



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupičkové a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **ELI LILLY ČR, s. r. o.**, se sídlem Pobřežní 394/12, Praha 8, zastoupená Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2021, č. j. 3 Af 50/2019-67,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2021, č. j. 3 Af 50/2019-67, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2019 č. j. 33081/19/5300-21441-712599, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 28 400 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Radka Buršíka, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 8. 2019 č. j. 33081/19/5300-21441-712599, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil 33 dodatečných platebních výměrů ze dne 25. 10. 2018, kterými Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden 2014 až září 2016, a současně jí sdělil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalobkyni byla doměřena daň na výstupu u transakcí se zahraniční společnostmi ze stejné skupiny (koncernu) – Eli

Lilly Export S.A., se sídlem ve Švýcarsku (dále též „Eli Lilly Export“). Žalobkyně poskytovala uvedené společnosti marketingové služby, za něž společnost Eli Lilly Export platila žalobkyni odměnu. Tyto marketingové služby žalobkyně posuzovala jako samostatná plnění v podobě poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko. Správce daně však dospěl k závěru, že tyto služby jsou jakožto vedlejší plnění nedílnou součástí hlavního plnění, poskytovaného žalobkyní, tedy distribuce (prodeje) léčiv v České republice, a proto měly být úplaty za tyto služby zahrnuty do základu daně podle § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“).

II.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že žalobkyně jako distributor léčiv v České republice nakupovala léčiva od společnosti Eli Lilly Export a dále je dodávala nemocnicím a velkoobchodům s léčivy (míněno velkoobchodním distributorům léčiv – pozn. soudu). Současně žalobkyně s ohledem na regulaci ceny léčiv přijímala od společnosti Eli Lilly Export úplaty za marketing, který vykazovala jako poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, a k němuž proto neúčtovala DPH. Spornou se stala otázka, zda marketing představuje dílčí plnění v rámci distribuce léčiv či nikoliv, a zda má tedy být úplata za marketing zahrnuta do základu daně či nikoliv.

[3] Městský soud při rozhodování vycházel ze svého dřívějšího rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 6 Af 90/2016-62, ve kterém se zabýval stejnou spornou otázkou mezi týmiž účastníky, avšak za zdaňovací období leden až prosinec 2011. Ztotožnil se přitom s tam vysloveným závěrem, že žalobkyně poskytuje jediné plnění, neboť jednotlivá dílčí plnění spolu velmi úzce souvisí a mají jediný cíl, kterým je prodej léků koncovému zákazníkovi v České republice. Marketing je pouze vedlejším plněním k tomuto hlavnímu cíli. Jeho smyslem je podpora prodeje léčiv vlastněných žalobkyní, která vede *a priori* k jejímu vlastnímu zisku. Proto musí sdílet stejný daňový režim jako hlavní plnění.

[4] Jednotlivé žalobní námitky shledal městský soud nedůvodnými. Ve shodě s žalovaným vyhodnotil postup žalobkyně spočívající až v dodatečném předložení anglického znění originálu smlouvy, který se lišil od českého znění, jako účelový. Nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že je to společnost Eli Lilly Export, kdo určuje, jakým způsobem a v jakém rozsahu budou marketingové aktivity vyvíjeny. Podle městského soudu se žalobkyni nepodařilo vyvrátit ani úvahu žalovaného, že marketingové služby s ohledem na jejich provedení nepropagovaly velkoobchodní centrum ve Švýcarsku – společnost Eli Lilly Export, nýbrž vlastníka léčiv, tedy samotnou žalobkyni. Žalobkyně je podle soudu rovněž prvořadým profitentem z realizovaného marketingu. Tímto není a nemůže být společnost Eli Lilly Export. To, že tato společnost poskytuje finanční krytí marketingu, odráží pouze skutečnost, že žalobkyně nemůže s ohledem na regulaci léčiv tyto náklady zahrnout do ceny zboží. Městský soud neshledal nic zapovězeného ani na tom, že žalovaný své závěry opíral také o zjištění plynoucí z kontroly daně z příjmů právnických osob. Posuzoval totiž tentýž skutkový stav vycházející z obchodního modelu nastaveného koncernem Eli Lilly. S ohledem na charakter marketingu a umělé vyúčtování jeho ceny společnosti Eli Lilly Export pak podle městského soudu nebylo nutno přiřazovat

pokračování

konkrétní platbu od Eli Lilly Export za marketingovou podporu konkrétnímu prodeji léčiv. Součet úplat, které žalobkyně obdržela od odběratelů a Eli Lilly Export, představuje celé protiplnění za žalobkyní uskutečněné plnění. Městský soud dále konstatoval, že postup žalovaného odpovídá závěrům Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), zejména ve věcech C-41/04, *Levob Verzekeringen a OV Bank NV*, ze dne 27. 10. 2005 (dále též „věc *Levob Verzekeringen a OV Bank*“) a C-317/94, *Elida Gibbs Ltd.*, ze dne 24. 10. 1996 (dále též „věc *Elida Gibbs Ltd.*“). Uzavřel, že postupem žalobkyně došlo k porušení zásady neutrality daně. Ve vytvořeném obchodním modelu jsou totiž ceny ze všech plnění přijatých na vstupu vyšší než prodejní ceny za uskutečněná plnění, jejichž nedílnou součástí jsou marketingové služby. Současně však žalobkyně uplatňuje plný nárok na odpočet daně, zatímco na výstupu umělým způsobem toto jednotné plnění rozděluje a odvádí DPH pouze za prodej léčiv.

III.

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[6] V prvním okruhu námitek označila napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Městský soud se podle ní nevypořádal s námitkou, že postupem správních orgánů došlo k narušení principu neutrality DPH, neboť ta je odváděna z vyšší částky, než je cena léčiva pro koncového zákazníka. Pominul též námitku, že DPH byla doměřena v transakci uskutečněné mezi dvěma plátcí daně, kterým v souladu s principem neutrality musí být umožněn nárok na odpočet daně, což konstrukce daňových orgánů neumožňuje. Nezabýval se ani tím, že daňové orgány alokují úplaty za marketingové služby ke všem prodejm léčiv v tuzemsku, aniž by v daném měsíci mezi oběma transakcemi existovala jakákoliv věcná a časová vazba. Nesrozumitelná až zmatečná je pak jeho argumentace, že marketingová a distribuční aktiva představují jediné plnění. Není z ní vůbec zřejmé, kdo by měl být příjemcem tohoto jednotného plnění; zda konzument léčiva, či tuzemští distributoři léčiv. Jelikož podstatou marketingové činnosti je edukativní činnost vůči lékařské veřejnosti, je příjemcem „marketingové služby“ identifikované daňovými orgány a městským soudem jiná skupina subjektů než ty, o nichž pojednává napadený rozsudek. Ostatně provádění marketingu přímo ve vztahu k pacientům by bylo v rozporu s právní úpravou reklamy léčivých přípravků, jejichž výdej je vázán na lékařský předpis. Dále městský soud nereagoval na podstatu námítky spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelce se postupem městského soudu nedostalo řádného zdůvodnění, proč jsou uvedené úvahy nerelevantní. Městský soud se měl také argumentačně vypořádat s konkrétními odkazy na judikaturu SDEU, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, což neučinil.

[7] V dalším okruhu námitek stěžovatelka zpochybnila právní posouzení věci. Označila závěry městského soudu za rozporné s principem neutrality DPH. K tomu odkázala na judikaturu SDEU, z níž dovodila, že „maximální daň“, kterou může správce daně v souladu s principem neutrality z celého řetězce výroby a distribuce léčiv vybrat, se odvíjí od ceny pro koncového spotřebitele. Naopak zahrnutím úplaty za marketingové služby do základu daně daňové orgány zdaňují vyšší částku, než tu, za kterou lze příslušné léčivo

legálně uvádět na český trh s ohledem na cenovou regulaci. Argumentace v napadeném rozsudku k otázce daňové neutrality se věcně míjí s žalobní argumentací, neboť (a) jednak vychází z mylné domněnky, že stanovení nákupních a prodejních cen v prostředí cenové regulace závisí na vůli stěžovatelky; a dále (b) tvrzení soudu, že princip neutrality je narušen tím, že stěžovatelka uplatňuje na vstupech vyšší daň, než odvádí na výstupech, vychází z nepochopení principů DPH. Podle této úvahy by se totiž porušení principu daňové neutrality dopouštěl každý plátc DPH, který by vykázal nadměrný odpočet.

[8] Dále stěžovatelka namítla, že závěry městského soudu jsou v praxi nerealizovatelné. Pokud by totiž částka, kterou stěžovatelka inkasovala od společnosti Eli Lilly Export, měla být úplatou za tuzemské dodání zboží, musela by vstupovat do základu daně. Tím by vznikla povinnost opravit základ daně, avšak s ohledem na cenovou regulaci by nebylo možné po odběratelích žádat úhradu částek na oprávněném daňovém dokladu. Příslušná daň by tak v rozporu s principem daňové neutrality zůstala vždy nákladem stěžovatelky. Koncový spotřebitel by nikdy nemohl být touto daní zatížen. V konečném důsledku by tak daň nesplňovala základní atributy DPH.

[9] V dalším okruhu námitek stěžovatelka podrobně zpochybnila princip jednotnosti plnění v návaznosti na judikaturu SDEU. Obecným principem je podle ní posuzování služeb jako odděleného a samostatného plnění. Uplatňuje se zde přitom kritérium pohledu průměrného spotřebitele – totiž zda z jeho pohledu plátc DPH poskytuje více samostatných plnění nebo plnění jediné. Aby mohl být institut jednotnosti plnění aplikován, musela by být v souladu s čl. 78 písm. b) Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“) a § 36 odst. 3 a 4 zákona o DPH všechna plnění účtována totožnému odběrateli. V posuzované věci se však daňové orgány snaží spojit plnění, která jsou fakturována zcela odlišným subjektům a jejichž místo plnění se nachází v různých zemích. Daňové orgány a městský soud dále nahlíží na marketingovou činnost jako na účelový krok s cílem minimalizace daňové povinnosti. Ve skutečnosti se však jedná o důsledek aplikace pravidel stanovení místa plnění, přičemž plnění mimo území ČR není předmětem tuzemské daně. Institut jednotnosti plnění nijak nemodifikuje určení místa plnění. Jeho účelem rovněž není ochrana před neoprávněným snížením daňové povinnosti, jak mylně uvádí městský soud, ale sdílení daňového režimu plnění, která jsou samostatná toliko formálně. Nelze rovněž souhlasit s tím, že by marketing umožňoval zákazníkům získat prospěch z hlavního plnění, tj. prodeje léčiv za výhodnějších podmínek. Zákazníci stěžovatelky jsou pouze adresáři marketingové informace. Z pohledu průměrného spotřebitele jim stěžovatelka dodává léčiva – nikoli současně služby marketingu. Městský soud si ostatně ani neujasní, kdo jsou tedy odběratelé marketingové služby na území ČR. Pokud by jimi měly být přímo odběratelé léčiv, pak nevzal v potaz, že část z nich sídlí na Slovensku. Předmětem DPH by pak mohla být pouze část marketingové služby. Žalovaný i městský soud také chybně směšují instituty „jednotnost plnění“ a „úplata za jedno plnění přijatá od více subjektů“. Nelze však logicky souběžně aplikovat institut pokrývající více poskytnutých plnění a institut pokrývající situaci jednoho poskytnutého plnění.

[10] Dále stěžovatelka zpochybnila jednotnost plnění v kontextu zjištěného skutkového stavu. Namítla, že městský soud vychází z premisy, že marketing je integrální součástí činnosti každého distributora. Taková úvaha je však nelogická a míjí se s ekonomickou

pokračování

realitou. Absurdní je pak konstrukce, že příjemcem marketingových služeb je konečný zákazník, který při koupi léčiva konzumuje i zakoupenou reklamní službu. Městský soud nelogicky směšuje dvě skutečnosti, a to: a) kdo je příjemcem marketingové informace (obvykle zákazník, v případě stěžovatelky však odborná lékařská veřejnost); b) komu plyne z propagace přínos. Daňově relevantní je přitom pouze druhá skutečnost, a to primárně z pohledu daně z příjmů. Při kontrole daně z příjmů právnických osob přitom správce daně potvrdil správnost nastavení převodních cen mezi stěžovatelkou a Eli Lilly Export, čímž potvrdil, že náklady na reklamní činnost by měly být nesený právě touto společností. Stěžovatelka dále uvedla, že ochranná známka Eli Lilly a léčivé produkty jsou propagovány ve prospěch celého koncernu, nikoliv pouze Eli Lilly Export. Chybný je podle ní také závěr o absenci smluvního závazku k poskytování marketingových služeb. V daňovém řízení bylo doloženo, že stěžovatelka má jen velmi malou možnost volby způsobu, rozsahu a nákladovosti marketingu. Tyto podmínky detailně určuje Eli Lilly Export.

[11] Stěžovatelka také zdůraznila, že mezi její distribuční a marketingovou činností neexistuje věcná a časová provázanost. Marketingové služby nemají žádnou vazbu na léčiva prodaná v daném měsíci na tuzemském trhu a navíc stěžovatelka propaguje i léčiva, která ještě na tuzemském trhu ani nedistribuuje. Ustanovení § 36 odst. 1 zákona o DPH přitom jednoznačně požaduje, aby případná úplata od třetí osoby vstupující do základu daně měla jasnou vazbu na konkrétní plnění, jehož základ daně je o tuto úplatu navyšován.

[12] Stěžovatelka dále namítla, že skutková zjištění z kontroly daně z příjmů právnických osob neposkytují oporu pro závěr o jednotnosti plnění a poskytování marketingových služeb jiné osobě než Eli Lilly Export. Při této kontrole stěžovatelka prokazovala pro účely převodních cen ekonomickou provázanost mezi marketingovou a distribuční činností v tom smyslu, že není namístě posuzovat izolovaně ziskovost stěžovatelky s běžnou marketingovou agenturou a s nezávislým distributorem, ale tato má být testována pouze vůči jiným distributorům léčiv. Městský soud pak v rozporu s výsledky kontroly daně z příjmů konstatoval, že příjemcem služeb je úplně jiný subjekt a na tuto transakci pohlížel pro účely DPH jako na neexistující. Na věcné argumenty stěžovatelky nijak nereagoval. Pominul, že úplata za marketingové služby nahrazuje ziskové narovnání, které je mimo předmět DPH. Bez ní by stěžovatelka vykazovala z prodeje léčiv ztrátu a porušila by § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Navozený stav nenastal z rozhodnutí stěžovatelky, ale je výsledkem střetu různých právních úprav (míněno úpravy zákona o DPH, zákona o daních z příjmů a cenové regulace léčiv) a snahy stěžovatelky postupovat plně v souladu se všemi těmito úpravami. Úvahy o účelovosti jednání stěžovatelky jsou tak zcela liché. Pokud by stěžovatelka přestala inkasovat úplatu za marketingové služby, došlo by z její strany k porušení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a správci daně by nezbylo, než stěžovatelce doměřit tuto daň. Daný doměrek by správce daně již nemohl zatížit DPH, což ukazuje absurditu závěrů daňových orgánů.

[13] Stěžovatelka se vymezila též proti závěru městského soudu o účelovosti jejího jednání při předkládání smlouvy s Eli Lilly Export. Existence dvou rozdílných jazykových verzí relevantní smlouvy je podružná. Nadto žalovaný otázku hodnověrnosti anglické verze smlouvy posoudil odlišně v řízení týkajícím se daně z příjmů a v řízení ohledně

DPH, které vyústilo v nyní zkoumávané rozhodnutí žalovaného (ve kterém naopak anglickou verzi shledal nevěrohodnou).

[14] Závěrem stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení. Pokud by se Nejvyšší správní soud naopak ztotožnil s názorem městského soudu, navrhla, aby položil SDEU předběžnou otázku, zda je v souladu s unijním právem a principem neutrality DPH, pokud vnitrostátní právní úprava umožňuje správci daně vyměřit částku přesahující daň z maximální prodejní ceny stanovené právními předpisy.

IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. Ztotožnil se s napadeným rozsudkem, který má za přezkoumatelný a srozumitelný. Veškeré žalobní námitky městský soud dostatečně vypořádal, a to i prostřednictvím odkazů na relevantní judikaturu. Řádně zdůvodnil, proč je nutné v posuzovaném případě považovat marketing a distribuci za plnění jediné a nedílné. Žalovaný se dále ztotožnil se závěrem městského soudu, že nastavením obchodního modelu stěžovatelky, v němž je rozdíl mezi nákupními a prodejními cenami „napraven“ úhradou marketingových služeb nepodléhající DPH při uplatnění plného nároku na odpočet daně, dochází k porušení principu daňové neutrality právě ze strany stěžovatelky. Ta uměle rozdělila jediné nerozdělitelné plnění, a tudíž i cenu, kterou měla obdržet od zákazníka. K nápravě tohoto stavu došlo v souladu s čl. 73 směrnice o DPH a § 36 odst. 1 zákona o DPH. Tvrzení stěžovatelky, že je propagována ochranná známka Eli Lilly, konvenuje závěru správce daně, že nebyla propagována Eli Lilly Export. I podle obsahu smlouvy se nejedná o příjemce marketingových služeb. Tento „evropský velkosklad“ léčiv nemá z marketingu žádný prospěch, pouze nese náklady na tuto činnost, která s ohledem na cenovou regulaci nemůže být zahrnuta do ceny léčiv. Nedůvodná je podle žalovaného též kasační námitka ohledně chybějící věcné a časové souvislosti obou zkoumaných plnění (tj. distribuce a marketing). Vzhledem k neoddělitelnosti těchto plnění byla stěžovatelka povinna přiznat daň z přijatých úplat za marketingové služby ve stejném měsíci, ve kterém došlo k dodání zboží. Žalovaný také nesouhlasil s tím, že by byly závěry ve věci učiněny převážně na základě zjištění z kontroly daně z příjmů. Z těchto podle něj neplyne, že by Eli Lilly Export byla příjemcem marketingové služby. Tím ostatně nemohla být již s ohledem na to, že na území ČR žádnou činnost neprovozuje. Tato služba je poskytována odběratelům stěžovatelky, potažmo potenciálním koncovým spotřebitelům léčiv a hrazena třetí osobou (Eli Lilly Export). Žalovaný se též ztotožnil s argumentací městského soudu stran významu odlišnosti mezi českou a anglickou verzí smlouvy o poskytování marketingových služeb. Ty se liší v zásadních ohledech, zejména ve výši úplaty za provedenou službu, resp. zvýšení úplaty o případnou DPH. Pokud v tomto ohledu stěžovatelka odkazuje na svou žalobní argumentaci, žalovaný upozorňuje, že v této části chybí polemika s důvody napadeného rozsudku. Trvá též na tom, že rozhodnutí daňových orgánů ohledně DPH a daně z příjmů jsou konzistentní.

[16] Dne 26. 1. 2022 obdržel Nejvyšší správní soud doplnění vyjádření, jímž žalovaný reagoval na rozsudek kasačního soudu ze dne 23. 11. 2021, č. j. 3 Afs 54/2020-73, který se zabýval totožnou skutkovou a právní otázkou mezi týmiž účastníky řízení (za jiné

pokračování

zdaňovací období). Soud shrnul své závěry do následující právní věty: „*Pokud daňový subjekt – česká obchodní korporace obchodující s léčivými na českém trhu – poskytuje marketingové služby zahraniční společnosti na základě příslušné smlouvy právě v souvislosti s prodejem léčiv v České republice, pro účely daně z přidané hodnoty nejsou marketingové služby nedílnou součástí hlavního plnění (prodeje léčiv), tedy jednotným plněním, ale jde o dvě oddělená plnění; úplata za marketingové služby proto nemá být zahrnuta do základu daně podle § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (viz též čl. 73 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty).*“ Žalovaný kasačnímu soudu vytkl, že se detailně nezabýval způsobem stanovení odměny za marketingové služby, tj. zda platby od Eli Lilly Export představují úhradu za službu, která byla této společnosti skutečně poskytnuta. Dle žalovaného se konstrukce ceny neodvíjí výhradně od nákladů na marketing, ale rovněž od nákladů na distribuci léčiv, což zakládá nezpochybnitelnou vazbu mezi oběma plněními a správnost závěrů žalovaného o jednotnosti plnění. Kasační soud podle něj dále pominul zásadní zjištění plynoucí z kontroly daně z příjmů, a to tvrzení samotné stěžovatelky, že marketingovou službu je třeba považovat za nedílnou součást distribuce léků. Žalovaný rovněž zpochybnil výklad relevantní judikatury SDEU predestřený Nejvyšším správním soudem. Soud podle něj nepřipustně zevšeobecnil premisu, že základ daně nesmí přesáhnout celkové protiplnění obdržené od konečného zákazníka. V této souvislosti žalovaný poukázal na rozsudek SDEU ve věci C-802/19, *Firma Z*, ze dne 11. 3. 2021. Podle žalovaného se měl soud také podrobněji zabývat porušením principu neutrality DPH. Žalovaný proto navrhl, aby věc byla předložena k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

V.

[17] Na doplnění vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou ze dne 22. 2. 2022. Zdůraznila, že žalovaný pominul stěžejní argumentaci rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 spočívající v rozlišení, kdo je příjemcem marketingové služby z pohledu průměrného zákazníka. Z tohoto hlediska je zcela irelevantní kalkulace odměny za dané služby či prohlášení stěžovatelky v rámci kontroly daně z příjmů související s posouzením její ziskovosti. Podle stěžovatelky žalovaný dále nepřipustně dezinterpretuje závěry, jež Nejvyšší správní soud učinil na základě judikatury SDEU. Rozsudek č. j. 3 Afs 54/2020-73 neeliminuje institut „úplaty od třetí osoby“. Tento má však své místo pouze tam, kde je platba třetí osoby ztotožněna s konkrétní dodávkou. V posuzované věci nemůže zákazník vnímat jako cenu jím zakoupeného léčiva částku vyšší (o cenu marketingové služby), než zaplatil. S ohledem na skutkové odlišnosti je pak nepřipadný odkaz žalovaného na rozsudek ve věci *Firma Z*. SDEU zde nepřipustil snížení základu daně z důvodu, že se k němu nevázala sleva, o kterou měl být základ daně snížen. Závěrem stěžovatelka zdůraznila, že její obchodní model je na českém trhu naprosto standardní, a to s ohledem na koexistenci několika regulací (ceny léčiv, převodních cen a DPH). Tento nebyl účelově vytvořen s cílem obcházet úpravu DPH, nýbrž dostat zákonným požadavkům. Bylo by zcela absurdní, aby byl následně ještě penalizován doměrky DPH. Poukázala také na reakci odborné veřejnosti na rozsudek č. j. 3 Afs 54/2020-73. Podle stěžovatelky tak není důvod k předložení věci rozšířenému senátu.

VI.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost představuje tak závažnou vadu rozhodnutí, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat i v případě, že by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[21] Veškerá výše uvedená kritéria napadený rozsudek městského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné a odůvodněné rozhodnutí, které odpovídá obsahu žaloby. Právě z něj je totiž nutné vycházet. Základ sporu spočíval v posouzení, zda distribuce léčiv a marketingové služby poskytované stěžovatelkou tvoří jednotné plnění pro účely DPH či nikoli. Ostatní argumenty v poměrně rozsáhlé žalobě mají podpůrný charakter a vždy směřují k hlavnímu záměru stěžovatelky, totiž ospravedlnit, že obě uvedená plnění měla charakter samostatný, a stěžovatelka proto nebyla povinna zahrnout úplatu za marketingové služby do základu DPH. S touto otázkou se městský soud v napadeném rozsudku přezkoumatelným způsobem vypořádal.

[22] Postup městského soudu, který se zabýval především stěžejní otázkou jednotnosti plnění, odpovídá konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). Městskému soudu tedy nelze vytýkat, že vyčerpávajícím způsobem nereagoval na každé dílčí tvrzení v rozsáhlé žalobě. Podstatné je právě to, že vůči těmto jednotlivým argumentům postavil ucelený a především odůvodněný názor, ze kterého vyplývá, proč jednotlivé dílčí námitky nepovažoval za důvodné. Za vadu v takovém případě pak nelze považovat, že městský soud převzal závěry správních orgánů, resp. se s jejich odůvodněním ztotožnil. V případě sporu obecně platí, že strany zastávají různé výklady relevantních ustanovení, přičemž soud se zpravidla k jednomu z těchto výkladů přikloní. Podstatné je pouze to, aby svou volbu přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, je přípustné, aby si městský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného osvojil. V duchu zásady hospodárnosti a ekonomie řízení totiž není smyslem soudního přezkumu stále dokola

pokračování

podrobně opakovat již jednou správně vyřčené (viz například rozsudky zdejšího soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Soud též nebyl povinen výslovně reagovat na každý judikát, na nějž stěžovatelka v žalobě odkázala.

[23] V napadeném rozsudku nelze spatřovat ani nesrozumitelnost v jisté „argumentační nedokonalosti“ spočívající v tom, že by si snad městský soud neujasnili, kdo byl skutečným příjemcem marketingové služby a kdo byl (pouze) příjemcem marketingové informace. Pojmová nedůslednost městského soudu nedosahuje takové intenzity, aby učinila napadený rozsudek nesrozumitelným. Naopak otázka, kdo byl faktickým příjemcem plnění, je již otázkou vlastního právního posouzení věci (k tomu viz níže) a právě z tohoto hlediska je relevantní.

[24] Nejvyšší právní soud s ohledem na uvedené dospěl k závěru, že námitky týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nejsou důvodné, a proto přistoupil k posouzení věcných námitek.

[25] Základem sporu je právní otázka, zda distribuce léčiv a marketingové služby poskytované stěžovatelkou tvoří jednotné plnění pro účely DPH či nikoli. Stěžovatelka tvrdí, že jde o dvě samostatná plnění, naopak daňové orgány a městský soud zastávají stanovisko, že jde o plnění jednotné, v němž distribuce léků je plněním hlavním a poskytování marketingových služeb plněním vedlejším, které s plněním hlavním úzce souvisí.

[26] Jak bylo uvedeno výše, touto otázkou ve věci týchž účastníků řízení se již Nejvyšší správní soud zabýval, a to v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73. V nynějším řízení uplatnili účastníci téměř doslovně shodnou argumentaci, ostatně i městský soud se při svém posouzení opíral o rozsudek, který byl předmětem přezkumu ve věci vedené pod sp. zn. 3 Afs 54/2020. Nyní rozhodující senát přitom neshledal důvod se od závěrů rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 jakkoliv odchýlit a plně je přebírá i pro nynější věc.

[27] Jak bylo konstatováno v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73, pro posouzení právní otázky, která je základem sporu (viz výše), je nutné nejdříve zodpovědět otázku skutkovou, a sice jaká osoba či osoby byly příjemcem marketingových služeb. Od jejího zodpovězení se totiž nutně odvíjejí úvahy o povaze obou plnění. Sedmý senát se přitom plně ztotožňuje s rozsudkem č. j. 3 Afs 54/2020-73, že „*skutkový závěr daňových orgánů (nesprávně aprobovaný městským soudem), že příjemcem marketingové služby jsou koneční zákazníci stěžovatelky, nemá oporu v provedeném dokazování. Stěžovatelka totiž trefně uvedla, že orgány daňové správy spolu s městským soudem zaměňují příjemce služby (jímž bude ten, kdo si službu objednal a kdo z ní má prospěch) od příjemce marketingové informace (tedy ten, na něhož má obsah marketingové služby působit). Je obecně známou skutečností, že marketing zahrnuje různé činnosti, vždy směřující k podpoře prodeje určitého výrobku, jako je reklama, propagace, osvěta, získávání nových zákazníků a podobně. V rámci této činnosti osoba provádějící marketing poskytuje informace zákazníkům (kupujícím), ať jsou to zákazníci koneční či jen kupující jako jeden z článků dodavatelského řetězce. Stěžovatelka správně poukazuje na absurditu závěru, že příjemci marketingových informací musejí být i příjemci (de facto tedy i 'objednateli') marketingových služeb. Znamenalo by to totiž, že zákazníci nějak*

mohou ovlivnit kvalitu a rozsah marketingových informací a vynaložené náklady na ně; to evidentně není pravda. Daňové orgány a městský soud zde totiž směšují ekonomické jádro obchodování s vlastní povahou (a právním charakterem) plnění. Je notorií, že **fakticky** bývají náklady na marketing, stejně jako jiné náklady prodávajícího, zahrnuty již v ceně výrobku a v konečném důsledku je tedy většinou hradí zákazník. Marketingové náklady tedy mohou být 'kalkulační položkou' pro určení ceny. Zákazník – při běžném chodu věcí – však může rozsah marketingových služeb ovlivnit jen **nepřímo**, totiž tím, že přestane kupovat příliš drahé výrobky, ve vztahu k nimž prodávající vynaložil nepřiměřené náklady na marketing a dostal se tak s jejich cenou 'mimo trh'. Skutkové závěry daňové správy ovšem nereflktují komplexitu obchodování na přísně regulovaném trhu s léčivými, jehož se účastní různí 'hráči', kteří také v různé míře mohou být ovlivněni a/nebo mohou využívat marketingové informace. (...) Za této situace je tedy nepřijatelným zjednodušením tvrdit, že příjemcem marketingové služby je posledně uvedený 'článek řetězce' (tj. pacient), jež jednak většinou nemůže 'marketingové' informace o léčivu posoudit pro jejich odborný charakter, jednak za léčivo (je-li plně hrazeno z prostředků veřejného zdravotního pojištění) ani ničeho neplatí – tedy není u něj 'protiplnění' v penězích za (domnělé) plnění ve formě marketingové služby. Last but not the least z vlastní povahy cenové regulace léčiv vyplývá, že stěžovatelka má jen omezený prostor, v jakém může náklady na marketing přenést na odběratele. I kdyby ovšem výše nastíněné složité struktury trhu s léčivými nebylo a stěžovatelka zboží přímo prodávala konečným zákazníkům, stále by trval podstatný rozdíl mezi povahou plnění – marketingových služeb – ve prospěch objednatele (ve smyslu podpory prodeje jeho zboží) a poskytováním marketingových informací zákazníkům (tj. informace o zboží, reklama apod.)“ Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že „příjemcem marketingové služby poskytované stěžovatelkou podle relevantní smlouvy nemohou být z výše uvedených důvodů ani koneční, potenciální, ani bezprostřední zákazníci stěžovatelky. Jejím příjemcem (a též objednatelem ve smyslu relevantní smlouvy) naopak je právě jen společnost Eli Lilly Export S.A., která též má zájem na podpoře prodeje léčiv, jež sama prodává stěžovatelce. Zákazníci jsou jen adresáty příslušných marketingových informací, a to navíc jen v omezeném rozsahu, neboť jiné marketingové informace dle relevantní smlouvy jsou adresovány třetím osobám (většinou lékařům). Tento skutkový závěr bezrozporně plyne z relevantní smlouvy a odpovídá povaze obchodování na trhu s léčivými v České republice.“

[28] Citované závěry jsou pak zásadní pro řešení vlastního základu sporu, tj. zda poskytování marketingové služby a distribuce (prodej) léků představují jednotné plnění či nikoli. Jak vyplývá z výše uvedeného, sporná plnění byla poskytována dvěma různými subjekty (distribuce léků zákazníkům stěžovatelky a poskytování marketingových služeb společnosti Eli Lilly Export). SDEU přitom ve své judikatuře (viz zejména rozsudek ve věci *Levob Verzekeringen a OV Bank*) zdůraznil, že za normálních okolností je třeba chápat každou transakci odděleně a samostatně. Teprve taková transakce, která zahrnuje jednotnou dodávku, nesmí být uměle rozdělena. Významné přitom dle SDEU je, jakým způsobem vnímá poskytnuté plnění „průměrný zákazník“.

[29] Jak plyne z výše uvedeného, v posuzovaném případě jsou různá plnění poskytována různým osobám (prodej léčiv je poskytován zákazníkům, marketingové služby společnosti Eli Lilly Export). Tyto různé osoby pak poskytují platby stěžovatelce. Sedmý senát se plně ztotožňuje se závěrem rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73, že „průměrný zákazník“ nemůže tato plnění vnímat jako plnění jedno, neboť si marketingových služeb ani nemusí být vědom a souvislost s prodejem léčiv je jen zprostředkovaná. V kontextu uvedeného

pokračování

rozsudku SDEU je také jen velmi obtížně představitelné, že by průměrní zákazníci mohli legitimně vnímat úplatu za marketingové služby od třetí osoby (Eli Lilly Export) jako součást protiplnění (ceny), která je poskytována za jim dodaná léčiva. Jak správně uvedla stěžovatelka, léčiva mohou kupovat i zákazníci, k nimž se marketingová informace nedostala, a naopak zákazníci, kteří takovou informaci obdrželi, léčiva nenakoupí: „*spojitost mezi marketingem, poskytnutými marketingovými informacemi a vlastním prodejem léčiv je velmi volná – anebo vůbec nemusí existovat. Jestliže někteří zákazníci o marketingových informacích nemuseli ani vědět, potom by stěží 'průměrný zákazník' vnímal distribuci léčiv a marketing jako jednotné plnění*“ (viz rozsudek č. j. 3 Afs 54/2020-73).

[30] Pro případ stěžovatelky jsou dále významné závěry, k nimž dospěl SDEU při výkladu nynějšího čl. 73 směrnice o DPH v rozsudcích ve věci *Elida Gibbs Ltd* a ve věci C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma* ze dne 20. 12. 2017. Zde zdůraznil, že základním principem DPH je výlučně zdanit konečného spotřebitele. Úplatou konečného spotřebitele se přitom rozumí „subjektivní“ hodnota, nikoliv hodnota odhadnutá podle objektivního kritéria (bod 27 rozsudku ve věci *Elida Gibbs Ltd*). To znamená, že základem daně může být pouze protiplnění, které bylo optikou konečného spotřebitele skutečně uhrazeno, a to ať už samotným spotřebitelem nebo prostřednictvím třetích osob, avšak stále ve vztahu ke konkrétnímu plnění poskytnutému konečnému spotřebiteli. Přeneseno na nyní posuzovanou věc to znamená, že do základu daně determinovaného regulovanou cenou léčiv na českém trhu nemohou vstupovat úhrady za marketingové služby, neboť by tak základ daně přesáhl částku protiplnění, kterou lze označit za částku skutečně inkasovanou za distribuci léčiv „od zákazníka“ (byť jde o určité zjednodušení vzhledem ke složitému fungování českého trhu s léčivy), respektive jeho jménem či v jeho prospěch. Nelze tedy, než souhlasit se závěrem rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73, že „*distribuce léčiv a poskytování marketingových služeb stěžovatelkou představuje rozdílná plnění a nikoli plnění jednotné. Do základu DPH tak může vstupovat pouze první uvedené plnění.*“

[31] Nejvyšší správní soud neshledal důvod k odchýlení se od závěrů rozsudku ve věci sp. zn. 3 Afs 54/2020 ani na základě doplňující argumentace žalovaného. Lze totiž plně přisvědčit stěžovateli, že tato se míjí s rozhodovacími důvody Nejvyššího správního soudu a předkládá argumenty k otázkám, které mají pro posouzení věci spíše podružný význam. Žalovaný především nijak relevantně nezpochybňuje to, že sporná plnění byla poskytována dvěma různým subjektům (distribuce léků zákazníkům stěžovatelky a poskytování marketingových služeb společnosti Eli Lilly Export), přičemž „*průměrný zákazník*“ nemůže tato plnění vnímat jako plnění jedno. Tento závěr nijak nenabourává žalovaným připomínané tvrzení stěžovatelky při kontrole daně z příjmů, že pro účely posuzování nastavení správnosti převodních cen mezi stěžovatelkou a společností Eli Lilly Export z hlediska § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je třeba marketingovou službu považovat za nedílnou součást distribuce léků, a nelze na tyto činnosti při posuzování ziskovosti nahlížet izolovaně. Z hlediska převodních cen byla posuzována ekonomická provázanost obou činností, což bylo zásadní toliko pro určení, zda má být porovnávána ziskovost u jednotlivých činností separátně se subjekty vykonávajícími pouze příslušnou činnost. Agregované posouzení těchto činností z hlediska § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, při němž dochází ke kompenzaci zisků a ztrát z různých typů obchodních činností a porovnávání ziskovosti se subjekty plnícími podobnou roli (tj. vykonávajícími jak marketing, tak distribuci), však bez dalšího neznamená, že se jedná o jednotné plnění

pro účely DPH. Tato otázka se totiž posuzuje samostatně podle hledisek plynoucích ze zákona o DPH, respektive směrnice o DPH.

[32] Nelze přisvědčit ani ostatním argumentům žalovaného, jež opakuje na podporu závěru, že poskytování marketingových služeb představuje vedlejší plnění k tuzemskému prodeji léčiv. Z rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 neplyne, že by nemohl koncept „úplaty třetí strany“ existovat. Nejvyšší správní soud nijak nepopřel, že do celkové hodnoty protiplnění od konečného zákazníka pro účely stanovení základu daně obecně mohou též vstupovat úhrady od třetích osob (viz například odstavec 62 a následující odkazovaného rozsudku). V kontextu posuzované věci však nelze v případě distribuce léčiv za součást hodnoty protiplnění podle soudu považovat úplatu za marketingové služby, neboť tyto služby nebyly poskytnuty „zákazníkům“, kteří byli pouze příjemci marketingové informace. Protiplnění za tyto služby pak nebylo vynaloženo jménem zákazníků či v jejich prospěch. Co se týče odkazu žalovaného na rozsudek SDEU ve věci *Firma Z*, týkají se tam vyslovené závěry odlišné skutkové situace i právní otázky. Věcně šlo o započtení snížení základu daně z jednoho plnění do výpočtu základu daně z jiného plnění, což je v rámci společného systému DPH vyloučeno. Jak ovšem bylo ozřejmáno výše, v posuzované věci stěžovatelka nedodává svým zákazníkům současně s léčivými žádná další plnění. Pokud by tedy byl akceptován závěr daňové správy, získala by z titulu DPH částku vyšší, než jaká byla zaplacená za plnění, které zákazník jako jediné od stěžovatelky obdržel (léčivo). Koneční, potenciální, ani bezprostřední zákazníci stěžovatelky totiž vůbec nemohou být příjemci marketingové služby (viz výše).

[33] Přisvědčit nelze ani názoru žalovaného, že ze způsobu stanovení ceny za marketingové služby vyplývá „nezpochybnitelná vazba“ mezi marketingovými službami a prodejem léčiv. Žalovaný v této souvislosti upozorňuje na to, že konstrukce ceny marketingových služeb se neodvíjí výhradně od nákladů na marketing, nýbrž rovněž od nákladů na distribuci zboží (léčiv). Z toho dovozuje, že se jedná o úplatu třetí strany (Eli Lilly Export) k ceně léků, které stěžovatelka prodává za regulované ceny. Tento argument žalovaného nemůže obstát. Obecně platí, že sjednání ceny, či způsobu jejího výpočtu, je záležitostí smluvních stran. Dále tento argument není zcela konzistentní, neboť žalovaný neobjasňuje logiku, proč by tedy jako úplata k ceně léků měla být vnímána i cena placená společností Eli Lilly Export v rozsahu, v němž se odvíjí od nákladů na samotný marketing. Především však nelze v obecné rovině souhlasit s tím, že by jednotlivé kalkulační položky ceny již samy o sobě představovaly podle svého charakteru úhrady prováděné za jiné osoby. Aby se jednalo o úhrady za jiné osoby, musely by být skutečně za tyto jiné osoby či v jejich prospěch prováděny. Nic takového v řízení prokázáno nebylo. Z provedeného dokazování neplyne, že by platby přijaté od společnosti Eli Lilly Export byly v jakémkoliv rozsahu hrazeny za něco jiného než za marketingovou službu, která jí byla skutečně poskytnuta. Stěžovatelka přitom stanovila cenu marketingových služeb tak, aby těmito výnosy pokryla náklady na distribuční činnost, která je v důsledku regulace cen léčiv ztrátová. Nejednalo se tedy o úplatu třetí strany (Eli Lilly Export) k ceně léků, které stěžovatelka prodává za regulované ceny, nýbrž o dodatečný zdroj provozního financování získávaný jinou (samostatnou) činností. Obdobný postup bude zcela standardně uplatňován v jakémkoliv podnikání, které zahrnuje více činností s různou výnosností. Pokud se podnikatel bude snažit v určité oblasti podnikání udržet svou konkurenceschopnost a zajistit si relevantní podíl na trhu snížením cen a bude toto snížení

pokračování

kompenzovat zvýšením cen v rámci svých dalších činností, neznamená to, že lze část takto zvýšené ceny považovat za úplatu za zboží, jehož (snížená) cena je tímto způsobem na úrovni podnikatele kompenzována.

[34] Argumentace žalovaného o narušení principu neutrality daně je pak založena převážně na spekulativní úvaze, jakou cenu by si stěžovatelka účtovala za léčiva v případě neexistence cenové regulace. Tato úvaha je však v přímém rozporu s fungováním českého trhu s léčivy a nemá smysl se jí podrobněji zabývat. K porušení principu neutrality daně DPH pak bez dalšího nemůže vést pouze to, že prodejní ceny určitého plnění jsou nižší než ceny nákupní, jak v podstatě dovozuje žalovaný.

[35] S ohledem na uvedené neshledal Nejvyšší správní soud důvod pro předložení věci k posouzení rozšířenému senátu. Naopak se ztotožnil se závěry rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73. K obavám žalovaného, že by snad měl uvedený rozsudek představovat jakýsi návod pro umělé snižování DPH, pak zdejší soud uvádí, že rozsudek č. j. 3 Afs 54/2020-73 se vztahoval k posuzované věci, která je velmi specifická už tím, že se týká úzce vymezeného trhu léčiv s regulovanou cenou. Jak správně uvádí žalovaný, ke každému obchodnímu modelu je třeba přistupovat individuálně, což Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 učinil.

[36] Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí žalovaného, jakož i napadený rozsudek městského soudu jsou založeny na nesprávném posouzení právní otázky, nemohou proto z hlediska zákona obstát. Nejvyšší správní soud neshledal důvodu zabývat se ostatními kasačními námitkami, neboť ani jejich případná nedůvodnost (což však soud nikterak nepředjímá) by na závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku městského soudu jakož i rozhodnutí žalovaného nemohla ničeho změnit. Nadto se k totožným námitkám nad rámec relevantních právních otázek vyjádřil již v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73, na který v tomto pro stručnost odkazuje. Obdobně jako v rozsudku třetího senátu pak Nejvyšší správní soud podotýká, že neshledal důvody pro předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU, neboť v projednávané věci již existuje ustálená judikatura SDEU k výkladu čl. 73 směrnice o DPH, a tudíž se jedná o tzv. *acte éclairé*.

[37] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené postupem dle § 110 odst. 1 a 2 s. ř. s. zrušil současně s rozsudkem městského soudu rovněž rozhodnutí žalovaného.

[38] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98).

[39] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení rozsudku městského soudu i správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a náklady vynaložené

na právní zastoupení. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli, resp. jejímu zástupci odměnu 6 200 Kč za dva úkony právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti a sepsání repliky k vyjádření žalovaného [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif); s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], a dva režijní paušály po 300 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Náhrada nákladů řízení před kasačním soudem tak celkem činí 11 800 Kč. Náklady stěžovatelky v řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce stěžovatelky ve výši 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky k vyjádření žalovaného a účasti na jednání před soudem [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], a čtyři režijní paušály po 300 Kč za čtyři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. Celkem tedy náklady řízení o žalobě činí 28 400 Kč. Zástupce stěžovatelky nedoložil, že je plátcem DPH. Žalovaný je proto povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení ve výši 28 400 Kč k rukám jejího advokáta Mgr. Radka Buršíka, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. prosince 2022

David Hipšr
předseda senátu