



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **ELI LILLY ČR, s.r.o.**, se sídlem Pobřežní 394/12, Praha 8, IČ: 649 41 132, zastoupen Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem, se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2016, č. j. 42692/16/5300-21441-704561,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2016, č. j. 42692/16/5300-21441-704561 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti 12 dodatečným platebním výměrům ze dne 4. 8. 2015, vydaným Specializovaným finančním úřadem, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2011

a současně mu byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně, a tato rozhodnutí byla potvrzena.

- [2] Žalobce v podané žalobě uvedl, že od roku 1995 působí jako distribuční subjekt skupiny Eli Lilly v České republice, pro skupinu zajišťuje obchodní činnost spočívající ve velkoobchodu s originálními léčivy a dále vykonává marketingové aktivity a podporu prodeje pro produkty skupiny Eli Lilly distribuované na českém trhu. Uvedl, že vystupuje v rámci dodavatelského řetězce jako distributor dovážející léčiva zakoupená od společnosti Eli Lilly Export S.A. do ČR a na Slovensko a dodává je lokálním distributorům. Spolupráce mezi ním a společností Eli Lilly Export S.A. probíhá především na základě Smlouvy o poskytování služeb ze dne 1. 11. 2010, ve které je žalobce označen jako poskytovatel a společnost Eli Lilly Export S.A. jako zadavatel.
- [3] Žalobce uplatnil následující žalobní námitky:
- nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů ve vztahu k předmětu sporu a nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí,
 - nedostatečně zjištěný a vyhodnocený skutkový stav a následné nesprávné posouzení právní otázky aplikace relevantních ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).
- [4] K námitce nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti žalobce označil za nesrozumitelné a zmatečné tvrzení správce daně a žalovaného, že žalobce neposkytuje marketingovou službu ve prospěch její objednatele (tj. společnosti Eli Lilly Export S.A.), nýbrž zákazníkovi žalobce. Dle žalovaného tak žalobce poskytuje svým tuzemským odběratelům dvě plnění – prodej zboží (léčiv) a marketingovou službu, přičemž prodej zboží je plněním hlavním a z pohledu zákona o DPH určujícím. Žalovaný tak dle názoru žalobce vytváří zcela absurdní konstrukci, že zákazník je v konečném důsledku objednavatelem marketingových služeb od žalobce. Žalovaný dle žalobce směšuje dvě zcela rozdílné skutečnosti, a to, kdo je příjemcem marketingové informace (to je skutečně koncový zákazník) a komu plyne z marketingové aktivity prospěch/přínos, přičemž daňově relevantní je pouze druhá z těchto skutečností. Žalobce dále namítal, že nemůže obstát závěr žalovaného, že marketing a distribuce nemohou existovat odděleně, neboť se zcela mýlí z obchodní a ekonomickou realitou podnikatelského prostředí. Dále namítal, že z napadeného rozhodnutí není seznatelné, jaký charakter má dle názoru žalovaného plnění mezi žalobcem a obchodní společností Eli Lilly Export S.A., resp. zda dle žalovaného takové plnění vůbec existuje. Dále uvedl, že v případě služeb je základní pravidlo pro určení místa plnění uvedeno v ustanovení § 9 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého je místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani místo, kde má tato osoba sídlo; v případě, že se tedy jedná o jednu distribuční službu, tak je místem plnění sídlo společnosti Eli Lilly Export S.A. ve Švýcarsku. Dále dle žalobce napadené rozhodnutí postrádá zdůvodnění, proč by úplata za marketingovou službu měly být plně alokovány na dodání zboží v ČR, když mezi oběma transakcemi (transakce mezi žalobcem a Eli Lilly Export S.A. a následnou transakcí mezi žalobcem a jeho tuzemským zákazníkem) neexistuje věcná ani časová provázanost. Dále uvedl, že marketingové služby poskytnuté žalobcem v příslušném měsíci nemají žádnou vazbu na léčiva prodaná v daném měsíci na tuzemském trhu.
- [5] Ve druhé žalobní námitce uplatnil žalobce několik žalobních bodů. V bodu označeném „Kontrolní zjištění daňové kontroly DPPO“ žalobce namítal, že žalovaný své závěry opírá o skutková zjištění z daňové kontroly daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“).

Dle žalobce posouzení důsledků jím vykonávaných činností z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a z pohledu zákona o DPH je ovládáno zcela jinými principy, jinou právní úpravou i judikaturními závěry. Zopakoval, že vykonává dvě různé činnosti – činnost distribuční a činnost marketingovou. Namítal, že činnosti žalobce je třeba z pohledu zákona o daních z příjmů posuzovat agregovaně a z hlediska zákona o DPH izolovaně. Uvedl, že předmětem prověřování správce daně bylo, jaký je tzv. funkční a rizikový profil daňového subjektu, aby bylo možné následně nalézt srovnatelné nezávislé společnosti a posoudit, zda žalobcem dosahovaná míra ziskovosti odpovídá principu tržního odstupu či nikoli. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 7 Afs 94/2012-74. Žalobce shrnul, že výsledkem daňové kontroly na DPPO byl výhradně závěr týkající se aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to že z pohledu posouzení souladu s pravidly převodních cen je třeba posuzovat celkovou ziskovost žalobce z obou transakcí se společností Eli Lilly Export S.A., nikoliv izolovaně zkoumat ceny za nákup zboží a cenu za poskytnuté marketingové služby. Z toho závěru však dle žalobce nevyplývá, že by poskytoval marketingové služby jiné osobě než společnosti Eli Lilly Export S.A.

- [6] V bodu nazvaném „Formální stránka Smlouvy o poskytování služeb“ žalobce vyjádřil nesouhlas s hodnocením žalovaného a správce daně, že žalobce účelově předložil dvě různé Smlouvy o poskytování služeb, a to v české a anglické verzi, uzavřené mezi žalobcem a společností Eli Lilly Export S.A. Namítal, že jediná platná je anglická verze, která byla správci daně předložena později, přičemž rozdílnost některých ustanovení smlouvy vznikla administrativním pochybením. Uvedl, že česká smlouva nebyla správci daně předložena v rámci daňové kontroly, ale již v roce 2012 při místním šetření; anglickou smlouvu pak žalobce předložil v rámci daňové kontroly (v červenci 2013) bezprostředně poté, co mu správce daně sdělil pochybnosti o způsobu stanovení výše odměny. Namítal, že zjevným úmyslem smluvních stran bylo upravit předmětná práva a povinnosti v anglické smlouvě a českou považovaly pouze za překlad. Žalobce dále namítal, že v rozhodnutí ze dne 24. 10. 2016, č.j. 46544/16/5200-11434-701858, ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, žalovaný posoudil tutéž otázku (tj. zda skutečnou vůli smluvních stran zachycuje anglické znění či české znění smlouvy) zcela odlišně.
- [7] V dalším bodu označeném „Posouzení věcného obsahu Smlouvy o poskytování služeb, žalobcem vykonávané činnosti“ žalobce namítal, že úvaha žalovaného, že distribuce zboží a marketingové aktivity nemohou existovat odděleně, je nelogická. Žalovaný i správce daně dle žalobce směřují dvě zcela rozdílné skutečnosti, a to kdo je příjemcem marketingové informace a komu plyne z této činnosti přínos. Uvedl, že vykonával marketingové služby v souladu s instrukcemi zadavatele a měl velmi limitovanou možnost volby, jakým způsobem a v jakém rozsahu bude marketingové aktivity vyvíjet. Žalobce označil v řízení zjištěný skutkový stav z pohledu kategorizace zákona o DPH za „službu“ poskytovanou skupině Eli Lilly na základě žalobci alokovaných funkcí a rizik. Způsob stanovení ceny pak vede k dorovnání ziskovosti žalobce. Dále namítal, že uvedení přesného obchodního označení včetně právní formy je v rámci marketingových kampaní velmi neobvyklé a výjimečné, přičemž tato otázka byla již řešena v judikatuře správních soudů. Dále namítal, že správce daně založil svůj závěr o absenci obchodního označení včetně právní formy na zkoumání příbalových letáků distribuovaných léčiv, avšak dle žalobce nelze příbalový leták považovat za typický marketingový materiál. Opětovně zopakoval, že beneficentem marketingové služby byla bezpochyby společnost Eli Lilly Export S.A., která službu objednala a která za ni uhradila sjednanou úplatu. V případě DPPO správce daně potvrdil

správnost nastavení převodních cen mezi žalobcem a společností Eli Lilly Export S.A.; potvrdil, že předmětné ceny měly být uhrazeny právě touto společností ve skupině. Tuto skutečnost není dle žalobce možné v rámci kontroly DPH ignorovat a předpokládat, že by správce daně potvrdil, že z pohledu DPPO společnost Eli Lilly Export S.A. uhradila správnou cenu za přijatou službu, ale vzápětí konstatoval, že tato společnost tuto službu neobdržela.

- [8] Žalobce v dalším žalobním bodu „Judikatura SDEU“ napadal odkazy žalovaného na judikaturu soudního dvora Evropské unie. Dle žalobce je nepřiléhavý rozsudek C-572/07 RLRE Tellmer Property ze dne 11. 6. 2009, neboť obecným principem a východiskem podle tohoto rozsudku je posuzování poskytování služeb jako odděleného a samostatného plnění. Pouze za splnění specifických podmínek lze přistoupit ke společnému posouzení několika plnění do jednoho plnění pro účely DPH. Žalobce dále zdůraznil, že v tomto rozsudku SDEU dospěl k závěru, že se o jedno plnění nejedná. Dále odkázal na rozsudek SDEU C-41/04 Levob Verzekeringen a OV Bank ze dne 27. 10. 2005 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2010, č.j. 8 Afs 71/2009, jež se zabývaly principem jednotnosti plnění. Jako nepřipadný pak označil žalobce dále odkaz žalovaného na rozsudky SDEU C-398/99 Yorkshire Co-operatives LTD a C-317/94 Elida Gibbs, neboť tyto se zabývají otázkou stanovení správnosti základu daně při prodeji zboží konečnému spotřebiteli, neplátcí daně.
- [9] V posledním žalobním bodu nazvaném „Porušení principu neutrality“ žalobce namítal, že zahrnutím úplaty dle Smlouvy o poskytování služeb do základu daně při prodeji léčiv mezi žalobcem a tuzemskými distributory léčiv je DPH vyměřována nejen z větší částky, než je cena léčiva pro konečného zákazníka, ale tato částka převyšuje i maximální cenu výrobce stanovenou právními předpisy. Postup žalovaného je tak dle žalobce porušením principu neutrality DPH a principu bezrozpornosti právního řádu, neboť žalovaný zdaňuje vyšší částku než tu, za níž lze příslušné léčivo legálně uvádět na český trh.
- [10] Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud zrušil žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného.
- [11] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval zamítnutí žaloby, přičemž odkazoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z důvodu hospodárnosti v řízení uvede soud vypořádání těch žalobních námitek, které se překrývají s námitkami odvolacími, v příslušné pasáži tohoto rozsudku. Na tomto místě soud tedy rekapituluje pouze vyjádření žalovaného k námitkám, jež se poprvé objevily až v podané žalobě (tj. námitka nepřezkoumatelnosti a námitka týkající se aplikace judikatury SDEU).
- [12] K námitce nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti žalovaný uvedl, že má za to, že jeho závěry jsou v napadeném rozhodnutí uvedeny přezkoumatelným způsobem, přičemž jeho argumentace je srozumitelná a logická. Uvedl, že v napadeném rozhodnutí konstatoval, že hlavním prvkem poskytovaného plnění je distribuce léčiv, jejichž je žalobce vlastníkem, a marketingová činnost je pouze vedlejším plněním k tomuto hlavnímu, a proto musí sdílet stejný daňový režim. Nejedná se tedy dle jeho názoru o absurdní konstrukci, neboť žalovaný předně vycházel z obchodního modelu nastaveného žalobcem a společností Eli Lilly Export S.A., přičemž dospěl k závěru, že zákazník, který nakupuje od žalobce léčiva, je příjemcem jediného nedělitelného plnění (distribuce a marketingu). Pro společnost Eli Lilly Export S.A. je marketing přínosem až sekundárním, jelikož v době realizace

marketingu byla léčiva zcela ve vlastnictví žalobce. Dále uvedl, že nikde v napadeném rozhodnutí netvrdil, že marketing a distribuce nemohou existovat odděleně.

- [13] K námitkám týkajícím se aplikované judikatury SDEU žalovaný uvedl, že distribuci a marketing posoudil za daných okolností jako jedno plnění. Uvedl, že v napadeném rozhodnutí argumentoval principy a východisky SDEU v rozsudku C-572/07 RLRE Tellmer Property ze dne 11. 6. 2009, nikoli samotným posouzením věci. Stejně tak z dalších rozsudků SDEU žalovaný čerpal pouze obecné principy. Žalovaný rovněž dospěl k závěru, že jeho rozhodnutí je v souladu i s žalobcem předloženou judikaturou (rozsudek SDEU C-41/04 a rozsudek NSS sp.zn. 8 Afs 71/2009), neboť v souladu s těmito rozsudky byly požadované charakteristické rysy operace vyhledány.
- [14] Při ústním jednání konaném před soudem dne 31. 10. 2019 účastníci řízení setrvali na svých předchozích argumentech. Soud jednání odročil na den 5. 12. 2019 za účelem doplnění spisu o správní spis týkající se daně z příjmu právnických osob. Při ústním jednání konaném dne 5. 12. 2019 se účastníci řízení vyjádřili k prověřování daně z příjmu právnických osob.
- [15] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [16] Dne 15. 11. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty a kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Správcem daně bylo zjištěno, že žalobce kromě plateb od odběratelů přijímá další úplaty od dodavatele Eli Lilly Export S.A. a deklaruje, že tyto úhrady jsou přijímány za marketingovou činnost, která je dodavateli léčiv (Eli Lilly Export S.A.) žalobcem poskytována. Dále bylo zjištěno, že marketingová činnost, která byla v rozhodném období fakturována společností Eli Lilly Export S.A. v celkové částce 1.047.416.662 Kč, přitom není zatížena DPH a je žalobcem vykazována jako poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko v ř. 26 daňového přiznání. Správci daně tak vznikly pochybnosti o tom, zda tímto způsobem postupoval žalobce v souladu se zákonem o DPH, zda příjemce marketingové informace je skutečně společnost Eli Lilly Export S.A. a marketing je přidanou hodnotou pro tento velkosklad léčiv a nikoliv pro zákazníka, který nakupuje v tuzemsku, případně ve Slovenské republice, zboží od žalobce, zda společnost Eli Lilly Export S.A. neposkytuje žalobci pouze částečnou úplatu z důvodu regulace cen léčiv na českém trhu, tj. zda marketing není jako dílčí plnění součástí distribuce léčiv a úplata za marketing tak nemá být zahrnuta do základu daně dle ustanovení § 36 odst. 1 zákona o DPH a zatížena tak daní z přidané hodnoty. Pochybnosti správce daně byly dále prohloubeny tvrzením žalobce v rámci kontroly DPPO – převodních cen, kde žalobce ke své činnosti uváděl, že z materiálního hlediska poskytuje pouze jednu službu, a to distribuci léčiv, kdy marketing je přímou součástí této služby.
- [17] Výsledky daňové kontroly jsou zaznamenány ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 7. 2015, č.j. 173994/15/4200-12776-506454. Správce daně dospěl k závěru, že marketing je nedílnou součástí hlavního plnění, kterým je distribuce léčiv, a proto podléhá stejnému režimu zdanění v místě spotřeby. Žalobci tak byla stanovena daň z přidané hodnoty z marketingových činností vztahujících se k plněním v České republice v celkové výši 66.250.456 Kč (snížená sazba) ze základu daně 662.577.441 Kč, a dále došlo ke zvýšení ř. 20 daňového přiznání – dodání zboží do jiného členského státu o částku 318.588.764 Kč, tj. o úplatu přijatou od společnosti Eli Lilly Export S.A. vztahující se k dodání zboží na Slovensko.

- [18] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176773/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 ve výši 6.332.422 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.266.484 Kč.
- [19] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176788/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2011 ve výši 6.707.119 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.341.423 Kč.
- [20] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176802/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011 ve výši 5.002.215 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.000.443 Kč.
- [21] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176807/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 ve výši 4.710.554 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 942.110 Kč.
- [22] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176811/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ve výši 10.000.605 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.000.121 Kč.
- [23] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176817/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 ve výši 5.406.775 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.081.355 Kč.
- [24] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176826/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011 ve výši 6.651.717 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.330.343 Kč.
- [25] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176833/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 4.053.693 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 810.738 Kč.
- [26] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176839/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011 ve výši 2.621.029 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 524.205 Kč.
- [27] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176842/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 4.064.877 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 812.975 Kč.
- [28] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176847/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011 ve výši

5.951.234 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.190.246 Kč.

- [29] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č.j. 176854/15/4200-12776-203936, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 4.753.778 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 950.755 Kč.
- [30] Žalobce podal proti všem platebním výměrům dne 10. 9. 2015 odvolání, která na výzvu doplnil dne 7. 10. 2015, dne 18. 12. 2015, dne 21. 12. 2015 a dne 18. 1. 2016. V odvoláních žalobce uváděl obdobné námitky a argumenty jako v podané žalobě.
- [31] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 21. 10. 2016, č.j. 42692/16/5300-21441-704561, byla odvolání žalobce zamítnuta a napadené dodatečné platební výměry byly potvrzeny.
- [32] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný k právnímu rámci případu uvedl, že jedním ze základních principů konstrukce DPH v rámci komunitárního práva je jednotnost poskytnutého plnění, které by nemělo být v zájmu systému DPH uměle děleno. Žalovaný odkázal na rozsudky Soudního dvora EU C-41/04 Levob Verzekeringen a OV Bank ze dne 27. 10. 2015, C-572/07 RLRE Tellmer Property, s.r.o. ze dne 11. 6. 2009, C-425/06 Part Service ze dne 21. 2. 2008, na které navazuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky sp.zn. 8 Afs 71/2009, sp.zn. 2 Afs 78/2012, sp.zn. 5 Afs 1/2011). Následně žalovaný v odůvodnění popsal obchodní model vytvořený žalobcem a zrekapituloval vyjádření žalobce v průběhu daňového řízení.
- [33] Žalovaný se dále zabýval Smlouvou o poskytnutí služeb. Dle této smlouvy se „*poskytovatel rozhodl výhradně a za úplaty poskytovat zadavateli služby uvedené v této Smlouvě tak, aby zadavatel mohl rozvinout své podnikání, znalosti a podnikatelskou pověst na českém a slovenském trhu.*“ Již z tohoto ustanovení dle žalovaného vyplývá, že žalobce nemůže plnit předmět smlouvy vůči Eli Lilly Export S.A., když tato společnost na území ČR neprovozuje ekonomickou činnost. Žalovaný dále označil za účelové jednání žalobce, který po 11 měsících předložil anglický originál smlouvy, jež se od původně předložené české verze liší právě v bodech, které byly kontrolními zjištěními napadány. (např. bod 1.3. smlouvy, bod 3.1. smlouvy). Uvedl, že při porovnání obou variant smluv je na první pohled patrné, že smlouvy nejsou identické, obsahují různý počet ustanovení. Z toho důvodu žalovaný neposoudil předloženou smlouvu jako důkazní prostředek prokazující uskutečňování plnění pro korporaci Eli Lilly Export S.A., když se tyto smlouvy např. liší v otázce výše úplaty za provedenou službu (zvýšení úplaty o případnou daň z přidané hodnoty). Dále se neztotožnil s tvrzením žalobce, že je to společnost Eli Lilly Export S.A., která určuje jakým způsobem a v jakém rozsahu budou marketingové aktivity vyvíjeny, neboť ze Zprávy o převodních cenách vyplynulo, že je to právě žalobce, který na základě globální strategie nastavené Lilly Corporate vytváří marketingové strategie pro český a slovenský trh a příprava marketingové strategie je jeho zodpovědností.
- [34] Dále žalovaný uvedl, že bylo zjištěno, že na příbalových letácích k léčivům dodávaných žalobcem na trh v ČR je vždy uveden výrobce léčiva (výrobci léčiv skupiny Eli Lilly) a držitel rozhodnutí o registraci, kterým je především žalobce, nikoliv však Eli Lilly Export S.A. Obaly – krabičky, popř. tobolky léčiv jsou označeny logem „Lilly“. Z toho dle žalovaného nevyplývá, že by byly uskutečňovány marketingové služby, které by propagovaly velkoobchodní centrum ve Švýcarsku – korporaci Eli Lilly Export S.A., tak

jak deklarováno ve Smlouvě o poskytování služeb, ale byl uskutečňován marketing, který především propagoval činnost žalobce.

- [35] Žalovaný dále uvedl, že žalobce neprokázal, že v daném obchodním modelu je realizován marketing jako samostatné plnění pro společnost Eli Lilly Export S.A. V daném případě jsou spolu distribuce a marketing nepochybně natolik provázané, že je třeba je považovat za plnění jediné a nedílné, nikoliv za dvě samostatná plnění. Poskytnutí marketingu bez distribuce léčiv by dle žalovaného postrádala ekonomický smysl. Žalobcem byl tedy realizován marketing, který je součástí distribuce léčiv a při kterém dochází ke zvýšení povědomí zákazníků o léčivech. Zvýšení této poptávky má zároveň vliv i na odběr zboží žalobcem od společnosti Eli Lilly Export S.A., pro niž je to přínos pouze v rovině sekundární. Žalovaný dospěl k závěru, že je to zákazník, kdo od žalobce získá nejen příslušné léčivo, ale navíc získá formou realizované marketingové činnosti informace týkající se vlastností a účinků nabízených produktů žalobcem. Dále konstatoval, že žalobce několikrát v řízení uváděl, že není schopen ve svém účetnictví odlišit náklady na distribuci a marketing, a proto lze dovodit, že náklady na marketingovou činnost musí být obsaženy v úplatě za distribuci léčiv. Z obchodního mechanismu nastaveného mezi žalobcem a korporací Eli Lilly Export S.A. a z vyjádření uvedených žalobcem je dle žalovaného patrné, že byl zohledněn ekonomický přínos, který žalobce distribucí léčiv v ČR skupině Eli Lilly přináší a důsledky regulace jsou „napraveny“ tím, že úhrada nákladu plynoucích z jím realizované marketingové činnosti je plátcí poskytnuta právě korporací Eli Lilly Export S.A. Z uvedeného vyplývá, že částka stanovená za realizaci marketingové činnosti dle Smlouvy o poskytování služeb, která náleží žalobci od společnosti Eli Lilly Export S.A., představuje v konečném důsledku část úplaty za uskutečněné jediné plnění – dodání zboží (distribuci léčiv) od třetí osoby. Na základě všech uvedených skutečností žalovaný vyhodnotil, že žalobce v posuzovaném případě jím poskytované jediné nedělitelné plnění uměle rozdělil na dvě složky, na které uplatnil odlišný daňový režim. V souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona o DPH byl dle žalovaného žalobce povinen úplatu od společnosti Eli Lilly Export S.A. zahrnout do základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty, neboť se jedná o úplatu od třetí osoby za plnění, které je vedlejším plněním k plnění hlavnímu, se kterým musí toto vedlejší plnění sdílet shodný daňový režim.
- [36] K odvolací námitce ohledně toho, že se správce daně opíral o skutková zjištění z kontroly DPPO, žalovaný mimo jiné uvedl, že faktický skutkový stav může být pouze jeden a při posuzování obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností Eli Lilly Export S.A. nelze vycházet z jiného skutkového stavu při kontrole DPPO, kdy žalobce prohlásil, že nedílnou součástí distribuce léčiv je realizovaný marketing, a v okamžiku, kdy správce daně provádí posouzení daného obchodního modelu při kontrole DPH konstatovat, že jsou tyto činnosti prováděny samostatně. Uvedl, že správce daně nevycházel pouze z tvrzení žalobce v rámci DPPO, ale hodnotil i další důkazní prostředky (viz body [60] až [65] napadeného rozhodnutí). Uvedl, že správce daně v rámci daňové kontroly DPPO posuzoval, zda žalobce poskytuje distribuční činnost a marketingovou činnost samostatně, protože v takovém případě by na marketingovou činnost musela být aplikována vyšší zisková přírážka. Žalobce k tomu správci daně uvedl, že segregovaný přístup správce daně k činnostem označeným jako „distribuce“ a „marketing“ by zcela odporoval obchodnímu modelu způsobu výpočtu ceny za služby vykonávané žalobcem pro společnost Eli Lilly Export S.A. v ČR, že poskytuje jedinou službu spočívající v distribuci léčiv a marketingová činnost je pouze její součástí. Z tohoto důvodu žalobce ani neprovedl rozdělení celkových nákladů vykázaných v účetnictví za rok 2011 na náklady vynaložené na distribuci léčiv, jak

požadoval správce daně. Skutečnost, že je poskytována pouze distribuce a marketing je její součástí, tak zcela prokazatelně tvrdil sám žalobce. Správce daně tak posuzoval jediný obchodní model a všechny zjištěné skutečnosti ve vzájemných souvislostech. Dále uvedl, že žalobce v daném případě neprokázal, že k faktickému samostatnému poskytnutí marketingových služeb konkrétně pro společnost Eli Lilly Export S.A. došlo, když prováděná marketingová činnost není pro tuto společnost přidanou hodnotou.

[37] K odvolací námitce týkající se účelového předložení dvojího vyhotovení Smlouvy o poskytování služeb žalovaný uvedl, že druhá (anglická) smlouva byla správcem daně předložena až v samém závěru daňové kontroly na DPPPO. O existenci anglického znění smlouvy s odlišným ustanovením zejména bodu 3. (úhrada daně z přidané hodnoty ze strany Eli Lilly Export S.A.) se tedy správce daně dozvěděl až 10. 7. 2013. Konstatoval, že text smluv se liší v bodech, na které správce daně odkazuje při argumentaci v kontrolním zjištění, a to v bodě 1.3. smlouvy. Za podstatné však žalovaný považoval hodnocení úvodního ustanovení této smlouvy, ze kterého vyplývá, že žalobce nemůže předmět smlouvy vůči Eli Lilly Export S.A. plnit, protože tato společnost neprovozuje na území ČR ekonomickou činnost. Žalovaný tak shledal, že odlišnosti a změny ve smlouvách jsou takového charakteru, že se nemohlo jednat pouze o drobné administrativní pochybení.

[38] K další odvolací námitce týkající se faktického uskutečňování marketingové činnosti pro společnost Eli Lilly Export S.A. (posouzení věcného obsahu Smlouvy) žalovaný odkázal na své hodnocení smluvních podmínek a na Zprávu o daňové kontrole, kde bylo několikrát uvedeno, že pokud je žalobce součástí nadnárodní společnosti prodávající léčiva, tak musí být propagace jejích produktů rámcově shodná. V rámci propagace tak žalobci musí vznikat část nákladů, jejichž výši nemůže ovlivnit. Toto dle žalovaného neznemožňuje žalobci realizovat marketingovou činnost dle lokálních podmínek. Žalobce vynakládá náklady na tuto činnost dle vlastního uvážení, přičemž tuto činnost vykonává s cílem zvýšit především obrát v ČR a SK, a tím následně celé skupiny. Konstatoval, že všechny činnosti vykonávané v rámci marketingu představují přidanou hodnotu k prodanému zboží konečnému zákazníkovi. Tato propagace neprobíhá vůči velkoobchodnímu centru Eli Lilly Export S.A., ale je to zákazník (odběratel léčiv), který od žalobce získává příslušné léčivo včetně marketingové služby. K příbalovým letákům uvedl, že souhlasí se žalobcem, že tyto nejsou typickým marketingovým materiálem, avšak ze zjištění správce daně vyplynulo, že příbalový leták k žalobcem dodávaným léčivům obsahuje údaje o výrobcí, držiteli licence, popř. obal léčiva obsahuje logo „Eli Lilly“ či „Lilly“, a proto lze konstatovat, že vedlejším efektem příbalového letáku je i propagace výrobku – značky. Správce daně použil příbalové letáky jako demonstraci toho, kdo je uveden na těchto letácích jako výrobce léčiv, tj. zda došlo k naplnění Smlouvy o poskytování služeb v čl. 2.2. v bodě b. a c. Nemožnost plnění smlouvy v těchto bodech je zřejmá z toho, že předmět smlouvy v těchto bodech se týká léčiv vyrobených zadavatelem, přičemž zadavatelem Eli Lilly Export S.A. je v pozici velkoobchodního centra, které zajišťuje dodávky léčiv a nejedná se tak o výrobce léčiv. Žalovaný se dále neztotožnil s tvrzením žalobce, že je to právě společnost Eli Lilly Export S.A., která určuje jakým způsobem a v jakém rozsahu budou marketingové aktivity vyvíjeny a žalobce je tedy vázán obecně smluvními podmínkami a pokyny objednatele. Ze zprávy o převodních cenách totiž vyplynulo, že je to žalobce, který má právo ovlivnit rozsah marketingových činností. Dále uvedl, že pokud měl žalobce k dispozici marketingový materiál, ze kterého by bylo zřejmé, že je propagována společnost Eli Lilly Export S.A., tak bylo na něm, aby takový materiál předložil správcem daně. Na základě uvedených skutečností tak žalovaný dospěl k závěru, že

žalobce není „marketingovým prostředníkem“ mezi společnostmi Eli Lilly Export S.A. a zákazníkem v ČR a na Slovensku, neboť tento vystupuje v obchodním styku jako distributor léčiv, přičemž na své zboží realizuje marketing. Závěrem pak také uvedl, že žalobce např. rozhoduje o rozsahu propagace, počtu lékařů a jaké zdravotní zařízení osloví; společnost Eli Lilly Export S.A. tak není příjemcem marketingové informace.

[39] K poslední odvolací námitce (porušení principu neutrality daně) žalovaný uvedl, že žalobci i skupině Eli Lilly muselo být před vstupem na český trh známo, že obchodují se specifickým zbožím a trh s léčivem je v ČR regulován. Vzhledem k tomu, že subjekty v rámci skupiny jsou povinny držet ceny obvyklé (převodní), muselo být žalobci rovněž známo, že léčiva budou vzhledem k regulaci na trhu v ČR prodávána za cenu nižší, než je cena nákupní. Tato regulace zapříčiňuje, že žalobce nemůže po odběrateli požadovat úplatu obsahující veškeré obvyklé složky (tj. distribuci, marketing...), přesto bylo v rámci skupiny rozhodnuto, že je ekonomicky výhodné na český trh vstoupit, přičemž důsledky regulace budou „napraveny“ tím, že náklady na marketingové činnosti budou žalobci hrazeny společností Eli Lilly Export S.A. V žalobcem vytvořeném obchodním modelu jsou nákupní ceny vyšší než prodejní, z přijatých plnění přitom žalobce uplatňuje plný nárok na odpočet daně, na výstupu však umělým rozdělením jednotného plnění odvádí DPH pouze z prodeje léčiv. Dle žalovaného tak tímto způsobem dochází k narušení principu neutrality daně ze strany žalobce.

[40] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

[41] Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o DPH, v rozhodném znění: „*Předmětem daně je*
a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
c) pořízení
1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněnou v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“

[42] Podle ustanovení § 36 odst. 1 téhož zákona: „*Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.*“

[43] Podle ustanovení § 36 odst. 3 téhož zákona: „*Základ daně také zahrnuje*
a) jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění,
b) dotace k ceně,
c) vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,
d) při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,

e) při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.“

- [44] Podle ustanovení § 21 odst. 1 téhož zákona: „Daň je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.“
- [45] Ačkoliv zákon o DPH nestanoví kritéria, z nichž by bylo možné jednoznačně pro nyní souzenou věc odvodit, zda se jednalo o dvě služby, je třeba vyjít především z předmětu a charakteru plnění. Zpravidla se jedná buď o jednotlivé plnění – plnění podléhající samostatné daňové povinnosti, nebo o vícenásobné plnění – plnění obsahující dva a více komponentů, kdy každý z nich podléhá samostatné daňové povinnosti, anebo o složené plnění – jednotlivá plnění skládající se z více komponentů. Na tomto místě je pro účely souzené věci třeba rovněž připomenout, že jeden ze základních principů konstrukce daně z přidané hodnoty, kterým je jednotnost poskytnutého plnění, které by obecně nemělo být v zájmu fungujícího systému DPH uměle děleno, rozvedený např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č.j. 9 Afs 5/2007-70, nebo v bohaté judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Proto je nutno smluvní plnění skládající se z několika složek posuzovat z hlediska DPH jako jeden celek.
- [46] Z rozsudku Soudního dvora C-41/04 Levob Verzekeringen a OV Bank ze dne 27. 10. 2015, vyplývá, že „pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří jeden celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí plnění nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění DPH.“ (srov. bod 30 tohoto rozsudku).
- [47] V rozsudku C-349/96 CPP ze dne 25. 2. 1999 Soudní dvůr EU dále uvedl, že „o jediné plnění se jedná zejména v případech, kdy je třeba považovat jeden nebo více prvků za plnění hlavní, zatímco naopak, jeden nebo více prvků je třeba považovat za plnění vedlejší, sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim.“
- [48] Lze tak shrnout, že podle Soudního dvora EU platí, že za určitých okolností musí být několik plnění, která by mohla být poskytnuta odděleně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak například tehdy, když jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající plnění představují vedlejší plnění sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. Dále se jedná o jediné plnění, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (srov. rovněž rozsudek SDEU C-425/06 Part Service ze dne 21. 2. 2008). V podrobnostech pak lze dále odkázat na rozsudek C-572/07 RLRE Tellmer Property ze dne 11. 6. 2009.
- [49] Na citovanou judikaturu SDEU navázala i judikatura Nejvyššího správního soudu, ze které lze zmínit zejména rozsudky ze dne 30. 3. 2010, č.j. 8 Afs 71/2009-77, ze dne 31. 5. 2013, č.j. 5 Afs 1/2011-14, a ze dne 18. 3. 2013, č.j. 2 Afs 78/2012-31. V podrobnostech soud na všechny tyto rozsudky odkazuje.

- [50] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce je distributorem léčiv, která nakupuje v rámci skupiny od evropského velkoskladu léčiv Eli Lilly Export S.A. se sídlem ve Švýcarsku, a dále je dodává na trh velkoskladům a nemocnicím v České republice a na Slovensku. Jelikož trh s léčivy podléhá v České republice regulaci, tak žalobce přijímá úplaty od svého zahraničního dodavatele léčiv ve formě platby za marketing. Marketingová činnost přitom není v daném případě zatížena daní z přidané hodnoty, neboť je žalobcem vykazována jako poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko. Je tedy otázkou, zda se jedná u marketingu o dílčí plnění v rámci distribuce léčiv, či nikoliv a zda má být úplata za marketing zahrnuta do základu daně či nikoliv.
- [51] Soud dospěl k závěru, že žalovaný tuto otázku v napadeném rozhodnutí posoudil správně, jak v souladu se zákonem, tak i v souladu s výše uváděnou judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Pokud totiž plnění zahrnuje více plnění, je základní otázkou, zda má být považováno za jediné plnění nebo za více rozdílných, samostatných a na sobě nezávislých plnění, která by měla být posuzována samostatně. To má význam zejména z hlediska daně z přidané hodnoty, z důvodu použité sazby DPH. Jak již bylo konstatováno výše, jedním ze základních principů komunitárního práva je jednotnost poskytnutého plnění, které by nemělo být v zájmu systému DPH uměle děleno.
- [52] Dle názoru soudu se v daném případě jedná o jediné plnění, kdy spolu jednotlivá dílčí plnění velmi úzce souvisí a mají jediný cíl, a to prodej léků koncovému zákazníkovi v České republice. Hlavním prvkem poskytovaného plnění je distribuce léčiv, jejichž je žalobce vlastníkem, marketingová činnost je pouze vedlejším plněním k tomuto hlavnímu, a proto musí sdílet stejný daňový režim. Marketing je zde totiž pouhým prostředkem k získání prospěchu z plnění hlavního za co nejvýhodnějších podmínek. Způsob a forma marketingové činnosti, jakou provádí žalobce je běžnou formou marketingu, který je prováděn všemi výrobci zboží (typicky logo na letáku), a prodejci si tím udržují a rozšiřují klientelu a propagují tak své výrobky.
- [53] Zákon o DPH sice nestanoví kritéria, jak jednoznačně pro tuto věc odvodit, zda se jednalo o dvě služby (tj. oddělenou distribuci léčiv od marketingu poskytnutého mimo tuzemskou), je ale třeba vycházet z předmětu a charakteru plnění, kterým je prodej a distribuce léčiv. V daném případě jde totiž také mimo jiné o to, aby nebyl zastírán skutečný stav a aby nebyly vytvářeny podmínky pro snížení daňové povinnosti, aniž by byly splněny zákonné podmínky. Osvobození od DPH totiž samo o sobě představuje výjimku z obecně aplikovaného přístupu. V těchto případech je tak třeba respektovat zásadu daňové neutrality DPH a interpretovat tyto výjimky tak, aby nedocházelo k nedůvodným rozdílům mezi srovnatelnými službami.
- [54] Léčiva jsou vzhledem k regulaci na trhu v České republice v projednávaném případě prodávána za cenu nižší, než je cena nákupní. Tato regulace pak ve svém důsledku znamená, že žalobce nemůže po svém odběrateli požadovat úplatu obsahující veškeré obvyklé složky (tj. distribuci, marketing...), přičemž tyto důsledky regulace jsou žalobci finančně nahrazeny tím, že náklady na marketingové činnosti jsou žalobci hrazeny společností Eli Lilly Export S.A.
- [55] Z žalobcova nastaveného obchodního modelu vyplývá, že nákupní ceny jsou vyšší než ceny prodeje, z přijatých plnění však žalobce uplatňuje plný nárok na odpočet daně, na výstupu přitom umělým rozdělením jednotného plnění odvádí DPH pouze z prodeje léčiv,

nikoliv z marketingu. Dle názoru soudu tak v daném případě dochází k porušení principu neutrality daně ze strany žalobce, jehož propagace ve formě marketingu neprobíhá vůči velkoobchodnímu centru Eli Lilly Export S.A., ale je to odběratel léčiv, který od žalobce získává příslušné léčivo včetně marketingové služby. Lze tak konstatovat, že jednání žalobce je výlučně motivováno pouze snahou získat daňovou výhodu, kterou by jinak nezískal.

- [56] Žalobce v žalobě namítal, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a nesrozumitelné. Tuto námitku soud neshledal důvodnou, neboť dospěl k závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně uvedl důvody, proč dospěl k závěru, že hlavním prvkem poskytovaného plnění je distribuce léčiv a marketingová činnost je pouze vedlejším plněním k tomuto hlavnímu, a proto musí obě tato dílčí plnění sdílet stejný daňový režim. Žalovaný se dle názoru soudu velmi podrobně zabýval obchodním modelem nastaveným žalobcem, když dospěl k závěru, že zákazník, který nakupuje od žalobce léčiva, je příjemcem jediného nedělitelného plnění (distribuce a marketingu); pro společnost Eli Lilly Export S.A. je marketing přínosem až sekundárním, jelikož v době realizace marketingu byla léčiva zcela ve vlastnictví žalobce.
- [57] Soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že žalobce neprokázal, že v daném obchodním modelu je realizován marketing jako samostatné plnění pro společnost Eli Lilly Export S.A, neboť v daném případě jsou spolu distribuce a marketing nepochybně natolik provázané, že je třeba je považovat za plnění jediné a nedílné, nikoliv za dvě samostatná plnění. Lze konstatovat, že poskytnutí samostatného marketingu bez návaznosti na distribuci léčiv by postrádalo smysl, neboť tento marketing má zcela jistě za cíl zvýšit povědomí zákazníků o léčivech, které žalobce distribuuje, a v důsledku toho zvýšit i prodejnost těchto léčiv.
- [58] Dále lze konstatovat, že žalobce několikrát v průběhu daňového řízení uváděl, že není schopen v účetnictví odlišit náklady na distribuci a marketing, z čehož nepochybně lze dovodit závěr, že náklady na marketing jsou již obsaženy v úplatě za distribuci léčiv. V rámci skupiny Eli Lilly jsou důsledky zmiňované regulace na trhu léčiv žalobci nahrazovány tím, že mu úhradu nákladů z jím realizované marketingové činnosti poskytuje právě velkosklad Eli Lilly Export S.A. Lze tak v souladu se žalovaným dospět k závěru, že částka stanovená za realizaci marketingové činnosti dle Smlouvy o poskytování služeb, která náleží žalobci od společnosti Eli Lilly Export S.A., představuje v konečném důsledku část úplaty za uskutečněné jediné plnění – dodání zboží (distribuci léčiv) od třetí osoby.
- [59] Podstatné pro závěry žalovaného bylo také posouzení Smlouvy o poskytnutí služeb, přičemž žalobce k tomuto posouzení uplatnil několik dílčích žalobních námitek. Předně je třeba konstatovat, že již z úvodního ustanovení této smlouvy (viz bod [33] tohoto rozsudku) vyplývá, že její předmět nelze vůči společnosti Eli Lilly Export S.A. realizovat, neboť tato společnost na území České republiky neprovozuje ekonomickou činnost, těžko tak může *„zadavatel (společnost Eli Lilly Export S.A.) rozvinout své podnikání, znalosti a podnikatelskou pověst na české trhu.“*
- [60] Za pochybnou lze rovněž označit skutečnost, že žalobce po 11 měsících od zahájení daňové kontroly předložil anglický „originál“ smlouvy, o kterém se dříve správci daně nijak nezmínil, a především, který se od dříve předložené české verze liší právě v bodech, které byly kontrolním orgán zpochybňovány, např. body 1.3. a 3.1. této smlouvy. Na první

pohled lze dospět k závěru, že předložené smlouvy nejsou identické, mají různý počet ustanovení, nemůže se tedy dle soudu jednat o dvě verze téže smlouvy, proto lze aprobovat závěr žalovaného, že tato smlouva nemohla posloužit jako důkaz o tom, že žalobce uskutečňuje plnění ve formě marketingu pro velkosklad Eli Lilly Export S.A. Tyto smlouvy se liší např. v tak klíčové otázce, jakou je výše úplaty za provedenou službu, resp. zvýšení úplaty o případnou daň z přidané hodnoty. Jednání žalobce ohledně této smlouvy tak lze dle názoru soudu označit za účelové.

[61] K námitce faktického uskutečňování marketingové činnosti pro společnost Eli Lilly Export S.A. (posouzení věcného obsahu Smlouvy) lze konstatovat, že pokud je žalobce součástí nadnárodní společnosti prodávající léčiva, tak musí být propagace jejích produktů rámcově shodná, přičemž v rámci propagace tak musí žalobci vznikat část nákladů, jejichž výši nemůže ovlivnit. Tato skutečnost ale nijak žalobci nebrání v tom, aby marketingovou činnost realizoval dle lokálních podmínek, a to na základě svého uvážení a s cílem zvýšit svůj obrat v České republice. Ze zpráv o převodních cenách totiž mimo jiné vyplynulo, že žalobce má právo ovlivnit rozsah marketingové činnosti, přičemž rozhoduje o rozsahu propagace, počtu lékařů a jaké zdravotní zařízení osloví. Z toho vyplývá, že žalobce vystupuje v obchodním styku nejen jako distributor léčiv, ale zároveň na své zboží realizuje marketing; nerealizuje tedy pro společnost Eli Lilly Export S.A. marketing vůči zákazníkům v ČR.

[62] K námitce týkající se příbalových letáků soud jednak uvádí, že tyto posloužily žalovanému jako příklad toho, kdo je uveden na těchto letácích jako výrobce léčiv, tj. zda došlo k naplnění Smlouvy o poskytování služeb. Na těchto letácích je uvedena skupina Eli Lilly, nikoliv společnost Eli Lilly Export S.A., není tedy jimi propagována tato společnost, resp. velkoobchodní centrum, ale především žalobce, resp. celá značka skupiny „Eli Lilly“, jejíž je žalobce součástí.

[63] K námitce, že se žalovaný opíral o skutková zjištění z kontroly DPPPO, soud uvádí, že žalovaný vycházel pouze z obchodního modelu, který si sám žalobce nastavil, přičemž z hlediska posouzení DPPPO a DPH nemohou existovat dva skutkové stavy, ale pouze jeden. Vycházet tedy ze zjištění učiněných při kontrole DPPPO tedy není pochybením. Nadto žalovaný nevycházel pouze z těchto kontrolních zjištění, ale hodnotil i další důkazní prostředky, viz body [60] až [65] žalobou napadeného rozhodnutí.

[64] V daném případě je dle názoru soudu nesporné, že při kontrole DPPPO žalobce prohlásil, že nedílnou součástí distribuce léčiv je marketing. V rámci daňové kontroly DPPPO správce daně posuzoval, zda žalobce poskytuje distribuční činnost a marketingovou činnost samostatně, protože v takovém případě by na marketingovou činnost musela být aplikována vyšší zisková přírážka. Žalobce k tomu správci daně ve svém vyjádření ze dne 15. 5. 2014 uvedl, že *„že segregovaný přístup správce daně k činnostem označeným jako „distribuce“ a „marketing“ by zcela odporoval obchodnímu modelu způsobu výpočtu ceny za služby vykonávané žalobcem pro společnost Eli Lilly Export S.A. v České republice.“* Dále zde uvedl, že *„v žádném případě nevykonává několik na sobě nezávislých aktivit. Právě naopak daňový subjekt poskytuje společnosti Eli Lilly Export S.A. služby spočívající v zajišťování distribuce léčiv na území České republiky a Slovenska, přičemž marketingová činnost a podpora prodeje je nezbytnou součástí distribučních služeb a nelze ji v žádném případě považovat za samostatnou aktivitu.“* Dále uvedl, že *„cena služby ve smyslu čl. 3.1 Smlouvy o poskytování služeb a způsob její kalkulace přímo prokazuje, že na činnosti vykonávané daňovým subjektem v České republice nelze nahlížet jako na dvě na sobě nezávislé činnosti, ale právě naopak je třeba*

je považovat za jedinou činnost, byť činnost s dílčími prvky.“ Z tohoto důvodu pak žalobce ani neprovedl rozdělení celkových nákladů vykázaných v účetnictví za rok 2011 na náklady vynaložené na distribuci léčiv, jak požadoval správce daně.

- [65] Lze tak dospět k závěru, že sám žalobce potvrdil, že je poskytována pouze distribuce léčiv a marketing je její součástí. Skutečnost, že následně žalobce při kontrole DPH konstatoval, resp. již z podaného daňového přiznání vyplývá, že pro účely DPH jsou tyto činnosti žalobcem prováděny samostatně, pak opět nasvědčuje účelovému jednání žalobce. Nelze tak než konstatovat, že správcem daně i žalovaným byl náležitě posuzován obchodní model žalobce, přičemž závěry správních orgánů mají oporu ve spise.
- [66] K námitce porušení principu neutrality daně soud odkazuje na již dříve uvedený závěr, že k tomuto porušení došlo ze strany žalobce. Lze konstatovat, že trh s léčivými v České republice je specifický a především regulovaný. Žalobce, resp. jeho skupině musela být všechny specifika tohoto trhu zřejmá před jeho vstupem na tento trh, přesto se rozhodl na trh vstoupit, a to za situace, kdy je známo, že léčiva budou vzhledem k regulaci na trhu v ČR prodávána za cenu nižší, než je cena nákupní. V důsledku toho nemohla být ze strany žalobce po jeho odběratelích požadována úplata obsahující veškeré obvyklé složky, ale tento důsledek byl v rámci skupiny vyřešen tak, že náklady na marketingovou činnost bude žalobci hradit společnost Eli Lilly Export S.A.
- [67] Dle soudu tak nebylo prokázáno, že by v daném případě byl realizován marketing jako samostatné plnění pro společnost Eli Lilly Export S.A. Distribuce a marketing jsou natolik provázané, že je třeba považovat za jedno a uplatňovat na ně stejnou sazbu DPH. Soud tak dospěl k závěru, že žalobce v nyní projednávaném případě jím poskytované plnění uměle rozdělil na dvě složky, na které uplatnil odlišný daňový režim. Žalovaný tak v souladu se zákonem dospěl k závěru, že žalobce byl povinen úplatu od společnosti Eli Lilly Export S.A. zahrnout do základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty, neboť se jedná o úplatu od třetí osoby za plnění, které je vedlejším plněním k plnění hlavnímu, se kterým musí toto vedlejší plnění sdílet shodný daňový režim.
- [68] Ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
- [69] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

V Praze dne 5. prosince 2019

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu