



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Filipa Dienstbiera a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **BEAS ENERGY s.r.o.**, sídlem Sadová 454, Jaroměř, zastoupená JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem, sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2022, č. j. 42163/22/5200-11432-709204, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 6. 2023, č. j. 31 Af 3/2023-129,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně je provozovatelem fotovoltaické elektrárny. Ve zdaňovacím období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 ji Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „finanční úřad“) dodatečným platebním výměrem doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 499 130 Kč.

[2] Spornými se staly dvě otázky. První z nich je to, zda se liší sjednaná cena služeb poskytnutých žalobkyni její mateřskou společností BEAS, a. s. (dále jen „BEAS“) a panem

Ing. Bedřichem Syrovátkem od ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, a zda žalobkyně tento rozdíl uspokojivě doložila (viz § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Ing. Bedřich Syrovátka je jedním ze dvou jednatelů žalobkyně, předsedou představenstva společnosti BEAS a jejím jediným akcionářem. Ing. Syrovátka pronajal žalobkyni nebytový prostor, kterého žalobkyně využívá jako své sídlo. Společnost BEAS poskytla žalobkyni za úplatu servisní služby spojené s provozem fotovoltaické elektrárny. Druhou spornou otázkou je daňová uznatelnost výdajů žalobkyně na propagaci fakturovaných spolkem Solární asociace (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[3] Žalovaný k odvolání žalobkyně dílčím způsobem změnil platební výměr finančního úřadu, a to z důvodu odlišného vyhodnocení uznatelnosti jednoho nákladu (k němu se argumentace uplatněná v soudním řízení vůbec nevztahuje). Zbývající, pro věc stěžejní závěry správce daně žalovaný potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Ten žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[4] Podle krajského soudu vyhodnotil žalovaný správně servisní služby jako vnitropodnikové služby mající nízkou přidanou hodnotu. Nejednalo se totiž o odborné služby. Žalobkyně s tím sice nesouhlasí, ale opak nijak nedokládá. Žalovaný proto správně postupoval dle pokynu Generálního finančního ředitelství D-10. Ke stanovení obvyklé ceny zvolil metodu Cost+. K výsledku připočetl podle pokynu D-10 přírážku 7 %. Žalobkyně preferovala užití metody CUP. To však podle krajského soudu není možné, neboť by společnost BEAS musela dodávat obdobné služby i subjektu, který není součástí stejné vlastnické struktury. Naproti tomu metoda Cost+ je vhodná právě ve chvíli, kdy mateřská společnost poskytuje služby dceřiným společnostem. Použitelnost této metody vyplývá z pokynu D-10 i ze srovnávací analýzy, jejíž vyhotovení nebylo podle pokynu ani nezbytné. Z ní mimo jiné vyplynula přiměřenost 7% přírážky.

[5] Obvyklou cenu nájemného za pronájem nebytového prostoru od Ing. Syrovátka stanovil finanční úřad pomocí metody CUP. Vycházel především z nabídek pronájmu nebytových prostor v Jaroměři, které předložila žalobkyně. Z nich vybral finanční úřad čtyři nabídky, které zahrnovaly v nájemném i platby za služby. Z nich zjistil interval obvyklých cen. Z nejvyšší ceny tohoto intervalu vypočetl obvyklou cenu nájmu Ing. Syrovátkem pronajatého prostoru. Tuto částku vydělil třemi, neboť prostor byl současně pronajat třem společnostem. Podle krajského soudu se nejedná o běžný sdílený nájem. Všichni tři nájemci jsou osoby spojené s pronajímatelem. Sám pronajímatel má na adrese evidován trvalý pobyt a není zřejmé, zda se podílí na úhradě energií a služeb. Proto je přípustné, aby žalovaný vydělil obvyklou cenu nájemného třemi. Žalobkyně doložila odborné stanovisko, to však vychází z nepodložených údajů, které žalobkyně zpracovateli stanoviska poskytla.

[6] Co se týká uznatelnosti výdajů na propagaci, žalobkyně neprokázala, že by k její propagaci v tvrzeném rozsahu došlo. Propagována totiž byla vždy pouze společnost BEAS. Sporným je pouze podoba loga „BEAS FVE“. V tomto případě lze mít pochybnosti

pokračování

o tom, zda je propagována žalobkyně nebo společnost BEAS. To však není významné. I kdyby krajský soud připustil, že se jednalo o propagaci žalobkyně (resp. dalších dceřiných společností společnosti BEAS), stejně by žalobkyně neprokázala dodání plnění v jím deklarovaném rozsahu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody výslovně nepodřadila pod žádné zákonné ustanovení. Z obsahu je však zřejmé, že namítá vady obsahově spadající pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Podle stěžovatelky měl žalovaný použít oceňovací metodu CUP. Žalovaný měl primárně vycházet z existujících nezávislých transakcí. Pokud neexistují plně srovnatelné transakce, lze vyjít z transakcí, které jsou srovnatelné alespoň v jádru. Není-li ani to možné, je nutné určit cenu podle zákona o oceňování majetku. Krajský soud nerespektuje judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je metoda CUP preferovanou metodou. Je-li možné pomocí ní stanovit obvyklou cenu se stejnou mírou spolehlivosti jako s jinou metodou, je třeba ji využít. Pouhý hypotetický odhad nemá oporu v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jak nesprávně krajský soud dovozuje. Závěr krajského soudu, že nelze dohledat jinou interní transakci, je v rozporu s judikaturou. Smyslem ocenění je naopak eliminace interního charakteru služeb. Je tedy třeba hledat externí transakce. O to se ale finanční úřad ani nepokusil. Stěžovatelka navíc označila konkrétní poskytovatele a předložila jejich nabídkové ceny. Žalovaný navíc označil servisní služby jako služby s nízkou přidanou hodnotou. Ty se vyznačují tím, že jsou rutinní. Těžko lze proto uvěřit závěru, že žalovaný nebyl schopen žádné podobné transakce zjistit.

[9] Metoda Cost+ je založena na konkrétních nákladech účastníka transakce, k nimž je připočtena přírážka v obvyklé výši. Podstatou této metody je tedy kvalifikovaný odhad. Ten se ale může lišit od ceny sjednané mezi účastníky nezávislých transakcí. K užití této metody je třeba naplnit dvě podmínky. V tomto případě nebyla naplněna ani jedna. První podmínkou je, že služby nepředstavují hlavní činnosti subjektu. Tuto podmínku zkoumal krajský soud u společnosti BEAS. Tato podmínka však má být testována u stěžovatelky jakožto příjemce služby. Poskytované služby přitom zajišťují kompletní provoz fotovoltaické elektrárny, stěžovatelka totiž nemá žádné zaměstnance. Nejedná se tedy o marginální služby. Druhou podmínkou je to, že celková hodnota pro všechny transakce nepřekročí 20 % z provozních nákladů příjemce služby. Ta zjevně naplněna nebyla. Krajský soud tento rozpor obešel pouze konstatováním, že částka byla deformována jednáním spojených osob, a proto byla nepřiměřeně vysoká. Tento závěr nemá oporu v textu pokynu ani jeho smyslu. Na tento výklad nelze přistoupit, neboť samotná referenční cena ještě není známa, teprve se zjišťuje.

[10] Krajský soud nesprávně aplikoval normy týkající se rozložení důkazního břemene. Zůstala-li neobjasněna povaha poskytovaných služeb nebo rozsah nákladů vynaložených společností BEAS na poskytnutí služeb stěžovatelce, nelze ohledně těchto skutečností

přenést důkazní břemeno na stěžovatelku. Je to naopak žalovaný, kdo neprokázal správnost jím stanovené referenční ceny.

[11] Rozsudek krajského soudu spočíval ve vyhodnocení odborných znalostí, kterými krajský soud nedisponuje. Za účelem výběru vhodné oceňovací metody a posouzení, zda žalovaný použil správně metodu Cost+, měl proto krajský soud ustanovit znalce z oboru ekonomie. Stanovení referenční ceny je skutkovou otázkou podléhající dokazování. Žalovaný vycházel při stanovení nákladů na poskytnutí služeb pouze ze mzdových nákladů. Nezohlednil však např. náklady na přístroje a vybavení (pohonné hmoty, náradí, sekačky). Podle žalovaného i krajského soudu jsou provozní výdaje zahrnuty již v přírážce. Podle stěžovatelky však nelze nákup vybavení považovat za provozní výdaj, které by bylo možné zahrnout do ziskové přírážky. Není ani zřejmé, proč žalovaný stanovil přírážku ve výši 7 %. Jedná se o pouhý odhad. Je však na žalovaném, aby výši přírážky obhájil. Žalovaný však nevedl ani dokazování, zda se skutečně jednalo o rutinní služby. Byť v tomto ohledu netíží stěžovatelku důkazní břemeno, služby poskytovali kvalifikovaní pracovníci (elektrikář, IT odborník, manažerští pracovníci). Stěžovatelka namítala také to, že v případě některých služeb neuplatnil žalovaný žádnou přírážku. Krajský soud však uvedl, že pokud některý náklad nezpochybnil, není aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů namístě. To však není pravda, neboť daňové řízení má směřovat ke správnému stanovení daně.

[12] Stěžovatelce byla v odvolacím řízení stanovena neúměrně krátká lhůta k tomu, aby doložila rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou stanovenou finančním úřadem. Nejprve jí byla stanovena lhůta 8 dnů, která byla k žádosti stěžovatelky prodloužena o pouhých 9 dnů (byť stěžovatelka žádala prodloužení o 15 dnů). Žalovaný přenesl na stěžovatelku tlak z končící mnohaleté prekluzivní lhůty, k čemuž však nevedlo počínání stěžovatelky, ale finanční správy. Ustanovení § 115 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neaplikoval krajský soud ústavně konformním způsobem. Stěžovatelce nebyl totiž poskytnut dostatečný prostor. Pokud by § 115 odst. 2 a 3 daňového řádu nebylo možné ústavně konformně vyložit, je namístě podat Ústavnímu soudu návrh na zrušení části zákona, neboť ten stanovením nejdelší možné lhůty k vyjádření a navržení důkazů zkracuje v rozporu s principem proporcionality její práva.

[13] Krajský soud se nevypořádal dostatečně s tím, že směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „směrnice OECD“) a pokyny řady D nemají dostatečnou oporu v zákoně. Podle krajského soudu představuje zákonnou oporu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný nicméně neaplikoval ani jeden z těchto aktů v souladu s účelem § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Metoda Cost+ totiž nevede k určení tržní ceny. Není pravdou, že mohla být Česká republika poškozena, jak uvádí krajský soud při argumentaci, proč je možné použít směrnici OECD i na vnitrostátní úrovni. Doměření daně stěžovatelce totiž nebylo nikterak reflektováno na straně společnosti BEAS. Poškozeným je tak pouze podnikatelské seskupení, jehož je stěžovatelka členem.

[14] Argumentace krajského soudu ohledně neuznaných výdajů na propagaci je nepřezkoumatelná. Krajský soud neobjasnil, jakým způsobem měl žalovaný zpochybnit

pokračování

věrohodnost stěžovatelčina účetnictví. Hodnocení důkazů krajským soudem je v tomto případě tendenční. I sám krajský soud připustil, že došlo k propagaci značky BEAS FVE. V této souvislosti nebylo prokázáno, že by uhrazená cena byla ve zjevném nepoměru k přijatému plnění.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. V zákoně o daních z příjmů není stanoven mechanismus určení referenční ceny. Finančnímu úřadu je dán proto prostor k tomu, aby sám stanovil referenční cenu na základě přezkoumatelných kritérií. Metoda CUP vychází ze srovnávání s jinou transakcí. Mezi transakcemi musí být však velká míra srovnatelnosti. Takové transakce však v této věci nejsou. Ani sama stěžovatelka žádnou srovnatelnou transakci nedoložila. Nedoložila ani, jak společnost BEAS cenu vytvořila. Předložila pouze transakce, jejichž vybrané ukazatele jsou nesrovnatelné s transakcí, kterou učinila stěžovatelka se společností BEAS, případně které probíhaly mezi spojenými osobami. Metodu CUP proto nebylo možné použít. Naopak metoda Cost+ se používá právě v obdobných situacích.

[16] Žalovaný správně aplikoval metodu Cost+. Přirážka byla aplikována v nejvyšší hranici podle pokynu D-10. Přirážka zahrnuje i provozní náklady. Vzhledem k tomu, že se jedná o služby s nízkou přidanou hodnotou, nebylo třeba provádět funkční a rizikovou analýzu. Navzdory tomu, že to pokyn D-10 v tomto případě nevyžaduje, byla provedena srovnávací analýza. Na jejím základě byla potvrzena správnost postupu. Stěžovatelka vůbec nedoložila kvalifikaci jednotlivých zaměstnanců společnosti BEAS. To činí až v kasační stížnosti. Při výpočtu průměrné hodinové mzdy nemohl žalovaný použít aritmetický průměr, neboť nedisponoval informacemi o skutečně odpracovaných hodinách a o fondu pracovní doby. Stěžovatelka nedoložila svá tvrzení, že se nejedná o služby s nízkou přidanou hodnotou. Žalovaný se ztotožňuje také se závěry krajského soudu ohledně možnosti aplikovat pokyn D-10 a směrnici OECD. Tvrzení, že státu nevzniklo riziko ztráty rozpočtových příjmů, je pro závěr o porušení principu tržního odstupu irelevantní, navíc se jedná o nepřijatelnou kasační námitku, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem.

[17] Ve vztahu k výdajům za pronájem nebytových prostor stěžovatelka nikterak konkrétně nereaguje na argumentaci krajského soudu. Pouze obecně namítá, že se s krajským soudem neztotožňuje. Stěžovatelka předložila odborné stanovisko teprve v soudním řízení, v jehož rámci však nemá probíhat složité dokazování. Odborný posudek taktéž nedosahuje kvalit znaleckého posudku. Zpracovatel stanoviska zohlednil navíc stěžovatelkou nedoložené náklady (náklady za služby a za garážové stání). Ty přitom tvoří téměř polovinu výše nájemného. Závěry zpracovatele neobsahují nic, co by mělo být předmětem důkazního zkoumání. Krajský soud proto nebyl povinen ustanovit znalce.

[18] Žalovaný nekrátil stěžovatelčina procesní práva. Smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit překvapivým rozhodnutím. To však nebyl tento případ. Žalovaný pouze některé informace upřesnil, stále však vycházel z informací získaných finančním úřadem. Stěžovatelka do spisu v rámci prodloužené lhůty nahlédla a žalovaný jí i na základě její žádosti zaslal některé důkazní prostředky.

[19] Co se týká nákladů za propagaci, nebylo ze smlouvy ani z daňového dokladu zjevné, jak byly tyto služby realizovány. Proto měl finanční úřad pochybnosti, zda vůbec realizovány byly. Vyzval tedy stěžovatelku, aby prokázala, že tento výdaj uplatnila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tím přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku, která však pochybnosti nerozptýlila.

Další vyjádření

[20] Stěžovatelka má za to, že její námitka týkající se toho, že rozpočtové příjmy státu nemohly být dotčeny, není nepřipustná. Týká se totiž účelu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, čehož se týká celý spor. Výklad zatěžující jednu transakci dvojím zdaněním přitom není ústavně konformní. Zjišťování referenční ceny je skutkovou otázkou a podléhá plnému přezkumu správními soudy, nejedná se o správní uvážení.

[21] Dále stěžovatelka opětovně poukazuje na to, že referenční cena byla stanovena úředně, žalovaný nezjišťoval tržně obvyklou cenu. Není možné přijmout výklad, že poté, co žalovaný nějakým způsobem určí referenční cenu, přechází důkazní břemeno na stěžovatelku. Důkazní břemeno neputuje v čase, ale týká se konkrétních skutečností. Je přitom na žalovaném, aby s praktickou jistotou prokázal výši ceny, kterou by mezi sebou sjednaly nespojené osoby. Volbu adekvátní oceňovací metody nelze považovat za jednoduchý případ, k němuž by krajský soud nemusel povolát znalce, jak žalovaný dovozuje.

[22] Dále stěžovatelka v zásadě zopakovala svoji argumentaci ohledně zkrácení procesních práv. Ohledně odborného stanoviska stěžovatelka uznala, že se nejedná o znalecký posudek a že jej předložila až v řízení před krajským soudem, nikoliv v daňovém řízení. To však nebránilo tomu, aby se jím krajský soud kriticky zabíral. Místo toho se se stanoviskem vypořádal pouze odkazem na vyjádření žalovaného.

[23] Na tuto repliku reagoval svým podáním žalovaný a následně ještě jednou stěžovatelka. Argumentace v obou podáních se stále týká stanovení referenční ceny, otázky, zda může podobná transakce poškodit český stát při výběru daně, důkazního břemene (resp. přípustnosti této námitky), povinnosti ustanovit znalce, krácení procesních práv a vyhodnocení odborného stanoviska o obvyklém nájemném. Nejvyšší správní soud však již v těchto podáních neshledal žádné nové argumenty, a proto je blíže nerozvádí.

III. Posouzení kasační stížnosti

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že 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 zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

pokračování

Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka není jedinou dceřinou společností společnosti BEAS, jejímž výlučným předmětem činnosti je provozování fotovoltaické elektrárny. Další takovou je společnost BEAS SUN s.r.o. (dále jen „BEAS SUN“); mezi ní a její mateřskou společností BEAS byly v zásadě stejné vztahy jako mezi stěžovatelkou a společností BEAS. Finanční správa postupovala vůči společnosti BEAS SUN stejně jako vůči stěžovateli. I společnost BEAS SUN se bránila proti postupu finanční správy v řízení před soudy, včetně Nejvyššího správního soudu. Uplatňovala přitom stejné námitky jako nyní stěžovatelka. Rozsudek přezkoumávaný v tomto řízení o kasační stížnosti je shodný s rozsudkem krajského soudu, který se týkal společnosti BEAS SUN. Kasační stížnosti stěžovatelky a společnosti BEAS SUN jsou identické (nevykazují sebemenší rozdíl). Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti společnosti BEAS SUN rozsudkem ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58 (zástupci stěžovatelky byl doručen, neboť zastupoval též společnost BEAS SUN; veřejně dostupný je na www.nssoud.cz), a nemá důvod se v nyní projednávané věci odchýlit od závěrů v něm vyslovených. Naopak se s nimi v celém rozsahu ztotožnil. Jinými slovy, argumentace Nejvyššího správního soudu ve věci BEAS SUN je ve všech částech přenositelná na nyní projednávanou věc. Nejvyšší správní soud proto dále ke každé kasační námitce shrne závěry, k nimž dospěl v rozsudku č. j. 6 Afs 255/2023-58, a odkáže na jeho příslušnou pasáž, v níž je uvedena podrobnější argumentace, včetně odkazů na další judikaturu.

[27] Nejvyšší správní soud nepovažuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Není povinností krajského soudu podrobně reagovat na každý dílčí argument. Postačí, pokud proti tvrzení účastníka postaví svůj vlastní ucelený argumentační systém, vůči němuž jednotlivé námitky účastníka řízení jako celek neobstojí. Právě takto postupoval krajský soud. O přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu svědčí i to, že stěžovatelka s jeho závěry podrobně věcně polemizuje (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 23).

[28] Nejvyšší správní soud má za to, že mezi stranami není ve skutečnosti sporu, že za stanovení referenční ceny nese odpovědnost finanční správa (viz např. bod 10 doplnění vyjádření žalovaného). Sporné je však to, zda finanční správa zvolila korektní metodu ke stanovení referenční ceny a zda ji správně aplikovala.

[29] Stěžovatelka má pravdu v tom, že dovolují-li to okolnosti případu, je třeba nejprve vycházet z existujících nezávislých transakcí, tedy aplikovat metodu CUP. 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 (tedy posuzovanou transakcí). Pouze v případě, že není k dispozici žádná nezávislá transakce, která by byla s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelná, jelikož není možné

použít žádný přílehlavý způsob korekce, resp. není možné postupovat v souladu s žádnou jinou přílehlavou metodou srovnání, je srovnávací cenou administrativní cena, tj. cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Jen v těchto zcela výjimečných případech totiž nelze referenční cenu (vůbec) určit (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 29).

[30] Pro účely stanovení referenční ceny je třeba vyjít ze zásad zakotvených ve směrnici OECD, zvláště pak z principu tržního odstupu. Konkrétní postupy jsou kromě směrnice OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství. Z těchto pramenů vyplývá, že referenční cenu lze stanovit za použití některé z (přímých či nepřímých) transakčních metod (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 30; k popisu metod CUP a Cost+ a jejich použitelnosti viz body 31 a 32 téhož rozsudku). Zákonným podkladem pro aplikaci směrnice OECD a pokynu D-10 je právě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 33).

[31] Znalecké zkoumání za účelem stanovení referenční ceny připadá v úvahu pouze ve výjimečných situacích, v nichž nelze stanovit cenu jinak než podle zákona o oceňování majetku. Standardně však referenční cenu stanoví orgány finanční správy tak, že vyberou konkrétní transakční metodu dle směrnice OECD a pokynů řady D. Svůj postup musí dostatečně zdůvodnit. Tyto úvahy následně může přezkoumat soud. Nejvyšší správní soud ve věci BEAS SUN dospěl k závěru, že se nejednalo o případ, kdy by nebylo možné stanovit referenční cenu některou z transakčních metod, či kdy by soud nebyl schopen úvahy orgánů finanční správy přezkoumat. Proto nebylo třeba nařizovat znalecké zkoumání, a to ani v řízení před krajským soudem (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, body 34 a 35). Vzhledem k tomu, že nyní projednávaná věc je v tomto ohledu zcela stejná s věcí BEAS SUN, neshledal Nejvyšší správní soud ani v této věci žádný důvod, pro nějž by měl krajský soud ustanovit znalce.

[32] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval samotnou otázkou stanovení referenční ceny. Preferovanou metodou stanovení referenční ceny je skutečně metoda CUP, jak tvrdí stěžovatelka. Lze ji však využít pouze v případě, kdy je možné referenční cenu zjistit dostatečně spolehlivě. Je nutné najít dostatečně podobnou nezávislou transakci. Za tím účelem však musí orgány finanční správy vědět, jaké konkrétní činnosti a v jakém rozsahu, počtu či objemu zaměstnanci společnosti BEAS vykonali. Bylo přitom na stěžovatelce, aby prokázala, jaké služby a v jakém rozsahu od společnosti BEAS přijala (daňové doklady byly vystavovány na paušálně stanovené částky). Ohledně těchto skutečností totiž tíží důkazní břemeno stěžovatelku (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Tvrzení ohledně těchto skutečností a jejich prokázání nelze již z podstaty věci požadovat po orgánu finanční správy. Orgány finanční správy nemohly vůbec ověřit porovnatelnost služeb (co do jejich obsahu a rozsahu), a proto správně přistoupily k jiné porovnávací metodě, která více přílehlala situaci stěžovatelky (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 39). K námitce, že krajský soud se zabýval interními transakcemi, ačkoliv měl zkoumat transakce externí, Nejvyšší správní soud uvádí, že se krajský soud jasně ztotožnil s žalovaným, že žádnou relevantní externí transakci nelze identifikovat (viz bod 85 rozsudku krajského soudu). Existencí externích transakcí se tedy krajský soud zabýval.

pokračování

[33] Metodu Cost+ proto hodnotily orgány finanční správy jako přílehavější. Vyšly přitom ze mzdových nákladů společnosti BEAS (včetně nákladů na zdravotní a sociální pojištění zaměstnanců), což odpovídá podstatě plnění. Na základě obecného popisu předmětu služeb obsaženého v příloze smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a společností BEAS přitom kvalifikovaly služby jako služby s nízkou přidanou hodnotou. Stejně jako ve věci BEAS SUN, zpochybnila i stěžovatelka v nynější věci tento závěr až v kasační stížnosti, kdy začala tvrdit, že služby zahrnovaly i kvalifikovanější práce. Její námitka je proto nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Tyto závěry měla stěžovatelka vyvracet již v daňovém řízení, neboť ji ohledně charakteru přijímaných služeb tížilo důkazní břemeno (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, body 40).

[34] V daňovém řízení se však stěžovatelka v zásadě vůbec nezaobírala samotnou povahou či charakterem činností, ale pouze jejími finančními aspekty (viz např. body 26-30 stěžovatelčina odvolání). V bodě 31 odvolání sice stěžovatelka zdůrazňuje význam servisních služeb pro fotovoltaickou elektrárnu s tím, že naznačuje, že se jedná o činnosti vyžadující odborné znalosti. Tvrzení o odbornosti je však pouze obecné a stěžovatelka je v daňovém řízení nikdy nekonkretizovala. Neuvedla například, v čem měla odbornost spočívat, resp. jaké odbornosti museli zaměstnanci společnosti BEAS dosahovat, aby mohli servis provádět. Právě v tomto kontextu zmínili žalovaný a krajský soud, že předmětem činnosti společnosti BEAS je *výroba potravinářských výrobků, zemědělská výroba, pekařství, cukrářství a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 4 živnostenského zákona*. Smyslem tohoto argumentu bylo poukázat na to, že zaměstnanci společnosti BEAS nemohli ve vztahu k fotovoltaické elektrárně a jejímu fungování disponovat odbornou kvalifikací. Argument se naopak netýkal naplnění finančních ukazatelů poskytovaných služeb dle pokynu D-10, jak se domnívá stěžovatelka (viz body 23 a 24 doplnění kasační stížnosti).

[35] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s tím, že se jednalo o služby s nízkou přidanou hodnotou (resp. stěžovatelka neprokázala a v zásadě ani netvrdila opak). U služeb s nízkou přidanou hodnotou lze referenční cenu stanovit dostatečně spolehlivě pomocí metody Cost+, což také podporuje její užití. Finanční úřad přitom ke mzdovým nákladům připočetl přírážku ve výši 7 %, tedy maximální hodnotu dle rozmezí stanoveného pokynem D-10. Správnost výše přírážky potvrzuje i analýza vyhotovená v odvolacím řízení, která provádí srovnání s jinými provozovateli fotovoltaických elektráren. Rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou stěžovatelka nikterak nevysvětluje, zaměřila se totiž pouze na zpochybnění stanovení referenční ceny (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 41).

[36] Nelze se ztotožnit ani s tím, že referenční cena nepokrývala veškeré náklady společnosti BEAS. Přírážka pokrývala jak přiměřený zisk, tak další dílčí náklady. Správnost výše přírážky potvrdila i srovnávací analýza. Stěžovatelka naproti tomu blíže neupřesnila, jaké náklady, které přírážka nepokrývá, musela společnost BEAS vynaložit. Vše uváděla pouze v obecné rovině. Nikdy ani neuvedla, zda společnost BEAS pořídila nezbytnou techniku pouze za účelem poskytování služeb stěžovatelce či zda ji využívá i pro další dceřiné společnosti, jiné odběratele nebo pro vlastní potřebu, výši těchto nákladů neprokázala (viz

rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 42). I tyto závěry lze vztáhnout na stěžovatelčin případ.

[37] Stěžovatelka dále namítá, že orgány finanční správy vůbec nepřipočetly přírážku k ceně služeb za sečení trávy a odklizení sněhu. Tato námitka však není důvodná. Orgány finanční správy zjevně dospěly k závěru, že v tomto případě se sjednaná cena neliší od obvyklé ceny. Proto do výpočtu zahrnuly částku 240 000 Kč, tedy částku, kterou společnost BEAS fakturovala stěžovatelce (tři fakturace po 80 000 Kč). Vůbec se tedy nejednalo o použití metody Cost+, která vychází z nákladů, nikoliv z fakturace. Proto by nedávalo ani žádný smysl k této částce připočítat jakoukoliv přírážku. Postup orgánů finanční správy lze tedy bezpochyby označit za správný. V konečném důsledku znamená, že tyto služby neměly žádný vliv na zvýšení základu daně.

[38] Metoda Cost+ slouží k jednoduššímu stanovení referenční ceny. Není přitom vůbec významné, zda je její užití ku prospěchu daňového subjektu, či finančního úřadu. Námitka stěžovatelky, že metoda má sloužit k ulehčení samotným daňovým subjektům při určování ceny, nikoliv k ulehčení postupu finančního úřadu, proto nemůže být důvodná (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 43).

[39] Obdobně jako společnost BEAS SUN namítala i stěžovatelka, že orgány finanční správy postupovaly při aplikaci metody Cost+ v rozporu s pokynem D-10. Nebyla totiž splněna podmínka maximálního podílu nákladů na řízené transakce na celkových provozních nákladech příjemce (do 20 %). Ve věci BEAS SUN byla překročena tato limitní hodnota o 6,59 %. Nejvyšší správní soud však přisvědčil postupu orgánů finanční správy s tím, že hodnota plnění byla deformována jednáním spojených osob (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, body 44). I v nynějším případě se jedná o prakticky totožnou situaci. Jediným rozdílem je to, že v tomto případě byl překročen maximální podíl provozních nákladů pouze o 4,6 %. Nejvyšší správní soud tedy opět nemá důvod se od rozsudku ve věci BEAS SUN odlišovat.

[40] Nelze se ztotožnit ani s námitkou stěžovatelky, že výběr daně je v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť nemá zákonný základ. Podle čl. 11 odst. 5 lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Tímto zákonným ustanovením je v tomto případě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ustanovení sleduje i legitimní cíl, kterým je snaha zabránit daňovým únikům v případě obchodů mezi spojenými osobami. Případy, kdy orgány finanční správy a soudy aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, se opakovaně zabýval Ústavní soud. K závěru o protiústavnosti tohoto ustanovení však nikdy nedospěl. K poznámce, že podnikatelské uskupení ovládané společností BEAS odvedlo daň v zákonné výši, je třeba zdůraznit, že plátcem daně není podnikatelské uskupení, nýbrž stěžovatelka (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 45). Předmětem daňové kontroly bylo prověření správnosti výše její daňové povinnosti.

[41] Stejná skutková situace jako v případě BEAS SUN panuje v této věci i ohledně nájmu nebytových prostor. Společnost BEAS SUN a stěžovatelka byly ostatně dvěma ze tří

pokračování

dceřiných společností společnosti BEAS, které si současně pronajímaly tentýž nebytový prostor od Ing. Bedřicha Syrovátka.

[42] I ohledně nájmu nebytových prostor je spornou otázkou stanovení referenční ceny. Zde již orgány finanční správy stanovily referenční cenu pomocí metody CUP. Spornou není tedy zvolená metoda, ale spíše to, zda se orgány finanční správy dostatečně vypořádaly se všemi skutečnostmi, a tedy v konečném důsledku dospěly ke správné výši referenční ceny.

[43] Stěžovatelka rozporuje orgány finanční správy stanovenou referenční cenu odkazem na odborné stanovisko. Jedná se o stejné odborné stanovisko jako ve věci BEAS SUN. Je proto třeba taktéž zdůraznit, že se nejedná o znalecký posudek, což v replice uznala i stěžovatelka. Písemnost totiž nesplňovala požadavky kladené na znalecké posudky (např. neobsahovala znaleckou doložku). I pokud by se však jednalo o znalecký posudek, měl by krajský soud povinnost jej kriticky hodnotit. Obdobně je třeba hodnotit i odborné stanovisko, jedná se totiž toliko o listinný důkaz. Nejvyšší správní soud se přitom shoduje s krajským soudem, že z odborného stanoviska vyplývá, že jeho zpracovatel vycházel z nepodložených údajů, přičemž z něj nelze dovodit, zda se vedle toho opírá o dostatečné podklady. Zároveň je třeba pochybovat o správnosti postupu zpracovatele, který při stanovení obvyklé výše nájemného nebytového prostoru vycházel z nájemného za užívání rodinných domů a bytů s poznámkou, že výše nájemného těchto prostorů bývá na stejné úrovni. Nikterak však nevysvětlil, proč by měl být tento postup možný. Krajský soud se tedy s odborným stanoviskem dostatečně vypořádal. Nebyl dán důvod k vypracování revizního znaleckého posudku (obdobně viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 48).

[44] Nejvyšší správní soud ve věci BEAS SUN aproboval postup finančního úřadu, který poté, co zjistil obvyklou výši nájemného za pronájem nebytového prostoru, vydělil tuto částku třemi, neboť společnost BEAS SUN byla jednou ze tří společností, které si pronajímaly stejný prostor současně (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 47). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla taktéž jedním z těchto nájemců, nemá Nejvyšší správní soud důvod se od tohoto závěru odchylovat.

[45] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval daňovou uznatelností nákladů na propagaci. Stěžovatelka může uplatnit pouze takové náklady, které skutečně vynaložila. To znamená, že musí prokázat faktické uskutečnění deklarovaného nákladu, tedy to, že výdaj byl poskytnut v deklarované výši a za deklarované plnění (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 52).

[46] Důkazní břemeno je rozloženo tak, že daňový subjekt prokazuje skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Orgány finanční správy prokazují skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů či jiných důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Své důkazní břemeno orgány finanční správy unesou, pokud prokáží, že existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným nebo nesprávným. Jestliže se tak stane, je na daňovém subjektu, aby svá tvrzení prokázal dalšími důkazy, nikoliv pouze účetnictvím (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 53).

[47] V tomto případě (stejně jako ve věci BEAS SUN) stěžovatelka předložila pouze takové propagační materiály, z nichž není zřejmé, zda spolek Solární asociace propagoval stěžovatelku, či společnost BEAS. Materiály obsahovaly totiž pouze označení „BEAS“. Úvahy krajského soudu nejsou proto v tomto smyslu nepřezkoumatelné. Důkazními prostředky byly i prezentační materiály bez ohledu na to, kdy je stěžovatelka předložila, či zda tak učinila na výzvu finančního úřadu. Proto krajský soud nepochybil tím, že nerozlišoval mezi prezentačními materiály a ostatními důkazy (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 54).

[48] Orgány finanční správy také důvodně zpochybnily, že stěžovatelka obdržela propagaci v deklarovaném rozsahu. Existovaly totiž důvodné pochybnosti, zda byly provedeny všechny způsoby propagace dle uzavřené smlouvy. Stěžovatelka odpovídající rozsah plnění neprokázala, a neunesla tak důkazní břemeno, které ji dle ustálené rozhodovací praxe tíží, byť s tím nesouhlasí (viz rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 55).

[49] Závěrem se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelkou tvrzeným porušením procesních práv. Žalovaný vyhotovil dne 30. 9. 2022 seznámení se zjištěnými skutečnostmi, v němž doplnil zjištění finančního úřadu o srovnávací analýzu, která byla zpracována za účelem ověření, zda finanční úřad zvolil přírážku ve správné výši. Ke změně právního hodnocení nedošlo. Žalovaný stanovil stěžovatelce lhůtu k vyjádření v délce 8 dnů od doručení seznámení, tedy od 10. 10. 2022. K žádosti stěžovatelky prodloužil žalovaný lhůtu o dalších 9 dnů (stěžovatelka žádala o prodloužení lhůty o 15 dnů). Lhůta tedy uplynula dne 27. 10. 2022. Stěžovatelka se vyjádřila až 31. 10. 2022, tj. tři dny po uplynutí lhůty. Vyhověl-li by žalovaný žádosti o prodloužení lhůty v plném rozsahu, uplynula by lhůta dne 2. 11. 2022.

[50] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak přesně se mělo stěžovatelčiných práv dotknout to, že celková lhůta k vyjádření činila 17 dní, nikoliv 23 dní, jak stěžovatelka požadovala. Stěžovatelka vůbec neuvádí, proč byl rozdíl šesti dnů natolik důležitý (obdobně též rozsudek č. j. 6 Afs 255/2023-58, bod 56).

[51] Dále je třeba upozornit, že s marným uplynutím lhůty je spojeno pouze to, že žalovaný nepřihlíží k posléze uplatněným důkazním návrhům (§ 115 odst. 4 daňového řádu). Stěžovatelka však netvrdí, že by žalovaný v důsledku uplynutí nepřiměřeně krátké lhůty neprovedl jí navržený důkaz. S právními argumenty, které stěžovatelka ve vyjádření uplatnila, se žalovaný vypořádal (viz např. body 125-127 rozhodnutí, v nichž se žalovaný vypořádal s námitkou nezákonnosti seznámení stěžovatelky se zjištěnými skutečnostmi). Tedy ani samotná skutečnost, že stěžovatelka zaslala vyjádření až po uplynutí lhůty, neměla žádný vliv na zohlednění právních argumentů v něm obsažených.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

pokračování

[53] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první a odst. 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 26. září 2024

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D.
předseda senátu