



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **M., IČO X**
sídlem P. 370, X P.
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2024, č. j. 24998/24/5200-11433-713211,
ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání

1. Žalobkyně se mj. zabývá zprostředkováním smluv týkajících se finančních produktů (pojištění, spoření, investiční produkty) a má za tím účelem uzavřenou smlouvu se společností Z. a., a.s. a náleží jí provize za zprostředkované smlouvy. Ke zprostředkování smluv využívá obchodní zástupce. Za účelem zvýšení produkce v průběhu roku 2018 vypsal žalobkyně motivační odměny pro spolupracující obchodní zástupce v podobě zájezdu do K., který se uskutečnil od 9. 2. 2019 do 18. 2. 2019, resp. pro ty obchodní zástupce, kteří se jej nechtěli zúčastnit, tvořil motivační odměnu zlatý slitek v hodnotě poloviny zájezdu, který jim v průběhu roku 2019 předala.

2. Žalobkyně tyto náklady zahrnula do základu daně za zdaňovací období roku 2019, nicméně dle správních orgánů je mohla zahrnout do základu daně za zdaňovací období roku 2018. Proto Finanční úřad pro Olomoucký kraj tyto náklady ze základu daně vyloučil a doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) za zdaňovací období roku 2019 ve výši 496 660 Kč a současně jí uložil povinnost zaplatit penále 99 332 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr vydaný správcem daně potvrdil. Spor je v této věci o to, zda popsané náklady mohla žalobkyně uplatnit za rok 2019 nebo zda je měla uplatnit v roce 2018.
3. **Žalobkyně** se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. V žalobě předně namítala, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože žalovaný sice tvrdil, že žalobkyni v roce 2018 plynuly příjmy ze smluv uzavřených v rámci motivační akce pro obchodníky, avšak toto tvrzení nemá předobraz v dokazování a správní orgány se tím nezabývaly. Dle žalobkyně nelze tvrdit, že s ohledem na časovou a věcnou souvislost nákladů a výnosů se musí jednat o náklady roku 2018, když o příjmech dosažených z uzavřených smluv neuvádí žalovaný ničeho a nezabýval se tak tím, kdy se tento příjem dostavil. Příjem ze smluv uzavřených v roce 2018 se nedostavil pouze v jednom zdaňovacím období. Smlouvy uzavřené v roce 2018 generovaly příjmy i v dalších letech. Proto je nesmyslné, aby náklady na motivační akci musely být uplatněny výlučně v roce 2018. Argumentace akruálním principem nedává smysl. Další důvod nepřezkoumatelnosti tkví dle žalobkyně v tom, že žalovaný předkládá různé verze toho, co má být určující pro zařazení sporných nákladů do roku 2018. Jednak uvádí, že je to souvislost s příjmy dosaženými v roce 2018, současně ale uvedl, že určujícím okamžikem bylo uzavření smlouvy o zájezdu do K. V této souvislosti ale nemůže obstát ani závěr týkající se slitků, protože ty nakoupila žalobkyně až v roce 2019.
4. Žalobkyně uvedla, že pro kvalifikování se na zájezd byl rozhodný počet bodů 3 000. Výpočet bodů se odvíjel od uzavřených smluv, nicméně v podnikání žalobkyně je významné, zda se podaří uzavřenou smlouvu udržet, protože při jejím předčasném ukončení se žalobkyni krátí výnosy. Proto byla storna smluv zohledněna i při hodnocení kvalifikace na zájezd. Body se tak počítaly pouze z nestornovaných smluv a byla zohledněna i storna smluv učiněná v roce 2019. Nedávalo by smysl odměňovat obchodní zástupce za stornované smlouvy. Provedená storna žalobkyně doložila. Žalobkyně již v řízení uvedla, že vyhodnocení motivační akce se uskuteční nejpozději do konce února 2019. Právní nárok na odměnu obchodním zástupcům vznikl až vyhodnocením celé akce v roce 2019, již jen proto nemohou náklady na ni vynaložené spadat do roku 2018. Navíc zájezd do K. i nákup slitků a jejich předání se uskutečnily v roce 2019, proto o nich žalobkyně nemohla účtovat v roce 2019, a to ani jako o položce dohadné, protože účtováno může být jen o plnění, které se reálně uskutečnilo. Žalobkyně tak o nich správně účtovala až v roce 2019. Skutečnost, že došlo k uzavření smlouvy o zájezdu již v roce 2018, nevypovídá o tom, že již v průběhu tohoto roku byla motivační akce vyhodnocena. Žalobkyně si pochopitelně musela rezervovat určitá místa, aby byla schopna dostát svým závazkům. Navíc později došlo k modifikaci smlouvy v návaznosti na vývoji počtu bodů.
5. Žalovaný chybně nevyslechl navržené svědky V. H. a M. M. Jejich výslech nebyl nadbytečný. Neprovedení důkazu z důvodu, že prokazovaná skutečnost již byla prokázána, je možné pouze v případě, že prokazovaná skutečnost již byla nade vší rozumnou pochybnost prokázána. Jejich výslechem mohl žalovaný zjistit, jak funguje systém bodů a zejména, že se pro vyhodnocení plnění podmínek motivační akce přihlíželo ke stornům

smluv v roce 2019, protože zmínění se svědci se díky stornům na zájezd nekvalifikovali. Jejich výsledkem mohl žalovaný také zjistit, kdy došlo k faktickému vyhodnocení akce. Žalobkyně tak nedostala příležitost prokázat svá tvrzení.

6. **Žalovaný** navrhl žalobu zamítnout a zopakoval argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Dále uvedl, že motivační akce pro obchodní zástupce probíhala do 31. 12. 2018. Ze smluv uzavřených v rámci této akce mohly žalobkyni plynout výnosy i v následujících obdobích, což ale není pro věc podstatné. Přímý a bezprostřední vztah mezi výnosy a náklady v jiných obdobích nebyl prokázán. Žalovaný odmítl námitku o názorové rozkolísanosti v napadeném rozhodnutí a uvedl, že nárok obchodním zástupcům na odměnu prokazatelně vznikl splněním jediného kritéria, a sice dosažením hranice 3 000 bodů do 31. 12. 2018. To také z napadeného rozhodnutí vyplývá. Tvrzení žalobkyně o vázanosti nároku na odměnu z motivační akce na její vyhodnocení v lednu 2019 nemá oporu ve správním spisu.
7. **Žalobkyně** v replice zopakovala své žalobní námitky. Dle žalobkyně není rozhodující, kdy došlo k uzavření smlouvy o zájezdu do K., ale kdy se dostavily příjmy ze smluv uzavřených v rámci motivační akce, protože napadené rozhodnutí je vystavěno na věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů. Nelze zaměňovat okamžik uzavření smlouvy a okamžik dosažení příjmů. Dle žalobkyně argumentace storny smluv nikterak nekoliduje s dřívějšími tvrzeními a doloženými důkazy. Body byly přičítány pouze za smlouvy uzavřené do 31. 12. 2018. Kritérium dosažení bodů nebylo nijak změněno. Výslech svědků byl namístě. Znovu žalobkyně poukázala na to, že i v podmínkách akce je uvedeno, že vyhodnocení akce bude provedeno v období leden až únor 2019. Žalobkyně je o uzavření smlouvy informována s časovým odstupem, není proto možné, aby vyhodnocení proběhlo v roce 2018. Právní nárok proto vznikl až vyhodnocením, kdy bylo jasné, kdo získá zlatý slitek a kdo zájezd. Žalobkyně poukázala na to, že nebyla v dřívějších fázích řízení seznámena s úvahami správce daně, neměla důvod rozebírat vyhodnocení předmětné akce.
8. **Žalovaný** ve vyjádření k replice odkázal na dříve učiněné vyjádření a doplnil, že sama žalobkyně v řízení tvrdila, že zájezdy do Keni a zlaté slitky tvoří odměnu za produkci v daném období a že finanční efekt spočíval v tom, že obchodníci museli zvládnout zvýšený výkon, což přineslo zvýšenou provizi.

B. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Obecná východiska

10. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona*. Z odst. 2 dále vyplývá, že pro zjištění základu daně se u poplatníků vedoucích účetnictví vychází z výsledku hospodaření. Podle odst. 10 téhož ustanovení platí, že *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle*

zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

11. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
12. V § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) je vyjádřena zásada časového rozlišení, dle níž *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.* 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 zpravidla sestavuje k poslednímu dni účetního období (§ 19 odst. 1 zákona o účetnictví).
13. Ve své rozhodovací činnosti se již NSS zabýval otázkou, zda náklady na odměny či jiné bonusy zaměstnancům, které jim jsou vypláceny až po skončení zdaňovacího období, spadají jako náklad do roku, za který se odměny poskytují, nebo až do roku, ve kterém jsou vyplaceny. NSS své závěry učinil ve vztahu k zaúčtování odměn na dohadný účet pasivní, resp. při účtování odměn na účet výdajů příštích období.
14. V rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 8 Afs 35/2010-106, č. 2371/2011 Sb. NSS dospěl NSS k závěru, že rozhodující pro správné zaúčtování mzdových nákladů bylo, zda a kdy vzniká jednotlivě určeným zaměstnancům právní nárok na výplatu roční odměny. Pro NSS bylo podstatné, zda byly splněny předpoklady pro vznik nároku na mzdu, resp. zda plnění představuje mzdový nárok, který je zaměstnavatel povinen poskytnout, jestliže zaměstnanec splní sjednané předpoklady a podmínky. V takovém případě jde o tzv. nárokovou složku mzdy. Pokud však jde o takovou složku mzdy, na kterou vzniká nárok, bez ohledu na splnění dalších sjednaných předpokladů a podmínek pro její poskytnutí až na základě zvláštního rozhodnutí zaměstnavatele o jejím přiznání, jde o tzv. nenárokovou složku mzdy, která má povahu nároku pouze fakultativního. Tuto povahu však ztrácí v okamžiku, kdy zaměstnavatel rozhodne o přiznání tohoto nároku zaměstnanci. NSS poukázal na definici dohadných položek pasivních a dospěl k závěru, že je nutné zachovat princip, dle kterého je účtováno pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. V této věci přiznání ročních odměn automaticky nevyplývalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale jeho případná výše závisela též na hospodářském výsledku, na návrhu a schválení roční odměny nadřízenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem. Ke dni účetní závěrky proto zaměstnancům nevznikl nárok na roční odměnu, proto nemohl být tento náklad účtován na dohadném účtu pasivním.
15. V rozsudku ze dne 9. 11. 2011, č. j. 1 Afs 67/2011-238 NSS řešil odměny, které byly účtovány na účtu 383 – výdaje příštích období. NSS poukázal na to, že jako výdaje příštích období se účtují náklady, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn. Tímto způsobem lze vyúčtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši. Účtuje se zde např. nájemné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku. Tato položka tedy vyjadřuje závazek v budoucnu uvedený výdaj uskutečnit. Také v tomto případě NSS zdůraznil, že rozhodující je, zda v daném případě vznikl zaměstnancům nárok na

vyplacení odměn bezpodmínečně ke konci roku a zda tedy bylo zřejmé, že odměny budou v následujícím období skutečně vyplaceny.

16. V rozsudku ze dne 7. 6. 2012, č. j. 7 Afs 16/2012-40 NSS rovněž odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu a uvedl, že je nutné 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 úvahy příslušného nadřízeného vedoucího zaměstnance. Jeho rozhodnutí má v tomto smyslu konstitutivní význam. Ne každé stvrzení odměny tedy znamená automaticky, že je tato odměna fakultativní (nenárokovou složkou mzdy).
17. Shora uvedené závěry NSS potvrdil rovněž v rozsudku ze dne 21. 1. 2026, č. j. 8 Afs 253/2024-55 a připomněl, že závěry NSS platí pro účtování odměn na dohadný účet pasivní i při účtování odměn na účet výdajů příštích období (pokud je již známa přesná výše výdaje).
18. Jakkoliv se závěry NSS v uvedených věcech týkaly odměn zaměstnanců, jsou dle názoru krajského soudu v obecné rovině aplikovatelné i na nyní řešenou věc, kdy odměny nebyly určeny pro zaměstnance žalobkyně, ale obchodní zástupce, kteří tuto činnost vykonávali jako samostatnou výdělečnou činnost (to vyplývá z toho, že v seznamech odměněných obchodních zástupců je uvedeno jejich IČO).

Aplikace východisek na projednávanou věc

19. Žalovaný poukázal na znění podmínek motivační akce a vyjádření žalobkyně v průběhu řízení a dospěl k závěru, že se v této věci jednalo o nárokové plnění za splněnou produkci do 31. 12. 2018, kdy nárok se odvíjel od vyprodukovaní 3 000 bodů do konce roku 2018, což byla jediná podmínka pro vznik nároku. Dle žalovaného byly známé podmínky zájezdu už v listopadu 2018, protože na účet jednatele žalobkyně, ze kterého byl zájezd hrazen, přicházely platby osob, resp. jejich rodinných příslušníků, které se zájezdu účastnily. Dále žalovaný poukázal na význam slova *vyprodukuje*, přičemž dle žalovaného má význam toliko přičítací, nelze v něm nalézt podklad pro případný odpočet bodů. O případných stornech smluv nic nevypovídá. Dále žalovaný poukázal na to, že smlouva o zájezdu byla uzavřena už 3. 12. 2018 pro 48 osob a žalobkyně složila zálohu ve výši 960 000 Kč. Zjevně již byly známy osoby splňující podmínky motivační akce. K následnému rozšíření zájezdu o 4 účastníky došlo až po formálním uzavření akce, nejednalo se o spolupracující obchodní zástupce.
20. Dle žalovaného dokument *mínusové body z vyprovizovaných smluv se stornem* nemá žádnou vypovídací schopnost o zohledňování stornovaných smluv v roce 2019, které by ovlivnily vyhodnocení kvalifikace na zájezd, protože odměna se stala nárokovou za produkci do 31. 12. 2018. Žalovaný znovu poukázal na to, že i dle vyjádření žalobkyně v řízení byl počet bodů za produkci jediné kritérium pro dosažení bonusu. Následně žalovaný uvedl, že tvrzení o vyhodnocení akce v březnu 2019 je absurdní s ohledem na datum konání zájezdu. Dokument *storna do března 2019* není schopen prokázat tvrzení žalobkyně o vyhodnocení oprávněnosti nároku v březnu 2019. Výpovědi svědků H. a M. by byly dle žalovaného

nadbytečné, protože podmínky vzniku nároku byly jednoznačně prokázány, a taky navržené výsledky měly prokázat, že došlo k vyhodnocení akce v březnu 2019, což je absurdní. Svědci byli spolupracující obchodní zástupci, nikoliv tvůrci podmínek motivační akce ani osoby vyhodnocující akci samotnou, proto nemohli prokázat faktické provádění vyhodnocení motivační akce v březnu 2019 ani nikdy jindy.

21. Dle žalovaného by nebylo vhodné účtování prostřednictvím dohadných položek pasivních, protože smlouvou o zájezdu byla jasně definovaná hodnota zájezdu pro účastníka a byl i jasně definován konec období. Dále žalovaný znovu poukázal na to, že počet bodů za produkci v roce 2018 bylo jediné kritérium, které vytvářelo nárok obchodních zástupců na bonusovou odměnu plynoucí z motivační akce, která probíhala od února 2018 do 31. 12. 2018. Počet účastníků zájezdu se nezměnil od uzavření smlouvy ani do formálního vyhodnocení akce dne 31. 1. 2019. Tvzení žalobkyně o zohledňování stornovaných smluv nepřipustně mění podmínky motivační akce.
22. Krajský soud se předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Soud nesouhlasí s námitkou, že by nebylo zřejmé, jaká skutečnost byla rozhodující z hlediska toho, zda měly být náklady na odměnu v podobě zájezdu do Keni, resp. zlatého slitku, zaúčtovány mezi náklady roku 2018 nebo roku 2019. Z napadeného rozhodnutí zřetelně vyplývá, že rozhodujícím okamžikem byl vznik nároku na tuto odměnu (odst. 45 napadeného rozhodnutí). Žalovaný sice v odst. 50 napadeného rozhodnutí zmínil datum uzavření smlouvy o zájezdu do K., ale žalovaný to uvedl jako argumentaci pro závěr, že žalobkyni již vznikl závazek vůči obchodním zástupcům, kteří splnili podmínky motivační akce. Datum 31. 1. 2019 žalovaný akceptoval jako datum vyhodnocení motivační akce, ale dle jeho názoru se jednalo o toliko formální vyhodnocení podmínek, které již nemělo vliv na nárok na odměnu, který vznikl splněním podmínek motivační akce.
23. Soud nesouhlasí ani s tím, že by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu, že se žalovaný nezabýval tím, kdy žalobkyni plynuly příjmy ze smluv uzavřených v rámci motivační akce. Správce daně v této souvislosti akcentoval tvrzení žalobkyně, že se jednalo o odměnu za splněnou produkci podřízených obchodníků v daném období a finanční efekt spočíval v tom, že obchodníci museli zvládnout zvýšený výkon ve finančním zprostředkování, což přineslo zvýšenou provizi (str. 3 zprávy o daňové kontrole). Z tvrzení žalobkyně je zjevné, že se produkce týkala roku 2018 (např. str. 7 protokolu o jednání ze dne 3. 12. 2021 nebo str. 1 odvolání ze dne 15. 7. 2022). Jelikož otázka konkrétního okamžiku vzniku příjmu nebyla předmětem sporu, blíže se k ní správní orgány nevyjádřily a vycházely z tvrzení žalobkyně. To považuje krajský soud za pochopitelné. Sama žalobkyně v žalobě uvádí, že *smlouvy uzavřené v roce 2018 generovaly příjmy i v dalších letech*. Zjevně tedy i sama žalobkyně tvrdí, že jí plynuly příjmy z takto uzavřených smluv již v roce 2018. Námitky nepřezkoumatelnosti nejsou důvodné.
24. Další námitky žalobkyně spočívají v tom, že žalovaný nesprávně posoudil vznik nároku na odměnu, kdy tento dle žalobkyně vznikl až při vyhodnocení motivační akce, protože bylo nutné zohlednit i případná storna smluv, proto o něm nebylo možno účtovat v roce 2018. S touto námitkou pak souvisí další, dle které žalovaný nesprávně odmítl provést výslech navržených svědků s odůvodněním, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Jelikož spolu obě námitky souvisí, bude se jimi soud zabývat společně.
25. Krajský soud souhlasí s posouzením žalovaného, že obchodním zástupcům vznikl nárok na odměnu z motivační akce (ať již ve formě zájezdu či zlatého slitku) již v roce 2018. Předně

soud poukazuje na informační leták, který byl přílohou podání žalobkyně ze dne 26. 8. 2022. V něm je uvedeno, že podmínkou je 3 000 bodů celkem v termínu do 31. 12. 2018. Termín vyhodnocení leden až únor 2019. Další listina obsahující podmínky poskytnutí bonusu (rovněž příloha téhož podání žalobkyně), uvádí, že každý obchodní zástupce, který vyprodukuje za rok 2018 minimálně 3 000 bodů, má za každých 3 000 bodů nárok na jeden pobyt. Dále opakuje informaci o termínu vyhodnocení.

26. Z uvedených dokumentů, obsahujících dle tvrzení žalobkyně přesné znění podmínek pro vznik nároku (str. 2 podání žalobkyně ze dne 26. 8. 2022), je zjevné, že nárok vznikl obchodním zástupcům za produkci do 31. 12. 2018 a jediným kritériem byl počet bodů. O případných odečtech bodů se žádný dokument nezmiňuje, přitom se mělo jednat o dokumenty zachycující přesné znění podmínek. Oba dokumenty rovněž jednoznačně poukazují na to, že rozhodujícím datem je 31. 12. 2018. Těmto dokumentům odpovídají vyjádření žalobkyně učiněná v průběhu daňového řízení, na která již poukázal v napadeném rozhodnutí žalovaný (odst. 38, 38, 41, 43 a 44 napadeného rozhodnutí), dle kterých nárok vznikl za každých 3 000 bodů. Již dosažením počtu bodů tedy nárok na odměnu vznikl.
27. Teprve až v podání ze dne 14. 12. 2023 (v podstatě třetí doplnění odvolání dle napadeného rozhodnutí) začala žalobkyně argumentovat tím, že relevantní byl rovněž odečet bodů za případná storna smluv. Jakkoliv se soudu argumentace žalobkyně o tom, že jí předčasně ukončená smlouva krátí provizi, jeví jako logická, nelze ohlédnout od toho, že se toto tvrzení žalobkyně přičítá dokumentům, které obsahovaly přesné znění podmínek pro vznik nároku na odměnu. Jinak řečeno žalobkyně si podmínky pro vznik nároku na odměnu patrně vymezila nesprávně z hlediska svého ekonomického fungování, to však jde k její tíži a nemůže v průběhu řízení zpětně změnit podmínky vzniku nároku na bonus. I kdyby tedy fakticky zohledňovala učiněná storna, postupovala by v rozporu s vyhlášenými podmínkami, zejména pak při zohlednění storna smluv, ke kterým došlo až v roce 2019, protože podmínky motivační akce jednoznačně hovořily o konečném datu 31. 12. 2018.
28. O tom, že jednotlivým obchodním zástupcům vznikl nárok na odměnu již v průběhu roku 2018, jednoznačně svědčí skutečnost, že již začátkem prosince 2018 žalobkyně uzavřela smlouvu o zájezdu do K. pro 48 osob a v den podpisu smlouvy složila zálohu takřka milion Kč. Jen stěží si lze představit, že by řádný hospodář vynaložil takovou částku za zájezd, u kterého by nevěděl, zda se jej vůbec nějaký obchodní zástupce zúčastní, protože při akceptování argumentace žalobkyně by mohlo dojít k tomu, že žádný obchodní zástupce podmínky motivační akce nesplní v důsledku storna smluv. Obecnou argumentaci žalobkyně o tom, že se jen připravovala na splnění svého závazku, považuje soud za nepřesvědčivou.
29. Krajský soud v tomto ohledu také souhlasí s žalovaným, že počet účastníků zájezdu sjednaný začátkem prosince 2018 se v důsledku motivační akce nezměnil. Skutečně sice došlo k rozšíření účastníků o dalších 5 osob, ale to zjevně nesouviselo s motivační akcí vyhlášenou žalobkyní. V podání ze dne 10. 11. 2021 zaslala žalobkyně správci daně seznam účastníků zájezdů. Jednalo se o 48 osob. Posléze mu v příloze podání ze dne 6. 1. 2022 zaslala rozšířený seznam o dalších 5 účastníků. Z jejich porovnání vyplývá, že seznam byl rozšířen o J. N. (dle seznamu majitele cestovní kanceláře, který zjevně neměl souvislost s motivační akcí) a rodinu B. (E., M., A. a E.). Z odpovědí M. B. ze dne 3. 10. 2022 a 30. 9. 2022 vyplývá, že nemají s žalobkyní nic společného a že cesta do K. byla jejich soukromým výdajem. Tomu odpovídá zjištění správce daně o tom, že si zájezd hradili sami, kdy částku v celkové výši 163 520 Kč (4 * 40 880 Kč což byla cena zájezdu za osobu; platba proběhla ve dvou splátkách

ve výši 122 640 Kč a 40 880 Kč – viz str. 4 vyjádření správce daně ze dne 27. 12. 2022) poukázali na účet jednatele žalobkyně, ze kterého byl zájezd hrazen. Nicméně případné rozšíření počtu účastníků nemá vypovídací hodnotu o tom, že nárok vznikl až v roce 2019, protože během prosince 2018 mohlo stále dojít k tomu, že další obchodní zástupci splní podmínky motivační akce. Uzavření smlouvy o zájezdu zjevně vypovídá o tom, že k žádným stornům se při vyhodnocení nepřihlíželo, což je ostatně plně souladné s podmínkami motivační akce.

30. Stejně tak pro závěr žalovaného svědčí skutečnost, že si osoby, které se zájezdu účastnily, hradily (patrně za rodinné příslušníky) už v průběhu listopadu 2018 cenu zájezdu. Zjevně si tedy byly vědomy toho, že jim vznikl nárok na zájezd.
31. Ve světle uvedeného krajský soud souhlasí s žalovaným, že vyhodnocení akce, které mělo dle shora uvedených dokumentů proběhnout nejpozději do února 2019, a které proběhlo dle tvrzení žalobkyně na konci ledna 2019, mělo jen ryze formální povahu neovlivňující vznik nároku na odměnu. Úvahy žalovaného o tom, že důkazní hodnota potvrzení o formálním ukončení motivační akce z konce ledna 2019 podepsaného M. O., je snížena v důsledku nesprávného údaje o funkci této osoby, jsou spíše okrajové. Žalovaný zjevně akcentoval, že k vyhodnocení akce došlo na konci ledna 2019, ale z hlediska vzniku nároku jej nepovažoval za relevantní, proto jej označil za formální.
32. Jelikož se i dle tvrzení žalobkyně formální vyhodnocení akce uskutečnilo v závěru ledna 2019 a zájezd proběhl v únoru 2019, jeví se vskutku absurdní tvrzení žalobkyně z podání ze dne 24. 1. 2024, že se vyhodnocení (s ohledem na storna smluv) provádělo v březnu 2019. Žalovaný správně posoudil dokumenty obsahující údaje o stornech jako bezpředmětné. Tyto dokumenty skutečně prokazují jen to, že ke stornům smluv došlo, nikoliv to, že tato storna byla zohledněna při vyhodnocení akce, a zejména pak že byla storna smluv vůbec relevantní při vyhodnocení motivační akce a vzniku nároku na odměnu.
33. Krajský soud souhlasí také s tím, jak žalovaný naložil s navrženými výsledky svědků. Pokud jimi mělo být prokázáno, že došlo k vyhodnocení akce v březnu 2019, jedná se o zjevně nesmyslné tvrzení (viz výše). Dále jimi mělo být prokázáno, že se zohledňovala i storna smluv učiněná v roce 2019 a že se v důsledku storen nepodařilo svědkům kvalifikovat na zájezd. Krajský soud nesouhlasí s žalovaným, že by svědci neměli vypovídací schopnost o těchto skutečnostech, protože jako spolupracující obchodní zástupci nepochybně mohli vědět, zda jsou pro bodové hodnocení významná storna smluv. Nicméně to nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, protože to byla jen okrajová úvaha žalovaného. Ten naopak správně vyhodnotil, že již bylo bez rozumných pochybností prokázáno, že storna smluv nebyla relevantní, protože se o nich nezmiňují žádné oficiální dokumenty obsahující přesné znění podmínek (viz výše) a podporují to také další důkazní prostředky. Žalovaný správně uvedl, že se žalobkyně snaží nepřipustně zpětně měnit podmínky motivační akce. Pro úplnost soud uvádí, že tvrzení žalobkyně o tom, že se svědek V. H. nekvalifikoval na zájezd v důsledku storna smluv, je zjevně rozporné se spisem, protože osoba tohoto jména je uvedena v seznamu osob odměněných zlatým slítkem. Zájezdu se sice nezúčastnil, ale zjevně podmínky motivační akce splnil.
34. Lze tak uzavřít, že bylo prokázáno, že nárok od odměnu v rámci motivační akce vznikl obchodním zástupcům dosažením 3 000 bodů a že se tak stalo nejpozději ke dni 31. 12. 2018. Ve světle shora uvedené judikatury žalovaný správně vyhodnotil, že náklady žalobkyně na

motivační akci měly být zaúčtovány již v roce 2018 a mohly tak být vynaloženy jako náklad za toto zdaňovací období.

35. Krajský soud souhlasí s argumentací žalobkyně, že účtováno může být jen o plnění, které se reálně uskutečnilo. Už však nesouhlasí s tím, co toto plnění představuje. Dle žalobkyně plnění proběhlo až samotnou realizací zájezdu, resp. nákupem a předáním zlatých slitků, kdy ke všem skutečnostem došlo v roce 2019. Tak tomu ale není. Z hlediska účetního a daňového je (jak vyplývá ze shora uvedené judikatury) rozhodující vznik nároku obchodních zástupců, resp. tomu odpovídající vznik povinnosti žalobkyně tento nárok uspokojit. Nárok obchodním zástupcům vznikl nejpozději ke dni 31. 12. 2018, proto vznikla i povinnost žalobkyně jejich nárok uspokojit. Skutečnost, že k jeho uspokojení došlo až v průběhu roku 2019, není z hlediska zařazení těchto nákladů rozhodná. K tomu, aby byl zachován věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky pak existují různé účetní postupy (viz shora uvedená judikatura, která v obdobných případech pracovala s účtováním skrze dohadné položky pasivní či účet výdajů příštích období).
36. Předmětem tohoto řízení (ani daňového) není posoudit, jaký konkrétní účet měla žalobkyně zvolit. Podstatné je, že o jejím závazku vůči obchodním zástupcům vzešlém z motivační akce mohla a měla účtovat již v roce 2018 a že tyto náklady věcně a časově souvisí s rokem 2018. Žalobkyně znala (třebas i se zpožděním, když žalobkyně poukazuje na to, že se o uzavření smlouvy dozvídá se zpožděním) počet obchodních zástupců, kteří ke dni 31. 12. 2018 splnili podmínky motivační akce a vznikl jim nárok na odměnu. V návaznosti na to, zda tato odměna měla spočívat v zájezdu či zlatém slitku (dle tvrzení žalobkyně v průběhu daňového řízení, které v žalobě nezpochybnila, se jednalo o svobodnou volbu jednotlivých zástupců), jehož hodnota byla poloviční oproti zájezdu, a závislosti na tom, zda ke dni 31. 12. 2018 žalobkyně znala přesný počet obchodních zástupců, kteří si vybrali zájezd a kteří slitek (skutečnost, že od počátku prosince nedošlo k rozšíření účastníků zájezdu, svědčí o tom, že jejich počet znala), měla žalobkyně zvolit buď účet dohadných položek pasivních či účet výdajů příštích období.
37. Krajský soud nesouhlasí s argumentací žalobkyně, v níž poukazuje na to, že jí příjmy ze smluv uzavřených v průběhu motivační akce plynuly také v průběhu následujících zdaňovacích období. Již v průběhu daňového řízení žalobkyně popsala, že zvýšená produkce jí přinesla zvýšený zisk v podobě provize. V žalobě uvádí, že jí mimo roku 2018 tento zisk plynul i v dalších obdobích. To však nemá na věc žádný vliv. Daňové účinný může být dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů mj. takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zisku. Žalobkyně správně poukazuje na to, že podstatné je vynaložení výdaje za účelem zisku, nikoliv samo dosažení zisku. Jednání, které mělo přinést zvýšený zisk, spočívalo ve zvýšené produkci obchodních zástupců a k této zvýšené produkci došlo z důvodu motivační akce žalobkyně. K této činnosti docházelo od února 2018 do konce roku 2018 a nejpozději ke konci roku 2018 také z tohoto důvodu, tj. motivační akce, která přinesla zvýšený zisk, vznikl závazek žalobkyně na uspokojení nároků obchodních zástupců na odměnu. Tento náklad tedy jednoznačně věcně i časově souvisí ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 3 odst. 1 zákona o účetnictví se zdaňovacím obdobím roku 2018, jak správně uvedl žalovaný.
38. V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82 se NSS zabýval daňovou účinností nákladů a dospěl k závěru, že náklad musí být vynaložen za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. NSS uvedl, že z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka,

tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Jen výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících, mohou být zohledněny pro daňové účely. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době anebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec. Bylo by nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Popsaný právní závěr je následován také v žalobkyní zmíněném usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb.

39. S tímto právním závěrem není nyní napadené rozhodnutí v rozporu. Žalovaný nezpochybnil, že náklady na motivační akci byly v obecné rovině daňově uznatelným výdajem, tj. že byly vynaloženy za účelem dosažení zisku. Rovněž je neodmítl s odkazem na to, že by nebylo prokázáno, že přinesly žalobkyni zisk. Spor se vedl o to, se kterým zdaňovacím období věcně a časově souvisely, přičemž odpověď na tuto otázku v obecné rovině poskytuje judikatura shrnutá výše. Celkově vzato NSS v žalobkyní zmíněných rozhodnutích řešil jinou otázku.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

40. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
41. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 10. června 2026

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu