

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: **VEBA, textilní závody a. s.,** se sídlem Přadlácká 89, Broumov, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem Revoluční 15, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2010, čj. 5741/10-1200-601251, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 29. 11. 2010, čj. 7894/10-1200-601251, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2011, čj. 31 Af 1/2011 - 66,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2011, čj. 31 Af 1/2011 - 66, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 3. 11. 2010, čj. 5741/10-1200-601251, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 29. 11. 2010, čj. 7894/10-1200-601251, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci na nákladech soudního řízení částku 20 070 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Jaroslava Polanského, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Broumově (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 2. 2009, čj. 3705/10/244970606440, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 2 353 440 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2010, čj. 5741/10-1200-601251, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 29. 11. 2010, čj. 7894/10-1200-601251, k odvolání žalobce snížil dodatečně vyměřenou daň na 1 083 760 Kč.

II.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 29. 11. 2011, čj. 31 Af 1/2011 – 66, zamítl.

[4] Krajský soud předně poukázal na relevantní ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a body českých účetních standardů. Z nich vyplývá, že na dohadný účet pasivní lze účtovat o nákladech souvisejících s plněním, které již bylo ve zdaňovacím období poskytnuto, o kterém není sporu a u něhož nelze mít pochybnosti ani o vynaložených nákladech na něj; dosud není pouze k dispozici doklad, který by zaúčtování této položky jako daňově uznatelného výdaje umožňoval. Krajský soud dále poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, čj. 2 Afs 36/2006 - 77, a ze dne 31. 3. 2011, čj. 8 Afs 35/2010 - 106. Posledně uvedený rozsudek lze podle krajského soudu aplikovat i na nyní řešenou otázku účtování o dohadných položkách na odměny v rámci hmotné zainteresovanosti vrcholového a středního managementu. Soud v daném rozsudku vyslovil, že je rozdíl mezi případem, kdy je ve zdaňovacím období uskutečněno plnění a dosud není známa jeho přesná výše, a případem, kdy zatím není jisté, zda, popř. v jaké výši, mzdový náklad v podobě odměn v budoucnu vznikne. Žalovaný se v souladu se závěry uvedeného rozsudku podrobně zabýval způsobem stanovení odměn i podmínkami jejich přiznání podle typu zařazení pracovníků, a hodnotil, ke kterému účetnímu období se náklady na ně vztahují.

[5] Krajský soud na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že nárok na vyplacení (doplacení) odměn pracovníkům žalobce nebyl dán automatickým splněním předpokladů a podmínek sjednaných v jejich manažerských smlouvách. Pro jejich poskytnutí totiž bylo třeba dosáhnout určitého hospodářského výsledku a schválení pověřeným nadřízeným subjektem pracovníka (představenstvem, příp. ředitelem). Předtím musely být uzavřeny výsledky hospodaření za daný účetní rok, tyto výsledky musely být ověřeny externí auditorskou společností a teprve poté následovalo vyhodnocení a výpočet, resp. dopočet finančních prostředků určených na odměny. Pokud by zjištěné roční ekonomické výsledky neodůvodňovaly navržení (resp. u zálohových již předpokládané) a následné schválení ročních odměn, mohla nastat situace, že by schváleny nebyly. Není možné účtovat o skutečnostech, které nejsou známy k rozvahovému dni a ani v okamžiku, kdy je účetní závěrka sestavována. Tyto části mzdy nepředstavovaly konkrétní a nezpochybnitelný výdaj vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2006. Proto o něm žalobce nemohl účtovat jako o dohadné položce pasivní.

[6] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, podle které rozhodnutí o vyplacení nebo nevyplacení odměny byla operace pouze uvnitř účetní jednotky. Žalobce v žalobě vyjádřil přesvědčení, že v okamžiku schvalování výplaty odměny nebylo rozhodováno

o stanovení ukazatelů a podmínek, za kterých bude odměna vyplacena, nýbrž bylo pouze konstatováno ne/splnění těchto ukazatelů. Žalobce sice podle soudu správně poukázal na judikaturu Nejvyššího soudu, podle které je nutno rozlišovat mezi nárokovými a nenárokovými složkami mzdy, avšak v nyní posuzovaném případě šlo u sporných položek právě o nenárokovou složku mzdy. Nárok na její vyplacení nebyl dán pouze splněním sjednaných ukazatelů a podmínek, ale k jejímu přiznání a následnému vyplacení bylo zapotřebí schválení určeným subjektem ve vazbě na dosažené roční ekonomické výsledky žalobce. Nárokovými složkami mzdy se odměny staly až po vyhodnocení různě stanovených ukazatelů a podmínek, z nichž část byla vázána na výsledek hospodaření. Vrcholovému a střednímu managementu byla stanovena a schválena celková výše odměn až v roce 2007, a to po uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky za rok 2006. Až tehdy vznikl zaměstnancům mzdový nárok na příslušné odměny a až tehdy se odměny staly nárokovou složkou mzdy. Podle krajského soudu nelze zaměňovat způsob stanovení odměn (ukazatele a podmínky) s tím, kdy skutečně dojde z tohoto titulu ke vzniku závazku zaměstnavatele vůči zaměstnancům.

[7] K námitce, že zákon o účetnictví ani jeho prováděcí předpisy nepožadují vznik „právního nároku“ pro vznik účetního případu, krajský soud konstatoval, že správce daně svůj závěr nezaložil pouze na tomto argumentu. Podle napadeného správního rozhodnutí je podstatné to, zda účetní případ, který je předmětem účetnictví, nastal či nenastal, resp. kdy nastal. Účtováno pomocí dohadné položky pasivní má být pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. V posuzovaném případě však účetní případy z důvodů shora uvedených nastaly až v roce 2007, proto o nich nebylo možno účtovat v roce 2006.

[8] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, čj. 2 Afs 203/2006 - 68, na který žalobce poukazoval, není zcela totožný s nyní posuzovaným případem. Šlo v něm o situaci, kdy likvidátor vykonal činnost v roce 2002, ale vyfakturoval ji až roce 2003. K tomu Nejvyšší správní soud konstatoval, že není podstatné, kdy likvidátor odměnu fakturoval, ale jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu nastalo v období, za které je odměna vyčíslena.

[9] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Žalovaný se s důvody odvolání vypořádal. Z jeho odůvodnění jsou patrné úvahy o tom, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl a proč. Je sice žádoucí, aby se odvolací orgán vyjádřil i k judikatuře vyšších soudů, pokud na ni odvolatel upozorňuje, avšak pokud tak neučiní, tento fakt sám o sobě nezpůsobí nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí totiž nelze spatřovat v tom, že odvolací orgán nereaguje na každý jednotlivý argument vyslovený na podporu důvodů odvolání.

III.

[10] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[11] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně vyhodnotil právní otázku posouzení a zúčtování dohadných položek pasivních na odměny v rámci roční hmotné zainteresovanosti vrcholového a středního managementu. Stěžovatel předně konstatoval, že

rozsudek ze dne 31. 3. 2011, čj. 8 Afs 35/2010 - 106, ze kterého vycházel krajský soud, řešil skutkově naprosto rozdílnou otázku. Z odůvodnění tohoto rozsudku se lze domnívat, že se v něm jednalo o situaci, kdy právní nárok na vyplacení odměny nebyl dán pouze splněním sjednaných podmínek, ale k jejímu přiznání a následně vyplácení byl zapotřebí rovněž návrh a schválení této mzdy určenou osobou a schválení auditovaného výsledku za příslušný rok představenstvem společnosti. Pohledem daného rozsudku by odměny v rámci roční hmotné zainteresovanosti vrcholového a středního managementu stěžovatele představovaly nárokové složky mzdy. Stěžovatel v předchozím řízení zdůrazňoval, že v jeho případě byla následně schvalována pouze přesná výše a výplata roční odměny. V okamžiku schvalování výplaty odměn nebylo rozhodováno o jejich přiznání či nepřiznání, ale bylo pouze konstatováno splnění či nesplnění předem sjednaných ukazatelů. Samotné ukazatele byly ve smyslu čl. 3 manažerských smluv stanoveny formou písemného dodatku k těmto smlouvám.

[12] Podle stěžovatele nelze mít pochyb o tom, že se jednalo o nárokové složky mzdy. Rozhodnutí představenstva v případě vrcholového managementu a rozhodnutí ředitele úseku v případě středního managementu v žádném případě nezaložilo právní nárok na vyplacení odměn, neboť ten vznikl již na základě uzavřených písemných dodatků k manažerským smlouvám a faktickým splněním tam uvedených podmínek a předpokladů v roce 2006. Následná rozhodnutí představenstva a ředitele úseku pouze verifikovala splnění těchto podmínek, upřesňovala výši odměny na základě auditovaných hospodářských výsledků za rok 2006 a určovala datum jejich výplaty. O správnosti výkladu manažerských smluv svědčí i gramatický výklad čl. 3.3, který stanoví, že na odměnu nevzniká nárok, dojde-li v průběhu hodnoceného období k odvolání zaměstnance z důvodů, pro které lze zrušit pracovní poměr. Pokud tedy nedojde k odvolání z funkce, na odměnu vzniká nárok.

[13] Jednoznačný titul pro tvorbu dohadné položky byl proto podle stěžovatele dán tím, že ke dni sestavení účetní závěrky byl prokazatelně znám titul, období, kterého se týká, mechanismus stanovení výše odměny a v řídících orgánech stěžovatele byly projednány předběžné, byť neauditované, výsledky za rok 2006, vč. předpokládané výše odměn. Stěžovatel se domnívá, že krajským soudem preferovaná aplikace účetních předpisů by vedla k nesouměřitelnosti údajů, kdy v roce vykázání vysokých výnosů nebude vykázán náklad a naopak následující účetní období, ve kterém nemusí být vykázány vysoké výnosy, bude zatíženo nákladem vztahujícím se k výnosům minulého účetního období. Stěžovatel pro podporu své argumentace poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, čj. 2 Afs 203/2006 - 68.

[14] Stěžovatel dále nesouhlasí ani se způsobem, kterým se krajský soud vypořádal s žalobní námitkou stran nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Jím v odvolání uváděná judikatura byla pro posouzení předmětné věci klíčová, a proto se s ní žalovaný měl vypořádat. Stěžovatel proto pokládá rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud tedy pochybil nejen při aplikaci v odvolání uváděné judikatury (konkrétně rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 203/2006 – 68), ale i při hodnocení její relevance a důležitosti pro odvolací argumentaci stěžovatele.

IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti svého rozhodnutí. Doplnil, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, čj. 2 Afs 203/2006 – 68, na nějž stěžovatel poukázal, vycházel z jiného skutkového stavu. Nejvyšší správní soud v daném případě zamítl kasační stížnost žalovaného proto, že nedostatečně odůvodnil své rozhodnutí. V nynějším případě byla důvodem zamítnutí odvolání skutečnost, že stěžovatel předloženými důkazními prostředky neprokázal, že nastal titul pro tvorbu dohadné položky, což je v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodněno.

V.

[16] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti 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. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] V posuzovaném případě je mezi účastníky řízení sporné, ve kterém zdaňovacím období měly být zaúčtovány odměny v rámci hmotné zainteresovanosti vrcholového a středního managementu stěžovatele. Daňové orgány obou stupňů a následně krajský soud dospěly k závěru, že částky představující náklady na roční odměny zaměstnanců za rok 2006 měly být zaúčtovány až v účetním období roku 2007, neboť až v tomto roce byly odměny přiznány. Stěžovatel se naopak domnívá, že o nich mělo být účtováno již v roce 2006, a to jako o dohadných položkách pasivních, pročež je v tomto roce mohl uplatnit jako daňově účinné náklady.

[19] Vyplacené odměny jsou vynaloženým nákladem daňového subjektu. Obecným pravidlem vyplývajícím z akruálního principu je, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik jejich skutečné úhrady. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek pasivních. Ty představují závazky (náklady) za již (reálně) uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období. Předpokladem pro účtování o dohadné položce pasivní tedy je, že je doložena existence závazku, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho výši.

[20] Nejvyšší správní soud se ve své předchozí rozhodovací činnosti otázkou účtování na dohadný účet pasivní již zabýval. Pro účely nyní posuzovaného případu je třeba zmínit především dvě rozhodnutí. V rozsudku čj. 8 Afs 35/2010 - 106 posuzoval případ, kdy 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. Nejvyšší správní soud v daném případě shledal, že odměna představovala nenárokovou složku mzdy. Právní nárok na její vyplacení nevycházel pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale též z hospodářského výsledku, závisel na návrhu a schválení roční odměny nadřízenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem daňového subjektu. Proto nebylo možné o těchto odměnách účtovat ve zdaňovacím období, za které tato složka mzdy náleží.

[21] Na uvedené navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 7 Afs 17/2012 – 40, v němž vyložil, že pro posouzení okamžiku vzniku nároku zaměstnance na odměnu není určující jen prostý souhlas či rozhodnutí nadřízeného zaměstnance, ale charakter tohoto rozhodnutí. Jen na základě posouzení kriterií, na která byla konkrétní odměna vázána, je možné určit, zda je následný souhlas (rozhodnutí) zaměstnavatele o odměně konstitutivní nebo deklaratorní povahy. Přitom není rozhodné, zda k souhlasu či rozhodnutí o odměnách dojde až po uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky. Podle uvedeného rozsudku nešlo v daném případě odhlédnout ani od skutečnosti, že generálnímu řediteli měla být podle manažerské smlouvy již v průběhu roku 2007 vyplácena záloha na roční odměnu, která pak měla být vyúčtována až následně v roce 2008.

[22] Roční odměny vyplácené stěžovatelem tedy mohly být zaúčtovány formou dohadné položky pasivní v rámci zdaňovacího období roku 2006 za předpokladu, že na tyto prémie vznikl zaměstnancům právní nárok již v období, za které je o tvorbě dohadné položky účtováno, tedy do 31. 12. 2006. V opačném případě by náklady na roční prémie byly v souladu s akruálním principem uznatelné až v následujícím období, kdy bylo rozhodnuto o jejich vyplacení.

[23] Při posuzování důvodnosti kasační stížnosti se proto Nejvyšší správní soud musel zabývat otázkou, zda roční odměny za dosažení podnikatelských záměrů stěžovatele představovaly nárokovou, nebo nenárokovou složku mzdy a za jakých podmínek a v jakém okamžiku vznikl zaměstnancům nárok na přiznání ročních odměn. Přitom je velmi podstatné, jakým konkrétním způsobem byly mzdové nároky upraveny v jednotlivých ujednáních mezi zaměstnanci a zaměstnavatelem a zda byly tyto podklady předloženy v daňovém řízení.

[24] Tzv. nároková složka mzdy představuje nárok zaměstnance, který je zaměstnavatel povinen v určené výši uspokojit, jestliže zaměstnanec splní stanovené předpoklady a podmínky. Tzv. nenároková složka mzdy poskytuje zaměstnanci nárok na stanovené plnění, jen pokud o jejím přiznání a o její výši rozhodne zaměstnavatel, a to bez ohledu na splnění předpokladů a podmínek pro její poskytování nebo výši. Tzv. nenároková složka mzdy má bez rozhodnutí zaměstnavatele o jejím přiznání povahu pouze fakultativního plnění. Jestliže však zaměstnavatel vydá rozhodnutí o jejím přiznání a její výši, je povinen tuto složku mzdy poskytovat. Tato složka mzdy se v důsledku rozhodnutí zaměstnavatele o jejím přiznání a výši stává složkou nárokovou (obligatorní).

[25] Podle judikatury Nejvyššího soudu (srov. např. rozsudek ze dne 24. 8. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1486/2005) je v tomto směru třeba dále posuzovat charakter schválení výplaty odměny nadřízeným zaměstnancem. Závisí-li obdržení odměny na zhodnocení dosažených pracovních výsledků zaměstnance na základě (i subjektivní) úvahy příslušného nadřízeného vedoucího zaměstnance, má takové rozhodnutí konstitutivní význam. Na druhou stranu mohou být předpoklady vzniku nároku na odměnu dány po stanovení naprosto konkrétních, objektivně měřitelných a kvantifikovatelných cílů. Stanovení konkrétní výše odměny zaměstnanci v případě jejich dosažení je pak jen věcí pouhého aritmetického výpočtu. Jestliže jsou reálné předpoklady pro vznik nároku na odměnu naplněny, rozhodnutí příslušného vedoucího zaměstnance o přiznání odměny je třeba posuzovat jen jako formální stvrzení těchto předpokladů a jde o rozhodnutí deklaratorní povahy.

[26] Podmínky pro přiznání, výplatu a výši částky roční odměny za hospodářské výsledky stěžovatele byly sjednány v manažerských smlouvách.

[27] Z čl. 3. manažerské smlouvy výkonného ředitele (Pohyblivá složka mzdy) vyplývá, že za dosažení podnikatelských záměrů stěžovatele v roce 2006 přísluší zaměstnanci odměna. Konkrétní ukazatele, výše a průběh roční odměny se stanovují předem formou písemného dodatku. Výplatu odměny schvaluje a hodnocení provádí generální ředitel po ukončení účetního auditu za rok 2006. Odměna mohla být vyplacena zálohově se zřetelem k pololetním ekonomickým výsledkům. Na odměnu nevzniká nárok, došlo-li k odvolání zaměstnance z funkce, nebo pokud je mu dána výpověď. V případě porušení povinností zaměstnance do termínu výplaty odměny, je v pravomoci generálního ředitele rozhodnout o krácení či odnětí odměny. Z písemného dodatku k této smlouvě vyplývá, že kritériem hodnocení úrovně zajištění podnikatelského záměru společnosti je dosažení určité výše zisku, celkového objemu výkonů a nepřesáhnutí zadluženosti v určité výši. Dodatek je v této části formulován tak, že předpokládaný zisk před zdaněním, celkový objem výkonů a míra zadluženosti je stanoven několika hodnotovými rozpětími a ke každému rozpětí je přiřazena pevně stanovená výše přiznané odměny. Výsledná výše odměny je proto určitelná pevnými částkami. Dle vyjádření stěžovatele byly podmínky takto stanoveny pro všechny pracovníky vrcholového managementu.

[28] Z čl. 3 manažerské smlouvy vedoucího výrobního stupně přádelen (Pohyblivá složka mzdy – mimořádné a ostatní odměny) vyplývá, že mimořádné odměny se stanovují předem formou písemného dodatku k této smlouvě, a to až do výše 100.000,- Kč za celý rok. Výplatu schvaluje po splnění úkolu ředitel úseku. Dále je k dispozici rozpis ukazatelů pro poskytování roční hmotné zainteresovanosti pro rok 2006. V něm jsou uvedeny parametry „EBITDA“, „souběhy celkem“, „HV HS/VS“ a jmenovité úkoly, současně jsou uvedena hodnotová rozpětí a výše přiznané odměny při jejich dosažení. Ve vyhodnocení ukazatelů pro poskytování roční hmotné zainteresovanosti jsou uvedeny hodnoty, kterých stěžovatel skutečně dosáhl a vyčíslena výše prémie pro konkrétního zaměstnance. Takto byly stanoveny dle vyjádření stěžovatele podmínky pro přiznání a výplatu odměn pro všechny pracovníky středního managementu.

[29] Účetní závěrka za rok 2006 byla sestavena dne 8. 3. 2007 a dne 15. 3. 2007 byla ověřena externí auditorskou společností. Podkladem pro výplatu a vyčíslení odměn pracovníkům byla interní sdělení ze dne 29. 3. 2007, která obsahovala vyhodnocení stanovených ukazatelů pro poskytování roční hmotné zainteresovanosti pro rok 2006, výpočet celkové výše odměn a vyčíslení doplatku.

[30] Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že stěžovatel správně poukázal na judikaturu Nejvyššího soudu ohledně potřeby rozlišovat mezi nárokovou a nenárokovou složku mzdy. Aniž by žaloba takovou úvahu obsahovala, krajský soud dospěl k závěru, že se v případě stěžovatele jednalo o nenárokovou složku mzdy, a to s odkazem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 8 Afs 35/2010 - 106. Právě v tomto právním názoru tkví důvodnost kasační stížnosti.

[31] Nejvyšší správní soud se zřetelem na obsah manažerských smluv a způsob rozhodování o výplatě odměn roční hmotné zainteresovanosti dospěl k závěru opačnému,

a sice že se v případě stěžovatele jednalo o nárokovou složku mzdy. Kritéria pro její výpočet byla dána již předem a byla stanovena jednoznačně a objektivně v závislosti na hospodářských výsledcích stěžovatele v roce 2006. Nárok na odměnu vznikl již splněním sjednaných podmínek. Schválení příslušnými osobami mělo s ohledem na způsob výpočtu výše odměny deklaratorní význam, a to na rozdíl od případu řešeného v rozsudku sp. zn. 8 Afs 35/2010. Z předložených smluv nelze vyvodit, že by nárok na vznik odměny a její výši závisel na subjektivní úvaze nebo vlastním hodnocení nadřízeného vedoucího pracovníka - generálního ředitele (pro vrcholový management) či ředitele úseku (pro střední management). Pro otázku daňové uznatelnosti je přitom podstatné to, že příslušným zaměstnancům vznikl nárok na odměnu již ke konci zdaňovacího období roku 2006. Skutečnost, že nárok na její vyplacení nastal až v roce 2007, po ukončení účetního auditu, je věcí jinou, nemající vliv na otázku oprávněnosti účtování závazku formou dohadné položky pasivní v roce 2006.

[32] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil se stěžovatelem v tom, že v roce 2007, po účetní závěrce, došlo ke schválení výplaty odměny, které bylo deklaratorní povahy. V okamžiku tohoto schvalování nebylo konstitutivně rozhodováno o tom, zda odměna bude vůbec vyplacena a na základě jakých ukazatelů či kritérií bude rozhodováno o její výši. Nejvyšší správní soud se proto přiklonil k závěru, že stěžovatel postupoval správně, pokud o odměnách účtoval formou dohadné položky pasivní.

[33] S ohledem na shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného nemohou obstát. Proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně zrušil i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán názorem Nejvyššího správního soudu (§78 odst. 5 s. ř. s.).

[34] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 – 98).

[35] Žalovaný neměl ve věci úspěch, nepřísluší mu proto náhrada nákladů řízení. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 7000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve výši 2000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč). Stěžovatel byl zastoupen v řízení před krajským soudem i Nejvyšším správním soudem. Zástupce stěžovatele učinil v řízení před krajským soudem dle soudního spisu celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif")], písemné podání soudu ve věci samé - žaloba [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a účast na jednání před soudem v délce trvání do dvou hodin [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Před Nejvyšším správním soudem pak učinil jeden úkon právní

služby, a to písemné podání soudu ve věci samé – kasační stížnost [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f), ve spojení s § 7 bodem 4. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celková částka za čtyři úkony právní služby činí 9600 Kč (4 × 2400 Kč). Dále soud přiznal stěžovateli právo na náhradu cestovného k ústnímu jednání u krajského soudu na trase Praha - Hradec Králové a zpět tj. za 230 km v celkové výši 1291 Kč a (spotřeba 6,2 l motorové nafty na 100 km, při průměrné ceně benzínu 30,8 Kč/l + sazba základní náhrady osobního vozidla 3,70 Kč/km za použití vozidla). Zástupce stěžovatele doložil zdejšímu soudu osvědčení o tom, že je plátcem daně z přidané hodnoty, částka 10891 Kč se proto zvyšuje o tuto daň ve výši 20%. Výše odměny za provedené úkony právní služby tedy činí 13 070 Kč. Celková výše přiznaných nákladů řízení před městským soudem a před Nejvyšším správním soudem tedy činí 20 070 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho právního zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. září 2012

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu