



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Sellier & Bellot Trade a. s.**, se sídlem Lidická 667, Vlašim, zastoupena JUDr. Ing. Martinem Kopeckým, daňovým poradcem se sídlem Ježkova 639, Zeleneč, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2019, č. j. 39167/19/5200-11432-709409, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2021, č. j. 55 Af 41/2019-46,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2021, č. j. 55 Af 41/2019-46 se **zrušuje** a věc se **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 4. 2018, č. j. 2594167/18/2125-50523-203205 a č. j. 2596380/18/2125-50523-203205 doměřil Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 a současně jí uložil povinnost uhradit penále z dodatečně vyměřené daně, z důvodu, že 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“), zahrнула do daňově účinných nákladů náklady na reprezentaci.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně proti oběma dodatečným platebním výměrům.

[3] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen

„napadený rozsudek“) napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud považoval skutkový stav ohledně sporných nákladů vynaložených při přejímkách zboží za zástupce obchodních partnerů (na ubytování, stravu, pohostění, letenky, půjčení vozidla, nájem movitých věcí, služby při uzavírání smluv, diety, taxi, vstupné do muzea, kosmetika apod.) za nesporný. Ztotožnil se se závěrem žalovaného, že se jednalo o náklady ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, tedy o náklady na reprezentaci, které jsou daňově neuznatelné. Naopak však shledal důvodnou námitku žalobkyně týkající se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů na posuzovaný případ. Krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že účelem tohoto ustanovení je 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 daňové účinné výdaje považovat nelze. Žalovaný pochybil, když neshledal přímou souvislost příjmů s výdaji, přestože žalobkyně doložila, k jakým konkrétním transakcím se dané náklady vztahovaly. Třebaže se žalovaný bránil námitkám žalobkyně, že neuzáhl aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jen na případy přefakturace, ve skutečnosti tak učinil (strany 16 – 20 napadeného rozhodnutí), proto je jeho rozhodnutí vnitřně rozporné. Žalovaný tak 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, a že přímé přenesení na jiné osoby žalobkyní nebylo prokázáno. Krajský soud uzavřel, že pokud žalobkyně při daňové kontrole doložila výši nákladů na přejímky zboží (na reprezentaci) v souvislosti s konkrétním obchodním případem (a smlouvy k jednotlivým transakcím obsahovaly dobrovolné ujednání, podle něž 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.

[5] Krajský soud z výše uvedených důvodů napadené rozhodnutí zrušil a zavázal žalovaného, aby v dalším řízení posoudil naplnění podmínky přímé souvislosti a vycházel 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 Nejvyššího správního soudu rozumět dostatečně intenzivní a neprostředkovanou logickou vazbu, a také aby pečlivě zhodnotil okolnosti posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby, aniž by ji omezil pouze na případy přeúčtování jinému.

II. Obsah kasační stížnosti žalovaného

[6] Proti napadenému rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost.

[7] Za zásadní považoval posouzení otázky, zda žalobkyně prokázala přímou souvislost obecně nedaňových nákladů s výnosy. Stěžovatel v odůvodnění napadeného rozsudku postrádá přezkoumatelnou úvahu soudu, co v posuzovaném případě činilo vazbu mezi náklady na reprezentaci a výnosy dostatečně intenzivní, logickou a neprostředkovanou,

pokračování

jak požaduje judikatura (rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50, publ. pod č. 3634/2017 Sb. NSS).

[8] Názor krajského soudu považuje za absurdní, neboť podle něj by postačovala bez dalšího skutečnost, aby bylo do smluv vloženo obecné ujednání o povinnosti dodavatele zboží hradit jakékoli blíže neurčené náklady spojené s jeho přjímkou za odběratele v neomezené výši, a tedy že jen z takového důvodu je bez dalšího dána přímá souvislost mezi náklady a příjmy plynoucími z prodeje zboží. To by však vedlo k negaci § 25 zákona o daních z příjmů, tj. k neomezenému uplatnění nedaňových nákladů.

[9] Podle stěžovatele jediné věcné zdůvodnění žalobkyně k přímé souvislosti mezi náklady na reprezentaci a výnosy spočívalo v jejím tvrzení, že jsou náklady na reprezentaci zahrnuté do konečné ceny prodávaného zboží, dále na způsobu sjednání ceny s dodavatelem zboží, a dále pak na zcela obecné povinnosti odběratelů uhradit náklady na reprezentaci (plynoucí ovšem jen z některých dokumentů). Zahrnutí toliko odhadovaných (nikoli reálně vynaložených) nákladů na reprezentaci do cenové kalkulace mezi žalobkyní a jejím dodavatelem nemá za následek jejich „transformaci“ na náklady daňově uznatelné. Obecná ujednání o povinnosti hradit náklady na reprezentaci obsažená jen v některých ze smluv, smluvních podmínkách, návrhu zakázky apod. o reálné přímé a věcné souvislosti nesvědčí. Konkrétní ujednání o zahrnutí výdajů při přjímkách zboží ve smlouvách uzavřených s odběrateli absentují. Způsob tvorby cen (co bude zahrnuto do kalkulace) není pro shledání přímé souvislosti rozhodný.

[10] V dané věci nebylo doloženo, že odběratel kupuje od žalobkyně zboží v úzké vazbě právě na to, že zástupce odběratele bude mít uhrazenou cestu na přjímkou, a v místě přjímkou zajištěné ubytování, masáž, výlet apod. Otázky, zda musely být výdaje vynaloženy právě v takovém rozsahu, aby k uzavření obchodů došlo, nebo zda v případě neuhrazení nákladů by smlouvy s odběrateli uzavřeny nebyly vůbec, či v takovém rozsahu, zůstávají otevřené. Taková míra nejistoty pak nemůže svědčit o existenci dostatečně intenzivní a nezprostředkované logické vazby mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady). Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 Afs 213/2014-73, pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nepostačuje, aby byla prokázána pouhá souvislost s činností daňového subjektu, ale daňový subjekt musí prokázat, že nedaňové výdaje přímo souvisí s konkrétními zdanitelnými příjmy.

[11] Krajský soud směřuje stěžovatele k dalšímu postupu v odvolacím řízení, do kterého věc vrátil, aniž by blíže zdůvodnil, proč má v dané věci existenci přímé souvislosti nákladů na reprezentaci a výnosů za prokázanou. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že stěžovatel zúžil aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jen na případy tzv. přefakturace. Přeučtování nákladů bylo stěžovatelem použito pouze jako typický příklad pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, o nosný důvod rozhodnutí nešlo.

[12] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně a další podání účastníků

[13] Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že se zabývá obchodem s municí, přičemž pro každý obchodní případ vede samostatné zakázkové účetnictví. Nutné náklady na přejímku zboží splňují podmínku přímé vazby, na rozdíl od jiných nákladů na reprezentaci, jež vyloučila jako neúčinné. Náklady na přejímku jsou přímými náklady, stejně jako např. náklady na nákup následně prodaného zboží. V předmětné věci byly pro každý jednotlivý obchodní případ přiřazeny konkrétní náklady na přejímku zboží jako položka přímo ovlivňující konkrétní zdanitelný výnos z prodeje toho zboží. Tím je naplněna podmínka přímé souvislosti nákladů a výnosů, jak vyžaduje judikatura.

[14] Žalobkyně zdůraznila, že v případě vojenského materiálu vyplývá zajištění podmínek pro přejímku zboží ze zadávacích podmínek konkrétní zakázky, jakož i z obchodních zvyklostí v tomto oboru podnikání. Pokud by žalobkyně podmínky pro převzetí dodávaného zboží nezajistila, zákazník by nemohl zboží zkontrolovat a převzít, k realizaci zakázky by nedošlo a žalobkyně by nerealizovala žádný zdanitelný výnos. Kalkulace ceny zahrnuje nákupní cenu zboží, přímé obchodní náklady (např. balení, doprava, zkoušky kvality zástupcem odběratele u dodavatele před zahájením dopravy) a obchodní marži, jež kryje režijní náklady a obsahuje zisk. Žalobkyně má za zřejmé, že podmínka přímé vazby je podmínkou materiální, zatímco podmínka přefakturace je podmínkou formální. Má proto za nesprávný názor stěžovatele, že pojem „přímá souvislost“, který vyžadoval zákon v rozhodném znění, se ve své podstatě blíží termínu „přeúčtování jiné osobě“, a odmítla souvislost s účetními předpisy.

[15] V replice stěžovatel zopakoval kasační námitky a dále doplnil, že jeho argumentace (zejména ve vztahu k cenové kalkulaci prezentované žalobkyní a k neurčitosti či absenci smluvních ujednání) je ve shodě se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 1 Afs 190/2021-30, a proto napadený rozsudek nemůže obstát.

[16] Žalobkyně nesouhlasila s aplikací rozsudku NSS č. j. 1 Afs 190/2021-30 na její případ, neboť v něm šlo o skutkově i právně odlišnou věc. Zatímco ve zmíněném rozsudku byly do kalkulačního modelu zahrnovány všechny nedaňové náklady, v posuzovaném případě nešlo o transakce se spojenými osobami a do ceny zboží byly v souladu se specifickými zvyklostmi v oboru zahrnovány pouze náklady bezprostředně související s účastí smluvních partnerů na zkouškách dodávaného zboží. Ostatní nesouvisející nedaňové náklady byly z této kalkulace vyloučeny.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a žádné takové neshledal.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Teprve dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími kasačními námitkami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Při posuzování nepřezkoumatelnosti vychází Nejvyšší správní soud z vlastní ustálené judikatury (např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, a mnoho dalších). Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud neshledal. Podstata stěžovatelových námitek ostatně netkví v nedostatku důvodů pro rozhodnutí krajského soudu, ale v nesouhlasu s jeho právními závěry. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí, ze kterého je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku.

[20] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: *„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*

[21] Podle § 24 odst. 2 písm. zc) téhož zákona jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také *„[v]ýdaje (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.“*

[22] Předmětem sporu je otázka, zda náklady na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, které žalobkyně vynaložila, splňovaly podmínky pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, a bylo je možno zahrnout mezi náklady daňově uznatelné.

[23] Nejvyšší správní soud se již ve své judikatuře k účelu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů několikrát vyjádřil. V rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80, publ. pod č. 1225/2007 Sb. NSS, zdůraznil, že *„[s]myslem tohoto ustanovení je [...] umožnit, aby za situace, kdy mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, existuje vzájemná souvislost a jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období, bylo lze i tyto jinak neuznatelné výdaje (náklady) uplatnit.“* K tomuto závěru se později přihlásil i rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125, č. 3307/2015 Sb. NSS, bod [38].

[24] Krajský soud správně poukázal na relevantní judikaturu k aplikaci tohoto ustanovení (zejména v odst. 42, 43 a 46 napadeného rozsudku), je proto nadbytečné znovu všechny zmíněné závěry z ní plynoucí zde opakovat. Podstatné je, že pro uznání výdaje (nákladu) jako daňově účinného je třeba podle ustálené judikatury splnit 4 podmínky: 1) musí jít o výdaj (náklad), který podle § 25 zákona o daních z příjmů není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, 2) příjmy (výnosy) s tímto

nákladem musí přímo souviset, 3) výdaj (náklad) je daňově uznatelný jen do výše těchto přímo souvisejících příjmů (výnosů), 4) příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících (srov. již výše citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 231/2016-50). Krajský soud se vymežil pouze vůči závěru žalovaného ohledně jediné z nich, a to že žalobkyně neprokázala, že šlo o náklady *přímo* související s výnosy.

[25] Stěžovatel i krajský soud shodně považovali za východisko svého právního posouzení výklad tohoto pojmu ve výše citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 231/2016-50, že „*přímo souvislostí příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze 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.*“ Krajský soud ovšem nabyt dojmu, že se stěžovatel od citované judikatury vzdálil, když přímo souvislost v případě žalobkyně neshledal.

[26] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že konstrukce tvorby ceny (prodejní cena účtovaná ve prospěch výnosů se rovná součtu kupní ceny za pořízení od dodavatele, rozpočtovaných nákladů a marže) je zřejmá ze smluv s dodavatelem – mateřskou společností, jež byly předloženy ke všem kontraktům realizovaným v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Smlouvy s odběrateli žalobkyně předložila pouze k některým kontraktům a jen z některých jsou patrná obecná ujednání o úhradě výdajů za cesty osob zastupujících odběratele v souvislosti s přejímkou zboží. Obdobná obecná ujednání jsou obsažena v obchodních podmínkách, návrhu zakázky, zadání tendru či výzvy k podání nabídek.

[27] Nejvyšší správní soud tak musí dát za pravdu stěžovateli, že přímo souvislost nákladů s výnosy ze skutečností tvrzených a dokládaných žalobkyní dovodit nelze. Zahrnutí nákladů na reprezentaci hrazených za obchodní partnery do výpočtu fakturované ceny přímo souvislost konkrétních nákladů s konkrétními výnosy nezakládá. Poukaz na metodu stanovení ceny vlastně dokládá pouze zdravou ekonomickou úvahu při cenotvorbě, podle níž veškeré náklady, které žalobkyně vynaložila, jsou kryty výslednou cenou obchodovaného produktu. To ovšem není z pohledu daně z příjmů relevantní. Aby mohly být náklady na reprezentaci hrazené za zástupce odběratelů uznány jako daňově účinné, musela by žalobkyně prokázat nejen to, v souvislosti s jakým obchodním případem byly vynaloženy, ale také to, že bez nich (tj. bez konkrétního občerstvení, úhrady taxi, kosmetických služeb apod.) by zákazník zboží nekoupil, nebo ne za takových podmínek, jako to učinil. To se jí ovšem u posuzovaných transakcí prokázat nepodařilo.

[28] Podobně i z nedávno vydaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 1 Afs 190/2021-30, kterým argumentuje stěžovatel, plyne, že „*přímo souvislost nelze chápat pouze jako úměru mezi náklady a výnosy [...], tedy že pro použití zmíněného ustanovení postačuje, aby bylo zvýšení výnosů podmíněno úměrným zvýšením nákladů. Přímo souvislost je nutno chápat tak, že dané náklady měly možnost ovlivnit výši výnosů, a to nikoliv pouze tím, že byly vynaloženy a následně zaúčtovány dalším členům skupiny, ale tak, že jejich vynaložení přispělo k dosažení výnosů jinak, než pouze jejich automatickým zvýšením.*“ V tam posuzovaném případě soud neshledal souvislost mezi

pokračování

vynaloženými náklady na reprezentaci, stravování či penále a výnosy za poskytované softwarové služby. Výslovně také odmítl, že by bylo možné přímou souvislost odvozovat od specifického modelu financování daňového subjektu, který jednoduchým matematickým vzorcem automaticky navyšoval veškeré náklady o fixní sazbu a výslednou částku následně fakturoval ostatním členům skupiny; to zakládá toliko přímou úměru mezi náklady a výnosy.

[29] Nejvyšší správní soud považuje závěry z právě citovaného rozhodnutí za aplikovatelné také na věc žalobkyně, neboť v obou případech je podstatné, že náklady na reprezentaci vstoupily do cenové kalkulace, což, jak bylo vysvětleno výše, neznamená, že také generovaly konkrétní příjem. Specifický obchodní model spočívající v poskytování služeb pouze členům skupiny ani širší rozsah uplatnění výdajů na reprezentaci nejsou prvky, jež by odkazovaný případ odlišovaly od nyní řešeného a měnily náhled na jim společnou právní otázku.

[30] Obecná ujednání o povinnosti hradit náklady na reprezentaci (navíc obsažená pouze v některých smluvních dokumentech) nijak nevypovídají o vazbě na skutečnost, že odběratelé kupují od žalobkyně zboží z důvodu, že mají uhrazenou cestu na přejímku i ubytování v místě, jakož i stravování, půjčení vozidla apod. V případech, kdy smluvní dokumenty s odběrateli taková obecná ujednání obsahují, nelze ani zjistit, jaké konkrétní náklady budou hrazeny, ani jaká je jejich výše. Žádná konkrétní ujednání žalobkyně v řízení nedoložila.

[31] Krajský soud nahlížel na případ žalobkyně poněkud zjednodušeně, když považoval za dostačující doložení nákladů na přejímky zboží v souvislosti s konkrétním obchodním případem ve spojení s ujednáním ve smlouvě, že je nese žalobkyně. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že tímto způsobem by bylo možné veškeré náklady na reprezentaci, jež zákon považuje za daňově neúčinné, jednoduše z této kategorie vyřadit, a tak vyprázdnit § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Přímou souvislost je nutno chápat tak, že vynaložené náklady musejí mít možnost samy o sobě ovlivnit výši výnosů, což v posuzovaném případě nebylo prokázáno.

[32] Krajský soud taktéž pochybil, když konstatoval, že stěžovatel založil napadené rozhodnutí na chybném předpokladu, že k daňovému uznání nákladů vynaložených žalobkyní je nutné je přefakturovat. Krajský soud správně zhodnotil, že stěžovatel při právním posouzení užil argumentaci důvodovou zprávou ke znění § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů účinnému od 1. 1. 2015 pouze podpůrně. Stěžovatel se však nedopustil zúžení aplikace sporného ustanovení zákona o daních z příjmů jen na případy tzv. přefakturace. Z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně přímé souvislosti nedaňových výdajů s konkrétními zdanitelnými příjmy, aniž by napadené rozhodnutí záviselo na skutečnosti, zda byly náklady na reprezentaci přefakturovány. Zmíněná přefakturace nebyla použita jako argument pro nemožnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, nebyla tedy ani nosným důvodem rozhodnutí. Případy tzv. přefakturace použil stěžovatel pouze jako typický příklad, ze kterého by přímá souvislost nákladů s výnosy plynula. V posuzovaném případě naopak zhodnotil všechny okolnosti tak, jak to vyžaduje judikatura.

[33] Poukaz žalobkyně na nejednotnost judikatury týkající se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů na úrovni Městského soudu v Praze nemůže být pro tuto věc relevantní, proto nebylo třeba ověřovat, zda k ní skutečně došlo. Nejvyšší správní soud není rozhodnutími krajských soudů vázán, naopak je tím, kdo má judikaturu krajských soudů svými rozhodnutími sjednocovat.

[34] Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů ztotožňuje se závěry stěžovatele, že žalobkyně v řízení neprokázala přímou souvislost mezi vynaloženými náklady na reprezentaci a konkrétními výnosy pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

V. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud rozhodne znovu v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 30. listopadu 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu