



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. Žaloba se zamítá.**

**II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**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.
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

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

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. Nevypořádal 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 nezpochybil.
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.). Soud byl při přezkumu napadeného rozhodnutí vázán též závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (viz níže). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
13. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť se účastníci řízení k jeho výzvě, zda s tímto postupem souhlasí, nevyjádřili. Jejich souhlas s tímto postupem se proto předpokládá.

#### **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 přejímek činí u realizovaných obchodních případů podíl pohybující se v řádu tisíců 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 zahrнула do ceny zboží a nepřenáší je na jiného poplatníka. To, že se sama smluvně zavázala k placení těchto nákladů, je irrelevantní. 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 vylíčil své úvahy a vypořádal stěžejní námitky žalobkyně. Podrobněji se soud k jednotlivými 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. Tvrzeními 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 nepochybnil 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, neznamenalaby 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 stravěním 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 poplatky, 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 zabývající 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.

Rozsudek NSS a vyjádření účastníků

41. Ve vztahu k další části této žalobní argumentace soud připomíná, že rozsudkem ze dne 25. 5. 2021, č. j. 55 Af 41/2019 – 46, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť podle názoru soudu žalovaný nesprávně vyložil § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a dospěl k nesprávnému závěru, že mezi spornými náklady na přejímky (reprezentaci) a výnosy z prodeje zboží nebyla přímá souvislost.
42. Ke kasační stížnosti žalovaného NSS rozsudkem ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 139/2021 – 51, tento rozsudek zrušil a věc soudu vrátil k dalšímu řízení.
43. NSS konstatoval, že soud správně poukázal na relevantní judikaturu k aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. V daném případě je konstrukce tvorby ceny (prodejní cena účtovaná ve prospěch výnosů se rovná součtu kupní ceny za pořízení od dodavatele, rozpočtovaných nákladů a marže) 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. NSS dal za pravdu žalovanému, 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* 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*. Je podstatné, že náklady na reprezentaci vstoupily do cenové kalkulace, což neznamená, že také generovaly konkrétní příjem. 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.

44. NSS také uzavřel, že žalovaný se 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.
45. NSS pak jednoznačně konstatoval, 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*.
46. Žalobkyně se po vrácení věci k rozsudku NSS vyjádřila tak, že soudu zbývá posoudit, zda žalobkyni mohlo být z výsledku daňové kontroly zřejmé, že (ve smyslu právního názoru NSS) neunesla důkazní břemeno. Žalobkynina důkazní povinnost byla totiž významnou měrou ovlivněna právním názorem žalovaného, podle kterého je nutné prokázat přeúčtování nákladu a nepostačuje prokázání přímé vazby mezi náklady a souvisejícími výnosy. Dokazování nebylo vedeno tím směrem, že má být prokázána přímá souvislost nedaňových výdajů s konkrétními příjmy. Povinností soudu je posoudit a zhodnotit, zda žalovaný dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav. Správce daně měl vyložit, jak je vymezena oblast mezi přefakturační nedaňových nákladů a zahrnutím jinak nedaňových nákladů do kalkulace ceny plnění, pokud pro uznatelnost není obecně dostačující ani smluvní povinnost k určitému plnění. Z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, zda problémem jsou tyto náklady jako takové nebo pouze jejich výše. Smyslem daňového řízení není „hrát hru kočky s myší“, kdy se žalobkyně pokouší prokazovat skutečnosti,

kteřé jsou podle jejího názoru podstatné, ale žalovaný pouze konstatuje, že takové prokazování není dostatečné. Žalobkyně se tak ocitá v „procesní pozici Josefa K.“, neboť se marně snaží najít situaci, na kterou by § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů dopadalo. Žalobkyně proto navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.

47. Žalovaný v reakci na vyjádření žalobkyně uvedl, že v průběhu odvolacího řízení správce daně provedl doplnění dokazování. Vydal výzvu k prokázání skutečností, v níž žalobkyni vyzval ke každé jednotlivé položce nákladu k prokázání přímo souvisejícího výnosu a k prokázání, že bez těchto vynaložených nákladů by výnosů nedosáhla. Správce daně tedy konkrétně uvedl, co je nezbytné doložit a prokázat. Žalobkyně na výzvu reagovala odkazem na svá dřívější vyjádření a uvedla, že správce daně měl veškeré doklady k dispozici po celou dobu daňové kontroly. Správce daně však již v průběhu daňové kontroly žalobkyni sdělil, že předložené doklady nepostačují k prokázání, že se jednalo o daňově uznatelné výdaje. Žalovaný následně vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, v níž žalobkyni opětovně sdělil, že předložené doklady neprokazují naplnění podmínek § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně byla v průběhu řízení dostatečně informována o tom, jak jsou předložené doklady hodnoceny a co je nezbytné prokázat. Tvrzením o „hře na kočku a myš“ žalobkyně dle mínění žalovaného pouze odvádí pozornost od toho, že neunesla důkazní břemeno.

#### Žalobkyně neprokázala přímou souvislost mezi náklady a výnosy

48. Vázán shora popsaným právním názorem NSS, soud konstatuje, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínky *přímé souvislosti* pro možnost podřazení sporných nákladů pod § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.
49. 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.
50. Podle judikatury (srov. zmíněný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 231/2016 – 50) 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.
51. 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.*“
52. 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).

53. V daném případě žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že šlo o náklady přímo související s výnosy, tj. neshledal splnění druhé uvedené podmínky. S tímto závěrem se soud (veden závazným právním názorem NSS) ztotožňuje.
54. Předně je nutno odmítnout tvrzení žalobkyně (obsažené ve vyjádření k rozsudku NSS), že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Soud je přesvědčen, že po provedeném dokazování zůstal *skutkový stav* mezi účastníky řízení v podstatných okolnostech nesporný. Tvrzeními 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, pohostění, letenky, půjčení vozidla, nájem movitých věcí, služby při uzavírání smluv, diety, taxi, vstupné do muzea, kosmetika a podobně. Žalovaný nijak nezpochybnil ani žalobkynino tvrzení, že vynaložení sporných nákladů vyplývalo přímo z uzavřených smluv s jednotlivými dodavateli. Z hlediska zjištění skutkového stavu rozhodného pro posouzení věci tak soud v napadeném rozhodnutí neshledává žádné nedostatky.
55. Soud nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že by dokazování v daňovém řízení bylo vedeno nesprávným či neurčitým směrem a že by jí snad nebylo zřejmé, co má prokázat (jaká je podstata jejího důkazního břemene), resp. zda své důkazní břemeno unesla, či nikoli. Prakticky po celou dobu daňového řízení panoval mezi účastníky řízení spor ohledně prokázání podmínek pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, zejména pak ohledně prokázání podmínky přímé souvislosti mezi náklady a výnosy. Je sice pravdou, že správce daně v rámci daňové kontroly žalobkyni formálně nevyzval k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, tato vada však byla napravena v odvolacím řízení. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 22. 5. 2019 správce daně žalobkyni výslovně vyzval, aby prokázala konkrétní přímo související výnos ke každé jednotlivé položce nákladů a že bez těchto vynaložených nákladů (ubytování obchodních partnerů, občerstvení apod.) by výnosů v jednotlivých zdaňovacích obdobích nedosáhla. Na výzvu žalobkyně reagovala dne 5. 6. 2019, odkázala na vyjádření ze dne 7. 8. 2017, v němž dle svého názoru již uvedla jednoznačnou vazbu všech rozporovaných výdajů na dosažené výnosy. Dále uvedla, že veškeré doklady měl již správce daně k dispozici a vyslovila přesvědčení, že naplnila požadavek na prokázání konkrétního přímo souvisejícího výnosu. Žalovaný pak žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a vyzval ji k vyjádření (seznámení ze dne 30. 7. 2019). V seznámení žalovaný uvedl, že pro podřazení nákladů pod § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů stíhá daňový subjekt následující důkazní břemeno: za prvé musí prokázat, že tyto nedaňové výdaje přímo souvisí s konkrétními zdanitelnými plněními, a za druhé, že tyto konkrétní zdanitelné příjmy byly součástí výnosů v daném zdaňovacím období nebo byly součástí výnosů v předchozích zdaňovacích obdobích. Žalovaný uvedl, že uplatňovanou metodu stanovení ceny nelze chápat tak, že všechny náklady zahrnuté do výpočtu jsou náklady přímo související s výnosy. Mezi daňově neuznatelnými náklady a výnosy

zaúčtovanými na základě uzavřených kupních smluv tak nelze automaticky spatřovat přímou souvislost. Jde toliko o souvislost nepřímou. Jedná se pouze o metodu stanovení ceny. Tyto závěry žalovaného žalobkyně rozporovala v odpovědi na výzvu ze dne 15. 8. 2019. Žalobkyně tak nebyla nijak zkrácena na svých procesních právech a měla v daňovém řízení dostatečný prostor k unesení důkazního břemene, jehož obsah daňové orgány jednoznačně specifikovaly.

56. Nadto, již ve výsledku kontrolního zjištění, se kterým správce daně žalobkyni řádně seznámil a umožnil jí se k němu vyjádřit, správce daně vyslovil jednoznačný závěr, že sporné náklady nelze podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňově účinné, neboť jde o výdaje na reprezentaci. K výsledku kontrolního zjištění žalobkyně podala dne 7. 8. 2017 vyjádření, v němž podrobně argumentovala, proč sporné náklady splňují podmínky pro jejich podřazení pod § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Správce daně ve stanovisku k vyjádření ze dne 30. 10. 2017 uvedl důvody, pro které naplnění těchto podmínek nemá za splněné. K tomuto stanovisku se žalobkyně vyjádřila dne 7. 11. 2017 tak, že naplnění podmínek § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nelze zúžit pouze na případy tzv. přefakturace. Na dané vyjádření reagoval správce daně stanoviskem ze dne 23. 2. 2018, v němž uvedl, že plně respektuje závěry judikatury, podle které nelze výklad citovaného ustanovení omezit jen na přefakturace. Současně zdůraznil, že při posuzování přímé souvislosti nákladů a výnosů bude vždy podstatné zhodnocení okolností posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby. I přes zjištění, že žalobkyně kalkuluje do prodejní ceny i náklady na reprezentaci, a tím je automaticky promítá do výnosů, správce daně po zhodnocení všech okolností případu nadále setrval na závěru, že jde o daňově neúčinné náklady. S ohledem na shora uvedené tak žalobkyni nelze přisvědčit, že ze způsobu, jakým bylo v daňovém řízení vedeno dokazování, nebylo zřejmé, co má prokazovat.
57. Soud pak žalobkyni nemůže přisvědčit, že by prokázala přímou souvislost výnosů a nákladů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Je podstatné, že náklady na reprezentaci vstoupily do cenové kalkulace, což ale neznamená, že také generovaly konkrétní příjem. Pro podřazení nákladů pod § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů by žalobkyně musela prokázat nejen souvislost s konkrétním obchodním případem (což učinila), ale také to, že bez konkrétních výdajů (na občerstvení, úhrady taxi, kosmetických služeb atd.) by zákazník zboží nekoupil, nebo ne za takových podmínek, jak to učinil. To žalobkyně neprokázala. Přímou souvislost je totiž nutno chápat tak, že vynaložené náklady musejí mít možnost *samy o sobě* ovlivnit výši výnosů. 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.
58. Závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí týkající se neprokázání přímé souvislosti žalobkyně zpochybňuje fakticky toliko poukazem na zákaz zúžení toliko na tzv. přímé přefakturace. Jak však zdůraznil NSS, takového nepřípustného zúžení při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů se však daňové orgány nedopustily. Nevznášeli-li žalobkyně vůči závěrům žalovaného v této souvislosti žádné další konkrétní námitky, nemůže se soud otázce prokázání přímé souvislosti mezi náklady a výnosy

podrobněji věnovat. S ohledem na shora uvedené proto obecně uzavírá, že k prokázání této souvislosti v daném případě nedošlo.

59. Žalobkyni proto také nelze přisvědčit, že její důkazní povinnost byla „významnou měrou ovlivněna“ právním názorem žalovaného, že je nutné prokázat přefakturování dotčených nákladů a že nepostačuje prokázání přímé vazby mezi náklady a výnosy. Žalobkyně totiž nemá pravdu, tvrdí-li, že podle žalovaného by k daňovému uznání vynaložených nákladů bylo nutno je přefakturovat. Jak již soud uvedl shora, žalovaný poukázal na důvodovou zprávu ke znění § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů účinnému od 1. 1. 2015 pouze podpůrně. Nedopustil se však nepřipustného zúžení aplikace tohoto ustanovení pouze na případy tzv. přefakturace. I správce daně ve stanovisku ze dne 23. 2. 2018 deklaroval, že nesouhlasí s omezením sporného ustanovení jen na přefakturace.
60. K námitce žalobkyně, že není jasné, kdy tedy budou náklady na reprezentaci naplňovat podmínky § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, soud uvádí, že není jeho úkolem (a ostatně ani úkolem žalovaného) modelovat hypotetické situace, ale posoudit, zda v daném konkrétním případě byly podmínky pro podřazení nákladů pod toto ustanovení, jak je vymezila judikatura citovaná shora, naplněny. V každém případě však musí jít o takové náklady, u nichž je prokázána *přímá souvislost* s příjmy, což v žalobkynině věci splněno nebylo. I přesto žalovaný příklady, kdy tato podmínka bude splněna v napadeném rozhodnutí uvedl (viz bod 83 napadeného rozhodnutí). 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.
61. K tvrzení žalobkyně, podle kterého se marně snaží najít situaci, na kterou by v jejím případě § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů dopadal, může soud konstatovat jen toliko, že někdy zkrátka nebude možno náklad podřadit pod žádné ustanovení zákona o daních z příjmů, které by umožňovalo jej daňově uznat a daný náklad tak zůstane v kategorii daňově neúčinných.

#### **Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení**

62. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
63. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

#### **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](http://www.nssoud.cz).

Praha 23. února 2023

**Mgr. Jan Čížek, v. r.**  
předseda senátu