ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **DOPAZ s.r.o.**, se sídlem Vinohradská 1285/80, Brno, zast. JUDr. Michalem Filoušem, advokátem se sídlem Ostravská 501/16, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2022, čj. 5498/22/5200-11433-712946, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 11. 2024, čj. 29 Af 23/2022-66,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za roky 2016 a 2017. Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 6. 2020, čj. 3216197/20/3002-50521-708469, pak žalobkyni za zdaňovací období roku 2016 doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 381 080 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 476 216 Kč. Celková daňová povinnost činila 6 459 580 Kč. Za zdaňovací období roku 2017 jí dodatečným platebním výměrem z téhož dne, čj. 3216453/20/3002-50521-708469, doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 901 430 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 180 286 Kč. Za dané období celková daňová povinnost činila 5 774 570 Kč.

[2] V obou zdaňovacích obdobích žalobkyně v rozporu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (v nyní účinném znění jde o bod 11), nezvýšila výsledek hospodaření o výši neuhrazeného dluhu z titulu pohledávky objednatele P-D Refractories CZ a.s. (dnes RHI Magnesita Czech Republic a.s.). Dále neprokázala, že stabilizační odměny vyplacené zaměstnancům, o které nezvýšila výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů, představují nárokovou složku mzdy ve smyslu § 24 odst. 1 téhož zákona. Na základě § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů měla zvýšit také výsledek hospodaření za rok 2017 o výši nezrušené rezervy na opravu majetku ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, který v daném období prodala. Na řádku 300 daňového přiznání za rok 2017 pak také uvedla nesprávně vypočtenou výši slevy na dani podle § 35 odst. 1 téhož zákona. Proti rozhodnutím správce daně podala žalobkyně odvolání. Ta žalovaný shora uvedeným rozhodnutím zamítl a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Ztotožnil se se závěry žalovaného a v podrobnostech na jeho rozhodnutí odkázal. Žalovaný se řádně vypořádal s odvolacími námitkami, a to včetně otázky dvojího zdanění polhůtních závazků. Správce daně si řádně opatřil důkazy. Byť byly formální okolnosti vyžádání součinnosti třetí osoby problematické (opatření důkazu telefonickým dotazem na hlavního účetního objednatele), nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalobkyně byla totiž s touto skutečností seznámena v rámci projednání zprávy o daňové kontrole a v odvolacím řízení se proti tomuto postupu mohla bránit. Jednalo se navíc o důkazní prostředek, který již sama měla ve svém držení. K povinnosti žalobkyně zvýšit výsledek hospodaření o výši neuhrazeného dluhu krajský soud uvedl, že soukromoprávní dohoda mezi obchodními partnery nemůže překonat veřejnoprávní závazek pramenící ze zákona o daních z příjmů. Nepřisvědčil tak námitce žalobkyně, že v roce 2018 uzavřela ohledně neuhrazeného dluhu dohodu o narovnání, a proto o tento dluh nemusela zvyšovat výsledek hospodaření. Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že stabilizační odměny představují nárokovou složku mzdy. Interní směrnice, ze které nárok na stabilizační odměny vyplývá, totiž umožňuje jednateli určit výši výplaty a také danou prémii nepřiznat. Prémie jsou proto nenárokové a žalobkyně o ně měla zvýšit výsledek hospodaření. Na závěru o nenárokovosti stabilizačních odměn nemůže nic změnit ani skutečnost, zda žalobkyně tyto nástroje využívá. Pro daňovou uznatelnost je totiž rozhodující charakter dané složky mzdy. Krajský soud také dovodil, že žalobkyně měla do zdaňovacího období roku 2017 promítnout i zrušení rezervy ve výši 200 000 Kč na opravu nákladního automobilu, a to podle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, kterou rozděluje do čtyř částí. První se týká ročních stabilizačních prémií, druhá polhůtních závazků, třetí „nespravedlnosti správního a soudního procesu“ spočívající v nezákonně provedeném dokazování a čtvrtá nepřezkoumatelnosti pro nevypořádání žalobní námitky.

[5] Ke stabilizačním prémiím stěžovatelka především uvádí, že se jedná o nárokovou složku mzdy. Krajský soud podle ní provedl nesprávný výklad příslušného ustanovení interní směrnice. Z té sice vyplývá, že v individuálních případech jednatel rozhoduje o výši

prémie nebo případně o jejím nepřiznání, ale vznik nároku se váže na předpoklad tvorby zisku více než 15 000 000 Kč. V momentě překročení tohoto limitu vzniká nárok na stabilizační prémie a zaměstnanci se tohoto nároku dle judikatury Nejvyššího soudu mohou úspěšně domoci soudní cestou. Krajský soud okamžik vzniku nároku posoudil v rozporu s judikaturou (rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2012, čj. 7 Afs 16/2012-40, a ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 1/2012-58). Předem určený je i způsob výpočtu výše stabilizační prémie. Jednatel jej může změnit pouze co do obecného způsobu výpočtu jeho výše. Správce daně při daňové kontrole navíc v této otázce za roky 2016 a 2017 postupoval odlišně a nepředvídatelně oproti roku 2015. Stěžovatelka také ohledně stabilizačních prémií namítá nepřezkoumatelnost rozsudku (rozhodnutí žalovaného). Krajský soud i žalovaný se nedostatečně vypořádali s posouzením ročních stabilizačních prémií jako nenárokové složky mzdy. Směrnice byla vyložena nezákonně a tendenčně a zjištěná skutková podstata nemá oporu ve spisech. Krajský soud se pak také dostatečně nezabýval tím, že nárok nevzniká až stvrzením jednatele, nýbrž již splněním kritérií ve směrnici, a tím, že se zaměstnanci mohou nároku domoci soudní cestou.

[6] Nesprávně posoudil krajský soud i otázku polhůtních závazků. Pohledávka totiž byla mezi stěžovatelkou a objednatelem sporná, a to jak z hlediska výše, tak z hlediska momentu vzniku; pokud by závazek vůbec vznikl, šlo by z hlediska účetního o dohadnou položku pasivní. Tento spor byl vyřešen až prostřednictvím dohody o narovnání. Veřejnoprávní závazek nikdy nevznikl a argumentace soukromoprávní povahou sporu mezi stěžovatelkou a objednatelem není přiléhavá. Krajský soud postupoval při posuzování otázky polhůtních závazků v rozporu s judikaturou (rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016-43, a ze dne 13. 7. 2023, čj. 1 Afs 220/2021-88). Měl se zabývat tím, zda stěžovatelka zneužila (obešla) právo, měl přihlédnout k tomu, že stěžovatelka a objednatel nejednali ve shodě za účelem optimalizace daňové zátěže, a i k tomu, že se ani nejedná o propojené osoby. Měl se zabývat i dopadem do veřejného rozpočtu, ekonomicky racionálními důvody objednatele a okolnostmi obsahu závazku. Správní orgány a krajský soud vystavěly svou argumentaci na jimi určené a tvrzené splatnosti závazku, aniž by respektovaly judikaturu k polhůtním závazkům. Správní orgány a krajský soud také svá rozhodnutí v této otázce nedostatečně odůvodnily. Závěry žalovaného a krajského soudu jsou navíc rozporné; napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný.

[7] Stěžovatelka zpochybňuje i průběh dokazování. Z právní úpravy plyne, že správce daně si musí důkazní prostředek od třetích osob vyžádat. V tomto případě však důkazní prostředek vyžádala pracovnice správce daně telefonicky od hlavního účetního objednatele, a to navíc až po skončení dokazování. Takto získaný důkaz následně správce daně použil jako podklad pro vydání rozhodnutí. Námitku, která se dokazování týkala, krajský soud pominul. Tvrzení, podle kterého stěžovatelka mohla nezákonné opatření důkazu namítat v odvolacím řízení, je podle ní bagatelizací zákonných ustanovení. V odvolacím řízení se tak navíc stalo, avšak žalovaný námitky stěžovatelky ignoroval. Na výsledek daňového řízení pak tento důkaz sice vliv mít nemohl, avšak na výsledek odvolacího řízení měl vliv podstatný. Závěr v bodě 30 napadeného rozsudku, podle kterého objednatel evidoval doměřené polhůtní závazky, je nepřezkoumatelný, protože nelze seznat, z čeho jej krajský soud dovodil.

[8] Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný i proto, že nevypořádal zásadní žalobní námitku spočívající v tom, že v rozporu s § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních

z příjmů došlo ke dvojímu zdanění. Krajský soud se pouze ztotožnil s argumentací žalovaného. Takové posouzení však stěžovatelka považuje za zcela nedostačující a nepřezkoumatelné. S posouzením krajským soudem pak stěžovatelka také věcně nesouhlasí. Ze spisového materiálu je zřejmé, že ve zdaňovacím období 2018 stěžovatelka podrobila dani z příjmů všechny částky, které se týkaly polhůtních závazků. Stejně tak zrušení rezervy a 20 % stabilizačních prémií zúčtovaných v letech 2016 a 2017. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů není směřováno výhradně na určité zdaňovací období, narozdíl od § 23 odst. 1 téhož zákona.

[9] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí. Zopakoval, že stabilizační odměny nemohly být nárokovou složkou mzdy, neboť příslušná interní směrnice umožňuje jednateli rozhodnout o výši odměny. Jednatel také může rozhodnout o tom, že některým zaměstnancům stabilizační odměnu nepřizná. K námitkám týkajícím se polhůtního závazku žalovaný uvedl, že uzavření dohody o narovnání nemohlo vyloučit vznik závazku vzniklého v důsledku aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů. Daňový závazek z ujednání týkajícího se polhůtního závazku totiž vznikl dříve, než došlo mezi stěžovatelkou a objednatelem k tvrzenému narovnání vztahů. Pozdější soukromoprávní ujednání nemůže změnit veřejnoprávní daňový závazek, který vznikl před ním. Žalovaný též shrnul, že v řízení postupoval v souladu s právními předpisy, řádně a dostatečně zjistil skutkový stav, jakož se i vypořádal se všemi okolnostmi. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, neboť z něj jasně vyplývá, jak soud rozhodl a proč považoval (z pohledu stěžovatelky) stěžejní námitku za nedůvodnou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.1 Nepřípustné kasační námitky

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností jednotlivých kasačních námitek. Kasační stížnost lze totiž podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost podaná z jiných důvodů je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka musí reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které soud v napadeném rozsudku uvedl, nesprávné. Musí tedy vylíčit, kterých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl soud vůči ní dopustit v procesu vydání rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2023, čj. 6 As 358/2021-38, bod 11). Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedla v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS; ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43; nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36, body 10–14). Kasační argumentace je nepřípustná také tehdy, když se míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu, nebo pokud jde o námitky nové, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohla (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, čj. 8 As 224/2023-64, body 25 až 32).

[11] Stejně tak je třeba připomenout požadavek, podle něhož má-li určitá argumentace vůbec představovat kasační námitku, musí být dostatečně konkrétní (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2023, čj. 8 As 163/2021-59 či usnesení NSS ze dne 25. 8. 2023, čj. 8 As 5/2022-44).

III.1.a Stabilizační prémie

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti argumentuje mimo jiné tím, že správce daně posuzoval otázku stabilizačních prémií oproti roku 2015 odlišně a nepředvídatelně. Jedná se však o tvrzení, které neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla, a nejde tak v souladu se shora uvedeným o přípustnou kasační námitku. Nad rámec toho pak Nejvyšší správní soud podotýká, že sama stěžovatelka v žalobě zmiňuje, že „*v roce 2016 byla doplněna směrnice a ve srovnání s rokem 2015 se změnil i způsob výplaty nároku stabilizačních prémií*".

III.1.b Polhůtní závazky

[13] Další část kasační argumentace, která nemůže být přípustná, se týká zdanění polhůtních závazků. Stěžovatelka uvádí, že mezi ní a objednatelem ohledně závazků existoval spor, a že objednatel evidoval částky v jiné výši než ona. Cituje také konkrétní ustanovení dohody o narovnání, podle kterého bylo mezi nimi sporné, zda objednateli vznikl nárok na bonus. Stěžovatelka však netvrdí, proč by tento spor měl být relevantní. Žalovaný totiž jasně uvedl, že stěžovatelka o závazku účtovala ve zcela konkrétní výši (bod 55 napadeného rozhodnutí). Krajský soud pak v návaznosti na to nepovažoval za rozhodné, že se představa obou stran o konečné výši bonusu lišila (viz bod 30 napadeného rozsudku). Na to však stěžovatelka nijak konkrétněji nereaguje. Pouze opakuje tvrzení o sporu mezi ní a objednatelem a jen hypoteticky zmiňuje, že případný její závazek by z hlediska účetního představoval dohadnou položku pasivní, aniž by však v tomto ohledu reagovala na východiska žalovaného ohledně provedeného zaúčtování. Nejedná se tedy ani v tomto směru o přípustnou námitku.

[14] Podle stěžovatelky si také až do uzavření dohody o narovnání s objednatelem navzájem neodsouhlasili okamžik vzniku nároku, výši svých závazků (pohledávek) a okamžik jejich splatnosti. Krajský soud však (ve shodě s žalovaným) v bodě 30 napadeného rozsudku jasně uzavřel, že na základě smlouvy mezi stěžovatelkou a objednatelem z roku 2008 vznikl objednateli nárok na platbu za jednotlivé roky. V letech 2016 a 2017 pak uplynulo 36 měsíců od splatnosti sjednaného bonusu za roky 2012 a 2013. Argumentace stěžovatelky je tak i v tomto případě pouze opakovanou žalobní argumentací. Nerozporuje konkrétněji relevanci smlouvy (případně její samotnou účinnost), ani údajů ze svého účetnictví (případně jejich správnost). Ani v tomto případě se tak ve smyslu shora citované judikatury nejedná o přípustnou kasační námitku.

[15] O přípustnou kasační námitku pak nejde ani v případě argumentace, podle níž krajský soud a správní orgány argumentují soukromoprávní povahou sporu nepřiléhavě, respektive že nepřiléhavě tvrdí, že soukromoprávní dohoda nemůže překonat veřejnoprávní závazek. Stěžovatelka totiž uvedené nijak nerozvíjí a její tvrzení zůstávají pouze v obecné rovině. Tvrzení, že správní orgán stanovil den vzniku veřejnoprávního závazku libovolně, se pak míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Ten ve shodě s žalovaným za klíčovou pro vznik veřejnoprávního závazku považoval právě dobu uplynutí 36 měsíců od splatnosti. S tím § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů spojuje zvýšení výsledku hospodaření.

Splatnost pak dovozoval právě ze smlouvy mezi stěžovatelkou a objednatelem (viz bod 30 napadeného rozsudku).

[16] Argumentace stěžovatelky, která směřuje vůči právnímu posouzení otázky polhůtních závazků, je tedy ve světle shora označené judikatury nepřípustná. Nejvyšší správní soud se tak ve vztahu k této části kasační argumentace mohl zabývat pouze namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu (viz níže).

III.1.c Průběh dokazování

[17] Nepřípustná je i část kasační argumentace, podle níž správce daně nezákonně provedl dokazování. Správce daně si podle stěžovatelky musí důkazní prostředek od třetích osob vyžádat, avšak v tomto případě důkazní prostředek (daňový doklad ze dne 28. 12. 2018 o odměně podle dohody o narovnání) vyžádala pracovnice správce daně telefonicky od hlavního účetního objednatele, a to navíc až po skončení dokazování.

[18] Nejvyšší správní soud v prvé řadě upozorňuje, že k jádru této části argumentace stěžovatelky se vyjádřil již krajský soud (body 28 a 29 rozsudku). Ten uvedl, že stěžovatelka byla v rámci projednání zprávy o daňové kontrole s opatřením důkazního prostředku seznámena. Mohla poté proti opatření a hodnocení důkazních prostředků brojit po celou dobu odvolacího řízení a uplatňovat tak svá procesní práva. Formální okolnosti vyžádání důkazního prostředku sice označil krajský soud za „problematické“, avšak uzavřel, že tyto okolnosti nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Ze spisového materiálu totiž vyplynulo, že správce daně pouze doplnil spisový materiál o důkazní prostředek, který již stěžovatelka ve svém držení měla a jehož hodnocení obsahoval i výsledek kontrolního zjištění. V této fázi daňového řízení ještě nedošlo k definitivnímu rozhodnutí o výsledné dani. Ostatně skutečnost, že opatřený důkazní prostředek nemohl mít vliv na výsledek daňové kontroly, připustila i sama stěžovatelka v replice k vyjádření k žalobě. Krajský soud tedy vyložil, proč uvedený postup nezasáhl do práv stěžovatelky a proč nemohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Zmíněná kasační argumentace je pak pouze opakováním argumentace žalobní, a není tak přípustnou kasační námitkou.

[19] Stěžovatelka nad rámec opakované argumentace reaguje na názor krajského soudu, podle kterého opatřený důkazní prostředek nemohl mít vliv na výsledek daňové kontroly. Činí tak však pouze obecně. Tvrdí, že dodatečné opatření důkazu sice nemohlo mít na výsledek daňové kontroly vliv, ale na výsledek odvolacího řízení to mělo mít vliv podstatný. Neuvádí však, jakým způsobem to mít vliv mělo. Daná tvrzení stěžovatelky proto pro svoji obecnost nemohou představovat projednatelný kasační bod.

III.2 Námitky nepřezkoumatelnosti

[20] Z přípustných námitek se Nejvyšší správní soud zabýval v prvé řadě námitkami podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které směřují vůči nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. S ohledem na kasační argumentaci stěžovatelky, která nepřezkoumatelnost namítá i ve vztahu k rozhodnutí žalovaného (s jehož argumentací se krajský soud ztotožnil), je pak nutno zmínit, že nepřezkoumatelným může být i rozsudek, který přezkoumá nepřezkoumatelné rozhodnutí správního orgánu (např. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91). Skutečnost, že se krajský soud do velké míry ztotožní se závěry a úvahami žalovaného správního orgánu či na ně v některých částech v souladu se

zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení odkáže, pokud se žalobní námitky shodují s odvolacími, však sama o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku založit nemůže (rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47). Uvedené samozřejmě platí za předpokladu, že samotné správní rozhodnutí je přezkoumatelné (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[21] Podle ustálené judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje mimo jiné takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost pak judikatura považuje mimo jiné takové soudní rozhodnutí, jehož odůvodnění je vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl (například rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25).

III.2.a Stabilizační prémie

[22] Stěžovatelka ve vztahu k otázce stabilizačních prémií namítá (vyjma dílčích otázek) obecně nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, resp. rozhodnutí žalovaného. V této souvislosti je třeba uvést, že otázce stabilizačních prémií se krajský soud věnoval v bodech 32 až 35 napadeného rozsudku. Byť jde o odůvodnění stručnější, jasně především vyložil, proč stabilizační prémie považuje za nenárokovou složku mzdy. V bodě 27 se také ztotožnil s argumentací žalovaného, což je přípustná reakce krajského soudu, jelikož se žalobní námitky v tomto okruhu shodovaly s odvolacími. Také žalovaný se vypořádal s námitkami, které se stabilizačních prémií týkaly, a to v bodech 68 až 89 napadeného rozhodnutí. V obecné rovině tedy není napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatelka nepřezkoumatelnost ve vztahu k otázce stabilizačních prémií spatřuje také v tom, že správní orgány a krajský soud vyložily směrnici nezákonně a tendenčně (tím podle ní byla zjištěna skutková podstata, která nemá oporu ve spisech). Tato námitka však ve skutečnosti značí nesouhlas s právním posouzením a nevypovídá o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného ani rozsudku krajského soudu.

[23] V souvislosti se stabilizačními prémiemi stěžovatelka vedle své obecnější argumentace uvádí také konkrétnější námitky nepřezkoumatelnosti. Odkazuje na rozsudky čj. 7 Afs 16/2012-40 a čj. 8 Afs 1/2012-58, a namítá, že se krajský soud nezabýval všemi otázkami, kterými se podle těchto rozsudků zabývat měl. Konkrétně uvádí, že se krajský soud nedostatečně zabýval okamžikem vzniku nároku a souvisejícího závazku stěžovatelky. Tuto nedostatečnost stěžovatelka spatřuje v tom, že krajský soud neposoudil důkladně deklaratorní charakter oprávnění jednatele, které vyplývá z interní směrnice. Ani tato námitka stěžovatelky však není důvodná. Krajský soud se charakterem oprávnění jednatele zabýval v bodech 34 a 35 napadeného rozsudku. Stěžovatelka s názorem krajského soudu nesouhlasí, avšak to není důvod nepřezkoumatelnosti.

[24] Podle stěžovatelky se také krajský soud nezabýval tím, že nárok na stabilizační prémie vzniká již splněním kritérií ve směrnici, a že se zaměstnanci mohou nároku domoci

soudní cestou. Krajský soud se však vznikem nároku na odměnu zabýval, a to v bodech 34 a 35 napadeného rozsudku. Jistě si lze představit, že se danou otázkou (a jejími dílčími aspekty) mohl krajský soud v návaznosti na uplatněné žalobní námitky zabývat podrobněji (v důsledku čehož by třeba došlo k rozptýlení některých pochybností, které stěžovatelka nyní v kasační stížnosti vznáší). Podstata závěrů krajského soudu je však zřejmá (věcně zastává opačný názor než stěžovatelka). Možnost domoci se nároku soudní cestou sice krajský soud výslovně nezmínil, ale možnost uplatnit své subjektivní právo, tj. domáhat se právní ochrany jeho realizace, vyplývá již ze samotné podstaty právního pojmu *nárok*. Nelze ostatně přehlédnout, že stěžovatelka v tomto směru takto konkrétně formulovanou argumentaci uplatnila až v kasační stížnosti. I tato část argumentace stěžovatelky tedy vypovídá spíše o nesouhlasu s věcným vypořádáním jejích námitek než o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

III.2.b Polhůtní závazky

[25] Nepřezkoumatelný je napadený rozsudek podle stěžovatelky také ve vztahu k posouzení polhůtních závazků. Stěžovatelka namítá, že si krajský soud a žalovaný ve svých závěrech v tomto směru odporují. Podle ní žalovaný uvedl, že daňová povinnost není založena účtováním třetího subjektu, zatímco krajský soud své rozhodnutí v otázce polhůtních závazků odůvodnil tím, že objednatel vůči stěžovatelce evidoval pohledávky. Nejvyšší správní soud k tomu především uvádí, že stěžovatelka reaguje na vyjádření žalovaného k žalobě, které krajský soud reprodukoval v bodě 14 napadeného rozsudku. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný v bodě 61 nejprve konstatoval, že objednatel vůči stěžovatelce evidoval pohledávky, a rozdíl v jejich výši svědčí o tom, že si oba daňové subjekty k rozvahovým dnům jednotlivých období své závazky a pohledávky vzájemně neodsouhlasily. Následně však argumentaci stěžovatelky, podle níž objednatel o pohledávkách neúčtoval, označil za zavádějící a irelevantní, neboť objednatel takové tvrzení nepotvrdil a tyto skutečnosti ani nebyly předmětem daňové kontroly. Tyto závěry nejsou s rozsudkem krajského soudu v rozporu. Krajský soud se s nimi ztotožnil, pouze je shrnul z pohledu evidence pohledávek u objednatele. Již v bodě 27 napadeného rozsudku krajský soud odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, z něhož plyne, že konkrétní částky neuhrazených dluhů vyplývají především z účetnictví samotné stěžovatelky, zejména z inventarizace účtu 383 a z interních účetních dokladů. Nepřezkoumatelnost proto nezpůsobuje ani zmínka v bodě 30 napadeného rozsudku, podle které objednatel evidoval vůči stěžovatelce pohledávky. Totéž tvrzení obsahuje také bod 61 napadeného rozhodnutí, který se odkazuje na důkazní prostředky, které byly zmíněny v příslušné části rozhodnutí (mimo jiné tedy i objednatelovu výzvu k úhradě bonusů).

[26] Stěžovatelka také (obecně) uvádí, že odůvodnění rozhodnutí správních orgánů a krajského soudu v otázce polhůtních závazků není dostatečné. Ani této námitce však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Žalovaný se otázce polhůtních závazků věnoval v bodech 46 až 67 napadeného rozhodnutí. Uvedl mimo jiné, že z účetnictví stěžovatelky vyplývají zcela konkrétní částky neuhrazených dluhů vůči jejímu objednateli za roky 2011 až 2017. Jejich splatnost je pak dána účinnou smlouvou. Tvrzený dlouholetý spor o dané bonusy zůstal pouze v rovině tvrzení. Spor pak vyplývá až z výzvy k úhradě ze strany objednatele v roce 2018 a následné dohody o narovnání, tedy v roce, který se nevztahuje na kontrolovaná období. Co se pak týče krajského soudu, ten v bodě 27 napadeného rozsudku odkázal na rozhodnutí žalovaného a nad rámec se ještě v bodech 30 a 31 polhůtním závazkům také sám

věnoval. Taková reakce je v situaci, kdy se odvolací námitky do značné míry shodují s žalobními, přípustná.

[27] Dále stěžovatelka v souvislosti s nepřezkoumatelností ve vztahu k polhůtním závazkům tvrdí, že krajský soud nezohlednil podmínky, které na odůvodnění v této otázce kladou rozsudky čj. 4 Afs 137/2016-43 a čj. 1 Afs 220/2021-88. Tento odkaz však není příléhavý. Rozsudek čj. 4 Afs 137/2016-43 se týkal umělého odkladu splatnosti mezi spojenými osobami a s tím souvisejícím podezřením na zneužití práva. Taktéž rozsudek čj. 1 Afs 220/2021-88 se týkal zneužití práva v případě spojených osob. Ty si splatnost závazků odložily na neurčito a věřitel tak nezahrnul podstatnou část ceny z prodeje podniku mezi své daňové příjmy zvyšující základ daně. Jedná se tedy o skutkově jiné situace než v nyní projednávané věci. Zde proto nedává smysl požadavek, aby se krajský soud (případně žalovaný) musel v rámci svého odůvodnění zabývat aspekty jako je ekonomické a personální spojení osob, možné zneužití práva či vznik dopadu do veřejné rozpočtu a posunutím splatnosti závazku (ke kterému zde navíc ani nedošlo). Skutečnost, že se jimi nezabýval, tak nezpůsobuje nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

III.2.c Průběh dokazování

[28] Stěžovatelka také namítá, že krajský soud pominul žalobní námitku, která se týkala průběhu dokazování před správcem daně. Krajský soud se však touto otázkou zabýval (byť opět spíše stručněji), a to v bodech 28 a 29 napadeného rozsudku. Sama stěžovatelka pak formuluje nesouhlas s jeho argumentací. Byť názor krajského soudu stěžovatelka považuje za „zjevně od reality odtržený“, pouhý nesouhlas s ním nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje. Není ani pravda, že by se žalovaný nevypořádal se související námitkou v průběhu odvolacího řízení (viz body 64 až 66 napadeného rozhodnutí).

III.2.d Dvojí zdanění

[29] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pak spatřuje stěžovatelka také v tom, že nevypořádal její stěžejní námitku ohledně dvojího zdanění. Obdobnou námitku nepřezkoumatelnosti stěžovatelka uplatnila již v žalobě. V bodě 26 napadeného rozsudku však krajský soud vysvětlil, že se žalovaný s námitkou ohledně dvojího zdanění vypořádal. Napadené rozhodnutí je totiž podle něj postaveno na závěru, že dané polhůtní závazky nebyly v příslušných obdobích (ani následujícím) zdaněny vůbec. Žalovaný se tak s námitkou ohledně dvojího zdanění vypořádal implicitně. V bodech 16 a 95 až 101 napadeného rozhodnutí se pak zabýval námitkou dvojího zdanění ve vztahu k rozpuštění rezervy na opravu nákladního automobilu, a podstatu námitky i v této části vystihl. S názorem krajského soudu pak stěžovatelka polemizuje. Podle Nejvyššího správního soudu však není ani v tomto ohledu napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Její (věcnou) polemiku s názorem krajského soudu pak Nejvyšší správní soud vypořádává níže.

III.3 Namítané nesprávné právní posouzení

[30] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., které směřují vůči nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Posoudil přitom kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných (přípustných) důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

III.3.a Stabilizační prémie

[31] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku nárokovosti stabilizačních prémií. Tato sporná otázka se odvíjí od toho, že stěžovatelka v projednávané věci zahrnula stabilizační prémie (odměny) do nákladů vynaložených na dosažení, udržení a zajištění příjmů ve zdaňovacím období toho roku, k němuž se prémie vztahovaly (tedy stabilizační prémie za rok 2016 jako daňově účinný náklad ve zdaňovacím období 2016, a shodně postupovala i v roce 2017). Existující judikatura v této souvislosti zdůrazňuje nutnost zachovat princip, že takto účtováno má být pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo. Pokud přiznání odměn automaticky nevyplývalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale záviselo i na dalších (pozdějších) okolnostech, není možné o těchto odměnách účtovat ve zdaňovacím období, za které tato složka mzdy náleží (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2011, čj. 8 Afs 35/2010-106, č. 2371/2011 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud sice uvedené závěry vyslovil ve vztahu k zaúčtování odměn na dohadný účet pasivní, nicméně tím spíše platí i pro účtování odměn v rámci výdajů příštích období, jak v projednávané věci učinila stěžovatelka.

[32] Pro posouzení toho, zda stěžovatelka v příslušném roce mohla takový výdaj (náklad) uplatnit jako daňově účinný, pak může mít význam mimo jiné právě i otázka, zda stabilizační prémie (odměna) představovala nárokovou či nenárokovou složku mzdy, na kterou v tomto ohledu krajský soud i účastníci soustředí svoji pozornost. Východisko žalovaného a krajského soudu (o významu posouzení nárokovosti odměn) v dané věci ostatně stěžovatelka nezpochybňuje. Otázku nárokovosti odměn je přitom třeba posuzovat i z toho pohledu, zda nárok na odměnu vznikl konkrétnímu zaměstnanci a jako zaúčtovaný výdaj bude skutečně vynaložen (rozsudek čj. 8 Afs 35/2010-106, bod 22), přičemž tzv. nároková složka mzdy představuje nárok zaměstnance, který je zaměstnavatel povinen v určené výši uspokojit, jestliže zaměstnanec splní stanovené předpoklady a podmínky (rozsudek čj. 8 Afs 1/2012-58, bod 24). Žalovaný v této souvislosti v žalobou napadeném rozhodnutí zdůraznil právě to, že na základě níže citované směrnice stěžovatelky a provedeného dokazování nelze dovodit, že by odměny představovaly nezpochybnitelný nárok (jehož by se zaměstnanci mohli právní cestou domoci), resp. že by bylo zřejmé, v jaké výši mzdový náklad v budoucnu vznikne.

[33] Argumentace stěžovatelky, podle níž byla odměna nároková, vychází ze znění její směrnice ze dne 11. 1. 2016 označené jako „Pro nárok ročních stabilizačních prémií zaměstnancům v souladu s cíly firmy při odměňování, motivování a stabilizaci zaměstnanců firmy“. Odstavec 2 této směrnice, nadepsaný jako „Nárok na výplatu ročních stabilizačních prémií“, uvádí ve své první odrážce, že *zaměstnancům firmy vzniká nárok na výplatu ročních stabilizačních prémií za předpokladu překročení limitu 15 000 000 Kč tvorby zisku za firmu jako celek.* Třetí odrážka pak obsahuje tabulku pro *výpočet nároku*, kde jsou uvedeny intervaly tvorby zisku a to, kolik procent z dané částky zisku tvoří *nárok na roční stabilizační prémie*. Podle čtvrté odrážky *jednatel firmy je oprávněn stanovit výpočet pro vznik nároku pro daný rok odchylně od výše uvedeného propočtu, nejpozději však do 31.1. daného roku. Pokud nebude stanoveno jinak, platí poslední stanovený nárok*. Citovaný odstavec v páté odrážce uvádí, že *výpočet nároku ročních stabilizačních prémií za uplynulý kalendářní rok provede firma jako součást účetní uzávěrky a výslednou částku předepíše ve prospěch mzdových nákladů na vrub účtů výdajů příštích období.*

[34] Podle odstavce 3 směrnice (nadepsaného jako „Výplata ročních stabilizačních prémií“) pak *výplatu finančních prostředků dle nároku stanoveného dle odstavce 2 je firma povinna uskutečnit nejpozději do 5-ti let od uplynutí roku, ve kterém nárok na výplatu vznikl* (první odrážka); *při rozhodnutí o postupném vyplácení finančních nároků zaměstnancům je povinna firma vyplatit ročně nejméně 20 % celkového nároku, a to počínaje následujícím rokem po roce, ve kterém nárok na výplatu vznikl* (druhá odrážka); *o výši vyplacené částky jednotlivým zaměstnancům firmy rozhodne jednatel. Při tomto rozhodnutí je oprávněn také rozhodnout o nepřiznání této prémie jednotlivým zaměstnancům* (třetí odrážka); *vzhledem ke stabilizačnímu charakteru prémie nevzniká nárok na výplatu tomu zaměstnanci, který před dnem výplaty ukončil pracovní poměr. Rozhodnutím jednatele lze tuto prémii bývalým zaměstnancům přiznat a vyplatit* (čtvrtá odrážka); a *jednatel firmy je oprávněn rozhodnout, že v případě nárůstu mzdových nároků zaměstnanců vlivem změn právních předpisů bude dopad tohoto nárůstu v konkrétním roce kryt použitím ročních stabilizačních prémií až do výše jejich celkového nároku* (pátá odrážka).

[35] Stěžovatelka v návaznosti na závěry krajského soudu a žalovaného konkrétně v prvé řadě namítá, že oprávnění jednatele podle třetí odrážky odstavce 3 citované směrnice je pouze „formálním stvrzením“ ve smyslu judikatury Nejvyššího soudu (rozsudky ze dne 24. 8. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1486/2005, a ze dne 10. 5. 2011, sp. zn. 21 Cdo 810/2010). K tomu Nejvyšší správní soud předně podotýká, že rozsudek sp. zn. 21 Cdo 1486/2005 se týkal situace, kdy při rozhodování o nenárokové složce mzdy docházelo k nerovnému zacházení. Rozsudek sp. zn. 21 Cdo 810/2010 pak řešil situaci, kdy se zaměstnanec domáhal odměny, na kterou mu však kvůli nesplnění podmínek nevznikl nárok. Skutkově jde tedy o odlišné situace. Jde-li pak o stěžovatelkou zdůrazňované „formální stvrzení“, z uvedených rozsudků plyne, že pokud je okolnost, zda zaměstnanec obdrží odměnu, závislá na úvaze nadřízeného zaměstnance, pak má jeho rozhodnutí konstitutivní význam. Pokud je naopak závislá na naprosto konkrétních, objektivně měřitelných a kvantifikovatelných cílech, pak má rozhodnutí nadřízeného pouze význam deklaratorní, a jde tak o zmiňované „formální stvrzení“. V nyní projednávané věci sice jsou v odstavci 2 citované směrnice uvedena obecná objektivní kritéria pro výpočet odměny (výše zisku za daný rok), avšak tato kritéria se týkají pouze toho, kolik procent celkového zisku za daný rok je na odměny vyhrazeno a již blíže neřeší například to (především vzhledem k delšímu časovému období, v rámci něhož může dojít k výplatě), pro které zaměstnance je odměna určena. Z hlediska nároku konkrétního zaměstnance a jeho možnosti se odměn domoci nelze v nyní projednávané věci zásah jednatele vnímat jen jako „formální stvrzení“. Bez rozhodnutí jednatele totiž není zřejmé, v jaké výši a kterým zaměstnancům odměny náleží, a tedy nelze mít ani za to, že odměna jako zaúčtovaný výdaj (náklad) bude ve vztahu k zaměstnancům skutečně vynaložena.

[36] Nejvyšší správní soud považuje sice za nutné korigovat závěry krajského soudu, který v tomto směru poukazuje na dvojí možnost modifikace výše stabilizační prémie. Jedná se však pouze o korekci částečnou, která nemá vliv na správnost závěru napadeného rozsudku. Možnost jednatele stanovit (obecně) odlišný způsob výpočtu pro vznik nároku je ve směrnici časově limitována (a to do 31. 1. daného roku, viz citovaná čtvrtá odrážka odstavce 2). Z hlediska smyslu posouzení nárokovosti odměn v projednávané věci, který spočívá v možnosti jejich daňově účinného uplatnění v příslušném roce, tak není toto oprávnění jednatele jakkoli limitující. I při využití tohoto oprávnění musí totiž být způsob výpočtu odměn k 1. únoru příslušného kalendářního roku zřejmý. Pokud však jde o druhou krajským soudem zmíněnou modifikaci (spočívající v individuálním rozhodování jednatele),

zde závěry napadeného rozsudku obstojí. Jednateli stěžovatelky totiž dle citované směrnice svědčí nejen oprávnění rozhodovat o výši vyplacené částky jednotlivým zaměstnancům, ale i oprávnění odměnu konkrétnímu zaměstnanci vůbec nepřiznat, a to s ohledem na možnost částečného vyplacení odměn v průběhu několika let i zpětně. V důsledku toho tedy nelze o nárokovosti ve výše popsaném smyslu hovořit. Pro posouzení dané věci přitom nemůže být rozhodné, zda jednatel stěžovatelky toto oprávnění skutečně využil či nikoliv. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelka v závěru dané části kasační stížnosti poukazuje na to, že případné využití naposledy zmíněného oprávnění by znamenalo „úsporu“, o kterou by se zvýšila odměna ostatních zaměstnanců. Takové využití zmíněné „úspory“ je v návaznosti na text směrnice jistě představitelné (byť z ní výslovně neplyne). K závěru o nárokovosti odměn ve výše popsaném smyslu nicméně ani taková úvaha nemůže být dostatečná. Není totiž především zřejmé, že by se konkrétní zaměstnanec mohl takového nároku domoci, tedy že by zaúčtovaný výdaj (náklad) byl skutečně vynaložen.

[37] Odhlédnout ostatně nelze ani od ustanovení směrnice (žalovaným taktéž zdůrazňovaná čtvrtá odrážka odst. 3), podle něhož *nevzniká nárok na výplatu tomu zaměstnanci, který přede dnem výplaty ukončil pracovní poměr*. Toto ustanovení totiž kromě okamžiku vzniku (celkového) nároku na výplatu stabilizačních prémií (odst. 2 směrnice), a rozhodnutí o výši vyplacené částky jednotlivým zaměstnancům, odděluje ještě další časový okamžik, a to konkrétně „den výplaty“ odměny. Tento okamžik, který je nepochybně již podle samotného textu směrnice taktéž rozhodný pro samotný nárok na prémii, zcela jednoznačně následuje nejen až po určení výše (celkového) nároku ale i po rozhodnutí o výši vyplacené částky jednotlivým zaměstnancům. Jinak řečeno, přestože u konkrétního zaměstnance mohl již jednatel rozhodnout o výši vyplacené částky (a s touto částkou pracovat ve vztahu k celkovému „nároku“), nebude-li takový zaměstnanec již v této pozici ke dni výplaty odměn, nárok na ni nemá. Naopak do této situace ještě vstupuje (pozdější) okolnost spočívající v tom, že podle téhož ustanovení směrnice lze rozhodnutím jednatele přiznat (a vyplatit) prémii i bývalým zaměstnancům. S ohledem na shora uvedené tedy lze uzavřít, že v projednávané věci nepochybně mohlo ve smyslu judikatury dojít k tomu, že by některý z předpokladů pro výplatu odměny nenastal, nárok na výplatu roční odměny některým zaměstnanců nevznikl (nemohli by se ho domoci) a již zaúčtovaný výdaj (náklad) by následně nebyl vynaložen (rozsudek čj. 8 Afs 35/2010-106, bod 22).

[38] Nejvyšší správní soud se v této souvislosti dále neztotožňuje ani s tvrzením stěžovatelky, podle níž shora zmíněné „formální stvrzení“ odměn plynulo z citované věty první třetí odrážky odstavce 3 směrnice. Již ta totiž ponechává určení výše odměn na samostatném rozhodnutí jednatele. Bez něj není individuální nárok zaměstnance určitelný nezávisle na vůli stěžovatelky. Takto koncipované oprávnění proto má konstitutivní povahu. Teprve rozhodnutím jednatele se očekávání (plynoucí z odstavce 2) proměňuje v konkrétní subjektivní nárok konkrétní osoby. Věta druhá pak představuje výslovné oprávnění odměnu nepřiznat vůbec. Vznik subjektivního nároku tedy není daný objektivním výpočtem uvedeným ve směrnici, ale závisí na rozhodnutí jednatele. Jak již bylo shora uvedeno, o nárokovou složku mzdy v tomto smyslu proto nejde.

[39] Stěžovatelka také tvrdí, že odstavec 2 interní směrnice výslovně hovoří o nároku, na rozdíl od odstavce 3, který hovoří o výplatě. Nárok tedy podle ní vzniká již na základě odstavce 2 a nesouhlasí s tím, že by třetí odrážka odstavce 3 směrnice způsobovala proměnu odměny z nárokové na nenárokovou. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že i odstavec

3 pracuje s pojmem nárok (a to ve své čtvrté odrážce). Není však v tomto ohledu rozhodující, jaké konkrétní pojmy jsou použity. Je důležité posoudit kontext směrnice a to, zda je možné dovodit, že použití uvedeného výrazu mohlo mít význam, který mu stěžovatelka přisuzuje. Je tedy potřeba přihlédnout zejména k tomu, jakou roli hrají jednotlivá ustanovení směrnice ve svém celku. Z nich pak, jak Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, neplyne nárokovost stabilizačních odměn. Krajský soud tedy správně posoudil ustanovení směrnice ve vzájemném kontextu. Na výkladu provedeném městským soudem pak Nejvyšší správní soud neshledává (oproti stěžovatelce) ani nic nelogického. Je třeba zdůraznit, že shora uvedené nemění nic na tom, že náklady na odměny by samozřejmě byly uznatelné, kdyby je stěžovatelka uplatnila až tehdy, kdy se přetavily do jednoznačného nároku zaměstnanců (není to tedy tak, že je nemohla uplatnit nikdy).

[40] Závěry napadeného rozsudku pak v návaznosti na výše uvedené nezpochybňují ani stěžovatelkou dále odkazované rozsudky Nejvyššího soudu. Rozsudek ze dne 15. 3. 2014, sp. zn. 21 Cdo 4254/2014, řeší povinnost zaměstnavatele včas oznámit změnu mzdových podmínek a zákaz zpětného odebrání části mzdy, a nikoliv otázku, zda konkrétní složka mzdy je nároková z hlediska konstrukce vnitřního předpisu. Přiléhavý pak není ani odkaz na rozsudek ze dne 8. 11. 2004, sp. zn. 21 Cdo 537/2004. Ten se týká situace, kdy zaměstnavatel přiznal zaměstnanci mimořádnou odměnu, ale následně mu ji namísto jejího vyplacení stejným způsobem odejmul. Neřeší však otázku, za jakých podmínek vnitřní směrnice sama o sobě zakládá nárok. Přiléhavý pak není ani odkaz stěžovatelky na nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 28/13. Ten se totiž týká veřejnoprávního a zákonem zaručeného nároku, ve kterém Ústavní soud shledal zásah do platů soudců v již běžícím roce za protiústavní. Zároveň však připustil, že zákonodárce může výpočet platů měnit do budoucna. Daný nález neposkytuje oporu pro tvrzení, že jsou stabilizační odměny stěžovatelky nárokové navzdory možnosti dodatečného zásahu jednatele, a to ani analogicky. Nepřiléhavý je zde i odkaz stěžovatelky na § 18 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (podle kterého se v případě, kdy je právní jednání možné vyložit různým způsobem, použije výklad pro zaměstnance nejpříznivější). Podle Nejvyššího správního soudu v projednávané věci není možné směrnici vyložit jinak, a situace předpokládaná daným ustanovením tak nenastala.

[41] Stěžovatelka v rámci daného okruhu kasační stížnosti dále upozorňuje na to, že účelem směrnice bylo motivovat její zaměstnance, a tedy pozitivně ovlivnit její ekonomické výsledky. Tvrdí, že ji nemohla myslet tak, že nárok sice vznikne podle objektivních a předem stanovených kritérií a existuje, avšak jednatel ho může následně zfakultativnit. Podle Nejvyššího správního soudu však ani z úsilí o dobré ekonomické výsledky stěžovatelky neplyne automaticky nárok na odměny. I nenárokové odměny jsou běžným institutem pro motivaci zaměstnanců. Argumentace žalovaného ani krajského soudu navíc nespočívá v tom, že by nárok nejprve vznikl a pak by jej jednatel „zfakultativnil“. Fakultativní je podle žalovaného i krajského soudu již od počátku, a to právě kvůli vzájemné souvislosti jednotlivých ustanovení. Ani této argumentaci proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Z argumentace potenciálními ekonomickými problémy při vyplácení odměn pak taktéž nevyplývá, že by odměny byly nárokové. Je z ní patrné pouze to, že si stěžovatelka dokáže představit, že by svým zaměstnancům odměny nevyplácela. Jedná se o obhajobu, proč v takových případech dává ekonomicky větší smysl využívat nenárokových odměn namísto nárokových. Z tvrzení stěžovatelky pak nevyplývá ani nárokovost dividendy vyplácené na

základě rozhodnutí valné hromady (kterou se snaží stěžovatelka analogicky argumentovat), natož odměn podle její interní směrnice.

III.3.b Dvojí zdanění

[42] Krajský soud také podle stěžovatelky nesprávně posoudil otázku dvojího zdanění. V tomto ohledu je však v prvé řadě nutno zmínit, že pro žalovaného byly relevantní pouze veřejnoprávní závazky za zdaňovací období 2016 a 2017. Tyto závazky pak podle něj (i podle krajského soudu) nemohou být modifikovány soukromoprávní dohodou. Neposuzoval tedy, zda v roce 2018 (či letech následujících) došlo ke zdanění částky, která vyplývá z dohody o narovnání, nýbrž zda stěžovatelka zahrnula v příslušném období do základu daně částku odpovídající výši polhůtních závazků. Totéž se pak týká dodatečně zdaněného rozpuštění rezervy na opravu nákladního automobilu. Klíčové je, zda stěžovatelka promítla zrušení rezervy ve zdaňovacím období, ve kterém daný majetek prodala. Následující období nebyla pro žalovaného relevantní (viz například bod 63 napadeného rozhodnutí). V tomto směru je potřeba do určité míry korigovat odůvodnění rozsudku krajského soudu, který v bodě 26 uvedl: „*Napadené rozhodnutí je v části k polhůtním závazkům postaveno na závěru, že tento závazek nebyl jako polhůtní vůbec zdaněn ve zdaňovacím období let 2016 a 2017, ani v období následujícím.*“ Rozhodnutí žalovaného totiž není postaveno na tom, že polhůtní závazky nebyly zdaněny v letech 2016, 2017 či 2018, ale pouze 2016 a 2017. Následující rok v jeho posouzení nehraje žádnou roli. Právě i z bodů 30 a 31 napadeného rozsudku vyplývá, že ve vztahu k polhůtním závazkům je klíčové zvýšení výsledku hospodaření za roky 2016 a 2017. Ve vztahu ke zrušení rezervy pak rok 2017 (viz bod 36 napadeného rozsudku).

[43] Podle stěžovatelky však krajský soud pochybil tím, že následující období nepovažoval za relevantní. Stěžovatelka tvrdí, že vyměření daně za předešlé období způsobuje dvojí zdanění, které je v rozporu s § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Cituje pokyn Generálního finančního ředitelství D-22, čj. 5606/15/7100-10, který k § 23 odst. 4 daného zákona uvádí: „*Za částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona, se považují zejména a) částky zaúčtované ve prospěch výnosů v běžném zdaňovacím období, které měly být při respektování časové souvislosti zaúčtovány ve prospěch výnosů v předchozích zdaňovacích obdobích za podmínky, že o ně byl zvýšen správcem daně nebo poplatníkem základ daně za příslušné předchozí zdaňovací období.*“ Stěžovatelka upozorňuje na slovo „zejména“, které značí demonstrativní výčet. Pokyn (a ani zákon) tedy podle ní „nevylučuje existenci dalších možných částek“. Nejvyšší správní soud však upozorňuje na to, že slovo „zejména“ sice značí demonstrativní výčet, avšak ani do takového výčtu není možné zařadit jakoukoliv částku. Citovaná část pokynu tedy sama o sobě nemohla založit legitimní očekávání stěžovatelky, podle kterého by do základu daně nemusela zahrnout částky, které byly zdaněny v následujícím období.

[44] Závěr stěžovatelky pak neplyne ani z jí citovaného § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, který vychází z toho, že nemají být do základu daně zahrnuty „*částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka*“. Smyslem tohoto ustanovení je zabránit duplicitnímu zdanění téže částky podle téhož zákona, nikoli umožnit „volný přesun“ zdanění mezi zdaňovacími obdobími. Nejvyšší správní soud již dříve uvedl, že § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů nedopadá na situace, kdy byla částka zahrnuta do daňového základu v pozdějším zdaňovacím období, než v jakém při respektování časové a věcné souvislosti zahrnuta měla být (rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2007, čj. 8 Afs 9/2006-79).

Jinak řečeno toto ustanovení není namístě použít v situaci, kdy daňový subjekt chybně zahrnul do základu daně určitou částku až v období následujícím po tom, ve kterém ji skutečně zahrnout měl. Pokud by v důsledku pozdějšího zahrnutí v následujícím období hrozilo dvojí zdanění, řešením je podání dodatečného daňového přiznání právě za následující období (a popřípadě uplatnění § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů přímo v něm). Náprava daňového přiznání, v němž daňový subjekt nesprávně uvedl daň, je totiž možná pouze v rámci řízení o daňové povinnosti za zdaňovací období, v němž byla daň nesprávně vypočítána (rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2016, čj. 5 Afs 94/2016-34). Stěžovatelka sice také uvádí, že *„Není příliš vzdálená doba, kdy správní orgán, pokud při dodatečném vyměření daně zjistil, Že předmětná položka výnosů byla zdaněna v následném období, nebyla předmětem daňového doměrku.“* Neopírá se přitom ale o žádné konkrétní rozhodnutí, a to ani správních orgánů, ani soudů. Lze tedy uzavřít, že ani část kasační argumentace týkající se dvojího zdanění proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti nepřípustná a zčásti nedůvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně 21. ledna 2026

Milan Podhrázký
předseda senátu