



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **BEAS ENERGY s.r.o.**, IČO: 28801725
sídlem Sadová 454, 551 02 Jaroměř
zastoupený společností poskytující daňové poradenství UNTAX,
s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2022, č. j. 42163/22/5200-11432-709204,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem činnosti žalobce je provozování fotovoltaické elektrárny (dále jen „FVE“) „Choustníkovo Hradiště I“. Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným je, zda v případě výdajů za servisní služby spojené s provozem FVE, které žalobci poskytuje jeho

mateřská společnost BEAS, a.s. („BEAS“), jsou splněny podmínky stanovené v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („zákon o daních z příjmů“). Dále je sporné splnění těchto podmínek v případě výdajů žalobce za pronájem kanceláře od spojené osoby Ing. Bedřicha Syrovátka (jednoho ze dvou jednatelů žalobce a současně předsedy představenstva a jediného akcionáře společnosti BEAS). Sporná je rovněž daňová uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v případě výdajů žalobce za služby poskytované spolkem Solární asociace.

2. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj („správce daně“) vydal dne 4. 3. 2021 rozhodnutí (dodatečný platební výměr), kterým doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 vyšší o částku 499 130 Kč. Současně bylo žalobci stanoveno penále ve výši 20 % z částky doměřené daně.
3. Správce daně doměřil uvedenou daň, neboť žalobce:
 - nedoložil uspokojivě rozdíl cen ve výši 2 574 446 Kč z částky fakturované mateřskou společností BEAS za servis, monitoring a údržbu FVE;
 - nedoložil uspokojivě rozdíl cen ve výši 31 611 Kč z částky fakturované spojenou osobou Ing. Bedřichem Syrovátkem za pronájem kanceláře – sídla žalobce;
 - neprokázal, že výdaj ve výši 20 000 Kč za služby fakturované dodavatelem Solární asociace, spolek, vynaložil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů;
 - neprokázal, že výdaj ve výši 991,68 Kč za účast na akci „testovací jízda TESLA“ vynaložil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
4. Žalovaný v odvolacím řízení potvrdil závěry správce daně ohledně prvních tří kontrolních zjištění. Ve vztahu k posledně uvedenému kontrolnímu zjištění ale shledal odvolání důvodným a náklad ve výši 991,68 Kč uznal jako náklad, který žalobci sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V záhlaví specifikovaným rozhodnutím proto žalovaný změnil rozhodnutí správce daně tak, že se žalobci doměřuje daň vyšší o částku 498 940 Kč.
5. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).

II. Argumentace obsažená v žalobě

Výdaje za servisní služby spojené s provozem FVE

6. V případě výdajů za servisní služby spojené s provozem FVE žalobce nesouhlasí se zvolenou metodou pro stanovení referenční ceny předmětných služeb. Zatímco žalobce se v daňovém řízení domáhal přednostního užití metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP), finanční orgány zvolily metodu přírážky ke skutečně vynaloženým nákladům (Cost+) a náklady vynaložené společností BEAS navýšily o 7% přírážku. Podle žalobce se žalovaný stanovení referenční ceny pomocí metody CUP účelově vyhnul, neboť to vede k vyššímu doměrku daně. Přitom volbu metody Cost+ nedokáže žalovaný v napadeném rozhodnutí racionálně a přesvědčivě obhájit a místo toho se uchyluje ke zdůrazňování významu, jaký zaujímá při volbě stanovení referenční ceny správní uvážení. Navíc žalovaný chyboval i při stanovení referenční ceny pomocí metody Cost+.

7. *Obecně k volbě metody pro stanovení referenční ceny* žalobce namítl, že metoda CUP představuje preferovanou metodu. Tomuto závěru dle žalobce jasně svědčí jím citovaná ustanovení směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy („směrnice OECD“) a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Rozhodnutí žalovaného je naopak v tomto bodě vnitřně rozporné, není z něj zřejmé, jaký názor na otázku přednostního použití metody CUP žalovaný vlastně zastává.
8. Žalobce dále polemizuje se závěry finančních orgánů o *(ne)možnosti stanovení referenční ceny pomocí metody CUP* v posuzovaném případě. Tento závěr dle žalobce není racionálně odůvodněn a je v podstatě svévolný. Podle směrnice OECD se hledání srovnatelné nezávislé transakce, jejíž nalezení je předpokladem pro použití metody CUP, provádí pomocí srovnávací analýzy. Směrnice přitom o srovnatelných nezávislých transakcích na rozdíl od žalovaného neuvažuje dichotomicky, ale předpokládá existenci vyšší či nižší míry srovnatelnosti transakcí. Navíc předpokládá i provedení úprav z hlediska srovnatelnosti, které mohou být nezbytné pro eliminaci případných podstatných rozdílů mezi těmito transakcemi. Směrnice podrobně vymezuje faktory, které je nutné zohlednit při provádění srovnávací analýzy. Finanční orgány se ale těmito hledisky neřídily a žádnou srovnávací analýzu neprovedly.
9. Podle žalobce neobstojí případná námitka, že pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky („pokyn D-10“) od požadavku na provádění srovnávací analýzy upouští, neboť pro stanovení referenční ceny služeb s nízkou přidanou hodnotou není takováto podrobná analýza vůbec potřebná. Uvedený závěr totiž stojí na předpokladu, že posuzované servisní služby představují služby s nízkou přidanou hodnotou. Tak tomu ale v nynějším případě není.
10. Podle pokynu D-10 patří mezi definiční znaky služeb s nízkou přidanou hodnotou podmínka, že hodnota těchto služeb nepřevyší 20 % provozních nákladů jejich příjemce. Žalovaný přitom v bodě [80] napadeného rozhodnutí sám uznává, že podíl předmětných servisních služeb na provozních nákladech žalobce tuto hranici převyšuje. Dodává ovšem, že *„k překročení však došlo pouze o 4,6 %, avšak dle správce daně se jedná o náklady deformované, protože cena za tyto poskytnuté služby nebyla stanovena v souladu s principem tržního odstupu a v Pokynu GFŘ-D10 není přesně specifikováno, zda se má vycházet z údajů uváděných daňovým subjektem, či zda se mohou použít upravené údaje“*. Žalobce považuje citovanou argumentaci za absurdní. Kritérium v podobě podílu posuzovaných služeb na provozních nákladech slouží k učinění rozhodnutí, zda lze pokyn D-10 použít jako nástroj ke stanovení referenční ceny těchto služeb. Žalovaný ovšem postupoval opačným způsobem. Nejprve stanovil referenční cenu a teprve následně tvrdí, že takto stanovená referenční cena vyhovuje požadavkům na její stanovení pokynem D-10.
11. Správce daně je nadto povinen přednostně použít metodu CUP i v situaci, kdy se skutečně jedná o služby s nízkou přidanou hodnotou, jejichž referenční cenu lze stanovit pomocí pokynu D-10. Správce daně je totiž podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů povinen prokázat, že cena sjednaná mezi spojenými osobami se vymyká obvyklým tržním cenám, které je nutno za tímto účelem nejprve zjistit, a to dokazováním. Teprve jestliže prokáže, že stanovení obvyklé tržní ceny (což *de facto* znamená stanovení referenční ceny pomocí metody CUP) je objektivně nemožné, je správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení referenční ceny pomocí alternativních nástrojů.

12. Vůbec pak již správce daně není oprávněn limitovat svá zjištění pomyslnou horní hranicí přírážky k nákladům ve výši 7 %, zmiňovanou v pokynu D-10. Naopak, pokud se správcem daně zjištěná (tj. prokázaná) výše přírážky k nákladům hranicí 7 % přibližuje, významně to dle žalobce naznačuje, že o služby s nízkou přidanou hodnotou se ve skutečnosti vůbec nejedná. Z toho ovšem ještě nevyplývá, že při stanovení referenční ceny pomocí metody Cost+ správce daně nemůže použít vyšší hodnotu přírážky k nákladům, než je právě zmiňovaných 7 %. Ostatně možnost použití vyšší přírážky než ve výši zmiňovaných 7 % připouští i samotný pokyn D-10. Podle žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí dále chybuje i tím, že vůbec neuvažuje o možnosti provedení úprav (korekcí).
13. Namísto hledisek vymezených směrnicí OECD žalovaný pro hledání srovnatelných transakcí zvolil hledisko výkonu FVE a tržeb dosažených FVE, resp. ukazatele poměru nákladů na zakoupené služby k dosaženým tržbám. Podle žalobce ale uvedená hlediska nespádají mezi hlediska posouzení existence srovnatelné transakce vymezená směrnicí. Z tvrzení žalovaného, že hodnota ukazatele poměru nákladů na zakoupené služby k tržbám dosahovaná žalobce se nalézá mimo interval hodnot dosahovaných srovnatelnými nezávislými subjekty, proto podle žalobce nijak nevyplývá, že by nebylo možné nalézt srovnatelné nezávislé transakce pro účely stanovení referenční ceny servisních služeb pomocí metody CUP.
14. Podle žalobce je přitom naprosto logické, že např. obvyklá tržní cena (resp. referenční cena) služby sečení trávy je na ukazateli poměru nákladů na zakoupené služby k dosaženým tržbám FVE zcela nezávislá. Ze směrnice OECD vyplývá, že nalezení ceny služby, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, v podstatě znamená nalezení obvyklé tržní ceny stejné služby. Proto není pravda, že za obvyklou tržní cenu např. služby sečení trávy lze považovat pouze službu konzumovanou stejnými či srovnatelnými subjekty. Navíc směrnice toto žalovaným uplatněné hledisko mezi hlediska srovnávací analýzy nezahrnuje. Žalobce se proto domnívá, že uplatněním zmiňovaného hlediska se žalovaný pouze účelově snaží konstruovat překážky, aby se použití metody CUP pro stanovení referenční ceny v dané věci vyhnul. Způsobem uplatněným žalovaným by hledání stejné služby nemohlo být úspěšné vůbec nikdy.
15. Žalovaný odmítl za účelem stanovení referenční ceny použít cenové nabídky servisních služeb zpracované společnostmi ALUFRONT s.r.o. („ALUFRONT“), a Decci servis s.r.o. („Decci servis“). Odůvodnil to argumentem, že se jedná pouze o cenové nabídky, nikoliv o reálné fakturace uskutečněných servisních služeb. Žalobce k tomu namítl, že důkazní břemeno ohledně správného stanovení referenční ceny tíží daňové orgány. Pokud tedy byl žalovaný toho názoru, že za referenční cenou stanovenou pomocí metody CUP lze považovat pouze cenu skutečně účtovanou (nikoliv pouhou cenovou nabídku), nic mu nebránilo v tom, aby se dotčených společností na jimi skutečně účtované ceny dotázal. Žalobce takovou možnost neměl, a proto mohl správci daně předložit pouze cenové nabídky.
16. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že hlavním předmětem činnosti společnosti Decci servis je provoz fotovoltaických elektráren, společnost ALUFRONT pak uvádí jako předmět svého podnikání provádění staveb, jejich změn a odstraňování, projektovou činnost ve výstavbě. Podle žalovaného se tedy jedná o společnosti, které nejsou srovnatelné se společností BEAS, jejíž hlavní činností je pekařská výroba. Žalobce

považuje tuto argumentaci za absurdní. Znamenala by totiž, že ke stanovení referenční ceny např. sečení trávy pomocí metody CUP by bylo nejprve nutno nalézt subjekty poskytující službu sečení trávy, jejichž předmětem činnosti je pekařská výroba. Ani ze směrnice OECD nevyplývá, že za obvyklou tržní cenu služby lze považovat pouze cenu této služby poskytnuté stejnými či srovnatelnými subjekty.

17. Žalovaný kromě toho v odvolacím řízení prostřednictvím správce daně obeslal výzvami celkem deset společností provozujících FVE. Odpovědi na tyto výzvy obdržel informace z finančního účetnictví obeslaných společností. Požadavek uložený výzvami byl ale dle žalobce formulován tak, že nebylo možné rozumně očekávat, že by obdržené odpovědi mohly obsahovat informace o cenách srovnatelných dílčích servisních služeb použitelné pro stanovení referenční ceny pomocí metody CUP. Žalovanému přitom nic nebránilo v tom, aby se dotčených společností dotázal na jim účtované ceny dílčích servisních služeb, a stanovil tak jejich referenční cenu pomocí metody CUP.
18. Žalobce v reakci na výzvu k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení namítl porušení jeho ústavního práva na seznámení s provedenými důkazy v podobě odpovědi na výše zmíněné výzvy. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí s touto námitkou nevypořádal.
19. Podle žalobce dále z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyplývá, že správce daně je povinen upravit základ daně tvrzený daňovým subjektem i směrem dolů, pokud cena sjednaná daňovým subjektem je nižší než referenční cena nalezená správcem daně. Neobstojí tvrzení žalovaného, že určitý náklad (např. za službu sečení trávy) nebyl zpochybněn.
20. Žalovaný také neposkytl žalobci dostatečný prostor k tomu, aby doložil žalovaným tvrzený rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou (tak jak mu to přikazuje soudní judikatura). Výzvou k uplatnění práva ze dne 30. 9. 2022 žalovaný poskytl žalobci pouhých 8 dnů na to, aby se k jeho zjištěním vyjádřil. Tuto lhůtu výzvou ze dne 18. 10. 2022 prodloužil o dalších 9 dnů, ovšem o existenci důkazních prostředků, na které měl žalobce reagovat, se poprvé dozvěděl právě až z této výzvy. Zároveň tím žalovaný porušil i § 115 odst. 2 daňového řádu. Zde zmiňované seznámení s provedenými důkazy je třeba chápat jako seznámení s obsahem provedených důkazů, nelze je redukovat na pouhé seznámení s existencí důkazů.
21. Podle žalobce ale žalovaný chyboval i při *stanovení referenční ceny pomocí metody Cost+*. Nezohlednil totiž všechny náklady, které společnost BEAS v souvislosti s poskytováním servisních služeb musela nezbytně vynaložit. Žalovaný při kalkulaci hodinové ceny těchto služeb vyšel chybně pouze ze mzdových nákladů, aniž přitom vzal do úvahy existenci dalších osobních nákladů (např. náklady na osobní a ochranné pomůcky, dovolenou, školení apod.), nákladů spojených s pracovním a sociálním zázemím zaměstnanců (dílny, kanceláře apod.), nákladů na základní vybavení pro zaměstnance (pracovní nářadí a pomůcky) a režijních nákladů. Dále žalovaný zcela opomenul existenci nákladů na veškerou nezbytnou techniku a zařízení nezbytných pro uskutečňování daných služeb: elektrozařízení, měřicí technika, počítače, telefony, notebooky a další kancelářská technika, osobní vozidla, traktory, křovinořezy, termokamera a další. Také nebral v úvahu náklady na řízení jednotlivých procesů a osob, které konkrétní práce vykonaly. Navíc žalovaný převzal i chybný výpočet mzdových nákladů provedený

- správce daně, který namísto přesnějšího váženého průměru dle skutečně odpracovaných hodin použil pouze prostý aritmetický průměr.
22. V důsledku uvedených pochybení výše referenční ceny servisních služeb použitá žalovaným nepokrývá ani náklady skutečně vynaložené společností BEAS v souvislosti s poskytováním těchto služeb. A to ani po navýšení o 7% přírážku.
23. Navíc odůvodnění, kterým žalovaný vysvětluje volbu přírážky k nákladům (marži) ve výši 7 %, je dle žalobce nelogické. Některé FVE totiž např. pobírají vyšší dotace (tzn., že dosahují vyšší celkové tržby), nebo dosahují vyššího osvitů díky jejich výhodnější geografické poloze (tzn., že dosahují vyšší celkové tržby), případně servisní služby vůbec neoutsourcují a pořizují je levněji ve vlastní režii, či je třeba vůbec nepotřebují (např. nepotřebují sečení trávy, neboť v místě FVE není vegetace) apod. Podle žalobce proto hodnotu ukazatele poměru služeb k tržbám vůbec nelze použít jako měřítko pro výběr srovnatelných FVE za účelem stanovení referenční ceny. Hodnotu přírážky ve výši 7 % stanovenou pokynem D-10 přitom nelze považovat za závaznou (a tedy nepřekročitelnou).
24. Žalovaný je zároveň názoru, že bylo povinností žalobce doložit a spolehlivě prokázat výši nákladů skutečně vynaložených mateřskou společností BEAS na servisní služby. Žalobce ale považuje tento názor za rozporný s pravidly rozložení důkazního břemene při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Důkazní břemeno ohledně prokázání referenční ceny tíží dle judikatury Nejvyššího správního soudu pouze daňové orgány. Žalobce v daňovém řízení nečinil žádná tvrzení ohledně konkrétní výše nákladů vynakládaných společností BEAS, proto ani není povinen taková tvrzení prokazovat. Žalobce pouze tvrdil, že při stanovení referenční ceny pomocí metody Cost+ žalovaný nezohlednil všechny náklady, které v souvislosti s poskytováním servisních služeb žalobci společnost BEAS nutně musela vynaložit. Nezbytnost vynaložení těchto nákladů podle žalobce vyplývá přímo z podstaty věci, tj. z objektivně daných požadavků na zajištění provozu FVE, a proto ani není nutno tuto nezbytnost zvlášť prokazovat. Žalovaný navíc mylně předpokládá, že žalobce disponuje údaji z účetnictví jeho mateřské společnosti.
25. V neposlední řadě použití metody Cost+ ke stanovení referenční ceny v dané věci postrádá právní základ. Metodické pokyny, na které žalovaný v této souvislosti odkazuje, nelze v posuzované věci aplikovat. V zákoně chybí zmocnění pro vydání těchto pokynů a pokyn D-332 byl vydán pouze za účelem oceňování mezinárodních transakcí (což platí i pro pokyn D-34, který pouze nahrazuje pokyn D-332). Pokyn D-34 byl navíc publikován ve Finančním zpravodaji až dne 31. 5. 2019.

Výdaje za pronájem nebytových prostor

26. V tomto případě finanční orgány stanovily referenční cenu nájemného pomocí metody CUP na základě komerčních nabídek pronájmu nebytových prostor v lokalitě města Jaroměř. Při stanovení referenční ceny správce daně vycházel z nabídek realitních kanceláří, které mu předložil sám žalobce, avšak nepřihlédl k tomu, že žalobce sdílí užívací právo k pronajatým prostorům s dalšími dvěma dceřinými společnostmi společnosti BEAS.
27. Žalobce namítl, že zvolený způsob výpočtu referenční ceny jako jedné třetiny obvyklé tržní ceny nájemného za 1 m² neodpovídá tržní realitě. Tržní cena za sdílený pronájem je

podstatně vyšší než podíl ceny nájmu za 1 m² a počtu nájemců sdílejících pronajatý prostor. Pro správné stanovení referenční ceny bylo podle žalobce nutno vyjít z tržní ceny sdíleného pronájmu v dané lokalitě. Pokud takový údaj nelze zjistit, potom z ceny stanovené znalcem v souladu s § 23 odst. 7 věty druhé zákona o daních z příjmů.

28. Žalovaný se nelogicky dovolává smluvních ujednání, která se o sdíleném pronájmu vůbec nezmiňují, ačkoliv je nepochybné, že v předmětných prostorách vedle žalobce sídlí i další dvě dceřiné společnosti mateřské společnosti BEAS. Také další související úvahy žalovaného jsou nelogické.
29. K prokázání obvyklé tržní ceny nájemného předmětných prostor žalobce předložil soudu odborné stanovisko na základě zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku („zákon o oceňování majetku“), vyhotovené odhadcem Ing. Liborem Hemelíkem. Dle tohoto stanoviska odhadcem vyčíslená obvyklá cena ročního nájemného se pohybuje v rozmezí 290 000 Kč až 320 000 Kč. Z toho vyplývá, že náklady ve výši 100 000 Kč zohledněné v základu daně z příjmů tvrzeném žalobcem se nalézají (s přihlédnutím ke skutečnosti, že se jedná o sdílený pronájem) v rozmezí stanoveném odhadcem.

Výdaje hrazené spolku Solární asociace

30. Předmětem sporu je v tomto případě daňová účinnost výdajů vynaložených žalobcem na jeho propagaci spolkem Solární asociace. Tato propagace mimo jiné spočívala v prezentaci loga „BEAS FVE“ na webových stránkách spolku a v tiskovinách vydávaných spolkem.
31. Žalobce namítl, že správce daně daňovou účinnost těchto výdajů důvodně nezpochybnil. Žalobce splnil svou důkazní povinnost předložením příslušných účetních dokladů, přičemž výzva k prokázání skutečností vydaná správcem daně neobsahuje žádné důvodné pochybnosti ohledně daňové účinnosti těchto výdajů. Správce daně tedy neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“).
32. Podle finančních orgánů nebylo z předložené smlouvy zřejmé, zda a jak byly tyto služby realizované a v jakém rozsahu. Žalobce ovšem považuje uvedenou argumentaci za nesmyslnou. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu postačuje žalobci k unesení důkazního břemene předložení jeho účetnictví. Jestliže žalobce doložil i písemnou smlouvou, nelze z toho vyvozovat závěr o neunesení důkazního břemene. Navíc prokázání rozsahu poskytnutých služeb nespadá mezi podmínky daňové uznatelnosti výdajů a prokázat faktickou realizaci služeb pomocí smlouvy ani nelze.
33. Žalobce na druhou stranu nad rámec jeho zákonné důkazní povinnosti předložil žalovanému důkazní prostředky v podobě obrazové dokumentace, které jeho propagaci na webových stránkách spolku, ve výroční zprávě spolku a v tiskovinách vydávaných spolkem spolehlivě prokazují. Žalovaný ovšem tyto důkazní prostředky neosvědčil jako důkaz prokazující propagaci žalobce. Podle žalovaného prezentace obchodní značky „BEAS FVE“ nemusí nutně představovat propagaci žalobce, ale může představovat plnění určené pro mateřskou společnost BEAS.
34. Také tento závěr je dle žalobce nesmyslný. Mateřská společnost BEAS neprovozuje žádnou fotovoltaickou elektrárnu. Z vizuální podoby loga „BEAS FVE“ nelze dovozovat, že je určeno k propagaci společnosti provozující pekařskou výrobu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

35. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce spíše nesouhlasí s jeho právním posouzením, než že by pro nedostatek důvodů nebyl schopen s rozhodnutím polemizovat.
36. Žalovaný je dále názoru, že neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Smyslem povinnosti stanovené žalovanému v tomto ustanovení je zabránit vydání pro žalobce překvapivého rozhodnutí, jež pro něj bude nepříznivé. Žalobce byl před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen se zjištěnými skutečnostmi a s provedeným doplněním odvolacího řízení i jeho vyhodnocením. Žalovaný přitom vycházel z údajů, které shromáždil a uvedl žalobce v reakci na výzvu, jedná se o veřejně dostupné informace z účetních závěrek povinně zveřejňovaných ve Sbírce listin. V rámci „doplnění řízení“ došlo jen k upřesnění získaných informací, protože účetní výkazy ve zjednodušeném rozsahu neposkytují detailní informaci o struktuře nákladů a souvisejících výnosů. Nejde o nové skutečnosti, pouze o zpřesnění částek uvedených samotným žalobcem, jemuž nic nebránilo v tom, aby před svou reakcí na seznámení nahlédl do spisového materiálu či požádal o korespondenční nahlédnutí a podklady nutné pro vyjádření k seznámení. Nadto mu byly na základě jeho reakce na seznámení, ve kterém vnesl i požadavek na korespondenční nahlížení do spisu, předány důkazní prostředky vyhodnocené již v seznámení. Prvek překvapení proto nemohl být vydáním napadeného rozhodnutí naplněn.

Výdaje za servisní služby spojené s provozem FVE

37. Pokud jde o výdaje za servisní služby spojené s provozem FVE, žalovaný je názoru, že obhájil *volbu metody Cost+* při stanovení referenční ceny. Metoda CUP je nejjednodušší z hlediska použitelnosti, vyžaduje ale velkou míru srovnatelnosti řízené a nezávislé transakce a v řadě případů činí tato skutečnost metodu neaplikovatelnou. Výhodou metody Cost+ je, že není třeba tolik dbát na srovnatelnost výrobku nebo služby samotné (jako u metody CUP), srovnatelnost se zaměřuje na ostatní charakteristiky transakce, tj. vykonávané funkce a s nimi související nesená rizika, srovnatelnost trhu atd. Metoda Cost+ dále bývá aplikována na případy služeb s nízkou přidanou hodnotou.
38. Podle žalovaného i sám žalobce svým chováním přistupuje k příslušným službám jako ke službám s nízkou přidanou hodnotou. Dle vyjádření společnosti BEAS její zaměstnanci, kteří se podíleli na poskytování servisních služeb pro žalobce, vykonávali práce na FVE v rámci své pracovní doby a náplně a ani nevedli pracovní výkazy s určením času a činnosti. Náklady vynaložené v souvislosti s poskytnutím služeb pro servis FVE nebyly sledovány a s ohledem na způsob vedení účetnictví a požadavky legislativy nelze k výnosům přiřadit konkrétní nákladové položky. Pokud se nejednalo o služby s nízkou přidanou hodnotou, jak tvrdí žalobce, měl věrohodně zdůvodnit a doložit výši použité převodní ceny. Účelem pokynu D-10, resp. aplikace metody Cost+, je přitom snížení administrativní náročnosti prokazování správnosti nastavení převodních cen právě u služeb s nízkou přidanou hodnotou.
39. Ač se žalobce domáhá stanovení referenční ceny metodou CUP, sám vybrané subjekty neporovnával a tvorbu ceny nikterak nedoložil. Nepředložil ani konkrétní dokumentaci týkající se konstrukce cen transakcí realizovaných mezi spojenými osobami (tedy jak konkrétně mateřská společnost BEAS ceny tvořila a jakou metodu při tvorbě cen použila), ani dokumentaci, ze které by byla patrná tvorba konkrétních fakturovaných

hodinových sazeb jednotlivých služeb. Co se týče předložené tabulky „Fotovoltaické společnosti – vybrané ukazatele“, v ní uvedené údaje části subjektů jsou nejen nesrovnatelné, ale v některých případech transakce probíhají také mezi spojenými osobami a procenta vyčísleného poměru nákladů z tržeb nelze akceptovat.

40. Správce daně tedy oprávněně konstatoval, že pro stanovení referenční ceny nelze použít metodu CUP. Jednotlivé FVE zařazené do uvedené tabulky vykazují zcela odlišný rozsah jednotlivých zaúčtovaných služeb a pro použití metody CUP je zásadní, aby se jednalo o cca totožné transakce. V nynější věci je předmětem řízené transakce poskytnutí servisních služeb, které mateřská společnost BEAS dodává toliko žalobci a neexistují žádné srovnatelné interní transakce. Správce daně zhodnotil důkazní prostředky a všechny skutečnosti, které vyšly najevo, vzhledem k „širokému spektru“ poskytovaných činností ale nemohl identifikovat totožné externí nezávislé transakce, při nichž by byly služby poskytovány v obdobném obsahu, rozsahu a kvalitě.
41. Cílem volby metody pro stanovení převodních cen je nalézt nejvhodnější metodu pro konkrétní věc. Metody uznávané OECD jsou navzájem rovnocenné a neexistuje hierarchie posloupnosti aplikace metod nebo preference některých z nich. Metoda CUP je upřednostňována pouze za předpokladu, že ji lze použít se stejnou mírou spolehlivosti jako jinou metodu. Nyní ovšem spolehlivý základ pro použití metody CUP neexistuje a použití metody Cost+ je oprávněné.
42. Nesprávné je také tvrzení žalobce, že správce daně neprováděl korekci ceny obvyklé. Správce daně nejprve na základě reakce žalobce zkorigoval postup při výpočtu průměrné mzdy pracovníků, do výpočtu zahrnul i náklady na odvody sociálního a zdravotního pojištění, které hradila společnost BEAS. S ohledem na další reakci žalobce správce daně zohlednil výpočet průměrné mzdy u zaměstnanců pracujících podle dohod o provedení práce.
43. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že pochybil při *použití metody Cost+*, neboť nezohlednil veškeré ekonomicky nezbytné náklady, jež společnost BEAS musela v souvislosti s poskytováním servisních služeb nezbytně vynaložit.
44. Žalobce ani náznakem nespécifikoval, jakou měrou se jím uváděné náklady podílejí na konkrétních „hodinových sazbách“. Správce daně jej k tomu vyzval a žalobce v reakci na tuto výzvu pouze uvedl, že *„takovými informacemi nedisponuje a požadavek překračuje rozsah povinností uložených zákonem o účetnictví“*. Žalobce měl v tomto směru také možnost vyjádřit se a doložit důkazní prostředky v rámci reakce na seznámení, žádné důkazní prostředky však nenavrhl ani nedoložil.
45. Nedůvodná je také námitka, že pokud by si žalobce například službu sečení trávy dokázal opatřit za cenu nižší než tu referenční, byl by správce daně povinen případně o tento rozdíl upravit základ daně směrem dolů. Žalobcem předestřená hypotetická situace nenastala, správce daně cenu stanovenou za nepravdělnou službu nezpochybnil (akceptoval cenu stanovenou žalobcem) a neaplikoval na ni 7 % přírážku k nákladům. Nemusel tak v případě nákladů na sečení trávy či odklizení sněhu vyhledávat srovnatelný daňový subjekt.
46. Rozhodující část „outsourcovaných“ služeb prováděli zaměstnanci společnosti BEAS, šlo o práce spojené s běžnou údržbou a chodem FVE, nikoli o provádění odborných prací, pro které by byla zajisté potřebná kvalifikace provádějících osob. Poukaz na to, že

předmětem podnikání společnosti BEAS je výroba potravinářských výrobků, zemědělská výroba, pekařství a cukrářství, je tedy relevantní. Tato skutečnost potvrzuje, že pracovníci společnosti BEAS nemohli provádět „služby kritické pro chod podniku žalobce“, a jedná se tak o služby s nízkou přidanou hodnotou.

47. Fakturace služeb, které se pravidelně ve stejné výši opakují každý měsíc, je prováděna podle „smlouvy o poskytování servisních služeb“ a podklady předané žalobcem k fakturaci jsou velmi obecné. Žalobce pouze uvedl to, že se na poskytování servisních služeb podílelo 17 vlastních zaměstnanců mateřské společnosti BEAS, kteří práce vykonávali v rámci své pracovní doby a náplně, avšak nedoložil oprávnění pracovníků pro provádění těchto dle něj kritických služeb. Podklady k fakturovaným službám jsou nekonkrétní a rozčleněné na 6 obecných celků („manažerský servis, ekonomický a administrativní servis, servis a údržba FVE, údržba areálu, a samostatné fakturované podle četnosti, výskytu a nově po kontrole ERÚ“). Žalobce nedokázal ani přesně specifikovat to, kdo ze zaměstnanců se konkrétně v jakém rozsahu na pracích podílel.
48. K námitce žalobce, podle níž měl být při výpočtu průměrné hodinové mzdy za víc zaměstnanců využit vážený aritmetický průměr, žalovaný uvedl, že správce daně vycházel ze „superhrubé“ mzdy a hrubá mzda zahrnuje základní mzdu, pobídkové složky mzdy (prémie a odměny) a náhrady mzdy (náhrady mezd za dovolenou). Dle vyjádření společnosti BEAS zaměstnanci vykonávají servisní práce na FVE v rámci své pracovní doby i náplně, nevedou pracovní výkazy s určením času a činnosti, které se věnují. Právě proto správce daně vycházel při výpočtu průměrné hodinové mzdy z fondu pracovní doby, nikoliv z odpracované doby, a postupoval ve prospěch žalobce, jestliže vyšel z průměrné mzdy všech pracovníků a smlouvaných hodin daných služeb. Správce daně neměl k dispozici údaje o skutečně odpracovaných hodinách a relevantní údaje o fondu pracovní doby, a proto nebylo ani možné použít při výpočtu průměrné hodinové mzdy za víc zaměstnanců vážený aritmetický průměr. Žalobce ani nezduvodnil, jak by měl správce daně za dané situace postupovat při konstrukci váženého průměru.
49. Ve vztahu k námitce, podle níž vyčíslená referenční cena navýšená o 7% přírážku nepokrývá náklady vynaložené společností BEAS, žalovaný uvedl, že daná přírážka podle pokynu D-10 zahrnuje i další provozní náklady. Vzhledem k tomu, že se jedná o servisní služby související s hlavní ekonomickou činností žalobce, které lze označit za služby s nízkou přidanou hodnotou, nebylo potřeba provádět funkční ani rizikovou analýzu. Správce daně přesto srovnávací analýzu při „doplnění řízení“ provedl a tato analýza potvrdila, že závěr kontrolního zjištění je správný. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nijak neprokázal své tvrzení, podle něž vyčíslená výše mzdových nákladů nepokrývá osobní náklady skutečně vynaložené společností BEAS.
50. Žalovaný odmítl také tvrzení žalobce, že pro účely stanovení referenční ceny bylo možné použít cenové nabídky servisních služeb zpracované společnostmi ALUFRONT a Decci servis. Služby zajišťované uvedenými společnostmi jsou z povahy věci odlišné od služeb poskytovaných společností BEAS. Například společnost ALUFRONT žalobci dodává průběžný servis, výměnu a reklamace střídačů (měničů) Power One a k těmto činnostem jsou nutné specifické znalosti. Obdobně je tomu u společnosti Decci servis. Dané činnosti byly fakturovány zvlášť, náklady na ně vynaložené nejsou nikterak zpochybněny, a především s vnitropodnikovými službami nejsou srovnatelné.

51. Nedůvodné jsou také námitky, podle nichž použití metody Cost+ postrádá právní základ. Judikatura Nejvyššího správního soudu dovozuje, že D-pokyny lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž jsou souladné se zákonem. Tento závěr platí i v případě D-pokynů použitých v nyníjší věci.

Výdaje za pronájem nebytových prostor

52. V případě výdajů za pronájem nebytových prostor žalovaný uvedl, že žalobce sice v průběhu daňové kontroly předložil tabulku analýzy jím hrazeného nájemného, ve které vyčíslil roční a měsíční náklady na energie a služby, úklid, zabezpečení či ochranu, jedná se ale o pouhé tvrzení, neboť jím uvedená výše takových nákladů nebyla podložena žádnými důkazními prostředky. Předmětem pronájmu je přitom nemovitost, kterou má její pronajímatel Ing. Bedřich Syrovátko uvedenou jako své trvalé bydliště. V žalobcem předložené analýze však tato skutečnost není jakkoli zohledněna a nijak z ní nevyplývá, jakou měrou se na úhradě spotřebovaných energií a služeb podílel i pronajímatel. Správce daně při stanovení ceny obvyklé vycházel z důkazních prostředků předložených žalobcem, tj. z tržních cen uvedených v inzerci na trhu realit, a svůj výpočet ceny obvyklé na základě jejich analýzy korigoval. Podle žalovaného šlo o správný postup. Naopak žalobce ani v průběhu odvolacího řízení uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi ním a Ing. Bedřichem Syrovátkem a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích a za stejných nebo obdobných podmínek.

53. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani v rámci soudního řízení předložené odborné stanovisko Ing. Libora Hemelíka. Žalovaný uplatnil k tomuto odbornému stanovisku vícero výhrad. Předně upozornil na skutečnost, že neodpovídá „kvalitě“ znaleckého posudku. Dále konstatoval, že těžiště dokazování má probíhat před správcem daně a není úlohou soudu provádět složité dokazování a nahrazovat takto, co měl v daňovém řízení navrhnout k unesení důkazního břemene žalobce. Zejména ale dané odborné stanovisko dle žalovaného trpí stejným deficitem jako žalobcem v daňovém řízení předložená analýza. Jeho zpracovatel při svém závěru o předpokládané výši nájemného za využití prostor v předmětné nemovitosti vyšel z nepodložených údajů, které mu poskytl žalobce: „náklady na služby spojené s předmětem nájmu jsou ve výši 8.600,- Kč měsíčně – 103.200,- Kč ročně, je nutno zohlednit i nájemné za krytá garážová stání 1.500,- Kč měs za stání, což je za tři garážová stání 54.000,- Kč ročně“. Takovéto nepodložené náklady na služby se ovšem na „předpokládané výši nájemného“ podílí takřka z jedné poloviny. Tedy ani předložené odborné stanovisko nelze považovat za důkaz, jehož prostřednictvím by žalobce uspokojivě doložil rozdíl zjištěný správcem daně.

Výdaje hrazené spolku Solární asociace

54. K daňové účinnosti výdajů hrazených spolku Solární asociace za propagaci žalovaný konstatoval, že prokázání rozsahu poskytnutých služeb spadá mezi podmínky daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný je přitom názoru, že žalobce neprokázal uskutečnění reklamy v deklarovaném rozsahu.

IV. Replika žalobce

55. Žalobce připustil, že důvody uváděné v napadeném rozhodnutí pro volbu metody Cost+ jsou dostatečně srozumitelné, rozhodnutí tedy není v tomto bodě nepřezkoumatelné.

Žalobce je ovšem nadále přesvědčený o iracionalitě a účelovosti volby této metody pro stanovení referenční ceny. Žalovaný ani ve vyjádření k žalobě nevysvětlil, z jakých důvodů nerespektuje kritéria posouzení srovnatelných transakcí za účelem nalezení referenční ceny pomocí metody CUP vymezená směrnicí OECD. Nevypořádal se také s žalobní argumentací o iracionalitě volby metody Cost+ a o absenci zákonného zmocnění pro pokyn D-10.

56. Rovněž žalobní námitky ohledně pochybení při stanovení referenční ceny služeb pomocí metody Cost+ žalovaný nevypořádal. Žalobce v této souvislosti poukazoval na pravidla rozložení důkazního břemene při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný ve svém vyjádření porušování těchto pravidel pouze prohloubil. Přišel totiž s tvrzením, jaké další skutečnosti žalobce neprokázal (přestože je podle zmiňovaných pravidel prokazovat nemusel). Konkrétně podle žalovaného žalobce nepředložil přesné podklady pro fakturaci předmětných služeb původem z účetnictví dodavatele žalobce, tj. společnosti BEAS, či nedokázala přesně specifikovat to, kdo ze zaměstnanců společnosti BEAS se konkrétně a v jakém rozsahu na pracích podílel. Avšak podle žalobce by tyto podklady nemohly být pro stanovení referenční ceny nijak užitečné. Navíc žalovaný tímto tvrzením dodatečně doplňuje odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, soud by tak na něj neměl brát zřetel.
57. Také v případě výdajů za pronájem nebytových prostor není část argumentace žalovaného součástí napadeného rozhodnutí (konkrétně poukaz na skutečnost, že předmětem pronájmu je nemovitost, kterou má pronajímatel uvedenou jako své trvalé bydliště). Toto zjištění je navíc pro posouzení dané věci irrelevantní, podstatné je, že žalobce skutečně užívá pronajaté prostory ke smluvenému účelu.
58. Provedení důkazu odborným stanoviskem přiloženým k žalobě by dle žalobce nepředstavovalo složité dokazování, nadto žalobce navrhoval již v daňovém řízení posouzení referenční ceny znalcem.
59. K výdajům hrazeným spolku Solární asociace žalobce uvedl, že pojem rozsah plnění není zákonem definován. Proto se lze domnívat, že měřítkem rozsahu plnění může být počet plnění, přičemž rozsah plnění v počtu jedna žalobce prokázal. Navíc rozsah plnění není ani náležitostí účetního dokladu.
60. Žalobce také namítal zkrácení jeho práva seznámit se s důkazy opatřenými v odvolacím řízení a dále práva kvalifikovaným způsobem (na základě seznámení s těmito důkazy) doložit rozdíl mezi cenou sjednanou žalobcem a referenční cenou určenou žalovaným. Tuto námitku ovšem nelze redukovat na otázku překvapivosti napadeného rozhodnutí či porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, jak činí žalovaný ve vyjádření k žalobě. Podstatou dané žalobní námitky je tvrzení, že žalovaný v daňovém řízení úmyslně postupoval tak, aby žalobci co možná nejvíce zkomplikoval možnost konzumovat jeho ústavní práva. Žalobce trvá na názoru, že z § 115 odst. 2 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, je povinen seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Tedy nikoliv pouze že odvolací orgán odvolateli umožní, aby se s důkazy provedenými v odvolacím řízení mohl seznámit.

V. Soudní jednání

61. Během jednání konaného dne 7. 6. 2023 nejprve zástupce žalobce stručně shrnul argumentaci obsaženou v žalobě a v replice k vyjádření žalovaného. Pověřený pracovník žalovaného obdobně shrnul závěry napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě, zároveň reagoval na repliku žalobce. Pokyn D-10 je dle žalovaného aplikovatelný i na nyní posuzovanou věc, protože se týká jak služeb poskytovaných mezi tuzemskými spojenými osobami, tak mezi spojenými osobami zahrnujícími zahraniční subjekty. Žalovaný dále nesouhlasí s tvrzením žalobce, že ve vyjádření k žalobě dodatečně odůvodňoval napadené rozhodnutí. Argumentace obsažená ve vyjádření k žalobě má oporu v napadeném rozhodnutí.
62. Krajský soud poté na návrh žalobce konstatoval podstatný obsah listinných důkazů – indikativní nabídky České spořitelny a Českomoravské záruční a rozvojové banky ze dne 3. 5. 2010, e-mailu Miroslava Brajera z České spořitelny ze dne 16. 3. 2020 a odborného stanoviska o ceně obvyklého nájemného v rodinném domě čp. 454 v k. ú. Josefov u Jaroměře vyhotovené dne 17. 1. 2023 Ing. Liborem Hemelíkem. Důkazy indikativní nabídkou a e-mailem žalobce předložil, aby podpořil pravdivost svého tvrzení, že byl okolnostmi (tj. na základě požadavků úvěřujících institucí) donucen vytvořit účelově zřízenou společnost, která má za úkol pouze provozování FVE. Struktura spojených společností byla vytvořena z tohoto důvodu, nikoliv za účelem ovlivňování daňového základu žalobce. Odborným stanoviskem žalobce hodlal doložit, že cena fakturovaná za pronájem kanceláře – sídla žalobce se nijak neodchylovala od ceny obvyklé.
63. Zástupce žalobce závěrem dodal, že směrnice OECD se týká přeshraničních transakcí, tj. má bránit účelovému snižování daňového základů u subjektů, které jsou součástí mezinárodního holdingu. Žalobce i jeho mateřská společnost BEAS jsou ale tuzemskými subjekty, český stát tak z hlediska daňových příjmů nemohl být posuzovánými transakcemi nijak poškozen. Kritéria pro přeshraniční transakce by dle názoru žalobce neměla být aplikována na tuzemské transakce. Pracovník žalovaného v reakci na to uvedl, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu se principy vyvěrající ze směrnice OECD aplikují i na transakce mezi tuzemskými subjekty.

VI. Posouzení věci krajským soudem

64. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
65. Před pristoupením k vlastnímu přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného se krajský soud nejprve zabýval otázkou, zda je dané soudní rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Žalobce v žalobě namítl, že napadené rozhodnutí je v některých bodech nesrozumitelné. Z žalobcovy repliky k vyjádření žalovaného k žalobě se zdá, že žalobce již od tohoto názoru upustil. Případná nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je nicméně vadou, ke které je soud povinen přihlížet i z úřední povinnosti.
66. Takovou vadu však soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí neshledal. Jak dovozuje judikatura Nejvyššího správního soudu (v daném případě sice ve vztahu k odůvodnění soudního rozhodnutí, obdobné závěry ale platí i pro odůvodnění správního rozhodnutí), konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „*není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky...*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, bod [29]).
67. Nyní posuzované rozhodnutí je podrobně odůvodněné, žalovaný v něm na celkem 50 stranách jasně vyložil, z jakých důvodů bylo namístě doměřit žalobci daň v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Žalovaný se ve svém rozhodnutí také vypořádal se všemi podstatnými odvolacími námitkami. Žalobce ostatně s jeho závěry v nynějším soudním řízení obsáhle polemizuje. Krajský soud tedy hodnotí rozhodnutí žalovaného jako přezkoumatelné.
68. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je předně otázka, zda správce daně řádně zjistil rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou, eventuálně zda žalobce tento rozdíl uspokojivě doložil (tedy splnění podmínek stanovených v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). A to jednak v případě částky fakturované žalobci mateřskou společností BEAS za servis, monitoring a údržbu FVE, jednak v případě částky, kterou žalobci fakturovala další spojená osoba, Ing. Bedřich Syrovátka, za pronájem kanceláře – sídla žalobce. Dále je sporná daňová uznatelnost (ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) v případě výdajů žalobce za propagaci poskytovanou spolkem Solární asociace.

Výdaje za servisní služby spojené s provozem FVE

69. Podle § 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.“ Zákon dále blíže vymezuje, které subjekty je nutné považovat za *spojené osoby* ve smyslu citovaného ustanovení.

70. Aby správce daně mohl upravit daňovému subjektu základ daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí 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 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 přechází na daňový subjekt (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, 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).
71. V nyní posuzované věci není mezi účastníky sporu o tom, že je splněna první podmínka, tj. že ceny sporných transakcí byly sjednány mezi spojenými osobami. Žalobce a společnost BEAS jsou kapitálově spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů. Úkolem soudu tak je posoudit, zda jsou splněny také druhá a třetí podmínka.
72. Z žalovaným předloženého daňového spisu krajský soud zjistil, že předmětem činnosti žalobce je výroba elektřiny ve FVE v průmyslové zóně v Choustníkově Hradišti. Žalobce je celou dobu od roku 2010 bez zaměstnanců, neboť úvěrující banky požadovaly, aby se jednalo o elektrárnu bez zaměstnanců. Veškeré služby má žalobce zajištěné od dodavatelů, na základě smluv. Část služeb nakupuje od externích společností, hlavní část je prováděna zaměstnanci společnosti BEAS (spojenou osobou).
73. Správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, jimiž uspokojivě doloží rozdíl ve výši 3 173 036 Kč mezi cenou servisní služby sjednané se spojenou osobou a cenou, která by byla za tyto služby sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně při stanovení předmětného rozdílu vycházel ze smluvní časové náročnosti jednotlivých činností a mzdových nákladů na jednotlivé pracovníky podílejících se na poskytování těchto služeb (tj. vycházel z průměrné mzdy těchto pracovníků). Předmětné služby vyhodnotil jako vnitropodnikové služby mající nízkou přidanou hodnotu netvořící hlavní činnost subjektů, představující rutinní funkci a netvořící podstatný náklad či příjem zainteresovaných podniků. Postupoval tedy dle pokynu GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky. Ke stanovení ceny za obvyklých tržních podmínek v případě vnitropodnikových služeb s nízkou přidanou hodnotou poskytovaných mezi spojenými osobami zvolil metodu Cost+. Při její aplikaci považuje česká daňová správa přírážku k nákladům v rozpětí 3-7 % za přírážku, která by byla aplikována v běžných obchodních vztazích. Správce daně zvolil přírážku pro stanovení ceny vnitropodnikových služeb na horní hranici rozmezí, tj. 7 % (u sečení trávy a odklizení sněhu však částku o 7 % nenavýšil). Správcem daně zvolená referenční cena za servisní služby za období roku 2018 činila tedy celkem 1 986 964 Kč, což oproti částce uplatněné do daňově účinných nákladů tvořilo rozdíl ve výši 3 173 036 Kč.
74. Žalobce reagoval na uvedenou výzvu připomínkami, z nichž správce daně většinu neakceptoval. Setrval na svém postupu dle pokynu GFŘ D-10, na použité metodě Cost+

- a na přírážce k nákladům ve výši 7 %. Pouze zkorigoval postup výpočtu průměrné mzdy pracovníků a do výpočtu zahrnul náklady na odvody sociálního a zdravotního pojištění, které hradila mateřská společnost BEAS za své zaměstnance. V důsledku toho snížil vypočtený rozdíl o 590 165 Kč. Následně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, jimiž uspokojivě doloží snížený rozdíl ve výši 2 582 871 Kč.
75. V reakci na další připomínky žalobce správce daně provedl korekci zjištěného rozdílu ještě o částku ve výši 8 425 Kč, tj. na rozdíl ve výši 2 574 446 Kč. Souhlasil totiž při výpočtu průměrné mzdy u zaměstnanců pracujících na základě dohod o provedení práce s použitím hodinové mzdy ve výši 100 Kč dle uzavřených dohod o provedení práce. Uvedený rozdíl se stal součástí kontrolního zjištění správce daně, proti kterému se žalobce odvolal.
76. V odvolacím řízení žalovaný uložil správci daně doplnit řízení, a to zejména provedením srovnávací analýzy u nezávislých dodavatelů srovnatelných služeb, které byly fakturovány mateřskou společností nebo u srovnatelných nezávislých FVE, kde srovnávacím kritériem lze zvolit zejména velikost příkonu FVE a předmět činnosti. Po provedení srovnávací analýzy žalovaný setrval na kontrolním zjištění správce daně, tj. na rozdílu cen ve výši 2 574 446 Kč. Žalovaný souhlasil se správcem daně také v tom, že žalobce nedokázal uspokojivě vysvětlit a doložit zmíněný rozdíl mezi převodní a referenční cenou.
77. Žalobce uplatnil proti závěrům finančních orgánů celou řadu námitek. Krajský soud předesílá, že s ohledem na rozsah žaloby nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námítka tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Z judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu zároveň vyplývá, že povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
78. Významná část žalobních námitek se týká správcem daně zvolené metody pro stanovení referenční ceny servisních služeb spojených s provozem FVE. Žalobce se v daňovém řízení domáhal přednostního užití metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP), finanční orgány zvolily metodu přírážky ke skutečně vynaloženým nákladům (Cost+). Podle žalobce je přitom metoda CUP preferovanou metodou. Finanční orgány volbu metody Cost+ racionálně neodůvodnily. Neprovedly ani srovnávací analýzu. Také aplikace pokynu GFŘ D-10 na posuzovanou věc je nesprávná. Žalovaný mohl za účelem stanovení referenční ceny vycházet z cenové nabídky servisních služeb zpracované společnostmi ALUFRONT a Decci servis. Žalobce se konečně také domnívá, že byl zkrácen na právu seznámit se s důkazy opatřenými v odvolacím řízení a také na právu kvalifikovaným způsobem (na základě seznámení s těmito důkazy) doložit rozdíl mezi cenou sjednanou a referenční cenou určenou žalovaným (k podrobnému shrnutí uvedených námitek viz výše body 6-20 tohoto rozsudku).

79. Krajský soud shledal tyto námitky nedůvodnými.
80. Zákon o daních z příjmů blíže neurčuje, jakým způsobem má správce daně stanovit referenční cenu. Judikatura Nejvyššího správního soudu k tomu dovedla (viz rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31), že obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční (obvyklá) cena je totiž v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81).
81. Významným vodítkem pro rozhodovací praxi týkající se převodních cen jsou zásady zakotvené ve směrnici OECD. Česká republika převzala doporučení vyplývající ze směrnice OECD zejména v podobě metodických pokynů Ministerstva financí a GFR řady D (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 – 47; Solilová, V., Nerudová, D. et al. *Transferové ceny*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 121).
82. Krajský soud nepřisvědčil žalobci, že metoda CUP je preferovanou metodou pro stanovení referenční ceny. Přinejmenším ne v tom smyslu, že by se jednalo o metodu nadřazenou ostatním metodám. Dle odborné literatury jsou si metody uznávané ze strany OECD „navzájem rovnocenné, neexistuje hierarchie posloupnosti aplikace metod či preference některých z nich. Metoda CUP je upřednostňována pouze za předpokladu, že je možné použít metodu CUP se stejnou mírou spolehlivosti jako jinou metodu (...) Metoda CUP je nejpřímější metodou pro stanovení převodních cen, což bývá považováno za její nejsilnější stránku (...) Pro naplnění principu tržního odstupu musí nastat shoda mezi převodní a nezávislou cenou, což vyžaduje vysokou míru srovnatelnosti posuzované řízené transakce s nezávislou transakcí, a v řadě případů tato skutečnost činí metodu neaplikovatelnou, pokud není možné využít úprav srovnatelnosti. Vysokou míru srovnatelnosti, která je po metodě vyžadována, lze považovat za její nejslabší stránku“ (Solilová, V., Nerudová, D. et al. *Transferové ceny*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 58).
83. Nadřazenost metody CUP nad ostatní metody nelze dovozovat ani z judikatury NSS. Například v bodě [31] rozsudku č. j. 1 Afs 101/2012 – 31 sice NSS označuje uvedenou metodu za „preferovanou srovnávací metodu“, avšak s výslovným dovětkem, že „se používá u transakcí, kde je plně srovnatelný (totožný) výrobek – běžně obchodovaná komodita, kterou zkoumaný podnik prodává jak spřízněným podnikům, tak podnikům nezávislým. Podstatným prvkem je tak totožnost prodávaného výrobku či zboží.“ Závěr o nadřazenosti metody CUP neplyne ani z rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021 – 66. NSS zde pouze částečně korigoval závěry starší judikatury a odmítl, že by bylo možné stanovit referenční cenu výlučně na základě hypotetického odhadu správce daně. Zároveň zdůraznil, že nezbytnou podmínkou určení referenční ceny je existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou. Pokud finanční orgány nenajdou alespoň v jádru srovnatelný reálný relevantní trh, musí přijít na řadu určení ceny podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (viz bod [45] cit. rozsudku). Podle názoru krajského soudu přitom lze existenci nezávislých transakcí srovnatelných s transakcí řízenou zohlednit i při aplikaci dalších metod.

84. Z judikatury NSS plyne toliko požadavek, aby správce daně řádně odůvodnil, proč nebylo v konkrétní věci možné při stanovení referenční ceny vycházet z metody preferované daňovým subjektem (viz např. rozsudek ze dne 27. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018 – 57). Tomuto požadavku ale finanční orgány v nyní posuzované věci dostály. Jejich závěr o nemožnosti stanovení referenční ceny pomocí metody CUP (a související závěr, podle nějž je vhodnou metodou v daném případě metoda Cost+) je řádně odůvodněn.
85. Uvedený závěr finančních orgánů je založený na tom, že předmětem řízené transakce je poskytnutí servisních služeb, které společnost BEAS dodává pouze žalobci (respektive ještě dalším dceřiným společnostem, u nichž však je také sporné, zda jsou služby dodávány za obvyklou cenu). Neexistují tedy žádné srovnatelné interní transakce, z nichž by bylo možné vyjít při stanovení referenční ceny. Správce daně zároveň nemohl identifikovat ani totožné externí nezávislé transakce, u nichž by byly služby poskytovány v obdobném obsahu, rozsahu a kvalitě, a to vzhledem k širokému spektru poskytovaných činností. V daném případě tedy neexistuje spolehlivý základ pro použití metody CUP (viz bod [101] napadeného rozhodnutí).
86. Naproti tomu metoda Cost+ je dle finančních orgánů vhodnou metodou pro stanovení referenční ceny z následujících důvodů. Vychází z nákladů vynaložených dodavatelem v závislé transakci na nákup majetku nebo služeb poskytovaných spojenému podniku nezávislým prodejcem. K těmto nákladům je pak přičtena příslušná přírážka zjištěná u nezávislého srovnatelného dodavatele. Testovanou stranou bývá obvykle závislý dodavatel/výrobce. Lze ji použít, jestliže mateřská společnost poskytuje dle smlouvy svým dceřiným společnostem služby. Metoda bývá často aplikována na případy služeb s nízkou přidanou hodnotou. Pracuje se zde s hrubou ziskovou přírážkou, tj. porovnání hrubého zisku nejčastěji např. s výrobními náklady. Po nalezení srovnatelných nezávislých podniků se porovná hrubá zisková přírážka ze závislé transakce oproti hrubé ziskové přírážce v nezávislých srovnatelných transakcích, a pokud se přírážka u testované strany nenachází ve vypočteném rozpětí hrubých ziskových přírážek v nezávislých srovnatelných transakcích (resp. není uspokojivě doložen zjištěný rozdíl), musí dojít k úpravě. Výhodou této metody je, že není třeba tolik dbát na srovnatelnost výrobku či služby samotné jako u metody CUP, ale srovnatelnost se zaměřuje primárně na ostatní charakteristiky transakce, tj. vykonávané funkce a s nimi související nesená rizika, srovnatelnost trhu atd. (bod [102] napadeného rozhodnutí).
87. Aplikace metody Cost+ měla dle žalovaného oporu rovněž v pokynu GŘ D-10 a ve srovnávací analýze provedené správcem daně v rámci odvolacího řízení (v podrobnostech viz body [103] až [107] napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále považoval za podstatné, že rozhodující část „outsourcovaných“ služeb prováděli zaměstnanci mateřské společnosti BEAS, a.s., jejímž předmětem podnikání je výroba potravinářských výrobků, zemědělská výroba, pekařství, cukrářství a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 4 živnostenského zákona, tedy nikoliv provozování fotovoltaické elektrárny. Jednalo se tak o práce spojené s běžnou údržbou a chodem fotovoltaické elektrárny, nikoliv o provádění odborných prací, pro které by byla zajisté nutná potřebná kvalifikace provádějících osob. Správce daně proto správně posoudil předmětné služby jako služby s nízkou přidanou hodnotou. Dané služby byly zároveň fakturovány pravidelně ve stejné výši každý měsíc. Naopak služby, k nimž je zapotřebí speciálních činností či oprávnění (např. diagnostika střídačů, softwarové nastavení), jsou zajišťovány dalšími dodavateli.

Tyto služby byly fakturovány zvlášť a náklady na ně vynaložené správce daně nezpochybňoval (body [109] až [111] napadeného rozhodnutí).

88. Krajský soud se s výše shrnutým odůvodněním ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Finanční orgány řádně odůvodnily volby metody Cost+ pro stanovení referenční ceny. Volba této metody nebyla svévolná, ale je opřena o správce daně shromážděné podklady a o racionální ekonomické úvahy. Soud k úvahám finančních orgánů pouze dodává, že mají oporu také v popisu metod stanovení převodních cen v odborné literatuře (viz Solilová, V., Nerudová, D. et al. *Transferové ceny*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 58-59, 61-62).
89. Soud nepřisvědčil žalobní námitce, že finanční orgány neprovedly srovnávací analýzu. Jak je patrné z výše uvedeného, žalovaný v odvolacím řízení uložil správci daně doplnit řízení provedením srovnávací analýzy. Tato srovnávací analýza dle názoru soudu představuje vhodný podklad pro závěr o vhodnosti metody Cost+ v dané věci. Žalobce k dané analýze obecně namítl, že žalovaný pro hledání srovnatelných transakcí zvolil hlediska, která nespádají mezi hlediska posouzení existence srovnatelné transakce vymezená směrnicí. S touto argumentací soud nesouhlasí. Srovnávací analýza obecně stojí na dvou základních pilířích, a to vymezení ekonomicky relevantních podmínek transakce (tj. faktorů srovnatelnosti) a způsobu kvantifikace rozdílných podmínek (tj. úprav srovnatelnosti). Směrnice OECD se ale nezabývá způsobem, jak kvantifikovat rozdílné podmínky, jež ovlivňují aplikaci principu tržního odstupu. Úprava má být dle směrnice provedena v kontextu zvolené metody převodních cen a zmíněné principy mají být aplikovány dle konkrétního případu (Solilová, V., Nerudová, D. et al. *Transferové ceny*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 29). Vzhledem k nekonkrétnosti žalobcových námitek soud toliko odkazuje na podrobné shrnutí provedené srovnávací analýzy v bodech [82] až [90] napadeného rozhodnutí. Zároveň soud konstatuje, že neshledal, že by žalovaným zvolené faktory srovnatelnosti a úpravy srovnatelnosti nebyly v daném případě ekonomicky relevantní.
90. Navíc pokyn GFŘ D-10 od požadavku na provádění srovnávací analýzy upouští, neboť pro stanovení referenční ceny služeb s nízkou přidanou hodnotou není takováto podrobná analýza vůbec potřebná. Pokyn D-10 je přitom aplikovatelný v nynější věci. Společnost BEAS sice fakturovala žalobci služby v celkové částce 5 160 000 Kč a tato částka za služby překročila hodnotu 20 % z provozních nákladů příjemce (k překročení došlo o 4,6 %), avšak jak příhodně uvedly finanční orgány, jedná se o náklady deformované, protože cena za tyto poskytnuté služby nebyla stanovena v souladu s principem tržního odstupu. Žalovaný také správně upozornil na to, že i žalobce a jeho mateřská společnost přistupují k těmto službám jako ke službám s nízkou přidanou hodnotou. Zaměstnanci, kteří se podíleli na poskytování hlavních servisních služeb pro žalobce, vykonávali uvedené práce na FVE v rámci své pracovní doby a náplně a nevedli pracovní výkazy s určením času a činnosti. Náklady vynaložené v souvislosti s poskytnutím služeb pro servis FVE nebyly sledovány. Účelem pokynu GFŘ D-10 přitom je snížení administrativní náročnosti daňovým subjektům při prokazování správnosti nastavení převodních cen u těchto služeb.
91. Žalobce sice tvrdí, že se nejednalo o služby s nízkou přidanou hodnotou. Toto své tvrzení ale nijak nedoložil. Soud souhlasí s žalovaným, že bylo na žalobci, aby toto své tvrzení správci daně věrohodně zdůvodnil a doložil výši použité převodní ceny, jestliže preferoval pro stanovení referenční ceny metodu CUP.

92. Nedůvodná je také žalobní námitka, podle níž žalovaný mohl za účelem stanovení referenční ceny vycházet z cenové nabídky servisních služeb zpracované společnostmi ALUFRONT a Decci servis. Jak správně uvedl žalovaný, cenové nabídky nelze zaměňovat s reálnou fakturací uskutečněných servisních služeb. Především je však podstatné to, že uvedené společnosti poskytují žalobci služby vyžadující odborné znalosti, které nejsou srovnatelné s vnitropodnikovými službami poskytovanými společností BEAS. Na této argumentaci soud nevidí nic absurdního, naopak se jedná o relevantní úvahu pro posouzení případné srovnatelnosti jednotlivých transakcí.
93. Krajský soud nerozumí námitce, podle níž je správce daně povinen upravit základ daně tvrzený daňovým subjektem i směrem dolů, pokud cena sjednaná daňovým subjektem je nižší než referenční cena nalezená správcem daně. Jestliže správce daně určitý náklad uplatněný žalobcem vůbec nezpochybnil (např. za službu sečení trávy), pak nebylo namístě, aby ve vztahu k tomu nákladu aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
94. Žalobce dále namítl zkrácení jeho práva seznámit se s důkazy opatřenými v odvolacím řízení a také práva kvalifikovaným způsobem (na základě seznámení s těmito důkazy) doložit rozdíl mezi cenou sjednanou a referenční cenou určenou žalovaným. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Tvrzení, že žalovaný v daňovém řízení úmyslně postupoval tak, aby žalobci co možná nejvíce zkomplikoval možnost konzumovat jeho ústavní práva, je spekulativní a nepodložené. Z daňového spisu nevyplývají žádné skutečnosti svědčící o účelovém procesním postupu finančních orgánů motivovaném snahou zkrátit žalobce na jeho právech. Naopak, žalobce měl dle názoru soudu jak v řízení před správcem daně, tak v odvolacím řízení dostatek prostoru k reakci na jednotlivé výzvy finančních orgánů. Uvedený závěr platí i pro seznámení se skutečnostmi, které vyplynuly z doplnění řízení provedeného v odvolacím řízení. Žalovaný zároveň reagoval na příslušnou námitku žalobce – viz body [125] až [127] napadeného rozhodnutí. Soud souhlasí s vypořádáním dané námitky ze strany žalovaného a v podrobnostech odkazuje na cit. body napadeného rozhodnutí.
95. Další část žalobních námitek se týká toho, jakým způsobem správce daně *stanovil referenční cenu pomocí metody Cost+*. Podle žalobce správce daně postupoval i při aplikaci této metody nesprávně. Nezohlednil totiž všechny náklady, které společnost BEAS v souvislosti s poskytováním servisních služeb musela nezbytně vynaložit. Také odůvodnění, kterým žalovaný vysvětluje volbu přírážky k nákladům (marži) ve výši 7 %, je dle žalobce nelogické. Použití metody Cost+ ke stanovení referenční ceny v dané věci navíc postrádá právní základ. Metodické pokyny, na které žalovaný v této souvislosti odkazuje, nelze v posuzované věci aplikovat (viz výše body 21-25 rozsudku).
96. Ani tyto námitky nejsou důvodné.
97. Správce daně stanovil referenční cenu pomocí metody Cost+, přičemž zvolil přírážku pro stanovení ceny služeb s nízkou přidanou hodnotou na horní hranici rozmezí uvedeného v pokynu GFŘ D-10, tj. ve výši 7 %. Žalobce argumentuje, že ani vyčíslená referenční cena navýšená o 7% přírážku nepokrývá náklady vynaložené společností BEAS. Uvedená přírážka však podle pokynu D-10 zahrnuje i další provozní náklady.
98. Soud v této souvislosti opětovně připomíná, že dané služby prováděli zaměstnanci společnosti BEAS (jejíž předmět podnikání spočívá ve výrobě potravinářských výrobků, v zemědělské výrobě, pekařství a cukrářství) a jednalo se o práce spojené s běžnou

údržbou a chodem FVE. Tito pracovníci tak zjevně mohli provádět pouze služby s nízkou přidanou hodnotou.

99. Podklady k fakturaci těchto služeb jsou zároveň velmi obecné. Žalobce pouze uvedl, že se na poskytování servisních služeb podílelo 17 vlastních zaměstnanců mateřské společnosti BEAS, kteří práce vykonávali v rámci své pracovní doby a náplně. Podklady k fakturovaným službám jsou rozčleněné na 6 obecných celků („manažerský servis, ekonomický a administrativní servis, servis a údržba FVE, údržba areálu, a samostatné fakturované podle četnosti, výskytu a nově po kontrole ERÚ“). Žalobce blíže nespécifikoval ani nedoložil, jakou měrou se jím uváděné náklady podílejí na konkrétních „hodinových sazbách“, ačkoliv jej k tomu správce daně výslovně vyzval. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že v tomto směru již tížilo důkazní břemeno žalobce. Správce daně unesl své důkazní břemeno řádným odůvodněním toho, proč a jakým způsobem přistoupil k aplikaci metody Cost+ (viz výše).
100. Správce daně navíc na popud žalovaného provedl i srovnávací analýzu (byť to podle pokynu GFŘ D-10 nebylo třeba). Ze srovnávací analýzy pak vyplynulo, že zvolená přírážka ve výši 7 % je v daném případě přiměřená. Nebyl tak důvod k tomu, aby ji správce daně mimořádně navýšil.
101. Žalovaný také přesvědčivě vysvětlil, z jakých důvodů nebylo možné použít při výpočtu průměrné hodinové mzdy za více zaměstnanců vážený aritmetický průměr – viz bod [116] napadeného rozhodnutí.
102. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že použití metody Cost+ ke stanovení referenční ceny v dané věci postrádá právní základ. Dostatečné zákonné zmocnění pro uložení daně v této věci ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny představuje § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Postupy a principy vymezené ve směrnici OECD jsou přitom využitelné i ve vazbě na zákon o daních z příjmů, i když nejsou přímo zakotveny v českých daňových zákonech (ale pouze v pokynech řady D). Česká republika je totiž signatářem Vídeňské úmluvy o smluvním právu, jak vysvětlil žalovaný v bodě [96] napadeného rozhodnutí. Soud se s tímto vysvětlením ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Ostatně postupy a principy vymezené ve směrnici OECD jsou i judikaturou Nejvyššího správního soudu běžně aplikovány, a to rovněž při posuzování transferových cen u vnitrostátních transakcí. Neobstojí tak ani argumentace žalobce, že směrnice OECD se týká přeshraničních transakcí, tj. má bránit účelovému snižování daňového základu u subjektů, které jsou součástí mezinárodního holdingu. Byť jsou žalobce i jeho mateřská společnost BEAS tuzemskými subjekty, český stát bezpochyby může být posuzovanými transakcemi z hlediska daňových příjmů poškozen.

Výdaje za pronájem nebytových prostor

103. Správce daně dále prověřoval, zda jsou splněny podmínky stanovené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v případě výdaje ve výši 100 000 Kč, uhrazeném žalobcem Ing. Bedřichu Syrovátkovi za pronájem kanceláře za rok 2018. Ing. Bedřich Syrovátka je jedním ze dvou jednatelů žalobce a současně předsedou představenstva a jediným akcionářem mateřské společnosti BEAS.
104. Také v tomto případě není mezi účastníky sporu o tom, že cena sporné transakce byla sjednána mezi spojenými osobami. Žalobce a Ing. Bedřich Syrovátka jsou spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů. Úkolem soudu tak je

posoudit, zda jsou splněny také další podmínky stanovené v § 23 odst. 7 téhož zákona (k jejich vymezení viz předchozí část rozsudku).

105. Správce daně stanovil referenční cenu nájemného pomocí metody CUP. Vycházel při tom zejména z podkladů, které mu předložil žalobce, konkrétně z tabulky označené „Rekapitulace nabídek pronájmu nebytových prostor v Jaroměři“. Tato tabulka zachycuje průzkum realitního trhu v Jaroměři a okolí. Ze 14 nabídek realitních kanceláří předložených žalobcem, z nichž 9 bylo v lokalitě Jaroměř, správce daně vybral 4, u nichž cena nájmu zahrnovala služby a energie (neboť nájemné hrazené žalobcem zahrnuje platby za služby). Následně správce daně analýzou těchto nabídek zjistil interval ceny obvyklé v rozmezí od 1 176 Kč/m²/rok do 1 884 Kč/m²/rok. Provedl proto korekci původně stanovené ceny obvyklé. Nově stanovil cenu obvyklou za nájem za rok 2018 ve výši 68 389 Kč, tj. pro žalobce vybral nejvýhodnější (nejvyšší) cenu (1884 Kč/ m²/rok), kterou ovšem vydělil třemi. Učinil tak s ohledem na skutečnost, že žalobce spoluužívá pronajatý prostor s dalšími 2 společnostmi se shodným personálním obsazením a shodnou činností. Následně správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, jimiž uspokojivě doloží rozdíl ve výši 31 611 Kč (100 000 - 68 389) mezi cenou nájmu sjednanou se spojenou osobou a cenou, která by byla za tyto služby sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dle názoru správce daně žalobce tento rozdíl uspokojivě nedoložil. Žalovaný následně potvrdil uvedený závěr.
106. Žalobce k tomu namítl, že zvolený způsob výpočtu referenční ceny jako jedné třetiny obvyklé tržní ceny nájemného za 1 m² neodpovídá tržní realitě. Podle žalobce je nutno vyjít z tržní ceny sdíleného pronájmu v dané lokalitě. Pokud takový údaj nelze zjistit, potom z ceny stanovené znalcem. K prokázání obvyklé tržní ceny nájemného předmětných prostor žalobce předložil soudu odborné stanovisko vyhotovené odhadcem Ing. Liborem Hemelíkem (viz výše body 26-29 rozsudku).
107. Krajský soud shledal uvedené žalobní námítky nedůvodnými. Soud souhlasí s žalovaným, že se zjevně nejedná o běžný sdílený pronájem, ale o specifickou situaci, kdy mají vedle žalobce uzavřenu nájemní smlouvu na tentýž prostor další 2 společnosti se shodným personálním obsazením a shodnou činností (příčemž všichni 3 nájemci jsou spojené osoby s pronajímatelem). Navíc předmětem pronájmu je nemovitost, kterou má její pronajímatel uvedenou jako své trvalé bydliště. Žalobce přitom nijak nedoložil svá tvrzení o výši nákladů na energie a služby, úklid, zabezpečení či ochranu. Není tak zřejmé, jakou měrou se na úhradě spotřebovaných energií a služeb podílel i pronajímatel. Soud považuje za adekvátní, že správce daně při stanovení referenční ceny zohlednil právě uvedené skutečnosti výše popsáním způsobem.
108. Pokud jde o odborné stanovisko Ing. Libora Hemelíka, soud má vůči němu v zásadě stejné výhrady, jako žalovaný. Zpracovatel tohoto odborného stanoviska při svém závěru o předpokládané výši nájemného za využití prostor v předmětné nemovitosti vyšel z nepodložených údajů, které mu poskytl žalobce. Takovéto nepodložené náklady na služby se na předpokládané výši nájemného podílí z významné části. Uvedené odborné stanovisko, navíc předložené teprve v průběhu soudního řízení, tak nemůže zvrátit závěry finančních orgánů.

Výdaje za propagaci poskytovanou žalobci spolkem Solární asociace

109. V případě výdaje ve výši 20 000 Kč za propagaci, kterou měl žalobci poskytovat spolek Solární asociace, správce daně prověřoval splnění podmínek daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
110. Podle § 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. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového příznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).
111. Ve smlouvě o spolupráci za partnerství se spolek Solární asociace zavázal poskytnout žalobci následující plnění:
- a) prezentaci loga na home page webu solarniasociace.cz,
 - b) prezentaci zlatého partnerství na webu solarniasociace.cz (loga, popisu firmy),
 - c) zveřejnění informace o partnerství ve výroční zprávě Solární asociace za rok 2018 a 2019,
 - d) umístění banneru na home page webu solarniasociace.cz (rotační banner),
 - e) 2x zveřejnění nekomerčního PR článku na webu solarniasociace.cz a v newsletteru Solární asociace a 2x ročně umístění nekomerčního PR článku na homepage webu Solární asociace,
 - f) prezentaci partnerství v rámci akcí, které organizuje Solární asociace nebo na nich spolupracuje,
 - g) umístění propagačních brožur a letáků a roll – upu na informačních seminářích a valné hromadě Solární asociace,
 - h) umístění propagačních letáků či brožur v sídle Solární asociace,
 - i) účast na neformálním setkání členů asociace pro 1 osobu zdarma,
 - j) vstup na informační semináře pro 3 osoby zdarma včetně vstupu na valnou hromadu asociace,
 - k) propagaci akcí a činností Strany první relevantních a přínosných pro členy Solární asociace v rozsahu alespoň 2 informačních seminářů (Praha a Brno),
 - l) podporu při zprostředkování kontaktu s evropskými asociacemi, např. Evropskou fotovoltaickou průmyslovou asociací (Solar Power Europe).
112. Žalobce prokazoval realizaci propagace kopií účetního dokladu, smlouvou o spolupráci a odbornými časopisy pro výživu, výrobu potravin a obchod Potravinářská revue, Magazin o českých a slovenských potravinách, Potravinářský obzor (kde je však prezentována mateřská společnost BEAS). Správce daně dále zjistil, že na webových stránkách www.solarniasociace.cz je ve výroční zprávě za rok 2018 prezentováno

partnerství a mezinárodní spolupráce – zlaté partnerství; prezentace se ale opět týká mateřské společnosti BEAS. Rovněž v záložce „naši partneři“ je prezentována mateřská společnost BEAS. Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobce neprokázal skutečnou realizaci jeho propagace v deklarovaném rozsahu. Žalobce v odvolacím řízení předložil další důkazy, a to smlouvu o společné propagaci značky uzavřenou dne 29. 4. 2016 mezi žalobcem a společnostmi BEAS SOLAR s.r.o., a BEAS SUN s.r.o., a ukázky prezentace loga „BEAS FVE“ na webových stránkách, ve výroční zprávě a v newsletteru vydávaném spolkem Solární asociace. Žalovaný potvrdil závěry správce daně.

113. Žalobce k tomu namítl, že správce daně důvodně nezpochybnil daňovou účinnost tohoto výdaje. Argumentace finančních orgánů, podle níž nebylo z předložené smlouvy zřejmé, zda a jak byly tyto služby realizované a v jakém rozsahu, je dle žalobce nesmyslná. Žalobce na druhou stranu nad rámec jeho zákonné důkazní povinnosti předložil žalovanému důkazní prostředky v podobě obrazové dokumentace, která jeho propagaci na webových stránkách spolku, ve výroční zprávě spolku a v tiskovinách vydávaných spolkem spolehlivě prokazuje. Mateřská společnost BEAS neprovozuje žádnou fotovoltaickou elektrárnu. Z vizuální podoby loga „BEAS FVE“ nelze dovozovat, že je určeno k propagaci společnosti provozující pekařskou výrobu (viz výše body 30-34 rozsudku).
114. Krajský soud nepřisvědčil uvedeným žalobním námitkám. Krajský soud ověřil v daňovém spisu, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností dostatečným způsobem popsal své pochybnosti o skutečné realizaci propagace žalobce v deklarovaném rozsahu. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Následně bylo na žalobci, aby prokázal, že skutečně vynaložil předmětný výdaj, a to způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. To se žalobci nepodařilo.
115. Jak správně uvedl žalovaný, podmínka, že výdaj (náklad) byl skutečně vynaložen, zahrnuje povinnost daňového subjektu v případě pochybností prokázat, že deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v deklarovaném rozsahu. Tuto povinnost žalobce zcela zjevně nesplnil v řízení před správcem daně (kde dokládal pouze propagaci evidentně zaměřenou na mateřskou společnost BEAS), ale ani v odvolacím řízení. U propagované značky „BEAS FVE“ lze mít sice jisté pochybnosti o tom, jestli se jedná o propagaci mateřské společnosti, nebo dceřiných společností. I kdyby ale soud připustil, že s ohledem na příponu „FVE“ jde o propagaci žalobce a dalších dceřiných společností (provozujících FVE, na rozdíl od mateřské společnosti BEAS), stejně by tím nebylo prokázáno dodání plnění v deklarovaném rozsahu. Z výše citovaného vymezení smlouvy uzavřené mezi žalobcem a spolkem Solární asociace je zřejmé, že spolek se zavázal propagovat žalobce ve výrazně širším rozsahu, než žalobce dokládá.

VII. Závěr a náklady řízení

116. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
117. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 14. června 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu