

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ČEZ Měření, s. r. o.,** se sídlem Riegrovo náměstí 1493, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2011, č. j. 31 Af 128/2010 - 61,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2011, č. j. 31 Af 128/2010 - 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - ČEZ Měření, s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2011, č. j. 31 Af 128/2010 - 61, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 31. 10. 2011, č. j. 31 Af 128/2010 - 61, zamítl žalobu společnosti ČEZ Měření, s. r. o., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále také „žalovaný“) ze dne 4. 10. 2010, č. j. 5277/10-1200-602199, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále též „správce daně“) ze dne 25. 3. 2010, č. j.

92826/10/228912608092, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 (dále jen „daň“), ve výši 7.160.400 Kč [k dodatečnému stanovení daně žalobkyni došlo z toho důvodu, že správce daně neuznal daňově uznatelnými náklady žalobkyně v podobě dohadných položek pasivních za rok 2007 na odměny zaměstnanců, které jim však by vyplaceny až v roce 2008 (po provedeném auditu hospodářského výsledku společnosti) a na nevyčerpanou dovolenou v roce 2007].

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve zrekapituloval průběh předchozího řízení, obsah podání účastníků řízení a vymezil předmět sporu, kterým bylo posouzení otázky zaúčtování dohadných položek na odměny, bonusy a prémie za výsledky předchozího období roku 2007 a za nevyčerpanou dovolenou za totéž období.

Při posouzení věci krajský soud vyšel ze stejné právní úpravy jako žalovaný a poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 36/2006 - 77, v němž kasační soud vyslovil právní názor, že „*...na dohadné účty pasivní lze účtovat pouze o nákladech, které byly v daném období skutečně vynaloženy, jen je nebylo možno vyúčtovat.*“ a č. j. 8 Afs 35/2010 - 106, v němž kasační soud konstatoval, že: „*... i v případě účtování na dohadný účet pasivní je třeba zachovat princip, že účtováno je pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. Pokud přiznání ročních odměn automaticky nevyplývalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale též z hospodářského výsledku, záviselo na návrhu (zde ale na smlouvě) a schválení roční odměny nadřízenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem daňového subjektu, nebylo možné o těchto odměnách účtovat ve zdaňovacím období, za které tato složka mzdy náleží*“. Krajský soud dovodil, že na projednávanou věc (účtování o dohadných položkách na odměny, bonusy a prémie za výsledky minulého období) dopadá právě posledně uvedený rozsudek kasačního soudu. Způsobem stanovení odměn bonusů a prémií a podmínkami jejich přiznání se žalovaný podrobně zabýval, a to vždy u každého druhu samostatně a hodnotil, ke kterému účetnímu období se náklady vztahují. V této souvislosti pak rekapituloval i rozhodné skutkové okolnosti. Je také nepochybné, že k uzávěrce účetních knih došlo dne 17. 1. 2008 a dne 25. 1. 2008 byla sestavena účetní závěrka. Téhož dne pak byla ověřena i auditorskou společností. Porada vedení dne 17. 3. 2008 projednala auditovanou účetní závěrku za rok 2007 a rozhodla, že odměny za výkonnost pro rok 2007 je možné vyplatit s březnovou výplatou. Krajský soud s ohledem na uvedené (str. 13 poslední odstavec rozsudku) vyslovil právní názor, že roční odměny, bonusy a prémie představovaly „nenárokovou složku mzdy“. Nárok na vyplacení této složky nebyl dán pouze splněním sjednaných předpokladů a podmínek, ale pro její poskytnutí bylo třeba i návrhu a jeho schválení příslušným orgánem či vedoucím pracovníkem (dozorčí radou, ředitelem nebo vedoucím pracovníkem). Již před tím ale musely být uzavřeny výsledky hospodaření za daný účetní rok, které musely být ověřeny externí auditorskou společností a teprve posléze následovalo vyhodnocení a výpočet finančních prostředků určených na odměny. Dohadné účty jsou nástrojem, jímž účetní jednotka účtuje o aktivech a pasivech, jejichž výši je zpravidla schopna odhadnout. Musí se ale jednat o skutečnosti, které již nastaly, i když nemusí být v danou chvíli známa jejich přesná výše. Nelze však účtovat o skutečnostech, které nastanou v budoucnu. Mzdový náklad žalobkyně jako zaměstnavatele v podobě ročních odměn, bonusů a prémií nemohl být žalobkyni znám již v okamžiku uskutečnění práce jejich zaměstnanců, resp. k 31. 12. 2007. Jejich přiznání zaměstnancům nevyplývalo automaticky pouze z odvedené práce ve zdaňovacím období roku 2007, ale

záviselo na hospodářském výsledku a na návrhu a schválení příslušnou osobou. Zde by pak mohla nastat i situace, že by odměny nebyly schváleny. Není tedy možné účtovat (o dohadných položkách) o skutečnostech, které nejsou známy k rozvahovému dni, ani v okamžiku, kdy je sestavována účetní závěrka. Žalobkyně proto nemohla vycházet z toho, že tyto části mzdy představovaly konkrétní a nezpochybnitelný výdaj vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2007, a nemohla tedy o něm účtovat jako o dohadné položce pasivní. I v případě smluv o individuálních podmínkách odměňování muselo nejdříve dojít k vyhodnocení plnění kriterií výkonu zaměstnance a teprve následně vedoucí pracovník schválil konečnou výši odměn (zde generální ředitel dne 3. 4. 2008).

Krajský soud se v dalším stručně vyslovil k vzneseným žalobním námitkám. Pokud jde o námitku, že zaměstnancům vznikl právní nárok na odměnu již splněním sledovaných kritérií, a nikoliv formálním stvrzením této skutečnosti, uvedl (bez bližší specifikace), že u sporných položek šlo právě o nenárokovou složku mzdy. Nárok na její vyplacení nebyl dán pouze splněním sjednaných předpokladů a podmínek, ale k jejímu přiznání a následně k vyplacení bylo zapotřebí návrhu a schválení určeným subjektem ve vazbě na dosažené roční ekonomické výsledky žalobkyně. Nárokovými složkami se proto staly až po té, když bylo vyhodnoceno plnění řady různě stanovených ukazatelů pro jednotlivé odměny, z nichž část byla vázána mj. na výsledek hospodaření. Zaměstnancům byla stanovena a schválena mzda až v roce 2008, a to po uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky za rok 2007. Až tehdy proto vznikl zaměstnancům mzdový nárok na příslušné odměny a tyto se staly nárokovou složkou mzdy. Jak správně poznamenal žalovaný, nelze zaměňovat způsob stanovení odměn (ukazatele) s tím, kdy skutečně dojde z tohoto titulu ke vzniku závazku zaměstnavatele vůči zaměstnancům. Pokud pak žalobkyně poukazovala na rozsudek č. j. 2 Afs 203/2006 - 68, zaujal krajský soud stejný názor jako žalovaný, a to, že nešlo o zcela totožný případ, který by dopadal na projednávanou věc. V této věci likvidátor vykonal v roce 2002 činnost, za kterou mu náležela odměna, a teprve v následujícím roce (2003) tuto odměnu vyfakturoval. Nejvyšší správní soud pak konstatoval, že: „*…není rozhodující fakturace, ale jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu nastalo v období, za které je odměna vyčíslena, přičemž současně konstatoval, že o odměně rozhoduje orgán, který jej jmenoval a ten mohl určit odměnu ještě před skončením likvidace a tato mohla i nemusela souviset se zdaňovacím obdobím roku 2002, což byly okolnosti, jimiž se měly daňové orgány zabývat*“. Poukazovanou skutkovou situaci by tak bylo možno spíše přirovnat k odvedení práce zaměstnanců žalobkyně, za kterou jim náležela tarifní, popř. smluvní mzda, jež věcně a časově souvisela se zdaňovacím obdobím roku 2007, neboť nárok na mzdu jim oproti odměně vznikl již v roce 2007. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 35/2010 - 106 pak ještě krajský soud dovodil, že žalobkyni nemohl být znám náklad ročních odměn, bonusů ani prémií a nemohlo se tak svou podstatou jednat o náklad zaúčtovatelný jako dohadná položka pasivní.

Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, ani pokud chtěla zohlednit rozpuštění dohadných položek pasivních zaúčtovaných v roce 2006 do daňových nákladů roku 2007. Správní soud se v tomto směru ztotožnil s žalovaným, že takto postupovat nelze. Je tomu tak proto, že by na základě jednoho titulu došlo ke snížení základu daně ve dvou zdaňovacích obdobích – poprvé v roce 2006 z titulu dohadných položek pasivních a podruhé v roce 2007 z titulu jejich skutečné výplaty.

Krajský soud neshledal opodstatněnou ani výtku o porušení ust. § 16 odst. 4 písm. c) a f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný nestavěl svoji argumentaci o doměření daně žalobkyni pouze na absenci účetního dokladu. Konstatoval, že předložené doklady nejsou účetními doklady (průkaznými účetními záznamy) pokud neobsahují veškeré náležitosti. Totéž konstatoval i správce daně ve zprávě o kontrole, v níž uvedl, že žalobkyně vyhotovila v měsíci prosinci 2007 účetní doklad v rozporu s ust. § 11 zákona o účetnictví, když v tomto měsíci nedošlo k uskutečnění účetního případu.

Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni rovněž v tom, že oprávněně účtovala jako o dohadných položkách pasivních o částkách zaměstnanci nevyčerpané dovolené za rok 2007, kterou nastoupili až v následujícím roce, a že se žalovaný odchýlil od normativní dikce českých účetních standardů. Je tomu tak proto, že zaměstnanci žalobkyně, kterým vznikl nárok na dovolenou, tuto řádně vyčerpali v následujícím roce (2008). Podle Českých účetních standardů však lze jako o dohadných položkách pasivních účtovat jen o náhradách za nevybranou dovolenou. O tento případ však v projednávané věci nešlo. Zaměstnancům žalobkyně, kterým v roce 2007 vznikl nárok na dovolenou, tuto vyčerpali v následujícím roce. Pokud pak České účetní standardy jednoznačně stanoví, jak nakládat s náhradou dovolené, není zde prostor k polemice o věcné a časové souvislosti této nákladové položky. Nevybranou (nevyčerpanou) dovolenou je třeba chápat nikoliv jako jakoukoliv nevyčerpanou (nevybranou) dovolenou, ale jen takovou, kterou již nelze vybrat (např. z důvodu ukončení pracovního poměru, rodičovské dovolené). Jen v takovém případě lze o náhradě za nevyčerpanou dovolenou účtovat jako o dohadné položce pasivní.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně - ČEZ Měření, s. r. o., jako stěžovatelka (dále také „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

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

2007, jak je o tom přesvědčena, či až roku 2008, což dovozuje žalovaný a ve shodě s ním i krajský soud.

Správní soud se ve svém nepřezkoumatelném rozsudku v rozporu se zákonem omezil pouze na rozsáhlou rekapitulaci předchozího průběhu řízení, a bez řádného odůvodnění se přiklonil k argumentaci a právním názorům, které byly vysloveny v žalobou napadeném rozhodnutí. Takový postup neguje povinnost obecných soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit a adekvátně se vypořádat s důkazy a argumenty účastníků řízení. Při tom nejde jen o dílčí nedostatky odůvodnění rozsudku krajského soudu, ale o nedostatky skutkové (nedostatky a vady skutkových zjištění). Lze proto dovozovat, že krajský soud opřel své rozhodovací důvody o skutečnosti, které vůbec nezjišťoval. Ve většině případů jsou jeho závěry odůvodněny pouhými citacemi z žalobou napadeného správního rozhodnutí (rekapitulace charakteru jednotlivých odměn předestřené žalovaným). Správní soud se detailně neseznámil s příslušnými pravidly pro odměňování jejích zaměstnanců (specifika jejich jednotlivých druhů) a nesprávně pochopil ekonomickou funkci dohadných položek. Současně přitom vyšel z nepřiléhavé judikatury a nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Jinak nelze vysvětlit, jak došel k závěru, že odměny vyplácené jejím zaměstnancům za pracovní výsledky roku 2007, které měly oporu ve smlouvách individuálních i kolektivní, představují nenárokovou složku mzdy. V tomto směru ponechal stranou svých úvah i v žalobě poukazované závěry Nejvyššího soudu (pracovněprávní judikáty), z nichž poměrně jednoznačně vyplývá, kdy je, a kdy není odměna za práci nárokovou složkou mzdy. Krajský soud rovněž zcela nepochopitelně pomíjí rozdíly mezi jednotlivými druhy odměn a jejich předpoklady a dochází k prostému závěru (shodně s žalovaným), že odměny představovaly „nenárokovou složku mzdy“. Nevidí, že u některých odměn či bonusů zcela absentuje prvek uvážení a u jiných má (i podle civilní judikatury) toliko deklaratorní charakter (nikoliv konstitutivní, jak mylně krajský soud nyní dovozuje). Krajský soud pouze v maximální stručnosti a bez bližšího popisu svých vlastních úvah komentuje, resp. odmítá vybrané žalobní námitky a jinými se vůbec nezabývá. Argumentace správního soudu v napadeném rozsudku proto nesměřuje ke správnému posouzení relevantní právní otázky, a soud svůj závěr ohledně nenaplnění podmínek z pohledu žalující strany ani uspokojivě neobjasňuje (neodůvodňuje). Ve vztahu k dohadným položkám na nevyčerpanou dovolenou (body 49 a násl. žaloby) pak její argumentaci téměř zcela pominul.

Stěžovatelka vytýká krajskému soudu i to, že jeho rozsudek je také věcně nesprávný. Napadený rozsudek nerespektuje základní principy právní úpravy zákona o daních z příjmů, zákona o účetnictví a jeho prováděcí předpisy, resp. České účetní standardy. Zejména pak krajský soud nerespektuje základní princip při stanovení základu daně, kterým je věcná a časová souvislost vynaložených nákladů k příjmům za dané zdaňovací období (srov. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Tento zákon jednoznačně požaduje, aby byly vynaložené náklady vykázány v období, se kterým věcně a časově souvisí. Podle § 23 odst. 2 a 10 téhož zákona se pro zjišťování základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví nebo ZÚ“). Podle zákona o účetnictví je také rozhodujícím kriteriem požadavek na dodržení časové a věcné souvislosti mezi příjmy a výdaji. Deklaruje požadavek zaznamenávat transakce v momentě, kdy k nim dojde, a nikoliv až v okamžiku uskutečnění souvisejícího příjmu či výdaje. Zákon o účetnictví současně odkazuje na

prováděcí vyhlášku a České účetní standardy. Podle citované vyhlášky je zřejmé, že o dohadných položkách se účtuje právě v okamžiku, kdy není ještě přesně známa výše závazku (v opačném případě je účtováno přímo o závazku či o časovém rozlišení – závazky budoucích období). Pro tyto dohadné položky pak platí, že nejsou typicky doloženy veškerými potřebnými doklady, což ostatně vyplývá z jejich povahy (není známa jejich přesná výše). České účetní standardy pak stanoví, že jako dohadné položky pasivní se účtují například nevyfakturované dodávky a jiné položky v případech, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů. Obdobně je příkladmo těmito standardy poukazováno na silniční daň v hospodářském roce, když je v tomto roce zaplacena jen záloha na daň a daňová povinnost není vyměřena. O totožné případy šlo i v projednávané věci. Krajský soud sice vychází ze stejné právní úpravy, ale zcela mylně ji interpretuje. S ohledem na princip věcné a časové souvislosti je v kontextu ročních odměn zejména podstatné, v jakém období se uskutečnilo plnění zaměstnanců vůči zaměstnavateli (stěžovatelce), za které jim odměna náleží (za které se odměna vyplácí). Naopak není podstatné, kdy byly tyto odměny formálně vyhodnoceny a zaplaceny [odměna je forma protiplnění za práci vykonávanou v předchozím období (zde roce 2007)]. Tyto odměny zcela naplňují podstatu dohadných položek pasivních – prokazatelně na odměnu vznikl nárok v roce 2007, pouze je nebylo možno zaúčtovat, když nebyla známa jejich přesná výše (*pokud by totiž jejich výše byla známa, nejednalo by se o dohadnou položku, ale o náklady budoucích období).* Pojem realizace nákladů při tom s ohledem na povahu dohadných položek nelze vykládat jinak než jako „spotřebu v ekonomickém smyslu“, a to bez ohledu, zda se jedná o požitek z volání, využívání energií, či profit zaměstnavatele ze zvýšené práce jejich zaměstnanců v předchozím období (zde v roce 2007). Zahrnutí nákladů na odměny za práci v roce 2007 do příslušných nákladů roku 2007 je třeba nejen z důvodu zachování principu věcné a časové souvislosti, ale také z důvodů právní jistoty. Pokud má totiž výsledek hospodaření spolehlivě informovat o výkonnosti společnosti, je nezbytné, aby v něm byly zahrnuty jak výnosy, tak i náklady s ním související, tedy včetně odměny za jejich dosažení. Je skutečně rozdíl mezi případem, kdy bylo ve zdaňovacím období uskutečněno plnění ze strany zaměstnanců a dosud není známa jeho přesná výše, a případem, kdy zatím nemůže být jisté, zda vůbec mzdový náklad a v jaké výši vznikne. O posledně uvedený případ ale v této věci nešlo. Není tedy rozhodující, jak mylně uvádí krajský soud, zda zaměstnancům vznikne nárok na výplatu roční odměny ke dni účetní závěrky, ale podstatné je to, zda byly splněny dílčí podmínky nezbytné pro vznik mzdového nároku příslušných zaměstnanců. Správnost účtování daňového subjektu lze dovodit i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006 - 77. Slovo „dohadná“ položka již svým významem vyjadřuje skutečnost, že její výše není ještě přesně známa (je známo pouze to, že bude muset být vynaložena), a to právě z toho důvodu, že ke dni účetní závěrky jednotka nedisponuje podklady pro její přesný výpočet (pokud by její výše byla známa, jednalo by klasický náklad nebo o náklad budoucích období). Pro dohadné položky pak je typické, že jejich výše je známa až v následujícím období – přesně jako odměny zaměstnanců.

Krajský soud ponechal stranou pracovněprávní aspekty odměn jejích zaměstnanců. Mzda zaměstnanců za rok 2007 musí vždy ovlivnit hospodářský výsledek roku 2007 a nikoliv roku následujícího. Za mzdu (odměnu za vykonanou práci) nelze považovat jen tarifní (základní) mzdu, ale také veškeré ostatní složky mzdy – příplatky, odměny, prémie

poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci podle složitosti, odpovědnosti a namáhavosti práce, podle obtížnosti pracovních podmínek, podle pracovní výkonnosti a dosahovaných pracovních výsledků. Mzdu (včetně odměn) neplatí daňový subjekt zaměstnanci bez protihodnoty a z dobré vůle, ale za vykonanou práci. V projednávané věci tomu tak bylo za práci vykonanou pro zaměstnavatele (stěžovatelku) v roce 2007. Odměny za vykonanou práci proto byly integrální součástí mzdy za rok 2007. Krajský soud navíc při své úvaze o charakteru ročních odměn jakožto mzdových složek zcela nedůsledně zkoumal povahu podkladů sloužících pro výplatu odměn. Správní soud své závěry aplikoval bez rozlišení na všechny typy odměn poskytovaných žalujícím daňovým subjektem, a to v rozporu se skutkovým stavem věci. Daňový subjekt (stěžovatelka) v zásadě poskytuje dva druhy odměn. Prvými jsou takové, které jsou poskytovány v závislosti na splnění určitých měřitelných cílů (typicky bonus vázaný na zvýšení obrátkovosti zásob nebo plnění nákladovosti). Výplata těchto odměn nepodléhá jakémukoliv uvážení daňového subjektu. Druhým typem odměn jsou takové, jejichž poskytnutí je sice podmíněno určitými procedurálními kroky, ale ani těmto krokům nelze přikládat konstitutivní charakter. S poukazem na relevantní judikaturu pracovněprávního senátu Nejvyššího soudu proto nemůže obstát závěr krajského soudu, že se v případě odměn, které jsou pouze formálně stvrzovány příslušným vedoucím pracovníkem nebo orgánem, jedná o fakultativní, tedy nenárokové plnění. Opak je pravdou. To vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího soudu – konkrétně z rozsudků ze dne 10. 5. 2011, sp. zn. 21 Cdo 810/2010 (dostupný na www.nsoud.cz), či ze dne 24. 8. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1486/2005 (dostupný na www.nsoud.cz). Zde Nejvyšší soud vymezil kategorii tzv. „formálního stvrzení“, které má pouze deklaratorní význam a jeho uplatnění v rámci příslušného mzdového systému nemění nic na charakteru poskytovaných plnění, tj. na tom, že se jedná o plnění nároková. Toto ovšem předpokládá, že jsou pobídkové předpoklady vzniku nároku na odměnu stanoveny naprosto konkrétně a podle objektivně měřitelných a jednoznačně určených cílů s konkrétní odměnou. Tak tomu bylo právě v její věci. Z uvedených důvodů má tudíž za to, že roční odměny, které poskytuje svým zaměstnancům, zcela jednoznačně spadají do kategorie nárokových odměn mzdy. Právní nárok na tuto složku mzdy vznikl zaměstnancům již splněním sledovaných kritérií a nikoliv až formálním stvrzením těchto skutečností. Zaměstnanci pak tuto část mzdy samozřejmě mohou pro případ, že by jim nebyla vyplacena, úspěšně nárokovat soudní cestou. Ostatně roční odměny vyplatila i těm zaměstnancům, jejichž pracovní poměr k 31. 12. 2007 zanikl. Pokud by tyto částky neměly být nárokovou součástí mzdy za rok 2007 (logikou žalovaného a soudu), muselo by se jednat např. o plnění bez právního důvodu. Správní soud tak při svých úvahách vůbec nerozlišuje mezi vznikem nároku na odměnu a okamžikem jeho splatnosti, které nepřípadně slučuje v jedno, ačkoliv splatnost je vždy pozdějšího data (zde v roce 2008). Argumentace krajského soudu je ovšem nekonzistentní i v jiném směru. Pokud by soud považoval roční odměny za plnění, u nichž vznikl nárok až v roce 2008, musel by obdobně přistoupit i k tarifní/smluvní mzdě, kterou obdrží zaměstnanec za prosinec téhož roku, ačkoliv mu je vyplacena až v lednu. Nárok na tuto mzdu (odměnu) vzniká zaměstnanci již v roce 2007 (prosinci) odvedením práce, avšak její vyhodnocení a výpočet jejích složek - např. kompenzace za práci přes čas - bude věcí lednového vyúčtování v roce 2008. Jedná se přitom zcela evidentně o náklady roku 2007.

Stěžovatelka má za to, že krajský soud nesprávně posoudil i otázku oprávněnosti jejího požadavku na rozpuštění dohadné položky pasivní tvořené do nákladů v roce 2006

v nákladech za rok 2007. Pokud totiž žalovaný dovozuje, že vytvořené dohadné položky pasivní za rok 2007 měly být správně rozpuštěny ve výnosech v roce 2008, není zde jediného důvodu k tomu, aby (podle žalovaného a krajského soudu v souladu se zákonem) nebylo totožně postupováno i v případě dohadných položek za rok 2006, tj. aby byly podle stejné logiky rozpuštěny ve výnosech roku 2007. Nelze pro totéž zdaňovací období v souladu se zákonem na jedné straně „z téhož titulu zvýšit základ daně a na straně druhé z téhož titulu jej nesnížit (byť o rozdílnou částku)". Pokud se soud domníval, že i v případě dohadných položek za rok 2006 pochybila a nesprávně si snížila základ daně v roce 2006, nelze ji za toto pochybení „trestat v roce 2007". Byl to totiž hospodářský výsledek roku 2006, který neodpovídal skutečné výši, a nikoliv hospodářský výsledek roku 2007 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 6/2009 - 74).

Stěžovatelka považuje krajským soudem poukazované judikáty v její věci za nepřípadné. Ve věci sp. zn. 8 Afs 35/2010 lze dovozovat, že roční odměny oproti poukazovanému případu nemají charakter fakultativního plnění. Nárok na ně zaměstnancům vznikl již v roce 2007 a nebyl vázán na konstitutivní rozhodnutí zaměstnavatele. Pokud jde o rozsudek sp. zn. 1 Afs 67/2011 ze dne 9. 11. 2011, tak jednak toto rozhodnutí bylo vydáno až po vyhlášení rozsudku krajského soudu v projednávané věci (krajský soud z něj při vyhlášení svého rozsudku tedy nemohl vycházet) a jednak oproti jejím případům byl posuzovaný nárok na odměnu vázán na rozvazovací podmínku (k jejímuž splnění nakonec nedošlo) a rozhodnutí jednatele (ke kterému také nedošlo) a odměna proto nebyla vůbec vyplacena. Naopak, musí setrvat na závěru, že v její věci je zcela přiléhavý judikát Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 203/2006 - 68, na který poukazovala již ve své žalobě, ale který správní soud bez přesvědčivých argumentů odmítl.

Vadný je posléze i závěr krajského soudu, že nesprávně vytvořila dohadnou položku na nevyčerpanou dovolenou, na kterou vznikl nárok v roce 2007, a která je daňově uznatelným nákladem roku 2007. Podstatné pro posouzení této otázky je stav, kdy někteří zaměstnanci v roce 2007 nevyčerpali řádnou dovolenou (pracovali o to více dní). Naproti tomu v roce následujícím (rok 2008) pracují o to méně dní). Na dohadných účtech pasivních se účtuje také o náhradě na nevyčerpanou dovolenou (viz čl. 017 bod 3.11.7 Českých účetních standardů), pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok a bude-li proplacena v příštím účetním období. V tomto směru má za nesprávný názor krajského soudu, že na dohadných položkách lze o náhradě na nevyčerpanou dovolenou účtovat pouze v případě proplacení této náhrady v příštím roce. Nesouhlasí ani se závěrem, že slovní spojení nevybrané (nevyčerpané) dovolené s jejím „proplacením" znamená, že nebyla a již nebude čerpána, protože již být čerpána ani nemůže, tedy že jako o dohadné položce lze účtovat pouze v souvislosti s „proplacením" dovolené. Výklad podaný krajským soudem v této otázce je nepřiměřeně restriktivní a svědčí o nepochopení ekonomické funkce dohadných položek. Někteří její zaměstnanci v kalendářním roce totiž část dovolené nevyčerpají, vznikne jim nárok, který v následujícím období realizují buď - čerpáním dovolené nebo „proplacením" této dovolené.

Žalované Finanční ředitelství v Hradci Králové ke kasační stížnosti podalo stručné vyjádření. Zejména nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že nárok na odměnu vzniká pouhým splněním stanovených kriterií (předpokladů), a že přiznání odměn, které upravuje Kolektivní smlouva, její dodatek a Vnitřní mzdový předpis, je pouze formální postup.

Není ani rozhodující, zda nárok na odměnu vznikne zaměstnancům do dne sestavení účetní závěrky. Pokud nárok na odměnu nevznikne do sestavení účetní závěrky, jedná se o účetní případ následujícího účetního období, tj. období, ve kterém vznikne nárok. Nesouhlasí ani se závěrem, že výpočet některých odměn (např. Prémie pracovníků technické podpory, odboru Měření detail) je koncipován jako pouhý aritmetický výpočet a nepodléhá jakémukoliv uvážení stěžovatelky. Je tomu tak proto, že z bodu 2.6.3 Vnitřního mzdového předpisu, který je přílohou č. 4 dodatku č. 1 Kolektivní smlouvy vyplývá, že čtvrtletní prémie nebyly součástí mzdy. Z příkazu Generálního ředitele ČME PRGR 0008r00, je zřejmé, že generální ředitel stanovil prémiové ukazatele jednotlivým odborům a oddělením (včetně Prémií pracovníků). Hodnocení stanovených ukazovatelů bylo provedeno za celé odbory a oddělení s tím, že způsob rozdělení kolektivní prémie mezi jednotlivé zaměstnance byl stanoven ve vnitřním předpisu (viz rozhodnutí str. 15 - 17 a zpráva o daňové kontrole str. 16 - 22). Z Vnitřního mzdového předpisu pak vyplývá, že výsledná částka prémií za celé odbory a oddělení se dělila mezi zaměstnance tak, že část (50 % prémií) byla na uvážení vedoucího odboru či oddělení, který přihlížel k podílu jednotlivých zaměstnanců na splnění ukazatelů. Zpracovaný návrh prémií vedoucím odboru či oddělení následně podléhal schválení příslušným ředitelem. Je tak evidentní, že výpočet konkrétním zaměstnancům nebyl věcí pouhého aritmetického výpočtu, ale že příslušný nárok na prémie vznikl až schválením návrhu prémií ředitelem. Nelze přisvědčit ani závěru stěžovatelky, že soud či žalovaný při posuzování dohadných položek pasivních na nevyčerpanou dovolenou, vyložili zákon v projednávané věci příliš restriktivně, neboť se jedná o problematiku jednoznačnou a legislativně ustálenou. Není opodstatněný ani poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 6/2009 - 74, z něhož cituje. Je tomu tak proto, že v poukazované věci nešlo o doměření daně z titulu dohadných položek vytvořených a uplatněných do daňových nákladů ve zdaňovacích obdobích předcházejících kontrolovanému období. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, a došel k závěru, že tento rozsudek je třeba zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Stěžovatelka kasační stížností napadá rozsudek krajského soudu z důvodů, které jsou podřaditelné pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] mělo spočívat ve vadném závěru soudu o nemožnosti stěžovatelky zahrnout do daňově uznatelných nákladů roku 2007 částky dohadných položek pasivních na „odměny zaměstnanců“, majících původ ve zdaňovacím období roku 2007, a na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců za rok 2007. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], pak shledává v tom, že se správní soud omezil toliko na rekapitulaci předchozího řízení, bezezbytku převzal vývody žalovaného, bez řádného odůvodnění se přiklonil k právním názorům žalovaného, nereagoval na stěžejní argumenty stěžovatelky, vyšel z nedostatečně zjišťovaných skutečností, a proto nelze zjistit, na základě jakých skutkových důvodů přijal za své názory žalovaného, které nadto zjednodušeně shrnul do nesprávného závěru o tom, že nárok na veškeré vyplacené odměny vznikl až v roce 2008 (jde o nárok fakultativní), ačkoliv tyto byly založeny na konkrétních kriteriích naplněných již v roce 2007.

Jelikož stěžovatelka ve své kasační stížnosti uplatnila stížnostní důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s i důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Je tomu tak proto, že pokud by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se již nyní kasační soud zabýval právním posouzením věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.).

Z odůvodnění rozhodnutí správního soudu proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Uvedená ustálená judikatura Ústavního soudu měla svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou,*

na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá". Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.)*". V souvislosti s nepřezkoumatelností rozsudku správního soudu nelze pominout ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž kasační soud vyslovil, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*". V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že *je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl*".

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by totiž soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a na zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Těmto požadavkům přezkoumávaný rozsudek nedostojí.

Podstatou správní žaloby stěžovatelky bylo posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně vydaným v důsledku zjištění správce daně, že si stěžovatelka nesprávně do daňově uznatelných nákladů roku 2007 zahrnula i dohadné položky: a) na nevyčerpanou dovolenou (5.491.426 Kč), b) na odměny za výkonnost (3.214.000 Kč), na doplatky odměn ke smluvním mzdám (2.754.243 Kč), na odměny Top pracovníkům (700.000 Kč), na NTZ bonusy (450.000 Kč), na odměny projekt zákazník MO (2.165.000 Kč), na prémie za IV. čtvrtletí 2007 (13.535.078 Kč) a na mimořádné odměny (1.524.925 Kč). Tyto částky byly stěžovatelce vyloučeny z daňově uznatelných nákladů pro rok 2007 z toho důvodu, že podle správce daně i žalovaného ve zdaňovacím období roku 2007 tyto účetní případy nenastaly, a proto o nich nemohlo být účtováno na dohadný účet pasivní. Po věcné stránce stěžovatelka

v žalobě namítala, že oprávněně účtovala o odměnách na dohadné položky, neboť k tomu byly splněny podmínky. Argumentovala zejména tím [vyjma dohadných položek pod bodem a), resp. bodem 1.1 žalobou napadeného rozhodnutí], že nárok na jednotlivé odměny vznikl zaměstnancům již v roce 2007, a to splněním předem individuálně určených kriterií. Při tom někde přímo a někde nepřímo poukazovala apriori na uzavřené smluvní závazky (kolektivní smlouvu, pracovní smlouvy) a skutečnosti – kriteria, na jejichž naplnění byl vázán vznik odměn zaměstnanců, přičemž tato kriteria byla u různých druhů odměn rozdílná.

Pokud byl tedy mezi účastníky řízení spor o okamžik vzniku nároku zaměstnanců na odměnu a tím i současně závazku stěžovatelky z pracovněprávních vztahů, byť by i jeho přesná výše nebyla ke dni 31. 12. 2007, resp. ke dni účetní závěrky přesně známa (což je znakem dohadných položek), bylo na krajském soudu, aby v jednotlivých případech (u jednotlivých druhů odměn) posoudil zákonnost právního závěru žalovaného. Krajský soud byl povinen posoudit zákonnost jednotlivých závěrů žalovaného, který oproti stěžovatelce ve svém rozhodnutí deklaroval, že nárok zaměstnanců na jednotlivé odměny, prémie a bonusy vznikl skutečně až v roce 2008. Jinými slovy vyjádřeno, bylo povinností krajského soudu zabývat se jednotlivými kriterii, od nichž stěžovatelka dovozuje vznik svého závazku k úhradě odměn již v roce 2007, resp. tím na základě jakých konkrétních skutečností (rozhodných ukazatelů) vznikl ten který závazek stěžovatelky k úhradě toho kterého druhu odměny, a k jakému termínu Takto ovšem krajský soud nepostupoval a jednotlivými kriterii, od nichž by byly odměny a bonusy odvozeny, se konkrétně nezabýval. Pokud za tohoto stavu došel k závěru, že nárok na veškeré stěžovatelkou vyplacené odměny vznikl až v roce 2008, je tento závěr nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Není totiž na jisto postaveno, na základě jakých skutečností a úvah k tomuto závěru krajský soud došel. V tomto směru je zcela nedostatečné a nepřesvědčivé, pokud správní soud pouze rekapituluje, že se žalovaný ve svém rozhodnutí zabýval způsobem stanovení odměn, bonusů a prémií, a podmínkami jejich přiznání.

Uvedené platí tím spíše, pokud současně stěžovatelka k podpoře svého názoru, že nárok na odměnu zaměstnanců a současně její právní povinnost (závazek) k úhradě odměny vznikly již v roce 2007, a to splněním předem definovaných kriterií, argumentovala civilistickou judikaturou – konkrétně rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 537/2004, 21 Cdo 1486/2005 a 21 Cdo 3488/2006. Z této judikatury totiž vyplývá, že je nutno rozlišovat mezi nárokovou a nenárokovou složkou mzdy. Při tom nárokovou složkou mzdy je taková odměna za práci, která je vázána na dosažení konkrétních, objektivně měřitelných a kvantifikovatelných cílů, kdy je zjištění výše této části mzdy (odměny) již jen věcí pouhého aritmetického výpočtu (např. % z hrubé mzdy). Jestliže jsou tyto předpoklady pro vznik nároku naplněny, je třeba posuzovat rozhodnutí příslušného vedoucího zaměstnance (odborného útvaru) o přiznání prémie jen jako formální stvrzení těchto předpokladů. Nikoliv však jako jediný reálný předpoklad. V tomto smyslu má takové rozhodnutí pouze deklaratorní význam. Oproti tomu pak nenárokovou složkou mzdy je taková odměna, která je vázána na zhodnocení dosažených pracovních výsledků na základě úvahy příslušného nadřízeného vedoucího zaměstnance. Jeho rozhodnutí má v tomto smyslu konstitutivní význam. Z předestřené judikatury Nejvyššího soudu tedy vyplývá, že ne každé stvrzení odměny znamená automaticky, že je tato odměna fakultativní (nenárokovou složkou mzdy). V tomto směru pak stěžovatelka tvrdila, že

kriteria pro jí poskytované odměny jsou právě konkrétní, kvantifikovaná a objektivně měřitelná kriteria, tedy taková, kdy následující úkon vedoucího zaměstnance má pouze deklaratorní charakter. To znamená, že nárok zaměstnance a závazek stěžovatelky vzniká již splněním (dosažením) daných kriterií, a nikoliv až následným rozhodnutím zaměstnavatele – nadřízeného pracovníka, jednatele nebo dozorčí rady, jak nesprávně dovozovaly správní orgány.

Z uvedených důvodů nelze považovat za relevantní vypořádání se s argumentací účastníka řízení, pokud krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že stěžovatelka správně poukazuje na judikaturu Nejvyššího soudu, který rozlišuje mezi nárokovými a nenárokovými složkami mzdy a dále jen prostě konstatuje, že v případě odměn stěžovatelky (bez rozdílu) uvede, že šlo o nenárokovou složku mzdy. Pro posouzení okamžiku vzniku nároku zaměstnance na odměnu a tím i závazku stěžovatelky k její úhradě není určující jen prostý souhlas či rozhodnutí nadřízeného zaměstnance, ale právě charakter tohoto rozhodnutí (opatření). Tento charakter však lze zjistit jen posouzením kriterií, na která byla ta která odměna vázána, a to ať již jsou obsaženy v individuální smlouvě, manažerské smlouvě, kolektivní smlouvě či interním předpisu zaměstnavatele (mzdovém předpisu stěžovatelky). Proto bylo na krajském soudu, aby u jednotlivých druhů odměn nejprve posoudil veškerá kriteria, na jejichž naplnění bylo poskytnutí těch kterých odměn vázáno, a teprve poté vyslovil názor, zda je následný souhlas - rozhodnutí zaměstnavatele o odměně konstitutivní nebo deklaratorní. V tomto směru není rozhodné, zda k souhlasu či rozhodnutí o odměnách dojde až po uzavření účetních knih a sestavení závěrky za rok 2007.

Při posuzování okamžiku vzniku nároku na odměnu a jejího zaúčtování na dohadné položky pasivní, nelze pominout ani okolnost, že v případě odměny generálního ředitele podle manažerské smlouvy, tomuto měla být již v průběhu roku 2007 vyplácena záloha na roční odměnu, která pak měla být následně v roce 2008 vyúčtována.

Lze přisvědčit krajskému soudu, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 35/2010 - 106, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil názor, že: „*V případě účtování na dohadný účet pasivní je třeba zachovat princip, že účtováno je pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. Pokud přiznání ročních odměn automaticky nevyplývalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale též z hospodářského výsledku, záviselo na návrhu a schválení roční odměny nadřízenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem daňového subjektu, nebylo možné o těchto odměnách účtovat ve zdaňovacím období, za které tato složka mzdy náleží.*“. Tato okolnost však nezbavuje krajský soud povinnosti vydat v projednávané věci přezkoumatelné rozhodnutí a řádně jej odůvodnit. Stejně tak z vysloveného názoru nelze bez dalšího dovodit, že by závazek stěžovatelky k úhradě části mzdy (odměn) svým zaměstnancům vznikl za stejných podmínek jako ve věci vedené pod sp. zn 8 Afs 35/2010, či zda nejde jen o právní názor ojedinělý.

Nelze však již přisvědčit stěžovatelce v tom, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný nebo věcně nesprávný, pokud jde o jeho závěry stran dohadných položek pasivních na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců za rok 2007. Krajský soud zcela jednoznačně vyslovil právní názor, že nelze na dohadné položky pasivní účtovat (do

daňově účinných nákladů roku 2007) částky připadající jako náhrada mzdy zaměstnanců za rok 2007. Je při tom dostatečně zřejmé, o jaká ustanovení právních předpisů, se při tom správní soud opřel, a jak je vyložil. Nejvyšší správní soud neshledal, že by podaný výklad krajského soudu byl extenzivní. Pokud České účetní standardy stanoví v bodě 3.11.7, že na příslušném účtu vykazovaném v položkách: „B.II.8 Dohadné účty pasivní“ nebo „B.III.10 Dohadné účty pasivní“ se účtuje i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle zvláštních právních předpisů, bude-li proplacena v příštím účetním období, nelze dovodit nic jiného, než to, že se zde účtují jen ty položky náhrad za nevyčerpanou dovolenou (nikoliv za čerpanou v následujícím roce), které budou skutečně proplaceny v příštím účetním období [tedy za takovou dovolenou, která nebyla vyčerpána a nelze ji již ani vyčerpat v následujícím kalendářním roce (např. jako náhradu za nevyčerpanou dovolenou za rok 2007 u zaměstnanců, kteří u stěžovatelky ke dni 31. 12. 2007 ukončili pracovní poměr, což je skutečnost zakládající povinnost poskytnout takovému zaměstnanci náhradu za nevyčerpanou dovolenou za rok 2007 – srov. § 222 odst. 2 zákoníku práce)]. Jen takovou náhradu je totiž možno zaúčtovat jako dohadnou položku pasivní. Vzhledem k tomu, že ke stejnému závěru došel i krajský soud, není zde důvodu, aby v tomto rozsahu Nejvyšší správní soud považoval vyslovený názor za nesprávný.

Nejvyšší správní soud se v důsledku uvedeného pochybení krajského soudu již nezabýval právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by tím přinejmenším v tomto směru nepřípustně předjímal rozhodnutí krajského soudu.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti napadenému rozsudku krajského soudu je opodstatněná, a proto tento rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s. zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích bodů správní žaloby, účinné právní úpravy a vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu opětovně posoudil zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, a teprve po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. června 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu