



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Sellier & Bellot Trade a.s.**, IČO: 63079721,
sídlem Lidická 667, Vlašim,
zastoupena daňovým poradcem JUDr. Ing. Martinem Kopeckým,
sídlem Ježkova 639, Zeleneč,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2019, č. j. 39167/19/5200-11432-709409,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2019, č. j. 39167/19/5200-11432-709409, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku částku ve výši 11 228 Kč.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 27. 4. 2018 dodatečné platební výměry č. j. 2594167/18/2125-50523-203205 a č. j. 2596380/18/2125-50523-203205, jimiž doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 a současně jí uložil povinnost uhradit penále z dodatečně vyměřené daně, neboť žalobkyně v rozporu s § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zahrnula do daňově účinných nákladů náklady na reprezentaci.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

2. Žalovaný se v záhlaví označeném rozhodnutí (dál jen „napadené rozhodnutí“) ztotožnil se závěry správce daně, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů na dané náklady. Jejich ponecháním v daňově uznatelných nákladech zdaňovacích období 2013 a 2014 tak porušila § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. K odvolacím námitkám žalovaný mimo jiné uvedl, že mezi náklady na reprezentaci a výnosy z prodeje zboží nelze v daném případě spatřovat přímou souvislost. Pouhé zohlednění těchto nákladů v kalkulaci ceny zboží ve smlouvách nelze považovat za doložení přímé souvislosti těchto nákladů se zcela konkrétními výnosy tak, aby byla naplněna podmínka pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Je možné mezi nimi spatřovat jen nepřímou souvislost, neboť kalkulace, které jsou přílohou jednotlivých kupních smluv, obsahují určité předem stanovené částky nákladů, aniž by vycházely z konkrétních částek zaúčtovaných dokladů. Navíc ve valné většině zaúčtovaných dokladů byly smlouvy uzavřeny dříve, než došlo k vynaložení konkrétních nákladů. Skutečnost, že správce daně zmínil ve své argumentaci přefakturaci, neznamená, že věc posuzoval podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2015. I v předchozím znění mělo být toto ustanovení aplikováno v případě přefakturací, o čemž svědčí důvodová zpráva. Příčinnou souvislost mezi náklady na reprezentaci a výnosy postačující pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze spatřovat například v tom, že by žalobkyně tyto náklady přenesla na obchodní partnery, v jejichž prospěch byly vynaloženy, na základě smluvního ujednání či faktur. To však žalobkyně neprokázala.
3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobkyně nejprve namítla, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, neboť se vůbec nezabýval specifiky obchodování se zbrojním materiálem, při němž dodavatel hradí náklady na přejímky zboží. Nevypočítal se s námitkou, že sporné plnění vyplývalo ze smluv uzavřených s dodavateli, ani s předloženou kalkulací prodejní ceny včetně výše nákladů souvisejících s přejímkami zboží. Žalobkyně předložila při daňové kontrole smlouvy s cenou zboží včetně faktur a výpisů z bankovních účtů, přičemž správce daně je nijak nezpochybnil.
5. Napadené rozhodnutí je rovněž vnitřně rozporné, jelikož žalovaný neobjasnil, proč se jednalo o uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zároveň o náklad neuznatelný podle § 25 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů, tedy proč je povinný náklad vyplývající ze smlouvy, který přímo souvisí se zdanitelným výnosem, zároveň dobrovolným nákladem na reprezentaci. Žalovaný se nezabýval námitkou žalobkyně ohledně nelogičnosti závěru, že náklady na občerstvení, ubytování a dopravu cizích subjektů jsou vždy neuznatelné.
6. Podle žalobkyně je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný dostatečně nezabýval vymezením pojmu reprezentace podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Žalovaný se dále nezabýval, jak mají být vykládány smlouvy z hlediska soukromého práva.

7. Žalobkyně tvrdí, že žalovaný na věc aplikoval § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2015, přestože se věc týká zdaňovacích období 2013 a 2014, neboť daňovou uznatelnost podmínil přímou přefakturací a argumentoval důvodovou zprávou k novelizaci citovaného ustanovení s účinností od 1. 1. 2015. Z judikatury správních soudů plyne, že aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ve znění účinném do 31. 12. 2014 nelze omezit jen na přímé přefakturace. Žalovaný to nerespektoval, čímž porušil čl. 4 odst. 1 a čl. 10 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, vyhlášené pod č. 2/1993 Sb.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal ve vztahu k námitkám žalobkyně na obsah napadeného rozhodnutí, přičemž zopakoval jeho východiska a závěry. Dodal, že se dostatečně zabýval skutečností, že náklady byly smluvně zakotveny, přičemž odkázal na závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2018, č. j. 65 Af 37/2015 – 39. Žalovaný uzavřel, že postupoval v souladu se zákonem, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
9. Žalobkyně v replice setrvala na svém procesním stanovisku. Navíc namítla, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě je ojedinělý a nadto se týká jiných skutkových okolností. Žalobkyně odmítla názor žalovaného, že § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2015 zužující možnosti daňové uznatelnosti má stejnou obsahovou náplň jako jeho znění účinné do 31. 12. 2014.
10. Žalovaný ve vyjádření k replice pouze reprodukoval argumentaci z napadeného rozhodnutí.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

11. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
12. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
13. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci vyjádřili s tímto postupem výslovný souhlas.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

14. Soud z předložených správních spisů zjistil, že správce daně zahájil dne 5. 11. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mimo jiné daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2013 a 2014 (dále také jen „kontrolované období“).
15. Při ústním jednání dne 19. 6. 2017 správce daně žalobkyni seznámil s výsledkem kontrolního zjištění. Zjistil, že žalobkyně v kontrolovaném období zahrnovala do nákladů k dosažení, zajištění a udržení příjmů náklady hrazené za své obchodní partnery, které nepřefakturovala, ale započítávala do konečné ceny prodávaného zboží jakožto součást výloh na jeho přejímky. Kalkulace byly přílohou uzavřených kupních smluv. Náklady na přejímky zahrnovaly náklady na technické zkoušky a náklady spojené s pobytem obchodních partnerů v České republice (zejména na pohoštění, občerstvení, ubytování,

pohonné hmoty, jízdné, návštěvy kulturních podniků atd. Jedná se o náklady na reprezentaci, které nejsou daňově uznatelné podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

16. V přípisu ze dne 7. 8. 2017 žalobkyně sdělila, že nerozporuje, že se jedná o náklady na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Má však za to, že splňují podmínky podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, protože přímo souvisely s dosaženými výnosy. Při účtování těchto nákladů žalobkyně posuzovala, zda se jedná o přímý (jednicový) náklad vynaložený v souvislosti s konkrétním výkonem. S ohledem na svou velkoobchodní činnost žalobkyně považovala za jednici výkonu jeden obchodní případ, který je označován strukturovaným číslem. Žalobkyně předložila všechny kupní smlouvy v průběhu daňové kontroly včetně odhadované a skutečné výše nákladů souvisejících s přejímkou zboží. Náklady přímek činí u realizovaných obchodních případů podíl pohybující se v řádu tisícín dosažených výnosů, přičemž výnosy ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném nebo předcházejícím zdaňovacím období.
17. Správce daně ve stanovisku ze dne 30. 10. 2017 uvedl, že trvá na svých zjištěních. Žalobkyně náklady na reprezentaci zahrnula do ceny zboží a nepřenáší je na jiného poplatníka. To, že se sama smluvně zavázala k placení těchto nákladů, je irelevantní. Jejich uznáním by došlo k popření smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.
18. Žalobkyně ve vyjádření ke kontrolním zjištěním (doplněným o posledně uvedené stanovisko) ze dne 7. 11. 2017 setrvala na svém stanovisku a zdůraznila závěry judikatury týkající se výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.
19. Dne 23. 4. 2018 správce daně vydal zprávu o daňové kontrole, s níž žalobkyni seznámil dne 25. 4. 2018. Výsledek kontroly odpovídal výše uvedenému kontrolnímu zjištění.
20. Správce daně následně vydal dne 27. 4. 2018 dodatečné platební výměry, jimiž doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014.
21. Žalobkyně podala proti rozhodnutím správce daně odvolání, v nichž argumentovala obdobně jako v nyní projednávané žalobě.
22. Správce daně na základě požadavku žalovaného v rámci odvolacího řízení žalobkyni dne 22. 5. 2019 vyzval, aby prokázala konkrétní přímo související výnos ke každé jednotlivé položce nákladů a že bez vynaložení těchto nákladů (ubytování obchodních partnerů, občerstvení, apod.) by výnosů v jednotlivých zdaňovacích obdobích nedosáhla. Následně uvedl přehled konkrétních nákladů, u nichž požadoval doložit shora uvedené. Žalobkyně v odpovědi na tuto výzvu dne 5. 6. 2019 sdělila, že již ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění v tabulce uvedla jednoznačnou vazbu všech rozporovaných výdajů na dosažené výnosy. Není jí proto zřejmé, proč je tento požadavek opětovně vznesen v odvolacím řízení. Správce daně měl všechny doklady k dispozici po celou daňovou kontrolu. Správce daně se obvyklým obsahem smluv na dodávky vojenského materiálu v průběhu kontroly zabýval. V případě žalobkyně vyplývá jasná logická vazba mezi výnosy a náklady ze specifického předmětu podnikání. Z obchodních zvyklostí vyplývá jasný faktický závazek žalobkyně jako prodávající zajistit pro potenciálního kupce dopravu, ubytování a stravování v průběhu zkoušek nabízeného zboží. Následně se žalobkyně zabývá výkladem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. K této odpovědi přiložila též řadu kupních smluv uzavřených mezi žalobkyní jakožto prodávající

a jejími zákazníky z různých částí světa (Vietnam, Rakousko, Itálie, Turecko, Saudská Arábie atd.) spolu s fakturami a kalkulací nákladů na přejímky zboží ve spojitosti s konkrétní obchodní transakcí, jimiž se žalobkyně snažila prokázat přímou souvislost těchto nákladů s výnosy za realizované obchodní případy. Žalovaný pak přípisem ze dne 30. 7. 2019 žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a umožnil jí vyjádřit se k těmto skutečnostem. Dne 20. 9. 2019 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

Posouzení žaloby

23. Předmětem sporu je, zda náklady na reprezentaci žalobkyně splňovaly podmínky pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Zatímco žalobkyně tvrdí, že v průběhu daňového řízení prokázala, že tyto náklady přímo souvisely s výnosy z konkrétních obchodních transakcí, žalovaný trvá na tom, že se jedná o nedaňové náklady, jelikož se jí nepodařilo prokázat přímou souvislost s výnosy.
24. Soud předesílá, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť žalovaný dostatečným způsobem vylicil své úvahy a vypořádal stěžejní námitky žalobkyně. Podrobněji se soud k jednotlivým námitkám nepřezkoumatelnosti a nedostatečného zjištění skutkového stavu vyjádří v rámci dalšího odůvodnění.
25. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů věty první se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
26. Podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely mj. výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a bezúplatná plnění; za bezúplatné plnění se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.
27. Podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) *s nimi přímo souvisejících* za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.

Náklady na reprezentaci

28. Žalobkyně v žalobě uplatnila v zásadě dvě argumentační roviny. V první z nich namítá, že sporné náklady měly být posouzeny jako náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli jako náklady podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů (náklady na reprezentaci).
29. Soud k tomuto argumentačnímu okruhu předně konstatuje, že byť žalobkyně v žalobě zpochybňuje posouzení dotčených nákladů jako nákladů na reprezentaci, sama v průběhu daňového řízení vycházela z předpokladu, že se jedná právě o náklady podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 7. 8. 2017 žalobkyně uvedla, že nerozporuje konstatování správce daně, že *druhy těchto nákladů jsou obsaženy ve výčtu výdajů (nákladů) vynaložených k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které nelze pro daňové účely uznat, a to v § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů,*

ani že jsou souhrnně označovány jako výdaje na reprezentaci (...). Správce daně ale nebere ve svých dosavadních zjištěních v úvahu, že zákon o daních z příjmů obsahuje i další speciální ustanovení, které je nadřazené § 25 odst. 1 písm. t) a poukázala v této souvislosti na § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Obdobně ve vyjádření ze dne 7. 11. 2017 žalobkyně poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) týkající se posledně jmenovaného ustanovení a konstatovala, že tato judikatura ji utvrzuje v přesvědčení o správnosti jejího postupu ve vztahu k přímým obchodním nákladům vynaloženým při přejímkách zboží. Žalobkyně až v odvolání proti dodatečným platebním výměrům vyslovila názor, že dané náklady nejsou náklady na reprezentaci.

30. Soud předně uvádí, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný při posuzování charakteru sporných nákladů opomněl některý z žalobkyní navržených důkazů (zejména předložené smlouvy se zákazníky). Soud je přesvědčen, že po provedeném dokazování zůstal *skutkový stav* mezi účastníky řízení v podstatných okolnostech nesporný. Tvzeními žalobkyně i předloženými důkazními prostředky bylo prokázáno, jakým způsobem probíhaly přejímky zboží, a to včetně účasti zástupců zahraničních obchodních partnerů, jak s těmito přejímkami souvisely sporné náklady a jaký byl právní důvod pro jejich hrazení žalobkyní. Nesporné je i to, že dané náklady byly náklady na ubytování, stravu, pohoštění, letenky, půjčení vozidla, nájem movitých věcí, služby při uzavírání smluv, diety, taxi, vstupné do muzea, kosmetika a podobně. Z hlediska zjištění skutkového stavu rozhodného pro posouzení věci tak soud v napadeném rozhodnutí neshledává žádné nedostatky.
31. Žalovaný nijak nezpochybil ani žalobkynino tvrzení, že vynaložení sporných nákladů vyplývalo přímo z uzavřených smluv s jednotlivými dodavateli (a že k jejich vynaložení byla žalobkyně povinna právě na základě těchto smluv; srov. bod 64 rozhodnutí). Konstatoval nicméně, že z hlediska posouzení povahy výdajů není tato skutečnost rozhodná (srov. bod 63 rozhodnutí). Smluvní ujednání nemůže na daňovém posouzení takových úhrad nic změnit. Žalovaný poukázal na to, že je třeba odlišovat soukromoprávní a veřejnoprávní účinky právních jednání. Konstatoval, že dohody sice byly vztaženy k cenotvorbě, nicméně nemohly jakkoli ovlivnit veřejnoprávní účinky vyplývající ze zákona (srov. bod 86 rozhodnutí). Námitkami týkajícími se dobrovolnosti plnění se žalovaný dále zabýval v bodě 89 napadeného rozhodnutí.
32. Soud se s takovým posouzením důsledků smluvních ujednání na povahu sporných nákladů ztotožňuje. Žalobkyně přikládá skutečnosti, že byla ke hrazení sporných nákladů zavázána na základě uzavřených kupních smluv, a že tedy (slovy žalobkyně) nešlo o náklady hrazené „dobrovolně“, příliš velký význam. Smlouva jakožto (minimálně) dvojstranné právní jednání vyjadřuje konsensus, dobrovolnou shodu smluvních stran na jejím obsahu. Smluvní strany mají možnost dané ujednání do smlouvy zahrnout, či nikoli. V tomto směru pak soud shodně s daňovými orgány považuje úhradu sporných nákladů za „dobrovolnou“ (vyvolanou svobodně vyjádřenou vůlí žalobkyně při kontraktaci). Jak upřesnil žalovaný (bod 89), správcem daně uváděná „dobrovolnost“ nemusí v každém případě značit libovůli daňového subjektu, jak ji ve svých podáních vykládá žalobkyně, ale lze ji chápat právě jako výsledek dohody. Skutečnost, že žalobkyně byla k úhradě nákladů vynaložených při přejímkách smluvně zavázána, není podmínkou ani zárukou oprávněnosti zahrnutí takových nákladů mezi daňově účinné. Ani v případě, že by podmínka hrazení nákladů obchodních partnerů souvisejících s přejímkami vyplývala z podmínek výběrového řízení, neznamenal by tato skutečnost sama o sobě, že náklady

na ubytování, stravu, letenky atd. přestávají tímto být náklady na reprezentaci. Soud je proto přesvědčen, že nebylo nutno se podrobněji zabývat výkladem jednotlivých smluv z hlediska soukromého práva, jak požaduje žalobkyně. Soud k tomu na okraj poznamenává, že žalobkyně nepoukázala na žádné konkrétní ustanovení alespoň u některých z podmínek výběrového řízení, které správci daně předložila, z nichž by měla povinnost hradit veškeré sporné náklady, skutečně vyplývala. Okolnost, že tyto náklady byly hrazeny na základě uzavřené kupní smlouvy (tedy nikoli přímo za účelem získání nových obchodních příležitostí) a vždy v souvislosti s konkrétním obchodním případem, pak mohla být zohledněna právě při posuzování otázky naplnění podmínek podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, mezi které mimo jiné patří právě přímá souvislost s konkrétními příjmy (k tomu viz dále). Ostatně dle názoru soudu žalobkyně veškerou svou argumentaci směřuje k prokázání právě této podmínky, byť formálně svou argumentaci vztahuje k výkladu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

33. Žalovaný se zabýval též námitkami týkajícími se povahy nákladů jako nákladů na reprezentaci (srov. zejména body 42 až 47 a 58 a násl. napadeného rozhodnutí). Žalovaný vyšel z předpokladu, že výdaje na reprezentaci jsou obecně vždy výdaji ve prospěch jiné osoby (odběratele, dodavatele, potenciálního obchodního partnera), nikoliv ve prospěch zaměstnance nebo samotného poplatníka. Konstatoval, že výčet výdajů na reprezentaci v zákoně je demonstrativní. Tento pojem je širší a může zahrnovat i další náklady. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole pak v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 87/2014 – 50, který se problematice výdajů na reprezentaci věnuje. Žalovaný uzavřel, že sporné náklady byly vynaloženy za obchodní partnery žalobkyně (nikoli za její zaměstnance). Ve všech případech se jednalo o položky související s cestou určitého zástupce obchodního partnera do České republiky za účelem provedení přejímek zboží. Žalovaný též připomněl, že srovnání s cestovními náhradami dle českých právních předpisů není případné, neboť se týkají výdajů souvisejících s ubytováním a stravným u pracovních cest vlastních zaměstnanců.
34. Soud se s posouzením žalovaného ztotožňuje. Žalobkyni sice lze přisvědčit, že sám zákon o daních z příjmů pojem reprezentace nedefinuje, jistý rámec pro vymezení obsahu daného pojmu a jeho charakteristických rysů předestírá právě demonstrativním výčtem nákladů, které považuje za náklady na reprezentaci (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 5 Afs 152/2004 – 55, č. 709/2005 Sb. NSS). Z případů zde uvedených je zřejmé, že se jedná typově o plnění určená ke spotřebě nebo obdarování konkrétní osoby odlišné od poplatníka (nebo jeho zaměstnanců). Z tohoto rámce pak vychází judikatura, na kterou poukázala jak žalobkyně, tak žalovaný. Právě na základě závěrů vyplývajících z této judikatury žalovaný sporné náklady posuzoval. Soud proto nepovažuje za důvodnou námitku, podle které se žalovaný vymezením pojmu reprezentace dostatečně nezabýval. Žalobkyně v žalobě (i odvolání) předestřela vlastní sérii definičních znaků pojmu reprezentace, které podle ní vyplývají z „obecného jazykového výkladu“ tohoto pojmu. Neuvádí však, jak tento obecný jazykový výklad provedla a jak na jeho základě dospěla k předestřeným znakům reprezentace. Soud přitom musí zdůraznit, že některé z těchto znaků, které žalobkyně v žalobě zdůrazňuje (jde zejména o znak dobrovolnosti spočívající podle žalobkyně v tom, že poplatník nemá *smluvní* ani zákonnou povinnost výdaj na reprezentaci učinit, resp. poskytnout) nevyplývají ani z rámce stanoveného zákonem ani z níže citované judikatury. Ve věci řešené v rozsudku č. j. 5 Afs 87/2014 – 50, na nějž žalobkyně poukazuje, daňový subjekt zahraničním účastníkům akce (setkání) hradil ubytování v hotelu a s tím související služby (místní poplatek, telefon, parkovné), pracovní

večeři, občerstvení v průběhu setkání a dopravu. Podle NSS je podstatné, že osoby, jejichž náklady daňový subjekt nesl, nebyli jeho zaměstnanci, a daňový subjekt tedy nebyl povinen nést jejich cestovní výdaje a další výdaje spojené s akcí. *Povinnost nést náklady* tedy Nejvyšší správní soud dal do kontextu pracovněprávního vztahu mezi poplatníkem a jeho zaměstnanci, jedná se tedy o povinnost vyplývající přímo ze zákona (srov. § 156 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce), nikoli o povinnost smluvní, jak sugeruje žalobkyně (ostatně k otázce dobrovolnosti a smluvních ujednání se soud vyjádřil již výše).

35. I nyní posuzovaná plnění mají obdobnou povahu jako plnění, která jsou nikoli taxativně uvedena v § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, tedy povahu plnění poskytnutého k přímé spotřebě pozvaných zástupců obchodních partnerů. Jak zdůraznil rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 – 67, *„jiný výslovně v zákoně neuvedený výdaj by bylo možno považovat za výdaj na reprezentaci zejména tehdy, pokud by takový výdaj byl k podnikatelské činnosti dotyčného v obdobném vztahu, jako je k ní občerstvení, pohoštění či poskytování darů. Tak by tomu mohlo být zejména tehdy, jestliže by byl výdaj vynaložen za stejným účelem a pokud by byl financován obdobným způsobem a ze stejných zdrojů.“* Při posuzování otázky, zda jde o náklady na reprezentaci, je pak bezpředmětné zabývat se případnou souvislostí mezi těmito náklady a údajnými výnosy, neboť sporné výdaje jsou přímo zákonem definované jako nedaňové [§ 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů], popř. byly posouzeny jako výdaje na reprezentaci z důvodu, že mají obdobnou povahu jako plnění výslovně uvedená v citovaném ustanovení, a v tom případě je nelze daňově uznat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přestože by byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení příjmů a vedly by k jejich faktickému navýšení.
36. Soud nespatřuje rozpor ani v závěru žalovaného, že sporné náklady mají obecně charakter daňových nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vzhledem k jejich podstatě je však nutno považovat je podle § 25 odst. 1 písm. t) téhož zákona za nedaňové. Tento závěr totiž koresponduje s logikou § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Za daňově účinné lze obecně považovat náklady, které byly v daném zdaňovacím období prokazatelně vynaloženy, a to za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud se nejedná o výdaje demonstrativně vymezené, a to buď pozitivně v § 24 odst. 2 citovaného zákona, nebo negativně v jeho § 25 odst. 1. V případě nákladů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů se nezkoumá, zda náklady podle tohoto ustanovení vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů [jsou za ně považovány automaticky za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka podle jiných ustanovení zákona o daních z příjmů či jiného předpisu, přitom právě v případě výdajů podle § 24 odst. 2 písm. zc) podmínky tohoto ustanovení aplikaci posledně citovaného obecného principu vylučují]. Obdobně se pak v případě výdajů uvedených v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů nezkoumá, zda tyto výdaje vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů, neboť jsou bez dalšího definovány jako daňově neúčinné (k tomu srov. např. rozsudky ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 – 69, či ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006 – 37 aj.). Výdaje (náklady) uvedené v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou tak vždy považovány za daňově neuznatelné, a to bez ohledu na to, zda splňují obecnou podmínku uvedenou v § 24 odst. 1 téhož zákona, tj. bylo by možné je obecně považovat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stanoví-li tedy § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů výdaje na reprezentaci jako daňově neuznatelné, nelze, a to ani za určitých podmínek, posoudit takový výdaj jako daňově uznatelný podle § 24 odst. 1 téhož zákona, neboť takový postup se vzájemně vylučuje.

37. Je pravdou, že se žalovaný výslovně nezabýval hypotetickou argumentací žalobkyně týkající se neuznání nákladů na občerstvení u daňových subjektů, které se v rámci předmětu podnikání zabývají poskytováním stravovacích služeb a otázkou kalkulace obědů do ceny školení. Tato skutečnost však nemá vliv na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o argumentaci, která, kromě toho, že je zcela hypotetická, modeluje situace zcela odlišné od nyní posuzované věci. Případné posuzování, jak mělo být nahlíženo na náklady na stravování v těchto modelových situacích, je proto pro souzení věci žalobkyně bezpředmětné. Soud k tomu obecně konstatuje, že při posuzování druhu nákladů je vždy nutno vycházet z celkového kontextu všech okolností případu a smyslu celého zákona. Především pro oblast tzv. nestandardních výdajů (k nimž lze řadit i nyní posuzované výdaje) nelze ani předpokládat vyčerpávající výčet případů s řešením pro určité typy profesí a činností podnikatelů, místa a doby podnikání a všech souvisejících okolností případu. Zatímco u jednoho poplatníka může být uskutečněný výdaj daňově uznatelný, u jiného neobstojí (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 5 Afs 152/2004 – 55, č. 709/2005 Sb. NSS).

38. V této části je tedy žaloba nedůvodná.

Náklady podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů

39. Druhým argumentačním okruhem žalobkyně zpochybňuje závěry ohledně nemožnosti aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů na její případ.

40. Soud nemá za důvodnou námitku, že by daňové orgány postupovaly podle zákona o daních z příjmů v nesprávném znění. Z napadeného rozhodnutí se podává, že daňové orgány na žalobkyninu věc aplikovaly zákon o daních z příjmů ve znění účinném pro daná zdaňovací období (tedy rok 2013 a 2014). Je pravdou, že při právním posouzení věci daňové orgány vyšly z důvodové zprávy ke znění § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů účinného od 1. 1. 2015, jednalo se však o podpůrnou právní argumentaci. Žalovaný z důvodové zprávy i pozdějšího znění zákona dovozoval význam zákona ve znění rozhodném pro posuzovanou věc. Inspirace daňových orgánů později účinnou právní úpravou nevedla k nezákonné aplikaci právního předpisu v nesprávném znění, ale k nesprávnému právnímu posouzení věci (k této otázce viz níže).

41. V dalším však považuje soud žalobu v této části za důvodnou, neboť žalovaný z níže popsanych důvodů postupoval chybně při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

42. Soud předesílá, že výkladem a aplikací § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů se již zabývala judikatura správních soudů (např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016 -50, ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 – 125, či rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 1. 2. 2021, č. j. 8 Af 82/2016 – 81, a ze dne 20. 5. 2019, č. j. 10 Af 60/2015 – 53). Ač tomu bylo na základě odlišných skutkových okolností, obecné závěry judikatury se uplatní i v projednávané věci, a soud z ní proto vycházel.

43. Podle judikatury (srov. zmíněný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 231/2016 – 50), na níž žalobkyně správně odkázala, je účelem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i pro náklady, na které by dané ustanovení nedopadalo, neboť je obecně za daňově účinné výdaje považovat nelze. NSS konstatoval, že názor, že by se § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) omezoval jen na tzv. přefakturace, neodpovídá znění tohoto

ustanovení, kde se vůbec nezmiňují přefakturace (či přeúčtování), jak je tomu u daného ustanovení ve znění účinném až od 1. 1. 2015 [od tohoto data se v § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů výslovně pojednává o výdajích či nákladech, které „jsou poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě“].

44. NSS rovněž odmítl, že by zúžení výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014 bylo možné dovozovat z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., který uvedené ustanovení novelizoval s účinností od 1. 1. 2015. Podle NSS „Stěžovatel svůj závěr, že § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) má dopadat na tzv. přefakturace, dovozoval z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým bylo s účinností od 1. 1. 2015 dané ustanovení zákona o daních z příjmů novelizováno. V této důvodové zprávě se skutečně pojednává o tom, že původním záměrem daného ustanovení byla jeho aplikace na tzv. přefakturace. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že omezení dopadu daného ustanovení na přefakturace nelze z jeho textu žádným způsobem dovodit. Dále je problematické se v otázce smyslu zákonného ustanovení aplikovatelného v roce 2009 dovolávat důvodové zprávy k zákonu přijatému v roce 2014, která v roce 2009 nemohla být nikomu známa. Nejvyšší správní soud tak při výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů vychází z jeho znění a též z jeho smyslu, kterým je umožnit uplatnění výdajů (nákladů) jako daňově relevantních i pro náklady (výdaje), které by jinak za daňově účinné nebylo možno považovat.“
45. Dále NSS dovodil, v jakých případech je naplněna podmínka přímé souvislosti mezi uplatněnými výdaji a příjmy; konkrétně uvedl (bod 52): „Přímou souvislostí příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze dle názoru Nejvyššího správního soudu rozumět dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady). Podstatné bude vždy zhodnocení okolností každého posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby.“
46. NSS uzavřel, že v § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jsou stanoveny čtyři podmínky, aby mohl být konkrétní výdaj (náklad) uznán za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Musí jít 1) o výdaj (náklad), který není podle § 25 zákona o daních z příjmů výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, 2) příjmy (výnosy) s tímto výdajem musí přímo souviset, 3) výdaj (náklad) je daňově uznatelný jen do výše přímo souvisejících příjmů (výnosů), 4) tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Uvedený právní názor byl opakovaně potvrzen v navazující rozhodovací praxi NSS (viz kupř. rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2018, č. j. 3 Afs 29/2017 – 53, či ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 26/2017 – 45).
47. V daném případě žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že šlo o náklady přímo související s výnosy, tj. splnění druhé uvedené podmínky, přičemž argumentoval v rozporu s výše uvedenými závěry judikatury. Byť žalobkyně doložila, k jakým konkrétním transakcím se dané náklady vztahovaly, žalovaný v tom spatřoval pouze souvislost nepřímou. Třebaže se bránil námitkám žalobkyně, že nezúžil aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jen na případy přefakturace, ve skutečnosti tak učinil, což zřetelně plyne ze strany 16 až 20 napadeného rozhodnutí. V tomto směru lze tedy dát za pravdu žalobkyni, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné.
48. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konkrétně uvedl, že z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že nedaňové náklady musí být *de facto* přefakturovány jiné osobě

(viz stranu 17 napadeného rozhodnutí) a jako příklad, kdy je možné uznat příčinnou (přímou) souvislost mezi náklady na reprezentaci a výnosy, uvedl přenesení těchto nákladů na obchodní partnery na základě smluvního ujednání, faktury či jiné neformální komunikace. Jelikož žalobkyně takto nepostupovala, neprokázala přímou souvislost ve smyslu citovaného ustanovení (viz stranu 20 napadeného rozhodnutí). Jinými slovy, žalovaný založil své rozhodnutí na chybném předpokladu, že k daňovému uznání těchto nákladů je nutné je přefakturovat (formálně přenést) na osoby, v jejichž prospěch byly vynaloženy. Ostatně i ve vyjádření k žalobě žalovaný opětovně poukázal na to, že příčinnou souvislost lze spatřovat za situace, kdy daňový subjekt příslušnou část vynaložených nákladů na obchodní partnery přenesl tím, že bude žádat jejich proplacení (na základě smluvního ujednání, faktury, či jiné neformální komunikace) a že v případě žalobkyně přímé přenesení nákladů na jiné osoby nebylo prokázáno. Soud tedy přisvědčil námitce žalobkyně, že žalovaný s poukazem na znění účinné od 1. 1. 2015 nesprávně vykládal § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, neboť k prokázání přímé souvislosti nákladů s výnosy po ní požadoval prokázání přenesení nákladů na obchodní partnery, čímž postupoval v rozporu se zákonem ve znění účinném do 31. 12. 2014 a související judikaturou citovanou shora. Pakliže žalobkyně při daňové kontrole doložila výši nákladů na přejímky zboží (na reprezentaci) v souvislosti s konkrétním obchodním případem, přičemž smlouvy k jednotlivým transakcím obsahovaly (dobrovolné) ujednání, podle nějž je nesla žalobkyně, lze těžko na základě § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014 dojít k závěru, že mezi těmito náklady a výnosy z prodeje zboží nebyla přímá souvislost. Na uvedeném nemůže nic změnit ani skutečnost, že smlouvy byly uzavřeny ještě před tím, než žalobkyně náklady na reprezentaci reálně vynaložila, neboť takové uspořádání odpovídá přirozenému běhu věcí. Nejprve dojde k uzavření smluv, na jejichž základě dorazí obchodní partner na přejímku zboží, kdy teprve nyní je nutné uhradit náklady za ubytování a další související výdaje.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

49. Jak vyplývá z výše uvedeného, žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně aplikoval § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve vztahu k žalobkyní uplatněným nákladům na reprezentaci, neboť nesprávně posoudil otázku naplnění podmínky přímé souvislosti mezi výdaji a příjmy. Soud proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Především tedy znovu posoudí naplnění podmínky přímé souvislosti, přičemž vyjde z toho, že přímou souvislostí příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze ve světle judikatury rozumět dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady), a pečlivě zhodnotí okolností posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby. Jak uvedl NSS v citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 26/2017 - 45, o přímou souvislost se přitom nejedná toliko v případech příčinné souvislosti mezi výnosy a náklady při přeúčtování nákladů jinému subjektu.
50. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci zcela úspěšná, přiznal právo na náhradu účelně vynaložených nákladů. Ty představuje jednak soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a náklady souvisejících se zastoupením žalobce daňovým poradcem ve výši 6 800 Kč. Pro určení jejich výše se podle § 35 odst. 2

s. ř. s. užije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna za zastupování zahrnuje dva úkony právní služby (převzetí a příprava věci a písemné podání žaloby) po 3 100 Kč za úkon [§ 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a náhradu hotových výdajů 600 Kč za dva úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je součástí nákladů řízení žalobkyně i náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobkyně povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z 6 800 Kč, tedy 1 428 Kč. Za úkon spočívající v podání repliky soud zástupci žalobkyně odměnu nepřiznal, neboť v ní jen stručně zopakoval již uplatněnou žalobní argumentaci, a nešlo tak o účelně vynaložený náklad. Ostatně zástupce žalobkyně za učinění tohoto úkonu sám odměnu nežádal. Celkovou částku náhrady nákladů řízení ve výši 11 228 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 25. května 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

