



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **ELI LILLY ČR, s.r.o.**, se sídlem Pobřežní 394/12, Praha 8, zastoupená Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2019, č. j. 6 Af 90/2016 – 62,

t a k t o :

- I.** Návrh na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie **se zamítá.**
- II.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2019, č. j. 6 Af 90/2016 – 62, **se zrušuje.**
- III.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2016, č. j. 42692/16/5300-21441-704561, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 20 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejího zástupce Mgr. Radka Buršíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 10. 2016, č. j. 42692/16/5300-21441-704561, zamítl odvolání žalobkyně proti 12 dodatečným platebním výměrům ze dne 4. 8. 2015, vydaným Specializovaným finančním úřadem (dále jen „*správce daně*“), jimiž byla žalobkyni doměřena daň

z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až prosinec 2011 a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně, a tato rozhodnutí potvrdil.

[2] Doměření DPH se týkalo transakcí mezi žalobkyní a zahraniční společností ze stejné skupiny (koncernu) – Eli Lilly Export S.A., se sídlem ve Švýcarsku. Žalobkyně poskytovala uvedené společnosti marketingové služby, za něž společnost Eli Lilly Export S.A. platila žalobkyni odměnu. Správce daně dospěl k závěru, že tyto služby jsou nedílnou součástí hlavního plnění, poskytovaného žalobkyní, tedy distribuce (prodeje) léčiv v České republice, a proto měly být úplaty za tyto služby zahrnuty do základu daně podle § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Rozsudek městského soudu

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 5. 12. 2019, č. j. 6 Af 90/2016 – 62, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Městský soud nejprve konstatoval, že je třeba vyjít především z předmětu a charakteru plnění; za jeden ze základních principů DPH označil jednotnost poskytnutého plnění. V této souvislosti odkázal na konkrétní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu („*NSS*“) a Soudního dvora Evropské unie („*SDEU*“). Shrnuje závěry této judikatury tak, že za určitých okolností musí být několik plnění, která by mohla být poskytnuta odděleně, považována za jediné. To platí, pokud jedno plnění představuje plnění hlavní a zbývající plnění představují plnění vedlejší, která sdílejí s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně plnění musí být považováno za vedlejší, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. Dále se jedná o jediné plnění, pokud dvě nebo více dílčích plnění jsou tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

[5] Podle městského soudu žalobkyně jako distributor léčiv v České republice nakupovala léčiva od společnosti Eli Lilly Export S.A. a dále je dodávala nemocnicím a „*velkoskladům*“ (míněno velkoobchodním distributorům léčiv – pozn. NSS). Současně žalobkyně přijímala od společnosti Eli Lilly Export S.A. úplaty za marketing, který vykazovala jako poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, a k němuž proto neúčtovala DPH. Je stěžejní otázkou, zda v rámci marketingu jde o dílčí plnění v rámci distribuce léčiv či nikoliv, a zda má tedy být úplata za marketing zahrnuta do základu daně či nikoliv.

[6] Městský soud přisvědčil žalovanému, že se v případě marketingových služeb poskytovaných žalobkyní jedná o dílčí plnění v rámci distribuce léčiv jako plnění hlavního. Tato plnění spolu úzce souvisejí a mají jediný cíl, totiž prodej léků „*koncovému zákazníkovi v České republice*“. Marketing je pouhým prostředkem k získání prospěchu z plnění hlavního za co nejvýhodnějších podmínek. Marketingová činnost žalobkyně byla prováděna běžným způsobem (typicky logem na letáku), jímž si prodejci udržují a rozšiřují klientelu a propagují výrobky. Poskytnutí samostatného marketingu bez distribuce léčiv by postrádalo smysl, neboť marketing má za cíl zvýšit povědomí zákazníků o léčivech a v důsledku toho i zvýšit jejich prodej.

[7] Z obchodního modelu žalobkyně plyne, že nákupní ceny (tj. ceny, za něž nakupovala léčiva od společnosti Eli Lilly Export S.A.) byly vyšší než ceny prodejní. Z „*přijatých plnění*“ (míněno zřejmě z dodávek léčiv od společnosti Eli Lilly Export S.A. – pozn. NSS) žalobkyně uplatňovala „*plný nárok na odpočet daně*“, ačkoli přitom na výstupu umělým rozdělením jednotného plnění odvádí DPH pouze z prodeje léčiv, nikoliv z marketingu. Tím dochází k porušení principu

pokračování

neutrality daně ze strany žalobkyně. Podle městského soudu její „*propagace ve formě marketingu*“ neprobíhá vůči „*velkoobchodnímu centru*“ (tj. vůči společnosti Eli Lilly Export S.A.), ale je to „*odběratel léčiv*“, který od žalobkyně získává léčivo včetně marketingové služby. Jednání žalobkyně bylo motivováno pouze snahou získat daňovou výhodu.

[8] Žalobkyně v daňovém řízení uváděla, že není schopna v účetnictví odlišit náklady na distribuci a marketing, z čehož městský soud dovodil, že náklady na marketing jsou již obsaženy v úplatě za distribuci léčiv, která ovšem podléhá cenové regulaci. Městský soud dodal, že v rámci skupiny Eli Lilly jsou důsledky této regulace nahrazovány právě úhradami ze strany společnosti Eli Lilly Export S.A. za marketingové služby. Z toho dovodil, že částka za marketing představuje část úplaty za uskutečněné jediné plnění – dodání zboží (distribuci léčiv) od třetí osoby.

[9] Městský soud se též vyjádřil k žalobním námitkám týkajícím se příslušné Smlouvy o poskytnutí služeb ze dne 1. 11. 2010 (dále jen „*relevantní smlouva*“), podle níž žalobkyně jako poskytovatel (*provider* dle anglické verze smlouvy) účtovala společnosti Eli Lilly Export S.A. jako objednateli (*submitter* dle anglické verze smlouvy) odměnu za marketingové služby.

[10] Městský soud předně uvedl, že předmět této smlouvy nelze vůči uvedené společnosti realizovat, protože tato společnost na území České republiky neprovozuje ekonomickou činnost; nemůže tedy „*rozvinout své podnikání, znalosti a podnikatelskou pověst na českém trhu*“, jak tato smlouva předvídá. Jednání žalobkyně ohledně relevantní smlouvy považoval městský soud za účelové, protože ta teprve po 11 měsících od zahájení daňové kontroly předložila anglický originál relevantní smlouvy, o němž se dříve správci daně nezmínila a který se navíc v podstatných ohledech lišil od české verze této smlouvy.

[11] Městský soud nepřisvědčil ani žalobní argumentaci, že marketing je fakticky uskutečňován pro společnost Eli Lilly Export S.A. Městský soud uvedl, že žalobkyně je součástí nadnárodní skupiny, propagace jejích produktů musí být „*rámcově shodná*“ (v rámci skupiny), a žalobkyni tak vzniká část nákladů, jejichž výši nemůže ovlivnit. Současně soud ze zpráv o převodních cenách dovodil, že žalobkyně rozsah marketingové činnosti v Česku ovlivnit může. Vystupuje jako distributor a zároveň provádí marketing vůči českým zákazníkům, nikoli pro společnost Eli Lilly Export S.A. Na příbalových letáčích k léčivům je uvedena skupina Eli Lilly, nikoliv společnost Eli Lilly Export S.A., není jimi propagována tato společnost, ale především žalobkyně, respektive celá skupina Eli Lilly.

III. Kasační stížnost

[12] Proti rozsudku městského soudu brojí žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[13] Napadený rozsudek označuje za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a pro nesrozumitelnost. Poukazuje na to, že městský soud nevypořádal tyto žalobní námitky: (a) stěžovatelka odkázala na rozsudek SDEU ze dne 24. 10. 1996, ve věci C-317/94, *Elida Gibbs Ltd*, podle něhož základním principem DPH je zdanění konečného spotřebitele; v jejím případě však byla DPH vyměřena nejen z větší částky než je cena léčiva pro koncového zákazníka, ale tato částka převyšuje i maximální cenu výrobce stanovenou právními předpisy; (b) správce daně může doměřit DPH v obchodní transakci mezi dvěma plátcí daně a musí jim být v souladu s principem neutrality daně umožněn nárok na odpočet daně; stěžovatelka poukazovala na to, že dle zákona o DPH neexistuje způsob, jakým by mohla nárok na odpočet daně uplatnit;

(c) daňové orgány alokují úplatu za marketingové služby ke všem prodejmům léčiv v tuzemsku, aniž by dané platby spolu jakkoli věcně a časově souvisely.

[14] Pokud marketingová a distribuční aktivita představuje jediné plnění, z napadeného rozsudku není podle stěžovatelky zřejmé, kdo by měl být jeho příjemcem. Městský soud totiž hovoří jednou o „*koncovém zákazníkovi*“ (zřejmě je tím myšlen konečný spotřebitel – konzument léčiva), jinde o „*zákaznických stěžovatelé*“ (tj. tuzemských distributorech léčiv). Podstatou marketingové činnosti je ovšem edukativní činnost vůči lékařské veřejnosti. Potom příjemcem „marketingové služby“ identifikované daňovými orgány a městským soudem je jiná skupina subjektů než ty, o nichž pojednává napadený rozsudek. Ostatně provádění marketingu přímo ve vztahu k pacientům by bylo v rozporu s právní úpravou reklamy léčivých přípravků, jejichž výdej je vázán na lékařský předpis.

[15] Městský soud podle stěžovatelky směšuje dvě rozdílné skutečnosti – kdo je **příjemcem „marketingové informace“** (obvykle zákazník, v případě stěžovatelky však odborná lékařská veřejnost) a **komu plyne prospěch z marketingové aktivity** (tj. kdo je příjemcem a objednatel marketingových služeb). Městský soud tak vytvořil „*absurdní*“ a „*nesmyslnou*“ konstrukci, že zákazník (at' jím myslel kohokoli) je v konečném důsledku jakýmsi objednatel marketingových služeb.

[16] Co se týče vlastního právního posouzení věci, stěžovatelka namítá, že závěry městského soudu jsou v přímém rozporu s principem neutrality DPH. Cituje z judikatury SDEU (včetně již výše zmíněného rozsudku ve věci *Elida Gibbs Ltd*) a dovozuje z ní, že „*maximální daň*“, kterou může správce daně v souladu s tímto principem z celého řetězce výroby a distribuce léčiv vybrat, se odvíjí od ceny pro koncového spotřebitele. Naopak zahrnutím úplaty za marketingové služby do základu daně daňové orgány zdaňují částku vyšší než tu, za kterou lze příslušné léčivo legálně uvádět na český trh s ohledem na cenovou regulaci. Argumentace v napadeném rozsudku k otázce daňové neutrality se věcně míjí s žalobní argumentací stěžovatelky, neboť (a) jednak vychází z mylné domněnky, že stanovení nákupních a prodejních cen v prostředí cenové regulace závisí na vůli stěžovatelky; a dále (b) tvrzení soudu, že princip neutrality je narušen tím, že stěžovatelka uplatňuje na vstupech vyšší daň, než odvádí na výstupech, vychází z nepochopení principů DPH. Podle této úvahy by se totiž porušení principu daňové neutrality dopouštěl každý plátc DPH, který by v příslušném zdaňovacím období vykázal nadměrný odpočet.

[17] Závěry městského soudu a daňových orgánů jsou v praxi nerealizovatelné. Pokud částka, již stěžovatelka inkasovala od společnosti Eli Lilly Export S.A., nepředstavovala úplatu za marketingové služby, ale *de facto* úplatu od třetí osoby za tuzemské dodání zboží (léčiv), měla by vstupovat do základu daně za tuzemské dodání zboží. Pak by stěžovatelce vznikla povinnost opravit základ daně podle § 42 odst. 1 zákona o DPH a vystavit opravený daňový doklad. Vzhledem k cenové regulaci by však stěžovatelka nebyla oprávněna po odběratelích žádat úhradu částek na opraveném daňovém dokladu, přesto by však měla povinnost takto stanovenou DPH odvést. Příslušná daň by v rozporu s principem daňové neutrality zůstala vždy nákladem stěžovatelky, kdežto konečný spotřebitel by nemohl být touto daní zatížen.

[18] Stěžovatelka dále podrobně rozebírá judikaturu SDEU k tématu jednotnosti plnění a cituje z ní. Chápe ji tak, že obecným principem je posuzování služeb jako odděleného a samostatného plnění; pouze za splnění specifických podmínek lze přistoupit ke společnému posouzení několika plnění jako plnění jednoho pro účely DPH. Uplatňuje se zde kritérium pohledu průměrného spotřebitele – totiž zda plátc DPH poskytuje z pohledu průměrného

pokračování

spotřebitele více samostatných plnění nebo plnění jediné (odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 27. 10. 2005, ve věci C-41/04, *Levob Vetzekeringen a OV Bank*).

[19] Poté stěžovatelka aplikuje tyto závěry na napadený rozsudek. Pokud by platilo tvrzení městského soudu, že jde (v případě prodeje léčiv a marketingu) o jediné plnění, musely by marketingové služby být prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek. Zákazníci stěžovatelky však nejsou příjemci těchto služeb, ale pouze adresáři marketingové informace. Někteří kupují léčivo od stěžovatelky, aniž by na ně marketing působil, naopak někteří zákazníci, kteří marketing aktivně vnímali, léčivo nenakoupí – v každém případě zde nejde o prodej léčiv za nejvýhodnějších podmínek. Také z pohledu průměrného spotřebitele stěžovatelka pouze dodává odběratelům léčiva – nikoli služby marketingu.

[20] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že mezi její distribuční a marketingovou činností neexistuje věcná a časová souvislost. Konkrétně pak marketingové služby nemají žádnou vazbu na léčiva prodaná v daném měsíci na tuzemském trhu a navíc stěžovatelka propaguje i léčiva, která ještě na tuzemském trhu nedistribuuje.

[21] Závěry daňových orgánů i městského soudu o jednotném plnění jsou dle stěžovatelky založeny v převážné míře na skutkových zjištěních z daňové kontroly daně z příjmu právnických osob. Přitom předmětem této kontroly bylo zjištění pravidel pro převodní ceny a posouzení, zda stěžovatelkou dosahovaná míra ziskovosti odpovídá principu tržního odstupu. Výsledkem daňové kontroly bylo prokázání skutečnosti, že mezi marketingovou a distribuční činností existuje pro účely převodních cen taková míra provázanosti, že není namístě jejich izolované posuzování. Z těchto výsledků však neplyne opora pro závěr městského soudu, že stěžovatelka poskytuje marketingové služby jiné osobě než společnosti Eli Lilly Export S.A.; naopak správce daně tehdy potvrdil, že převodní ceny jsou stanoveny z pohledu daně z příjmů správně. Městský soud se však nezabýval podstatným rozdílem mezi skutkovými zjištěními relevantními z hlediska převodních cen a daně z příjmů ve srovnání s relevancí pro DPH.

[22] Stěžovatelka rozporuje též závěr městského soudu o účelovosti jejího jednání. Existenci dvou rozdílných jazykových verzí relevantní smlouvy označuje za podružnou. Poukazuje na to, že žalovaný otázku hodnověrnosti anglické verze smlouvy posoudil odlišně v řízení týkajícím se daně z příjmů (v němž tuto verzi akceptoval jako korespondující s účetní evidencí), a v řízení ohledně DPH, které vyústilo v nyní zkoumané rozhodnutí žalovaného (ve kterém naopak anglickou verzi shledal nevěrohodnou).

[23] Podstatou úplaty za marketingové služby je ziskové narovnání, neboť jinak by stěžovatelka vykazovala z prodeje léčiv ztrátu a porušila by § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Navozený stav nenastal z rozhodnutí stěžovatelky, ale je výsledkem střetu různých právních úprav (míněno úpravy zákona o DPH, zákona o daních z příjmů a cenové regulace léčiv) a snahy stěžovatelky postupovat plně v souladu se všemi těmito úpravami. Pokud by stěžovatelka přestala inkasovat úplatu za marketingové služby, došlo by z její strany k porušení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a správci daně by proto nezbylo, než stěžovatelce doměřit tuto daň. Tento doměrek by správce daně již nemohl zatížit DPH, nicméně takové řešení je z pohledu stěžovatelky nepřijatelné.

[24] Závěrem stěžovatelka navrhl, aby – pokud by se Nejvyšší správní soud ztotožnil s názorem městského soudu – tento soud položil SDEU předběžnou otázku, zda je v souladu s unijním právem a principem neutrality DPH, pokud vnitrostátní právní úprava umožňuje

správci daně vyměřit částku přesahující daň z maximální prodejní ceny stanovené právními předpisy.

IV. Vyjádření žalovaného

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. Ztotožňuje se s napadeným rozsudkem a považuje jej za přezkoumatelný; je jak srozumitelný, tak i dostatečně reaguje na žalobní námítky.

[26] Připouští shodně se stěžovatelkou, že regulace ceny léčiv v České republice zapříčiňuje, že stěžovatelka nemůže po odběrateli požadovat úplatu obsahující všechny obvyklé složky (včetně marketingu). Nicméně podle žalovaného v rámci skupiny Eli Lilly bylo rozhodnuto, že je stále pro skupinu ekonomicky výhodné na český trh vstoupit a důsledky regulace cen „napravit“ prostřednictvím úhrady marketingových služeb ze strany společnosti Eli Lilly Export S.A. V tomto obchodním modelu jsou nákupní ceny vyšší než ceny prodejní. Z přijatých plnění (včetně marketingových nákladů) stěžovatelka uplatňuje plný nárok na odpočet daně, na výstupu však umělým rozdělením jednotného plnění odvádí DPH pouze z prodeje léčiv. Tím dochází k porušení principu daňové neutrality DPH právě ze strany stěžovatelky.

[27] Žalovaný dále uvádí, že společnost Eli Lilly Export S.A. není příjemcem marketingových služeb, neboť ty propagují celou značku skupiny Eli Lilly. Prvně uvedená společnost jako „evropský velkosklad“ léčiv nemá z marketingu ani žádný prospěch, pouze nese náklady na tuto činnost, která s ohledem na cenovou regulaci nemůže být zahrnuta do ceny léčiv. Nedůvodná je též podle žalovaného kasační námitka ohledně chybějící věcné a časové souvislosti obou zkoumaných plnění (tj. distribuce a marketing). Vzhledem k neoddělitelnosti těchto plnění byla stěžovatelka povinna přiznat daň z přijatých úplat za marketingové služby ve stejném měsíci, ve kterém došlo k dodání zboží dle § 21 odst. 1 zákona o DPH, ve spojení s § 36 odst. 1 téhož zákona.

[28] Žalovaný se též ztotožňuje s argumentací městského soudu stran významu odlišnosti mezi českou a anglickou verzí relevantní smlouvy. Ty se liší v zásadních ohledech, zejména ve výši úplaty za provedenou službu, resp. zvýšení úplaty o případnou DPH. Pokud v tomto ohledu stěžovatelka odkazuje na svoji žalobní argumentaci, žalovaný upozorňuje, že v této části chybí polemika s důvody napadeného rozsudku. Trvá též na tom, že rozhodnutí daňových orgánů ohledně DPH a daně z příjmů jsou konzistentní.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[30] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

Va. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[31] Nejdříve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námítky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[32] Nepřezkoumatelnost rozsudku je totiž takovou vadou, která zabraňuje, aby kasační soud závěry krajského (zde městského) soudu vůbec věcně přezkoumal. Ústavní soud k tomu ve svém nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, příhodně uvedl, že „[p]ovinnost *řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu neznamená, že na každý argument strany musí být v odůvodnění rozhodnutí podrobně reagováno*“ (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <https://nalus.usoud.cz>).

[33] Při posuzování této kasační námítky je také třeba vzít v úvahu, že základ věci spočíval v posouzení, zda distribuce léčiv a marketingové služby poskytované stěžovatelkou tvoří jednotné plnění pro účely DPH či nikoli. Ostatní argumenty v poměrně rozsáhlé žalobě čítající 25 stran, včetně obsáhlých citací z judikatury SDEU a NSS, mají podpůrný charakter a vždy směřují k hlavnímu záměru stěžovatelky, totiž ospravedlnit, že obě uvedená plnění měla charakter samostatný, a stěžovatelka proto nebyla povinna zahrnout úplatu za marketingové služby do základu DPH. S touto otázkou se městský soud v napadeném rozsudku přezkoumatelným způsobem vypořádal.

[34] Za těchto okolností nelze městskému soudu vytýkat, že vyčerpávajícím způsobem nereagoval na každé dílčí tvrzení v tak rozsáhlé žalobě. Soud též nebyl povinen výslovně reagovat na každý judikát, na nějž stěžovatelka v žalobě odkázala.

[35] Stěžovatelka se mýlí, pokud spatřuje nesrozumitelnost rozsudku v jisté „argumentační nedokonalosti“, totiž že si městský soud neujasní, kdo byl skutečným příjemcem marketingové služby a kdo byl (pouze) příjemcem marketingové informace. Tento argument je sice relevantní (jak je pojednáno v podrobnostech v odstavci [37] a násl. níže), avšak pojmová nedůslednost městského soudu nedosahuje takové intenzity, aby učinila napadený rozsudek nesrozumitelným. Naopak otázka, kdo byl faktickým příjemcem plnění, je již otázkou vlastního právního posouzení věci (k tomu viz níže).

[36] Nejvyšší správní soud proto k námitce nepřezkoumatelnosti uzavírá, že městský soud v napadeném rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se s podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací. O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti čítající 25 stran textu.

Vb. K otázce příjemce marketingových služeb poskytovaných stěžovatelkou

[37] Vyjma otázky uvedené v následujícím odstavci mezi účastníky řízení není sporná skutková stránka věci, totiž že stěžovatelka realizuje distribuci (prodej) léků dalším osobám na českém trhu za regulovanou cenu (a z ní odvádí DPH) a že též provádí marketing ve vztahu k těmto výrobkům za úplatu od společnosti Eli Lilly Export S.A.

[38] Podle čl. 2.2 relevantní smlouvy byly marketingové služby definovány jako: (a) reklamní služby – příprava a realizace reklamních kampaní a distribuce reklamních letáků a dalších materiálů, (b) poskytování vzorků léků lékařům nebo nemocnicím, (c) výzkum trhu léků, (d) služby *public relations* založené především na budování image zadavatele, (e) zajištění informovanosti lékařů o nových léčebných postupech formou přednášek, seminářů apod., a (f) zajištění edukace pacientů a patientských sdružení o aspektech terapeutických postupů. Teritoriálně pak byly tyto služby vymezeny územím České (a Slovenské) republiky.

[39] Základem sporu je otázka **právní**, totiž zda distribuce léčiv a marketingové služby poskytované stěžovatelkou tvoří jednotné plnění pro účely DPH či nikoli. Stěžovatelka tvrdí, že jde o dvě samostatná plnění, naopak daňové orgány a městský soud zastávají stanovisko, že jde o plnění jednotné, v němž distribuce léků je plněním hlavním a poskytování marketingových služeb plněním vedlejším, které s plněním hlavním úzce souvisí.

[40] S výše vymezeným základem sporu souvisí i otázka, již kasační soud považuje za vhodné zodpovědět nejdříve, protože od jejího zodpovězení se nutně odvíjejí úvahy o povaze obou plnění. Jde o otázku, **jaká osoba či osoby byly příjemcem marketingových služeb**. Stěžovatelka, vycházejíc ze znění relevantní smlouvy, má za to, že příjemcem byla společnost Eli Lilly Export S.A., zatímco orgány daňové správy (a shodně s nimi též městský soud) mají za to, že příjemcem byli (blíže neurčení) zákazníci stěžovatelky.

[41] Jde o otázku **skutkovou** (nikoli právní), totiž kdo **ve skutečnosti** byl příjemcem marketingové služby a měl z ní prospěch. Stěžovatelka zde spoléhá na relevantní smlouvu, podle níž byla příjemcem služby společnost **Eli Lilly Export S.A.** Správce daně se touto skutkovou otázkou rozsáhle zabýval (viz str. 13 až 18 zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 7. 2015) a provedl k ní dokazování (zejména různými smlouvami, jimiž stěžovatelka zadala provádění dílčích marketingových aktivit třetím osobám). Dospěl k závěru, že se jedná „o realizovaný marketing pro konečného (nebo potenciálního) zákazníka, kterému je vyrobený produkt určen a který se nachází na území ČR...“ (viz str. 16 zprávy o daňové kontrole). S tím se ztotožnil i žalovaný. Lze shrnout, že daňové orgány jako příjemce služby chápaly **konečné spotřebitele léčiv v České republice**. Městský soud tomuto názoru přisvědčil, byť užíval pro takto chápané příjemce marketingové služby na jednom místě nepřesné označení (*zákazník žalobkyně* – tj. stěžovatelky vs. *koncový zákazník*, jak bylo uvedeno na jiném místě napadeného rozsudku), což mu též správně vytkla stěžovatelka v kasační stížnosti.

[42] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že skutkový závěr daňových orgánů (nesprávně aprobovaný městským soudem), že příjemcem marketingové služby jsou koneční zákazníci stěžovatelky, nemá oporu v provedeném dokazování. Stěžovatelka totiž trefně uvedla, že orgány daňové správy spolu s městským soudem zaměňují **příjemce služby** (jímž bude ten, kdo si službu objednal a kdo z ní má prospěch) od **příjemce marketingové informace** (tedy ten, na něhož má obsah marketingové služby působit).

[43] Je obecně známou skutečností, že marketing zahrnuje různé činnosti, vždy směřující k podpoře prodeje určitého výrobku, jako je reklama, propagace, osvěta, získávání nových zákazníků a podobně. V rámci této činnosti osoba provádějící marketing poskytuje informace zákazníkům (kupujícím), ať jsou to zákazníci koneční či jen kupující jako jeden z článků dodavatelského řetězce. Stěžovatelka správně poukazuje na absurditu závěru, že příjemci **marketingových informací** musejí být i příjemci (*de facto* tedy i „objednateli“) **marketingových služeb**. Znamenalo by to totiž, že zákazníci nějak mohou ovlivnit kvalitu a rozsah marketingových informací a vynaložené náklady na ně; to evidentně není pravda.

pokračování

[44] Daňové orgány a městský soud zde totiž směšují ekonomické jádro obchodování s vlastní povahou (a právním charakterem) plnění. Je notorietou, že **fakticky** bývají náklady na marketing, stejně jako jiné náklady prodávajícího, zahrnuty již v ceně výrobku a v konečném důsledku je tedy většinou hradí zákazník. Marketingové náklady tedy mohou být „kalkulační položkou“ pro určení ceny. Zákazník – při běžném chodu věcí – však může rozsah marketingových služeb ovlivnit jen **nepřímo**, totiž tím, že přestane kupovat příliš drahé výrobky, ve vztahu k nimž prodávající vynaložil nepřiměřené náklady na marketing a dostal se tak s jejich cenou „mimo trh“.

[45] Skutkové závěry daňové správy ovšem nereflektují komplexitu obchodování na přísně regulovaném trhu s léčivy, jehož se účastní různí „hráči“, kteří také v různé míře mohou být ovlivněni a/nebo mohou využívat marketingové informace. Působí zde (a) velkodistributoři léčiv, kteří jsou podle stěžovatelčina tvrzení jejími bezprostředními zákazníky; (b) lékaři, kteří léčiva na předpis mohou předepisovat; (c) zdravotní pojišťovny, které úhrady za léčiva (či jejich část) proplácejí, (d) Státní ústav pro kontrolu léčiv, který uvedení léčiv na český trh schvaluje; (e) Ministerstvo zdravotnictví, které vydává příslušné cenové předpisy, a nakonec je zde i (f) pacient, který jako „*konečný zákazník*“ léky konzumuje.

[46] Za této situace je tedy nepřipustným zjednodušením tvrdit, že příjemcem marketingové služby je posledně uvedený „článek řetězce“ (tj. pacient), jenž jednak většinou nemůže „marketingové“ informace o léčivu posoudit pro jejich odborný charakter, jednak za léčivo (je-li plně hrazeno z prostředků veřejného zdravotního pojištění) ani ničeho neplatí – tedy není u něj „protiplnění“ v penězích za (domnělé) plnění ve formě marketingové služby. *Last but not the least* z vlastní povahy cenové regulace léčiv vyplývá, že stěžovatelka má jen omezený prostor, v jakém může náklady na marketing přenést na odběratele.

[47] I kdyby ovšem výše nastíněné složité struktury trhu s léčivy nebylo a stěžovatelka zboží přímo prodávala konečným zákazníkům, stále by trval podstatný rozdíl mezi povahou plnění – marketingových služeb – ve prospěch objednatele (ve smyslu podpory prodeje jeho zboží) a poskytováním marketingových informací zákazníkům (tj. informace o zboží, reklama apod.)

[48] Městský soud se též mýlí, pokud dovozuje, že příjemcem marketingu nemohla být konkrétní společnost Eli Lilly Export S.A., protože léčiva vyrábí jiná společnost ze skupiny a propagace se týká „*celé značky*“ Eli Lilly. V konečném důsledku jakoby chtěl městský soud (shodně s orgány daňové správy) určovat, která konkrétní společnost ve skupině Eli Lilly vůbec může poskytovat úplatu za podporu prodeje stěžovatelce, což by ovšem bylo vybočením z pravomoci soudu, respektive daňových orgánů.

[49] Jestliže společnost Eli Lilly Export S.A. je ve vztahu ke stěžovatelce „*nadřazeným*“ článkem distribučního řetězce v rámci skupiny, tj. sama stěžovatelce léčiva prodává, má tedy i přirozený zájem na podpoře jejich prodeje v České republice. Je již věcí svobodného ujednání smluvních stran, v jaké formě se tato podpora (marketing) poskytuje, jakých výrobků a ochranných známek se týká apod. Do toho se nemohou daňové orgány nijak vměšovat, anebo přesněji – tyto orgány nemohou z pouhé absence obchodní firmy objednatele marketingových služeb na příslušných materiálech dovozovat, že je jejich příjemcem někdo jiný než společnost Eli Lilly Export S.A. (zde údajně koncový spotřebitel).

[50] Nakonec městský soud nesprávně dovodil, že předmět relevantní smlouvy nelze vůči společnosti Eli Lilly Export S.A. realizovat, protože tato společnost na území České republiky „*neprovokuje ekonomickou činnost*“. To svědčí o zásadním nepochopení fungování mezinárodního

obchodu. Tato společnost jako dodavatel zboží (zde léčiv) z ciziny může mít místo podnikání v cizozemsku, ale to jí pochopitelně nijak nebrání, aby exportovala zboží do tuzemska. Její „ekonomickou činnost“ je tedy prodej zboží do zahraničí a je zcela v rámci její podnikatelské činnosti, pokud sjedná podporu prodeje (marketing) svého zboží se stěžovatelkou, která léčiva dále distribuuje.

[51] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že příjemcem marketingové služby poskytované stěžovatelkou podle relevantní smlouvy nemohou být z výše uvedených důvodů ani koneční, potenciální, ani bezprostřední zákazníci stěžovatelky. Jejím příjemcem (a též objednatelům ve smyslu relevantní smlouvy) naopak je právě jen společnost Eli Lilly Export S.A., která též má zájem na podpoře prodeje léčiv, jež sama prodává stěžovatelce. Zákazníci jsou jen adresáty příslušných marketingových informací, a to navíc jen v omezeném rozsahu, neboť jiné marketingové informace dle relevantní smlouvy jsou adresovány třetím osobám (většinou lékařům). Tento skutkový závěr bezrozporně plyne z relevantní smlouvy a odpovídá povaze obchodování na trhu s léčivy v České republice.

Vc. K otázce jednotnosti plnění

[52] Nejvyšší správní soud dále přikročil k řešení vlastního základu sporu, jímž je otázka, zda dvě plnění – poskytování marketingové služby a distribuce (prodej) léků – představují jednotné plnění či nikoli. Z výše uvedeného výkladu je zřejmé, že každé z uvedených plnění je poskytováno jiné osobě: první uvedené plnění společnosti Eli Lilly Export S.A., druhé bezprostředním zákazníkům stěžovatelky – odběratelům léčiv.

[53] Mezi účastníky řízení není sporu o relevantní právní úpravě, která na projednávanou věc dopadá; vnitrostátní předpisy (ustanovení zákona o DPH) již správně rekapituloval městský soud v odstavcích 41 až 44 napadeného rozsudku.

[54] Pro vlastní posouzení základu sporu je významné, že tato zákonná ustanovení jsou odrazem úpravy unijního práva, obsažené ve směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), na niž správně odkazuje žalovaný ve svém rozhodnutí (odstavce 26 až 30). Podle čl. 73 této směrnice *při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění* (zvýraznění bylo přidáno).

[55] K výkladu uvedeného ustanovení existuje bohatá judikatura SDEU, již se dovolává stěžovatelka i žalovaný. Lze tedy konstatovat, že mezi stranami není sporu o tom, jaké judikатурní závěry na věc dopadají (zejména rozsudky SDEU ve věcech *Levob Vetzekeringen a OV Bank*; a *Elida Gibbs Ltd*; a rozsudek ze dne 16. 1. 2003, ve věci *C-398/99, Yorkshire Co-operatives Ltd*), spor však vzniká v tom, jakým způsobem tyto závěry aplikovat na konkrétní skutkové okolnosti nyní projednávané věci. Pro úplnost lze dodat, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Afs 71/2009 - 77, či ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012 – 31, pojednávající o problematice placení DPH z nájmu nebytových prostor; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz), na něž městský soud odkázal v napadeném rozsudku, sice na výše uvedenou judikaturu SDEU navazují, ale pro projednávanou věc nejsou relevantní.

pokračování

[56] Co se týče prvního uvedeného rozsudku (ve věci *Levob Vetzekeringen a OV Bank*), v něm SDEU posuzoval povahu plnění, které spočívalo v dodávce základního softwaru a následných úpravách téhož pro potřeby zákazníka. Dospěl tehdy k závěru, že šlo o jednotné plnění. Na prvním místě však SDEU zdůraznil, že za normálních okolností je třeba chápat každou transakci odděleně a samostatně. Teprve taková transakce, která zahrnuje jednotnou dodávku, nesmí být uměle rozdělena. Přitom je třeba určit základní rysy transakce, aby bylo možné zjistit, zda plátce daně poskytuje z pohledu „průměrného zákazníka“ více samostatných hlavních plnění (viz odstavec 20 rozsudku). Těto pasáže se též výslovně dovolává stěžovatelka (byť cizojazyčný text jinak přeložila; autentická česká verze rozsudku však není k dispozici – pozn. NSS).

[57] Je tedy významné, jakým způsobem (průměrný) zákazník vnímá poskytnuté plnění. V judikované věci *Levob Vetzekeringen a OV Bank* zákazník konec konců obdržel určitý software, který byl uzpůsoben tak, aby mohl řádně fungovat. Z tohoto hlediska tedy mohl „průměrný zákazník“ vnímat kompletní dodávku software jako jedno plnění a plátce daně byl povinen zahrnout celé protiplnění do základu DPH. Nyní projednávaná věc je však podstatně skutkově odlišná, neboť různá plnění jsou poskytována různým osobám (prodej léčiv je poskytován zákazníkům, marketingové služby společnosti Eli Lilly S.A.). Tyto různé osoby pak poskytují platby stěžovatelce. „Průměrný zákazník“ nemůže tato plnění vnímat jako plnění jedno, neboť si jich ani nemusí být vědom a souvislost s prodejem léčiv je jen zprostředkovaná.

[58] V kontextu citovaného rozsudku SDEU je obtížné (ne-li nemožné) představit si, jak by zákazníci stěžovatelky mohli – coby „průměrní zákazníci“ – legitimně vnímat úplatu za marketingové služby od třetí osoby (tj. od společnosti Eli Lilly Export S.A.) jako součást protiplnění (ceny), které sami poskytují za dodaná léčiva. Stěžovatelce je třeba přisvědčit i v tom, že léčiva mohou vskutku kupovat zákazníci, k nimž se marketingová informace nedostala, stejně jako v tom, že naopak zákazníci, kteří takovou informaci obdrželi, léčiva nenakoupí.

[59] V každém případě spojitost mezi marketingem, poskytnutými marketingovými informacemi a vlastním prodejem léčiv je velmi volná – anebo vůbec nemusí existovat. Jestliže někteří zákazníci o marketingových informacích nemuseli ani vědět, potom by stěží „průměrný zákazník“ vnímal distribuci léčiv a marketing jako jednotné plnění.

[60] Co se týče druhého uvedeného rozsudku ve věci *Elida Gibbs Ltd*, zde SDEU rozhodoval o tom, zda základ daně žalobce může být snížen o jím vydané vouchery (slevové kupóny), které uplatňovali koneční zákazníci či maloobchodní distributoři. Na tuto otázku odpověděl kladně. Významné je, že v tomto kontextu SDEU zdůraznil, že základním principem DPH je výlučně zdanit konečného spotřebitele. Zdanitelná částka, která slouží jako základ DPH, proto nesmí přesáhnout protiplnění, které bylo skutečně zapláceno konečným spotřebitelem (odstavec 19 rozsudku), byť v judikovaném případě byla část zboží zaplácena nepřímo – prostřednictvím voucherů. Na tento rozsudek navázal SDEU i v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, ve věci C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma*, na nějž odkazuje i stěžovatelka v kasační stížnosti.

[61] Z výše uvedených judikátů SDEU plyne, že (a) základ daně nesmí přesáhnout celkové protiplnění od konečného zákazníka, a (b) je též významné, jak jednotnost plnění vnímá „průměrný zákazník“. Aplikují-li se tyto závěry na nyní projednávanou věc a vezme-li se v úvahu regulovaná cena léčiv na českém trhu, je zřejmé, že do takto určeného základu daně nemohou vstupovat úhrady za marketingové služby, neboť by tak základ daně přesáhl částku protiplnění, kterou stěžovatelka inkasuje od zákazníka. Navíc - jak uvedeno výše - „průměrný zákazník“ nemusí vůbec vědět o vlastních marketingových aktivitách stěžovatelky, ani o úhradách za tyto služby ze strany společnosti Eli Lilly Export S.A.

[62] Žalovaný se ve svém rozhodnutí (odstavec 29) dovolává rozsudku SDEU ve věci *Yorkshire Co-operatives Ltd*; ani ten však jeho stanovisko nepodporuje. V tomto rozsudku SDEU posuzoval situaci, v níž žalobce (maloobchodní prodejce zboží) prodával zboží za určitou cenu zákazníkům a současně jako protiplnění akceptoval slevové kupóny vydané výrobcem zboží. Výrobce pak tyto kupóny proplácel žalobci. SDEU odkázal na svoji předchozí judikaturu k této otázce (rozsudek ze dne 15. 10. 2002, ve věci C-427/98, *Komise vs. Německo*) a dospěl k závěru, že žalobce musí do základu DPH zahrnout i protiplnění, které získal od výrobců na základě proplacených slevových kuponů.

[63] Tato skutková situace však není podobná projednávaná věci. V judikovaném případě zákazník věděl, jaká je celková hodnota protiplnění (slevové kupony plus zaplacená cena), a z pohledu „průměrného zákazníka“ tedy muselo být patrné, že protiplnění za zboží tvoří celková částka. Navíc i zde výrobce proplácající vouchery jakoby jednal za zákazníka (v jeho prospěch) a zákazník měl představu o celkovém protiplnění, které obdržel prodávající.

[64] Není tedy pravdou (jak uvedl žalovaný), že by rozsudek SDEU ve věci *Yorkshire Co-operatives Ltd* znamenal, že celkové protiplnění bude tvořit **vždy** součet plnění od zákazníka a od třetí osoby. K tomu by totiž musela být splněna další kritéria vytčená výše, tj. jak se jeví protiplnění z pohledu „průměrného zákazníka“ a zda je dodržen zákaz přesáhnout celkovou hodnotu protiplnění, které platí konečný zákazník (lhostejno, zda v hotovosti či například ve formě slevových kuponů).

[65] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud uzavírá, že distribuce léčiv a poskytování marketingových služeb stěžovatelkou představuje rozdílná plnění a nikoli plnění jednotné. Do základu DPH tak může vstupovat pouze první uvedené plnění.

Vd. K dalším kasačním námitkám

[66] Jak je patrné z výše uvedeného, v základu sporu (tj. zda ve vztahu k distribuci léčiv a marketingovým službám jde či nejde o jednotné plnění) Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli. Proto soud nepovažuje za nutné ani účelné vypořádávat další dílčí podpůrné argumenty, tedy zejména, že (a) daná plnění spolu nesouvisejí místně a časově, (b) závěry městského soudu a daňových orgánů jsou v praxi nerealizovatelné a vedou k absurdním důsledkům (vystavení opraveného daňového dokladu apod.) a (c) správce daně využil zjištění z daňové kontroly ohledně daně z příjmů stěžovatelky.

[67] Co se týče vlastní relevantní smlouvy a jejích různých jazykových verzí, i zde je třeba přisvědčit stěžovateli, že tato otázka je podružná. Významné je, že obě verze smlouvy potvrzují rozsah poskytovaných marketingových služeb a určení úplaty za ně – o tom ostatně nebylo mezi účastníky řízení sporu. Sporné bylo pouze to, že česká verze (na rozdíl od anglické) zmiňovala možnost, aby stěžovatelka účtovala k odměně „případnou“ DPH. Z takového ujednání však nelze vyvozovat, zda existuje daňová povinnost či nikoli; ta totiž musí být určena na základě zákona (s přihlédnutím k relevantní unijní úpravě vyložené v judikatuře SDEU – viz výše), a nikoli z toho, že určitá smlouva možnost zvýšit cenu o DPH obecně připouští.

[68] Nakonec Nejvyšší správní soud poznamenává, že ve světle závěrů v částech Vb. a Vc. tohoto rozsudku nepovažoval za nutné výslovně posuzovat, zda a za jakých okolností došlo k porušení principu daňové neutrality. Základ sporu je totiž zřejmý: je jím otázka povahy dvou plnění poskytovaných stěžovatelkou. Ve svém důsledku jde tedy o to, zda stěžovatelka

pokračování

má či nemá odvést DPH z úplaty za marketingové služby. Úvahy na téma principu daňové neutrality by zde však byly již nadbytečné.

Ve. K návrhu na položení předběžné otázky

[69] Nejvyšší správní soud si je vědom, že jako tzv. soud poslední instance, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky, má povinnost předložit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku týkající se sporného výkladu aktů přijatých orgány Unie (čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie). V nyní projednávané věci však pro tento postup důvody neshledal. Vycházel přitom z rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT proti Ministero della Sanità*, C-283/81, z něhož se mimo jiné podává, že soud poslední instance nemá povinnost předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku, pokud a) otázka komunitárního práva není relevantní pro řešení daného případu, nebo b) existuje judikatura Soudního dvora k dané otázce, která již byla vyložena, tzv. *acte éclairé*, nebo c) výklad a správná aplikace komunitárního práva jsou natolik zjevné, že nedávají prostor pro žádné důvodné pochybnosti (tzv. *acte clair*).

[70] V nyní projednávané věci kasační soud dospěl k závěru, že již existuje ustálená judikatura SDEU k výkladu čl. 73 směrnice o DPH (v podrobnostech viz část Vc. tohoto rozsudku), a tudíž se jedná o tzv. *acte éclairé*, neshledal proto důvod pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU a tento návrh stěžovatelky zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

VI. Závěr a náklady řízení

[71] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok II. tohoto rozsudku). Věc však městskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok III. tohoto rozsudku).

[72] Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku. Žalovaný tedy bude vycházet z toho, že distribuce léčiv a poskytování marketingových služeb ze strany stěžovatelky představuje samostatná a oddělená plnění se samostatným právním osudem a daňovým režimem.

[73] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek městského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[74] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému.

[75] Důvodně vynaložené náklady v řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměna za zastupování advokátem. Ta byla v řízení před městským soudem určena podle § 11 odst. 1

písm. a) a písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“, ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí zastoupení a sepsání žaloby), tedy v celkové výši 6 200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku 300 Kč za každý z uvedených úkonů právní služby, tedy celkem 600 Kč. Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby po 3 100 Kč (sepsání kasační stížnosti), spolu s náhradou hotových výdajů za tento úkon ve výši 300 Kč. Odměna advokáta za zastupování v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti tak činí částku 10 200 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součástí nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 2 142 Kč, tj. 21 % z částky 10 200 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[76] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky činí 20 342 Kč (3 000 Kč + 5 000 Kč + 10 200 Kč + 2 142 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok IV. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 23. listopadu 2021

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu