



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 27. 9. 2019, č. j. 40303/19/5300-21443-707161,

**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. 2577478/18/2125-50523-204473, č. j. 2577972/18/2125-50523-204473, č. j. 2578085/18/2125-50523-204473, č. j. 2578141/18/2125-50523-204473, č. j. 2578312/18/2125-50523-204473, č. j. 2579687/18/2125-50523-204473, č. j. 2579821/18/2125-50523-204473, č. j. 2579895/18/2125-50523-204473, č. j. 2580122/18/2125-50523-204473, č. j. 2580627/18/2125-50523-204473, č. j. 2581056/18/2125-50523-204473, č. j. 2581178/18/2125-50523-204473, č. j. 2581778/18/2125-50523-204473, jimiž doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „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 dále dne 1. 8. 2018 vydal rozhodnutí č. j. 3922413/18/2100-11440-506589, č. j. 3922460/18/2100-11440-506589, č. j. 3922493/18/2100-11440-506589, kterými částečně vyhověl odvoláním žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům ze dne 27. 4. 2018 č. j. 2581663/18/2125-50523-204473, č. j. 2581918/18/2125-50523-204473, č. j. 2582273/18/2125-50523-204473, 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 nelze žalobkyní uplatněné náklady 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 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, jelikož žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro aplikaci § 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 (dále jen „zákon o DPH“).
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dál jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům a rozhodnutím ze dne 1. 8. 2018, které současně potvrdil. Ztotožnil se se závěry správce daně, přičemž odkázal na výsledky dokazování v daňovém řízení o dani z příjmů žalobkyně za zdaňovací období roku 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 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 žalovanému k dalšímu řízení.

### **Obsah žaloby a vyjádření účastníků řízení**

5. 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 nezpochybnil.
6. 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 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.

7. Podle žalobkyně je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se dostatečně nezabýval vymezením pojmu reprezentace podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Není jasné, proč žalovaný pro účely DPH zkoumal splnění podmínek pro uplatnění § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Žalovaný pouze přejal závěry z řízení týkajícího se daně z příjmů a neuvedl žádné úvahy pro účely DPH.
8. Žalobkyně namítla, že žalovaný nepřipustně zkrátil její nárok na odpočet DPH v rozporu s čl. 176 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a související judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále také jen „SDEU“). Žalovaný vykládal zákon o DPH formalisticky bez ohledu na jeho účel.
9. 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 a poukázal k tomu na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2018, č. j. 65 Af 37/2015 – 39. Žalovaný upozornil, že čl. 176 směrnice umožnil zákaz odpočtu u některých plnění, čehož Česká republika využila. Žalovaný uzavřel, že postupoval v souladu se zákonem i evropským právem, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
10. 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. Dále namítla, že žalovaný i ve vztahu k nároku na odpočet DPH aplikoval zákon o daních z příjmů ve znění účinném až od 1. 1. 2015.
11. Žalovaný ve vyjádření k replice odmítl, že na věc aplikoval zákon o daních z příjmů v neúčinném znění, a setrval na svém procesním stanovisku.

#### **Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu**

12. 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.
13. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
14. 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**

15. Soud z předložených správních spisů zjistil, že správce daně zahájil dne 5. 11. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mimo jiné DPH za zdaňovací období ledna až prosince roku 2013 a ledna až prosince roku 2014.
16. 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 je do konečné ceny prodávaného zboží jakožto součást výloh na jeho přejímky. Kalkulace byly přílohou kupních smluv uzavřených se zákazníky. 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 podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů daňově uznatelné. Žalobkyně tedy uplatněním těchto nákladů postupovala v rozporu s § 72 odst. 4 zákona o DPH.

17. V přípisu ze dne 7. 8. 2017 žalobkyně sdělila, že nerozporuje, že se jedná o náklady na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Má však za to, že splňují podmínky podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, protože přímo souvisely s dosaženými výnosy. Při účtování těchto nákladů žalobkyně posuzovala, zda se jedná o přímý (jednicový) náklad vynaložený v souvislosti s konkrétním výkonem. S ohledem na svou velkoobchodní činnost žalobkyně považovala za jednici výkonu jeden obchodní případ, který je označován strukturovaným číslem. Žalobkyně předložila všechny kupní smlouvy v průběhu daňové kontroly včetně odhadované a skutečné výše nákladů souvisejících s přejímkou zboží. Náklady přímek činí u realizovaných obchodních případů podíl pohybující se v řádu tisíců dosažených výnosů, přičemž výnosy ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném nebo předcházejícím zdaňovacím období.
18. Správce daně ve stanovisku ze dne 30. 10. 2017 uvedl, že trvá na svých zjištěních. Žalobkyně náklady na reprezentaci zahrnula do ceny zboží a nepřenáší je na jiného poplatníka. Skutečnost, že se sama smluvně zavázala k placení těchto nákladů, je irelevantní. Jejich uznáním by došlo k popření smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.
19. 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.
20. 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.
21. Správce daně následně vydal dne 27. 4. 2018 dodatečné platební výměry. Dne 1. 8. 2018 správce daně vydal rozhodnutí o odvolání, jimiž žalobkyni částečně vyhověl ve vztahu k výši doměřené DPH za zdaňovací období června, září a října 2014 (správce daně přisvědčil argumentaci týkající se přepočtu cizí měny při zúčtování přijatých záloh, k otázce nároku na odpočet z dotčených plnění však setrval na svém stanovisku).
22. Žalobkyně podala proti rozhodnutím správce daně odvolání, v nichž argumentovala obdobně jako v projednávané žalobě.
23. Dne 27. 9. 2019 žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí.

### Posouzení žaloby

24. Předmětem sporu je, 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, žalovaný 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.

25. Podle § 72 odst. 4 zákona o DPH 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).
26. 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.
27. 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.
28. 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.

*Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné a skutkový stav dostatečně objasněn*

29. Soud předně konstatuje, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť žalovaný dostatečným způsobem vylíčil své úvahy a vypořádal stěžejní námitky žalobkyně. Soud při hodnocení námitky nepřezkoumatelnosti nemohl odhlédnout od skutečnosti, že věcné posouzení nynější věci v podstatné míře souviselo se závěry, které daňové orgány učinily ve vztahu k daňové

povinnosti žalobkyně na dani z příjmů právnických osob. Správce daně i žalovaný vycházeli ze zjištění obsažených ve zprávě o daňové kontrole (která byla společná pro všechny kontrolované daňové povinnosti) týkajících se daně z příjmů právnických osob a se kterými byla žalobkyně řádně seznámena. Odkázal-li pak žalovaný v napadeném rozhodnutí na závěry týkající se právě daně z příjmů právnických osob, nelze takovému postupu z hlediska přezkoumatelnosti nic vytýkat. V daném případě jsou totiž daňové povinnosti na dani z příjmů a dani z přidané hodnoty úzce provázané, neboť posouzení povahy sporných nákladů z hlediska zákona o daních z příjmů je klíčové též pro hodnocení otázky nároku na odpočet DPH. Právě ve spojení s odůvodněním zprávy o daňové kontrole tak napadené rozhodnutí z hlediska dostatků důvodů ob stojí. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí ostatně svědčí již ta skutečnost, že žalobkyně s jeho závěry věcně polemizuje. Nelze nadto odhlédnout, že sama žalobkyně odvolání ve vztahu k doměřené DPH formulovala mimo jiné odkazem na vlastní argumentaci týkající se daně z příjmů. Není proto důvodu žalovanému vytýkat, že také poukázal na vypořádání ve vztahu k dani z příjmů právnických osob.

30. Soud dále 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. Tvizeními 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. Žalovaný nijak nezpochybil 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.

*Vymezení pojmu reprezentace je správné*

31. Žalobkyně dále daňovým orgánům vytýká, že se nezabývaly tím, kde pro účely DPH leží hranice pojmu reprezentace a pouze mechanicky odvodily význam tohoto pojmu z jeho režimu podle zákona o daních z příjmů.
32. Soud má přístup daňových orgánů k vymezení pojmu reprezentace za správný. Vytýká-li žalobkyně daňovým orgánům, že nevysvětlily, proč při výkladu pojmu „reprezentace“ vycházely ze zákona o daních z příjmů, lze poukázat na (sice stručné, ale výstižné) konstatování žalovaného, podle kterého je zvláštním právním předpisem podle § 72 odst. 4 zákona o DPH právě § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Žalobkyni tedy sice lze přisvědčit, že zákon o DPH pojem reprezentace sám nevymezuje, jeho vymezení však činí odkazem na zvláštní předpis, tedy zákon o daních z příjmů. Činí tak jednak výslovně v rámci poznámky pod čarou, která jako zvláštní právní předpis označuje § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Byť poznámka pod čarou nemá vlastní normativní význam (nemůže sama stanovit závazná pravidla) a jejím posláním je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu formou legislativní pomůcky (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99), v případě § 72 odst. 4 zákona o DPH je zjevné, že sám přímo ve svém textu stanovuje pravidlo chování – tedy nepřiznává nárok na odpočet DPH u plnění použitého pro reprezentaci, které nelze podle zvláštního právního předpisu uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Toto pravidlo chování tak jednoznačně odkazuje na pojem reprezentace v § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Nelze si ostatně nepovšimnout, že vlastní vymezení pojmu reprezentace, které žalobkyně v nyní projednávané žalobě přednáší, se zcela shoduje s vymezením, které předestřela ve věci týkající se daně z příjmů právnických osob. Tedy i sama žalobkyně z hlediska obou daňových povinností pojem reprezentace definuje shodně.
33. Žalobkyni lze přisvědčit též v tom, že ani zákon o daních z příjmů pojem reprezentace nedefinuje, jistý rámec pro vymezení obsahu daného pojmu a jeho charakteristických rysů nicméně 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 daňové orgány

sporné náklady posuzovaly. 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 základu 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.

34. I nyní posuzovaná plnění mají obdobnou povahu jako plnění (resp. výdaje), 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 NSS v rozsudku 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.
35. 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.

36. Argumentace žalobkyně týkající se neuznání nároku na odpočet v případě plnění spočívajícího v poskytnutí oběda účastníkům školení je zcela hypotetická a nedopadá na nyní posuzovanou věc. Případné posuzování otázky, jak mělo být nahlíženo na náklady na stravování v takové modelové situaci, je pro posouzení věci žalobkyně bezpředmětné. Soud proto nepovažuje za účelné se k ní blíže vyjadřovat.

*Ustanovení § 72 odst. 4 zákona o DPH není v rozporu se směrnicí o DPH*

37. Soud dále uvádí, že názor žalobkyně, podle kterého § 72 odst. 4 zákona o DPH možnost uplatnění odpočtu při splnění podmínek podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů neupravuje, není správný. Vyloučení nároku na odpočet podle § 72 odst. 4 zákona o DPH je totiž vázáno na negativní podmínku spočívající v tom, že podle tohoto ustanovení nelze postupovat v případě, kdy je přijaté plnění použité pro reprezentaci současně uznáno jako výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud se u nákladů na reprezentaci ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů prokáže naplnění podmínek podle § 24 odst. 2 písm. zc), není možno na ně výjimku z nároku na odpočet aplikovat. „Spadnou-li“ totiž takové výdaje z režimu § 25 do režimu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, je nutno je považovat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů [srov. návětí § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 též zde vyjmenované druhy výdajů, včetně výdajů podle § 24 odst. 2 písm. zc)], tedy takové výdaje, na které se výjimka podle § 72 odst. 4 zákona o DPH nevztahuje.
38. Soud neshledává ani rozpor § 72 odst. 4 zákona o DPH s evropským právem, konkrétně s žalobkyní citovaným čl. 176 směrnice o DPH, a nepovažuje tak za nutné pokládat Soudnímu dvoru předběžnou otázku.
39. Podle čl. 176 směrnice o DPH Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. V žádném případě nelze daň odpočíst z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci. Do vstupu ustanovení uvedených v prvním pododstavci v platnost mohou členské státy zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech k 1. lednu 1979, nebo jde-li o členské státy, které přistoupily ke Společenství po tomto dni, ke dni svého přistoupení.
40. Citované ustanovení směrnice o DPH je tzv. *standstill* doložkou, která byla ve shodném znění obsažena též v čl. 17 odst. 6 předcházející šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“).
41. Podle konstantní judikatury SDEU je nárok na odpočet jakožto nedílná součást mechanismu daně z přidané hodnoty základní zásadou vlastnímu systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfrisa a další*, C-110/98 až C-147/98, bod 43, ze dne 8. 1. 2002, *Metropol a Stadler*, C-409/99, bod 42, aj.). Tento nárok se váže přímo k veškeré DPH, která zatížila plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky

ze dne 18. 7. 2013, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, bod 25, a ze dne 14. 9. 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, bod 25).

42. Cílem systému odpočtů je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (rozsudek *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, bod 26). Krom toho je třeba uvést, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vyjadřuje

výslovným a přesným způsobem zásadu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet částek, které jsou jí účtovány z titulu daně z přidané hodnoty za zboží, které je jí dodáno, nebo za služby, které jsou jí poskytnuty, pokud jsou toto zboží nebo služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění (viz rozsudky *Metropol a Stadler*, bod 43; rozsudek ze dne 11. 12. 2008, *Danfoss a AstraZeneca*, C-371/07, bod 27, jakož i rozsudek ze dne 22. 12. 2008, *Magoora*, C-414/07, bod 29).

43. Odchytky z nároku na odpočet DPH jsou přípustné pouze v případech výslovně zakotvených ustanoveními směrnic, které tuto daň upravují a je třeba je vykládat striktně (rozsudek *Magoora*, bod 28). Mezi tyto odchytky náleží čl. 176 druhý pododstavec směrnice o DPH, který je v podstatě totožný s čl. 17 odst. 6 druhým pododstavcem šesté směrnice a jehož přijetím tak nebyla dotčena judikatura týkající se výkladu posledně uvedeného ustanovení. Článek 176 druhý pododstavec směrnice o DPH obsahuje stejně jako čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice, která prvně uvedené směrnici přecházela, doložku *standstill*, v níž se mimo jiné pro členské státy přistupující k EU stanoví, že vnitrostátní vyloučení z nároku na odpočet DPH, jež byla použitelná před datem jejich přistoupení, zůstávají zachována až do okamžiku, než Rada přijme ustanovení, na která je odkazováno v prvním pododstavci tohoto článku 176, což zatím Rada neučinila (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. 4. 2010, *X Holding a Oracle Nederland*, C-538/08 a C-33/09, bod 38 a zde citovaná judikatura)
44. Šestá směrnice vstoupila v České republice v platnost v den přistoupení k Evropské unii, tedy 1. 5. 2004. Toto datum je tak rozhodné pro účely použití čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice, resp. čl. 176 směrnice o DPH.
45. Téhož dne nabyl účinnosti zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nahradil zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném do 30. 4. 2004).
46. Soudní dvůr ve věci *Magoora* (bod 41) vyslovil, že je třeba mít za to, že zrušení vnitrostátních ustanovení v den vstupu šesté směrnice v platnost v dotčeném vnitrostátním právním řádu a jejich nahrazení jinými vnitrostátními ustanovení v tentýž den jako takové neumožňuje předpokládat, že se dotčený členský stát vzdal použití vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu. Taková legislativní změna jako taková neumožňuje ani dojít k závěru, že čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice (resp. čl. 176 směrnice o DPH) byl porušen, nicméně za podmínky, že tato změna nevedla od uvedeného data k rozšíření předchozích vnitrostátních vynětí. Cílem doložky *standstill* není umožnit novému členskému státu změnit své vnitrostátní právní předpisy při příležitosti vstupu do Evropské unie ve smyslu, kdy by tato změna spočívala

v rozšíření rozsahu existujících vyloučení ve smyslu, který by odchytil tyto právní předpisy od cílů této směrnice, což by bylo v rozporu se samotným smyslem této doložky. Takové rozšíření rozsahu existujících vyloučení by dále bylo v rozporu s povinností členských států zajistit na svém území výběr DPH v plné výši, neboť by Unii zbavovalo části příjmů z DPH, tj. části vlastních zdrojů.

47. Vycházejí ze shora uvedených principů (na které v žalobě poukazuje též žalobkyně), posoudil soud otázku souladu ustanovení o vynětí z nároku na odpočet v § 72 odst. 4 zákona o DPH s čl. 176 směrnice o DPH takto:
48. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2004, v § 19 odst. 10 větě první stanovil, že *plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, která nelze podle zvláštního právního předpisu uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.*
49. Podle právní úpravy účinné od 1. 5. 2004 od 31. 12. 2014 (obsažené nejprve v § 75 odst. 3 a následně v § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty) *plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, která nelze podle zvláštního právního předpisu uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.*
50. Ze shora uvedeného je zřejmé, že Česká republika i po vstupu do Evropské unie zachovala ve vztahu k plněním použitým pro reprezentaci své právní předpisy týkající se vynětí z nároku na odpočet, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, aniž by současně legislativní změna provedená v den vstupu šesté směrnice v platnost ve vnitrostátním právním řádu vedla k rozšíření předchozích vynětí. Je totiž zjevné, že ve vztahu k plněním použitým pro reprezentaci zůstala právní úprava z hlediska rozsahu vynětí naprosto totožná. Taková právní úprava je tedy plně v souladu se *standstill* doložkou obsaženou v čl. 176 směrnice o DPH (resp. v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice).
51. Z judikatury SDEU dále vyplývá, že v takovém případě je třeba dále posoudit, zda se dotčené vyloučení z nároku na odpočet týká kategorie výdajů, jež jsou vymezeny dostatečně přesně, nebo jinak řečeno, zda vnitrostátní právní úprava dostatečně upřesňuje povahu nebo předmět zboží nebo služeb, u nichž je nárok na odpočet DPH vyloučen, aby zajistily, že možnost priznaná členským státům nebude sloužit ke stanovení obecných vyloučení z tohoto systému (v tomto smyslu viz rozsudky *X Holding a Oracle Nederland*, body 44 a 45, či rozsudek ze dne 2. 5. 2019, *Grupa Lotos*, C-225/18, bod 40). SDEU v posledně jmenovaném rozsudku zdůraznil, že čl. 176 nebrání tomu, aby Rada v určitém okamžiku, popřípadě členské státy prostřednictvím vyloučení právní úpravou v době jejich přistoupení, vyloučily nárok též u těch výdajů, které jsou svou povahou výdaji činěnými striktně pro účely podnikání, to ovšem za podmínky, že je taková kategorie vymezena dostatečně přesně (srov. body 46 až 48 rozsudku). Tento výklad čl. 176 druhého pododstavce směrnice o DPH není zpochybňován rozsudkem ze dne 19. 9. 2000, *Ampafrance et Sanofi*, C-177/99 a C-181/99, na který poukazuje též žalobkyně (srov. rozsudek *Grupa Lotos*, bod 49). Vyloučení z nároku na odpočet, která existovala před okamžikem vstupu šesté směrnice v platnost a jež byla následně ve stejné podobě zachována v dotčené vnitrostátní právní úpravě, je třeba bez dalšího zkoumání považovat za vyloučení, na která se vztahuje doložka *standstill*, jež je stanovena v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice.

52. Soud je přesvědčen, že i přesto, že je kategorie výdajů týkajících se plnění použitých pro reprezentaci, které jsou dále specifikovány demonstrativním výčtem v § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů (pohoštění, občerstvení a bezúplatná plnění), vymezena spíše obecně, v rozsahu, v němž se týká povahy uvedených služeb, je s ohledem na požadavky stanovené shora citovanou judikaturou vymezena dostatečně přesně (v tomto ohledu srov. rozsudku *X Holding a Oracle Nederland*, body 50 a 51, a *Grupa Lotos*, bod 42).
53. Směrnice o DPH tedy nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví vyloučení z nároku na odpočet DPH zaplacené v souvislosti s přijetím plnění použitých pro reprezentaci, které bylo zavedeno před přistoupením České republiky k Evropské unii a které bylo po tomto okamžiku zachováno v souladu s čl. 176 druhým pododstavcem směrnice o DPH. Nelze současně pominout, že česká právní úprava plnění použitá na reprezentaci nevylučuje z nároku na odpočet absolutně. Pokud totiž taková plnění souvisí s účelem podnikání, umožňuje právě prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů za podmínky prokázání souvislosti takového výdaje (přijatého plnění) s příjmy (poskytnutého plnění) uznat takový výdaj jako daňově účinný z hlediska daně z příjmů právnických osob a přeneseně též z hlediska přiznání nároku na odpočet DPH. Tímto podle názoru soudu zákon o daních z příjmů plně reflektuje obecný princip společného systému DPH, podle nějž má mít osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH, pokud jsou dodané zboží nebo poskytnuté služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, a to bez ohledu na jejich účel.

*Žalobkyně neprokázala přímou souvislost mezi náklady a výnosy*

54. Otázka prokázání souvislosti sporných plnění (resp. nákladů) s podnikáním žalobkyně, resp. s jejími výnosy, je přitom v posuzované věci stěžejní.
55. To, zda má žalobkyně v projednávané věci 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). Žalovaný se touto otázkou již zabýval v rámci daňového řízení ve věci doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období let 2013 a 2014, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně tuto skutečnost neprokázala. Na toto hodnocení žalovaný v projednávané věci odkázal a založil na něm i napadené rozhodnutí (viz bod 22 napadeného rozhodnutí).

56. Soud nejprve v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů právnických osob ze dne 20. 9. 2019, č. j. 39167/19/5200-11432-709409 (dále také jen „rozhodnutí ze dne 20. 9. 2019“), shledal, že žalovaný postupoval při hodnocení přímé souvislosti nákladů podle citovaného ustanovení v rozporu se zákonem a judikaturou, pročež jeho rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudkem ze dne 25. 5. 2021, č. j. 55 Af 41/2019 – 46). V návaznosti na to, pak soud rozsudkem ze dne 31. 5. 2021, č. j. 51 Af 23/2019 – 35, zrušil i nyní napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti žalovaného NSS rozsudkem ze dne 20. 12. 2022, č. j. 10 Afs 139/2021 – 51, tento rozsudek zrušil a věc soudu vrátil k dalšímu řízení, přičemž vycházel ze závěrů, které učinil v rozsudku ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 139/2021 – 51, kterým zrušil rozsudek č. j. 55 Af 41/2019 – 46. Soud následně ve věci daně z příjmů právnických osob opětovně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 2. 2023, č. j. 55 Af 41/2019 – 81, kterým žalobu zamítl.

57. 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, 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.
58. 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.
59. NSS pak jednoznačně konstatoval (bod 30), 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 nesvědčí ani nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění použitého pro reprezentaci*.
60. 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 přefakturací 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, které 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.

61. Žalovaný v reakci na vyjádření žalobkyně uvedl, že v průběhu odvolacího řízení ve věci doměření daně z příjmů právnických osob (která s nynějším řízením úzce souvisí) 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.
62. Pakliže žalovaný napadené rozhodnutí založil na závěrech rozhodnutí ze dne 20. 9. 2019, které v soudním přezkumu obstálo, znamená to, že ob stojí i nyní napadené rozhodnutí. Úvahy soudu týkající se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v rozsudku ze dne 23. 2. 2023, č. j. 55 Af 41/2019 – 81, se tedy uplatní i v projednávané věci a soud z nich níže přiměřeně vychází.
63. Podle judikatury (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2017 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.
64. 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.“*
65. 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 výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 zákona o daních z 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).

66. 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.
67. Soud nesouhlasí s žalobkyní 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 (která byla vedena jak ohledně daně z příjmů právnických osob, tak daně z přidané hodnoty) žalobkyni formálně nevyzval k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, tato vada však byla napravena v řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob. 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.

68. 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.

69. 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.
70. 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 nepřipustného 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 námítky, 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.
71. 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 nepřijatelného 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.

72. 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.
73. 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.
74. Soud závěrem konstatuje, že nemá za důvodnou námitku, podle které 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. Inspirace daňových orgánů později účinnou právní úpravou nevedla k nezákonné aplikaci právního předpisu v nesprávném znění.

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

75. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
76. 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). Případně-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 24. února 2023

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