



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **ELI LILLY ČR, s.r.o.**, IČO 64941132  
sídlem Pobřežní 394/12, 186 00 Praha 8  
zastoupená advokátem Mgr. Petrem Kinclem  
sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2022 č. j. 192/22/5200-11434-701858,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „*správce daně*“) ze dne 26. 1. 2015 č. j. 16386/15/4200-12776-203936 (dále též „*dodatečný platební výměr*“). Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“), vyšší o částku 17 590 200 Kč s povinností úhrady penále ve výši 20 % z uvedené částky podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, tedy 3 518 040 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím snížil doměřenou daň na částku 5 584 100 Kč a penále na částku 1 116 820 Kč.
2. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou.
3. Podle žalobkyně předmětem sporu je otázka daňové uznatelnosti nákladů ve výši 20 604 301,66 Kč, na které žalobkyně aplikovala § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o

daních z příjmů (dále též „ZDP“), a otázka zdanitelnosti výnosů ve výši 8 785 395 Kč, na které uplatnila § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Byť se jednalo o náklady primárně nedaňové podle § 25 ZDP, přímo souvisely s výnosy, které realizovala z poskytování marketingových služeb na základě Smlouvy o poskytování služeb ze dne 1. 11. 2010, uzavřené se zahraniční spojenou osobou Eli Lilly Export S.A. (dále též „Smlouva“). V případě aplikace § 23 odst. 4 písm. e) ZDP se jednalo o výnosy ze Smlouvy, které přímo souvisely s nedaňovými náklady z předchozího zdaňovacího období.

4. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017. č. j. 9 Afs 231/2016-50, který vymezuje podmínky pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. V dané věci je sporné naplnění druhé podmínky, a to přímá souvislost vynaložených výdajů (nákladů) s příjmy (výnosy) za poskytnuté služby. Žalobkyně přitom jednoznačně identifikovala související příjmy podle Smlouvy. Ve vyjádření ze dne 28. 6. 2021 poskytla žalovanému detailní rozpis předmětných nákladových položek přímo souvisejících s příjmem obdrženým za poskytování marketingových služeb podle Smlouvy. Odůvodnila v něm nedaňové náklady podle jednotlivých účtů (jak byly využity v rámci poskytování marketingových služeb podle Smlouvy pro zahraniční spojenou osobu), a roze-psala obsah jednotlivých účtů obsahujících nedaňové náklady. Dostatečně tím prokázala souvislost předmětných nedaňových nákladů s příjmem obdrženým podle Smlouvy od zahraniční spojené osoby jako nedaňových nákladů a realizovanou marketingovou činností.
5. Žalobkyně nesouhlasí proto se žalovaným, který vazbu mezi přijatým plněním a vynaloženými náklady nepovažuje za prokázanou s tím, že žalobkyně vynakládá prostředky bez ekonomického rácia, bez vztahu k vlastní ekonomické činnosti a že jedinou další činností žalobkyně, k níž jsou vynaložené náklady reálně přiřaditelné, je poskytování marketingových služeb, jiná činnost žalobkyní vykazována není. Takový závěr nepovažuje žalobkyně za zákonný, jelikož vychází z presumpce, že žalobkyně vynakládá nedůvodné náklady k vlastní škodě v rozporu s povinnostmi péče řádného hospodáře podle § 51 a násl. zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Ve vyjádření ze dne 28. 6. 2021 žalobkyně dostatečně prokázala přímou vazbu mezi nedaňovými náklady a příjmem od zahraniční osoby, tedy prokázala, že nedaňové náklady vynaložila za účelem realizace marketingové činnosti podle Smlouvy. Žalobkyně přitom provádí dva druhy činnosti: distribuuje léčiva skupiny ELI LILLY pro Českou republiku a Slovensko a provádí marketingovou činnost dle Smlouvy. Marketingovou činnost pro zahraniční spojenou osobu vymezuje čl. 2.2 Smlouvy. Z vyjádření žalobkyně ze dne 28. 6. 2021, které obsahuje popis jednotlivých účtů, lze seznat zřejmou souvislost vynaložených položek s marketingovou činností. Např. z účtu č. 513.575. – *propagační předměty* vyplývá, že se jedná o odbornou literaturu, přičemž podle žalobkyně se jedná o náklady na odbornou literaturu pro lékaře poskytované v rámci propagační činnosti. Další účty č. 543.660, 663 a 669 - jedná se o dary nemocnicím a neziskovým organizacím, fyzickým osobám činným ve zdravotnictví, či léků do nemocnic. Popis účetního případu přitom odpovídá požadavku § 11 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, i náležitostem vymezení předmětu na daňovém dokladu podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“). Podle formální logiky poskytované dary s medicínskou a zdravotnickou tematikou jsou přímo přiřaditelné k propagační činnosti z čl. 2.2. Smlouvy, s ní racionálně přímo souvisí. Stejně tak darování zdravotnické literatury je přiřaditelné nikoli k činnosti distributora, ale k činnosti marketingové, vykonávané podle čl. 2.2 Smlouvy. Žalovaný se však nevypořádává s tím, že žalobkyně nevykonává jinou činnost, k níž by darování mohlo být rozumně přiřaditelné.

Jestliže několik položek z tisíců položek zaúčtovaných na nákladových účtech bylo označeno zkratkou, nelze dovodit, že dané účetní zápisy nejsou věrohodné. Žalobkyně řádně vysvětlila, jaký typ nákladů se na dané účty účtuje, při účtování není neobvyklé typově stejné položky označovat zkratkami bez detailního popisování. A jednalo-li se o malé procento z předložených účetních zápisů, nelze tuto skutečnost považovat za prokázání odůvodněných pochybností na straně správce daně.

6. Dále žalobkyně namítá, že k unesení důkazního břemene daňovým subjektem podle § 92 odst. 3 daňového řádu nelze vyžadovat prokázání určité skutečnosti s 100% jistotou, když nyní (v roce 2021) jsou posuzovány skutečnosti z roku 2011. K unesení důkazního břemene bezpochyby došlo, souvislost mezi vynaloženými daňovými náklady a přijatým plněním od zahraniční osoby byla prokázána. Ostatně žalovaný v průběhu řízení žádnou součást evidence nebo tvrzení žalobkyně nezpochybnil ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neuvedl žádné konkrétní pochybnosti, proč by měly být údaje z účetnictví předložené žalobkyní nevěrohodné či neprůkazné. Např. ve vztahu nákladům na odbornou literaturu pro lékaře poskytovaných v rámci propagační činnosti, neuvedl žalovaný žádné důvodné pochyby, že by žalobkyně tyto náklady nevynaložila či je vynaložila jiným způsobem, byl tedy povinen vyjít pro účely dokazování z toho, že účetní případ se udál tak, jak je o něm účtováno (náklady na odbornou literaturu vynaloženy v zaúčtované výši a v souvislosti s realizací propagační činnosti podle Smlouvy). Žalobkyně k prokázání správnosti a věrohodnosti účetních záznamů v daném případě aktivně navrhla i další důkazní prostředky, a to svědecké výpovědi. Žalobkyně za nezákonné považuje dokazování, v němž správce daně vyzývá k předkládání dalších důkazních prostředků, ale jen shledává neunesení prvotního důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu, aniž by uvedl, proč jsou předložené důkazní prostředky nedostatečné, nebo proč o jejich správnosti, úplnosti, věrohodnosti či průkaznosti existují pochybnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) ZDP.
7. Žalobkyně v předmětné věci nesouhlasí s aplikací závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021 č. j. 1 Afs 190/2021-30 (dále též „rozsudek Oriflame“). Nejvyšší správní soud v něm dovedl, že fakturační model Cost+ k dovození přímé souvislosti mezi příjmy a náklady nepostačí. Situace společnosti Oriflame však je odlišná od skutkového stavu žalobkyně. Zatímco nedaňové náklady na občerstvení a závodní stravování subjektu Oriflame Software nesouvisely s poskytováním softwarových služeb jmenovanou společností (a toto ostatně uvedená společnost v rámci daňového řízení a následného soudního řízení správního ani netvrdila), náklady vynaložené žalobkyní, které by byly posouzeny jako nedaňové podle ustanovení § 25 ZDP, byly vynaloženy účelně přímo při poskytování marketingových služeb. Věcně tvořily přímo obsah marketingu, byly jeho součástí či sloužily ke zkvalitnění výstupu marketingových služeb. Žalobkyně za účelem lepší informovanosti o nejnovějších postupech v konkrétním medicínském oboru např. poskytla dary odborné literatury pro lékaře, kteří byli zároveň informováni o léčivých přípravcích distribuovaných žalobkyní. Žalobkyně proto při svém obchodním modelu [a při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na marketingovou činnost propagující obchodní značku ELI LILLY] naplnila podmínku Nejvyššího správního soudu z rozsudku Oriflame. Vazba mezi výnosy z poskytování marketingových služeb a vynaloženými nedaňovými náklady podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP odpovídá závěrům Nejvyššího správního soudu z rozsudku Oriflame. Žalobkyně prokazatelně (odlišně od společnosti Oriflame) uplatnila výhradně nákladové položky primárně spadající pod § 25 ZDP, které byly vynaloženy za účelem naplnění závazku z uzavřené Smlouvy, které byly přímou součástí poskytovaných marketingových služeb a byly plněny za účelem zvýšení propagace obchodní značky

skupiny, jíž je žalobkyně součástí. Úvaha žalovaného, že model společnosti Oriflame zakládá oprávnění ve vztahu k jakýmkoli nedaňovým nákladům, je proto na věc žalobkyně nepřiléhavá.

8. Žalobkyně v reakci na výzvu žalovaného ze dne 1. 11. 2021 č. j. 39017/21/5200-11434-701858 navrhla další důkazní prostředky, konkrétně výslechy svědků. Žalovaný je však odmítl provést jako nadbytečné. Žalobkyně s tím nesouhlasí a uvádí, že žalovaný tím porušil její procesní práva, neboť neprovedl důkaz, který mohl přispět k unesení jejího důkazního břemene. Správce daně i žalovaný formulovali své výzvy a sdělení v odvolacím řízení, jako kdyby žalobkyni tížilo důkazní břemeno ohledně každé z tisíce dílčích položek ve smyslu přesného popisu jak, kdy a proč byla ta která položka zakoupena, využita, a jak přispěla k obdržení příjmu od zahraniční spojené osoby v kontextu vymezeného předmětu Smlouvy. Takový přístup nepovažuje žalobkyně za zákonný, žalovaný tím porušuje § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, i § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně navrhla výslech Mgr. I. B., MUDr. V. H. a I. S. jako svědků. První dva jmenovaní, pracovní zařazení u žalobkyně, se účastnili marketingové a reprezentační činnosti žalobkyně prováděné na základě Smlouvy, objasnili by, že náklady na reprezentaci souvisely s poskytováním těchto služeb. Mgr. I. B. mohla poskytnout též informace ohledně charakteru marketingové a reprezentační činnosti, jelikož aktivit provozovaných a financovaných žalobkyní se účastnila. Mohla objasnit, jaké náklady bylo nutné vynaložit při poskytování marketingových služeb a z jakého důvodu. MUDr. V. H. mohl osvědčit zejména plánovací proces medicínských cílů, strategií, konkrétních aktivit v terapeutické oblasti onkologie s navázaným procesem stanovování rozpočtu na realizaci těchto aktivit, ve vzájemné interakci lokální pobočky na úrovni země, skupiny zemí, regionálního týmu a globálního týmu; tedy osvětlení druhu nákladů vynaložených při této činnosti, včetně vazby na výkon marketingové a reprezentační činnosti žalobkyně, jíž se účastnil. Svědci mohli osvětlit ve vztahu k nákladům na účtu č. 513.390, o jaké cesty, jakých pracovníků v rámci marketingové činnosti konané žalobkyní se jednalo; ve vztahu k nákladům na účtu č. 513.575, jaké propagační předměty byly v rámci marketingové strategie vytvořeny a pro účely propagace skupiny ELI LILLY použity a jakým způsobem; ve vztahu k nákladům na účtu č. 513.620, jaké semináře byly v rámci marketingové strategie žalobkyní realizovány, kdo je zajišťoval, kde probíhaly, jaké náklady na těchto akcích byly vynaloženy a spotřebovány; ve vztahu k nákladům na účtu č. 513.770, na jakých obchodních schůzkách v rámci realizace čl. 2.2. Smlouvy byly předmětné náklady (občerstvení) spotřebovány; ve vztahu k nákladům na účtu č. 528.170, jakým zaměstnancům žalobkyně byly tyto stravenky poskytovány; ve vztahu k nákladům na účtu č. 543.660, 663 a 669, o jaké dary a jakým subjektům se jednalo, a jak tyto dary zapadaly do celkové marketingové strategie skupiny ELI LILLY; ve vztahu k nákladům na účtu č. 545.770, o jaké penále konkrétně se jednalo, z jakých závazkových vztahů vyplývalo, pro porušení jakých povinností bylo uloženo, a jak závazky sloužily k naplnění marketingové činnosti dle čl. 2.2. Smlouvy. I. S. mohla vypovídat k označení jednotlivých položek na výpisech účtů, v rámci činnosti žalobkyně odpovídá mj. za účetnictví. Výslechy jmenovaných osob jako svědků mohly prokázat souvislost s poskytováním marketingových služeb. Jestliže žalovaný připouští, že jejich výpovědi by mohly osvědčit osobní účast na marketingové a reprezentační činnosti a prokázat existenci určitého nákladu, pak nemůže zároveň tvrdit, že by nemohly osvětlit, zda daný náklad měl souvislost se smluvním vztahem s Eli Lilly Export S.A. Závěr žalovaného, že navržené výslechy by byly nadbytečné, je proto neodůvodněný a vnitřně rozporný. Odmítnutím navržených svědků tak došlo k porušení práva na spravedlivý proces. Žalovaný k tomuto dezinterpretuje nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 118/09. Tím, že považuje

důkazní návrhy za nadbytečné, pak skutečnost, která jimi měla být objasněna, považuje nade vše pochybnost za potvrzenou. Oproti tomu žalovaný dovozuje, že vazba mezi marketingovou činností a nedaňovými náklady vynaloženými pro její realizaci prokázána nebyla; napadené rozhodnutí je tak vnitřně rozporné. Byť správce daně si může učinit úsudek o relevantnosti navrženého svědka, jeho úvaha však musí být skutečně pouze „vstupní“ ve smyslu, aby důkazní návrh nebyl obstrukční povahy. Není však oprávněn hodnotit, zda osoba činná v rámci daňového subjektu se může k určité činnosti daňového subjektu vyjádřit nebo nevyjádřit.

9. Žalobkyně v novém odvolacím řízení dále navrhovala provést důkaz dokumenty souvisejícími s tvorbou marketingového plánu a rozpočtu, které předložila žalovanému. Ten je odmítl s tím, že jde o dokumenty, které vznikly ještě před samotným uskutečněním sjednaných služeb a dle jeho názoru jsou pro prokázání jednoznačné vazby výnosů a nákladů zcela nedostačující. Odůvodnění odepření provést tyto důkazy považuje žalobkyně za nedostatečné. Žalovaný se nevypořádal s tvrzením žalobkyně o postupech tvorby a schvalování ročního rozpočtu na marketingové služby.
10. Dále žalobkyně namítá, že závěry žalovaného i závěry obsažené v rozsudku Oriflame jsou v rozporu se správní praxí orgánů finanční správy v rozhodném zdaňovacím období, v níž tyto orgány postupovaly opačně než žalovaný a obdobné náklady, jejichž uznání žalobkyně nárokuje, byly standardně podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uznávány. Žalobkyně odkazuje na stanovisko Ministerstva financí ze dne 8. 3. 2004 č. j. 541/42 757/2004, které k aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uvádí: *„Případ, 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. Není pochyb o tom, že cena služby zaúčtovaná ve prospěch výnosů (viz legislativní zkratka uvedená v § 18 odst. 1 zákona) je příjmem přímo souvisejícím s náklady vynaloženými na danou službu“*. Obdobně odkazuje i na stanovisko Ministerstva financí ze dne 22. 4. 2002 č. j. 541/32372/2002. Podle zápisu z porady metodiků finančních ředitelství je zřejmé, že finanční ředitelství přistupovala k výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP shodně jako žalobkyně. Pochybnosti o existenci správní praxe ostatně nemá ani Městský soud v Praze v rozsudku č. j. 8 Af 82/2016-81 ve věci žalobkyně, a existenci dané správní (výkladové) praxe potvrzuje i průběh daňového řízení u žalobkyně. Ještě na počátku roku 2015 (tj. v okamžiku ukončení daňové kontroly zdaňovacího období roku 2011 u žalobkyně) zastávaly orgány finanční správy ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP [a § 23 odst. 4 písm. e) ZDP] stejný výklad jako žalobkyně, tj. že je možné dané ustanovení vztáhnout na nedaňové náklady podle § 25 ZDP, které jsou předmětem sporu. Je zjevné, že změnu výkladu uplatnil poprvé až žalovaný v rámci (v pořadí prvního) rozhodnutí o odvolání ze dne 24. 10. 2016 č. j. 46544/16/5200-11434-701858. Časově pak změna výkladu souvisí s novelou ZDP, zákonem č. 267/2014 Sb. účinným od 1. 1. 2015.
11. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Uvedl, že poté, co Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 1. 2. 2021 č. j. 8 Af 82/2016-81 zrušil ve věci předchozí rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v obnoveném odvolacím řízení správce daně dne 21. 5. 2021 pod č. j. 82160/21/4100-10720-204412 (dále též „Výzva č. 2“) vyzval žalobkyni k doložení přímé souvislosti nákladů podle § 25 ZDP za měsíc leden až listopad roku 2011, uplatněných žalobkyní s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, s výnosy, které žalobkyni plynuly ze Smlouvy, tedy k prokázání dostatečně intenzivní a nezprostředkované logické vazby mezi nimi, a dále k prokázání a doložení oprávněnosti

částky vykázané na ř. 140 II. oddílu řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2011 s odkazem na § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Tím žalovaný vyhověl závaznému právnímu názoru ze zrušujícího rozsudku. Správce daně v odůvodnění Výzvy č. 2 poukázal na dřívější výzvu k prokázání skutečností ze dne 7. 4. 2016 č. j. 90674/16/4100-10720-204412 (dále též „Výzva č. 1“), a její odůvodnění, přičemž již touto výzvou byla žalobkyně mj. vyzvána k prokázání konkrétního souvisejícího výnosu ke každé jednotlivé položce předmětných nedaňových nákladů, uplatněných s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Již Výzvou č. 1 bylo na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno stran oprávněnosti uplatnění nedaňových nákladů jako daňově účinných. Výzvou č. 2 bylo žalobkyni umožněno unést její důkazní břemeno, přičemž na ni nebyly kladeny nepřiměřené požadavky, neboť žalovaný pouze respektoval závazný právní názor městského soudu. Žalobkyně unesla pouze primární důkazní břemeno, ve vztahu k relevantním skutečnostem daňové orgány unesly své důkazní břemeno mj. Výzvou č. 1 a Výzvou č. 2. Bylo proto na žalobkyni, aby svá tvrzení prokázala. Žalobkyně v reakci na Výzvu č. 2 doložila pouze obecnou souvislost mezi vynaloženými náklady a dosaženými výnosy. Doložila sice detaily účtů, avšak z řady položek nebylo seznatelné, čeho se konkrétně týkaly, byly označeny kombinací písemného a číselného kódu. Ani z ostatních blíže specifikovaných položek nebyla zřejmá přímá vazba na výnosy za plnění podle Smlouvy. Ze znění Smlouvy nijak nevyplývá, že k jejímu splnění musí žalobkyně vynaložit právě předmětné nedaňové výdaje ve smyslu § 25 ZDP (stravování zaměstnanců nad limit, náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody, atd.), ani nedefinuje konkrétní náklady, které by měla žalobkyně vynakládat. Čl. 2.2 Smlouvy pouze definuje předmět smlouvy, tedy služby, které mají být žalobkyní poskytovány. Z uzavřeného smluvního vztahu podle Smlouvy tudíž zcela jednoznačně vyplývá, že jeho předmětem nebyla úhrada nákladů žalobkyně, ale poskytnutí sjednaných služeb za cenu, jejíž výše byla kalkulována s přihlédnutím k nákladům účtovaným na manažerských účtech v měsíci předcházejícím. Žalobkyně pak v daňovém řízení nedoložila, že bez vynaložených nákladů podle § 25 ZDP by předmětného výnosu nedosáhla. Žalobkyně nepřipustně zaměňuje důkazní nouzi, v níž se ocitla při prokazování svých tvrzení, s vyžadováním tvrzeného nadměrného důkazního standardu ze strany správce daně.

12. Žalovaný rozsudkem Oriflame argumentoval v tom ohledu, že přímou souvislost nelze odvozovat pouze od specifického modelu financování, kdy daňový subjekt automaticky navyšuje veškeré náklady o fixní sazbu a výslednou částku následně fakturuje ostatním členům skupiny. V případě žalobkyně blíže rozvedl, že ve způsobu stanovení převodní ceny metodou „Cost +“ nelze spatřovat přímou souvislost nákladů podle § 25 ZDP s výnosy za služby podle Smlouvy. Již v řízení pod sp. zn. 8 Af 82/2016 se Městský soud v Praze s obdobnou argumentací žalovaného ztotožnil. Pokud chtěla žalobkyně uplatňovat v rámci uzavřeného smluvního vztahu výdaje, měla doložit jejich souvislost se smluvním vztahem. Samotný mechanismus kalkulace odměny nesvědčí o tom, že kalkulované výdaje byly skutečně vynaloženy v této souvislosti, a že se nejedná o jiné výdaje, které žalobkyně ve skutečnosti použila na zabezpečení jiné činnosti. Samotný fakturační model, resp. mechanismus nastavení cen, sám o sobě neprokazuje, že tyto výdaje skutečně souvisí s předmětem daného smluvního vztahu, přičemž uvedený závěr plyne ze zrušujícího rozsudku, i z rozsudku Oriflame. Neprovedení navržených tří svědeckých výpovědí žalovaný řádně odůvodnil v bodech [99] až [105] napadeného rozhodnutí. Nadbytečností důkazních návrhů žalovaný neargumentoval tím způsobem, jak jej prezentuje žalobkyně v žalobě. Závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala a nedoložila přímou souvislost mezi

nedaňovými náklady daňově uplatněnými s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a mezi výnosy z poskytnutých marketingových služeb, a odůvodnění neprovedení svědeckých výpovědí jejich nadbytečností pak nejsou ve vzájemném rozporu. Žalovaný předběžně posoudil přínos provedení svědeckých výpovědí ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011 č. j. 2 Afs 15/2011-80 a logicky ve vztahu k návrhu na provedení tří svědeckých výpovědí uzavřel, že skutečnosti, které by měly být předmětem navržených svědeckých výpovědí, nemohou vést k prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými nedaňovými náklady podle § 25 ZDP a výnosy. Navržené důkazy předem nehodnotil, nýbrž s ohledem na důkazní návrh žalobkyně uvedl, že svědci mohli prokázat existenci určitého nákladu či výnosu, nikoli však existenci přímé souvislosti mezi nimi. V posuzovaném případě je přitom klíčové prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými nedaňovými náklady podle § 25 ZDP a výnosy, což žalobkyně neučinila, tj. nepárovala konkrétní náklad a výnos. Žalovaný setrvává na argumentaci, že roční rozpočet nákladů pobočky, plán reklamních a marketingových aktivit, centrální marketingová strategie či lokální marketingové plány, které vznikly ještě před uskutečněním sjednaných služeb, jsou pro prokázání jednoznačné vazby výnosu a nákladu zcela nedostačující, z nich tato konkrétní vazba a přímá souvislost nemůže být jednoznačně patrná. Žalovaný dále zmínil, že žalobkyně se zaměřila na nákladovou stránku, avšak výnosovou stránku již nedokládá, a to ani požadované vazby, což žalobkyně zcela přehlíží. Stejně pro posuzovanou věc je, že v obnoveném odvolacím řízení žalovaný postupoval zcela v souladu se závazným právním názorem Městského soudu v Praze; pojem přímá souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP žalovaný vyložil jakožto dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady), tj. tak, jak tento pojem chápe Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud.

13. Žalobkyně v replice setrvala na své žalobní argumentaci. Uvedla, že marketingová činnost podle čl. 2.2. Smlouvy byla již jednoznačně vymezena jako několik dílčích činností. Např. činnost v podobě reklamní služby, definovaná jako příprava a realizace reklamních kampaní a distribuce reklamních letáků a dalších předmětů, vyžaduje pro své naplnění jak vynaložení nákladů na pořízení distribuovaných předmětů (papírové letáky, knihy, dárkové drobné předměty), tak i služby v podobě stravování příslušných pracovníků, a jimi spotřebované pohonné hmoty (nutnost jejich vynaložení lze označit rovněž za součást logické úvahy, kterou není třeba prokazovat). Je tak na základě logické dedukce dovoditelné, i bez nutnosti dalšího dokazování, že k realizaci takto vymezené marketingové činnosti je nezbytné určité náklady vynaložit. Plnění spadající mj. do § 25 odst. 1 písm. t) ZDP je nutné vynaložit i pro (i) výzkum trhu léčiv, (ii) služby public relations založené na budování image společnosti (zde je velmi typické využití drobných dárkových předmětů, ať již s logem skupiny ELI LILLY nebo např. zakoupených knih), event. (iii) zajišťování edukace jak pacientů, tak lékařů. Současně je poměrně logické, že nedaňové náklady, jak byly předestřeny žalobkyní co do jejich druhu a charakteru, z logiky věci nejsou vázány na činnost v podobě nákupu a prodeje zboží (léčiv). Žalobkyně citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012 č. j. 8 Afs 71/2021-144 s tím, že z něj vyplývá, že správce daně je povinen při stanovení daňové povinnosti zohlednit skutečnosti, u nichž se důvodně předpokládá, že nastaly, jiný závěr by znamenal značně excesivní chování daňového subjektu, které nemá oporu ve spise. Dále uvedla, že správce daně nepodloženě předpokládal, že vynakládá náklady nedaňového charakteru bez vazby na svoji ekonomickou činnost. Je obecným východiskem, že podnikající subjekt chovající se racionálně a v souladu se zásadou řádného hospodáře nebude činit náklady, které nemají vazbu na ekonomickou činnost. Takové jednání by založilo

odpovědnost členů statutárního orgánu za způsobenou škodu, a v krajním případě i odpovědnost za trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku (§ 220 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník). Takové jednání obecně sice není vyloučené, je ale excesivní. Pokud by správce daně zamýšlel stanovit daňové povinnosti podle zmíněného přístupu, je povinen prokázat, že daňový subjekt prokazatelně vynakládá značné náklady spadající do § 25 ZDP bez vazby na svoji ekonomickou činnost. Pokud správce daně nemá oporu v daňovém spisu (ve zjištěních při daňové kontrole), není oprávněn na takové konstrukci postavit svůj závěr.

14. Žalovaný v duplice poukázal na to, že žalobkyně v replice cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012 č. j. 8 Afs 71/2021-144 ohledně esenciální povahy některých výdajů, přičemž otázku minimálně vynaložených výdajů žalobkyně neučinila předmětem žaloby. Pokud tak citací zamýšlela učinit až v replice, jedná se o námitku nepřipustnou. Předmětný rozsudek se týká výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP, nikoli nedaňových nákladů (§ 25 ZDP) daňově uplatněných s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, které jsou posuzovány nyní. Argumentace žalobkyně, že není možné, aby správce daně nepodloženě předpokládal, že žalobkyně vynakládá náklady nedaňového charakteru podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP bez vazby na svoji ekonomickou činnost, a že podnikající subjekt chovající se racionálně a v souladu se zásadou řádného hospodáře nebude činit náklady, které nemají vazbu na ekonomickou činnost, je novou argumentací poprvé uvedenou v replice, což je nepřipustné. Žalobkyní prezentovaný závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012 č. j. 8 Afs 71/2021-144, není příhodný. Žalovaný nebyl povinen prokazovat, že žalobkyně se dopustila excesivního jednání, že vynaložila náklady spadající do § 25 ZDP bez vazby na svoji ekonomickou činnost a v rozporu se zásadou řádného hospodáře, což by mohlo vést k odpovědnosti členů statutárního orgánu za způsobenou škodu či k trestněprávní odpovědnosti. Námitky žalobkyně nerespektují teorii rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a jsou nedůvodné.
15. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud rozhodl o věci samé bez nařízení jednání, jelikož žalovaný s takovým vyřízením věci výslovně souhlasil a žalobkyně se ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřila, souhlasila s ním proto konkludentně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
16. Městský soud v Praze neshledal žalobu důvodnou.
17. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutkové okolnosti.
18. Správce daně vydal dne 26. 1. 2015 dodatečný platební výměr (č. j. 16386/15/4200-12776-203936), jímž žalobkyni, tehdy daňovému subjektu, doměřil podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 17 590 200 Kč, čímž daňovému subjektu podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z uvedené částky, tedy 3 518 040 Kč. K tomuto závěru správce daně dospěl na základě kontrolních zjištění, že do základu daně nebyla započítána částka 101 037 090 Kč, která představovala úplatu za poskytnuté služby podle faktury ze dne 18. 1. 2012, které měla podle správce daně představovat odměnu za služby poskytnuté v prosinci 2011. Správce daně zohlednil nedaňové náklady spojené s tímto příjmem ve výši 8 456 833 Kč. Obecně uznal další nedaňové náklady daňového subjektu jako

daňové podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal daňový subjekt odvolání.

19. O podaném odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 10. 2016 č. j. 46544/16/5200-11434-70185 tak, že změnil dodatečný platební výměr a doměřenou daň z příjmů právnických osob snížil na částku 5 584 100 Kč a penále snížil na částku 1 116 820 Kč. Žalovaný přisvědčil námitce daňového subjektu a započítal částku 101 037 090 Kč do základu daně, avšak neuznal náklady uplatněné v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a § 23 odst. 4 ZDP, o které základ daně vzrostl.
20. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2016 č. j. 46544/16/5200-11434-70185 podal daňový subjekt dne 20. 12. 2016 k Městskému soudu v Praze žalobu. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 1. 2. 2021 č. j. 8 Af 82/2016-81 zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, jelikož žalovaný ze své v zásadě správné argumentace dovodil nesprávný paušální závěr, že daňovým subjektem uplatněné výdaje nelze uplatnit vůbec. Zavázal žalovaného, že „v dalším řízení bude na žalovaném, aby ve světle právního názoru, který soud výše vyslovil, posoudil výdaje uplatněné žalobcem v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, a ty buď bez dalšího uznal, nebo v souladu s pravidly upravujícími daňové řízení podnikl další kroky k prokázání přímé souvislosti mezi těmito uplatněnými výdaji a příjmy, např. vyzval žalobce, aby takovou souvislost doložil.“
21. V dalším řízení vydal správce daně výzvu ze dne 21. 5. 2021 č. j. 82160/21/4100-10720-204412 (v rozsudku též jako „Výzva č. 2“), v níž vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně (obsah Výzvy č. 2 popsán shora).
22. Na Výzvu č. 2 reagoval daňový subjekt vyjádřením ze dne 28. 6. 2021.
23. Žalovaný dne 1. 11. 2021 pod č. j. 39017/21/5200-11434-701858 seznámil daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření.
24. Dne 1. 12. 2021 daňový subjekt zaslal žalovanému vyjádření.
25. Napadeným rozhodnutím (ze dne 6. 1. 2022 č. j. 192/22/5200-11434-701858) žalovaný změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil doměřenou daň na částku 5 584 100 Kč a penále na částku 1 116 820 Kč. Konstatoval, že daňový subjekt poukazem na cenotvorbu neprokázal důvodnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, byť v návaznosti na právní názor uvedený ve zrušujícím rozsudku, byl v rámci nového odvolacího řízení povinen prokázat ke všem jednotlivým nedaňovým nákladům podle § 25 ZDP (stravování zaměstnanců nad limit, náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody, atd.), uplatněným s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu s výnosy. Daňový subjekt v odpovědi na výzvu doložil pouze obecnou souvislost mezi vynaloženými náklady a dosaženými výnosy. Pouhé tvrzení daňového subjektu v jeho odpovědi na výzvu, že se jedná o náklady vynaložené v přímé souvislosti s plněním předmětných marketingových služeb na základě Smlouvy, nelze považovat za prokázání dostatečně intenzivní a nezprostředkované logické vazby mezi příjmy a výdaji. Daňový subjekt sice přikládá v příloze č. 1 detaily účtů (výpisy jednotlivých položek zaúčtovaných na těchto účtech), z řady položek však není seznatelné, čeho se týkají, neboť jsou označeny kombinací písemného a číselného kódu. Ani z ostatních blíže specifikovaných položek není zřejmá přímá vazba na výnosy za plnění podle Smlouvy. Ze znění Smlouvy nijak nevyplývá, jak se snaží daňový subjekt navodit, že k jejímu splnění musí daňový subjekt vynaložit právě

uplatněné předmětné nedaňové výdaje ve smyslu § 25 ZDP (stravování zaměstnanců nad limit, náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody, atd.). Smlouva ani nedefinuje konkrétní náklady, které by měl daňový subjekt vynakládat, pouze definuje předmět, tedy služby, které mají být daňovým subjektem poskytovány. Na základě provedeného doplnění odvolacího řízení daňový subjekt neprokázal ani nedoložil přímou souvislost mezi nedaňovými náklady (§ 25 ZDP) daňově uplatněnými s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a mezi výnosy z poskytnutých marketingových služeb, a v předmětné souvislosti neprokázal ani oprávněnost úpravy výsledku hospodaření o položku snižující základ daně na ř. 140 II. oddílu řádného daňového přiznání s odkazem na § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. K návrhům na provedení navržených svědeckých výpovědí žalovaný dovodil, že navržené osoby by bezesporu mohly osvědčit osobní účast na marketingové a reprezentační činnosti daňového subjektu prováděné na základě Smlouvy a osoba zpracovávající účetnictví daňového subjektu by též mohla předestřít obsah jednotlivých účtů a celkovou strukturu činnosti daňového subjektu. Tyto skutečnosti by však samy o sobě nemohly nijak vést k prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými nedaňovými náklady podle § 25 ZDP a výnosy. Nemohly by samy o sobě nijak prokázat dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi výnosy a předmětnými nedaňovými náklady podle § 25 ZDP, odůvodňující oprávněnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v předmětném případě. Daňový subjekt ani v rámci nového odvolacího řízení neprokázal v předmětném případě oprávněnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP tím, že nedoložil přímou souvislost mezi nedaňovými náklady (§ 25 ZDP) daňově uplatněnými s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a výnosy z poskytnutých marketingových služeb. Daňový subjekt doložil specifický model financování - stanovení převodní ceny mezi spojenými osobami na bázi metody „Cost+“, kterým došlo k vyfakturování ceny za poskytnuté marketingové služby, proto žalovaný změnil doměřenou daň vyšší o částku 17 590 200 Kč na vyšší o částku 5 584 100 Kč tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

26. Městský soud v Praze úvodem vypořádání rozsáhlé žalobní argumentace konstatuje, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu příležitostně uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz náleze ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování druhostupňového správního orgánu. Městský soud v Praze tudíž zcela v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto však všechny námitky řádně vypořádal.
27. Soud připomíná, že v dané věci již bylo rozhodováno Městským soudem v Praze, a to na základě žaloby podané žalobkyní proti předchozímu rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10.

2016 č. j. 46544/16/5200-11434-70185. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 1. 2. 2021 č. j. 8 Af 82/2016-81 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení proto soud nutně musel dbát, při respektování zásady legitimního očekávání a předvídatelnosti rozhodnutí, zda v následně probíhajícím řízení byl respektován v úplnosti závěr (právní názor) vyjádřený v již zmiňovaném rozsudku č. j. 8 Af 82/2016-81, jímž soud správní orgány v dalším postupu zavázal.

28. Soud předesílá, že obdobnou žalobou shodných účastníků se již zabýval. Zatímco věc vedená pod sp. zn. 3 Af 4/2020 se týkala zdaňovacích období 2013 a 2014, nyní projednávaná věc se týká zdaňovacího období 2011. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 12. 2023 č. j. 3 Af 4/2020-48 žalobu zamítl. Proti němu byla podána kasační stížnost, o níž Nejvyšší správní soud dosud nerozhodl. Soud v tomto řízení neshledal racionálního důvodu se od dříve vyslovených závěrů z rozsudku ze dne 15. 12. 2023 č. j. 3 Af 4/2020-48, odchýlit. Správní soudy se též již zabývaly daňovou povinností žalobkyně ve vztahu k dani z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2011 (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2021 č. j. 3 Afs 54/2020-73) a leden 2014 až září 2016 (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2022 č. j. 7 Afs 279/2021-64).
29. 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. (v rozsudku též jako „Smlouva“) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.
30. Podle § 24 odst. 2 písm. zc) věta první ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 *výdaji (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.*
31. 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.“
32. Nejvyšší správní soud dovodil, 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. Uvedený právní názor byl opakovaně podpořen navazující rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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).

33. V posuzované věci je mezi účastníky spor, zda žalobkyní uplatněné náklady naplňují druhou výše vymezenou podmínku, a sice zda přímo souvisí s příjmy plynoucími žalobkyni z poskytování zejména marketingových služeb spol. Eli Lilly Export S.A. na základě Smlouvy.
34. 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.
35. Jak již soud konstatoval výše, v téže věci již bylo rozhodováno a soud rozsudkem (ze dne 1. 2. 2021 č. j. 8 Af 82/2016-81) zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného. Konstatoval, že „[t]akové výdaje v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uplatnitelné jsou, to ale pouze v případě, že bude v zákonem vyžadované míře prokázáno, že skutečně byly vynaloženy na zabezpečení předmětných marketingových služeb, za něž měl žalobce na základě Smlouvy o poskytování služeb z 1. 11. 2010 příjem.“ Zavázal proto žalovaného, že „v dalším řízení bude na žalovaném, aby ve světle právního názoru, který soud výše vyslovil, posoudil výdaje uplatněné žalobcem v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, a ty buď bez dalšího uznal, nebo v souladu s pravidly upravujícími daňové řízení podnikl další kroky k prokázání přímé souvislosti mezi těmito uplatněnými výdaji a příjmy, např. vyzval žalobce, aby takovou souvislost doložil.“
36. Žalovaný, resp. správce daně, v dalším řízení po zrušujícím rozsudku, vydal výzvu ze dne 21. 5. 2021 č. j. 82160/21/4100-10720-204412 (v rozsudku též jako „Výzva č. 2“), v níž vyzval žalobkyni, aby prokázala a doložila „přímou souvislost mezi náklady dle § 25 ZDP za měsíc leden až listopad roku 2011 celkem v částce 20 604 301,66 Kč uplatněnými daňovým subjektem s odkazem na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a výnosy, které daňovému subjektu plynuly ze smlouvy o poskytování marketingových služeb ze dne 1.11.2010 uzavřené se společností Eli Lilly Export S.A., tj. ke všem jednotlivým nedaňovým nákladům dle ustanovení § 25 ZDP specifikovaným níže v odůvodnění této výzvy uplatněným s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP prokažte dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu s výnosy“ a dále, aby prokázala a doložila „oprávněnost částky ve výši 8 785 395 Kč vykázané na ř. 140 II. oddílu řádného daňového přiznání za zdaňovací období r. 2011 s odkazem na ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, tj. souvislost výnosů nezahrnutých do základu daně zdaňovacího období roku 2011 s nedaňovými náklady dle § 25 ZDP vykázanými za prosinec zdaňovacího období roku 2010.“ Tímto žalovaný dostal právnímu názoru, jímž ho městský soud v rozsudku ze dne 1. 2. 2021 č. j. 8 Af 82/2016-81, zavázal tím, že vyzval žalobkyni, aby doložila souvislost mezi předmětnými výdaji a příjmy.
37. V reakci na Výzvu č. 2 zaslala žalobkyně správci daně vyjádření ze dne 28. 6. 2021, k němuž přiložila detaily účtů (výpisy jednotlivých položek zaúčtovaných na těchto účtech). K jednotlivým účtům se žalobkyně ve vyjádření podrobněji vyjadřuje. Nyní v žalobě žalobkyně namítá, že poskytnutím detailního rozpisu nákladových položek spolu se zdůvodněním jednotlivých účtů prokázala souvislost mezi předmětnými nedaňovými náklady a příjmy obdrženími podle Smlouvy. Soud se v této otázce ztotožňuje s žalovaným, že z předložených detailů účtů není zřejmá přímá souvislost nedaňových nákladů s výnosy z poskytnutých marketingových služeb.
38. Žalovaný se doloženými detaily účtů zabýval na stranách 18-23 napadeného rozhodnutí, na které soud nyní v podrobnostech odkazuje. Žalovaný uvedl, že u řady položek vůbec není zřejmé, čeho se týkají, neboť jsou označeny kombinací písemného a číselného kódu, přičemž ani z ostatních položek není zřejmá přímá vazba na výnosy z plnění podle Smlouvy. Žalovaný ke každému z účtů samostatně vysvětlil, proč uvedené údaje neprokazují přímou

souvislost vynaložených nákladů a výnosů za poskytnuté marketingové služby. Žalobkyně přitom v podané žalobě přímo nebrojí proti konkrétním závěrům žalovaného, pouze obecně namítá, že rozpis nákladů a k němu poskytnuté odůvodnění prokazují přímou vazbu na obdržené příjmy. Následně ve vztahu k účtům č. 513.575, 543.660, 543.663 a 543.669 rekapituluje, o jaká plnění se jednalo, jak uvedla ve vyjádření ze dne 28. 6. 2021. Žalovaný se s tvrzeními žalobkyně o povaze předmětných plnění vypořádal v napadeném rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým účtům. Soud se s ním ztotožňuje, že pouhá tvrzení žalobkyně nesvědčí o přímé souvislosti předmětných nákladů a příjmů z poskytnutých plnění. K námitce žalobkyně, že označení několika položek zkratkou nemůže vést k závěru o nevěrohodnosti účetních zápisů, soud ve shodě s žalovaným uvádí, že u takových položek, u nichž ani zřejmé, na co přesně byly náklady vynaloženy, nemůže být dovozována jejich přímá souvislost s příjmy za poskytnuté služby. Takovouto vazbu přitom nelze dovozovat z pouhého tvrzení žalobkyně. Žalovaný přitom ve vztahu k jednotlivým účtům srozumitelně vysvětlil, proč náklady na nich zaúčtované nelze považovat za přímo související s poskytovanými marketingovými službami.

39. Stejně tak soud přisvědčuje žalovanému, že přímá souvislost mezi uplatněnými náklady a příjmy nevyplývá z doložených rozpisů účtů ve spojení se zněním čl. 2.2 Smlouvy. Podle čl. 2. 2 Smlouvy *pro účely této Smlouvy jsou služby, především, ale ne výhradně, definovány následovně: 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; 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.; f) zajištění edukace pacientů a patientských sdružení o aspektech terapeutických postupů.*
40. Citované znění Smlouvy vymezuje pouze služby, jejichž poskytování je předmětem Smlouvy. Smlouva nijak nevymezuje konkrétní náklady, které by měla žalobkyně vynakládat. Z pouhého citovaného znění Smlouvy a doloženého rozpisu účtů nelze dovozovat, že ke splnění Smlouvy musela žalobkyně vynaložit právě předmětné nedaňové výdaje ve smyslu § 25 ZDP (stravování zaměstnanců nad limit, náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody, atd.), jak tvrdí v žalobě. Nelze se ztotožnit se žalobkyní, že se žalovaný nijak nevypořádal se skutečností, že žalobkyně nevykonává žádnou jinou činnost, k níž by takové darování mohlo být reálně a racionálně přiřaditelné. S uvedenou argumentací žalobkyně se žalovaný vypořádal pod bodem [94] napadeného rozhodnutí. Žalovaný odmítl, že by jeho závěr stál na předpokladu, že žalobkyně vynakládá náklady bezdůvodně, tedy bez vazby na svou činnost. Zdůraznil přitom podstatu věci, a sice že nebyla prokázána taková přímá souvislost mezi výdaji a příjmy, která je potřeba k použití § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, s tím, že „*přímou souvislost je totiž 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 konkrétních výnosů jinak, než pouze jejich automatickým zvýšením.*“ Doplnil, že „*znění Smlouvy o poskytování služeb i fakturovaných výnosů nijak nevyplývá, jak se snaží daňový subjekt navodit, že ke splnění musí daňový subjekt vynaložit právě předmětné nedaňové výdaje ve smyslu § 25 ZDP (stravování zaměstnanců nad limit, náklady na reprezentaci, propagační předměty nad*

*limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody, atd.*) Soud uzavírá, že aby mohly být náklady uznány jako daňově účinné, musela žalobkyně prokázat, že byly skutečně vynaloženy na zabezpečení nasmlouvaných marketingových služeb, a nikoli jen, že dané výdaje souvisí s její činností. Takové náklady by musely být skutečně vynaloženy na zabezpečení nasmlouvaných marketingových služeb pro Eli Lilly Export S.A., nikoliv například na vlastní činnost žalobkyně. To se jí ovšem u posuzovaných transakcí prokázat nepodařilo. Žalovaný tedy nebyl povinen prokazovat, že dotčené výdaje s činností žalobkyně nesouvisí a žalobkyně se tak dopouští excesivního jednání, jak tvrdí žalobkyně. Nebyl ani povinen za žalobkyni rozklíčovat, které z tisíců položek zaúčovaných na předmětných účtech mají přímou souvislost s marketingovými službami pro Eli Lilly Export S.A. Žalobkyně v podané žalobě uvádí, že s ohledem na časový odstup nedokáže prokázat souvislost s marketingovými službami pro Eli Lilly Export S.A. jinak, než výsledkem svědků (k tomu viz níže). Pokud však žalobkyně sama nebyla schopna věrohodně odlišit položky, které mají přímou s souvislost marketingovými službami pro Eli Lilly Export S.A., od ostatních položek (které se vztahovaly k její vlastní činnosti či jejichž obsah již s ohledem na zkratkovitý popis nebylo možné vůbec zjistit), jde tato skutečnost k její tíži.

41. Žalobkyně brojí proti postupu žalovaného, že neprovedl výsledky svědků, které žalobkyně navrhla ve vyjádření ze dne 1. 12. 2021. Žalobkyně namítá, že žalovaný tímto porušil její procesní práva. Podle žalobkyně byly výsledky navržených svědků jedinými důkazy, které mohly prokázat souvislost s poskytováním marketingových služeb.
42. Soud ze správního spisu ověřil, že žalobkyně ve vyjádření ze dne 1. 12. 2021 navrhla provedení výsledku Mgr. I. B., MUDr. V. H. a I. S. jako svědků. Žalobkyně na stranách 12-14 vyjádření ke každé z osob, jejíž výslech navrhovala, samostatně uvedla, jakou pracovní pozici daná osoba zastává a co by mělo být předmětem svědecké výpovědi. Ve vztahu k navrhovanému výsledku Mgr. I. B. žalobkyně uvedla, že její výpověď by měla prokázat „[d]etailnější informace ohledně postupu při implementaci lokální marketingové strategie na základě globálně schválených hlavních rysů a zaměření dané kampaně, tedy charakter marketingové a reprezentační činnosti, jelikož těchto aktivit provozovaných a financovaných daňovým subjektem se svědkyně účastnila.“ MUDr. V. H. by měl mít: „Detailnější informace ohledně plánovacího procesu medicínských cílů, strategií, konkrétních aktivit v terapeutické oblasti onkologie a na to navázaného procesu stanovování rozpočtu na realizaci těchto aktivit, ve vzájemné interakci lokální pobočky na úrovni země, skupiny zemí, regionálního týmu a globálního týmu; tedy osvětlení druhu nákladů vynaložených při této činnosti, včetně vazby na výkon marketingové a reprezentační činnosti daňového subjektu, kterých se svědek účastnil.“ K navrhovanému výsledku I. S. žalobkyně uvedla, že by měl prokázat „[p]otvrzení struktur nákladů vynaložených dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, charakteristika marketingové a reprezentační činnosti daňového subjektu vykonávané dle smlouvy, charakteristika vynaložených výdajů zúčtovaných do účtů zmíněných na s. 7 až 11 výzvy. Charakteristika celkové činnosti daňového subjektu, jeho příjmů a výdajů v rámci základní distribuční činnosti, a charakteristika nákladů vynaložených za účelem realizace čl. 2.2. smlouvy.“ Žalovaný se podrobně vyjádřil ke každé z navržených svědeckých výpovědí na stranách 28-30 napadeného rozhodnutí. Žalovaný vycházejí ze skutečností, které k navrhovaným důkazům uvedla žalobkyně v podaném vyjádření ze dne 1. 12. 2021, resp. ke skutečnostem, které by tyto výpovědi měly podle žalobkyně prokázat, uvedl důvody, proč předmětné důkazy výsledky osob jako svědků neprovedl. Žalovaný dospěl k závěru, že navržené svědecké výpovědi nejsou způsobilé prokázat přímou souvislosti mezi uplatněnými nedaňovými náklady a výnosy z poskytnutých služeb, jejíž existence jakožto jedné z podmínek pro aplikaci § 24 odst. 2

písm. zc) ZDP byla předmětem posouzení. Soud se s tímto závěrem žalovaného plně ztotožňuje.

43. V nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09 Ústavní soud taxativně vymezil důvody, pro něž lze odmítnout provést navržený důkaz, a sice: „*Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno. Jestliže tak obecný soud nepostupuje, zatíží své rozhodnutí nejen vadami spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páté (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny.*“ Tedy ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu může být návrh na provedení důkazu odmítnut pouze na základě shora uvedených důvodů. V rozsudku ze dne 11. 8. 2011 č. j. 2 Afs 15/2011-80 Nejvyšší správní soud k neprovedení svědecké výpovědi konstatoval: „*Správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci. (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamená, že předem nepřipustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena.*“
44. Podle soudu postupoval žalovaný v souladu se shora citovanou judikaturou, když odmítl provést žalobkyní navrhované výslechy osob jako svědků. Žalovaný při posouzení důvodnosti návrhu na provedení důkazů vycházel ze skutečností uváděných žalobkyní ve vyjádření ze dne 1. 12. 2021. Žalobkyně v podaném vyjádření specifikovala skutečnosti, které by měly být výslechy prokázány, pouze jako informace o její činnosti, jak vyplývá z obsahu vyjádření citovaného pod bodem 42. rozsudku. Jak konstatoval již žalovaný bod bodem [105] napadeného rozhodnutí, a soud se tím ztotožňuje, „*Mgr. I. B. a MUDr. V. H., by bezesporu mohly osvědčit osobní účast na marketingové a reprezentační činnosti daňového subjektu prováděné na základě Smlouvy a paní I. S., zpracovávající účetnictví daňového subjektu, by bezesporu mohla předestřít obsah jednotlivých účtů a celkovou strukturu činnosti daňového subjektu, tyto skutečnosti by však samy o sobě nemohly nijak vést k prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými nedaňovými náklady dle § 25 ZDP a výnosy, tj. nemohly by samy o sobě nijak prokázat dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi výnosy a předmětnými nedaňovými náklady dle § 25 ZDP, odůvodňující oprávněnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v předmětném případě (viz body 29 a 37 rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 82/2016 – 81). Mohla by tak být prokázána existence určitého nákladu či výnosu, ale klíčové je prokázání jejich přímé souvislosti, což odvolatel neučinil, tj. nepároval konkrétní náklad a výnos. Svědecké výpovědi by tak neměly vliv na konečný výsledek (závěr) odvolacího orgánu.*“
45. Žalobkyně v žalobě opakuje důvody, které k navrhovaným důkazům uvedla již ve vyjádření ze dne 1. 12. 2021, které nyní doplňuje dalšími, které podle ní byly způsobilé navrhované výpovědi osob jako svědků prokázat. Žalobkyně v podané žalobě specifikuje skutečnosti, které mohly podle ní svědecké výpovědi prokázat, přímo ve vztahu k jednotlivým detailům účtů. Soud k této žalobní argumentaci uvádí, že pokud žalobkyně navrhovala k prokázání správnosti svého postupu spočívajícího v uplatnění § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP provedení svědeckých výpovědí, měla uvést relevantní skutečnosti, které by tyto výpovědi měly podle

ní prokázat již v rámci svého návrhu na provedení důkazů v řízení před žalovaným, neboť to byl žalovaný, kdo posuzoval oprávněnost, resp. důvodnost učiněného návrhu. Žalovaný při posouzení, zda provede navrhované výpovědi svědků, vyšel, podle soudu zcela příhodně, ze skutečností uvedených žalobkyní ve vyjádření ze dne 1. 12. 2021. Byla to přitom právě žalobkyně, kterou v tomto ohledu tížilo břemeno tvrzení a důkazní. Nemůže být úspěšná argumentace žalobkyně, která až nyní uvádí skutečnosti, které podle ní měly svědecké výpovědi prokázat, aniž by tvrdila, natož doložila, co jí bránilo uvést tato tvrzení již v řízení před žalovaným.

46. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že navrhované výpovědi osob jako svědků, jak jejich předmět vymezila žalobkyně ve vyjádření ze dne 1. 12. 2021, by nebyly způsobilé prokázat přímou vazbu mezi předmětnými výdaji a příjmy. Podle soudu žalovaný řádně a srozumitelně vysvětlil důvody, proč je neprovedl. Jeho odůvodnění soud neshledal za vnitřně rozporné, jak tvrdí žalobkyně. Případné prokázání existence jednotlivých nákladů a příjmů ještě nesvědčí o přímé souvislosti mezi nimi. Svědeckými výpověďmi mohla být prokázána existence určitého nákladu či výnosu, ale klíčové je prokázání jejich přímé souvislosti, což žalobkyně neučinila, když nepárovala konkrétní náklady a výnosy, ani dostatečně nerozlišovala náklady související se službami pro Eli Lilly Export S.A., a jiné náklady.
47. Soud neshledává za relevantní tvrzení žalobkyně, že by žalovaný dezinterpretoval náleze Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09. Ve smyslu výše citovaného nálezu Ústavního soudu může být návrh na provedení důkazu odmítnut pouze na základě vymezených (tří) důvodů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil neprovedení všech tří navrhovaných svědeckých výpovědí naplněním druhého důvodu (důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci) a třetího důvodu (nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno) podle předmětného nálezu Ústavního soudu. Třetí důvod, tj. nadbytečnost důkazu z důvodu již prokázané skutečnosti přitom žalovaný nevztáhl k prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými náklady a příjmy, jak se snaží v žalobě navodit žalobkyně, nýbrž, jak vyplývá z kontextu napadeného rozhodnutí, ve vztahu k povaze činnosti žalobkyně (tj. k marketingové strategii, marketingové a reprezentační činnosti, medicínským cílům, strategiím a konkrétním aktivitám v terapeutické oblasti apod.), která nebyla žalovaným v průběhu řízení nijak zpochybňována. K prokázání přímé souvislosti mezi příjmy a výdaji pak žalovaný uplatnil druhý důvod vymezený Ústavním soudem, a sice že důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci. Ačkoliv formulace uvedených důvodů mohla být žalovaným učiněna srozumitelněji, nepředstavuje to důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný řádně odůvodnil, proč neprovedl navržené svědecké výpovědi, přičemž žalovaným uvedené důvody představují podle soudu racionální úvahu, s níž se soud ztotožňuje. Nedošlo tedy k porušení procesních práv žalobkyně.
48. Žalobkyně dále v podané žalobě namítá, že žalovaný neprovedl důkaz dokumenty souvisejícími s tvorbou marketingového plánu a rozpočtu, přičemž tento svůj postup řádně neodůvodnil a též se nevypořádal s tvrzením žalobkyně o postupech tvorby a schvalování ročního rozpočtu na marketingové služby.

49. Soud k této žalobní námitce z napadeného rozhodnutí ověřil, že žalovaný se s návrhem žalobkyně na provedení důkazu předmětnými dokumenty zabýval na straně 28 napadeného rozhodnutí, a to pod bodem [97]. Podle soudu žalovaný srozumitelně vysvětlil, proč považoval dotčené návrhy za neopodstatněné. Uvedl, že „je zřejmé, že se má jednat o dokumenty, které vznikly ještě před samotným uskutečněním sjednaných služeb (rozpočty, marketingové strategie apod.). Pro prokázání jednoznačné vazby výnosu a nákladu rozpočet či reklamní plány jsou zcela nedostačující, neboť, z nich tato konkrétní vazba a přímá souvislost nemůže být jednoznačně patrná.“ Následně doplnil, že „odvolatel se věnuje nákladové stránce, nepředkládá již tu výnosovou, vč. požadovaných vazeb.“ Soud považuje takové odůvodnění za dostatečné. Žalobkyně přitom v podané žalobě citované závěry žalovaného přímo nespornuje, netvrdí, že by tomu bylo jinak, než jak uvedl žalovaný. Pouze obecně namítá, že odůvodnění žalovaného považuje za nedostatečné, aniž by tvrdila konkrétní okolnosti, na základě nichž měly být předmětné důkazy provedeny.
50. K námitce žalobkyně, že se žalovaný nevypořádal s jejím tvrzením o postupech tvorby a schvalování ročního rozpočtu na marketingové služby, soud připomíná, že žalovaný nemusel nutně reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, podstatné je, zda se vypořádal s obsahem a smyslem uplatněné argumentace. Soud ověřil, že se žalobkyně ve vyjádření ze dne 1. 12. 2021 vyjadřovala k postupu schvalování ročního rozpočtu, přičemž žalovaný na tuto argumentaci žalobkyně reagoval pod bodem [97] napadeného rozhodnutí, kde uvedl: „Ve svém Vyjádření ze dne 1. 12. 2021 odvolatel v předmětné souvislosti dále odkazuje zejména na roční rozpočet nákladů pobočky, plán reklamních a marketingových aktivit, centrální marketingovou strategii, lokální marketingové plány. Odvolatel uvádí, že dokumenty, které uvedl, byly již správci daně daňovým subjektem předloženy, a to v souvislosti s řízením ve věci daně z přidané hodnoty. Odvolací orgán k tomu uvádí, že nepřistoupil k odvolatelem požadovanému provedení uvedených dokumentů jako důkazů v tomto řízení. Z Vyjádření odvolatele ze dne 1. 12. 2021 je zřejmé, že se má jednat o dokumenty, které vznikly ještě před samotným uskutečněním sjednaných služeb (rozpočty, marketingové strategie apod.). Pro prokázání jednoznačné vazby výnosu a nákladu rozpočet či reklamní plány jsou zcela nedostačující, neboť, z nich tato konkrétní vazba a přímá souvislost nemůže být jednoznačně patrná. Tyto odvolatelem argumentované dokumenty tak nemohou samy o sobě nijak vést k prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými nedaňovými náklady dle § 25 ZDP a výnosy, tj. nemohou samy o sobě nijak prokázat dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi výnosy a předmětnými nedaňovými náklady dle § 25 ZDP, odůvodňující oprávněnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v předmětném případě (...). I v této souvislosti je tak nutné upozornit, že odvolatel se věnuje nákladové stránce, nepředkládá již tu výnosovou, vč. požadovaných vazeb.“ Takové odůvodnění podle soudu naplňuje požadavky stanovené shora citovanou judikaturou, když se vypořádává se stěžejními námitkami žalobkyně a vysvětluje, proč navrhované důkazy a tvrzení (včetně těch o stanovení rozpočtu) nejsou důvodné.
51. K námitkám žalobkyně ohledně unesení důkazního břemeno soud uvádí, že zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud 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. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového

*řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

52. 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 priznání 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 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 (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012 č. j. 1 Afs 75/2011-62, či 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 (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95).
53. V posuzovaném případě žalobkyně důkazní břemeno neunesla, jelikož neprokázala přímou souvislost nedaňových nákladů (§ 25 ZDP) daňově uplatněných s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP s výnosy z poskytnutých marketingových služeb. Žalovaný, resp. správce daně, již Výzvou č. 1 (ze dne 7. 4. 2016 č. j. 90674/16/4100-10720-204412) přenesl důkazní břemeno stran oprávněnosti uplatnění nedaňových nákladů jako daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na žalobkyni. Touto Výzvou č. 1 správce daně vyzval žalobkyni, aby vyčíslila výši nedaňových nákladů podle § 25 ZDP, které byly uplatněny s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP za leden 2011 až listopad 2011; dále aby vyčíslila výši částky uplatněné jako položky snižující výsledek hospodaření na řádku 140 II. oddílu řádného priznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 podle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP za prosinec 2010; a dále aby prokázala konkrétní související výnos ke každé jednotlivé položce předmětných nedaňových nákladů uplatněných podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP tak, aby byla splněna podmínka pro využití tohoto ustanovení, a doložila důkazní prostředky prokazující, že předmětné náklady oprávněně ovlivnily základ daně předmětného zdaňovacího období a byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 23 odst. 1 a 10 a § 24 ZDP. V odůvodnění Výzvy č. 1 správce daně uvedl, že „[z]e samotného výpočtu odměny za služby dle Smlouvy o poskytování služeb (uzavřené dne 1. 11. 2010), kdy nedaňové náklady vstoupily do výpočtu fakturované ceny, nelze automaticky dovodit, že jakákoliv částka na straně nákladů prokazatelně generuje daňovému subjektu identický výnos, a tím jsou splněny podmínky pro aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Mezi předmětnými daňově neuznatelnými náklady a výnosy zúčtovanými na základě uzavřené Smlouvy o poskytování služeb nelze automaticky spatřovat přímou souvislost. Pouhé zohlednění těchto nákladů v kalkulaci ceny sjednané služby daňovým subjektem, tj.

skutečnost, že nedaňové náklady vstoupily do výpočtu fakturované ceny dle Smlouvy o poskytování služeb, nelze považovat za doložení přímé souvislosti těchto nákladů se zcela konkrétními výnosy tak, aby byla naplněna podmínka využití § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.“ Následně žalovaný, resp. správce daně, po zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2016 č. j. 46544/16/5200-11434-70185 rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 1. 2. 2021 č. j. 8 Af 82/2016-81 vydal Výzvu č. 2, v níž vyzval žalobkyni k prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými nedaňovými náklady a výnosy plynoucími ze Smlouvy (viz bod 36. tohoto rozsudku). Výzvu č. 2 správce daně podrobně odůvodnil (celkem na 5 stranách), a to zejména s odkazem na Výzvu č. 1 a na zrušující rozsudek. V odůvodnění Výzvy č. 2 správce daně mimo jiné uvedl: „Vzhledem ke skutečnosti, že částky související s předmětnou problematikou byly v předcházejícím odvolacím řízení již vyčísleny (...), avšak daňový subjekt poukazem na cenotvorbu neprokázal důvodnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, je tedy daňový subjekt v návaznosti na právní názor uvedený v rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 82/2016 – 81 povinen prokázat ke všem jednotlivým nedaňovým nákladům dle ust. § 25 ZDP (...) uplatněným s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu s výnosy, a dále prokázat oprávněnost snížení základu daně prostřednictvím řádku 140 daňového přiznání s odkazem na ust. § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.“ Žalovaný tímto postupoval v souladu se závazným právním názorem Městského soudu v Praze vyjádřeným v rozsudku ze dne 1. 2. 2021 č. j. 8 Af 82/2016-81, a vyzval žalobkyni, aby doložila přímou souvislost mezi uplatněnými výdaji a příjmy. Vysvětlil, proč doložení přímé souvislosti požaduje, a sice že pouhé zohlednění nákladů v kalkulaci cen za poskytnuté služby tuto souvislost neprokazuje. Žalovaný tím nekladl na žalobkyni nepřiměřené nároky ohledně prokazování tvrzených skutečností, nýbrž v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou pouze vyzval žalobkyni, aby prokázala, co tvrdí, a sice že lze na předmětné výdaje aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Bylo následně na žalobkyni, aby prokázala přímou souvislost mezi jí uplatněnými náklady a příjmy z její činnosti. Žalobkyně však důkazní břemeno, které jí v tomto ohledu tížilo, neunesla, jak podrobně odůvodnil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně sice v řízení navrhovala provedení důkazů, tyto však nebyly přímou souvislost mezi příjmy a výdaji způsobitelné prokázat (viz výše). Žalobkyně neprokázala, že se jednotlivé náklady skutečně vztahovaly k marketingovým službám pro Eli Lilly Export S.A.. 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). U jiných nákladů toto zjevné není (náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary), avšak ani u těchto nákladů nelze bez dalšího dospět k přímé souvislosti s generovanými příjmy. Žalovaný vyzval žalobkyni k prokázání existence přímé souvislosti mezi náklady a příjmy a bylo na žalobkyni, jak přímou souvislost prokáže. Nebylo již na žalovaném, aby za žalobkyni domýšlel zdůvodnění souvislosti jednotlivých nákladů s dosaženými příjmy. Soud uzavírá, že žalobkyně důkazní břemeno, které jí tížilo, neunesla, a tato skupina žalobních námitek je nedůvodná.

54. K námitce žalobkyně ohledně nepřiléhavosti rozsudku Oriflame soud uvádí, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 14. 10. 2021 č. j. 1 Afs 190/2021-30 (Oriflame), zabýval otázkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP mezi spojenými osobami, přičemž 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. pohoštění 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 vyšší všech nákladů a dohodnutou marží, Nejvyšší správní soud neshledává. 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 doplnil soud, pozn. soudu).*

55. Nejvyšší správní soud tedy v citovaném rozhodnutí učinil závěr, že přímou souvislost mezi výdaji a příjmy nelze dovozovat pouze z modelu financování daňového subjektu. Tento závěr Nejvyššího správního soudu je respektován i v dalších rozhodnutích správních soudů a vyšel z něj i Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 15. 12. 2023 č. j. 3 Af 4/2020-48, jímž rozhodl ve věci týchž účastníků ohledně daně z příjmů za zdaňovací období 2013 a 2014. Soud nyní rozhodující neshledal racionálního důvodu se od konstantní judikatury odchýlit. Žalovaný nepochybil, pokud závěry tohoto rozsudku respektoval i v nynější věci. Žalovaný zcela v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu pod bodem [94] napadeného rozhodnutí uzavřel, že „k použití ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP nepostačuje pouze to, aby bylo zvýšení výnosů podmíněno úměrným zvýšením nákladů a že přímou souvislost je totiž 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 konkrétních výnosů jinak, než pouze jejich automatickým zvýšením. (...) Z předkládaného fakturačního modelu lze tedy dovodit pouze přímá úměra, tedy o co se zvýší náklady, tím vyšší bude cena za poskytovanou službu (příjem). Veškeré výnosy ve fakturačním modelu jsou přímo úměrné s náklady, tedy spolu zdánlivě přímo souvisí. Přímá úměra se však v daném případě nerovná přímé souvislosti ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP“. Ostatně sama žalobkyně závěr, že zvolený způsob financování nečiní náklady daňové (tedy přímo související s dosahovanými příjmy), nikterak nezpochybňuje. V této souvislosti žalobkyně uvádí, že situace společnosti Oriflame byla odlišná od skutkového stavu ve věci žalobkyně, že jí vynaložené náklady byly vynaloženy účelně přímo při poskytování marketingových služeb, a že naplnila podmínku vyjádřenou Nejvyšším správním soudem v rozsudku Oriflame. Žalobní argumentace žalobkyně je však rozporná. Na jedné straně tvrdí, že rozsudek Oriflame není přílehlavý, na druhé straně uvádí, že naplnila podmínky v něm vyjádřené. Podle soudu však žalobkyně neprokázala přímou souvislost mezi uplatněnými výdaji a příjmy, jak bylo vysvětleno již výše.
56. Soud se dále zabýval i žalobním tvrzením o existenci správní praxe žalovaného co do výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Jak upozorňuje i sama žalobkyně, námitku ohledně existence

správní praxe vznesla již v rámci žaloby proti předchozímu rozhodnutí žalovaného (ze dne 24. 10. 2016 č. j. 46544/16/5200-11434-701858). Žalobkyně shodně namítala, že změnu výkladu uplatnil žalovaný poprvé právě v rozhodnutí ze dne 24. 10. 2016 č. j. 46544/16/5200-11434-701858, přičemž tato změna souvisí s novelou ZDP účinnou od 1. 1. 2015. Zároveň žalobkyně dodala, že pochybnosti o existenci správní praxe neměl ani městský soud v rozsudku ze dne 1. 2. 2021 č. j. 8 Af 82/2016-81. Situace v řízení vedeném pod sp. zn. 8 Af 82/2016 však byla v tomto ohledu odlišná od řízení nynějšího.

57. V předchozím rozhodnutí ze dne 24. 10. 2016 č. j. 46544/16/5200-11434-701858 žalovaný zastával názor, že přímou souvislost mezi příjmy a výdaji je způsobilá založit pouze přímá přefakturace (přeúčtování) nákladů. Tento zúžený výklad § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 1. 2. 2021 č. j. 8 Af 82/2016-81 odmítl, když pod bodem 30. rozsudku uvedl: *„Z uvedeného je zřejmé, že zužující výklad podmínky přímé souvislosti mezi výdaji a příjmy, který zastává žalovaný, neobstojí. V daném případě žalobce na základě Smlouvy o poskytování služeb ze dne 1. 11. 2010 poskytoval spol. Eli Lilly Export S.A., určité služby, za které podle smlouvy obdržel odměn. Do nákladů, které žalobce musel vynaložit, aby mohl poskytnutí nasmlouvaných služeb zajistit, jistě mohlo vstupovat vícero položek; (...) Názor žalovaného, že takovou položkou mohlo být pouze to, co lze samostatně „vyfakturovat“ (tedy konkrétní plnění poskytnuté beneficentovi služeb), resp. to, co lze samostatně přefakturovat na beneficenta služeb, je tedy nepřijatelný. Uvedený závěr potvrzuje i dřívější správní praxe orgánů daňové správy, na kterou žalobce poukázal.“* Zároveň Městský soud v Praze k aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP pod bodem 35. rozsudku konstatoval: *„Pokud chce tedy žalobce uplatňovat v souvislosti s tímto smluvním vztahem určité výdaje, potom musí – v míře jakou úprava daňového řízení vyžaduje – doložit, že tyto výdaje mají skutečně souvislost s tímto smluvním vztahem, resp. že uplatněné výdaje byly skutečně vynaloženy na zabezpečení nasmlouvaných marketingových služeb.“*
58. V napadeném rozhodnutí, které je předmětem nynějšího řízení, žalovaný vyšel z právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku, jímž byl vázán. Žalovaný vyložil přímou souvislost v souladu s právním názorem Městského soudu v Praze jako dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady), nikoli zužujícím výkladem, podle něž § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP dopadá pouze na přeúčtované náklady, jak se snaží navodit v žalobě žalobkyně. Žalovaný tedy při výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP postupoval v souladu se závazným právním názorem městského soudu, který tento závěr učinil i s ohledem na námitky žalobkyně na existenci správní praxe. Městský soud v Praze tedy shledal námitky o rozporu napadeného rozhodnutí se správní praxí žalovaného nedůvodné.
59. Podle § 23 odst. 4 písm. e) věta první ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 *do základu daně podle odstavce 1 se 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.*
60. Ve vztahu k § 23 odst. 4 písm. e) ZDP žalobkyně obecně tvrdí, že se jednalo o výnosy ze Smlouvy, které přímo souvisely s nedaňovými náklady vynaloženými v předchozím zdaňovacím období. Žalobkyně uvádí, že její argumentace ve vztahu 24 odst. 2 písm. zc) ZDP zrcadlově platí i pro aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.

61. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že „ze Smlouvy o poskytování služeb vyplývá poskytnutí sjednaných služeb (...) za cenu, jejíž výše byla kalkulována i z předmětných nedaňových nákladů minulého měsíce (...), přičemž daňový subjekt v předmětné souvislosti provedl úpravu na ř. 140 II. oddílu řádného daňového přiznání, a uplatnil jako položku snižující výsledek hospodaření částku 8 785 395,- Kč s odkazem na ust. § 23 odst. 4 písm. e) ZPD, tj. nezahrnul do základu daně předmětného zdaňovacího období r. 2011 výnosy související s obdobnými nedaňovými náklady za prosinec 2010, a to do vykázané výše těchto nedaňových nákladů za prosinec 2010 (...). V předmětné souvislosti byl daňový subjekt také vyzván k prokázání a doložení oprávněnosti takovéto úpravy (...) Daňový subjekt se stejně tak, jako v případě nedaňových nákladů dle ust. § 25 ZDP v celkové částce 20 604 301,66 Kč (...), vyjadřuje i v tomto případě (...) k jednotlivým nákladovým účtům, kdy ve většině případů je obsahová náplň účtu shodná s údaji uvedenými pod bodem 2.1 odpovědi na výzvu a daňový subjekt tak odkazuje na zdůvodnění popsána v tomto bodu (účet 513.390, 513.575, 513.620, 513.770, 528.170, 543.660, 543.663, 543.669 a 545.770). Odvolací orgán se v předmětné souvislosti rovněž odkazuje na vyjádření uvedená výše k odpovědi daňového subjektu pod bodem 2.1.“ Žalovaný uzavřel, že „ani na základě provedeného doplnění odvolacího řízení daňový subjekt neprokázal a nedoložil přímou souvislost mezi nedaňovými náklady (§ 25 ZDP) daňově uplatněnými s odkazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a výnosy z poskytnutých marketingových služeb a v předmětné souvislosti neprokázal ani oprávněnost úpravy výsledku hospodaření o položku snižující základ daně na ř. 140 II. oddílu řádného daňového přiznání s odkazem na ust. § 23 odst. 4 písm. e) ZPD.“ S ohledem na formulaci žalobních námitek považuje soud toto odůvodnění za dostatečné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí 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.
62. Ze shora uvedených důvodů tak Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
63. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

#### Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém

rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 18. června 2024

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.  
předsedkyně senátu