

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **ELI LILLY ČR, s. r. o.**, sídlem Pobřežní 394/12, Praha 8, zastoupené Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem, sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2018, č. j. 55365/18/5300-21441-712599, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 5. 2022, č. j. 5 Af 9/2019-76,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 4 114 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Radka Buršíka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Rozhodnutím ze dne 20. 12. 2018 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil 14 dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 3. 2018, kterými Specializovaný finanční úřad žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad až prosinec 2012 a leden až prosinec 2013, a současně jí sdělil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalobkyni byla doměřena daň na výstupu u transakcí se zahraniční společností ze stejné

skupiny – Eli Lilly Export S.A. se sídlem ve Švýcarsku. 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 jako vedlejší plnění nedílnou součástí hlavního plnění poskytovaného žalobkyní, spočívajícího v distribuci (prodeji) léčiv na území České a Slovenské republiky, 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.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u městského soudu.

[3] Městský soud vycházel především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 3 Afs 54/2020-73, v němž Nejvyšší správní soud posuzoval plnění dle smlouvy o poskytování služeb uzavřené mezi žalobkyní a společností Eli Lilly Export dne 1. 11. 2010 (dále jen „smlouva“), která tvoří smluvní základ i pro plnění posuzované v nynější věci.

[4] Městský soud shrnul, že základem sporu je otázka, zda distribuce léčiv a marketingové služby poskytované žalobkyní tvoří jednotné plnění pro účely DPH, či nikoli.

[5] Městský soud na základě argumentace a závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 54/2020-73, uvedl, že podstatné je, kdo ve skutečnosti byl příjemcem marketingové služby a měl z ní prospěch. Skutkový závěr daňových orgánů, že příjemcem marketingové služby jsou koneční zákazníci žalobkyně, nemá oporu v provedeném dokazování. Orgány daňové správy zaměňují příjemce služby od příjemce marketingové informace. Dle soudu daňové orgány směšují ekonomické jádro obchodování s vlastní povahou (a právním charakterem) plnění; fakticky bývají náklady na marketing, stejně jako jiné náklady prodávajícího, zahrnuty v ceně výrobku a v konečném důsledku je hradí zákazník. Marketingové náklady tedy mohou být „kalkulační položkou“ pro určení ceny. Zákazník však při běžném chodu věcí může rozsah marketingových služeb ovlivnit jen nepřímo.

[6] Dále soud v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 54/2020-73 uvedl, že skutkové závěry daňové správy nereflektují komplexitu obchodování na přísně regulovaném trhu s léčivy, jehož se účastní různí „hráči“, kteří také v různé míře mohou být ovlivněni nebo mohou využívat marketingové informace.

[7] Soud však zdůraznil, že i kdyby složité struktury trhu s léčivy nebylo a žalobkyně zboží přímo prodávala konečným zákazníkům, stále by trval podstatný rozdíl mezi povahou marketingových služeb ve prospěch objednatele (ve smyslu podpory prodeje zboží) a poskytováním marketingových informací zákazníkům.

[8] Soud odmítl závěr, že příjemcem marketingu nemohla být společnost Eli Lilly Export za situace, kdy léčiva vyrábí jiná společnost ze skupiny a propagace se týká „celé značky“ Eli Lilly.

[9] Soud též odmítl závěr, že předmět smlouvy nelze vůči společnosti Eli Lilly Export realizovat, protože tato společnost na území ČR „neprovozuje ekonomickou činnost“. Tato společnost jako dodavatel zboží (zde léčiv) z ciziny může mít místo podnikání v cizozemsku, to jí však nebrání, aby exportovala zboží do tuzemska. Její „ekonomickou činností“ je tedy prodej zboží do zahraničí a je zcela v rámci její podnikatelské činnosti,

pokud sjedná podporu prodeje (marketing) svého zboží se žalobkyní, která léčiva dále distribuuje.

[10] Příjemcem marketingové služby v případě žalobkyně nemohou být konečníi, potenciální ani bezprostřední zákazníci žalobkyně. Příjemcem služby (a též objednatelem dle smlouvy) je společnost Eli Lilly Export, která má zájem na podpoře prodeje léčiv, jež sama prodává žalobkyni. Zákazníci jsou jen adresáty příslušných marketingových informací, a to navíc jen v omezeném rozsahu, neboť jiné marketingové informace jsou dle smlouvy adresovány třetím osobám (většinou lékařům).

[11] Každé z plnění je poskytováno jiné osobě. Marketingové služby jsou poskytovány společnosti Eli Lilly Export, distribuce (prodej) léčiv bezprostředním zákazníkům stěžovatelky (odběratelům léčiv).

[12] Z relevantní judikatury Soudního dvora EU plyne, že základ daně nesmí přesáhnout celkové protiplnění od konečného zákazníka, a zároveň je významné, jak jednotnost plnění vnímá „průměrný zákazník“. Aplikují-li se tyto závěry na nyní projednávanou věc a vezme-li se v úvahu regulovaná cena léčiv na českém trhu, je zřejmé, že do takto určeného základu daně nemohou vstupovat úhrady za marketingové služby, neboť by tak základ daně přesáhl částku protiplnění, kterou stěžovatelka inkasuje od zákazníka. Průměrný zákazník nemusí vůbec vědět o vlastních marketingových aktivitách žalobkyně ani o úhradách za tyto služby ze strany společnosti Eli Lilly Export.

[13] Městský soud konstatoval, že všechny závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 lze bez dalšího plně vztáhnout i na nyní posuzovanou věc. Žádný z argumentů žalovaného nebyl způsobilý zpochybnit náhled soudu na skutkový stav ani jeho právní posouzení.

[14] Z uvedených důvodů městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[15] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

[16] **Stěžovatel** setrval na svém závěru, že žalobkyně poskytované nedělitelné plnění uměle rozdělila na dvě složky, na které uplatnila odlišný daňový režim. Dle stěžovatele městský soud pominul rozhodné skutečnosti a některá zjištění dezinterpretoval.

[17] Městský soud dle stěžovatele nevzal v potaz, jak jsou marketingové služby definovány ve smlouvě. Podle smlouvy jsou poskytované služby definovány jako *„poskytování vzorků léků vyrobených zadavatelem zdarma lékařům a/nebo nemocnicím v České republice a na Slovensku za účelem propagace zadavatele a výzkum trhu léků vyráběných zadavatelem a registrovaných a distribuovaných v České republice a na Slovensku.“* Smlouva mluví o „lécích vyrobených zadavatelem“, společnost Eli Lilly Export však není výrobcem léčiv v rámci skupiny Eli Lilly, ale v této skupině plní pouze úlohu evropského velkoobchodního centra. Žalobkyně nemohla provést plnění dle smlouvy tak, jak je definováno. Je tudíž nesprávný závěr městského soudu o tom, že nebylo sporu o rozsahu poskytovaných marketingových služeb. Městský soud vycházejíc ze závěrů Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 provedl zjednodušený výčet služeb, který

neodpovídá znění smlouvy, pominul tu část ujednání, která mluví nikoliv pouze o lécích, nýbrž o lécích vyrobených zadavatelem (tj. Eli Lilly Export).

[18] Městský soud též nevzal v potaz, že v české verzi smlouvy je odměna za marketingové služby stanovena jako konkrétní způsob výpočtu navýšený o DPH, anglická verze smlouvy zvýšení o DPH neobsahuje. Žalobkyně přitom tvrdila, že anglická verze Smlouvy odráží skutečnou vůli smluvních stran. Sjednanou cenu nelze jednostranně zvyšovat o DPH, a to ani v případě, že obě strany jsou plátci DPH. Závěr městského soudu, že nebylo sporu o určení úplaty za marketingové služby, není správný.

[19] Závěr městského soudu, že otázka různých jazykových verzí smlouvy je podružná, je dle stěžovatele zkratkovitý. Předmět smlouvy je nesplnitelný a předložené varianty smlouvy nejsou identické, anglická verze smlouvy byla předložena účelově. Anglická verze byla předložena až po 11 měsících od předložení české verze, přičemž anglická verze se liší právě v bodech, které byly kontrolními zjištěními napadány. Není možné akceptovat ani jednu z verzí smlouvy. Městský soud se nezabýval účelovostí jednání žalobkyně ohledně smlouvy.

[20] Pokud by mělo být marketingové plnění samostatným plněním, jak tvrdí žalobkyně, bylo by logické, aby společnost Eli Lilly Slovakia uzavřela smlouvu o poskytování služeb také přímo se švýcarskou společností Eli Lilly Export a nikoli se žalobkyní. Jestliže mezi žalobkyní, která distribuuje výrobky skupiny Eli Lilly na slovenském trhu, a společností Eli Lilly Slovakia došlo k uzavření smlouvy, na základě které mají být marketingové služby provedeny za účelem podpory podnikání žalobkyně a prodeje jejích výrobků, je logický závěr, že marketing je nákladem distributora léčiv značky Eli Lilly, propaguje zboží, které je ve vlastnictví distributora a s hlavním plněním v podobě distribuce tvoří neoddělitelný celek.

[21] Dále stěžovatel namítal, že se městský soud nezabýval zjištěními plynoucími ze zprávy o převodních cenách, podle nichž měla žalobkyně právo ovlivnit rozsah marketingové činnosti. Společnost Eli Lilly Export neurčuje, jakým způsobem a v jakém rozsahu budou marketingové aktivity vyvíjeny. Marketingovou strategii vytváří žalobkyně. Stěžovatel zdůraznil, že žalobkyně realizuje marketing na své vlastní zboží, které přímo dodává svým českým a slovenským odběratelům. Pro společnost Eli Lilly Export byl marketing až sekundárním přínosem. Společnost Eli Lilly Export pouze nese náklady na marketingovou činnost. Městský soud ani Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 se nezabývaly otázkou vlastnictví léčiv, resp. ji posoudily v rozporu s obsahem spisu.

[22] Městský soud i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 též pominuly, že léčiva, která jsou prodávána na území České a Slovenské republiky, jsou přímo přepravována od výrobců k distributorům, nikoli přes evropské velkoobchodní centrum Eli Lilly Export.

[23] Městský soud dle stěžovatele dezinterpretoval zjištění plynoucí z příbalových letáků. Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání příbalové letáky použil pro demonstraci toho, kdo konkrétně je uveden na příbalových letácích jako výrobce léčiv a zda došlo k naplnění čl. 2.2 bodu b) a c) smlouvy.

[24] Městský soud dle stěžovatele kladl přílišný akcent na označení smluvních stran ve smlouvě a z toho vyvodil, kdo je příjemcem služby. Soud neposoudil veškeré rozhodné skutečnosti v souhrnu a dospěl k nesprávným závěrům o tom, kdo je příjemcem služby.

[25] Dle stěžovatele je nesprávný závěr soudu, že prospěch z marketingových služeb má Eli Lilly Export. Nesprávný je též závěr soudu, že daňové orgány zaměnily příjemce služby a příjemce marketingové informace.

[26] Závěry soudu jsou dle stěžovatele zjednodušující a popírají možnost existence kategorie „úplata třetí strany“, s níž počítá § 36 odst. 1 zákona o DPH. Městský soud pominul, že obě plnění mají pouze jediný cíl, a to prodej léčiv zákazníkům v ČR, resp. na Slovensku.

[27] Dle stěžovatele je nutné posoudit, zda platby přijaté od Eli Lilly Export představují v plném rozsahu úhradu za službu, která byla této osobě skutečně poskytnuta. Stěžovatel zdůraznil, že konstrukce ceny marketingových služeb se neodvíjí výhradně od nákladů na marketing, nýbrž rovněž od nákladů na distribuci zboží; tímto způsobem je založena vazba plnění spočívajícího v marketingových službách na hlavním plnění představovaným distribucí léčivých přípravků žalobkyní na území ČR. Náklady žalobkyně jako celek jsou podkladem pro tvorbu ceny za marketingové služby. Marketingové služby fakturované žalobkyní nepředstavují samostatné plnění zdanitelné ve Švýcarsku, nýbrž podléhají české DPH, neboť je zde úplata třetí strany k ceně léčiv, které jsou žalobkyní v ČR prodávány za regulovanou cenu.

[28] Dále stěžovatel namítal, že zjištění z daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob potvrzují správnost závěrů daňových orgánů. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob uvedla, že na její činnosti spočívající v distribuci léčiv na území ČR a marketingových službách podporujících tento prodej nelze nahlížet segregovaně jako na dvě nezávislé činnosti, žalobkyně sama deklarovala, že marketingovou službu je třeba považovat za nedílnou součást distribuce léčiv. Dle stěžovatele nelze skutkový stav z hlediska různých daní hodnotit odlišně. Tvrzení žalobkyně v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, že žalobkyně pro účely daně z příjmů účetně nerozdělovala náklady vynaložené na distribuci léčiv a na marketing a stěžejní zjištění, že cena za marketingové služby je stanovena tak, že se neodvíjí výhradně od nákladů na marketing, nýbrž rovněž od nákladů na distribuci zboží, potvrzují správnost postupu daňových orgánů.

[29] Soud příliš zevšeobecnil závěry judikatury Soudního dvora EU. Pokud by platila premisa, že základ daně nesmí přesáhnout celkové protiplnění obdržené od konečného zákazníka, nemohla by existovat kategorie úplaty třetí strany. S konceptem úplaty třetí strany počítá i judikatura Soudního dvora EU. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 03. 2021 ve věci C-802/19 *Firma Z*, z něhož plyne, že základ daně může být vyšší nežli protiplnění, které platí konečný spotřebitel. Podle rozsudku ze dne 24. 10. 1996 ve věci C-317/94 *Elida Gibbs Ltd* základem daně při poskytnutí plnění se jako protiplnění rozumí souhrn částek, které byly nebo měly být poskytovateli plnění uhrazeny kupujícím.

[30] Městský soud nesprávně vykládá kritérium průměrného zákazníka, neboť lpí na vědomosti průměrného zákazníka. Stěžejní je však skutečnost, jak průměrný zákazník vnímá poskytnuté plnění. Dle stěžovatele si lze jen stěží představit situace, za kterých by průměrný zákazník byl schopen vnímat distribuci jakéhokoli zboží a marketing jako dvě různá plnění, aniž by o tom byl výslovně zpraven. Soud ostatně připustil, že fakticky jsou náklady za marketing zahrnuty v ceně výrobku, a v konečném důsledku je tedy většinou hradí zákazník. Průměrný zákazník o takovém plnění nemusí vědět. Kategorie úplaty od třetích osob je spjata s jednotným plněním.

[31] Regulace ceny zapříčiňuje, že žalobkyně po odběrateli nemůže požadovat úplatu obsahující veškeré možné složky, přesto bylo v rámci skupiny Eli Lilly rozhodnuto, že je pro skupinu ekonomicky výhodné na český trh vstoupit, přičemž důsledky regulace měly být napraveny tím, že náklady na marketingové činnosti související s distribucí léčiv budou žalobkyni hrazeny společností Eli Lilly Export. Stěžovatel namítal, že je potřeba zabránit takovým synergiím, které dosahují ekonomické úspory umělým uzpůsobením toku ekonomických hodnot mezi spojenými osobami, jenž pro daňový subjekt nemá jiný důvod než ovlivnit základ daně. Podle stěžovatele je to právě případ žalobkyně. Žalobkyně účelově uzavřela smlouvu. Regulace přitom byla žalobkyni známá a její důsledky pro ni byly předvídatelné.

[32] Dále stěžovatel namítal, že separátní fakturací marketingových služeb nepodléhajících DPH došlo k porušení principu neutrality DPH. Žalobkyně porušila neutralitu DPH, neboť účtovala marketingové služby podporující prodej zboží samostatně jinému členu koncernu Eli Lilly do Švýcarska a z těchto služeb neodvedla DPH, avšak současně uplatnila na vstupu plný nárok na odpočet daně z přijatých plnění souvisejících jak s distribucí léčiv, tak s marketingem. Nejvíce je porušení neutrality DPH patrno v případě léčivých přípravků žalobkyně, které dodávala za cenu nižší, než je maximální cena stanovená Státním ústavem kontroly léčiv. V tomto případě žalobkyně pořizovala léčivé přípravky od švýcarského dodavatele Eli Lilly Export za maximální ceny omezené českými předpisy a z této maximální ceny si rovněž uplatnila nároky na odpočet daně, avšak na výstupu tyto léčivé prostředky distribuovala svým odběratelům na území ČR za ceny nižší a pouze z těchto nižších cen odvedla DPH.

[33] Dle stěžovatele je potřebné ke každému obchodnímu modelu přistupovat individuálně. V každém konkrétním případě je potřebné posuzovat, zda platby přijaté od třetích stran představují v plném rozsahu úhradu za službu, která byla této osobě skutečně poskytnuta. Způsob tvorby ceny za poskytnuté marketingové služby však soud nevzal v potaz, což může v praxi vyvolat domnění, že dané závěry správních soudů lze bez dalšího plošně vztáhnout na jakékoliv platby ze skupiny, které narovnávají ziskovost českých společností. Tomuto je dle stěžovatele potřeba předejít.

[34] Žalobkyně neprokázala, že marketing byl realizován jako samostatné plnění pro společnost Eli Lilly Export. Stěžovatel shrnul, že distribuce a marketing jsou v posuzovaném případě natolik provázané, že je třeba je považovat za jedno plnění a uplatňovat na ně stejnou sazbu DPH. Žalobkyně poskytované plnění uměle rozdělila na dvě složky, na které uplatnila odlišný daňový režim. Stěžovatel uzavřel, že byl správný jeho závěr, že žalobkyně byla povinna úplatu od společnosti Eli Lilly Export zahrnout do základu daně pro výpočet DPH, 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.

[35] Stěžovatel namítl, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 54/2020-73 nelze vycházet. Stěžovatel navrhl, aby věc byla postoupena rozšířenému senátu.

[36] **Žalobkyně** ve vyjádření uvedla, že skutečnou vůli odráží anglický text smlouvy, českou verzi strany smlouvy považovaly pouze za překlad. Spekulace ohledně účelovosti časového odstupu mezi předložením českého a anglického znění jsou liché. Stěžovatel v rozhodnutí týkajícím se daně z příjmů právnických osob za rok 2011 uznal platnost anglického znění. V posuzovaném případě však stěžovatel uvádí, že anglické znění je účelové, resp. že nelze akceptovat ani jednu verzi smlouvy.

[37] K námitce stěžovatele, že v rámci marketingové činnosti nejsou poskytovány vzorky léčiv vyrobené objednatelem marketingové činnosti, na podstatě realizované marketingové činnosti nic nemění. Je třeba zohlednit, že se jedná o smluvní ujednání mezi společnostmi, které jsou součástí koncernu, nikoli mezi dvěma nezávislými smluvními stranami. Nebylo sporu o tom, jaká léčiva jakého výrobce budou distribuována jako vzorky v rámci marketingové činnosti. Nepřesná textace týkající se toho, který konkrétní výrobní závod v rámci koncernu Eli Lilly je výrobcem léčiv, která mají být distribuována v rámci realizované marketingové činnosti, pakliže tato léčiva má k dispozici žalobkyně, nemůže být argumentem, proč by úplata přijatá za realizovanou marketingovou činnost měla být z pohledu systému DPH klasifikována jako vedlejší plnění k distribuci léčiv. Totéž platí ohledně skutečnosti, zda cena obsahuje, či neobsahuje DPH. Občanskoprávní náhled na situace, kdy mezi stranami vznikne spor ohledně oprávněnosti dodatečně vzneseného požadavku na úhradu DPH, je irelevantní. Nadto české znění smlouvy nevyjadřuje skutečnou vůli smluvních stran. Nepřesnosti nemají za následek nerealizovatelnost plnění a nemohou mít ani dopad do režimu DPH.

[38] K námitce týkající se kalkulace ceny žalobkyně poukázala na skutečnost, že v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 Nejvyšší správní soud posuzoval situaci vycházející ze stejného smluvního základu. Dále žalobkyně zdůraznila, že soud označil za absurdní závěry daňových orgánů, že zákazníci žalobkyně jsou příjemci marketingových služeb. Stěžovatel však ani v kasační stížnosti neuvedl, koho považuje za příjemce marketingové služby.

[39] Žalobkyně dále připomněla, že podle judikatury Soudního dvora EU základ DPH nesmí přesáhnout celkové protiplnění od konečného zákazníka a je významné, jak jednotnost plnění vnímá průměrný zákazník. Distribuce léčiv a poskytování marketingových služeb představují rozdílná plnění, do základu DPH tak může vstupovat pouze distribuce léčiv. Námitka stěžovatele týkající se kalkulace ceny je v tomto ohledu lichá. Není jasné, jak může kalkulace ceny ve smlouvě ovlivnit vnímání průměrného zákazníka, zákazníci neměli k dispozici znění smlouvy. Z pohledu zákazníků byla žalobkyně dodavatelem léčiv, který dále prováděl marketing vůči různým vrstvám relevantního trhu. Zákazníci žalobkyně, odborná veřejnost a koncoví spotřebitelé mohli být v různém rozsahu pouhými adresáty marketingových informací. Žalobkyně nesouhlasila se stěžovatelovou argumentací týkající se provázanosti plnění. Není jasné, jak může mít cenotvorná provázanost za následek, že úplata přijatá od zahraničního subjektu má charakter úplaty, která je placena jménem konečných odběratelů, kteří si toho ani nejsou vědomi.

[40] Žalobkyně dále zdůraznila, že je součástí nadnárodní skupiny, přičemž celá skupina má společný cíl v maximalizaci obratů a zisků. Z propagační činnosti neprofituje pouze jeden článek řetězce. Otázka alokace marketingových nákladů v rámci skupiny je otázkou daně z příjmů, přičemž správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob aprobací správnosti nastavení převodních cen potvrdil, že náklady na reklamní činnost měly být uhrazeny a neseny právě společností Eli Lilly Export ve skupině. Beneficientem marketingové služby tedy byla společnost Eli Lilly Export, která si službu objednala a zaplatila za ni úplatu.

[41] Žalobkyně dále nesouhlasila s tvrzením stěžovatele, že poskytuje marketingovou službu dle svého uvážení. V rámci realizace marketingových a distribučních činností má určitou možnost volby, tato možnost volby je však limitovaná, způsob výkonu marketingové činnosti, rozsah a nákladovost jsou zásadním způsobem ovlivňovány objednatelem.

[42] Ke stěžovatelově námitce nedostatečného posouzení souvislostí a zjištění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob žalobkyně zdůraznila, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 určil, že rozhodující pro posouzení DPH režimu marketingových služeb je otázka, zda marketingové služby tvoří s distribucí jednotné plnění. Podstatné přitom je, jak plnění vnímá průměrný zákazník. Průměrný zákazník marketing neobjednává, je maximálně příjemcem marketingové informace.

[43] Právní posouzení skutkového stavu z pohledu zákona o DPH a zákona o daních z příjmů může být odlišné. V rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob nebylo zjištěno, že mezi žalobkyní a společností Eli Lilly Export neprobíhalo plnění, resp. že příjemcem služeb je jiný subjekt (tuzemský zákazník). Žalobkyně dále zdůraznila, že v rámci skupiny spojených osob plní specifickou roli pro skupinu. V rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob žalobkyně prokázala, že v celkovém ekonomickém efektu je pro ni spojení distribuce léčiv a marketingové činnosti, resp. s ním spojený způsob odměňování, natolik výhodné, že obdobné uspořádání vztahů by zvolily i vzájemně nespojené osoby. Z výsledků daňové kontroly daně z příjmů právnických osob tedy nevyplynula opora pro závěr, že žalobkyně poskytuje marketingové služby jiné osobě než společnosti Eli Lilly Export; závěry daňové kontroly naopak potvrzují závěr, že marketingové služby jsou službou s místem plnění ve Švýcarsku.

[44] Žalobkyně rovněž uvedla, že závěry judikatury Soudního dvora jsou plně aplikovatelné i v jejím případě. Základním principem DPH je zdanění konečného spotřebitele. Soudní dvůr s ohledem na tento princip dovodil, že zdanitelná částka sloužící jako základ pro výběr DPH nemůže přesáhnout úplatu fakticky zaplacenou konečným spotřebitelem. Institut úplaty od třetí osoby může nalézt uplatnění tam, kde strany transakce vnímají odměnu za konkrétní dodání zboží nebo služeb jako součet toho, co platí zákazník a co k tomu poskytuje třetí osoba, kde zároveň tato platba od třetí osoby je ztotožněna s danou dodávkou. Pokud však cenová regulace léčiv stanoví maximální cenu za dodání určitého léčiva koncovému spotřebiteli i na jednotlivých stupních distribučního řetězce, koncový zákazník nevnímá jako cenu za jím nakoupená léčiva částku vyšší, než sám zaplatil, resp. cenu vyšší, než umožňuje zákon. Nepřípadný je poukaz stěžovatele na rozsudek Soudního dvora ve věci *Firma Z*, v dané situaci neexistoval základ daně, proti kterému by bylo možné aplikovat snížení.

[45] K námitce týkající se interpretace kritéria průměrného zákazníka soudem žalobkyně uvedla, že marketingové aktivity žalobkyně směřují v intencích zákona o regulaci reklamy primárně vůči odborné lékařské veřejnosti. Ta však nevstupuje do obchodní interakce s žalobkyní, odběratelem žalobkyně je jiný distributor na českém trhu.

[46] Žalobkyně nesouhlasila s námitkou stěžovatele, že úplata, kterou žalobkyně obdržela od společnosti Eli Lilly Export, nepředstavuje úplatu za marketingové služby, a měla tak vstupovat do základu daně za tuzemské dodání zboží. K tomu žalobkyně uvedla, že s ohledem na skutečnost, že daňové orgány doměřují DPH v obchodní transakci uskutečněné mezi dvěma plátci daně, kteří uskutečňují tyto transakce v rámci své ekonomické činnosti, musí jim být v souladu s principem neutrality DPH umožněn nárok na odpočet daně. Pokud by dle závěru stěžovatele měl být základ daně podle § 36 odst. 1 zákona o DPH navýšen, vznikla by žalobkyni povinnost opravit základ daně podle § 42 odst. 1 zákona o DPH. Odběrateli žalobkyně jsou pouze osoby povinné k dani, a žalobkyně proto byla povinna při dodání léčiv vystavit daňový doklad. Měla by tedy i povinnost vystavit opravný daňový doklad podle § 42 odst. 2 zákona o DPH. Opravný daňový doklad

by byl adresován tuzemským odběratelům žalobkyně. Cena za dodání léčiva se však z „obchodněprávního“ pohledu nezměnila a odběratel by nebyl povinen cokoliv dalšího žalobkyni uhradit; úpravám ceny rovněž brání zmíněná cenová regulace. Žalobkyně by nebyla oprávněna po svém odběrateli úhradu částky uvedené na opravném daňovém dokladu (tj. základ daně i DPH) požadovat, žalobkyně by však byla povinna DPH uvedenou na opravném daňovém dokladu odvést. Po obdržení opravného daňového dokladu vystaveného žalobkyní by měli mít tuzemští odběratelé možnost zvýšenou daň na vstupu uvedenou na opravném daňovém dokladu nárokovat, nicméně odběratel by nárokoval od státu větší částku daně na vstupu, než by odpovídalo dani z jím zaplacené ceny. Princip neutrality DPH by v tomto případě byl zaručen pouze tehdy, pokud by se odběratelé rozhodli dobrovolně jimi nárokovanou DPH žalobkyni vrátit (neboť žalobkyně tuto DPH na základě vystavení opravného daňového dokladu odvedla do státního rozpočtu).

[47] Žalobkyně odmítla tvrzení stěžovatele, že její obchodní model je účelový s cílem obcházet úpravu DPH. Je třeba zohlednit specifika distribuce léčiv v ČR. Obchodní model žalobkyně odpovídal běžnému nastavení tuzemských distributorů farmaceutických produktů a byl zejména výsledkem koexistence zejména tří regulací: cenová regulace léčivých přípravků, převodní ceny pro účely daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Spletité regulace a počtu „hráčů“ na relevantním trhu s léčivy si povšiml i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73.

[48] V **replice stěžovatel** zdůraznil, že v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob pouze konstatoval, že anglické znění smlouvy koresponduje s účetní evidencí žalobkyně. Anglická verze smlouvy nebyla v rámci odvolacího řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob přezkoumávána v celém rozsahu, nýbrž jen v návaznosti na žalobkyní zvolený způsob vyúčtování. Neoznačil částku přijímanou od společnosti Eli Lilly Export za ziskové narovnání, žalobkyni seznámil s důvody, proč považuje úhradu od společnosti Eli Lilly Export za část úplaty od třetí osoby. Jedná se o úplatu třetí strany k ceně léčiv, která jsou v ČR prodávána žalobkyní za regulované ceny.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[49] 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.).

[50] Kasační stížnost **není** důvodná.

[51] Jak vyplynulo z rekapitulační části, Nejvyšší správní soud se již zabýval sporem týchž účastníků ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až prosinec 2011 v rozsudku ze dne 23. 11. 2021, č. j. 3 Afs 54/2020-73, z nějž v nyní posuzované věci vycházel městský soud. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden 2014 až září 2016 se týmiž otázkami zabýval Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 8. 12. 2022, č. j. 7 Afs 279/2021-59. Byť se v uvedených rozsudcích Nejvyšší správní soud sporem zabýval na základě kasačních stížností žalobkyně, je tam vyslovenými právními názory Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci vázán a nemůže se od nich odchýlit bez předložení věci rozšířenému senátu. Toho si je ostatně stěžovatel vědom a tento postup navrhuje.

[52] Podle § 17 s. ř. s., *dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení svůj odlišný*

právní názor zdůvodní. Nejvyšší správní soud však dostatečně závažné a přesvědčivé důvody pro odchýlení se od právních závěrů vyslovených ve výše uvedených rozsudích neshledal. Při tom zohlednil nejen argumentaci účastníků řízení, ale mimo jiné též skutečnost, že se ve všech případech jedná o obdobné skutkové okolnosti vztahující se ke stejným účastníkům, toliko pro jiná zdaňovací období. Proto v dalším odůvodnění tohoto rozhodnutí z dříve vyslovených právních závěrů vycházel.

[53] Základem sporu je otázka, zda distribuce léčiv a marketingové služby poskytované žalobkyní tvoří jednotné plnění pro účely DPH, či nikoli. Stěžovatel zastává stanovisko, že jde o plnění jednotné, v němž distribuce léčiv je plněním hlavním a poskytování marketingových služeb plněním vedlejším, které s plněním hlavním úzce souvisí; tedy úplata, kterou žalobkyně obdržela od společnosti Eli Lilly Export S. A., nepředstavuje úplatu za marketingové služby, a měla proto vstoupit do základu daně za tuzemské dodání zboží. Žalobkyně a městský soud jsou toho názoru, že distribuce léčiv a marketingové služby jsou dvěma samostatnými plněními a úplata společnosti Eli Lilly Export neměla být zahrnuta do základu daně za tuzemské dodání zboží.

[54] V rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 Nejvyšší správní soud především vysvětlil, že je třeba odlišovat příjemce marketingové služby (jímž bude ten, kdo si službu objednal a kdo z ní má prospěch) a příjemce marketingové informace (jímž bude ten, na něhož má obsah marketingové služby působit). Rovněž nelze směšovat ekonomické jádro obchodování s vlastní povahou (a právním charakterem) plnění. „*Je notorietou, 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 nereflektují komplexitu obchodování na přísně regulovaném trhu s léčivy, jehož se účastní různí 'hráči', kteří také v různé míře mohou být ovlivněni a/nebo mohou využívat marketingové informace. (...) Za této situace je tedy nepřípustným zjednodušením tvrdit, že příjemcem marketingové služby je posledně uvedený 'článek řetězce' (tj. pacient), jenž 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.*“ Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že „*příjemcem marketingové služby poskytované stěžovatelkou podle relevantní smlouvy nemohou být z výše uvedených důvodů ani konečníi, 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 léčivy v České republice.*“

[55] Citované závěry jsou zásadní pro řešení základu sporu, tj. zda poskytování marketingové služby a distribuce (prodej) léčiv představují jednotné plnění, či nikoli. Soudní dvůr EU ve své judikatuře (viz zejména rozsudek ve věci C-41/04 *Levob Verzekeringen a OV Bank*) zdůraznil, že za normálních okolností je třeba chápat každou transakci odděleně a samostatně. Uměle rozdělena nesmí být taková transakce, která zahrnuje jednotnou

dodávku. Významné přitom dle Soudního dvora EU je, jakým způsobem vnímá poskytnuté plnění „*průměrný zákazník*“.

[56] V posuzovaném případě však byla plnění poskytována různým osobám. Prodej léků byl poskytován zákazníkům (odběratelům), marketingové služby byly poskytovány společnosti Eli Lilly Export. Tyto různé osoby poskytovaly žalobkyni úplatu. Nejvyšší správní soud se v nyní posuzované věci shoduje se závěrem vysloveným v rozsudcích č. j. 3 Afs 54/2020-73 a č. j. 7 Afs 279/2021-59, že průměrný zákazník nemůže tato plnění vnímat jako plnění jedno, neboť souvislost marketingových služeb s prodejem léčiv je jen zprostředkovaná. Je velmi obtížně představitelné, že by průměrní zákazníci mohli vnímat úplatu za marketingové služby od společnosti Eli Lilly Export jako součást protiplnění (ceny), které je poskytováno za jim dodaná léčiva. Léčiva mohou kupovat i zákazníci, k nimž se marketingová informace nedostala, a naopak zákazníci, kteří takovou informaci obdrželi, léčiva nemusí nakoupit. Spojitost mezi marketingem, poskytnutými marketingovými informacemi a prodejem léčiv je velmi volná, případně ani neexistuje.

[57] Pro posuzovaný případ jsou dále významné závěry, k nimž dospěl Soudní dvůr EU při výkladu nynějšího čl. 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, v rozsudcích ve věci *Elida Gibbs Ltd* a ze dne 20. 12. 2017 ve věci C-462/16, *Boehring Ingelheim Pharma*. Soudní dvůr zdůraznil, že základním principem DPH je výlučně zdanit konečného spotřebitele. Úplatou konečného spotřebitele se přitom rozumí „subjektivní“ hodnota, nikoliv hodnota odhadnutá podle objektivního kritéria. 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. Distribuce léčiv a poskytování marketingových služeb stěžovatelkou představuje rozdílná plnění a nikoli plnění jednotné. Do základu DPH tak může vstupovat pouze první uvedené plnění.

[58] Stěžovatel sice v kasační stížnosti nesouhlasí se závěry vyjádřenými v napadeném rozsudku městského soudu a rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 54/2020-73, z nějž městský soud vycházel, a namítá povrchní posouzení rozhodných okolností, nijak relevantně však nezpochybňuje argumentaci, že sporná plnění byla poskytována dvěma různým subjektům, přičemž průměrný zákazník nemůže tato plnění vnímat jako jedno souborné plnění.

[59] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s námitkou, že městský soud kritérium průměrného zákazníka nesprávně vyložil, neboť akcentoval vědomostní složku. Povědomí o možné existenci určité skutečnosti je nepochybně jedním z kritérií, které ovlivňují, jak může průměrný zákazník sporné plnění vnímat.

[60] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 279/2021-59, závěr, že pro účely DPH sporná plnění byla plněními poskytovanými různým subjektům, nijak nenabourává stěžovatelem připomínané tvrzení žalobkyně při kontrole daně z příjmů, že pro účely posuzování nastavení správnosti převodních cen mezi žalobkyní a společností Eli Lilly Export z hlediska § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., 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 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. vykovávajícími 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.

[61] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou, že závěry městského soudu v napadeném rozsudku městského soudu a v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 54/2020-73 popírají možnost úplaty poskytnuté třetí stranou. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 nijak nepopřel, že do celkové hodnoty protiplnění od konečného zákazníka pro účely stanovení základu daně obecně mohou též vstupovat úhrady od třetích osob. V kontextu posuzované věci však nelze v případě distribuce léků za součást hodnoty protiplnění považovat úplatu za marketingové služby, neboť tyto služby nebyly poskytnuty zákazníkům, kteří byli pouze příjemci marketingové informace. Protiplnění za tyto služby nebylo vynaloženo jménem zákazníků či v jejich prospěch.

[62] Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Firma Z*. Závěry vyslovené v tomto rozsudku se však týkají 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. V posuzované věci však žalobkyně nedodává svým zákazníkům současně s léky žádné další plnění. Jediným plněním, které zákazník (odběratel) od žalobkyně obdržel, bylo léčivo. Pokud by byl akceptován závěr stěžovatele, daňová správa by získala z titulu DPH částku vyšší, než jaká byla zaplacena za plnění, které zákazník od žalobkyně obdržel.

[63] Stěžovatel dále namítal, že ze způsobu stanovení ceny za marketingové služby vyplývá „*nezpochybnitelná vazba*“ mezi marketingovými službami a prodejem léčiv. Stěžovatel 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 žalobkyně prodává za regulované ceny. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Obecně platí, že sjednání ceny či způsobu jejího výpočtu je záležitostí smluvních stran. Stěžovatel ani neobjasnil logiku, proč by 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. V posuzované věci však nevyplynulo, 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. Žalobkyně 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 (zde Eli Lilly Export) k ceně léků, které žalobkyně 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 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.

[64] Závěr, že distribuci léků a marketingové služby je v posuzovaném případě optikou průměrného zákazníka třeba posuzovat jako oddělená plnění, nenarušuje námitka stěžovatele, že zboží, jehož se marketing týkal, bylo ve vlastnictví žalobkyně, nikoli ve vlastnictví objednatele marketingových služeb, společnosti Eli Lilly Export, ani námitka, že společnost Eli Lilly Export nebyla výrobcem propagovaného zboží. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalobkyní, že v posuzovaném případě nebylo sporu o okolnosti, jaké léky, resp. léky kterého výrobce budou propagovány jako vzorky v rámci marketingové činnosti žalobkyně. Již v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73 Nejvyšší správní soud popřel argument, že příjemcem marketingových služeb nemůže být společnost Eli Lilly Export z toho důvodu, že léčiva vyrábí jiná společnost ze skupiny Eli Lilly. Není úkolem orgánů daňové správy posuzovat, která konkrétní společnost ve skupině Eli Lilly může poskytovat úplatu za marketingové služby žalobkyně vztahující se k léčivům vyráběným v rámci skupiny Eli Lilly. Jak rovněž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 54/2020-73, jestliže společnost Eli Lilly Export žalobkyni zboží prodává, má přirozeně zájem na podpoře jeho prodeje v České republice. Na tom nic nemění skutečnost, že přínos pro společnost Eli Lilly Export není bezprostřední, jak namítá stěžovatel.

[65] Vzhledem k odpovědi na ústřední spornou otázku, zda poskytování marketingové služby a distribuce léčiv představují jednotné plnění, či nikoli, není relevantní ani argument stěžovatele, že žalobkyně měla právo ovlivnit rozsah marketingové činnosti.

[66] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou stěžovatele, že městský soud se nedostatečně zabýval odlišnostmi v různých jazykových verzích smlouvy, jež byla titulem pro plnění mezi žalobkyní a společností Eli Lilly Export, které dle stěžovatele měly za následek nesplnitelnost smluveného plnění a nemožnost navýšení smluvní ceny o DPH. Úkolem orgánů daňové správy ani správních soudů není posuzovat „splnitelnost“ smlouvy ani platnost ujednání o ceně. Stejně tak není úkolem daňových orgánů a správních soudů posuzovat racionalitu smluvního uspořádání v rámci skupiny společností. Argumentace stěžovatele, že pokud by bylo marketingové plnění samostatným plněním, bylo by logické, aby společnost Eli Lilly Slovakia uzavřela smlouvu o poskytování služeb také přímo se švýcarskou společností Eli Lilly Export a nikoli se žalobkyní, je spekulativní.

[67] Konečně Nejvyšší správní soud přistoupil k vypořádání námitky porušení principu neutrality. Stěžovatel namítal, že žalobkyně pořizovala léčivé přípravky od švýcarského dodavatele Eli Lilly Export za maximální ceny omezené českými předpisy a z této maximální ceny uplatnila nároky na odpočet daně, zatímco na výstupu tyto léčivé prostředky distribuovala svým odběratelům na území ČR za ceny nižší a pouze z těchto nižších cen odvedla DPH. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 7 Afs 279/2021-59, skutečnost, že nákupní ceny jsou vyšší než ceny prodejní, však bez dalšího k porušení principu neutrality DPH nevede.

[68] K obavám stěžovatele, že by snad měl rozsudek č. j. 3 Afs 54/2020-73 představovat jakýsi návod pro umělé snižování DPH, soud uvádí, že rozsudek č. j. 3 Afs 54/2020-73 a navazující rozsudky ve věci žalobkyně se vztahují k posuzované věci, která je velmi specifická už tím, že se týká úzce vymezeného trhu léčiv s regulovanou cenou. Sám

stěžovatel přitom uvedl, že ke každému obchodnímu modelu je třeba přistupovat individuálně. To v nyní posuzované věci městský soud v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 54/2020-73 správně učinil.

[69] Nejvyšší správní soud uzavírá, že se ztotožnil se závěrem městského soudu. Námitky stěžovatele nebyly způsobilé zvrátit závěr, že plnění v podobě marketingových služeb a plnění v podobě distribuce (prodeje) léčiv byla poskytována různým subjektům, přičemž optikou průměrného zákazníka nejde o jedno nedělitelné plnění.

IV. Závěr a náklady řízení

[70] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[71] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení před soudem. Náklady žalobkyně v řízení o kasační stížnosti tvoří náklady vynaložené na právní zastoupení. V řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce žalobkyně učinil jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za úkon právní služby v řízení o kasační stížnosti náleží odměna 1 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a 1 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu)]. Advokát žalobkyně je registrován jako plátce DPH, jeho odměna a náhrada hotových výdajů se proto zvyšuje o tuto daň. Žalovaný je proto povinen žalobkyni k rukám jejího zástupce uhradit náhradu nákladů ve výši 4 114 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. srpna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph. D.
předseda senátu