



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Sellier & Bellot Trade a.s.**, Lidická 667, Vlašim, zastoupené daňovým poradcem JUDr. Ing. Martinem Kopeckým, Ježkova 639, Zeleneč, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, čj. 40303/19/5300-21443-707161, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2021, čj. 51 Af 23/2019-35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2021, čj. 51 Af 23/2019-35, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (správce daně) žalobkyni doměřil třinácti dodatečnými platebními výměry DPH za zdaňovací období ledna až června, srpna, září a listopadu roku 2013, března až května a července roku 2014 a současně jí uložil povinnost uhradit penále z dodatečně vyměřené daně.

[2] Správce daně posléze dne 1. 8. 2018 vydal rozhodnutí, kterými částečně vyhověl odvoláním žalobkyně proti třem dodatečným platebním výměrům, jimiž doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období června, září a října roku 2014 a současně jí uložil povinnost uhradit penále z dodatečně vyměřené daně. Podle správce daně nelze náklady, které žalobkyně uplatnila na reprezentaci ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014, uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobkyně totiž neprokázala splnění podmínek pro použití § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně tedy při uplatnění nároku na odpočet daně postupovala v rozporu s § 72 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (zákon o DPH).

[3] Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměřům a rozhodnutím ze dne 1. 8. 2018, která současně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a odkázal na výsledky dokazování v daňovém řízení o dani z příjmů žalobkyně za zdaňovací období let 2013 a 2014. Žalovaný konstatoval, že náklady uplatněné žalobkyní lze zahrnout mezi náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jen při splnění podmínek podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně však neprokázala, že dané náklady (částky hrazené za obchodní partnery za ubytování, stravování, pohoštění, letenky, půjčení vozidla atd.) přímo souvisely s výnosy, resp. neprokázala přímé přenesení těchto nákladů na jiné osoby, v jejichž prospěch byly vynaloženy.

[4] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila u Krajského soudu v Praze. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaného zavázal, 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 podle judikatury NSS rozumět dostatečně intenzivní a neprostředkovanou logickou vazbu. Žalovaný měl také pečlivě zhodnotit okolnosti posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby, aniž by ji omezil pouze na případy přeúčtování jinému.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalobkyně a další podání

[5] Proti napadenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Podle stěžovatele je zásadní 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 nezprostředkovanou, jak požaduje judikatura (rozsudek NSS ze dne 17.7.2017, čj. 9 Afs 231/2016-50, č. 3634/2017 Sb. NSS).

[7] Názor krajského soudu považuje stěžovatel za absurdní, neboť by podle něj postačovalo, kdyby smlouvy obsahovaly obecné ujednání o povinnosti dodavatele zboží hradit jakékoli blíže neurčené náklady spojené s jeho přejímkou za odběratele v neomezené výši. Jen z takového důvodu by pak byla dána přímá souvislost mezi náklady a výnosy plynoucími z prodeje zboží. To by však vedlo k popření § 25 zákona o daních z příjmů.

[8] Podle stěžovatele žalobkyně přímou souvislost mezi náklady na reprezentaci a výnosy zdůvodnila tak, že náklady na reprezentaci jsou zahrnuty 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 tyto náklady nemění na daňově uznatelné. Obecná ujednání o povinnosti hradit náklady na reprezentaci obsažená jen v některých ze smluvních vztahů nesvědčí o skutečné přímé a věcné souvislosti. Konkrétní ujednání o zahrnutí výdajů při přejímkách zboží ve

pokračování

smlouvách uzavřených s odběrateli chybí. Způsob tvorby cen není pro shledání přímé souvislosti rozhodný.

[9] 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 přejímku, a v místě přejímky 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 vazbě mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady). Jak plyne z rozsudku NSS ze dne 16. 7. 2015, čj. 9 Afs 213/2014-73, pro užití § 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. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že stěžovatel zúžil užití § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jen na případy tzv. přefakturace. Přeučtování nákladů stěžovatelem použil pouze jako typický příklad pro užití § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[10] Žalobkyně ve vyjádření uvedla, že 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. V dané věci byly pro každý 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.

[11] 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. Pokud by žalobkyně nezajistila podmínky pro převzetí dodávaného zboží, zákazník by nemohl zboží zkontrolovat a převzít. Zakázka by nebyla provedena a nevzešel by z ní 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. Podle žalobkyně je zřejmé, že podmínka přímé vazby je podmínkou materiální, zatímco podmínka přefakturace je podmínkou formální. Nesouhlasí proto se stěžovatelem, že pojem *přímá souvislost*, který vyžadoval zákon v rozhodném znění, se ve své podstatě blíží termínu *přeučtování jiné osobě*.

[12] V replice stěžovatel doplnil, že jeho argumentace (zejména ve vztahu k cenové kalkulaci a k neurčitosti či absenci smluvních ujednání) je ve shodě se závěry rozsudku NSS ze dne 14. 10. 2021, čj. 1 Afs 190/2021-30, a proto napadený rozsudek nemůže obstát.

[13] Žalobkyně v reakci na repliku nesouhlasila s použitím rozsudku NSS čj. 1 Afs 190/2021-30 na její případ, neboť v něm šlo o skutkově i právně odlišnou věc.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] NSS se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Vycházel přitom z vlastní ustálené judikatury (rozsudky ze dne 29.7.2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, a mnoho dalších). NSS neshledal, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Jde o srozumitelné rozhodnutí, z něhož je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak uvedl ve výroku. Podstata stěžovatelových námitek ostatně netkví v nedostatku důvodů pro rozhodnutí krajského soudu, ale v nesouhlasu s jeho právními závěry.

[16] Podle § 72 odst. 4 zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 12. 2014) *plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění použitého pro reprezentaci, které nelze podle zvláštního právního předpisu uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou plnění podle § 13 odst. 8 písm. c).*

[17] 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.*

[18] Podle § 24 odst. 2 písm. zc) věty první téhož zákona 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.*

[19] 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.*

[20] Předmětem sporu je otázka, zda daňové orgány postupovaly správně, pokud žalobkyni nepřiznaly nárok na odpočet DPH s poukazem na § 72 odst. 4 zákona o DPH. Zatímco žalobkyně tvrdí, že v průběhu daňového řízení prokázala, že tyto náklady přímo souvisely s výnosy z konkrétních obchodních transakcí, a byly tak splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, stěžovatel trvá na tom, že se jedná o náklady podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně.

[21] Odpověď na otázku, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH u nákladů na reprezentaci, závisí na tom, zda se jí podařilo prokázat, že s těmito náklady přímo souvisely výnosy ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Rovněž

pokračování

stěžovatel založil posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH na závěrech svého rozhodnutí o odvolání ve věci doměření daně z příjmů právnických osob. NSS se přitom daňovou uznatelností nákladů na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů ve věci shodných účastníků zabýval v rozsudku ze dne 30. 11. 2022, čj. 2 Afs 139/2021-51. Z jeho závěrů proto soud vyšel i v nyní posuzované věci.

[22] NSS 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, čj. 5 Afs 95/2006-80, č. 1225/2007 Sb. NSS, zdůraznil, že „*smyslem 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 v bodu 38 usnesení ze dne 26. 8. 2015, čj. 9 Afs 74/2014-125, č. 3307/2015 Sb. NSS.

[23] Krajský soud správně poukázal na judikaturu týkající se tohoto ustanovení (blíže viz zejména body 42, 43 a 46 rozsudku ze dne 25. 5. 2021, čj. 55 Af 41/2019-46, z jehož závěrů krajský soud v posuzované věci vycházel), 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 čtyři 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 citovaný rozsudek čj. 9 Afs 231/2016-50). Krajský soud se vymezil pouze vůči závěru žalovaného, podle něhož žalobkyně neprokázala, že šlo o náklady *přímo* související s výnosy.

[24] Stěžovatel i krajský soud shodně považovali za východisko svého právního posouzení výklad tohoto pojmu v rozsudku čj. 9 Afs 231/2016-50, podle něhož *přímou 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 nabyl dojmu, že se stěžovatel od citované judikatury vzdálil, pokud tuto přímou souvislost v případě žalobkyně neshledal.

[25] Konstrukce tvorby ceny je zřejmá ze smluv s dodavatelem, jež byly předloženy ke všem smluvním vztahům v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Smlouvy s odběrateli žalobkyně předložila pouze k některým obchodním případům. Jen u některých z nich 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. NSS tak dává za pravdu stěžovateli, že přímou souvislost nákladů s výnosy ze skutečností tvrzených a dokládaných žalobkyní dovodit nelze. Zahrnutí nákladů na reprezentaci hrazených za obchodní partnery do výpočtu fakturované ceny přímou 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, v souvislosti s jakým obchodním případem byly vynaloženy, ale také 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 ovšem žalobkyni u posuzovaných transakcí nepodařilo prokázat.

[26] Podobně i z rozsudku NSS ze dne 14. 10. 2021, čj. 1 Afs 190/2021-30, kterým argumentuje stěžovatel, plyne, že *přímou 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. Přímou 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 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 zvyšoval veškeré náklady o fixní sazbu a výslednou částku následně fakturoval ostatním členům skupiny; to zakládá pouze přímou úměru mezi náklady a výnosy.

[27] NSS považuje závěry citovaného rozsudku za použitelné také na tuto věc. V obou případech je podstatné, že náklady na reprezentaci vstoupily do cenové kalkulace, což ale 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. Obecná ujednání o povinnosti hradit náklady na reprezentaci 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 či půjčení vozidla. 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.

[28] Krajský soud nahlížel na případ žalobkyně poněkud zjednodušeně, považoval-li za dostačující doložení nákladů na přejímky zboží v souvislosti s konkrétním obchodním případem ve spojení s ujednáním ve smlouvě, podle něhož tyto náklady nese žalobkyně. NSS souhlasí se stěžovatelem, že takto 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 být způsobily samy o sobě ovlivnit výši výnosů, což v posuzovaném případě nebylo prokázáno.

[29] Krajský soud také pochybil, pokud 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

pokračování

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 však nezúžil aplikaci sporného ustanovení zákona o daních z příjmů jen na případy tzv. přefakturace. Z jeho rozhodnutí plyne, 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 argumentem pro nemožnost užití § 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, z něhož by plynula přímá souvislost nákladů s výnosy. V posuzovaném případě naopak zhodnotil všechny okolnosti tak, jak vyžaduje judikatura.

[30] NSS se z výše uvedených důvodů ztotožňuje se závěry stěžovatele, že žalobkyně v řízení neprokázala přímou souvislost mezi vynaloženými náklady na reprezentaci a konkrétními výnosy. Z tohoto důvodu jí s ohledem na § 72 odst. 4 zákona o DPH nesevřdí ani nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění použitého pro reprezentaci.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] NSS ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem NSS vysloveným 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 20. prosince 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu