



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **ELI LILLY ČR, s. r. o.**, se sídlem Praha 8, Pobřežní 394/12, zastoupené Mgr. Martinem Dolečkem, advokátem se sídlem Praha 4, Na strži 2102/61a, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2023, č. j. 3 Af 4/2020-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[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 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z uvedené částky (tj. 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] Důvodem tohoto postupu bylo, že 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 například výdaje za stravování zaměstnanců nad limit, reprezentace, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody atd.

[3] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 12. 2019, č. j. 50438/19/5200-11434-701858, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobu, kterou městský soud shora nadepsaným rozsudkem zamítl.

[5] V odůvodnění svého rozsudku městský soud uvedl, že předmětem nyní projednávané věci bylo posouzení, zda žalobkyně prokázala přímou souvislost mezi uplatněnými nedaňovými náklady a výnosy plynoucími ze Smlouvy o poskytování služeb (dále jen „Smlouva“) uzavřené dne 1. 11. 2010 se společností Eli Lilly Export S.A., jež je mateřskou společností mateřské společnosti stěžovatelky (pro zjednodušení je dále v textu uváděno pouze „mateřská společnost“) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „ZDP“). Konkrétně šlo o náklady typu stravného nad limit, náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky, penále apod.

[6] Městský soud konstatoval, že obdobnou žalobou téže žalobkyně se již zabýval ve věci sp. zn. 8 Af 82/2016, která se týkala zdaňovacího období roku 2011. Osmý senát vytkl žalovanému, že z jinak správné argumentace dovodil nesprávný paušální závěr o neuznatelnosti všech výdajů, a jeho rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 1. 2. 2021, č. j. 8 Af 82/2016-81 (dále jen „rozsudek osmého senátu“). V nynější věci žalovaný tento přístup neopakoval a vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50, věc „Raiffeisenbank“), která odmítla požadavek na extrémně těsnou vazbu nákladů a výnosů ve smyslu přefakturace. Žalovaný se zabýval konkrétní povahou vazby mezi náklady a výnosy a městský soud jeho závěry považoval za přesvědčivé. Žalobkyně, obdobně jako ve věci sp. zn. 8 Af 82/2016, tvrdila, že přímá souvislost je dána již samotným mechanismem kalkulace ceny – každá 1 Kč nákladu má generovat 1,05 Kč výnosu, přičemž bez vynaložení nákladu by výnos nevznikl. Městský soud však již dříve konstatoval, že samotné nastavení převodních cen, byť navázané na náklady, neprokazuje, že tyto náklady skutečně souvisejí s poskytovanými službami. Cenotvorný mechanismus slouží pouze k určení ceny, nikoliv k prokázání věcné souvislosti nákladů s předmětem Smlouvy. Městský soud se rovněž ztotožnil s argumentací žalovaného, že přijetí výkladu žalobkyně by vedlo k nerovnosti mezi daňovými subjekty. Pokud by samotná cenotvorba postačovala k prokázání přímé souvislosti, znamenalo by to fakticky neomezenou možnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, čímž by došlo k obcházení § 25 ZDP a dalších ustanovení upravujících daňovou uznatelnost nákladů. Městský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021,

pokračování

č. j. 1 Afs 190/2021-30 (věc „*Oriflame*“) a dovodil, že přímou souvislost nelze dovozovat pouze z modelu financování žalobkyně, který zajišťuje úhradu všech nákladů mateřskou společností navýšenou o fixní marži.

[7] Dále se městský soud vyjádřil k aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na náklady na reprezentaci, přičemž poukázal, na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 139/2021-51, a ze dne 20. 12. 2022, č. j. 10 Afs 2021-55 (věc „*Sellier & Bellot Trade*“). Nejvyšší správní soud v obou případech popřel, že samotné doložení výše nákladů a jejich smluvní zakotvení postačuje k prokázání přímé souvislosti s výnosy. Takový postup odráží pouze ekonomickou logiku cenotvorby, nikoliv daňovou uznatelnost. Aby byly tyto náklady uznány, musí být prokázáno, že bez jejich vynaložení by k uzavření obchodu nedošlo, nebo by k němu došlo za méně výhodných podmínek. Městský soud proto i v této věci uzavřel, že samotné promítnutí nákladů do kalkulace příjmů neprokazuje přímou souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

[8] Městský soud upozornil, že sama žalobkyně v žalobě uvedla, že si je vědoma, že zvolený model financování (*Cost+*) nezakládá daňovou uznatelnost nákladů. Tvrdí však, že přímou souvislost pro účely § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP prokazuje jinak, konkrétně ve vztahu ke konkrétním výnosům; tuto argumentaci však dále nerozvedla ani v žalobě, ani v daňovém řízení. V daňovém řízení žalobkyně pouze odkázala na existenci Smlouvy, vystavené faktury a účetnictví. Přímou souvislost jednotlivých nákladů s výnosy však netvrdila ani nedoložila, ačkoli byla daňovými orgány na nedostatečnost svých tvrzení upozorněna. Bylo na ní, zda zvolí jinou procesní strategii, nebo setrvá na dosavadním stanovisku. Judikatura opakovaně potvrzuje, že daňový subjekt musí prokázat pravdivost svých tvrzení, zejména pokud správce daně vyjádří důvodné pochybnosti. Nestačí odkázat jen na účetnictví, pokud je jeho věrohodnost zpochybněna.

[9] Dále se městský soud zabýval otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a dovodil, že žalobkyně neunesla již primární důkazní břemeno, neboť ani netvrdila, jak jednotlivé náklady souvisejí s výnosy. Omezila se na obecný odkaz na Smlouvu a přijaté platby, což nepostačuje. Žalobkyně neprokazovala, že jednotlivé náklady souvisejí s marketingovými službami. U některých nákladů (například stravování nad limit, penále) je absence souvislosti zjevná; u jiných nákladů (například reprezentace, propagační předměty) nelze souvislost vyloučit, avšak žalobkyně je blíže nespecifikovala. Žalovaný za ni nemohl domýšlet, komu náklady sloužily, ani zda by byly vynaloženy i bez úhrady mateřskou společností. Pokud žalobkyně netvrdila a neprokazovala přímou vazbu konkrétních nákladů ke službám poskytnutým zákazníkovi, nebyl správce daně povinen tuto souvislost zkoumat.

[10] Městský soud uvedl, že si je vědom, že Nejvyšší správní soud v jiné věci žalobkyně (rozsudek č. j. 3 Afs 54/2020-78) konstatoval, že příjemcem marketingových služeb je její mateřská společnost. Tento závěr ale není v projednávané věci zpochybněn; rozhodné je, zda jednotlivé náklady zahrnuté do kalkulace ceny s těmito službami přímo souvisely. To žalobkyně neprokázala.

[11] Ani tvrzení žalobkyně, že jí svědčilo legitimní očekávání založené na ustálené správní praxi, městský soud neakceptoval, neboť v projednávané věci taková praxe prokázána

nebyla. Stanovisko Ministerstva financí ze dne 8. 3. 2004 bylo dle jeho názoru reakcí na konkrétní dotaz konkrétního subjektu a nelze z něj dovozovat obecně závaznou správní praxi. Žalobkyně navíc netvrdí ani nedoložila, že by ministerstvo tento přístup aplikovalo opakovaně.

[12] Pokud jde o výklad § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, který je dle žalobkyně zrcadlovým ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, nicméně nevyžaduje přímou souvislost, městský soud konstatoval, že žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že i § 23 odst. 4 písm. e) ZDP vyžaduje úzký vztah mezi výnosy a dříve neuznanými náklady. Pouhé zahrnutí nákladů do kalkulace převodní ceny tuto podmínku nenaplnjuje. Přijetí výkladu žalobkyně by vedlo k neomezenému uplatnění tohoto ustanovení, což by bylo v rozporu se zásadou rovného přístupu k daňovým subjektům. Městský soud považoval odůvodnění žalovaného s ohledem na formulaci žalobních námitek za dostatečné. Žalobkyně přitom v žalobě neuvedla samostatnou argumentaci k možnému výkladu § 23 odst. 4 písm. e) ZDP nevyžadujícímu prokázání přímé souvislosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí její tvrzení nerozporoval, pouze, obdobně jako u výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, vyložil, že podmínka souvislosti nebyla splněna (ze stejných důvodů) *per se*. K těmto důvodům se žalobkyně v žalobě vyjádřila pouze v souvislosti s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a městský soud její argumentaci vypořádal; není přitom oprávněn překračovat meze žalobních bodů.

[13] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) obsáhlou kasační stížnost (22 stran), jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka úvodem kasační stížnosti považovala za nezbytné uvést skutkový a procesní kontext napadeného rozhodnutí, které nebylo vydáno izolovaně, ale v rámci širšího souboru kontrolních postupů daňových orgánů zaměřených na ověření její daňové povinnosti na dani z příjmů a DPH za více zdaňovacích období. Od roku 1995 stěžovatelka působí jako distribuční subjekt skupiny Eli Lilly v České republice, kde zajišťuje dovoz a distribuci léčiv a současně vykonává marketingové aktivity na podporu jejich prodeje. V rámci dodavatelského řetězce nakupuje léčiva od společnosti Eli Lilly Export S.A. a dodává je lokálním distributorům v ČR a SR. Marketingové služby poskytuje na základě Smlouvy. Smlouva definuje rozsah služeb jako reklamní činnost, výzkum trhu, PR aktivity, informování odborné veřejnosti a edukaci pacientů. Cílem je podpora podnikání zadavatele (společnost Eli Lilly Export S. A.) na trzích v ČR a SR. Odměna za tyto služby je stanovena jako součet přímých a nepřímých provozních nákladů stěžovatelky navýšený o 5 % marži. V letech 2012–2019 provedl finanční úřad u stěžovatelky několik kontrolních postupů zaměřených na období 2011–2016, jejichž předmětem bylo opakované a podrobné prověřování plnění dle Smlouvy, a to z různých hledisek.

[15] Finanční úřad zahájil u stěžovatelky dne 15. 11. 2012 daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2011, na jejímž základě byl dne 26. 1. 2015 vydán dodatečný platební výměr. V rámci této kontroly správce daně uznal aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na nedaňové náklady (například reprezentace, dary) jako oprávněnou a v souladu se zákonem. Stěžovatelka však napadla následně vydaný dodatečný platební výměr odvoláním, jímž uspěla – žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 10. 2016, č. j. 46544/16/5200-11434-701858 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“) vyhověl všem jejím námitkám. Současně však

pokračování

zpochybnil právní názor finančního úřadu ohledně aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka správní žalobu, již městský soud rozsudkem osmého senátu vyhověl. Městský soud konstatoval, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je na daný typ nákladů obecně aplikovatelný a že žalovaný pochybil, pokud tyto náklady paušálně vyloučil bez dalšího dokazování. Uložil žalovanému, aby buď náklady uznal, nebo provedl dokazování k jejich přímé souvislosti s výnosy z marketingových služeb.

[16] Daňové řízení v nyní posuzované věci navazuje na předchozí řízení za rok 2011. Vzhledem k věcné shodě s řízením za rok 2011 nebylo prováděno rozsáhlé dokazování. Argumentace správce daně ve zprávách pro roky 2013 a 2014 vycházela z právního názoru vyjádřeného v prvním rozhodnutí žalovaného, které však bylo následně zrušeno rozsudkem osmého senátu.

[17] Finanční úřad provedl daňové kontroly též na DPH za jednotlivá zdaňovací období let 2011 až 2016. I tyto kontroly vyústily v doměření daně, přičemž správnost doměrků byla potvrzena v odvolacím řízení a aprobována městským soudem. Nejvyšší správní soud v několika rozsudcích (např. č. j. 3 Afs 54/2020-73, č. j. 7 Afs 279/2021-59 a č. j. 6 Afs 125/2022) nicméně v těchto věcech vyhověl kasačním stížnostem stěžovatelky a zrušil i všechny dodatečné platební výměry. Stěžovatelka si je vědoma, že předmětem odkazovaných řízení byla jiná právní otázka, konkrétně, zda distribuce léčiv a poskytování marketingových služeb představují z pohledu DPH samostatná plnění, nicméně i v těchto řízeních bylo dokazováno faktické plnění dle Smlouvy, tedy skutkově shodné okolnosti jako v nyní posuzované věci. Významné je rovněž to, že bylo jednoznačně potvrzeno, že příjemcem marketingových služeb je mateřská společnost stěžovatelky, nikoliv koncoví zákazníci. Tento závěr převzal i městský soud v nyní napadeném rozsudku.

[18] Pokud jde o samotnou právní argumentaci, stěžovatelka předně namítá, že se městský soud v nyní napadeném rozsudku bez dostatečného odůvodnění odchýlil od svých závěrů vyslovených v rozsudku osmého senátu. V nyní souzené věci soud sice tvrdí, že rozhodnutí žalovaného již netrpí stejnou vadou, neboť vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ve věci „*Raiffeisenbank*“), nicméně podle stěžovatelky tento závěr neodpovídá obsahu správního spisu. Ani v řízení za roky 2013 a 2014 totiž daňové orgány nevedly dokazování k otázce přímé souvislosti jednotlivých nákladů s výnosy, nezpochybňovaly tvrzení stěžovatelky, nevyzývaly ji k doplnění důkazů a fakticky setrvaly na výkladu, který § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP zužuje na případy přefakturace. Stěžovatelka dále poukazuje na to, že v řízení za rok 2011 žalovaný po zrušujícím rozsudku městského soudu dokazování doplnil, což vedlo k novému rozhodnutí ze dne 6. 1. 2022. Z uvedeného vyplývá, že městský soud v nyní napadeném rozsudku rozhodl v rozporu se svým předchozím právním názorem, aniž by dostatečně vysvětlil, proč považuje skutkovou a právní situaci za odlišnou. Takový postup je podle stěžovatelky překvapivý a porušuje princip legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování.

[19] Daňové řízení za roky 2013 a 2014 bylo přímým pokračováním řízení za rok 2011. Tuto návaznost potvrzuje nejen časová souslednost jednotlivých kroků správce daně, ale i obsah zpráv o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného, které vycházely z právních závěrů obsažených v prvním rozhodnutí žalovaného. Z odůvodnění nyní napadeného

rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že daňové orgány považovaly skutkovou i právní situaci za shodnou s rokem 2011. Argumentace stěžovatelky tak logicky reagovala na právní názory, které již byly městským soudem v předchozím řízení označeny za nesprávné, zejména pokud šlo o paušální odmítnutí aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP mimo případy přefakturace.

[20] Stěžovatelka sice připouští, že žalovaný ve svém rozhodnutí formálně zohlednil rozsudek ve věci „*Raiffeisenbank*“ a navazující judikaturu, nicméně podle jejího názoru nedošlo k reálnému posunu v právním hodnocení. Žalovaný nepřistoupil k doplnění dokazování, nevyložil pojem „*přímá souvislost*“ a stěžovatelku nevyzval k prokázání, že bez daných nákladů by nebylo možné plnění dle Smlouvy poskytnout. Takový postup byl uplatněn až v řízení za rok 2011 po zrušujícím rozsudku městského soudu, nikoli v nyní projednávané věci. To potvrzuje, že daňové orgány nadále zastávaly výklad, podle něhož je § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP použitelný pouze na přefakturace. Městský soud v napadeném rozsudku přesto dospěl k odlišnému závěru, než ve věci za rok 2011, aniž by dostatečně vysvětlil, proč považuje skutkovou a právní situaci za odlišnou. Důsledkem je, že dvě skutkově i právně shodné věci jsou posouzeny rozdílně, přičemž stěžovatelce bylo v řízení za roky 2013 a 2014 upřeno právo na řádné dokazování a následný soudní přezkum, zda své důkazní břemeno unesla. Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za překvapivý, což představuje porušení zásady právní jistoty a předvídatelnosti rozhodování. Dodává, že neviděla důvod doplňovat vyjádření v nyní projednávané věci, neboť podle ustálené judikatury je těžištěm dokazování daňové řízení, nikoli řízení před správním soudem.

[21] Další námitkou stěžovatelka míří proti závěru městského soudu, dle kterého byla řádně informována o nedostatečnosti svých tvrzení ohledně přímé souvislosti nákladů s výnosy, a tudíž neunesla své důkazní břemeno. Tento závěr je podle ní v rozporu s ustálenou judikaturou k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, dle které je daňový subjekt povinen prokazovat pouze ty skutečnosti, které sám tvrdí, a to zejména prostřednictvím účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně musí své pochybnosti řádně odůvodnit a identifikovat konkrétní okolnosti, které činí účetnictví nevěrohodným. Teprve poté přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Stěžovatelka je přesvědčena, že své primární důkazní břemeno splnila. V průběhu daňové kontroly předložila hlavní knihy za roky 2013 a 2014, položkový rozpis nákladových a výnosových účtů, tabulky specifikující náklady zahrnuté do fakturace dle Smlouvy a výpočet nedaňových nákladů dle § 25 ZDP, u nichž uplatnila § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Tím doložila, že tyto náklady byly vynaloženy v souvislosti s poskytováním marketingových služeb. Správce daně tyto důkazy nijak nezpochybnil, nevyjádřil konkrétní pochybnosti a nevyzval stěžovatelku k jejich doplnění. Přesto městský soud dospěl k závěru, že důkazní břemeno nebylo stěžovatelkou uneseno, aniž by bylo prokázáno, že správce daně své vlastní důkazní břemeno unesl. Takový závěr je v rozporu s principy spravedlivého daňového řízení a judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu.

[22] Stěžovatelka zdůrazňuje, že v průběhu daňového řízení opakovaně deklarovala ochotu předložit další, podrobnější účetní údaje, včetně faktur a příloh s kalkulací cen. Tuto nabídku správce daně ignoroval a bez dalšího uzavřel, že stěžovatelka neprokázala přímou souvislost mezi nedaňovými náklady a výnosy. Přitom měl možnost ověřit vazbu mezi náklady a výnosy jak v účetnictví, tak na úrovni jednotlivých dokladů. Daňové orgány

pokračování

neuedly žádné konkrétní pochybnosti o věrohodnosti či správnosti předložených účetních údajů. Neformulovaly vlastní výklad pojmu „*přímá souvislost*“ a omezily se na obecná tvrzení o nedostatečné intenzitě vazby mezi náklady a výnosy, bez jakékoli konkretizace. Správce daně je přitom povinen vymezit, co má být prokázáno, a vést s daňovým subjektem dialog o důkazních prostředcích. Cílem důkazního řízení není „*nachytat*“ daňový subjekt, ale zjistit skutkový stav. V nyní posuzované věci však žádný takový dialog neproběhl, což pramení z toho, že daňové orgány považovaly § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP za zcela neaplikovatelný na daný případ. Za těchto okolností nelze podle stěžovatelky uzavřít, že správce daně unesl své důkazní břemeno a že stěžovatelka neunesla to své. Závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene je proto nesprávný a nezákonný.

[23] Stěžovatelka konečně namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť městský soud založil své závěry na skutečnostech, které neodpovídají obsahu správního spisu. Konkrétně v odst. 78 a 79 odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatelka neunesla ani primární důkazní břemeno, neboť údajně pouze obecně odkazovala na existenci Smlouvy a výpočetní mechanismus ceny, aniž by tvrdila či prokazovala, že jednotlivé náklady souvisejí s poskytovanými marketingovými službami. Tento závěr však neodpovídá realitě. Stěžovatelka opakovaně tvrdila, že mezi konkrétními náklady a výnosy existuje přímá vazba, neboť každý náklad se promítá do konkrétní faktury vystavené dle Smlouvy. Tuto vazbu označila za příčinnou souvislost, nikoli pouze za účetní úměru. Tento výklad byl navíc v minulosti akceptován i některými krajskými soudy a až rozsudek *Oriflame* z října 2021 výslovně vymezil, že taková úměra sama o sobě přímou souvislost nezakládá. Stěžovatelka v průběhu řízení opakovaně předkládala tabulky, účetní výpisy a specifikace nákladů, včetně jejich rozlišení podle účtů a měsíců. U nákladů, u nichž dovozovala přímou souvislost s marketingovými službami, aplikovala § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP; u ostatních, byť hrazených mateřskou společností, daňovou uznatelnost neuplatnila. Z charakteru nákladů (například dary nemocnicím, propagační předměty, náklady na semináře a kongresy) a z popisu služeb ve Smlouvě vyplývá jejich věcná souvislost s marketingovou činností. Tuto souvislost stěžovatelka nejen tvrdila, ale i doložila. Daňové orgány přitom v průběhu řízení nevznesly žádné konkrétní pochybnosti o věcné či obsahové souvislosti těchto nákladů s plněním dle Smlouvy. Navíc správce daně měl k dispozici informace z předchozích kontrolních postupů, včetně kontrol DPH, kde byla marketingová činnost stěžovatelky detailně popsána a ověřována. Stěžovatelka rovněž výslovně uvedla, že aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP nezakládá na metodě *Cost+*, ale na konkrétním smluvním ujednání o ceně za poskytnuté služby. Argumentace založená na převodních cenách byla pouze podpůrná. Závěr soudu, že stěžovatelka o věcné souvislosti nákladů netvrdila ani nevedla důkazní řízení, je proto nesprávný a nepodložený. Míra detailu tvrzení a dokazování odpovídala průběhu řízení, v němž správce daně žádné pochybnosti neindikoval.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předchozí podání, která i nadále považuje za součást své argumentace. K námitce stěžovatelky ohledně odchýlení se od rozsudku osmého senátu uvedl, že si byl městský soud této věci vědom a výslovně vysvětlil její odlišnosti. Městský soud správně zohlednil rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Raiffeisenbank* a pojem „*přímá souvislost*“ vyložil v souladu s judikaturou jako dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi náklady a výnosy.

[25] Žalovaný dále nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že rozsudek ve věci *Raiffeisenbank* neměl na posuzovanou věc dopad. Podle něj bylo odvolání zamítnuto nikoli kvůli nesprávnému právnímu výkladu, ale proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně přímé souvislosti nákladů s výnosy. Výklad pojmu „*přímá souvislost*“ byl dle žalovaného v souladu s rozsudkem osmého senátu, rozsudek není překvapivý, je řádně odůvodněn a odpovídá skutkovému stavu i judikatuře.

[26] Rovněž tvrzení, že stěžovatelka nebyla informována o nedostatečnosti svých tvrzení, žalovaný odmítá. Uvádí, že stěžovatelka v žalobě nenamítala neunesení důkazního břemene správcem daně, a tato námitka je proto dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Z procesní opatrnosti nicméně poukazuje na výzvy ze dne 14. 8. 2017 a 14. 6. 2018, jimiž byla stěžovatelka vyzvána k doložení přímé souvislosti mezi nedaňovými náklady a výnosy. Podle žalovaného z těchto výzev plyne, že správce daně se podklady zabýval, avšak neshledal, že by tuto přímou souvislost prokazovaly. Stěžovatelka předložila účetní výkazy a tabulky, avšak nepodepřela je konkrétním tvrzením. Argumentace založená na kalkulačním mechanismu ceny dle smlouvy (*Cost+*) podle judikatury Nejvyššího správního soudu (například ve věcech *Raiffeisenbank*, *Oriflame*, *Sellier & Bellot Trade*) sama o sobě nepostačuje.

[27] Žalovaný uzavřel, že městský soud reagoval na argumentaci stěžovatelky, zabýval se smluvním mechanismem (*Cost+*) i obsahem Smlouvy. Stěžovatelka podle něj nekonkretizovala vazbu nákladů na výnosy, přičemž městský soud správně poukázal na náklady, které s marketingem zjevně nesouvisí, k čemuž se ale stěžovatelka nevyjádřila; tvrzení, že ve věci bylo vycházeno i ze skutečností mimo spis, neodpovídá realitě.

[28] Stěžovatelka obsáhle v replice (14 stran) fakticky zopakovala kasační námitky. Tvrdí, že žalovaný nerespektoval právní názor městského soudu ve věci sp. zn. 8 Af 82/2016, neprovedl řádné dokazování a neidentifikoval konkrétní nedostatky v předložených důkazech. Namítá, že řízení probíhalo podle výkladu, který byl později označen za nezákonný, a že nebyla informována o změně právního posouzení (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatelka předložila účetní doklady, které prokazují souvislost nákladů s marketingem, proti čemuž daňové orgány nevznesly konkrétní pochybnosti. Trvá na tom, že důkazní břemeno unesla, a že správce daně měl povinnost sdělit své pochybnosti, což neučinil. Opakovaně nabízela součinnost, na kterou správce daně nereagoval; tím byla porušena zásada rovnosti a předvídatelnosti rozhodování.

[29] Žalovaný v duplice setrval na svých tvrzeních. Zopakoval, že stěžovatelka v žalobě nevznesla námitku ohledně důkazního břemene správcem daně, a tato kasační námitka je proto nepřijatelná. Stěžovatelka byla opakovaně vyzvána k doložení přímé souvislosti a byla si vědoma, že důkazní břemeno neunesla. K odlišnému právnímu názoru podle názoru žalovaného nedošlo, pouze došlo k jeho precizaci s odkazem na judikaturu. Rozdílný postup v řízeních týkajících se roků 2011 a 2013–2014 bylo dáno tím, že první rozhodnutí bylo zrušeno soudem. V obou případech však správce daně vycházel ze stejného výkladu a dospěl ke stejnému závěru.

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[31] Úvodem je třeba upozornit, že jakkoli je kasační stížnost je jako celek přípustná, neplatí to pro všechny stěžovatelkou uplatněné námitky. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná tehdy, *opírá-li se výlučně o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí je napadáno, ač tak učinit mohl*. Uvedené ustanovení vyjadřuje zásadu koncentrace řízení, která je imanentní povaze kasačního přezkumu jakožto mimořádného opravného prostředku. Z judikatury vyplývá, že nepřipustnost se může vztahovat i na jednotlivé námitky v rámci jinak přípustné kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v tomto smyslu opakovaně zdůrazňuje, že účastník řízení je povinen uplatnit veškeré relevantní námitky již v řízení před krajským (městským) soudem. Pokud tak neučiní, ač mu v tom nebránila žádná objektivní překážka, nese riziko, že tyto námitky již nebude možné v řízení o kasační stížnosti meritorně posoudit (srov. například rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS. Výjimku z této zásady může představovat pouze situace, kdy by stěžovatelka nemohla námitku uplatnit dříve z důvodu objektivní nepředvídatelnosti, například v důsledku zásadní změny judikatury, což však v projednávané věci nenastalo.

[32] V nyní projednávané věci stěžovatelka v kasační stížnosti nově namítá, že ze strany správce daně nebyla dostatečně informována o nedostatečnosti svých tvrzení ohledně přímé souvislosti nákladů s výnosy, respektive že s ní nebyl veden dialog, který by jí umožnil reagovat na vzniklé pochybnosti správce daně. Tuto argumentaci dále rozvíjí v tom směru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a že na ni tak nemohlo přejít břemeno tvrzení a důkazní. V této souvislosti rovněž namítá, že žalovaný nepostupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť jí neinformoval o změně svého právního názoru na projednávanou věc. Tyto námitky však nemají předobraz v žalobních tvrzeních, která stěžovatelka uplatnila v řízení před městským soudem. V žalobě brojila především proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a proti nesprávnému výkladu a aplikaci pojmu „*přímá souvislost*“ mezi náklady a výnosy. Argumentace týkající se absence dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem, neunesení důkazního břemene správcem daně a porušení § 115 daňového řádu představuje novum, které stěžovatelka v řízení před městským soudem neuplatnila, ač jí v tom nebránila žádná objektivní překážka. Tyto námitky jsou proto nepřipustné.

[33] Ve zbytku kasační stížnost není důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud s ohledem na rozsah a způsob koncipování kasační stížnosti považuje za nutné uvést, že požadavku na přezkoumatelnost rozhodnutí dostojí i tehdy, pokud své závěry postaví na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační pozice stěžovatelky. Jinými slovy, není nezbytné, aby se soud výslovně vyjádřil ke každé jednotlivé námitce, pokud z celkového kontextu rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že se jí zabýval a že jeho právní závěry zahrnují i její (byť i jen implicitní) vypořádání. Tento přístup je v souladu s ustálenou judikaturou, podle níž přezkoumatelnost rozhodnutí nevyžaduje mechanické reagování na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení,

nýbrž postačuje, pokud je z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, jakým způsobem soud dospěl ke svému závěru a jak se vypořádal s podstatou věci (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 12. 2015, č. j. 2 As 44/2013-125, ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, ze dne 30. 6. 2021, č. j. 10 Azs 74/2021-38, nebo ze dne 17. 3. 2022, č. j. 2 Afs 240/2021-34).

[35] Vzhledem k tomu, že v projednávané věci není mezi účastníky řízení sporná skutková stránka věci, která byla ostatně částečně rekapitulována již v rámci shrnutí kasačních námitek, není nezbytné skutkový stav znovu podrobně rekapitulovat, a v souladu s principem procesní ekonomie postačuje v tomto ohledu odkázat na odůvodnění rozhodnutí žalovaného a rozsudku městského soudu.

[36] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval vypořádáním námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť pouze rozhodnutí, které splňuje požadavky na přezkoumatelnost, může být předmětem meritorního přezkumu. Podle ustálené judikatury tohoto soudu je rozhodnutí nepřezkoumatelné zejména tehdy, pokud z něj není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení důkazů a při aplikaci právních norem na zjištěný skutkový stav, nebo pokud se nevypořádal s podstatnými žalobními námitkami (srov. například rozsudky ze dne 22. 3. 2005, č. j. 4 As 9/2003-55, č. 558/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 6. 2012, č. j. 1 As 51/2012-217, č. 2672/2012 Sb. NSS).

[37] Dle stěžovatelky je nepřezkoumatelným závěr městského soudu, že v daňovém řízení neunesla již primární důkazní břemeno, neboť netvrdila a neprokazovala, že se jednotlivé náklady vztahovaly k marketingovým službám, respektive že nerozlišovala jednotlivé skupiny nákladů a nebylo tak jasné, zda se jedná o náklady na propagaci. Vzhledem k závěru městského soudu uvedeného zejména v odst. 78 a 79 odůvodnění jeho rozsudku považuje stěžovatelka rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť městský soud své závěry založil na skutečnostech, které neplynou ze spisového materiálu, nebo jsou s nimi v rozporu.

[38] Nejvyšší správní soud považuje rozsudek městského soudu za přezkoumatelný. Z odůvodnění rozsudku je jasné seznatelné, jaké důvody vedly městský soud k výroku o zamítnutí žaloby, jakož i to, na základě jakého skutkového stavu a právních úvah dospěl ke svým závěrům. Přezkoumatelnost nosných důvodů, na nichž stojí napadený rozsudek, je ostatně zřejmá již jen z toho, že stěžovatelka s těmito závěry obsáhle věcně polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozsudku bylo vyloučeno.

[39] Jakkoli tedy není důvodné tvrzení stěžovatelky o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neznamená to, že by nemohl být potenciálně naplněn jiný důvod pro zrušení tohoto rozsudku podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a sice jiná vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí; takovou skutečnost musí kasační soud zohlednit *ex officio*, tedy i pokud není kasační stížností namítána (viz § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s.).

[40] Nejvyšší správní soud zjistil, že městský soud pochybil při aplikaci dispozitivní zásady řízení. Zabýval se tedy před vlastním vypořádáním jednotlivých kasačních námitek tím, zda toto pochybení nemělo vliv na zákonnost jeho rozsudku; v takovém případě by bylo nutno napadený rozsudek zrušit *per se*.

pokračování

[41] Přezkum rozhodnutí správních orgánů ve správním soudnictví je koncipován jako přezkum prováděný v mezích žalobních bodů, je tedy ovládán přísnou dispozitivní zásadou vyjádřenou v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Odehrává se tedy výlučně v rozsahu žaloby a z důvodů v ní uvedených (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, část IV.). Zákon tak klade na žalobce povinnost, aby v rámci zákonné lhůty pro podání žaloby formuloval konkrétní žalobní body, které vymezí rámec přezkumu prováděného soudem. Správní soud tedy není oprávněn provádět plošnou kontrolu zákonnosti správního rozhodnutí, nýbrž je vázán rozsahem uplatněných žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Výjimku z tohoto pravidla představují pouze případy, kdy je správní rozhodnutí stiženo vadami, k nimž je soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti, jako je například nicotnost rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), jeho nepřezkoumatelnost nebo jiné závažné procesní vady, které mají již ze své podstaty vliv na zákonnost rozhodnutí (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 67/2012-48, nebo ze dne 23. 4. 2020, č. j. 1 Afs 479/2019-30).

[42] Správní soud tedy není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či doplňovat žalobní námitky, které nebyly v žalobě výslovně uplatněny, respektive přezkoumávat napadené rozhodnutí z jiných, než žalobcem uplatněných důvodů. Takový postup je v rozporu nejen s principem dispozitivní zásady, ale i s principem rovnosti účastníků řízení, jak je zakotven v čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s. Pokud by soud založil své rozhodnutí na právních nebo skutkových úvahách, které nebyly předmětem žaloby, a k nimž se tak účastníci nemohli vyjádřit, jednalo by se nadto o rozhodnutí překvapivé, které by mohlo vést k porušení práva na spravedlivý proces. Požadavek na předvídatelnost rozhodování a možnost účastníků řízení vyjádřit se ke všem relevantním skutečnostem byl opakovaně potvrzen v judikatuře Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 8. 1999, sp. zn. IV. ÚS 544/98, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78).

[43] Městský soud se v napadeném rozsudku zabýval otázkou rozložení důkazního břemene a jeho unesením stěžovatelkou v daňovém řízení nejen ve vztahu k žalobní námitce, kterou brojila proti výkladu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP (o této otázce bude věcně pojednáno dále), ale současně rozšířil své posouzení i na procesní strategii stěžovatelky jako takovou. Podle názoru městského soudu stěžovatelka neunesla již primární důkazní břemeno, neboť netvrdila přímou souvislost mezi jednotlivými nedaňovými náklady a výnosy (příjmy), a tuto souvislost se snažila prokázat toliko obecným poukazem na existenci Smlouvy, aniž by konkretizovala, jakým způsobem jednotlivé náklady souvisejí s poskytovanými marketingovými službami. Z tohoto důvodu pak podle městského soudu logicky nemohla předložit ani důkazní prostředky, které by takovou souvislost prokazovaly. Městský soud dále uvedl, že stěžovatelka neprokazovala, že se jednotlivé náklady vztahovaly ke konkrétním marketingovým službám, a dovodil, že již bez podrobnějšího zkoumání je zřejmé, že některé náklady s poskytováním marketingových služeb zjevně nesouvisí (například náklady na stravování zaměstnanců nad zákonný limit, nedaňové poplatky či penále) a u jiných nákladů, byť jejich souvislost není zcela zjevně vyloučena, nelze dospět k závěru o jejich přímé vazbě na generované výnosy. Podle městského soudu stěžovatelka jednotlivé skupiny nákladů nijak neodlišovala a k jejich

povaze ani neuvedla žádné další skutečnosti. Daňové orgány pak podle názoru městského soudu nemohly za stěžovatelku domýšlet, zda se jednalo o náklady na její vlastní propagaci, či o náklady na propagaci mateřské společnosti, případně zda by mateřská společnost stěžovatelku financovala i bez vynaložení těchto nákladů.

[44] Tímto způsobem však městský soud překročil rámec soudního přezkumu vymezený žalobními body, neboť posuzoval unesení důkazního břemene stěžovatelkou i z hledisek, která neměla svůj předobraz v žalobě. Z pohledu posuzované věci je nicméně podstatné, že jakkoli se jednalo o posouzení jdoucí nad rámec žalobních námitek, městský soud své rozhodnutí opřel (rovněž) o vypořádání dalších, v žalobě výslovně uplatněných námitek, které shledal (rovněž) nedůvodnými. Jinak řečeno, městský soud neshledal důvodnou žádnou z řádně uplatněných námitek, ani námitku, kterou si sám „vytvořil“; tímto postupem tak nemohla být poškozena stěžovatelka (soud označil za nedůvodné něco, co vůbec netvrdila) ani žalovaný (překročení dispozitivní zásady nevedlo ke zrušení jeho rozhodnutí. Z tohoto důvodu neměla uvedená vada vliv na zákonnost napadeného rozsudku jako celku, a není tedy nutné z tohoto důvodu napadený rozsudek rušit.

[45] Pokud pak jde o kasační argumentaci stěžovatelky k vypořádání této „námitky“ městským soudem, z obsahu kasační stížnosti je patrné, že si stěžovatelka je vědoma, že její předchozí argumentace vycházela právě z nesprávného výkladu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP [*výdaji (náklady) jsou také výdaje (náklady), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů a jsou poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě nebo je tato osoba povinna je uhradit na základě závazku nebo jiného právního předpisu, a to jen do výše příjmů (výnosů) z tohoto přeúčtování nebo předpisu úhrady za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících; obdobně postupují poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví*]. Za přímou souvislost mezi náklady a výnosy totiž považovala již samotnou skutečnost, že tyto náklady byly zahrnuty do kalkulace ceny podle Smlouvy uzavřené se spojenou osobou. V kasační stížnosti však stěžovatelka zásadním způsobem mění svou argumentační linii a tvrdí, že již z účetních záznamů a dalších listin, které předložila v daňovém řízení, mělo být zřejmé, že rozlišovala mezi jednotlivými skupinami nákladů. Konkrétně uvádí, že náklady, u nichž podle jejího názoru neexistovala věcná a přímá souvislost s poskytováním marketingových služeb (například náklady na občerstvení při interních poradách), ponechala jako daňově neúčinné, a to i přesto, že k nim existoval související výnos podle Smlouvy. Reaguje tak na posouzení městského soudu, jímž však, jak bylo uvedeno, soud nepřipustně vybočil z mezí soudního přezkumu.

[46] Ačkoli tedy námitky stěžovatelky uvedené v předchozím odstavci lze z hlediska § 104 odst. 4 s. ř. s. považovat za přípustné, neboť představují reakci na konkrétní závěry městského soudu, Nejvyšší správní soud se jimi v tomto řízení nebude věcně zabývat. Důvodem je skutečnost, že městský soud nepřipustně vykročil mimo meze soudního přezkumu, a tudíž není důvod ani přezkoumávat jeho závěry, které neměly být vůbec vysloveny. Opačný postup by aproboval nepřipustné rozšíření předmětu řízení před správním soudem a narušení dispoziční zásady, která je základním stavebním kamenem soudního přezkumu ve správním soudnictví.

pokračování

[47] Změna procesní strategie stěžovatelky, která v kasační stížnosti nově namítá jiné důvody ve vztahu k unesení důkazního břemene, je sice z hlediska její procesní obrany pochopitelná, neboť reaguje na popsany postup městského soudu, nicméně nemůže mít vliv na výsledek řízení. A to ani při zohlednění její argumentace, kterou poukazuje na odlišný přístup městského soudu a daňových orgánů v řízení vedeném ve věci zdaňovacího období roku 2011 (poté, co došlo ke zrušení prvního rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelce totiž nic nebránilo, aby obdobnou argumentaci uplatnila již v žalobě, a to jak ve vztahu k přenosu důkazního břemene, tak i k tvrzenému nesprávnému vedení dokazování. Mohla rovněž již v žalobě poukázat na existenci listin ve spise, které podle jejího názoru prokazují unesení důkazního břemene jiným způsobem. Stěžovatelka v kasační stížnosti sama připouští, že byla připravena předložit další listinné důkazy, konkrétně faktury, které měly podle jejího názoru prokazovat přímou souvislost mezi konkrétními náklady a konkrétními výnosy. Přesto však tyto důkazní prostředky v průběhu daňového řízení nepředložila, a to ani poté, co byla správcem daně výslovně vyzvána k prokázání této souvislosti (ve výzvách ze dne 14. 8. 2017 a 14. 6. 2018) a nepřednesla ani žádná konkrétní tvrzení, proč považuje nedaňové náklady za přímo související s výnosy, kromě poukazu na smluvně dohodnutou cenotvorbu a výnos 55 % z každého nákladu. Je třeba připomenout, že není úlohou správce daně, aby daňovému subjektu určoval, jaké konkrétní důkazní prostředky má k prokázání svých tvrzení předložit. Daňový subjekt nese odpovědnost za to, že svá tvrzení doloží relevantními důkazy, a je na jeho procesní aktivitě, jaké důkazní prostředky k tomu zvolí. Správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání určitých skutečností, jak se i stalo v nyní projednávané věci, avšak není povinen suplovat jeho důkazní iniciativu tím, že by za něj konkretizoval, jaké listiny má předložit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2020, č. j. 9 Afs 171/2020-35, nebo ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29).

[48] Dále stěžovatelka namítá, že se městský soud v napadeném rozsudku bez náležitého odůvodnění odchýlil od právního názoru, který vyslovil ve svém předchozím rozhodnutí (rozsudku osmého senátu). Stěžovatelka v této souvislosti poukazuje na to, že skutkové i právní okolnosti obou případů měly být podle jejího názoru totožné, a proto považuje odlišný přístup městského soudu za překvapivý a rozporný s principem právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování.

[49] Podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu platí, že princip právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování neznamená absolutní závaznost předchozích rozhodnutí v individuálních věcech, nýbrž požaduje, aby bylo případné odchýlení od dříve zaujatého právního názoru řádně, srozumitelně a přesvědčivě odůvodněno. Nezdůvodněné odchýlení se od očekávaného výkladu podústavního práva může nést prvky nepřípustné libovůle a nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což v ústavní rovině představuje porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 11. 2016, sp. zn. II. ÚS 2588/16, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023-72).

[50] Z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, že městský soud si byl vědom existence svého předchozího rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 8 Af 82/2016, a že se s tímto rozhodnutím vypořádal způsobem, který odpovídá požadavkům na předvídatelnost a konzistentnost soudního rozhodování. V odst. 61 odůvodnění výslovně uvedl, v čem podle

jeho názoru spočívají skutkové odlišnosti mezi oběma případy, a proč nelze závěry učiněné v odkazovaném rozsudku bez dalšího aplikovat na nyní projednávanou věc. Městský soud především zdůraznil, že v rozsudku osmého senátu vytkl žalovanému nesprávný paušální přístup k výkladu pojmu „*přímá souvislost*“ ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, kdy žalovaný tehdy považoval za daňově uznatelné pouze takové náklady, které vykazovaly velmi těsnou vazbu na výnosy, *de facto* přefakturaci. Tento přístup byl městským soudem shledán jako nepřiměřeně restriktivní a nedopovídající tehdy účinné právní úpravě.

[51] V nyní projednávané věci však podle městského soudu žalovaný postupoval odlišně. Zohlednil přitom relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudek ve věci *Raiffeisenbank*, a na tomto základě provedl individuální posouzení povahy jednotlivých nákladů a výnosů stěžovatelky. Toto posouzení provedl s ohledem na konkrétní tvrzení stěžovatelky a důkazní prostředky, které byly v daňovém řízení předloženy. Městský soud tak v odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil, proč považuje skutkovou situaci v nyní projednávané věci za odlišnou, a proč se nejedná o případ, v němž by bylo namíste postupovat totožně jako v rozsudku osmého senátu.

[52] Podle názoru Nejvyššího správního soudu městský soud dostal povinnosti řádně odůvodnit, proč v nyní projednávané věci nepostupoval stejně, jako v rozsudku osmého senátu. Zda byl následně jeho postup při vypořádání jednotlivých žalobních námitek v souladu se zákonem, je již otázkou dalšího meritorního posouzení. Námitka stěžovatelky, že se městský soud *bezdůvodně* odchýlil od závěrů vyslovených v rozsudku osmého senátu, a že jeho rozhodnutí je proto *překvapivé a rozporné s principem právní jistoty*, ovšem důvodná není.

[53] Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že i v nyní projednávané věci daňové orgány vykládaly ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP způsobem, který fakticky zužuje jeho aplikaci pouze na případy přefakturace, Nejvyšší správní soud takový závěr nesdílí. Z obsahu správního spisu, zejména z výzev správce daně, ze zprávy o daňové kontrole a z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, je zřejmé, že se daňové orgány nezaměřily výlučně na formální konstrukci smluvního vztahu a přefakturaci nákladů, ale posuzovaly, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přímé souvislosti mezi jednotlivými konkrétními náklady a konkrétními výnosy (příjmy) v materiálním smyslu. Toto posouzení bylo vedeno v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu, především s ohledem na rozsudek ve věci *Raiffeisenbank*, na který ostatně sama stěžovatelka v průběhu daňového řízení výslovně odkazovala, konkrétně v reakci na výzvu správce daně k doložení přímé souvislosti mezi konkrétními náklady a konkrétními výnosy ze dne 14. 6. 2018. V nyní posuzované věci tak daňové orgány aplikovaly ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP způsobem, který odpovídá jeho smyslu a účelu, a nikoli restriktivně, jak tomu bylo v případě daňového řízení vedeného za zdaňovací období roku 2011. Městský soud v projednávané věci postupoval v souladu se závěry uvedenými v rozsudku osmého senátu týkajícími se výkladu a aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Odchýlil se pouze v tom, že žalobu zamítl, a to s ohledem na (již) správný právní názor daňových orgánů na možnost aplikace uvedeného ustanovení.

[54] Konečně, pro posouzení správnosti závěrů městského soudu, považuje Nejvyšší správní soud za klíčové vyjasnění výkladu pojmu „*přímá souvislost*“, užitého v § 24 odst. 2

pokračování

písm. zc) ZDP. Právě otázka, zda stěžovatelkou uplatněné nedaňové náklady (které zahrnují mimo jiné náklady za stravování zaměstnanců nad limit, reprezentace, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody atd.) splňují podmínku přímé souvislosti s výnosy plynoucími ze Smlouvy, tvoří jádro sporu mezi účastníky řízení. Stěžovatelka v předchozích fázích řízení dovozovala existenci přímé souvislosti primárně ze Smlouvy a tam stanoveného modelu financování, který byl nastaven ve vztahu k její mateřské společnosti. Konkrétně argumentovala tím, že výše odměny, kterou od mateřské společnosti obdržela za poskytování marketingových služeb, byla stanovena smluvně jako součet přímých a nepřímých provozních nákladů, navýšený o pevně stanovenou přírážku ve výši 5 %. Jinými slovy, každý výdaj, který vynaložila, se podle jejího názoru přímo promítl do výše příjmu, který obdržela od své mateřské společnosti. Z tohoto smluvního ujednání stěžovatelka dovozovala, že veškeré náklady, které do této kalkulace vstupovaly, měly *per se* přímou souvislost s její podnikatelskou činností, a tedy i s dosažením zdanitelných příjmů. Tento výklad však nebyl akceptován ani žalovaným, ani městským soudem. Oba dospěli k závěru, že samotné smluvní nastavení odměny mezi spojenými osobami není bez dalšího způsobilé prokázat přímou souvislost konkrétních nákladů s konkrétními výnosy.

[55] Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP představuje výjimku z obecného pravidla daňové uznatelnosti výdajů (nákladů), jak je formulováno v § 24 odst. 1 téhož zákona. Zatímco podle obecného pravidla jsou daňově uznatelné pouze ty výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, uvedené speciální ustanovení umožňuje uznat i takové výdaje, které tuto podmínku nesplňují, avšak vykazují s těmito příjmy přímou souvislost. Tato výjimka reflektuje specifické situace, kdy výdaje sice nejsou přímo zaměřeny na generování příjmů v tradičním smyslu, avšak tvoří integrální součást ekonomické činnosti daňového subjektu, která k příjmům vede. Vzhledem k tomu, že jde o výjimku z obecného pravidla, je ale třeba k jejímu výkladu přistupovat restriktivně a důsledně materiálně. Přímou souvislost mezi nákladem a příjmem tedy nelze posuzovat pouze formálně (například na základě existence smlouvy nebo účetního zaúčtování), ale je nutné zkoumat, zda daný náklad skutečně *věcně* souvisí s příjmem, a to z hlediska ekonomické reality daného případu.

[56] Klíčový pojem „*přímá souvislost*“ byl v rozhodovací činnosti tohoto soudu opakovaně vykládán. V rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80, publikovaném pod č. 1225/2007 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „[s]myslem tohoto ustanovení je [...] umožnit, aby za situace, kdy mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, existuje vzájemná souvislost a jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období, bylo lze i tyto jinak neuznatelné výdaje (náklady) uplatnit.“. Tento výklad byl následně potvrzen i rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125, publikovaném pod č. 3307/2015 Sb. NSS, odst. [38].

[57] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007-98, zdůraznil, že pro uznání daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, je nezbytné prokázat jeho *přímou souvislost* s dosažením zdanitelného příjmu, která nemůže být dovozována pouze z formálního zaúčtování výdaje v účetnictví daňového subjektu ani z obecného tvrzení o podnikatelském záměru. Výdaj musí být konkrétně a věcně identifikovatelný ve vztahu ke konkrétnímu příjmu, který byl jeho vynaložením

skutečně dosažen nebo jehož dosažení bylo alespoň objektivně zamýšleno. Nestačí tedy, aby výdaj byl součástí obecné podnikatelské činnosti poplatníka; je třeba, aby byla prokázána kauzální vazba mezi výdajem a konkrétním příjmem, a to nejen v rovině formální, ale i materiální.

[58] Tento výklad byl dále rozvinut v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Raiffeisenbank*, v němž Nejvyšší správní soud upřesnil, že *přímá souvislost* ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP musí být chápána jako *dostatečně intenzivní, nezprostředkovaná a logická vazba mezi konkrétním nákladem a konkrétním výnosem*. Potvrdil, že náklad musí být vynaložen s cílem dosažení určitého příjmu, přičemž nestačí, aby byl součástí obecné podnikatelské strategie či dlouhodobého záměru daňového subjektu. Nejvyšší správní soud tak akcentoval nutnost *materiálního propojení* mezi nákladem a výnosem, které musí být prokazatelné nejen účetně, ale především *fakticky*, s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu.

[59] Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom opakovaně zdůrazňuje, že důkazní břemeno ohledně prokázání přímé souvislosti mezi nákladem (výdajem) a výnosem (příjmem) nese daňový subjekt (srov. již zmiňovaný rozsudek *Raiffeisenbank*, nebo rozsudky ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006, či ze dne 22. 12. 2021, č. j. 3 Afs 93/2020). I zde platí obecné pravidlo, podle kterého vyjádří-li správce daně v průběhu daňové kontroly *konkrétní a odůvodněné* pochybnosti o daňové uznatelnosti uplatněného výdaje, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen tvrzenou souvislost doložit konkrétními důkazními prostředky [§ 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Nestačí tedy pouhé formální zaúčtování výdaje či obecné tvrzení o jeho účelu. Daňový subjekt musí prokázat ekonomickou realitu transakce a její přímý dopad na dosažení zdanitelného příjmu, a to například prostřednictvím smluvní dokumentace, ekonomických analýz, kalkulací, obchodních záměrů či jiných objektivně ověřitelných skutečností. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *Raiffeisenbank*, nestačí deklarovat existenci právního titulu výdaje, ale je třeba doložit jeho skutečný ekonomický účel a přínos ve vztahu ke konkrétnímu příjmu.

[60] Na základě těchto východisek tak lze souhlasit se závěrem žalovaného, aprobovaným městským soudem, že samotná skutečnost, že se určitý výdaj promítá do kalkulace ceny či do výpočtu odměny *podle smlouvy*, neznamená, že je tím naplněna podmínka *přímé souvislosti* ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Tento závěr byl výslovně potvrzen v rozsudku ve věci *Oriflame*, v němž Nejvyšší správní soud posuzoval model stanovení ceny mezi spojenými osobami na základě tzv. „Cost+“ metody, tedy jako procentuální přírážky ke všem nákladům vynaloženým poskytovatelem služeb. V uvedeném případě byla sjednána smlouva, podle níž příjemce služeb hradil poskytovateli 105 % všech nákladů, které tento vynaložil, obdobně jako v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud uvedl, že „*přímou souvislost nelze chápat pouze jako úměru mezi náklady a výnosy [...], 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.*“ Kasační soud tedy zdůraznil, že takto nastavený smluvní mechanismus, byť může být účetně nebo smluvně validní, sám o sobě nezakládá *přímou*

pokračování

souvislost mezi jednotlivými náklady a výnosy. Jinými slovy, skutečnost, že každý náklad je následně zohledněn v kalkulaci ceny, automaticky neznamená, že přispívá k tvorbě zdanitelného příjmu (výnosu) ve smyslu daňového práva.

[61] Nejvyšší správní soud zároveň v uvedeném rozsudku výslovně uvedl, že ve způsobu stanovení převodní ceny metodou nákladů a přírážky nelze bez dalšího spatřovat přímou souvislost mezi náklady ve formě občerstvení, stravování či pokut a penále s výnosy za poskytované softwarové služby. V nyní projednávané věci se přitom jedná o skutkově obdobnou situaci, kdy je mezi spojenými osobami aplikován podobný model, avšak v kontextu poskytování marketingových služeb. Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že tento závěr je obzvláště významný v případech, kdy je mezi spojenými osobami nastavena smluvní struktura umožňující automatické přenášení nákladů bez ohledu na jejich skutečný ekonomický přínos. Daňová uznatelnost nákladů však nemůže být založena pouze na jejich *formálním* promítnutí do fakturace. Jak již bylo řečeno, je nezbytné zkoumat, zda náklad *skutečně* a *prokazatelně* přispěl k dosažení výnosů, a to s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti. Stejný právní závěr pak Nejvyšší správní soud dovodil i v rozsudku ve věci *Sellier & Bellot Trade*.

[62] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že přímá souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP musí být založena na reálné, nikoli pouze účetní či smluvní vazbě mezi konkrétním nákladem a konkrétním výnosem. Pokud správce daně v průběhu daňové kontroly vyjádří konkrétní a odůvodněné pochybnosti o existenci této přímé souvislosti, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který musí tyto pochybnosti vyvrátit konkrétními důkazními prostředky. Nepostačuje pouhé tvrzení formální existence smlouvy nebo účetního dokladu, ale je nezbytné tvrdit a doložit ekonomickou realitu transakce a její přímý dopad na tvorbu zdanitelných příjmů. Tento výklad slouží nejen k ochraně veřejných rozpočtů před neoprávněným uplatňováním nákladů (výdajů), které sice mohou být účetně evidovány jako náklady, avšak z hlediska daňového práva neprokazují dostatečnou materiální vazbu na příjmy, ale zároveň zajišťuje rovné zacházení s daňovými subjekty, které své náklady řádně doloží a prokáží jejich přímý vztah k dosaženým příjmům, jak to ostatně konstatovali již žalovaný i městský soud. Je tak akcentován požadavek na materiální pravdivost daňového tvrzení, která musí být podložena objektivně ověřitelnými skutečnostmi, nikoli pouze formálními náležitostmi účetnictví či smluvní dokumentace.

[63] Optikou shora uvedeného stěžovatelka v nyní projednávané věci v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání přímé souvislosti mezi náklady, které uplatnila jako daňově uznatelné, a výnosy, které obdržela od své mateřské společnosti. Skutečnost, že tyto náklady byly zahrnuty do kalkulace ceny podle Smlouvy uzavřené mezi spojenými osobami, není sama o sobě dostačující k závěru o jejich daňové uznatelnosti. Jak již bylo uvedeno, daňová uznatelnost nákladů podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je podmíněna existencí konkrétní, věcně a časově blízké souvislosti mezi uplatněným nákladem a výnosem a příjmem, která musí být prokazatelná na základě objektivních skutečností. Stěžovatelka v tomto směru neprokázala, že jednotlivé uplatněné náklady (za stravování zaměstnanců nad limit, reprezentace, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody atd.) vykazovaly přímou souvislost s konkrétními výnosy. Lze opětovně připomenout, že důkazní břemeno ohledně daňové

uznatelnosti výdajů nese daňový subjekt, a to i v případě, že výdaje byly formálně zaúčtovány a smluvně upraveny. Pouhá existence Smlouvy nebo účetního dokladu není dostačující, pokud není doložena ekonomická realita transakce a její přímý dopad na příjmy. Ze spisu však plyne, že stěžovatelka reálnou vazbu nákladů a výnosů v daňovém řízení neprokazovala a po celou dobu setrvala na konzistentním tvrzení, že důkazní břemeno unesla již z titulu smluvního ujednání ohledně cenotvorby dle Smlouvy (tj. pouze formálně). Z uvedených důvodů byl výklad zaujatý stěžovatelkou v daňovém řízení a v následném řízení o žalobě v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a vedl k nepřipustnému rozšíření výjimky stanovené v § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

[64] Nejvyšší správní soud závěrem doplňuje, že ačkoli byly rozsudky Nejvyššího správního soudu týkající se konkrétně metody „Cost+“ ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP (*Oriflame, Sellier & Bellot Trade*) vydány až po vydání rozhodnutí žalovaného, představují zpřesnění výkladu právní normy, která byla účinná již v rozhodném období. Judikatura Nejvyššího správního soudu má interpretační povahu a její závěry se vztahují i na skutkové a právní situace, které nastaly před jejím vydáním, pokud nedošlo ke změně právní úpravy (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008-77). Závěry plynoucí z judikatury tohoto soudu sice nejsou důvodem k otevření již pravomocně skončených řízení, ale musí být reflektovány ve všech dosud probíhajících řízeních, což platí i pro následný soudní přezkum správních rozhodnutí (princip incidenční retrospektivy). V daném případě zůstalo ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v rozhodném období beze změny a aplikaci zmiňované judikatury na danou věc tak nic nebrání. Z rozhodnutí žalovaného je přitom zřejmé, že žalovaný již v roce 2019 při posouzení daňové uznatelnosti stěžovatelkou uplatněných nedaňových nákladů postupoval právě v souladu s výkladem, který byl následně potvrzen judikaturou. Poukaz stěžovatelky na nejednotnost judikatury týkající se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v minulosti na úrovni krajských soudů nemůže být pro tuto věc relevantní, proto nebylo třeba ověřovat, zda k ní skutečně došlo. Nejvyšší správní soud není rozhodnutími krajských soudů vázán, naopak je tím, kdo má judikaturu krajských soudů svými rozhodnutími sjednocovat (obdobně viz rozsudek ve věci *Sellier & Bellot Trade*).

[65] Pro úplnost lze dodat, že změna procesní strategie stěžovatelky až v řízení o kasační stížnosti, kdy nově tvrdila, že byla ochotna předložit další důkazy, a že přímá souvislost mezi náklady a příjmy vyplývá z již předložených dokladů i jinak než formálně, nemůže zvrátit výsledek daňového řízení. Daňový subjekt je povinen unést důkazní břemeno v průběhu daňového řízení, tedy v okamžiku, kdy je k tomu správcem daně vyzván, a nikoli až dodatečně, ve fázi soudního přezkumu. Nově uplatněná argumentace až v řízení před Nejvyšším správním soudem nemůže zhojit absenci relevantní argumentace a důkazní aktivity v předchozích fázích řízení, pokud stěžovatelka v průběhu daňové kontroly a následného řízení setrvala na formálním výkladu smluvních ujednání a fakturace, aniž by konkretizovala ekonomickou podstatu uplatněných nákladů a jejich přímou souvislost s příjmy.

[66] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

pokračování

[67] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 12. září 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu