



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Petra Mikeše ve věci žalobkyně: **ELI LILLY ČR, s.r.o.**, se sídlem Pobřežní 12, Praha 8, zastoupené Mgr. Martinem Dolečkem, advokátem se sídlem Na strži 61a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2022, čj. 192/22/5200-11434-701858, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2024, čj. 3 Af 7/2022-71,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2024, čj. 3 Af 7/2022-71, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 1. 2022, čj. 192/22/5200-11434-701858, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Martina Dolečka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval daňovou uznatelností nedaňových nákladů podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném do 1. 1. 2012 (není-li stanoveno jinak, zákonem o daních z příjmů se v tomto rozsudku myslí zákon v tomto znění). Mezi účastníky je sporná především otázka, zda žalobkyně prokázala přímou souvislost mezi náklady a výnosy. Nejvyšší správní soud se však zabýval pouze otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, a za jakých okolností může správce daně odmítnout provést daňovým subjektem navržené důkazy.

[2] Správce daně vydal dne 26. 1. 2015 dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni doměřil 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 Sb., daňový řád, a uložil jí povinnost uhradit penále. Doměření se zakládalo na kontrolních zjištěních, že žalobkyně do nákladů zahrнула i náklady nedaňové ve smyslu § 25 zákona o daních z příjmů. Konkrétně šlo o náklady vynaložené na marketingovou činnost uskutečňovanou pro společnost Eli Lilly Export S.A.: zejména dary v podobě vzorků léčiv vyráběných společností Eli Lilly Export S.A. do nemocnic a lékařům, nákup a distribuce propagačních předmětů a odborné literatury nebo náklady vynaložené na účast zástupců stěžovatelky na kongresech.

[3] Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala a namítala, že na nedaňové náklady aplikovala § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, protože se jednalo o náklady, které vynaložila v souvislosti s plněním Smlouvy o poskytování služeb, kterou uzavřela se svou spojenou osobou Eli Lilly Export S.A., a tedy náklady vynaložené za účelem dosažení a udržení zisků. Žalovaný odvolání vyhověl pouze částečně a doměřenou daňovou povinnost snížil.

[4] Žalobkyně se bránila žalobou podanou k Městskému soudu v Praze, který rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud se žalovaným souhlasil, že nastavení cen tak, že jejich určení je vázáno na náklady, které poskytovatel (žalobkyně) vůči odběratelce (společnost Eli Lilly Export S.A.) uplatní, samo o sobě neprokazuje, že tyto náklady skutečně souvisí s předmětem daného smluvního vztahu. Městský soud měl za to, že pokud chce žalobkyně uplatňovat v souvislosti s tímto smluvním vztahem určité náklady, potom musí doložit, že mají skutečně souvislost s tímto smluvním vztahem. Respektive, že uplatněné náklady byly skutečně vynaloženy na zabezpečení nasmlouvaných marketingových služeb. Samotný mechanismus kalkulace odměny totiž nesvědčí o tom, že takto kalkulované náklady byly skutečně vynaloženy v této souvislosti a že se nejedná o jiné náklady, které žalobkyně ve skutečnosti použila na zabezpečení jiné své činnosti. Městský soud shrnul, že sporné náklady v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů uplatnitelné jsou, to ale pouze v případě, že bude v zákonem vyžadované míře prokázáno, že skutečně byly vynaloženy na zabezpečení marketingových služeb, za něž měla žalobkyně výnosy na základě *Smlouvy o poskytování služeb* z 1. 11. 2010. Městský soud žalovaného zavázal, aby v dalším řízení náklady uplatněné žalobkyní v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů posoudil v tomto ohledu.

[5] V dalším řízení správce daně vyzval dne 21. 5. 2021 žalobkyni, aby prokázala a doložila přímou souvislost mezi nedaňovými náklady dle § 25 zákona o daních z příjmů a výnosy, které žalobkyni plynuly ze smlouvy o poskytování marketingových služeb, respektive souvislost výnosů nezahrnutých do základu daně s nedaňovými náklady. Žalobkyně v reakci na tuto výzvu doložila detaily účtů, smlouvu o poskytování marketingových služeb, a následně navrhla provést další dokazování svědeckými výpověďmi a listinami.

[6] Žalovaný ve svém rozhodnutí setrval na názoru, že žalobkyně důvodnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů neprokázala. K prokázání nestačí pouhé tvrzení žalobkyně, že se jednalo o náklady vynaložené v souvislosti s plněním marketingových služeb na základě smlouvy o poskytování služeb. Ze znění smlouvy nijak nevyplývá, jak se snaží žalobkyně navodit, že k jejímu splnění musela vynaložit právě sporné

pokračování

nedaňové náklady. Důkazy navržené žalobkyní nicméně neprovedl, neboť měl za to, že by byly nadbytečné.

[7] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou.

[8] Městský soud potvrdil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které ji tížilo ohledně přímé souvislosti mezi uplatněnými náklady a výnosy a žalobu zamítl. Neprokázala totiž, že náklady skutečně vynaložila na plnění marketingových služeb. Ze znění předložené smlouvy o poskytování služeb nijak nevyplývá, že žalobkyně musela k jejímu plnění vynaložit právě nedaňové náklady podle § 25 zákona o daních z příjmů.

[9] K prokázání přímé souvislosti mezi náklady a výnosy nemohl přispět ani žalobkyní doložený model financování na bázi metody Cost+ (cena za plnění je stanovena tak, že se k nákladům na jednotku přičte pevná procentní nebo absolutní přírážka představující zisk). Z něj bylo možné dovodit pouze přímou úměru mezi náklady a výnosy, nikoliv přímou souvislost.

[10] Na uvedeném by nemohlo nic změnit ani provedení důkazů navržených žalobkyní. Navržené osoby by mohly dosvědčit pouze osobní účast na marketingové a reprezentační činnosti daňového subjektu, či případně obsah jednotlivých účtů a celkovou strukturu činnosti daňového subjektu, nikoliv přímou souvislost mezi náklady a výnosy. Navržené listiny vznikly ještě před uskutečněním plnění, a proto nemohly souvislosti prokázat.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[11] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku městského soudu bránila obsáhlou kasační stížností. Její kasační námitky lze shrnout následovně:

1. Správce daně neuvedl žádné konkrétní pochybnosti, proč by měly být údaje z účetnictví stěžovatelky nevěrohodné, či neprůkazné.
2. Stěžovatelka prokázala přímou souvislost mezi nedaňovými náklady a výnosy z poskytnutých marketingových služeb.
3. Žalovaný neměl odmítnout provedení důkazů, které stěžovatelka navrhovala. Městský soud proto pochybil, jestliže postup žalovaného aproboval.

[12] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že městský soud podle něj postupoval správně a setrval na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí. Stěžovatelka dle jeho přesvědčení v daňovém řízení věděla, jaké skutečnosti má prokazovat, stejně jako si byla vědoma, že ji tíží důkazní břemeno ohledně existence přímé souvislosti mezi náklady a výnosy. Tu se jí nepodařilo prokázat. Skutkový stav zjistil žalovaný dostatečně, přičemž je pravda, že některé důkazní návrhy stěžovatelky neprovedl. Důvody, které jej k tomu vedly, však řádně vyložil v žalobou napadeném rozhodnutí.

[13] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného zareagovala v replice. Opětovně namítala, že z rozhodnutí žalovaného nejsou zřejmé důvody, pro které neunesla důkazní břemeno. Z rozhodnutí žalovaného ani z průběhu daňového řízení nadto nevyplývají konkrétní pochybnosti, pro které by měly být údaje z účetnictví předloženého stěžovatelkou

nevěrohodné nebo neprůkazné. Závěrem zopakovala, že důkazní návrhy stěžovatelky by přispěly k objasnění věci. Jejich neprovedení proto považuje za nezákonné.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Předmětem sporu v této věci je unesení důkazního břemene stěžovatelkou ohledně daňové uznatelnosti nedaňových nákladů podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Podle něj „[v]ýdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.“ Nejvyšší správní soud proto úvodem připomene smysl tohoto ustanovení a pravidla rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

III.a) K rozložení důkazního břemene

[15] Daňové řízení je obecně postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, resp. předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, čj. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, čj. 1 Afs 345/2021-49, bod 25).

[16] V posuzovaném případě je jádrem sporu aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. K příslušnému znění právní úpravy se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil v usnesení ze dne 26. 8. 2015, čj. 9 Afs 74/2014-125, č. 3307/2015 Sb. NSS, tak, že „[ú]čelem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 i pro náklady, na které by uvedené ustanovení jinak nedopadalo, neboť je obecně za výdaje považovat nelze.“ Právní úprava tedy umožňovala, aby za situace kdy mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, existovala vzájemná souvislost a byly součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období, bylo možné i tyto jinak neuznatelné výdaje (náklady) uplatnit (rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2007, čj. 5 Afs 95/2006-80). Podmínky, které musí být splněny, aby mohl být konkrétní náklad daňově uznatelný podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, vyložil Nejvyšší správní soud takto (rozsudek ze dne 27. 7. 2017, čj. 9 Afs 231/2016-50, bod 45):

pokračování

1. jde o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 zákona o daních z příjmů,
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.

[17] V daném případě není mezi účastníky sporné, že byla splněna podmínka č. 1. Spor se vede o splnění podmínky č. 2, tedy existenci přímé souvislosti mezi výnosy a náklady.

[18] Přímá souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů musí být chápána jako dostatečně intenzivní, nezprostředkovaná a logická vazba mezi konkrétním nákladem a konkrétním výnosem. Náklad musí být vynaložen s cílem dosažení určitého příjmu, přičemž nestačí, aby byl součástí obecné podnikatelské strategie či dlouhodobého záměru daňového subjektu. Přímá souvislost musí být založena na reálné, nikoli pouze účetní či smluvní vazbě mezi konkrétním nákladem a konkrétním výnosem. Podstatné bude vždy zhodnocení okolností každého posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby (rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2017, čj. 9 Afs 231/2016-50, bod 52; ze dne 12. 9. 2025, čj. 3 Afs 14/2024-62, body 58 a 62).

[19] Daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočitatelných nákladů a jejich skutečného vynaložení (bod 33 usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133) a též ohledně prokázání přímé souvislosti mezi náklady a výnosy. K rozložení důkazního břemene při prokazování přímé souvislosti mezi náklady a výnosy Nejvyšší správní soud výslovně dovodil, že „[p]ovinnost daňového subjektu prokázat ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů souvislost určitých příjmů a výdajů přitom vyplývá z tohoto ustanovení samotného a lze ji dovodit nezávisle na (jinak identickém) obecném pravidle vyplývajícím z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 2/2007-98). Prvotní důkazní břemeno daňový subjekt zpravidla unese tím, že předloží své účetnictví.

[20] Správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá přitom 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 vážné a důvodné pochyby (bod 18 rozsudku NSS ze dne 24. 2. 2025, čj. 8 Afs 78/2024-83). Judikatura a správní praxe ukazuje, že se tak zpravidla děje v průběhu daňové kontroly, a to typicky prostřednictvím výzev. Zásadní v tomto ohledu je, aby daňový subjekt mohl na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně své důkazní břemeno, tíží důkazní břemeno opět daňový subjekt. Ten musí doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat (body 18 a 19 téhož rozsudku NSS).

[21] Ve shora popsaném duchu se neslo dokazování i v nyní posuzovaném případě. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně existence přímé souvislosti mezi náklady a výnosy. Tu stěžovatelka prokazovala původně pouze odkazem na svůj model financování, kdy pomocí metody Cost+ fakturovala cenu za poskytnuté marketingové služby. To správce daně a následně i žalovaný shledali nedostatečným. Měli za to, že k prokázání nestačí pouhé tvrzení žalobkyně, že se jednalo o náklady vynaložené v souvislosti s plněním marketingových služeb na základě smlouvy o poskytování služeb. Ze znění smlouvy totiž nijak nevyplývá, že k jejímu splnění musela stěžovatelka vynaložit právě sporné nedaňové náklady.

[22] Dne 21. 5. 2021 správce daně vyzval stěžovatelku k tomu, aby pochybnosti vyjasnila. Ve výzvě výslovně uvedl, že přímou souvislost nelze dovozovat pouze z modelu financování, nýbrž je nutné prokázat, že vynaložené nedaňové náklady měly možnost ovlivnit výnosy i jinak než pouze tímto přefakturováním.

[23] Nejvyšší správní soud považuje takové prokázání pochybností správcem daně za dostatečné pro unesení důkazního břemene, které jej tížilo. Jak soud rozvedl výše, správce daně prokazuje existenci důvodných pochyb ohledně správnosti, věrohodnosti, úplnosti nebo průkaznosti předloženého účetnictví, a to zpravidla výzvami. V posuzovaném případě správce daně jednoznačně formuloval a zdůvodnil pochybnosti, které vyvstaly ohledně existence přímé vazby mezi náklady a výnosy, na které stěžovatelka aplikovala § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Ve výzvě uvedl, že z modelu financování, který se odráží v předloženém účetnictví, nelze přímou souvislost dovodit. Takové pochybnosti byly přitom za daného stavu oprávněné. Smlouva o poskytování služeb, které se stěžovatelka dovolávala, nebyla dostatečně konkrétní, aby z ní bylo možno přímou souvislost u sporných nákladů dovodit.

[24] Jelikož správce daně unesl důkazní břemeno, bylo na stěžovatelce, aby prokázala soulad účetnictví se skutečností a doložila existenci přímé souvislosti mezi náklady a výnosy. Tato kasační námitka je tedy nedůvodná.

III.b) K dokazování

[25] Stěžejní otázkou v této věci je prokázání naplnění druhé podmínky pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, kterou je přímá souvislost výnosů s uplatněnými náklady. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ji nelze chápat pouze jako úměru mezi náklady a výnosy (tedy že postačuje, aby bylo zvýšení výnosů podmíněno úměrným zaúčtováním nákladů spojené osobě nebo že plynou ze stejného právního titulu), ale tak, že dané náklady měly možnost ovlivnit výši výnosů jinak než jejich automatickým zvýšením (rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2021, čj. 1 Afs 190/2021-30, bod 26). Při hodnocení *přímé souvislosti* je proto vždy podstatná úvaha, zda by daňový subjekt získal příjem bez vynaložení daňově neuznatelného nákladu. Vycházet lze například z účelu výnosů a nákladů, z pohnutek, které stály za jejich vytvořením, z jejich vzájemné podmíněnosti nebo provázanosti (rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2024, čj. 10 Afs 221/2022-70, bod 18).

pokračování

[26] Stěžovatelka přímou souvislost prokazovala zejména poukazem na vztah mezi náklady a výnosy, které by bez vynaložených nákladů byly úměrně nižší, předložením účetnictví a smlouvy o poskytování marketingových služeb. Správce daně ji ve výzvě upozornil, že z předložených podkladů není možné dovodit, že na plnění marketingové smlouvy musela vynaložit právě daňově neuznatelné náklady. Stěžovatelka proto navrhla provést:

1. svědecké výpovědi Mgr. I. B., MUDr. V. H. a I. S.

2. důkaz listinami dokumentujícími přípravu a realizaci reklamní strategie k přípravku Alimta (konkrétně se jednalo o prezentaci obsahující podněty jednotlivých společností skupiny Eli Lilly, finální centrální marketingovou strategii připravenou globálním týmem k přípravku Alimta, formulář pro tvorbu lokálního plánu a interní předpis na jeho sestavení).

1. Ke svědeckým výpovědím

[27] Z ustálené judikatury se podává, že správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat (bod 41 rozsudku NSS 27. 2. 2020, čj. 1 Afs 296/2019-98; obdobně nálezy ÚS sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nálezy sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004). Svědecká výpověď v daňovém řízení představuje důkazní prostředek, jehož prostřednictvím lze objasnit zjišťované skutkové okolnosti v případě, kdy daňový subjekt neunes své primární důkazní břemeno (tj. selžou důkazní prostředky v podobě předloženého účetnictví). Pokud to daňový subjekt požaduje, je svědka třeba vyslechnout, ledaže se jedná o požadavek, jehož účelem je mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, nebo jestliže jej není nutné provádět pro nadbytečnost, právní nevýznamnost jeho prostřednictvím nemůžou být rozhodné skutečnosti prokázány (bod 43 rozsudku NSS ze dne 27. 2. 2020, čj. 1 Afs 296/2019-98, obdobně nálezy ÚS sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nálezy sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004). Správce daně však nemůže bez dalšího a předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností. Tím by totiž důkaz hodnotil, aniž by jej provedl (rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2020, čj. 1 Afs 296/2019-98, bod 42).

[28] V nyní posuzované věci přímá souvislost mezi náklady a výnosy nevyplývala přímo ze Smlouvy o poskytování služeb. Ta byla totiž obecná. Stěžovatelka se v ní pro odběratele zavazovala poskytnout služby reklamní, výzkum trhu, public relations a ostatní činnosti v souladu s cílem umožnit odběratelce podpořit podnikatelskou činnosti, propagovat dobré jméno a rozšířit podíl na trhu s farmaceutickými výrobky v České republice a na Slovensku. Pouze na základě smlouvy žalovaný nemohl dovodit, jaké přesně služby si odběratel u stěžovatelky objednal. Nebylo tak zřejmé, zda sporné nedaňové výdaje musela stěžovatelka nutně vynaložit, aby plnila své povinnosti ze smluvního vztahu, ze kterého měla výnosy. Právě to je v tomto případě podstatou podmínky přímé souvislosti. To nakonec již ozřejmil městský soud v prvním zrušujícím rozsudku (viz bod [4] výše).

[29] Žalovaný v novém řízení, vázán závazným právním názorem městského soudu, správně stěžovatelku vyzval k prokázání této přímé souvislosti. Na výzvu stěžovatelka reagovala mimo jiné návrhem na výslech tří svědků.

[30] Výpověď Mgr. I. B. 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. měl poskytnout „[d]etailnější informace ohledně plánovacího procesu medicínských cílů, strategií, konkrétních aktivit v terapeutické oblasti onkologie a na to navázaného procesu stanovování rozpočtu na realizaci těchto aktiv, 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.“ Výslech I. S., která pro stěžovatelku zpracovávala účetnictví, by přinesl „[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.“

[31] Žalovaný považoval provedení navržených výpovědí za nadbytečné, protože se nejednalo o důkazy způsobilé prokázat stěžovatelčina tvrzení. Mohly by totiž osvědčit osobní účast osob na marketingové a reprezentační činnosti, kterou stěžovatelka prováděla na základě smlouvy, a tedy její uskutečnění (o kterém není v daňovém řízení sporu), nikoliv přímou souvislost mezi náklady a výnosy. Uzavřel, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla. Městský soud v bodech 44 až 47 napadeného rozsudku ve shodě s žalovaným uvedl, že navrhované svědecké výpovědi by nebyly způsobilé prokázat existenci přímé vazby mezi náklady a výnosy. Žalovaný proto postupoval správně (a v souladu s nálezem ÚS ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09), jestliže je právě z tohoto důvodu neprovedl.

[32] V dané věci je podle Nejvyššího správního soudu klíčové, zda navržené výpovědi mohly přispět k objasnění přímé souvislosti mezi náklady a výnosy. Právě k tomuto účelu je nakonec stěžovatelka navrhla. Že by mohly tuto souvislost prokázat, není přitom apriori vyloučeno. V daném případě se jedná o výnosy z marketingové činnosti, kterou stěžovatelka prováděla na základě smlouvy o poskytování služeb pro odběratele Eli Lilly Export S. A. Podstatné je tedy určit, co mělo být obsahem této služby objednané odběratelem a jaké náklady musela stěžovatelka nutně vynaložit, aby získala výnosy z této služby. Jinými slovy pro naplnění podmínky přímé souvislosti bylo v tomto případě podstatné určit, co bylo vlastně odběratelem požadováno, a zda to byly také sporné nedaňové náklady stěžovatelky. V případě marketingových služeb nelze totiž vyloučit, že jsou to právě nedaňové náklady, které tvoří samotné poskytnuté služby, které jsou pro plnění marketingové smlouvy nezbytné. Mohou tedy mít požadovanou přímou souvislost s výnosy za marketingové služby nad rámec jejich pouhého automatického zvýšení.

[33] V daném případě stěžovatelka navrhla výslech tří svědků, kteří se podíleli na marketingové činnosti a vytváření marketingových strategií stěžovatelky. Tito svědci tak mohli mít znalosti a relevantní informace ohledně nákladů, které bylo nutné vynaložit na splnění jimi naplánované činnosti spočívající např. ve vytvoření a následném šíření reprezentačních předmětů nebo vysílání zaměstnanců na pracovní cestu za účelem reprezentace daňového subjektu. Lze totiž předpokládat, že již při plánování těchto činností musí být následně k jejich schválení předložený alespoň obecný rozpočet, aby mohl daňový

pokračování

subjekt informovaně posoudit, zda jsou předpokládané náklady adekvátní k plánované činnosti. Získané informace by se nadto nemusely týkat pouze nákladů, ale i důvodnosti jednotlivých aktivit, které stěžovatelka v rámci plnění smlouvy prováděla. Svědci by mohli přinést i informace ohledně toho, co bylo ze strany odběratele požadováno, a které náklady tedy stěžovatelka musela v důsledku vynaložit. Jak upozorňuje stěžovatelka v kasační stížnosti, musela respektovat unifikované detaily reklamní strategie a reklamních rozpočtů vytvořené řídicí společností v rámci skupiny Eli Lilly. Je tak předpoklad, že svědci, kteří pro stěžovatelku vytvářeli reklamní strategie pro český a slovenský trh, by o těchto skutečnostech vypovídali.

[34] Úvahy, na jejichž základě žalovaný odmítl provést důkazy jsou v tomto kontextu nedostatečné. Žalovaný v nich nevysvětluje, proč by navržení svědci nemohli mít znalosti a relevantní informace ohledně nákladů, které je nutné vynaložit na splnění jimi naplánované marketingové činnosti. Neobjasnil ani, proč by svědci nemohli mít znalosti o zadání, tedy požadavcích odběratele (Eli Lilly Export S. A.). Pokud by svědci o těchto otázkách vypovídali, přispěli by k objasnění přímé souvislosti mezi nedaňovými náklady a výnosy. Žalovaný ve svém rozhodnutí však pouze obecně konstatuje, že navržené svědecké výpovědi jsou „nadbytečné (naplněn bod 3 nálezu ÚS 118/09 – bod [21]), bez náležité důkazní síly, neboť neshledal, že by navrhovaný výslech mohl jakkoliv přinést pro věc relevantní zjištění, tzn. nedisponuje vypovídací potenci (důvod 2 nálezu ÚS – bod [21]).“ Nadbytečnost dovozuje z toho, že navržení svědci se mohli vyjádřit pouze k tomu, co vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. Marketingové strategie stěžovatelky, charakter marketingové a reprezentační činnosti, medicínské cíle, strategie ani konkrétní aktivity v terapeutické oblasti onkologie a na to navázaného procesu stanovování rozpočtu na realizaci těchto aktivit, jakož ani strukturu nákladů podle § 25 zákona o daních z příjmů, přitom žalovaný nezpochybnil.

[35] Stěžovatelka přitom v návrhu na dokazování konkrétně uváděla, o čem by svědci měli vypovídat (viz bod [30] výše). Minimálně dva navržení svědci se činností, v rámci kterých byly vynaloženy nedaňové náklady, přímo účastnili. Svědecké výpovědi měly přispět k objasnění přímé souvislosti, a to ve spojení s dalšími důkazy, které stěžovatelka v daňovém řízení předložila. Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, výpovědi těchto svědků nelze apriori, bez posouzení obsahu výpovědí, označit za pro tuto otázku irelevantní. Žalovaný však k tomuto bez bližšího odůvodnění uzavřel, že svědecké výpovědi by samy o sobě přímou souvislost mezi náklady a výnosy neprokázaly, a to aniž by se zabýval jejich případnou vzájemnou provázaností s účetnictvím stěžovatelky a činností, kterou vykonávala na základě smlouvy o poskytování marketingové činnosti.

[36] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že hodnocení městského soudu je nesprávné. Nelze totiž souhlasit s tím, že by žalovaný řádně odůvodnil neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí. Žalovaný se v rozhodnutí blíže nezabýval tím, proč by navržení svědci nemohli mít znalosti a relevantní informace ohledně nákladů, které je nutné vynaložit na splnění jimi naplánované a odběratelem požadované marketingové činnosti a tím přispět k objasnění přímé souvislosti mezi nedaňovými náklady a výnosy. Závěr městského soudu, že žalovaný řádně a dostatečně odůvodnil, proč odmítl provést důkaz výslechem navrhovaných svědků, je proto chybný.

2. K navrhovaným listinám

[37] Následně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatelky spočívající v neprovedení důkazu navrženými listinami. Stěžovatelka k odstranění pochybností navrhla provést důkaz listinami dokumentujícími přípravu a realizaci reklamní strategie k přípravku Alimta (konkrétně se jednalo o prezentaci obsahující podněty jednotlivých společností skupiny Eli Lilly, finální centrální marketingovou strategii připravenou globálním týmem k přípravku Alimta, formulář pro tvorbu lokálního plánu a interní předpis na jeho sestavení).

[38] Žalovaný navržený důkaz neprovedl. Uvedl, že se jedná o dokumenty, které vznikly ještě před samotným uskutečněním sjednaných služeb. Pro prokázání vazby mezi náklady a výnosy jsou proto nedostačující. Vazba z nich totiž nemůže být jednoznačně patrná. Městský soud těmto závěrům přisvědčil a uvedl, že žalovaný tímto dostatečně vysvětlil, proč jsou návrhy neopodstatněné.

[39] Ani s takovým hodnocením městského soudu však nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit.

[40] Stejně jako u svědeckých výpovědí, i zde je klíčové, zda navržené listiny mohly přispět k objasnění přímé souvislosti mezi náklady a výnosy. Že by mohly tuto souvislost ve spojení s ostatními důkazy prokázat, není ani u nich apriori vyloučeno. Lze totiž důvodně předpokládat, že marketingová činnost konaná na základě smlouvy je předem plánovaná. K vynaložení nákladů na její realizaci proto zpravidla nedochází nahodile, nýbrž na základě promyšleného a schváleného postupu. Ten může být zachycený v písemnostech, prezentacích nebo mj. může vycházet z interních předpisů. Zdá se také, že předložené dokumenty se vztahují i k samotnému zadání, tedy co odběratel po stěžovateli vyžadoval (podněty jednotlivých společností skupiny Eli Lilly, centrální marketingová strategie, kterou měla stěžovatelka provádět). V tomto by šlo o relevantní dokumenty pro posouzení, zda sporné nedaňové náklady musela stěžovatelka vynaložit pro plnění smluvního závazku. Tuto otázku měl v první řadě posoudit žalovaný. Argumentace žalovaného a potažmo městského soudu, který ji bezvýhradně přijal, je v tomto ohledu nedostatečná a nesprávná.

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný stěžovatelce v průběhu daňového řízení bez dostatečného odůvodnění neposkytnul možnost, aby unesla důkazní břemeno, které ji tížilo ohledně prokázání přímé souvislosti mezi náklady a výnosy. Její námitka porušení procesních práv před správním orgánem z důvodu neprovedení svědeckých výpovědí a navržených listin je důvodná. Městský soud pochybil, když napadené rozhodnutí nezrušil pro tuto vadu řízení.

III.c) K ostatním kasačním námitkám

[42] S ohledem na právě shledanou vadu se Nejvyšší správní soud nemůže věcně zabývat kasační argumentací, ve které stěžovatelka namítá, že důkazní břemeno unesla. Posouzení této otázky by totiž bylo s ohledem na nedostatečně provedené dokazování předčasné.

[43] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že v obdobné věci stěžovatelky vydal dne 12. 9. 2025 rozsudek čj. 3 Afs 14/2024-62. Tím zamítl kasační stížnost stěžovatelky týkající se doměření stěžovatelce daně z příjmů právnických osob ze stejných důvodů, pouze za jiné zdaňovací období. To však na nyní řešené věci nic nemění. Nejvyšší správní soud se totiž v tomto rozsudku nezabýval otázkou neprovedení stěžovatelkou navržených důkazů.

pokračování

V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že k prokázání přímé souvislosti mezi náklady a výnosy stěžovatelka důkazní prostředky v průběhu daňového řízení nepředložila, a to ani poté, co byla správcem daně výslovně vyzvána k prokázání této souvislosti. Tím se tato věc odlišuje od nyní posuzované věci, kde stěžovatelka na výzvy správce daně reagovala konkrétními návrhy na dokazování (bod [26] výše).

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek městského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před městským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem (tj. provést výslech navržených svědků a provést důkaz listinami, případně relevantně odůvodnit jejich neprovedení a následně zhodnotit provedené důkazy ve vzájemné souvislosti), zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 soudního řádu správního].

[45] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá soudního řádu správního). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 soudního řádu správního náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[46] Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[47] Žalobu k městskému soudu podala stěžovatelka bez zastoupení. Zastoupit se nechala až v průběhu řízení před městským soudem. Zástupce ve věci učinil dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a replika k vyjádření žalovaného). Odměna proto podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024 činí 2 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] spolu s 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatelky byl plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani. Náklady na zastoupení před městským soudem tak činí 8 228 Kč.

[48] Stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti zastoupená jiným zástupcem, který učinil dva úkony právní služby (podání kasační stížnosti a replika k vyjádření žalovaného) podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Odměna činí 2 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a 2 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud za účelně vynaložený úkon nepovažoval úkon spočívající v převzetí a přípravě zastoupení. Stěžovatelka netvrdila žádné objektivní důvody, proč musela změnit zástupce. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani. Náklady na zastoupení v řízení o kasační stížnosti tak činí 8 228 Kč.

[49] Na odměně a náhradě nákladů proto náleží stěžovatelce dohromady 24 456 Kč, které budou vyplaceny k rukám právního zástupce do jednoho měsíce od nabytí právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. listopadu 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu