



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové, soudkyně JUDr. Petry Kamínkové a soudce Mgr. Vadima Hlavatého ve věci

žalobkyně: **ELI LILLY ČR, s.r.o**
sídlem Pobřežní 394/12, 186 00 Praha 8

zastoupena advokátem Petrem Kinclm
sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2019, č. j. 50438/19/5200-11434-701858

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět sporu

1. Specializovaný finanční úřad (dále také „finanční úřad“) vydal dne 25. 10. 2018 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, a to za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, č. j. 170157/18/4200-12776-203936, kterým žalobkyni doměřil podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu tuto daň ve výši 2 661 710 Kč, čímž žalobkyni podle § 251

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z uvedené částky, tedy 532 342 Kč, a dále za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, č. j. 170172/18/4200-12776-203936, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 2 618 010 Kč, čímž žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále ve výši 523 602 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“).

2. Finanční úřad odmítl daňovou uznatelnost nákladů ve výši 4 038 373 Kč (prosinec 2012), 9 969 897,08 Kč (z roku 2013), 5 258 590 Kč (prosinec 2013) a 8 500 976,15 Kč (z roku 2014), zahrnujících např. stravování zaměstnanců nad limit, náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále.
3. Proti dodatečným platebním výměrům žalobkyně podala odvolání, která žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

Žaloba

Nepřezkoumatelnost

4. Žalobkyně uvádí, že napadené rozhodnutí se pohybuje za hranici přezkoumatelnosti pro vady odůvodnění spočívající zejména v nedostatku důvodů a dále pro nesrozumitelnost.
5. Přímá souvislost je dle žalobkyně neurčitý právní pojem, který měl žalovaný vyložit, což neučinil.
6. Žalovaný opřel své rozhodnutí o tři okruhy důvodů. Prvním bylo, že zahrnutí nedaňových nákladů do převodní ceny služeb neznamená doložení přímé souvislosti s příjmy generovanými za poskytnutí těchto služeb ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Druhý důvod spatřuje v tom, že předmětem smlouvy není úhrada nákladů žalobkyně. Třetí důvod stojí na tvrzení, že aplikace § 23 odst. 4 písm. e) ZDP je zcela nepřijatelná.
7. Žádný z těchto důvodů však neosvětluje, co žalovaný rozumí pojmem přímá souvislost, tedy co je obsahem tohoto pojmu. V odůvodnění absentuje přezkoumatelné vypořádání stěžejní argumentace žalobkyně, že u neuznatelných nákladů tvořících cenu fakturovaných služeb lze dovodit konkrétní přímo související výnos. S dílčími tvrzeními žalovaného žalobkyně nesouhlasí. Odůvodnění neaplikace § 23 odst. 4 písm. e) ZDP je dle žalobkyně zcela nedostatečné.

Aplikace § 24/2/zc a 23/4/e zákona o daních z příjmů

8. Žalobkyně uvádí, že v předmětné věci je mezi účastníky řízení sporná v podstatě jediná otázka, a sice zda existovala přímá souvislost mezi jí vynaloženými náklady, které měly charakter nákladů na reprezentaci, darů atd., a příjmy za služby, které poskytovala dle Smlouvy o poskytování služeb ze dne 1. 10. 2010 uzavřené se společností Eli Lilly Export S.A. (dále též „Smlouva“). Tato otázka má vliv na možnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.
9. Žalobkyně podniká v oblasti distribuce léčiv. Léčiva, která dále prodává v ČR a na Slovensku, nakupuje výhradně od společnosti Eli Lilly Export S.A., která se v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP považuje za osobu spojenou se žalobkyní, protože se jedná o mateřskou společnost mateřské společnosti žalobkyně (Eli Lilly Export S.A. je „babičkou“ žalobkyně, soud však bude nadále používat pojem mateřská společnost, neboť v nyní projednávané věci není tento rozdíl významný). Cenotvorba žalobkyně v oblasti distribuce léčiv je významně ovlivněna cenovou regulací, vyplývající primárně ze zákona č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

10. Žalobkyně dále vykonává marketingové aktivity a podporu prodeje pro produkty skupiny Eli Lilly distribuované na českém trhu a na Slovensku, a to na základě Smlouvy se společností Eli Lilly Export S.A.. Způsob výpočtu odměny za poskytované služby je upraven v čl. 3.1 Smlouvy tak, že výše odměny je tvořena součtem přímých a nepřímých provozních nákladů žalobkyně navýšených o 5 %.
11. Žalobkyně uvádí, že není sporné, že mezi dotčenými náklady a výnosy existovala „určitá vazba“ daná mechanismem stanovení ceny za služby poskytované podle Smlouvy.
12. Žalobkyně má za to, že v případě nákladů tvořících základ odměny dle Smlouvy splnila všechny podmínky pro jejich uplatnění jako daňově účinných ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.
13. Žalobkyně cituje stanovisko Ministerstva financí č. j. 541/42 757/2004 ze dne 8. 3. 2004 (dále jen „Stanovisko MF“), v němž se k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uvádí: *„[p]řípad, kdy Vaše společnost jako poskytovatel služby má prokazatelně příjemcem služby hrazeny veškeré vynaložené náklady (zahrnuté v kalkulaci celkové ceny služby), včetně ziskové přírážky, je transparentním příkladem pro aplikaci výše citovaného ustanovení zákona.“*
14. Žalobkyně se vymezuje proti závěru žalovaného, že odpověď na konkrétní dotaz jiné společnosti v jiné věci nemůže založit legitimní očekávání žalobkyně v jiné věci.
15. Žalobkyně má za to, že v této otázce existovala ustálená správní praxe, a že žalovaný rozhodl v rozporu s touto praxí. Tím porušil její legitimní očekávání.
16. Žalobkyně dále argumentuje, že znění § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP před novelizací účinnou k 1. 1. 2015 umožňovalo širší výklad než jeho znění po novelizaci.
17. Žalobkyně odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu, podle nichž lze uplatnit odpis pojištěné pohledávky jako daňově uznatelný náklad.
18. V rozsudku ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50 („Raiffeisenbank“), Nejvyšší správní soud odmítl výklad žalovaného, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je třeba vykládat úzce na případy tzv. přefakturace. Dále zde specifikoval podmínky uplatnění tohoto ustanovení. Žalobkyně má za to, že tyto podmínky splňuje, a to na základě smluvního ujednání, že za každou 1 Kč vynaloženého nákladu (včetně nedaňového) získá 1,05 Kč výnosu.
19. Žalobkyně dále upozorňuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2018 č. j. 65 Af 37/2015-39, který žalobu ve skutkově obdobné situaci zamítl. S tímto rozsudkem se žalobkyně neztotožňuje. Konkrétně nesouhlasí se závěrem, že *„[s]amotné zahrnutí položky do ceny daňovou uznatelnost nákladu nezaručuje. Pokud by tomu tak bylo, nehovořil by zajisté § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP o nákladech „přímo souvisejících“, nýbrž by plně postačovala pouhé přefakturace, k níž by žádná souvislost nebyla potřebná. Potřebná a určující by byla toliko vůle, či závazek odběratele tyto náklady uhradit.“*
20. Takový závěr je podle žalobkyně v rozporu se správní praxí žalovaného. Proti rozsudku nebyla podána kasační stížnost a žalobkyni není znám žádný jiný případ, kdy by NSS posuzoval skutkově obdobnou věc (tj. existenci přímé souvislosti mezi náklady a příjmy ze smlouvy se spojenou osobou, která stanoví cenu podle výše všech vynaložených provozních nákladů navýšených o určitou marži).
21. Žalobkyně odmítá tvrzení žalovaného, že v dané věci neunesla důkazní břemeno. Má za to, že zcela jasně a určitě uvedla, proč výnosy za služby dosažené v měsíci následujícím po

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

vynaložení konkrétních nákladů, které se odvíjejí pouze a jedině od vynaložení těchto nákladů, lze považovat za výnosy přímo související.

22. Žalobkyně nesouhlasí, že by nedoložila skutečnost, že bez vynaložených nákladů by uvedeného výnosu nedosáhla.
23. Žalobkyně spatřuje přímou souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v tom, že každá jednotlivě vynaložená částka na straně nákladů (včetně nedaňových) jí generuje identický výnos. Zjednodušeně řečeno, každá vynaložená 1 Kč na straně (nedaňových) nákladů v souvislosti s poskytováním služeb znamená automaticky realizaci výnosu ve výši 1,05 Kč z této služby; naopak, bez vynaložení konkrétního (nedaňového) nákladu jí žádný výnos nevznikne, neboť Smlouva jiný způsob stanovení ceny nezná a neupravuje.
24. Podle názoru žalobkyně si lze jen stěží představit „přímější“ vazbu mezi nákladem a výnosem, když bez existence příslušného nákladu související příslušný výnos objektivně vzniknout nemůže.
25. Žalobkyně uvádí, že zcela konkrétně identifikovala související výnos. Žalovanému bylo známo na základě přezkoumávání konkrétních faktur (které nikterak nezpochybňoval), které konkrétní náklady žalobkyně (včetně těch primárně daňově neuznatelných dle § 25 ZDP) v daném měsíci tvoří cenu služby a generují tak přímo související výnos. Ke každému konkrétnímu primárně nedaňovému nákladu dle § 25 ZDP ve formě stravování, zaměstnanců nad limit, reprezentace, propagačních předmětů nad limit, daňově neuznatelných darů, nedaňových poplatků a penále, daňově neuznatelných mank a škod apod. tak přiřadila žalobkyně zcela konkrétní výnos na konkrétní fakturu – tímto výnosem je zjednodušeně řečeno ta část fakturované částky, odpovídající výši nákladu, zvýšeného o 5 %.
26. S touto argumentací se však žalovaný dle žalobkyně přezkoumatelným způsobem v napadeném rozhodnutí nevypořádal a jeho argumentace se se situací žalobkyně věcně zcela míjí.
27. Žalobkyně dále uvádí, že se ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že skutečnost, že v návaznosti na předmětné náklady byla stanovena převodní cena, z nich nečiní náklady přímo související s dosahovanými příjmy a zdůrazňuje, že toto ani nikdy netvrdila. Není a nemůže být podstatné, zda určitý způsob cenového ujednání mezi stranami transakce koresponduje či nekoresponduje s některou z metod upravených ve Směrnici o převodních cenách či nikoli.
28. Žalobkyně konečně rekapituluje závěr žalovaného, že ve způsobu stanovení ceny za uskutečněné služby dle Smlouvy nelze spatřovat daňovým subjektem namítanou přímou ani příčinnou souvislost s daňově neuznatelnými náklady: Podle žalovaného je samozřejmé, že i tyto typy nákladů musí být kalkulovány do ceny služeb a musí být zohledněny při vytváření cenové politiky. Stejně tak nezávislé osoby provádějí interní kalkulace, kdy se snaží pokrýt veškeré náklady bez ohledu na jejich daňovou uznatelnost. Pokud by bylo možno akceptovat závěr daňového subjektu, potom by jakékoliv stanovení cen u jakýchkoliv subjektů, které by zaručovalo pokrytí provozních nákladů podniku, znamenalo neomezené uplatnění aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, s čímž v žádném případě nelze z hlediska spravedlivého přístupu ke všem daňovým subjektům souhlasit. Současně by jakékoliv stanovení cen u jakýchkoliv subjektů, které by pokrývalo provozní náklady podniku, znamenalo neomezené uplatnění aplikace ust. § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

29. Žalobkyně tyto argumenty nepovažuje za přesvědčivé. Podle žalobkyně je třeba rozlišovat mezi spojenými a nespojenými subjekty. Žalobkyně obchoduje se spojeným subjektem a má cenu stanovenou jako variabilní, odvíjející se od výše všech vynaložených nákladů. Nemusí se jako jiné subjekty omezovat ve vynakládání nákladů typu reprezentace, propagační předměty nad zákonný limit či daňově neuznatelné dary (tedy většiny nákladů, o něž se v nyní projednávané věci jedná) jako jiné subjekty, které musí na podobné náklady nejprve „vydělat“, tedy mít dostatečné výnosy, které by mohly do rozvíjení vztahů s partnery investovat. Zatímco jiní nemají zaručeno, že naleznou odbyt své produkce, žalobkyně má garantovanou úhradu všech těchto nákladů, a to včetně marže.
30. Je pravdou, že daňově neuznatelné náklady musí do svých cen kalkulovat všichni podnikatelé, avšak jiní nemají zaručeno, že budou tyto ceny zákazníci akceptovat. Žalobkyně to zaručeno má.
31. Žalovaný podle žalobkyně tuto odlišnost nezohledňuje, nechce přistoupit na transformaci primárně nedaňových nákladů žalobkyně na daňové, a tím se vůči žalobkyni dopouští nerovného přístupu. Situace žalobkyně je odlišná, a proto požaduje odlišné zacházení.
32. Žalobkyně namítá, že smysl a účel § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP není seznatelný.
33. Žalobkyně připomíná též princip *in dubio pro libertate*, kterého se dovolává.

Vyjádření žalovaného

34. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.
35. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, neboť je náležitě odůvodněno, je srozumitelné a logické. Není pravdou, že by žalovaný nekonkretizoval pojem přímá souvislost, neboť tento pojem vyložil a dále popsal obecné principy, z nichž vyplývá nedostatek přímé souvislosti v nyní projednávané věci.

K výkladu pojmu přímá souvislost

36. K výkladu pojmu přímá souvislost žalovaný odmítl, že by postupoval v rozporu se správní praxí, zákonem, či judikaturou Nejvyššího správního soudu.
37. Zdůraznil, že v nyní projednávané věci nebyla splněna druhá podmínka vymezená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50 („Raiffeisenbank“), neboť v samotném zahrnutí určitých výdajových položek (včetně nedaňových) do ceny za poskytnutí služeb na základě předem stanoveného kalkulačního vzorce nelze shledat splnění povinnosti prokázání přímé souvislosti nedaňových nákladů s výnosy.

K významu použití metody Cost+ pro oblast převodních cen

38. Dále žalovaný uvedl, že metoda Cost+ je jednou z metod pro stanovení ceny transakcí. Tato metoda byla využita žalobkyní ke stanovení ceny transakcí se spojenou osobou, na něž dopadá § 23 odst. 7 ZDP. Výsledná cena zjištěná pomocí metody Cost+ nemůže být dle žalovaného chápána jako přímá přefakturace určitých nákladů, a nelze v ní spatřovat přímou ani příčinnou souvislost mezi nedaňovými náklady, uplatňovanými žalobkyní podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, a dosahovanými výnosy ze služeb dle Smlouvy. Skutečnost, že v návaznosti na tyto

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

výdaje byla stanovena převodní cena, nečiní z těchto výdajů výdaje přímo související s dosahovanými příjmy.

Ke kalkulaci ceny s ohledem na veškeré náklady vs. rovnost subjektů

39. Žalovaný konečně uvedl, že trvá na tom, že žalobkyní prosazovaný výklad § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je nesprávný a extenzivní, neboť by vedl k negaci veškerých zákonných ustanovení regulujících daňovou účinnost některých nákladů. Výklad zastávaný žalobkyní by zaručoval neomezenou aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na veškeré náklady, které by byly pokryty dalším subjektem, s čímž nelze z hlediska spravedlivého přístupu ke všem subjektům souhlasit.

Obsah správního spisu

40. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 20. 12. 2016 vyzval finanční úřad žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení k dani z příjmů právnických osob za roky 2013 a 2014. V této výzvě vyjádřil pochybnost o splnění podmínky § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP s tím, že příslušné nedaňové náklady musí být přímo přefakturovány jiné osobě. Finanční úřad dále uvedl, že daňový subjekt musí prokázat, že nedaňové výdaje přímo souvisí s konkrétními zdanitelnými příjmy. Odkázal přitom na výsledky daňové kontroly zdaňovacího období roku 2011.
41. Žalobkyně reagovala sdělením ze dne 16. 1. 2017, že neshledává důvod k podání dodatečných daňových přiznání. Žalobkyně uvedla, že nesouhlasí se závěrem, že příslušné nedaňové náklady musí být přímo přefakturovány jiné osobě, a že o této otázce vede soudní řízení. K jednotlivým uplatněným nákladům a jejich vazbě na příjmy se nijak blíže nevyjádřila.
42. Dne 25. 1. 2017 zahájil finanční úřad daňovou kontrolu za zdaňovací období 2013 a 2014. Ze zpráv o daňových kontrolách vyplývá, že finanční úřad dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek uplatnění § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Finanční úřad proto vydal dne 25. 10. 2018 dodatečné platební výměry.

43. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016 („Raiffeisenbank“) uvedl, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění do 31. 12. 2014 vskutku neomezoval svou aplikaci jen na případy přefakturace. Zdůraznil však, že nebyla splněna druhá soudem definovaná podmínka, a to podmínka přímé souvislosti příjmů a výdajů v podobě dostatečně intenzivní a nezprostředkované logické vazby.
44. Součástí správního spisu je též Smlouva o poskytování služeb ze dne 1. 11. 2010 uzavřená mezi žalobkyní a spol. Eli Lilly Export S.A. Podle čl. 1.3 se pro účely Smlouvy službami rozumí *„služby reklamní, výzkum trhu, public relations a ostatní činnosti v souladu s článkem 2. 2., s cílem umožnit zadavateli podpořit podnikatelskou činnost, propagovat dobré jméno a rozšířit podíl na trhu s farmaceutickými výrobky v České republice a na Slovensku.“* Část druhá vymezuje předmět Smlouvy. Podle čl. 2.1 se poskytovatel *„zavazuje poskytovat zadavateli, exkluzivně a kontinuálně, služby v článku 1.3.“* Tyto služby jsou pak demonstrativně vymezeny v čl. 2.2 jako:

- „a) Reklamní služby – příprava a realizace reklamních kampaní a distribuce reklamních letáků a dalších materiálů,*
- b) Poskytování vzorků léků vyrobených zadavatelem zdarma lékařům a /nebo nemocnicím v České republice a na Slovensku za účelem propagace zadavatele,*
- c) Výzkum trhu léků vyráběných zadavatelem a registrovaných a distribuovaných v České republice a na Slovensku,*
- d) Služby public relations založené především na budování image zadavatele a vztahy s klíčovými partnery, a externí a interní výměna informací,*
- e) Zajištění informovanosti lékařů o nových léčebných postupech a inovativních trendech v příslušných oborech formou přednášek, seminářů, kongresů, interaktivních webových stránek apod.*

Zajištění edukace pacientů a patientských sdružení o aspektech terapeutických postupů.“

45. Podle čl. 3.1 této Smlouvy se zadavatel zavazuje *„bradit poskytovateli měsíčně za služby úplatu stanovenou jako součet výše přímých a nepřímých provozních nákladů účtovaných poskytovatelem na manažerských účtech poskytovatele spojených s poskytováním služeb a indexu zisku ve výši 5.0% přímých a nepřímých provozních nákladů stanovených poskytovatelem. Pro tyto účely zahrnují "Přímé a nepřímé náklady " všechny provozní náklady zúčtované na manažerských účtech nákladů poskytovatele na konci měsíce, za který je úplata vypočítávána. Od těchto nákladů budou odečteny ty náklady, které již byly přefakturovány nebo byly zahrnuty do kalkulace úplaty za služby poskytované ostatním osobám ze skupiny Eli Lilly. Výše úplaty bude zvýšena o případnou daň z přidané hodnoty v zákonné výši.“*

Posouzení věci městským soudem

46. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně soud vycházející ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tímto postupem účastníci souhlasili v intencích § 51 s. ř. s.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

47. Soud předesílá, že se obdobnou žalobou téže žalobkyně již zabýval. Zatímco věc sp. zn. 8 Af 82/2016 se týkala zdaňovacího období roku 2011, nyní projednávaná věc se týká shodné právní otázky ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2013 a 2014. Rozsudkem ze dne 1. 2. 2021, č. j. 8 Af 82/2016-81 zdejší soud rozhodnutí žalovaného ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Účastníci řízení nepodali proti výše uvedenému rozsudku kasační stížnost a ani v nyní projednávané věci na jeho závěry nijak nereagovali (poslední vyjádření obou účastníků byla soudu zaslána před vydáním zmínovaného rozsudku). V návaznosti na rozsudek 8 Af 82/2016-81 vydal žalovaný ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011 nové rozhodnutí ze dne 6. 1. 2022, č. j. 192/22/5200-11434-701858, v němž uzavřel, že žalobkyně ani v rámci nového odvolacího řízení neprokázala oprávněnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť nedoložila přímou souvislost mezi nedaňovými náklady a výnosy z poskytnutých marketingových služeb. Žaloba proti tomuto rozhodnutí je u zdejšího soudu vedena pod spisovou značkou 3 Af 7/2022 a soud o ní dosud nerozhodl.
48. Správní soudy se též již zabývaly daňovou povinností žalobkyně ve vztahu k dani z přidané hodnoty, a to ohledně zdaňovacích období od ledna do prosince 2011 (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. listopadu 2021, č. j. 3 Afs 54/2020-73) a od ledna 2014 do září 2016 (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2022, č. j. 7 Afs 279/2021-64).
49. K námitce nepřezkoumatelnosti soud uvádí, že rozhodnutí správního orgánu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, které skutečnosti vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí, proč považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl či jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (viz již rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92-23).
50. Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je však vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů tak musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, sp. zn. 7 Afs 212/2006).
51. Na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů nelze klást nepřiměřeně vysoké požadavky. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se například správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28).
52. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).
53. Soud při vědomí výše uvedených východisek dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně vyložil, proč

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

nepovažuje argumentaci žalobkyně za správnou. Podrobně se věnoval jednotlivým odvolacím důvodům, a to s ohledem na obsah odvolání zejména k argumentaci týkající se uplatnění § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. K námitce ohledně uplatnění § 23 odst. 4. písm. e) ZDP se vyjádřil poměrně stručně. Lze tedy žalovanému vytknout, že na tuto odvolací námitku důkladněji nereagoval, soud však nepovažoval za nezbytné přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí objektivně umožňuje přezkum žalobních bodů. Soud připomíná, že přezkoumatelnost rozhodnutí „není hodnotou sama o sobě“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 30).

54. V nyní projednávané věci je stěžejní otázka, zda existovala přímá souvislost mezi žalobkyní uplatněnými nedaňovými výdaji a příjmy plynoucími žalobkyni ze Smlouvy o poskytování služeb ze dne 1. 11. 2010 uzavřené se spol. Eli Lilly Export S.A ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.
55. Podle § 24 odst. 2 písm. zc) věta první ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 „[v]ýdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.“
56. Účelem § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst.1 ZDP z příjmů i pro náklady, na které by dané ustanovení nedopadalo, neboť je obecně za daňově účinné výdaje považovat nelze (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50 ve věci „Raiffeisenbank“). Nejvyšší správní soud dovodil, v jakých případech je naplněna podmínka přímé souvislosti mezi uplatněnými výdaji a příjmy; konkrétně uvedl (bod 52): „[p]římou souvislostí příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze dle názoru Nejvyššího správního soudu rozumět dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady). Podstatné bude vždy zhodnocení okolností každého posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby.“
57. NSS uzavřel, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP stanoví čtyři podmínky, aby mohl být konkrétní výdaj (náklad) uznán za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Jde o tyto podmínky:

1. jde o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 ZDP,
 2. příjmy (výnosy) s tímto výdajem musí přímo souviset,
 3. výdaj (náklad) je daňově uznatelný jen do výše přímo souvisejících příjmů (výnosů),
 4. tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.
58. Uvedený právní názor byl opakovaně potvrzen v navazující rozhodovací praxi NSS (viz kupř. rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2018, č. j. 3 Afs 29/2017-53, či ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 26/2017-45).
59. V posuzované věci je mezi žalobkyní a žalovanými spor zejména o to, zda žalobkyní uplatněné náklady naplňují druhou výše vymezenou podmínku, a sice zda přímo souvisí s příjmy

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

plynoucími žalobkyni z poskytování zejména marketingových služeb spol. Eli Lilly Export S.A. na základě Smlouvy o poskytování služeb ze dne 1. 11. 2010.

60. Konkrétně je sporný daňový režim nákladů zahrnujících např. stravování zaměstnanců nad limit, náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále.
61. Jak již soud upozornil výše, obdobná otázka byla řešena v rozhodnutí ze dne 1. 2. 2021, č. j. 8 Af 82/2016-81. Osmý senát žalovanému vytknul, že ze své v zásadě správné argumentace dovodil nesprávný paušální závěr, že žalobkyni uplatněné výdaje nelze uplatnit vůbec, a napadené rozhodnutí zrušil. V nyní projednávané věci žalovaný paušální závěr, že uplatněné výdaje nelze uznat vůbec, neučinil. Na rozdíl od věci projednávané 8. senátem nevycházel již z toho, že přímá souvislost musí být natolik těsná, že se v podstatě může jednat pouze o případy přefakturace (přeúčtování). Vycházel totiž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50 („Raiffeisenbank“), přijatého po vydání rozhodnutí napadeného ve věci 8 Af 82/2016, který tento výklad odmítl. Žalovaný toto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zohlednil a zabýval se povahou vazby mezi náklady a výnosy ve vztahu k tvrzení a důkazům poskytnutým žalobkyní. Soud se s jeho závěry ztotožňuje.
62. Žalobkyně stejně jako ve věci 8 Af 82/2016 tvrdí, že přímá souvislost mezi takto uplatněnými výdaji a příjmy je dána už jen tím, že se tyto výdaje přímo promítají do kalkulace odměny (příjmů).
- Každá vynaložená 1 Kč na straně (nedaňových) nákladů v souvislosti s poskytováním služeb znamená automaticky realizaci výnosu ve výši 1,05 Kč z této služby; naopak bez vynaložení konkrétního nedaňového nákladu žádný výnos nevznikne, neboť Smlouva o poskytování služeb ze dne 1. 11. 2010 jiný způsob stanovení ceny nezná a neupravuje.
63. Zdejší soud přitom již ve věci 8 Af 82/2016 uzavřel, že nastavení převodních cen tak, že jejich určení je vázáno na výdaje, které poskytovatel (žalobkyně) vůči beneficiantovi (společnosti Eli Lilly Export S.A.) uplatní, samo o sobě neprokazuje, že tyto výdaje skutečně souvisí s předmětem daného smluvního vztahu. Účelem uvedeného mechanismu je pouze stanovení cen; nelze ho ale samotný považovat za důkaz toho, že uplatněné náklady byly skutečně vynaloženy na zabezpečení služeb poskytovaných společností Eli Lilly Export S.A.
64. Ztotožnil se též s podstatou argumentace žalovaného o možné nerovnosti mezi žalobkyní a jinými daňovými subjekty, které pro stanovení převodních cen používají jiné metody, které nejsou navázány na výši nákladů. Pokud by přistoupil na výklad předmětného ustanovení zastávaný žalobkyní (tedy že přímou souvislost mezi výdaji a příjmy zakládá již pouze mechanismus cenotvorby), potom by to prakticky znamenalo „*téměř neomezenou možnost využití ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a ve své podstatě by vedlo k negaci ust. § 25 ZDP i veškerých dalších ustanovení regulujících daňovou účinnost konkrétních druhů nákladu. Pokud by bylo možno akceptovat závěr daňového subjektu, potom by jakékoliv stanovení cen u jakýchkoliv subjektů, které by zaručovalo pokrytí provozních nákladů podniku, znamenalo neomezené uplatnění aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, s čímž v žádném případě nelze z hlediska spravedlivého přístupu ke všem daňovým subjektům souhlasit (srov. § 1 odst. 2 daňového rádu).*“
65. V nyní projednávané věci nemá soud důvod se od tohoto závěru odchýlit.
66. Tento závěr naopak podporuje též pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

67. Otázkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP mezi spojenými osobami se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 10. 2021, č. j. 1 Afs 190/2021-30 (Oriflame). Nejvyšší správní soud konstatoval, že:

„přímou souvislost nelze chápat pouze jako úměru mezi náklady a výnosy, jak ji vykládá stěžovatelka, tedy že pro použití zmíněného ustanovení postačuje, aby bylo zvýšení výnosů podmíněno úměrným zvýšením nákladů. Přímou souvislost je nutno chápat tak, že dané náklady měly možnost ovlivnit výši výnosů, a to nikoliv pouze tím, že byly vynaloženy a následně zaúčtovány dalším členům skupiny, ale tak, že jejich vynaložení přispělo k dosažení výnosů jinak, než pouze jejich automatickým zvýšením. Soud v nyní rozhodovaném případě neshledává souvislost mezi vynaloženými náklady na reprezentaci, stravování či penále s výnosy za poskytované softwarové služby. Ostatně sama stěžovatelka v řízení před správními orgány uvedla, že v případě standardní softwarové společnosti by se náklady obdobného charakteru (reprezentace, občerstvení...) těžko staly daňově účinnými náklady, právě z důvodu těžko prokazatelné přímé souvislosti mezi např. pohoštěním a následně uzavřenými obchody.

Argumentuje-li stěžovatelka tím, že si nedokáže představit přímější vztah mezi náklady a výnosy než takový, kdy cena (výnos) za poskytované služby je tvořena konkrétní výší všech nákladů a dohodnutou marží, Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Přímou souvislost nelze v konkrétním případě odvozovat pouze od specifického modelu financování stěžovatelky, která jednoduchým matematickým vzorcem automaticky navyšuje veškeré náklady o fixní sazbu a výslednou částku následně fakturuje ostatním členům skupiny. Takový postup zakládá pouze přímou úměru mezi náklady a výnosy, nikoliv však již souvislost pro použití § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Uplatnění stěžovatelkou popsaného fakturačního modelu by znamenalo prakticky neomezenou možnost použití § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěry městského soudu, že stěžovatelka dostatečně neprokázala přímou souvislost mezi výše specifikovanými náklady a jejími výnosy.“ (zvýraznění doplněno soudem)

68. Ani v nyní projednávané věci tak nelze přímou souvislost dovozovat pouze z modelu financování žalobkyně, který jí zajišťuje úhradu všech předmětných nákladů ze strany mateřské společnosti, a to včetně navýšení o fixní sazbu 5 %.
69. Aplikací § 24 odst. 2 písm. zc) ve vztahu k nákladům na reprezentaci se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudcích ze dne 30. 11. 2022 a č. j. 2 Afs 139/2021-51 a ze dne 20. 12. 2022, č. j. 10 Afs 2021-55 („Sellier & Bellot Trade“). Nejvyšší správní soud přitom odmítl závěr krajského soudu, že společnost doložila přímou souvislost mezi vynaloženými náklady na reprezentaci a konkrétními výnosy pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Krajský soud konkrétně dospěl k závěru, že „pokud společnost při daňové kontrole doložila výši nákladů na reprezentaci v souvislosti s konkrétním obchodním případem a smlouvy k jednotlivým transakcím obsahovaly dobrovolné ujednání, podle něž tyto náklady měla nést, lze těžko na základě § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 dojít k závěru, že mezi těmito náklady a výnosy z prodeje zboží nebyla přímá souvislost“ (bod 48 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2021, č. j. 55 Af 41/2019-46).
70. Nejvyšší správní soud však tento názor krajského soudu neaproboval. Dospěl k závěru, že zahrnutí nákladů na reprezentaci hrazených za obchodní partnery do výpočtu fakturované ceny přímou souvislost konkrétních nákladů s konkrétními výnosy nezakládá. Poukaz na

metodu stanovení ceny vlastně dokládá pouze zdravou ekonomickou úvahu při cenotvorbě, podle níž veškeré náklady, které společnost vynaložila, jsou kryty výslednou cenou obchodovaného produktu. To ovšem není z pohledu daně z příjmů relevantní. Aby mohly být náklady na reprezentaci hrazené za zástupce odběratelů uznány jako daňově účinné, musela by společnost prokázat nejen to, v souvislosti s jakým obchodním případem byly vynaloženy, ale také to, že bez nich (tj. bez konkrétního občerstvení, úhrady taxi, kosmetických služeb apod.) by zákazník zboží nekoupil, nebo ne za takových podmínek, jako to učinil.

71. Soud se proto i v nyní projednávané věci ztotožnil se závěrem, že přímá souvislost uplatněnými výdaji a příjmy nebyla dána už jen tím, že se tyto výdaje přímo promítaly do kalkulace příjmů žalobkyně.
72. Žalobkyně v podané žalobě sama uvádí, že se ztotožňuje s žalovaným v tom, že zvolený způsob financování od mateřské společnosti Cost+ z nákladů použitých pro výpočet úhrady nečiní náklady daňové (tedy přímo související s dosahovanými příjmy). V této souvislosti tvrdí, že aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) DPH opírá o prokázání existence přímé souvislosti s konkrétními výnosy. Tuto úvahu však dále nerozvíjí.
73. Též v daňovém řízení se žalobkyně omezila na tvrzení, že přímá souvislost vyplývá již z předložené Smlouvy, faktur vystavených na základě Smlouvy a z účetnictví žalobkyně zachycujícího jednotlivé náklady. Přímou souvislost konkrétních jednotlivých nákladů však již netvrdila a neprokazovala.
74. O nedostatečnosti tvrzení o přímé souvislosti byla žalobkyně správními orgány informována. Bylo proto na ní, jakou procesní strategii zvolí, tedy zda setrvá na svém stanovisku, že dosavadní tvrzení jsou pro prokázání přímé souvislosti dostatečná, či zda zvolí jiný postup.
75. Nebylo přitom na žalovaném, aby žalobkyni domýšlel zdůvodnění souvislosti jednotlivých nákladů s dosaženými příjmy.
76. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož *„[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“* (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“* (odstavec 3). *„[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“* (odstavec 4). *Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“* [odstavec 5 písm. c)].
77. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

78. V posuzovaném případě žalobkyně neunesla již primární důkazní břemeno, jelikož nepodala ani dostatečně konkrétní tvrzení, kterými by přímou souvislost mezi konkrétními náklady a výnosy objasnila. Souvislost se snažila doložit obecně přes existenci Smlouvy, aniž by jakkoliv zdůvodnila, jak jednotlivé náklady souvisí s poskytovanými službami. S ohledem na tento procesní přístup žalobkyně logicky nepředložila ani důkazy, kterými by svá tvrzení prokázala. Snažila se prokázat pouze onu souvislost uzavřenou smlouvou a přijatými platbami, která ovšem nemá dostatečnou vypovídací hodnotu pro posouzení souvislosti předmětných nákladů a výnosů. Za této situace je nutno souhlasit se žalovaným v tom, že žalobkyně své důkazní břemeno ohledně souvislosti nákladů a výnosů neunesla.
79. Žalobkyně neprokazovala, že se jednotlivé náklady skutečně vztahovaly k marketingovým službám. Je přitom bez bližšího zkoumání zjevné, že řada nákladů, které žalobkyně specifikuje, s poskytováním marketingových služeb jinému subjektu nijak nesouvisí (např. stravování zaměstnanců nad limit či nedaňové poplatky a penále).
80. U jiných nákladů toto zjevné není (náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary), avšak ani u těchto nákladů nelze dospět k přímé souvislosti s generovanými příjmy pouhým odkazem na Smlouvu. Žalobkyně totiž jednotlivé skupiny nákladů neodlišovala, ani k nim nic bližšího neuvedla. Žalovaný za ni přitom nemohl domýšlet, zda jde o náklady na její vlastní propagaci či o náklady na propagaci mateřské společnosti, či zda by mateřská společnost financovala žalobkyni i bez vynaložení těchto nákladů.
81. Smyslem § 24 odst. 2 písm. z) ZDP není veškeré náklady na reprezentaci, jež zákon považuje za daňově neúčinné, jednoduše z této kategorie vyřadit, a tak vyprázdnit § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Teprve pokud by žalobkyně ve vztahu k jednotlivým nákladům tvrdila a prokazovala přímou vazbu ke službám poskytnutým svému zákazníkovi (což neučinila), musel by se správce daně zaměřit na otázku, zda tyto náklady skutečně slouží zákazníkovi (který je v daném případě spřízněnou zahraniční osobou), či spíše žalobkyni samotné.
82. Soud si je vědom toho, že Nejvyšší správní soud v jiné věci téže žalobkyně obecně konstatoval, že příjemcem marketingových služeb žalobkyně byla její mateřská společnost (viz např. bod 51 rozsudku ze dne 23. 11. 2021, č. j. 3 Afs 54/2020-78). Ani v nyní projednávané věci není tento závěr zpochybněn. Je však třeba zdůraznit, že Nejvyšší správní soud ve výše uvedené věci posuzoval jiné právní otázky a zaměřoval se na jiné aspekty obchodního modelu žalobkyně. Pro účely DPH soud zjišťoval, zda distribuce léčiv a poskytování marketingových Shodu s prvopisem potvrzuje X.

služeb ze strany žalobkyně představují samostatná plnění. Dospěl k závěru, že jde o samostatná plnění, neboť příjemcem marketingových služeb je mateřská společnost žalobkyně, nikoliv koncoví zákazníci nakupující léky. V rámci zákona o daních z příjmů jsou však obchodní vztahy žalobkyně posuzovány z jiných hledisek. V nyní projednávané věci není sporné, že příjemcem marketingových služeb je mateřská společnost žalobkyně, ale zda jednotlivé náklady zahrnuté do kalkulace ceny marketingových služeb s těmito marketingovými službami přímo souvisí ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. To se přitom žalobkyni prokázat nepodařilo.

83. Soud nesouhlasí se žalobkyní, že v otázce uznatelnosti jí uplatněných nákladů panovala ustálená správní praxe, a proto jí svědčilo legitimní očekávání. Správní praxí zakládající legitimní očekávání se dle usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, rozumí „ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů.“
84. Tak tomu však v projednávané věci nebylo. Pokud jde o Stanovisko MF ze dne 8. 3. 2004, soud se ztotožňuje s žalovaným, že odpověď na konkrétní dotaz konkrétního subjektu nemůže založit legitimní očekávání jiného subjektu v jiné věci. Žalobkyně sice tvrdí, že tento přístup aplikovalo ministerstvo i v jiných věcech, toto své tvrzení však nijak nedokládá. Ani tato námitka žalobkyně tak není důvodná.
85. Podle § 23 odst. 4 písm. e) věta první ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014, se do základu daně podle odstavce 1 „nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích.“
86. Ve vztahu k § 23 odst. 4 písm. e) ZDP žalobkyně obecně uvádí, že toto ustanovení aplikovala ve vztahu k těm nákladům, které byly vynaloženy v prosinci daného roku a uhrazeny v lednu roku následujícího. Jedná se o tytéž náklady na reprezentaci, darů atd., a příjmy za služby, které poskytovala dle Smlouvy.
87. Žalobkyně uvádí, že její argumentace ve vztahu 24 odst. 2 písm. zc) ZDP zrcadlově platí i pro aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) ZDP na příjmy ze Smlouvy související s náklady, které byly původně vyloučeny ze základu daně jako nedaňové. Textace § 23 odst. 4 písm. e) ZDP je od § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP mírně odlišná a nepožaduje, aby souvislost mezi náklady a výnosy byla přímá. Napadené rozhodnutí považuje ve vztahu k vypořádání její argumentace za nepřezkoumatelné. Má za to, že oprávněnost úpravy základu daně s odkazem na ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP prokázala.
88. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že dle § 23 odst. 4. písm. e) ZDP se do základu daně nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích. Dále uvedl, že souhlasí se žalobkyní, že se jedná o zrcadlové ustanovení k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, které obdobně vyžaduje pro svou aplikaci úzký vztah výnosů, které se mají vyloučit ze základu daně, a nákladů neuznaných jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů v předchozích zdaňovacích obdobích. Skutečnost, že konkrétní nedaňové náklady byly součástí

kalkulačního vzorce pro stanovení převodní ceny za služby poskytované žalobkyní společností Eli Lilly Export S.A. však nijak neznamená splnění podmínky souvislosti výnosů

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

s předmětnými nedaňovými náklady dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Nelze nijak spojovat stanovení převodní ceny u řízených transakcí za účelem dodržení pravidla tržního odstupu s aplikací zmíněného ustanovení. Pokud by bylo možno akceptovat závěr daňového subjektu, potom by jakékoliv stanovení cen u jakýchkoliv subjektů, které by pokrývalo provozní náklady podniku, znamenalo neomezené uplatnění aplikace § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, s čímž v žádném případě nelze z hlediska spravedlivého přístupu ke všem daňovým subjektům souhlasit. Dále žalovaný odkázal na svou argumentaci ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

89. S ohledem na formulaci žalobních námitek považuje soud toto odůvodnění za dostatečné. Ve shrnutí žalobních námitek v bodě V. žaloby žalobkyně uvádí, že „*OFŘ nesprávně posoudilo právní otázku aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a § 23 odst. 4 písm. e) ZDP pokud jde o existenci přímé souvislosti mezi náklady a výnosy.*“ Na jiném místě žaloby uvádí, že v případě § 23 odst. 4 písm. e) ZDP nemusí jít o souvislost přímou, k tomuto konstatování však nepřipojuje žádnou samostatnou žalobní argumentaci, která by prokázání (byť nepřímé) souvislosti podporovala. Její tvrzení přitom žalovaný v napadeném rozhodnutí nerozporuje. Žalovaný toliko konstatuje, že žalobkyně stejně jako v případě § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP předloženými dokumenty podmínku souvislosti nesplnila, a odkazuje na obdobné důvody. K těmto důvodům se žalobkyně vyjádřila v souvislosti s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a soud její argumentaci vypořádal. Soud přitom není oprávněn překračovat meze žalobních bodů (viz výše).

90. Ani tato námitka proto není důvodná.

Závěr a náklady řízení

91. Ze shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.

92. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl plně úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. prosince 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.