



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera a soudkyň Veroniky Juříčkové a Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **BEAS SUN s.r.o.**, sídlem Sadová 454, Jaroměř, zastoupená JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem, sídlem Malé náměstí 124, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2022, č. j. 42167/22/ 5200-11432-709204, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 6. 2023, č. j. 31 Af 5/2023-122,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem č. j. 316027/21/2709-50523-606270 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 498 940 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018. Současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 99 788 Kč. Správce daně žalobkyni doměřil daň, neboť uspokojivě nedoložila rozdíl ve výši 2 574 446 Kč mezi správcem daně zjištěnou referenční cenou a částkou skutečně fakturovanou mateřskou společností BEAS, a.s. za servis, monitoring a údržbu fotovoltaické elektrárny. Dále žalobkyně uspokojivě nedoložila rozdíl ve výši 31 611 Kč mezi správcem daně zjištěnou referenční cenou a částkou skutečně fakturovanou spojenou osobou Ing. B. S. za nájem kanceláře, ve které měla žalobkyně evidováno sídlo. Rovněž neprokázala, že výdaj

(náklad) ve výši 20 000 Kč za služby fakturované dodavatelem Solární asociace, spolek vynaložila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud rozhodnutí žalovaného považoval za přezkoumatelné, neboť jej žalovaný podrobně odůvodnil a vypořádal všechny odvolací námitky. Následně se krajský soud zabýval jednotlivými plněními. V případě plnění mezi žalobkyní a společností BEAS, a.s. krajský soud potvrdil, že tyto společnosti jsou kapitálově spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Poskytnuté služby finanční orgány vyhodnotily jako vnitropodnikové a rutinní služby mající nízkou přidanou hodnotu ve smyslu pokynu Generálního finančního ředitelství D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky (dále jen „pokyn D-10“). Ke stanovení ceny za obvyklých tržních podmínek v případě vnitropodnikových služeb s nízkou přidanou hodnotou poskytovaných mezi spojenými osobami správce daně zvolil metodu přírážky ke skutečně vynaloženým nákladům (Cost+). Jako základ vzal mzdové náklady mateřské společnosti, k nimž připočítal přírážku ve výši 7 %, tedy maximální přírážku dle pokynu D-10. Na základě toho dospěl k závěru, že žalobkyně od mateřské společnosti odebírala služby, které se odchylovaly od ceny, za kterou by služby poskytla vzájemně nespojená osoba. Krajský soud tento postup potvrdil.

[3] Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, která namítala, že finanční orgány měly zvolit ke stanovení referenční ceny metodu srovnatelné nezávislé ceny (CUP), nikoliv metodu Cost+. Krajský soud k tomu s odkazem na odbornou literaturu uvedl, že metoda CUP není nadřazená ostatním metodám, které vyplývají z pokynu D-10 a směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „směrnice OECD“). Metoda CUP je upřednostňována pouze za předpokladu, že je možné ji spolehlivě využít. Nadřazenost metody CUP dle krajského soudu neplyne ani z judikatury Nejvyššího správního soudu. Z judikatury pouze vyplývá povinnost zdůvodnit, proč metodu CUP nelze aplikovat, a to z důvodu nedostatku nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s posuzovanou transakcí. Tomuto požadavku finanční orgány dle krajského soudu dostály. Finanční orgány řádně vysvětlily, že žalobkyně odebírala servisní služby, které společnost BEAS, a.s. dodávala pouze jí, resp. pouze svým dceřiným společnostem. Správce daně nemohl identifikovat obdobné externí nezávislé transakce, u nichž by byly služby poskytovány v podobném obsahu, rozsahu a kvalitě, a to vzhledem k širokému spektru poskytovaných činností. Krajský soud proto potvrdil, že finanční orgány dostatečně zdůvodnily, proč místo metody CUP aplikovaly metodu Cost+.

[4] Krajský soud také neshledal, že by finanční orgány pochybily při tvorbě srovnávací analýzy. Tuto analýzu doplnil žalovaný v odvolacím řízení a posloužila jako podklad pro závěr o vhodnosti použití metody Cost+. Finanční orgány také dle krajského soudu metodu Cost+ řádně aplikovaly. Ze srovnávací analýzy vyplynulo, že zvolená přírážka ve výši 7 % byla přiměřená, nebylo třeba přistoupit k jejímu mimořádnému navýšení. Krajský soud tedy potvrdil, že finanční orgány dostatečně prokázaly rozdíl mezi sjednanou cenou a referenční

pokračování

cenou, kterou by hradily vzájemně nespojené subjekty. Tento rozdíl žalobkyně uspokojivě nevysvětlila. Krajský soud v tomto směru nepřisvědčil námitce, že by k vysvětlení rozdílu neměla žalobkyně dostatečný prostor.

[5] K výdaji (nákladu) za nájem nebytových prostor krajský soud uvedl, že nájem žalobkyně sjednala s Ing. B. S., který byl jedním ze dvou jednatelů žalobkyně a současně předsedou představenstva a jediným akcionářem mateřské společnosti BEAS, a.s. Krajský soud proto potvrdil, že i v tomto případě se jednalo o plnění sjednané mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně stanovil referenční cenu nájemného pomocí metody CUP. Vycházel zejména z podkladů, které mu předložila žalobkyně. Analýzou nabídek realitních kanceláří zjistil interval ceny od 1 176 Kč/m²/rok do 1 884 Kč/m²/rok. Referenční cenu za nájem za rok 2018 stanovil ve výši 68 389 Kč, tj. pro žalobkyni vybral nejvýhodnější (nejvyšší) cenu, kterou ovšem vydělil třemi. Učinil tak s ohledem na skutečnost, že žalobkyně spoluožívala pronajatý prostor s dalšími dvěma společnostmi se shodným personálním obsazením a shodnou činností. Zjištěný rozdíl žalobkyně uspokojivě nevysvětlila. Také tento postup krajský soud aproboval. K námitkám žalobkyně uvedl, že nedoložila, jak se podílela na nákladech na energie, služby, úklid či zabezpečení, proto obecný odkaz na tyto výdaje nemohl zpochybnit stanovení referenční ceny správcem daně dle metody CUP. Na těchto závěrech dle krajského soudu nemohlo nic změnit ani odborné stanovisko Ing. L. H.. Zpracovatel odborného stanoviska vyšel z nepodložených údajů. Žalobkyně je navíc předložila až v průběhu soudního řízení, proto nemůže zvrátit závěry finančních orgánů.

[6] Na závěr se krajský soud zabýval třetím prověřovaným plněním, a sice propagací, kterou měl žalobkyni poskytnout spolek Solární asociace. Finanční orgány dospěly k závěru, že dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalobkyně neprokázala, že výdaj vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně zpochybnily, že žalobkyně plnění skutečně přijala v tvrzeném rozsahu dle předložené smlouvy, a zda služby nebyly fakticky poskytnuty přímo mateřské společnosti. Krajský soud ze spisového materiálu ověřil, že správce daně tyto pochybnosti řádně vtělil do výzvy k prokázání skutečnosti, čímž unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně pochybnosti následně nevyvrátila, což krajský soud potvrdil, neboť se spolek Solární asociace zavázal propagovat žalobkyni ve výrazně širším rozsahu, než jaký v řízení doložila.

II. Kasační stížnost a vyjádření účastníků

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V případě prvního plnění stěžovatelka krajskému soudu vytýkala potvrzení aplikace oceňovací metody Cost+. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu mají finanční orgány referenční cenu stanovit primárně dle existujících reálně nezávislých transakcí, tedy metodou CUP. Ta je preferovanou metodou a má přednost tehdy, je-li možné s jejím využitím stanovit referenční cenu se stejnou mírou spolehlivosti jako jinou metodou. V nynější věci se správce daně ani nepokusil zjistit jiné externí nezávislé transakce. Na trhu přitom působí řada společností, které nabízejí služby související s údržbou a provozem fotovoltaických elektráren. Stěžovatelka dokonce konkrétní poskytovatele označila a jejich nabídkové ceny předložila, avšak krajský soud dospěl k závěru, že nabídkové ceny nejsou

relevantní, a proto k nim nepřihlédl. Finanční orgány ani krajský soud neuvedly žádné důvody, proč nebylo možné referenční cenu stanovit pomocí metody CUP.

[8] Naproti tomu aplikovaná metoda Cost+ dle stěžovatelky představovala pouze kvalifikovaný odhad. Správce daně pouze počítal mzdové náklady mateřské společnosti a připočetl k nim úředně stanovenou přírážku dle pokynu D-10. K využití této metody nebyly dány podmínky. Splněna nebyla podmínka podílu takto vynaložených nákladů na provozních nákladech příjemce. Tento zjevný rozpor s textem pokynu D-10 krajský soud nesprávně obešel konstatováním, že se v daném případě jednalo o částku nepřiměřeně vysokou, a tedy deformovanou jednáním spojených osob. Finanční orgány i krajský soud také nesprávně hodnotily účel metody Cost+, která daňovým subjektům umožňuje u služeb s nízkou přidanou hodnotou využít méně náročnou a méně přesnou metodu. Správce daně tedy použil metodu Cost+ proto, aby zjednodušil situaci sám sobě, nikoliv stěžovatelce. Finanční orgány také metodu Cost+ aplikovaly nesprávně, neboť vycházely jen ze mzdových nákladů mateřské společnosti, aniž jakkoli reflektovaly další nezbytné náklady, například na vybavení. Dle stěžovatelky tyto nezbytné výdaje přírážka ve výši 7 % nepokrývala.

[9] Stěžovatelka dále namítala, že zaměstnanci mateřské společnosti byli kvalifikovanými zaměstnanci. Jednalo se zejména o elektrikáře splňující požadavky na kvalifikaci v tomto oboru, IT odborníka a manažerské pracovníky. Nemůže proto obstát konstatování krajského soudu, dle něhož se jednalo o práce spojené s běžnou údržbou a chodem fotovoltaické elektrárny. Kvalifikaci provádějících osob správce daně po stěžovatelce nepožadoval doložit, nebylo k ní vedeno dokazování a jedná se tak o ničím nepodložený úsudek krajského soudu. Krajský soud také nesprávně aplikoval pravidlo o rozložení důkazního břemene. Referenční cenu prokazuje výhradně správce daně. Navzdory tomuto krajský soud uvedl, že pokud stěžovatelka namítala, že neobdržela služby s nízkou přidanou hodnotou, měla tuto skutečnost prokázat. Pokud některé okolnosti související se stanovením referenční ceny zůstaly neobjasněny, nelze přenést důkazní břemeno na stěžovatelku, nýbrž je nutno dospět k závěru, že finanční orgány neprokázaly správnost stanovené referenční ceny.

[10] Dle stěžovatelky nelze rovněž vyloučit, že správcem daně stanovená referenční cena může být dokonce cenou podnákladovou. V takovém případě platí, že výběr daně v jiné než zákonné výši představuje rozpor s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Takový zásah do majetkového práva musí obstát v testu proporcionality. Dle stěžovatelky však namítaný zásah neobstojí již v prvním kroku tohoto testu, neboť vůbec není způsobilý ochránit legitimní veřejný zájem na řádném výběru daně. V projednávané věci žádné riziko ztráty rozpočtových příjmů státu nevzniklo. Podnikatelské uskupení ovládané společností BEAS, a.s. odvedlo daň v zákonné výši.

[11] Dle stěžovatelky bylo stanovení referenční ceny otázkou skutkovou podléhající dokazování. Krajský soud měl proto ustanovit znalce z oboru ekonomie, neboť sám neměl odborné znalosti k posouzení toho, která z oceňovacích metod mohla vést ke spolehlivějšímu zjištění referenční ceny. Krajský soud rovněž neměl odborné znalosti, aby mohl posoudit, zda finanční orgány metodu Cost+ použily správně. Také se nevypořádal s námitkou, že směrnice OECD i pokyn D-10 nemají pro svou aplikaci zákonnou oporu.

pokračování

Stěžovatelka nesouhlasí, že by zákonným podkladem mohl být § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[12] Stěžovatelka nesouhlasí rovněž s tím, jak krajský soud zhodnotil druhé plnění, tedy nájem prostor, které využívala jako sídlo. Předložila znalecký posudek, se kterým se krajský soud vypořádal konstatováním, že znalec vyšel z nepodložených údajů. Takové hodnocení představuje libovůli krajského soudu. Pokud měl krajský soud výhrady vůči znaleckému posudku, neměl jej odmítnout, nýbrž měl sám znalce ustanovit za účelem zpracování revizního znaleckého posudku.

[13] K poslednímu prověřovanému plnění v podobě propagace stěžovatelka uvedla, že závěry krajského soudu jsou nepřezkoumatelné. Správce daně neprokázal žádné skutečnosti zpochybňující správnost a věrohodnost daňového dokladu. Krajský soud k tomuto pouze uvedl, že z daňového spisu ověřil, že správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností, čímž měl unést své důkazní břemeno. V čem měly spočívat skutečnosti zásadně zpochybňující věrohodnost účetnictví stěžovatelky ovšem neuvedl. Krajský soud rovněž účelově zaměňoval důkazní prostředky a prezentační materiály, které stěžovatelka předložila v souvislosti s představením celého podnikatelského uskupení bez vazby na jakoukoli důkazní povinnost.

[14] Stěžovatelka také namítala, že ji žalovaný zkrátil na procesních právech, neboť jí poskytl krátkou lhůtu pro vyjádření v odvolacím řízení. Konkrétně jí poskytl k vyjádření lhůtu pouze 8 dnů, kterou následně prodloužil o 9 dnů. Krajský soud tento časový úsek považoval za dostatečný, s čímž stěžovatelka nesouhlasí, neboť objektivně neměla dostatečný časový prostor, aby se seznámila s doplněnými důkazy a adekvátně na ně reagovala. Krajský soud nepřistoupil k ústavně konformnímu výkladu, který by umožňoval efektivní realizaci procesních práv stěžovatelky.

[15] **Žalovaný** se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. K prvnímu plnění uvedl, že výběr metody pro stanovení referenční ceny je na správním úvaze správce daně. Údržbu fotovoltaické elektrárny správce daně vyhodnotil jako služby s nízkou přidanou hodnotou, proto aplikoval metodu Cost+. V mzdových nákladech pracovníků podílejících se na poskytování služeb, k nimž připočetl přírážku ve výši 7 %, správce daně zohlednil i odvody sociálního a zdravotního pojištění, jakož i práci zaměstnanců na základě dohod o provedení práce. Volba metody Cost+ nebyla svévolná, neboť předpoklad pro aplikaci metody CUP nebyl splněn. Finanční orgány vysvětlily, že vzhledem k širokému spektru poskytovaných činností nemohl správce daně identifikovat obdobné externí nezávislé transakce vhodné k porovnání. Zároveň správce daně metodu Cost+ správně aplikoval, a to včetně výše přírážky, což potvrdila i srovnávací analýza jiných fotovoltaických elektráren. Námitku, že se nejednalo o služby s nízkou přidanou hodnotou stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti, proto je nepřijatelná. Dle žalovaného není důvodná ani námitka, že směrnice OECD a pokyn D-10 nemají zákonnou oporu. Jejich použití je možné na základě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tvrzení stěžovatelky, že riziko ztráty rozpočtových příjmů nevzniklo, neboť podnikatelské uskupení řádně odvedlo daň, představuje nově uplatněnou, a tedy nepřijatelnou námitku.

[16] K druhému prověřovanému plnění (nájem nebytových prostor) žalovaný uvedl, že správce daně při určení ceny dle metody CUP vycházel z důkazních prostředků

předložených stěžovatelkou, tedy z tržních cen uvedených v inzerci na trhu realit. Zjištěný rozdíl mezi referenční a uhrazenou cenou stěžovatelka uspokojivě nevysvětlila. Tento závěr nemohlo změnit odborné stanovisko, které nebylo znaleckým posudkem, ač je tak stěžovatelka chybně označuje. Zpracovatel odborného stanoviska vycházel z nepodložených údajů poskytnutých stěžovatelkou.

[17] K třetímu plnění žalovaný uvedl, že pro uznání výdaje (nákladu) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů měla stěžovatelka prokázat, že službu v podobě propagace skutečně obdržela, což v sobě zahrnovalo i to, že ji přijala v tvrzeném rozsahu. Vyvrátit pochybnosti správce daně se stěžovatelce nepodařilo. Nevyvrátila ani pochybnosti, zda byla propagace poskytnuta stěžovatelce či její mateřské společnosti. Krajský soud tyto závěry správně potvrdil.

[18] Dle žalovaného stěžovatelka nebyla ani krácena na svých právech v průběhu odvolacího řízení. Doplnění podkladů v rámci odvolacího řízení spočívalo pouze v upřesnění závěrů správce daně. Doplněné podklady žalovaný stěžovatelce zaslal a zároveň jí lhůtu k vyjádření prodloužil, proto její práva zůstala v plné míře zachována.

[19] V replice **stěžovatelka** uvedla, že zhodnocení toho, zda rozpočtové příjmy státu mohly být negativně dotčeny, nepředstavuje nepřijatelnou námitku. Nejedná se o samostatně stojící námitku, nýbrž o účel ustanovení zákona o daních z příjmů, o jehož aplikaci se vede spor. Dále stěžovatelka zopakovala, že zjišťování referenční ceny je otázkou skutkovou, nikoliv právní. Zároveň posouzení adekvátní oceňovací metody nepředstavuje jednodušší odbornou otázku, o které si může krajský soud sám učinit úsudek. Dále uvedla, že chybně odborné stanovisko označila jako znalecký posudek. Přestože odborné stanovisko předložila až v soudním řízení, měl je krajský soud posoudit kriticky, nikoliv pouze odkázat na argumenty žalovaného.

[20] V reakci na repliku **žalovaný** uvedl, že výběr metody pro stanovení referenční ceny je na správním úvaze správce daně. Nejedná se proto o otázku, pro jejíž posouzení by krajskému soudu vznikla povinnost nechat vypracovat znalecký posudek.

[21] **Stěžovatelka** následně zaslala další vyjádření. Uvedla, že zkrácení rozpočtových příjmů státu není podmínkou aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud však nehrozí, musí správce daně spolehlivě prokázat, že se cena sjednaná spojenými osobami vymyká pravidlům tržního odstupu. Pouhá úvaha k unesení důkazního břemene nestačí. Ke stanovení referenční ceny stěžovatelka doplnila, že správce daně referenční cenu nestanoví, nýbrž prokazuje, neboť se jedná o skutkovou otázku. V nynějším případě žalovaný na zjištění obvyklé tržní ceny rezignoval, neboť se spokojil s využitím metody Cost+, ačkoliv mohl referenční cenu zjistit metodou CUP. Na trhu působí stovky společností podobných stěžovatelce, které mohl porovnávat. K odbornému stanovisku doplnila, že jí nic nebránilo předložit je až v řízení před krajským soudem. Jako důvod uvedla časovou tíseň, kterou zapříčinil žalovaný omezením jejich procesních práv v odvolacím řízení.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že **není důvodná**.

pokračování

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. Takovou vadu Nejvyšší správní soud v odůvodnění napadeného rozsudku neshledal. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je krajský soud povinen se vypořádat s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Požadavek náležitého odůvodnění rozhodnutí soudu nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, či ze dne 12. 3. 2024, č. j. 4 Afs 119/2022-47, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10). Postačí, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví vlastní ucelenou argumentaci, v jejíž konkurenci námitky jako celek neobstojí (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 5. 4. 2023, č. j. 6 Afs 384/2021-31). Krajský soud tímto způsobem postupoval. Stěžovatelka podala poměrně dlouhou a nepřehlednou žalobu (nepřehlednost způsobilo do značné míry i formátování, neboť zástupce stěžovatelky zaslal žalobu e-mailem), která obsahovala řadu dílčích námitek. Krajský soud se s podstatou žalobní argumentace dostatečně vypořádal. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný, což dokládá i kasační stížnost, ve které stěžovatelka se závěry krajského soudu podrobně věcně polemizuje.

[24] K věci samé Nejvyšší správní soud uvádí, že jádrem sporu v této věci je, zda v případě výdajů (nákladů) za servisní služby spojené s provozem fotovoltaické elektrárny, které stěžovatelce poskytla její mateřská společnost BEAS, a.s., mělo dojít k úpravě základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dále je sporná úprava základu daně dle tohoto ustanovení v případě výdaje (nákladu) stěžovatelky za nájem kanceláře od spojené osoby Ing. B. S. a rovněž daňová uznatelnost dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů u výdaje (nákladu) stěžovatelky za služby poskytované spolkem Solární asociace.

III. 1 Transferové (převodní) ceny

[25] Dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.*

[26] K citovanému ustanovení existuje bohatá judikatura. Obchodní transakce mezi osobami blízkými mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení

daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

[27] Aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musejí být splněny následující tři podmínky: 1) cena sporné (řízené) transakce (převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami; 2) převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými (respektive nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tj. od referenční ceny); 3) daňový subjekt není schopen uspokojivě vysvětlit a doložit rozdíl mezi převodní a referenční cenou. Důkazní břemeno v prvních dvou krocích stíhá správce daně, v třetím kroku leží na daňovém subjektu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, nebo ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66).

[28] Pro stanovení referenčních cen nelze bezesbytku vytvořit jednotný obecný algoritmus. Existuje více způsobů, jak tuto cenu určit, nicméně nesmí se tak dít svévolně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2024, č. j. 8 Afs 189/2020-127, ze dne 15. 1. 2024, č. j. 5 Afs 100/2021-46). Na druhou stranu není přípustné, aby správce daně stanovil výši obvyklé ceny bez dalšího podle jím preferované metody. Je povinen při postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody porovnání reálně nezávislých transakcí, případně využít metodu preferovanou daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018-57, a ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021-73).

[29] Finanční orgány mají při stanovení referenční ceny vycházet primárně z existujících reálně nezávislých transakcí, tedy aplikovat metodu CUP, dovoluují-li to okolnosti případu. Tato metoda je nejjednodušší a nejpřímější, proto se jedná o preferovaný postup (viz bod 2.3. směrnice OECD). Pokud nejsou k dispozici plně srovnatelné transakce, lze vyjít i z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přílehavě korigovat, tedy aplikovat jiné metody. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou. Smyslem § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů je totiž srovnání řízené transakce s nějakým reálným relevantním trhem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, ze dne 23. 7. 2021, č. j. 2 Afs 148/2020-37, ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021-37, či ze dne 28. 7. 2023, č. j. 10 Afs 454/2021-53). Pouze nebudou-li k dispozici žádné nezávislé transakce, které by byly s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné, jelikož nebude možné použít žádný přílehavý způsob korekce, resp. nebude možné postupovat v souladu s žádnou jinou přílehavou metodou srovnání, je srovnávací cenou administrativní cena, tj. cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Pouze v těchto zcela výjimečných případech totiž nelze referenční cenu (vůbec) určit (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, nebo ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021-37).

pokračování

[30] Pro účely stanovení referenční ceny pro potřeby aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se mimo jiné postupuje dle zásad zakotvených ve směrnici OECD, zvláště pak v souladu s principem tržního odstupu. Příslušné postupy jsou kromě směrnice OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, a ze dne 23. 11. 2023, č. j. 10 Afs 407/2021-50). Z těchto pramenů vyplývá, že referenční cenu lze stanovit za použití některé z (přímých či nepřímých) transakčních metod.

[31] Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP) je metodou přímou a lze ji aplikovat v případě, ve kterém je možné ke zkoumané řízené transakci najít transakci nezávislou, která je srovnatelná. Tato metoda je nejjednodušší z hlediska použitelnosti, vyžaduje ale velkou míru srovnatelnosti porovnávaných transakcí, což je zároveň její slabou stránkou. Jelikož pro řadu zkoumaných transakcí realizovaných mezi spřízněnými subjekty neexistuje obdobná nezávislá transakce, nelze tuto přímou metodu vždy aplikovat a je nutné použít některou z nepřímých metod (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31).

[32] Metoda „nákladů a přírážky“ (Cost+) je metodou nepřímou. Vychází z nákladů vynaložených dodavatelem v závislé transakci na nákup majetku či služeb poskytovaných spojenému podniku nezávislým prodejcem. K těmto nákladům je poté přičtena příslušná přírážka. Bývá aplikována na případy služeb s nízkou přidanou hodnotou s využitím hrubé ziskové přírážky. Výhodou metody Cost+ je to, že není potřeba tolik dbát na srovnatelnost výrobku nebo služby jako u metody CUP. Touto metodou tak musí být analyzovány rozdíly mezi řízenými a nezávislými transakcemi, které mají dopad na výši přírážky, aby se určilo, které úpravy je třeba u příslušné přírážky nezávislé transakce provést (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, a ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63).

[33] Na základě těchto judikатурních východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že finanční orgány ani krajský soud nepochybily, pokud vycházely ze směrnice OECD i pokynů vydaných Generálním finančním ředitelstvím, konkrétně pokynu D-10. Zákonným podkladem pro jejich aplikaci byl právě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Uvedené potvrdila judikatura Nejvyššího správního soudu, která časově předcházela rozhodování finančních orgánů. Stěžovatelka s tím nesouhlasila, avšak neuvedla žádnou oponentní argumentaci, která by výše odkazovanou judikaturu zpochybnila.

[34] Zároveň z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by stanovení referenční ceny představovalo otázku, ke které by správní soud musel vždy ustanovit znalce. Nelze vyloučit situace, ve kterých bude znalecké zkoumání zapotřebí. Bude se jednat zejména o (výjimečné) situace, ve kterých nepůjde referenční cenu stanovit jinak než dle zákona o oceňování majetku. Standardně však správce daně referenční cenu určí vlastní činností, což předpokládá přímo znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Konkrétně referenční cenu určí tak, že vybere příslušnou transakční metodu dle směrnice OECD a pokynů řady D, výběr metody dostatečně zdůvodní, shromáždí potřebné podklady a metodu aplikuje, čímž stanoví referenční cenu (obvykle v určitém rozmezí). Tento postup a úvahy správce daně jsou posléze přezkoumatelné správním soudem (srov. přiměřeně

usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2015, č. j. 7 As 69/2014-50, č. 3252/2015 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že stanoví-li finanční orgány referenční cenu některou z transakčních metod, nemusí správní soud nařizovat znalecké zkoumání, je-li schopen postup finančních orgánů přezkoumat a zhodnotit.

[35] Takto tomu bylo i v nynějším případě. Finanční orgány uvedly, jaké metody využily pro stanovení referenčních cen, proč je zvolily a rovněž popsaly postup při aplikaci těchto metod na případ stěžovatelky, což krajskému soudu umožnilo závěry finančních orgánů přezkoumat. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud nepochybil, pokud v případě hodnocení referenčních cen nepřistoupil ke znaleckému zkoumání.

III. 2 Servisní služby spojené s provozem fotovoltaické elektrárny

[36] První zkoumané plnění spočívalo v poskytnutí servisních služeb společností BEAS, a.s. Zaměstnanci mateřské společnosti měli pro stěžovatelku realizovat servisní služby spojené s provozem fotovoltaické elektrárny. Krajský soud konstatoval, že stěžovatelka a společnost BEAS, a.s. jsou kapitálově spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů. Tuto skutečnost stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nerozporovala.

[37] Spornou otázkou bylo výhradně to, jakým způsobem finanční orgány přistoupily ke stanovení referenční ceny. Finanční orgány referenční cenu stanovily pomocí metody Cost+. Dle stěžovatelky nicméně měly postupovat dle metody CUP, zároveň metodu Cost+ aplikovaly chybně. Krajský soud se s námitkami stěžovatelky neztotožnil. Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu potvrzuje.

[38] Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že finanční orgány dostatečně vysvětlily, proč při stanovení referenční ceny servisních služeb nepostupovaly dle metody CUP. Stanovení referenční ceny dle této metody je skutečně preferovaným způsobem, jak stěžovatelka uváděla, avšak pouze v těch případech, ve kterých je tímto způsobem referenční cena stanovena dostatečně spolehlivě. Využije se proto v situacích, ve kterých lze nalézt dostatečně podobné nezávislé transakce, které lze porovnat. V nynějším případě finanční orgány vysvětlily, že servisní služby zahrnovaly řadu dílčích činností. Tyto činnosti vykonávali zaměstnanci mateřské společnosti, avšak stěžovatelka nepředložila žádné záznamy či výkazy práce, ze kterých by bylo možné určit, jaké konkrétní činnosti a v jakém rozsahu, počtu či objemu přesně vykonali. Za těchto okolností nemohly finanční orgány objektivně přistoupit k porovnání služeb, neboť neměly jasně stanovená kritéria (druh činností a jejich přesný rozsah, počet či objem), které by mohly porovnávat. Jelikož tato kritéria neměly, nemohly ani spolehlivě najít jiné nezávislé transakce, které by odpovídaly a které by mohly sloužit k porovnání.

[39] Finančním orgánům proto nelze vytýkat, že se nepokusily najít nezávislé srovnatelné transakce, neboť neměly dostatečné podklady, aby vůbec mohly stanovit porovnávací kritéria (tedy nemohly vůbec určit, jaké nezávislé transakce mají hledat a v jakém rozsahu či objemu služeb je uplatnit). K tomuto Nejvyšší správní soud doplňuje, že důkazní břemeno stran prokázání referenční ceny skutečně leží výhradně na správci daně. Nelze nicméně odhlížet od důkazního břemene, které tíží daňový subjekt v jiných směrech. Dle § 92 odst. 3

pokračování

daňového řádu má daňový subjekt prokázat skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Bylo tedy na stěžovatelce, aby konkrétně prokázala, jaké servisní služby a v jakém rozsahu od mateřské společnosti přijala. Nejedná se o nepřípustné přenášení důkazního břemene, neboť je to právě daňový subjekt, který má prokázat, jaké služby přijal či poskytl. Po správci daně totiž nelze z podstaty věci požadovat, aby tyto skutečnosti dokládal. Pokud by stěžovatelka prokázala, jaké konkrétní služby a v jakém rozsahu (objemu) přijala, mohl správce daně hledat obdobné nezávislé transakce k porovnání. Jelikož se tak nestalo, nemohly finanční orgány metodu CUP řádně aplikovat. Na uvedeném nic nemění ani odkaz stěžovatelky na řadu porovnatelných subjektů. Jelikož nedoložila přesnou podobu servisních služeb, správce daně porovnatelnost nemohl vůbec ověřit. Finanční orgány proto správně přistoupily k jiné porovnávací metodě, která více přiléhala situaci stěžovatelky.

[40] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že touto přiléhavější metodou byla právě metoda Cost+. Správce daně při aplikaci této metody vycházel z mzdových nákladů mateřské společnosti, což odpovídalo podstatě plnění, neboť mateřská společnost servisní služby poskytovala prostřednictvím svých zaměstnanců. Výpočet mzdových nákladů správce daně postupně poupravil, neboť do nich zahrnul náklady na zdravotní a sociální pojištění zaměstnanců a zohlednil rovněž výkon prací na základě dohod o provedení práce. Dle obecného popisu činností předestřené stěžovatelkou (např. manažerská činnost, monitoring, údržba komunikací či údržba zeleně, viz příloha 1 smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a její mateřskou společností) servisní služby představovaly služby s nízkou přidanou hodnotou. Tento závěr stěžovatelka zpochybnila až v kasační stížnosti (namítala, že služby zahrnovaly i více kvalifikované práce), proto se jedná o nepřípustnou námitku dle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Pokud servisní práce zahrnovaly i více kvalifikované činnosti, měla tuto skutečnost stěžovatelka tvrdit a dokládat již v daňovém řízení, neboť ji ohledně charakteru přijímaných služeb tížilo důkazní břemeno.

[41] Nejvyšší správní soud proto shodně s krajským soudem vychází ze závěru, že se jednalo o služby s nízkou přidanou hodnotou, čemuž odpovídalo provedené dokazování i tvrzení stěžovatelky v daňovém řízení, která servisní služby popisovala zejména jako údržbu a zajištění chodu fotovoltaické elektrárny (údržba zeleně, údržba oplocení, mytí a čištění panelů atd.). U služeb tohoto typu lze referenční cenu dostatečně spolehlivě stanovit pomocí metody Cost+, což podporuje její užití. Finanční orgány vycházely ze mzdových nákladů mateřské společnosti, které musela vynaložit na zaměstnance realizující servisní práce pro stěžovatelku. K těmto nákladům správce daně připočetl přírážku ve výši 7 %, tedy maximální hodnotu dle rozmezí stanoveného pokynem D-10. Žalovaný posléze v odvolacím řízení doplnil srovnávací analýzu, která výši přírážky potvrdila v porovnání s jinými fotovoltaickými elektrárnami. Krajský soud postup finančních orgánů pokládal za logicky odůvodněný a podepřený dostatečnými podklady. Nejvyšší správní soud v hodnocení krajského soudu žádné pochybení neshledal. Referenční cenu u servisních prací finanční orgány stanovily správně dle metody Cost+, přičemž ani Nejvyšší správní soud nezjistil, že by při aplikaci této metody za daných skutkových okolností pochybily. Zjištěný rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou stěžovatelka uspokojivě nevysvětlila, neboť svou argumentací cílila na stanovení referenční ceny jako takové, nikoliv na vysvětlení rozdílu. Nejvyšší

správní soud se proto shoduje s krajským soudem, že finanční orgány stěžovatelce správně doměřily daň ze zjištěného rozdílu.

[42] Současně nelze přisvědčit námitce, že metodou Cost+ stanovená referenční cena nepokrývala všechny náklady mateřské společnosti. Dle provedeného dokazování podstata služeb spočívala v činnosti zaměstnanců mateřské společnosti, přičemž mzdové náklady (včetně zdravotního a sociálního pojištění) sloužily jako základ pro výpočet referenční ceny. K těmto nákladům správce daně připočetl přírážku, která pokrývala jak přiměřený zisk, tak i další dílčí náklady, které mohly s poskytováním služeb vzniknout. Správnost výše přírážky potvrdilo i srovnání s jinými fotovoltaickými elektrárnami, které provedl žalovaný. Stěžovatelka naproti tomu servisní práce blíže neupřesnila, tudíž ani nevymezila, jaké vybavení či náklady, které by přírážka nepokrývala, musela mateřská společnost vynaložit. Doložení těchto nákladů nepředstavuje nepřijatelné rozšíření důkazního břemene. Pokud správce daně vyšel z úvahy o určité výši nákladů, které měla pokrývat přírážka 7 %, a své úvahy důkazně podložil, důkazní břemeno unesl. Pokud pak stěžovatelka přírážku považovala za nízkou, měla konkrétně doložit náklady, které by zvýšení přírážky odůvodňovaly, nikoliv pouze odkazovat na důkazní břemeno tížící správce daně. Stěžovatelka sice uváděla, že mateřská společnost k údržbě fotovoltaické elektrárny využívala např. 2 traktory, 6 křovinořezů, speciální zařízení (počítače, měřící techniku, termokameru) či elektromateriál nezbytný pro servis, avšak tento výčet zůstal v obecné rovině. Stěžovatelka neuvedla, zda vybavení mateřská společnost využívala výhradně pro fotovoltaickou elektrárnu stěžovatelky nebo i pro další dceřiné společnosti, jiné odběratele služeb nebo svou vlastní potřebu. U speciálního zařízení i elektromateriálu neuvedla bližší upřesnění, co přesně tyto položky zahrnovaly. Především však neuvedla žádné ocenění (ať již účetní či skutečné) těchto prostředků využívaných mateřskou společností, proto finanční orgány tyto prostředky nemohly nijak zohlednit jako náklad při aplikaci metody Cost+.

[43] Na uvedeném nic nemění ani další dílčí námitky stěžovatelky. Dle stěžovatelky finanční orgány postupovaly proti účelu metody Cost+, která má sloužit především k ulehčení samotným daňovým subjektům při určování ceny, nikoliv k ulehčení postupu správce daně. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že má-li metoda sloužit k jednoduššímu stanovení referenční ceny v určitých případech, není rozhodující, zda má z tohoto prospěch daňový subjekt či správce daně. Rozhodující je to, zda je metoda použita v přílehlavém případě odpovídajícím způsobem, k čemuž v nynější věci došlo.

[44] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem rovněž neshledal, že by finanční orgány metodu Cost+ aplikovaly v rozporu se zněním pokynu D-10, konkrétně že nebyla splněna podmínka určitého podílu vynaložených nákladů na provozních nákladech příjemce. Krajský soud vysvětlil, že hodnota plnění byla deformována jednáním spojených osob, proto nebylo možné striktně trvat na dodržení této podmínky. Nejvyšší správní soud tento závěr krajského soudu považuje za správný. Zároveň Nejvyšší správní soud doplňuje, že pokud měly finanční orgány kvalifikovaně určit referenční cenu, přičemž použití metody CUP vylučoval nejasný obsah poskytovaných služeb, musely referenční cenu stanovit dostatečně spolehlivě jinou metodou. Tomu odpovídala metoda Cost+. Její aplikaci nemohlo bránit znění pokynu D-10, neboť podstatné bylo dodržení zákona, a sice dostatečně spolehlivé určení referenční ceny dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

pokračování

[45] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitkám stěžovatelky odkazující na ústavněprávní rovinu úpravy daní. Dle čl. 11 odst. 5 Listiny lze daně ukládat pouze na základě zákonné úpravy, čemuž v nynějším případě odpovídá § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Případy, ve kterých bylo uvedené ustanovení aplikováno, se již opakovaně ve své rozhodovací činnosti zabýval Ústavní soud (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 4. 2023, sp. zn. III.ÚS 423/23, ze dne 19. 7. 2022, sp. zn. I.ÚS 1443/22, nebo ze dne 8. 2. 2022, sp. zn. I.ÚS 3439/21), přičemž neústavnost této úpravy neshledal. Úprava § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů rovněž sleduje legitimní záměr, kterým je snaha zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, které jsou uzavírány mezi spojenými osobami. Neobstojí ani námitka, že uskupení ovládané společností BEAS, a.s. státu odvedlo daň v zákonné výši. Finanční orgány řádně zjistily rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou u spojených osob, proto stěžovatelce doměřily daň dle zjištěného rozdílu. Plátcem daně je v posuzovaném případě stěžovatelka, nikoliv „uskupení“. Ta daň řádně neodvedla, neboť jinak by nedošlo k doměření daně ze zjištěného rozdílu cen.

III. 3 Nájem nebytových prostor

[46] Druhý prověřované plnění spočívalo v nájmu kanceláře v rodinném domě v Jaroměři, která sloužila jako sídlo stěžovatelky. Nájem stěžovatelka sjednala s Ing. B. S., který byl jednatelem stěžovatelky a současně předsedou představenstva a jediným akcionářem mateřské společnosti BEAS, a.s. Krajský soud proto i v tomto případě konstatoval, že se jednalo o plnění sjednané mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů. Tuto skutečnost stěžovatelka v kasační stížnosti nerozporovala.

[47] Spornou otázkou bylo i u této služby výhradně to, jak finanční orgány přistoupily ke stanovení referenční ceny. Finanční orgány referenční cenu stanovily pomocí metody CUP, přičemž vycházely zejména z údajů předložených stěžovatelkou. Stěžovatelka konkrétně předložila průzkum realitního trhu v Jaroměři, který zahrnoval nájemní nabídky realitních kanceláří. Finanční orgány vytvořily cenový interval nájemného a vybraly pro stěžovatelku nejvýhodnější (nejvyšší) cenu. Výslednou cenu ještě vydělily třemi, neboť stěžovatelka pronajímanou kancelář sdílela s dalšími dvěma společnostmi ze stejného uskupení. Krajský soud tento postup považoval za zákonný, neboť finanční orgány shromáždily dostatek podkladů pro porovnání cen nájmu (s příspěvím stěžovatelky) a vysvětlily i způsob stanovení referenční ceny. Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud v těchto svých úvahách jakkoliv pochybil.

[48] Stran hodnocení odborného stanoviska, které stěžovatelka předložila současně se žalobou, se Nejvyšší správní soud rovněž ztotožňuje se závěrem krajského soudu. Předně se nejednalo o znalecký posudek, neboť písemnost nesplňovala nároky kladené na znalecké posudky (např. absentovala znalecká doložka), byť ji vyhotovil znalec zapsaný v seznamu znalců. Stěžovatelka přesto odborné stanovisko v žalobě i v kasační stížnosti chybně za znalecký posudek označovala a až v replice uznala, že se skutečně o znalecký posudek nejednalo. Krajský soud proto nepochybil, pokud odborné stanovisko nehodnotil jako znalecký posudek, neboť znaleckým posudkem nebylo. I kdyby se jednalo o znalecký posudek, měl krajský soud povinnost kriticky jej zhodnotit, zejména co do shromážděných podkladů, zvolených metod či odůvodněnosti závěru znalce, tedy zda se jedná

o přezkoumatelný dokument (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 4457/12). Obdobně je třeba přistupovat i k odbornému stanovisku jakožto listinnému důkazu, což krajský soud učinil. Dospěl k závěru, že znalec vycházel z nepodložených údajů, čemuž Nejvyšší správní soud přisvědčuje. Z odborného stanoviska skutečně není patrné, zda znalec vycházel z dostatečných podkladů. Zároveň lze pochybovat i o postupu znalce, který vycházel z cen nájmu rodinných domů a bytů, přičemž posléze učinil závěr, že „*se dá dovodit, že nájemné běžných kancelářských prostor bývá na úrovni pronájmu bytů*“, aniž by vysvětlil, z čeho uvedené plyne. Krajský soud se tedy s odborným stanoviskem dostatečně vypořádal a správně neshledal důvod k vypracování revizního znaleckého posudku.

[49] Stěžovatelka také namítala, že měla právo odborné stanovisko předložit až v řízení před krajským soudem, přičemž odkazovala na časovou tíseň zapříčiněnou žalovaným. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že žádnou časovou tíseň stěžovatelky neshledal. Daňové řízení probíhalo řadu měsíců, přičemž právní úvahy a dokazování finančních orgánů byly konzistentní. Zaměřovaly se na posouzení možného rozdílu mezi referenční a sjednanou cenou. Stěžovatelce proto nic nebránilo, aby odborné stanovisko předložila již v rámci daňové kontroly či odvolacího řízení. Zároveň Nejvyšší správní soud uvádí, že těžiště dokazování leží v daňovém řízení. Daňové subjekty si nemají nechávat bezdůvodně důkazní prostředky až pro potřeby soudního řízení, neboť jen jejich předložení v daňovém řízení zajistí, že se jimi mohou finanční orgány řádně zabývat.

[50] I zde ostatně platí, že stanovení referenční ceny má primárně určovat správce daně a není tak třeba nařizovat znalecké zkoumání. V posuzovaném případě takto správce daně postupoval a získal i díky stěžovatelce dostatek informací od realitních kanceláří, aby mohl referenční cenu určit. Referenční cenu určil dle metody CUP, kterou sama stěžovatelka považuje za preferovanou metodu (viz argumentace k prvnímu plnění), a zároveň i na základě podkladů, které sama stěžovatelka předložila. Z tohoto důvodu nelze zpochybňování postupu správce daně ze strany stěžovatelky považovat za hodnověrné.

III. 4 Propagace

[51] Poslední prověřované plnění se týkalo propagace stěžovatelky spolkem Solární asociace. Finanční orgány stěžovatelce vytýkaly, že neprokázala přijetí propagace v deklarovaném rozsahu, proto nesplnila podmínky uznatelnosti výdaje (nákladu) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[52] Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňový subjekt od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Musí se mj. jednat o výdaj, který skutečně vynaložil. Stěžejní tedy je prokázání faktického vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, ze dne 4. 4. 2024, č. j. 1 Afs 45/2023-82, nebo ze dne 13. 3. 2024, č. j. 10 Afs 153/2022-90).

pokračování

[53] Pokud jde o rozložení důkazního břemene, platí, že daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně poté podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Důkazní břemeno správce daně spočívá v prokázání toho, že „o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným nebo nesprávným“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44). Jestliže správce daně unese důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby svá tvrzení podložil dalšími důkazy, nikoli pouze účetnictvím.

[54] Krajský soud s odkazem na znění smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a zmíněným spolkem závěry finančních orgánů potvrdil. Dle krajského soudu stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť nevyvrátila pochybnosti finančních orgánů. Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu pokládá za přezkoumatelné a ztotožňuje se s nimi. Stěžovatelka předkládala propagační materiály, ze kterých nebylo zřejmé, zda spolek propagaci poskytoval stěžovatelce či její mateřské společnosti, neboť materiály obsahovaly pouze označení „BEAS“. Krajský soud rovněž nepochybil, pokud dle mínění stěžovatelky nerozlišoval mezi důkazy a prezentačními materiály, které předložila v souvislosti s představením celého podnikatelského uskupení. Jakékoliv listiny předložené stěžovatelkou v daňovém řízení měly povahu důkazních prostředků. Důkazními prostředky tedy byly i prezentační materiály, a to bez ohledu na to, kdy je stěžovatelka předložila a zda tak učinila sama či na výzvu správce daně.

[55] Finanční orgány také zpochybnily, že stěžovatelka propagaci obdržela v deklarovaném rozsahu, tedy neprokázala, že se realizovaly všechny druhy propagace dle uzavřené smlouvy. Rovněž i tento závěr krajský soud dle Nejvyššího správního soudu správně zhodnotil. Finanční orgány uvedly konkrétní pochybnosti založené zejména na znění stěžovatelkou předložené smlouvy. Naproti tomu stěžovatelka se omezila na zpochybnování své povinnosti doložit odpovídající rozsah plnění, ačkoliv jde podle dlouholeté ustálené judikatury o zákonnou povinnost daňových subjektů. Jelikož odpovídající rozsah plnění neprokázala a nevyvrátila tak pochybnosti finančních orgánů, neunesla své důkazní břemeno.

III. 5 Procesní pochybení žalovaného

[56] Nakonec stěžovatelka namítala, že jí žalovaný zkrátil na procesních právech, neboť jí poskytl krátkou lhůtu pro reakci na seznámení dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný dne 30. 9. 2022 vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi č. j. 36777/22/5200-11432-709204, které čítalo 18 stránek. V seznámení žalovaný doplňoval zjištění správce daně, nedošlo k právnímu přehodnocení. Stěžovatelce stanovil lhůtu k vyjádření v délce 8 dnů, kterou posléze na její žádost prodloužil o dalších 9 dnů. Celkovou délku 17 dnů pokládá Nejvyšší správní soud vzhledem k rozsahu a obsahu seznámení za přiměřenou k možnosti se kvalifikovaně vyjádřit. Zároveň stěžovatelka neuvedla, jak mělo být lhůtou 17 dnů (což je pouze o 6 dnů kratší lhůta, než o jakou žádala) fakticky zasaženo do jejích práv. Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud ověřil, že vyjádření stěžovatelka v prodloužené lhůtě zaslala. Vyjádření čítalo 7 stran, bylo podrobné a reagovalo na

informace obsažené v seznámení. Není proto zřejmé, jak vůbec mohlo být zasaženo do jejich práv, neboť se kvalifikovaně a ve stanovené lhůtě vyjádřila. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem proto konstatuje, že k procesnímu pochybení žalovaného nedošlo.

IV. Závěr a náklady řízení

[57] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[58] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu