007, a která je daňově uznatelným nákladem roku 2007. Podstatné pro posouzení této otázky je stav, kdy někteří zaměstnanci v roce 2007 nevyčerпали řádnou dovolenou. Na dohadných účtech pasivních se účtuje také o náhradě na nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok a bude-li proplacena v příštím účetním období. V tomto směru má za nesprávný názor krajského soudu, že na dohadných položkách lze o náhradě na nevyčerpanou dovolenou účtovat pouze v případě proplacení této náhrady v příštím roce. Výklad podaný krajským soudem v této otázce označila za nepřiměřeně restriktivní a svědčící o nepochopení ekonomické funkce dohadných položek.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil nesouhlas se žalobkyní v tom, že nárok na odměnu vzniká pouhým splněním stanovených kritérií (předpokladů), a že přiznání odměn, které upravuje Kolektivní smlouva, její dodatek a Vnitřní mzdový předpis, je pouze formální postup. Pokud nárok na odměnu nevznikne do sestavení účetní závěrky, jedná se o účetní případ následujícího účetního období, tj. období, ve kterém vznikne nárok. Nesouhlasil ani se závěrem, že výpočet některých odměn (např. Prémie pracovníků technické podpory, odboru Měření detail) je koncipován jako pouhý aritmetický výpočet a nepodléhá jakémukoliv uvážení žalobkyně, a to proto, že z bodu 2.6.3 Vnitřního mzdového předpisu, který je přílohou č. 4 dodatku č. 1 Kolektivní smlouvy vyplývá, že čtvrtletní prémie nebyly součástí mzdy. Z příkazu Generálního ředitele ČME PRGR 0008r00, je zřejmé, že generální ředitel stanovil premiové ukazatele jednotlivým odborům a oddělením (včetně premii pracovníků). Hodnocení stanovených ukazatelů bylo provedeno za celé odbory a oddělení s tím, že způsob rozdělení kolektivní prémie mezi jednotlivé zaměstnance byl stanoven ve vnitřním předpisu. Z Vnitřního mzdového předpisu pak vyplývá, že výsledná částka premii za celé odbory a oddělení se dělila mezi zaměstnance tak, že část (50 % premii) byla na uvážení vedoucího odboru či oddělení, který přihlížel k podílu jednotlivých zaměstnanců na splnění ukazatelů, a zpracovaný návrh premii vedoucím odboru či oddělení následně podléhal schválení příslušným ředitelem. Výpočet konkrétním zaměstnancům tak dle žalovaného nebyl věcí pouhého

aritmetického výpočtu, ale příslušný nárok na prémii vznikl až schválením návrhu prémie ředitelem.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti dne 7. 6. 2012 rozsudkem čj. 7 Afs 16/2012-40 tak, že shora citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v něm ohledně sporu o okamžik vzniku nároku zaměstnanců na odměnu a tím i současně závazku stěžovatelky z pracovněprávních vztahů, jehož přesná výše nebyla ke dni 31. 12. 2007, resp. ke dni účetní závěrky přesně známa (což je znakem dohadných položek), uzavřel, že závěr krajského soudu o tom, že nárok na veškeré žalobkyní vyplacené odměny vznikl až v roce 2008, je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu, že byl povinen posoudit zákonnost jednotlivých závěrů žalovaného, který deklaroval, že nárok zaměstnanců na jednotlivé odměny, prémii a bonusy vznikl až v roce 2008 a že byl povinen zabývat se jednotlivými kritérii, od nichž žalobkyně dovozuje vznik svého závazku k úhradě odměn již v roce 2007, resp. tím, na základě jakých konkrétních skutečností (rozhodných ukazatelů) vznikl ten který závazek žalobkyně k úhradě toho kterého druhu odměny, a k jakému termínu. Takto ovšem krajský soud nepostupoval a jednotlivými kritérii, od nichž by byly odměny a bonusy odvozeny, se konkrétně nezabýval. Uvedené platí dle Nejvyššího správního soudu tím spíše, pokud současně žalobkyně k podpoře svého názoru, že nárok na odměnu zaměstnanců a současně její právní povinnost (závazek) k úhradě odměny vznikly již v roce 2007, argumentovala civilistickou judikaturou – konkrétně rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 537/2004, 21 Cdo 1486/2005 a 21 Cdo 3488/2006. Z této judikatury totiž vyplývá, že je nutno rozlišovat mezi nárokovou a nenárokovou složkou mzdy. Při tom nárokovou složkou mzdy je taková odměna za práci, která je vázána na dosažení konkrétních, objektivně měřitelných a kvantifikovatelných cílů, kdy je zjištění výše této části mzdy (odměny) již jen věcí pouhého aritmetického výpočtu (např. % z hrubé mzdy). Jestliže jsou tyto předpoklady pro vznik nároku naplněny, je třeba posuzovat rozhodnutí příslušného vedoucího zaměstnance (odborného útvaru) o přiznání prémie jen jako formální stvrzení těchto předpokladů. Nikoliv však jako jediný reálný předpoklad. V tomto smyslu má takové rozhodnutí pouze deklaratorní význam. Oproti tomu pak nenárokovou složkou mzdy je taková odměna, která je vázána na zhodnocení dosažených pracovních výsledků na základě úvah příslušného nadřízeného vedoucího zaměstnance. Jeho rozhodnutí má v tomto smyslu konstitutivní význam. Z předestřené judikatury Nejvyššího soudu tedy vyplývá, že ne každé stvrzení odměny znamená automaticky, že je tato odměna fakultativní (nenárokovou složkou mzdy). V tomto směru pak žalobkyně tvrdila, že kritéria pro jí poskytované odměny jsou právě konkrétní, kvantifikovaná a objektivně měřitelná kritéria, tedy taková, kdy následující úkon vedoucího zaměstnance má pouze deklaratorní charakter. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že pro posouzení okamžiku vzniku nároku zaměstnance na odměnu a tím i závazku žalobkyně k její úhradě není určující jen prostý souhlas či rozhodnutí nadřízeného zaměstnance, ale právě charakter tohoto rozhodnutí (opatření). Tento charakter však lze zjistit jen posouzením kritérií, na která byla ta která odměna vázána, a to ať již jsou obsaženy v individuální smlouvě, manažerské smlouvě, kolektivní smlouvě či interním předpisu zaměstnavatele (mzdovém předpisu žalobkyně). Proto bylo na krajském soudu,

aby u jednotlivých druhů odměn nejprve posoudil veškerá kritéria, na jejichž naplnění bylo poskytnutí těch kterých odměn vázáno, a teprve poté vyslovil názor, zda je následný souhlas - rozhodnutí zaměstnavatele o odměně konstitutivní nebo deklaratorní. V tomto směru není rozhodné, zda k souhlasu či rozhodnutí o odměnách dojde až po uzavření účetních knih a sestavení závěrky za rok 2007. Dle Nejvyššího správního soudu nelze při posuzování okamžiku vzniku nároku na odměnu a jejího zaúčtování na dohadné položky pasivní, pominout ani okolnost, že v případě odměny generálního ředitele podle manažerské smlouvy, tomuto měla být již v průběhu roku 2007 vyplácena záloha na roční odměnu, která pak měla být následně v roce 2008 vyúčtována.

Nejvyšší správní soud naopak nepřisvědčil žalobkyni v tom, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný nebo věcně nesprávný, pokud jde o jeho závěry ohledně dohadných položek pasivních na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců za rok 2007. Nejvyšší správní soud neshledal, že by podaný výklad krajského soudu byl extenzivní. Pokud České účetní standardy stanoví v bodě 3.11.7, že na příslušném účtu vykazovaném v položkách: „B.II.8 Dohadné účty pasivní“ nebo „B.III.10 Dohadné účty pasivní“ se účtuje i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle zvláštních právních předpisů, bude-li proplacena v příštím účetním období, nelze dovodit nic jiného, než to, že se zde účtují jen ty položky náhrad za nevyčerpanou dovolenou (nikoliv za čerpanou v následujícím roce), které budou skutečně proplaceny v příštím účetním období (např. jako náhrada za nevyčerpanou dovolenou za rok 2007 u zaměstnanců, kteří u žalobkyně ke dni 31. 12. 2007 ukončili pracovní poměr, což je skutečnost zakládající povinnost poskytnout takovému zaměstnanci náhradu za nevyčerpanou dovolenou za rok 2007 – srov. § 222 odst. 2 zákoníku práce). Jen takovou náhradu je totiž možno zaúčtovat jako dohadnou položku pasivní. Vzhledem k tomu, že ke stejnému závěru došel i krajský soud, není zde důvodu, aby v tomto rozsahu Nejvyšší správní soud považoval vyslovený názor za nesprávný.

Krajský soud po zrušení jeho rozhodnutí Nejvyšším správním soudem pokračoval v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání v souladu s jeho ustanovením § 51 odst. 1, a ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 cit. zákona vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí dospěl k následujícím závěrům.

Předmětem sporu mezi účastníky bylo posouzení otázky správnosti zaúčtování dohadných položek na nevyčerpanou dovolenou a na odměny, bonusy a prémie za výsledky předešlého období. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že si žalobkyně do daňově uznatelných nákladů roku 2007 zahrnula nesprávně dohadné položky na v roce 2007 nevybranou, ale v roce 2008 čerpanou dovolenou, a dohadné položky na odměny za výkonnost, na doplatky odměn ke smluvním mzdám, na odměny Top pracovníkům, na NTZ bonusy, na odměny projekt zákazník MO, na prémie za IV. čtvrtletí 2007 a na mimořádné odměny za rok 2007. Tyto částky jí proto byly vyloučeny z daňově uznatelných nákladů pro rok 2007, a to z toho důvodu, že podle správce daně i žalovaného tyto účetní případy nenastaly

ve zdaňovacím období roku 2007, ale až v roce 2008, a proto o nich nemohlo být účtováno na dohadný účet pasivní. Naproti tomu žalobkyně namítala, že o všech zmíněných položkách účtovala do daňově uznatelných nákladů roku 2007 v souladu s požadavky účetních předpisů i zákona o daních z příjmů.

Krajský soud při posouzení věci vycházel z ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá, že základem daně z příjmů 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. Podle odst. 2 stejného ustanovení se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku. Podle odst. 10 téhož ustanovení se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu (kterým je zákon o účetnictví). Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účtují účetní jednotky o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí; není-li možné tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Řádná účetní závěrka se přitom dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o účetnictví sestavuje k poslednímu dni účetního období. Ustanovení § 36 odst. 1 zákona o účetnictví stanoví, že za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami ministerstvo podle tohoto zákona zajišťuje tvorbu a vydávání ČÚS. Jejich použití účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách. Dle ČÚS č. 017 (Zúčtovací vztahy), bodu 3.11. se v účtové skupině 38 (Přechodné účty aktiv a pasiv) účtuje o přechodných účtech aktiv a pasiv; na příslušných účtech se časově rozlišují náklady a výnosy v souvislosti s konkrétním titulem v určité známé výši, jakož i v dohadné výši v souvislosti s konkrétním titulem, a sice mezi dvěma nebo více za sebou jdoucími účetními obdobími. Bod 3.11.7. pak stanoví, že na příslušném účtu vykazovaném v položkách rozvahy "B.II.8. Dohadné účty pasivní" nebo "B.III.10. Dohadné účty pasivní" se účtují dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, například nevyfakturované dodávky. Účtují se sem nákladové položky, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného nákladového účtu. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce, i poměrná část silniční daně při účtování v hospodářském roce. Z uvedeného tak vyplývá, že na dohadný účet pasivní lze účtovat náklady související s plněním, které již bylo ve zdaňovacím období poskytnuto, není sporu o něm, ani o vynaložených nákladech na něj, ale dosud není k dispozici doklad, který by zaúčtování této položky jako daňově uznatelného výdaje umožňoval.

Ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 16/2012-40 vyplývá, že pokud jde o dohadnou položku na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců žalobkyně za rok 2007, Nejvyšší správní soud závěru krajského soudu přisvědčil. Krajský soud proto k otázce tvorby dohadné položky na dovolenou, kterou zaměstnanci žalobkyně nevyčerpali v roce 2007, ale v roce následujícím, uvádí

stejně jako ve svém předchozím rozsudku následující: Podmínky pro čerpání dovolené upravuje zákoník práce tak, že dobu čerpání dovolené určuje zaměstnavatel tím způsobem, aby zaměstnanec mohl dovolenou vyčerpat zpravidla vcelku a do konce kalendářního roku, ve kterém právo na dovolenou vzniklo. Zaměstnanci za dobu čerpání dovolené přísluší náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku. Pokud jde o nevyčerpanou dovolenou, přísluší zaměstnanci náhrada mzdy nebo platu za 4 týdny nevyčerpané dovolené pouze v případě skončení pracovního poměru nebo za tu část nevyčerpané dovolené přesahující 4 týdny i v případě, že zaměstnanec nemohl tuto dovolenou vyčerpat do konce příštího kalendářního roku. Vznikne-li zaměstnanci právo na náhradu mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou nebo její část, tato náhrada přísluší ve výši průměrného výdělku (k tomu srov. § 217, § 218 a § 222 zákoníku práce). ČÚS č. 017 v bodě 3.11.7. stanoví, že na příslušném účtu vykazovaném v položkách rozvahy "B.II.8. Dohadné účty pasivní" nebo "B.III.10. Dohadné účty pasivní" se účtují dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, například nevyfakturované dodávky. Účtují se sem nákladové položky, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného nákladového účtu. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce, i poměrná část silniční daně při účtování v hospodářském roce.

Žalobkyně namítala, že žalovaný v rozporu s textem ČÚS uvedl slovní spojení "nevybraná dovolená" namísto "nevyčerpaná dovolená". K tomu lze pouze připomenout, že znění ČÚS obsahovalo do 30. 12. 2007 pojem "nevybraná dovolená" a následně, bezesporu v návaznosti na pojmosloví používané v novém zákoníku práce účinném od 1. 1. 2007, došlo ke změně v tom, že začal nadále užívat pojem "nevyčerpaná dovolená" s odkazem na zákoník práce č. 262/2006 Sb. Krajský soud přitom nespatřuje z jazykového hlediska mezi těmito oběma pojmy významový rozdíl. Ze znění předposlední věty bodu 3.7.11 ČÚS 017 je přitom zřejmé, že o dohadné položce pasivní na nevybranou (nyní na nevyčerpanou) dovolenou lze účtovat v případě jejího proplacení v příštím roce. Dle krajského soudu přitom již samotné slovní spojení nevybrané (nevyčerpané) dovolené s jejím "proplacením" znamená, že nebyla a již nebude čerpána, protože již být čerpána nemůže (např. z důvodu ukončení pracovního poměru, z důvodu rodičovské dovolené apod.) a pouze v takovém případě lze účtovat o dohadné položce pasivní.

Dále se krajský soud zabýval dohadnými položkami na odměny, bonusy a prémie, a to tak, jak mu uložil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Ten zejména akcentoval, že pro posouzení okamžiku vzniku nároku zaměstnance na odměnu není určující jen prostý souhlas či rozhodnutí nadřízeného zaměstnance, ale charakter tohoto rozhodnutí. Jen na základě posouzení kritérií, na která byla konkrétní odměna vázána, je možné určit, zda je následný souhlas, resp. rozhodnutí zaměstnavatele o odměně konstitutivní nebo deklaratorní povahy. Přitom zdůraznil, že není rozhodné, zda k souhlasu či rozhodnutí o odměnách dojde až po uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky za rok 2007. Pokud krajský soud ve svém předchozím rozsudku poukazoval mimo jiné na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 35/2010-106, ve kterém tento soud vyslovil názor, že „pokud přiznání ročních odměn

automaticky nevyplývalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale též z hospodářského výsledku, záviselo na návrhu a schválení roční odměny nadřízenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem daňového subjektu, nebylo možné o těchto odměnách účtovat ve zdaňovacím období, za které tato složka mzdy náleží“, Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku naznačil, že nelze bez dalšího dovodit, že závazek žalobkyně k úhradě odměn svým zaměstnancům vznikl v této věci za stejných podmínek jako ve věci pod sp. zn. 8 Afs 35/2010, či zda nejde jen o právní názor ojedinělý. Uvedenou optikou proto krajský soud (na rozdíl od svého minulého rozsudku) nahlížel na jako již dále nerozhodnou na skutečnost, že k uzavěrce účetních knih došlo v nyní posuzovaném případě až dne 17. 1. 2008, že dne 25. 1. 2008 byla účetní závěrka sestavena a téhož dne ověřena auditorskou společností a že porada vedení dne 17. 3. 2008 projednala auditovanou účetní závěrku za rok 2007 s tím, že odměny za výkonnost pro rok 2007 je možné vyplatit s březnovou výplatou.

Krajský soud hodnotil jednotlivé druhy odměn, bonusů a prémie, a to zejména z pohledu „nárokovosti“ této složky mzdy ve smyslu civilistické judikatury (viz rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 537/2004, 21 Cdo 1486/2005 a 21 Cdo 3488/2006). Tzv. nároková složka mzdy představuje nárok zaměstnance, který je zaměstnavatel povinen v určené výši uspokojit, jestliže zaměstnanec splní stanovené předpoklady a podmínky. Tzv. nenároková složka mzdy poskytuje zaměstnanci nárok na stanovené plnění jen pokud o jejím přiznání a o její výši rozhodne zaměstnavatel, a to bez ohledu na splnění předpokladů a podmínek pro její poskytování nebo výši. Tzv. nenároková složka mzdy má bez rozhodnutí zaměstnavatele o jejím přiznání povahu pouze fakultativního plnění. Jestliže však zaměstnavatel vydá rozhodnutí o jejím přiznání a její výši, je povinen tuto složku mzdy poskytovat. Tato složka mzdy se v důsledku rozhodnutí zaměstnavatele o jejím přiznání a výši stává složkou nárokovou (obligatorní). Podle judikatury Nejvyššího soudu je v tomto směru třeba dále posuzovat charakter schválení výplaty odměny nadřízeným zaměstnancem. Závisí-li obdržení odměny na zhodnocení dosažených pracovních výsledků zaměstnance na základě úvahy příslušného nadřízeného vedoucího zaměstnance (a to i subjektivní), má takové rozhodnutí konstitutivní význam. Na druhou stranu mohou být předpoklady vzniku nároku na odměnu dány po stanovení naprosto konkrétních, objektivně měřitelných a kvantifikovatelných cílů. Stanovení konkrétní výše odměny zaměstnanci v případě jejich dosažení je pak jen věcí pouhého aritmetického výpočtu. Jestliže jsou reálné předpoklady pro vznik nároku na odměnu naplněny, rozhodnutí příslušného vedoucího zaměstnance o přiznání odměny je třeba posuzovat jen jako formální stvrzení těchto předpokladů a jde o rozhodnutí deklaratorní povahy.

Pokud jde o odměny za výkonnost, z kolektivní smlouvy pro rok 2007 a jejího dodatku č. 1, jehož přílohou je vnitřní mzdový předpis, vyplývá, že hodnocení výkonnosti společnosti se provádí s cílem motivace zaměstnanců ke zvýšenému úsilí na splnění některého z rozhodujících ukazatelů firmy. Za tím účelem vedení společnosti vyhlásí nejpozději do konce března ukazatel, jeho předpokládanou výši a algoritmus pro tvorbu prostředků na odměnu za hodnocení výkonnosti společnosti

při jeho zlepšeném plnění. Dále je zde stanoveno, že vyhodnocení plnění ukazatele a výpočet finančních prostředků na odměnu za hodnocení výkonnosti společnosti se provádí po uzavření hospodářských výsledků za účetní rok a jejich ověření externí auditorskou firmou. Rozdělení finančních prostředků vytvořených v závislosti na vyhlášeném algoritmu bude mezi zaměstnance provedeno na základě vyplacených prémie v průběhu příslušného kalendářního roku, ke kterému byl ukazatel vztahován; u zaměstnanců s manažerskou smlouvou nebo individuální smlouvou o mzdě na základě vyplacených manažerských odměn. Ve správním spise je dále založen Příkaz generálního ředitele (platný od 28. 3. 2007 a účinný od 1. 4. 2007), který nese název Vyhlášení ukazatele výkonnosti společnosti pro rok 2007. Účelem tohoto příkazu bylo vyhlášení ukazatele výkonnosti společnosti v návaznosti na vnitřní mzdový předpis bod 2.7. Za ukazatel pro hodnocení výkonnosti společnosti byl vyhlášený ukazatel „Upravený EBITDA podle IFRS“. Dále je v příkazu uvedena definice, způsob vyhodnocení a výpočet ukazatele, přičemž vyhodnocení plnění ukazatele se provádí porovnáním plánu a skutečnosti po uzavření hospodářských výsledků za účetní rok a jejich ověření auditorskou firmou. Z přehledu „Upravený EBITDA podle IFRS (v tis. Kč) je zřejmé, že porovnáním plánu roku 2007 se skutečností bylo dosaženo celkem 112%. Za splnění ukazatele se přitom dle příkazu považuje stav, kdy procento plnění plánu dosahuje hodnoty 100,1 a více procent.

Z uvedeného nutno dovodit, že poskytnutí odměn za výkonnost bylo vázáno na naplnění žalobkyní (jako zaměstnavatelem) stanovených kritérií. Tato kritéria pro jejich výpočet byla dána již předem a byla stanovena objektivně v závislosti na hospodářských výsledcích žalobkyně za rok 2007. Nárok na odměnu vznikl již splněním stanovených kritérií a schválení příslušnými osobami mělo s ohledem na způsob výpočtu výše odměny již jen deklaratorní význam, neboť nezávisel na subjektivní úvaze nebo vlastním hodnocení nadřízeného vedoucího pracovníka. Nebylo tedy ani rozhodné, že k souhlasu či rozhodnutí o těchto odměnách došlo až po uzavření účetních knih a sestavení závěrky za rok 2007. V tomto případě tedy šlo o nárokovou složku mzdy, přičemž skutečnost, že nárok na její vyplacení nastal až v roce 2008, po ukončení účetního auditu, je věcí nemající vliv na otázku oprávněnosti účtování závazku formou dohadné položky pasivní v roce 2007.

Pokud jde o doplatky odměn ke smluvním mzdám, šlo o doplatky odměn pro generálního ředitele dle manažerské smlouvy a pro ostatní vedoucí pracovníky dle smluv o individuálních podmínkách odměňování.

Z manažerské smlouvy uzavřené s generálním ředitelem je zřejmé, že vedoucímu zaměstnanci přísluší k základní mzdě roční odměna, která je závislá na plnění předem stanovených kritérií. Výše roční odměny je upravena samostatným dodatkem. Kritéria pro přiznání roční odměny a závislost výše roční odměny na plnění kritérií stanoví jednatelé společnosti s předchozím souhlasem dozorčí rady. Vyhodnocení plnění těchto kritérií a stanovení konečné výše roční odměny provedou jednatelé společnosti s předchozím souhlasem dozorčí rady po skončení kalendářního roku, vyhodnocení hospodářských výsledků hodnoceného období a po ověření roční účetní závěrky auditorem (zpravidla do konce dubna následujícího roku). Roční odměna je pak splatná do 30 dnů po vyhodnocení plnění kritérií.

V manažerské smlouvě byla upravena i tzv. vratná záloha na roční odměnu, a to tak, že bude vedoucímu zaměstnanci vyplácena každý kalendářní měsíc ve výši předpokládané roční odměny spolu s výplatou základní mzdy, avšak pokud se později ukáže, že nevznikl nárok na tuto odměnu vůbec nebo v nižší částce, vedoucí zaměstnanec musí částku vrátit. Z dodatku č. I. k manažerské smlouvě vyplývá, že základna pro určení roční odměny se stanoví v procentuelní výši ze stanovené roční základní mzdy, tj. ze součtu stanovených měsíčních základních mezd v příslušném kalendářním roce za dobu výkonu funkce. Z listiny „Jmenovité úkoly Generálního ředitele ČEZ Měření, s. r. o., pro rok 2007 – VYHODNOCENÍ“ vyplývá, jaké byly stanovené ukazatele (procentuelně vyjádřena i „váha“ ukazatele), plánovaný cíl, skutečnost a splnění. Návrh vyhodnocení úkolů generálního ředitele za rok 2007 pro vyplacení roční odměny byl předložen dozorčí radě žalobkyně dne 23. 5. 2008 a vyhodnocení je součástí zápisu č. 03/2008 z řádného zasedání dozorčí rady.

Ze smluv o individuálních podmínkách odměňování platných pro ostatní vedoucí pracovníky vyplývá, že k měsíční mzdě přísluší zaměstnanci roční odměna, která je závislá na plnění předem stanovených kritérií a výkonu zaměstnance v souladu se systémem hodnocení. Základní roční odměna je stanovena v procentuální výši ze stanovené roční základní mzdy. Kritéria pro přiznání roční odměny a závislost výše roční odměny na plnění jednotlivých kritérií stanoví zaměstnanci jeho vedoucí. Konečnou výši roční odměny stanoví zaměstnanci jeho vedoucí na základě vyhodnocení plnění stanovených kritérií a výkonu zaměstnance za příslušný kalendářní rok, a to nejpozději do 30. 4. následujícího roku. Na roční odměnu lze poskytnout v průběhu kalendářního roku zálohu, která je stejně jako u shora zmíněné manažerské smlouvy vratná. Doplatek ročních odměn pro tyto vedoucí pracovníky byl schválen generálním ředitelem dne 3. 4. 2008 (viz listina Doplatek ročních odměn 2007 ČEZ Měření se mzdou za 3/2008).

Z uvedeného je nutno dovodit, že odměny ke smluvním mzdám (resp. jejich doplatky) byly rovněž vázány na splnění předem stanovených kritérií. Tato kritéria pro jejich výpočet byla stanovena žalobkyní jako zaměstnavatelem objektivně a v průběhu příslušného roku bylo možno kritéria měnit jen se souhlasem zaměstnance (viz smlouva o individuálních podmínkách odměňování). Nárok na odměnu vznikl splněním stanovených kritérií a jestliže v roce 2008, po účetní závěrce, došlo ke schválení výplaty odměny, takové schválení bylo deklaratorní povahy. V okamžiku tohoto schvalování nebylo konstitutivně rozhodováno o tom, zda odměna bude vůbec vyplácena a na základě jakých ukazatelů či kritérií bude rozhodováno o její výši. Podle zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu rovněž není možno v daném případě pominout okolnost, že podle manažerské smlouvy (ale i smluv o individuálních podmínkách odměňování) byla již v průběhu roku 2007 vyplácena vratná záloha na roční odměnu, která pak měla být vyúčtována až následně v roce 2008. V tomto případě tedy šlo o nárokovou složku mzdy, přičemž skutečnost, že nárok na její vyplacení, resp. doplatek, nastal až v roce 2008 po ukončení účetního auditu, je věcí nemající vliv na otázku oprávněnosti účtování závazku formou dohadné položky pasivní v roce 2007.

Odměny top pracovníků upravuje vnitřní mzdový předpis v bodě 2.8.3. tak, že jde o odměny z fondu generálního ředitele/ředitele společnosti, které jsou vypláceny z rezervy tvořené v rámci mzdového systému a slouží k motivaci zaměstnanců při zajišťování nepředvídaných, mimořádných a složitých úkolů a prací zásadního významu a charakteru pro společnost, popř. k výplatě mimořádných odměn za týmovou práci. Výplatu i částku odměny schvaluje ředitel. K těmto odměnám je ve správním spise založena „soupiska pro zúčtování účelových a mimořádných odměn“. Z této soupisky vyplývá, že se jednalo o odměny pracovníkům, kteří byli vyhlášeni jako nejlepší pracovníci za rok 2007. Seznam nejlepších pracovníků s uvedenou výší odměn byl pořízen dne 28. 3. 2008. Ze zápisu z porady vedení ze dne 25. 3. 2008 č. 12/2008 tohoto zápisu pak vyplývá, že na této poradě byla kanceláři generálního ředitele předána fotodokumentace z vyhodnocení nejlepších pracovníků ČEZ Měření (bod 3 zápisu).

V případě těchto odměn je nutno konstatovat, že žalobkyně nepředložila žádné listiny (a ani v odvolání či žalobě žádné konkrétní listiny v tomto směru nespecifikuje), ze kterých by vyplývalo, že by tyto odměny (a jejich výše) byly stanoveny dopředu stanovenými pevnými ukazateli, tj. že by kriteria pro tyto odměny byla konkrétní, kvantifikovaná a objektivně měřitelná, tedy taková, aby následující úkon vedoucího zaměstnance měl pouze deklaratorní charakter. Na základě předložených listin je tedy nutno uzavřít, že v tomto případě se jedná o nenárokovou složku mzdy, o které jako o mimořádné odměně rozhodl generální ředitel v souladu s vnitřním mzdovým předpisem žalobkyně, tedy že vznik nároku na tuto odměnu a její výši závisel na úvaze a hodnocení vedoucího pracovníka žalobkyně (generálního ředitele). Toto schválení odměn tak mělo konstitutivní charakter a žalobkyně nedoložila, že by k němu došlo již v roce 2007. Proto je v tomto případě nutno uzavřít, že žalobkyně postupovala nesprávně, pokud o odměnách top pracovníkům účtovala formou dohadné položky pasivní do daňových nákladů roku 2007.

K vytvořené dohadné položce nazvané NTZ bonusy žalobkyně předložila kromě podkladu obsahující informaci o výši tvořené dohadné položky i e-mailovou korespondenci. Z ní je zřejmé, že dne 28. 1. 2008 zaslal vedoucí odboru Netechnické ztráty, generálnímu řediteli k odsouhlasení návrh rozdělení bonusů za prosinec 2007 a generální ředitel tento návrh dne 29. 1. 2008 schválil. NTZ bonusy pak byly příslušným zaměstnancům vyplaceny ve výplatě za měsíc leden 2008.

I v případě těchto bonusů je nutno konstatovat, že žalobkyně nepředložila žádné listiny (a ani v odvolání či žalobě žádné konkrétní listiny v tomto směru nespecifikuje), ze kterých by vyplývalo, že by tyto bonusy (a jejich výše) byly stanoveny dopředu pevnými ukazateli, tj. že by kriteria pro tyto odměny byla konkrétní, kvantifikovaná a objektivně měřitelná, tedy taková, aby následující úkon vedoucího zaměstnance měl pouze deklaratorní charakter. Na základě předložených listin je tedy nutno uzavřít, že v tomto případě se jedná o nenárokovou složku mzdy, o jejíž výši rozhodl generální ředitel, tedy že nárok na vznik bonusů a jejich výše závisely na úvaze a hodnocení vedoucího pracovníka žalobkyně (generálního ředitele). Toto schválení odměn tak mělo konstitutivní charakter a žalobkyně nedoložila, že by k němu došlo již v roce

2007. Proto je i v tomto případě nutno uzavřít, že žalobkyně postupovala nesprávně, pokud o NTZ bonusech účtovala formou dohadné položky pasivní do daňových nákladů roku 2007.

K dohadné položce na odměny za projekt zákazník MO žalobkyně předložila kromě podkladu s informací o výši tvořené dohadné položky i soupisky pro zúčtování účelových a mimořádných odměn. Z těchto soupisek vyplývá, že v období od 29. 1. 2008 do 31. 1. 2008 byly příslušnými pracovníky navrženy odměny za realizaci projektu a že odměny za projekt Optimalizace správy dat a za projekt Zákazník byly dne 31. 1. 2008 vedoucími pracovníky schváleny. Jestliže jde v tomto případě o mimořádné odměny z fondu generálního ředitele/ředitele společnosti dle vnitřního mzdového předpisu dle bodu 2.8.3, jak tyto odměny zařadil žalovaný (což žalobkyně nerozporovala), pak jde o odměny z fondu generálního ředitele/ředitele společnosti, které jsou vypláceny z rezervy tvořené v rámci mzdového systému a slouží k motivaci zaměstnanců při zajišťování nepředvídaných, mimořádných a složitých úkolů a prací zásadního významu a charakteru pro společnost, popř. k výplatě mimořádných odměn za týmovou práci. Vnitřní mzdový předpis stanoví, že výplatu i částku odměny schvaluje ředitel.

Z vnitřního mzdového předpisu žalobkyně tedy vyplývá, že nárok zaměstnanců na mimořádné odměny je podmíněn schválením odpovědného pracovníka, který v tomto případě odměny za projekt zákazník MO a jejich výši schválil až dne 31. 1. 2008. V případě těchto odměn žalobkyně nepředložila žádné listiny (a ani v odvolání či žalobě žádné konkrétní listiny v tomto směru nespecifikuje), ze kterých by vyplývalo, že by tyto odměny (a jejich výše) byly stanoveny dopředu pevnými ukazateli, tj. že by kriteria pro tyto odměny byla konkrétní, kvantifikovaná a objektivně měřitelná, tedy taková, aby následující úkon vedoucího zaměstnance měl pouze deklaratorní charakter. Na základě předložených listin je tedy nutno uzavřít, že v tomto případě se jedná o nenárokovou složku mzdy, o které jako o mimořádné odměně rozhodl vedoucí pracovník žalobkyně v souladu s vnitřním mzdovým předpisem, tedy že nárok na vznik této odměny a její výši závisel na úvaze a hodnocení vedoucího pracovníka žalobkyně. Toto schválení odměn tak mělo konstitutivní charakter a žalobkyně nedoložila, že by k němu došlo již v roce 2007. Proto je v tomto případě nutno uzavřít, že žalobkyně postupovala nesprávně, pokud o odměnách za projekt MO účtovala formou dohadné položky pasivní do daňových nákladů roku 2007.

Pokud jde o prémie za IV. čtvrtletí, z vnitřního mzdového předpisu žalobkyně vyplývá, že prémie jsou základním prostředkem pro zvýšení výkonnosti. Hodnocení výkonnosti jednotlivců nebo útvarů se provádí s cílem komplexně vyhodnotit splnění výkonnostních cílů, které jsou jim stanoveny. Tyto cíle jsou charakterizovány jedním až třemi ukazateli, které vážou přímo na jednotlivce nebo příslušný útvar a jejich splnění je zaměstnanci ovlivnitelné. Prémie je stanovena ve výši 30% z objemu tarifních mezd zaměstnance nebo skupiny zaměstnanců. Hodnocení výkonnosti jednotlivců nebo útvarů se provádí pomocí stanovených ukazatelů. Jako prémie období je stanoveno kalendářní čtvrtletí. Ukazatelé musí být vyhlášeny před začátkem prémie období a musí být s nimi seznámeni všichni zaměstnanci,

jejichž mzdu ovlivňují. Jsou stanoveny jeden až tři měřitelné ukazatele, resp. ukazatele typu splněno/nesplněno. Váha ukazatelů na celkovém objemu je stanovena podle jejich počtu, zpravidla rovnoměrně. V případě, že se jedná o kolektivní prémii, je zaměstnancům vyhlášena částka prémie. Výše premiové částky se stanoví tak, že objem tarifních mezd systemizovaných pracovních míst obsazených v premiovém období je vynásoben stanovenou procentní sazbou. Po skončení premiového období je provedeno vyhodnocení plnění ukazatelů. V případě, že ukazatel není splněn, není příslušná část prémie vázaná k tomuto ukazateli vyplacena. Vedoucí zaměstnanec je povinen seznámit jednotlivé zaměstnance se způsobem a důvody vyhodnocení ukazatelů. Vnitřní mzdový předpis stanoví i konkrétní procentuelní způsob rozdělení kolektivní prémie mezi zaměstnance. Stanovení výpočtu kolektivních prémie zaměstnanců žalobkyně pro rok 2007 stanovil Příkaz generálního ředitele identifikační č. ČME PRGR 0050r01, který stanovil rozpis ukazatelů pro hodnocení kolektivních prémie odborů a samostatných oddělení a způsob výpočtu prémie a v jeho příloze č. 1 stanovil jednotlivým odborům a oddělením premiové ukazatele a váhu kritéria v procentuelním vyjádření. Na tento příkaz navázal dne 1. 4. 2007 příkaz identifikační č. ČME PRGR 0008r00, jehož účelem, jak je stanoveno v úvodním ustanovení, bylo stanovení rozpisu ukazatelů pro hodnocení kolektivních prémie odborů a samostatných oddělení (oddělení Kancelář GŘ a oddělení Technická podpora) žalobkyně a způsob výpočtu prémie. Rovněž jeho přílohou č. 1 stanoví jednotlivým odborům a oddělením premiové ukazatele a váhu kritéria v procentuálním vyjádření.

V případě těchto prémie se jednalo o nárokovou složku mzdy, neboť kritéria pro jejich výpočet byla dána již předem a byla stanovena jedním až třemi ukazateli, které se vážou přímo na jednotlivce nebo příslušný útvar. Jmenovité úkoly byly uloženy před započítáním období, na které byly vypsány, a jejich vyhodnocení bylo prováděno dle nastavených ukazatelů. Nárok na prémii tak vznikl již splněním stanovených podmínek a jejich schválení příslušnými osobami mělo s ohledem na způsob výpočtu deklaratorní význam. Z předložených listin nelze vyvodit, že by nárok na vznik prémie a její výši závisel na subjektivní úvaze nebo vlastním hodnocení nadřízeného vedoucího pracovníka. Pak je v tomto směru nerozhodné (jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku), zda k souhlasu či rozhodnutí o prémiech dojde až po uzavření účetních knih a sestavení závěrky za rok 2007, tj. že k samotnému vyhodnocení splnění stanovených ukazatelů podle jednotlivých odborů a oddělení došlo až v průběhu měsíce ledna 2008 po uzavření účetních knih. V tomto případě proto lze přisvědčit postupu žalobkyně, která o prémiech za IV. čtvrtletí účtovala formou dohadné položky pasivní.

Mimořádné odměny upravuje vnitřní mzdový předpis žalobkyně v bodě 2.8.2 jako mimořádné odměny z fondu vedoucího zaměstnance, které lze vyplatit zaměstnancům za práce přesahující povinnosti vyplývající z jejich pracovní náplně (např. plnění úkolů za nemocné zaměstnance, zásluhy při likvidaci živelních pohrom, provedení mimořádného úklidu a pořádkových prací apod.). Bod 2.8.3. upravuje mimořádné odměny z fondu generálního ředitele/ředitele společnosti, které jsou vypláceny z rezervy tvořené v rámci mzdového systému a slouží k motivaci zaměstnanců při zajišťování nepředvídaných a složitých úkolů a prací zásadního

významu a charakteru pro společnost, popř. k výplatě mimořádných odměn za týmovou práci. Výplatu i částku odměny schvaluje ředitel. K těmto odměnám je ve správním spise založena soupiska pro zúčtování účelových a mimořádných odměn ze dne 30. 1. a 31. 1. 2008. Z těchto soupisek je zřejmé, z kterého fondu, kým, kdy a v jaké výši byly mimořádné odměny schváleny.

Z vnitřního mzdového předpisu žalobkyně tedy vyplývá, že nárok zaměstnanců na mimořádné odměny je podmíněn schválením odpovědného pracovníka. V případě těchto odměn žalobkyně nepředložila listiny (a ani v odvolání či žalobě žádné konkrétní důkazy v tomto směru nekonkretizuje), ze kterých by vyplývalo, že by tyto odměny (a jejich výše) byly stanoveny dopředu pevnými ukazateli, tj. že by (jak namítá) kriteria pro tyto odměny byla konkrétní, kvantifikovaná a objektivně měřitelná, tedy taková, aby následující úkon vedoucího zaměstnance měl pouze deklaratorní charakter. Na základě předložených listin je tedy nutno uzavřít, že v případě těchto mimořádných odměn se jedná o nenárokovou složku mzdy, o které jako o mimořádné odměně rozhodl vedoucí pracovník (příp. ředitel) žalobkyně v souladu s vnitřním mzdovým předpisem, tj. že nárok na vznik této odměny a její výši závisel na úvaze a hodnocení takového vedoucího pracovníka žalobkyně. Toto schválení odměn tak mělo konstitutivní charakter a z předložených soupisek je zřejmé, že z celkové částky mimořádných odměn ve výši 3.513.987,- Kč, byla ve dnech 30. a 31. 12. 2007 schválena částka odměn ve výši 190.000,- Kč a zbytek ve výši 3.323.987,- Kč byl schválen až v průběhu ledna 2008 (18., 29., 30. a 31. 1. 2008). Proto je nutno uzavřít, že žalobkyně neprokázala oprávněnost tvorby dohadné položky pasivní v měsíci prosinci 2007 na částku mimořádných odměn ve výši 3.323.987,- Kč, tj. v té části, která byla schválena příslušnou osobou až v roce 2008.

Pro úplnost dlužno dodat, že krajský soud se neztotožnil s ryze procesní námitkou žalobkyně, že by v posuzovaném případě došlo k vadě spočívající v porušení jejího práva vyplývajícího z ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) a f) ZSDP. Z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí je předně zcela zřejmé, že žalovaný nestavěl svoji argumentaci o doměření daně pouze na absenci účetního dokladu. Podklady pro účtování o dohadných položkách hodnotil mezi dalšími předloženými důkazní prostředky, přičemž konstatoval, že nejsou účetními doklady, které by obsahovaly průkazné účetní záznamy, neboť dle ustanovení § 11 zákona o účetnictví neobsahují veškeré náležitosti. Obdobně se však již vyjádřil i správce daně ve zprávě z kontroly, v níž opakovaně (v každé z pasáží týkající se toho kterého druhu odměny, bonusu či prémie) uvedl, že „daňový subjekt tak vyhotovil v měsíci prosinci 2007 účetní doklad v rozporu s ustanovením § 11 zákona o účetnictví, neboť v měsíci prosinci 2007 nedošlo k uskutečnění účetního případu“. Nedošlo tedy ke změně argumentace, ke které by bylo žalobkyni upřeno právo se vyjádřit se.

Vzhledem ke shora uvedenému krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě

zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč za řízení před krajským soudem a soudního poplatku ve výši 5.000,- Kč za řízení před Nejvyšším správním soudem. Dále jí přiznal náhradu nákladů právní služby poskytnuté daňovým poradcem za 2 úkony po 2.100,- Kč v řízení před krajským soudem (tj. převzetí a příprava zastoupení, sepsání žalobního návrhu) a paušální náhradu hotových výdajů po 300,- Kč za jeden úkon právní služby (§ 9 odst. 3 písm. f/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.).

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 19. prosince 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu