

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **Czech Coal a. s.**, se sídlem V. Řezáče 315, Most, zastoupen JUDr. Petrem Voříškem, Ph.D., LL.M., advokátem v Praze, Přístavní 321/14, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2006, čj. FŘ-14215/12/06, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2009, čj. 7 Ca 352/2006 - 74,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2009, čj. 7 Ca 352/2006 - 74, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Prahu 7 doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 3. 2006, čj. 34767/06/007913/4635, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 v částce 7 017 160 Kč. Správce daně neuznal jako daňově uznatelný náklad částku 22 458 680 Kč, kterou žalobce účtoval jako dohadnou položku pasivní. Tato částka, kterou představovaly náklady na roční odměny zaměstnanců žalobce, měla být zaúčtována až ve zdaňovacím období, ve kterém byla odměna zaměstnancům přiznána a vznikl jim na odměnu nárok. Odvolání žalobce žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 10. 2006, čj. FŘ-14215/12/06.

II.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze. Namítl, že mu bylo k poslednímu dni účetního období známo, že vznikl nárok na vyplacení

sjednaných ročních odměn, avšak nebyla známa přesná výše nároku. Mohl proto částku odpovídající výši předpokládaných odměn zařadit do dohadných položek za dané účetní období. Roční odměny se váží k pracovním výkonům zaměstnanců v daném roce. Nárok na roční odměny má základ v pracovních smlouvách (pravidlech hmotné zainteresovanosti zaměstnanců) a vzniká k poslednímu dni roku vykonáním práce. Následné kroky zaměstnavatele, jako je souhlas představenstva s výplatou odměn, mají jen potvrzující povahu, aniž by samy o sobě zakládaly nárok na roční odměnu. Určují pouze specifikaci termínu výplaty, stejně jako schválení účetní závěrky. Ujednání o vztahu odměn k dosažení ročních ekonomických výsledků prokazuje souvislost s účetním obdobím roku 2003. Odměny nemohou být ovlivněny jednáním nebo jinými skutečnostmi, ke kterým dojde v následném účetním období, protože ty nemají vliv na hospodářský výsledek roku 2003.

[3] Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uzavřel, že roční odměna zaměstnanců žalobce je nenárokovou složkou mzdy, neboť vznik nároku na tuto odměnu je dán dosaženým ekonomickým výsledkem žalobce a rozhodnutím příslušného vedoucího pracovníka. Odměna zaměstnanců žalobce je závislá na zhodnocení dosažených výsledků na základě úvahy příslušného nadřízeného vedoucího zaměstnance a jeho rozhodnutí má v tomto smyslu konstitutivní význam.

[4] Při posouzení, zda lze roční odměnu za rok 2003 účtovat jako dohadnou položku za účetní období roku 2003, jestliže nárok na výplatu vznikl až v roce 2004, bylo podstatné, zda je dána věcná a časová souvislost mezi účtovanou dohadnou položkou a ziskem za rok 2003. Již v roce 2003 byl žalobci znám hospodářský výsledek za rok 2003 a byl proto schopen určit předpokládanou výši ročních odměn. I když nárok na roční odměny vznikl až v roce 2004, důvodem tohoto nároku byla práce vykonaná v roce 2003 a touto prací vytvořený zisk. Tím byla dána věcná souvislost s rokem 2003. S rokem 2004 je dána pouze časová souvislost, neboť v tomto roce vznikl nárok na odměny a byly v tomto roce vyplaceny. Pro dohadnou položku pasivní je rozhodující, zda došlo k realizaci, spotřebě či výkonu takového nákladu a zda lze předpokládat, že je daňovému subjektu známa co do objektivně předpokládané výše. V posuzované věci sice nárok na mzdy nevznikl, ale již v roce 2003 měly odměny povahu fakultativního plnění. Při střetu časové a věcné souvislosti účtování předpokládaného plnění se zásadou účetní opatrnosti je třeba dát přednost zásadě účetní opatrnosti, jejímž cílem je věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. K výplatě odměn sice došlo až v roce 2004, ale již v roce 2003 byly zřejmé ekonomické výsledky žalobce a byla dána existence *„předpokládaného dluhu“*. Pro poctivý a věrný obraz finanční situace měl proto žalobce vytvořit ke zdaňovacímu období roku 2003 dohadnou položku, jako odčitatelný náklad podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

III.

[5] Rozhodnutí městského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Namítl, že žalobce zaúčtoval na dohadný účet pasivní na stranu DAL na základě interního dokladu odměny zaměstnanců (na straně MD byly zaúčtovány mzdové náklady). Takto zaúčtovaná dohadná položka ovlivnila výsledek hospodaření za rok 2003 i daňový základ pro stanovení daně z příjmů právnických osob. Podle stěžovatele byl účetní zápis proveden v době, kdy žalobci nevznikl žádný závazek

vůči zaměstnancům, a proto byl zápis proveden v rozporu s účetními i daňovými předpisy. Na dohadných účtech se účtuje o pohledávkách nebo závazcích, u kterých k rozvahovému dni není známa jejich přesná výše, nebo účetní jednotka nemá ještě účetní doklad. Plnění již nastalo a pouze je očekáváno jeho zdokumentování. Podle opatření MF čj. 281/89 759/2001, postupů účtování pro podnikatele, se na dohadné účty pasivní účtují položky, které nelze zaúčtovat jako obvyklý dluh.

[6] Žalobce měl uzavřeny pracovní smlouvy, ve kterých byla stanovena mzda. Zároveň mohl jeho zaměstnancům vzniknout při dodržení podmínek stanovených v „Zásadách hmotné zainteresovanosti II“ nárok na roční odměny za práci, kterou provedli do 31. 12. 2003. Vznik nároku byl vázán na dodržení pravidel hmotné zainteresovanosti, mimo jiné i schválení auditovaného výsledku hospodaření za příslušný rok představenstvem společnosti. V posuzované věci bylo sice pravděpodobné, že roční odměny budou vyplaceny, ale zaměstnancům nevznikl na tyto odměny v roce 2003 nezpochybnitelný a vymahatelný nárok. Žalobci nevznikl v roce 2003 dluh vůči zaměstnancům, což potvrdil žalobce i městský soud. Pokud nárok na odměny nevznikl v roce 2003, nelze o nich účtovat ani formou dohadné položky pasivní.

[7] Rozsudek městského soudu považoval stěžovatel za vnitřně rozporný. Na jedné straně soud konstatoval, že zaměstnancům v roce 2003 nevznikl nárok na přiznání roční odměny, na druhé straně však uvedl, že tyto odměny jsou za práci, která byla provedena v roce 2003, a proto lze tyto odměny zahrnout do nákladů roku 2003. Zaměstnanci za vynaloženou práci náleží mzda, která je vynaloženým nákladem. Pokud žalobci vznikly další náklady v souvislosti s vykonanou prací, musel o nich účtovat až v době, kdy tato náklady vznikly. Pokud tedy další mzdové náklady vznikly, jak potvrdil soud, až v roce 2004, pak nemohly být vynaloženy již v roce 2003. Závazek žalobce vůči zaměstnancům vznikl až dne 11. 5. 2004, rozhodnutím představenstva žalobce. Zásadě účetní opatrnosti mohl žalobce dostát prostřednictvím institutu tvorby rezerv, který se využije v případě, kdy je znám účel závazku, ale žádný závazek dosud nevznikl, pouze se lze domnívat, že vznikne.

IV.

[8] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem městského soudu a odkázal na svá vyjádření učiněná v průběhu řízení před městským soudem.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Kasační stížnost je důvodná.

[10] Žalovaný a správní orgán I. stupně vycházeli z přesvědčení, že rozhodující pro správné zaúčtování mzdových nákladů žalobce bylo, zda a kdy vzniká jednotlivě určeným zaměstnancům právní nárok na výplatu roční odměny. Městský soud neshledal jejich právní názor v tomto ohledu nesprávným, avšak žalobu shledal důvodnou především s ohledem na tzv. akruální princip vedení účetnictví, podle kterého mají být transakce zaznamenány v účetních knihách v době, kdy k nim dojde, nikoli až při uskutečnění souvisejícího příjmu či výdaje.

[11] Nejvyšší správní soud přisvědčuje městskému soudu v posouzení roční odměny jako tzv. nenárokové složky mzdy. Městský soud správně zdůraznil, že je při úvaze, zda byly splněny předpoklady pro vznik nároku na mzdu, podstatné, 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. Tento právní názor vychází z judikatury Nejvyššího soudu, zejména z rozsudků ze dne 24. 8. 2000, čj. 21 Cdo 1882/99, ze dne 17. 8. 2004, čj. 21 Cdo 737/2004, ze dne 8. 11. 2004, sp. zn. 21 Cdo 537/2004 a ze dne 15. 6. 2010, Cdo 2378/2009.

[12] Ze vzorové smlouvy o individuálních mzdových podmínkách a vzorové manažerské smlouvy o individuálních pracovních a mzdových podmínkách vyplývá, že roční odměna byla stanovena v souladu s platnými pravidly hmotné zainteresovanosti vedoucích zaměstnanců ve výši až 60 % stanovené smluvní tarifní mzdy za toto období v případě ředitele úseku a ve výši až 40% smluvní tarifní mzdy v případě specialisty. Zásady hmotné zainteresovanosti stanovily, že se roční odměna přiznává ve vazbě na dosažené roční ekonomické výsledky a naplnění strategických cílů společnosti. Rovněž z nich vyplývá, že roční odměnu generálního ředitele společnosti navrhuje a schvaluje po projednání v představenstvu společnosti předseda společnosti, roční odměnu ředitelů úseků nebo odborů a dalších přímo podřízených vedoucích zaměstnanců nebo zaměstnanců tzv. fakultativní skupiny navrhuje a schvaluje generální ředitel společnosti. Roční odměnu ostatních zaměstnanců fakultativní skupiny a vybraných specialistů navrhuje příslušný ředitel úseku nebo odboru a schvaluje ji generální ředitel. Roční odměna se poskytuje po schválení auditovaného hospodářského výsledku za příslušný rok představenstvem společnosti.

[13] Tzv. roční odměna tedy představuje nenárokovou složku mzdy, neboť právní nárok na její vyplacení není dán pouze splněním sjednaných podmínek, ale k jejímu přiznání a následně vyplacení je zapotřebí rovněž návrh a schválení této mzdy určenou osobou a schválení auditovaného hospodářského výsledku za příslušný rok představenstvem společnosti.

[14] Bylo třeba posoudit, zda byl žalobce oprávněn účtovat o ročních odměnách, které poskytl některým svým zaměstnancům, prostřednictvím účtu 389 – dohadné účty pasivní. Jinak řečeno, zda byl oprávněn uplatnit tyto odměny jako daňové náklady do účetního období roku 2003 a snížit základ daně z příjmů právnických osob pro toto zdaňovací období, přestože všechny podmínky pro přiznání této části mzdy byly splněny až v následujícím zdaňovacím období, kdy byla tato část mzdy rovněž vyplacena.

[15] Základem daně je podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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 téhož 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 - tím je zákon č. 563/1991 Sb. 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 (dále jen „účetní období“); 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 sestavuje k poslednímu dni účetního období (§ 19 odst. 1 zákona o účetnictví).

[16] Podle čl. IX odst. 8 Opatření Ministerstva financí č. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele se na účet 389 – dohadné účty pasivní účtují pasivní položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, např. nevyfakturované dodávky. Účtují se sem i nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období, resp. toto bankovní vyúčtování je chybné a závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce, i poměrná část silniční daně při účtování v hospodářském roce.

[17] K přípustnosti účtování na účet aktivních či pasivních dohadných účtů je k dispozici judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 18. 12. 2008, čj. 2 Afs 101/2008 - 143, zdejší soud konstatoval, že za situace, kdy ke dni účetní závěrky není jistota nejen o výši pojistného plnění, ale ani o tom, zda havárie je skutečně pojistnou událostí, nelze účtovat o předpokládaném výnosu pojistného jako o dohadné položce aktivní. V rozsudku ze dne 16. 5. 2007, čj. 2 Afs 36/2006 - 77, uzavřel, že na dohadné účty pasívní 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. Použití tohoto způsobu účtování by bylo na místě, pokud by měl daňový subjekt v souvislosti se zakázkou výdaje ve zdaňovacím období [*pozn.* zde roku 2003], neznal však jejich přesnou výši a neměl k dispozici účetní doklady.

[18] Z účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele platné pro zdaňovací období roku 2003 vyplývá, že na dohadný účet pasívní lze účtovat náklady s plněním, které již bylo ve zdaňovacím období poskytnuto, není sporu o poskytnutém plnění a daňových nákladech za takové plnění a *„pouze“* dosud není k dispozici doklad, který by zaúčtování této položky jako daňově uznatelného výdaje umožňoval. Např. v případě náhrady za dosud nevybranou dovolenou je nepochybné, že ve zdaňovacím období, ve kterém se účtuje, byly splněny podmínky pro vznik tohoto nároku a již tehdy vznikl zaměstnavateli tento daňový náklad.

[19] Městský soud shledal obsahovou obdobu projednávané věci s případy, kdy bylo možné na dohadný účet pasivní účtovat skutečně realizované náklady, např. plyn,

elektřinu, telefon, vodné a stočné, neboť i nyní došlo k realizaci nákladu. Byť nárok na tuto část mzdy dosud nevznikl, měl již v roce 2003 povahu fakultativního plnění.

[20] Nejvyšší správní soud je však přesvědčen, že takové přirovnání neobstojí. I v případě účtování na dohadní účet pasivní je třeba zachovat princip, že je účtováno pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. Městský soud ostatně toto pravidlo zdůrazňuje v souvislosti s akruální zásadou, kterou je vedení účetnictví ovládáno. Obdobu lze shledat pouze v tom, že zaměstnanci žalobce provedli ve zdaňovacím období roku 2003 pro žalobce práci. Mzdový náklad v podobě tzv. ročních odměn, který v důsledku toho zaměstnavateli vznikl, mu však nemohl být znám co do jeho výše již v okamžiku uskutečněné práce a rovněž se *„pouze nečekalo“* na jeho přesné vyúčtování. Právě proto, že přiznání ročních odměn automaticky nevyplývalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale jeho případná výše závisela též na hospodářském výsledku žalobce, na návrhu a schválení roční odměny nadřízenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem žalobce, předmětný účtovaný případ podstatně odlišuje např. od účtování spotřeby energií v závěru zdaňovacího období, u kterých lze postupovat za využití účtu 389.

[21] Při posuzování každého případu je třeba vycházet z toho, jak byly u konkrétního daňového subjektu upraveny podmínky vzniku nároku na fakultativní odměnu. Je podstatný rozdíl, pokud je ve zdaňovacím období uskutečněno zdanitelné plnění a dosud není známa jeho přesná výše a případem, kdy zatím nemůže být jisté, zda popř. v jaké výši mzdový náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v budoucnu vznikne. Ani to, zda případně žalobce měl již na konci zdaňovacího období k dispozici informace o výši odměn, které byly jednotlivým zaměstnancům v následujícím zdaňovacím období skutečně vyplaceny, na právní povaze této složky mzdy z hlediska její nárokovosti nic nezměnilo.

[22] Není sporu, že za pracovní činnost uskutečňovanou v roce 2003 náležela zaměstnancům žalobce tarifní mzda a že v případě této části mzdy lze hovořit o věcné a časové souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2003. V případě tzv. roční odměny však tomu tak nebylo. Vedle splnění podmínky výkonu práce ve zdaňovacím období bylo ke vzniku nároku na tuto část odměny třeba, aby žalobce dosáhl předpokládaných ekonomických výsledků, dále aby konkrétní funkčně nadřazená osoba tuto odměnu navrhla, jiná určená osoba tuto odměnu schválila a rovněž aby došlo ke schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem žalobce. Pokud by kterýkoli z uvedených předpokladů nenastal, nárok na výplatu roční odměny by konkrétnímu zaměstnanci nevznikl a již zaúčtovaný výdaj by následně nebyl vynaložen. Lze si představit, že posléze zjištěné dosažené roční ekonomické výsledky nebudou odůvodňovat navržení a následné schválení ročních odměn. Nepochybně může nastat situace, kdy navržená roční odměna nebude schválena popř. nebude schválena v navrhované výši. Rovněž představenstvo žalobce nemusí auditovaný hospodářský výsledek z jakéhokoli důvodu následně schválit.

[23] Nejde proto pouze o výplatu roční odměny, na kterou jejímu adresátovi vznikl nárok již ke dni účetní závěrky, ale přímo o splnění jednotlivých podmínek nezbytných pro vznik tohoto mzdového nároku. Rovněž je třeba vidět, že výše případné roční odměny není v „Zásadách hmotné zainteresovanosti II“ dána konkrétní částkou popř. procentním

poměrem z tarifní mzdy, ale rozpětím při stanovení pouze jeho horní hranice. Vzniká tak otázka, v jaké výši by tyto budoucí mzdové náklady měly být již v roce 2003 účtovány. Žalobce proto nemohl vycházet z toho, že ke dni účetní závěrky představovaly tyto nenárokové části mzdy konkrétní a nezpochybnitelný výdaj vztahující se ke zdaňovacímu období. Proto o něm nemohl účtovat na dohadném účtu pasívním 389.

[24] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil rozsudek městského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

[25] O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 31. března 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu