



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka, soudce Mgr. Richarda Galise a soudkyně Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **Crystal BOHEMIA, a.s.**, IČO 28486722,
sídlem Jiráskova 223, Poděbrady,
zastoupená společností Rödl Tax, k. s., IČO 61246115,
sídlem Platněřská 191/2, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č. j. 15980/23/5200-11433-713239,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č. j. 15980/23/5200-11433-713239, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 32 463,50 Kč k rukám společnosti Rödl Tax, k. s., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Soud posuzoval, zda žalobkyně prokázala, že jako daňově účinné náklady oprávněně uplatnila náklady za práce na podpůrné konstrukci hutní haly, za opravu chladicí pásové Shodu s prvopisem potvrzuje: X

pece, za činnost spočívající v obchodním zastoupení, propagaci a marketingu, za zprostředkování zákazníků na japonském a brazilském trhu a za správu a údržbu nemovitostí podle mandátní smlouvy.

2. Soud dospěl k závěru, že žalobkyně unesla důkazní břemeno toliko ve vztahu k nákladům na opravu chladicí pece.

Vymezení věci

3. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále „finanční úřad“) provedl u právní předchůdkyně žalobkyně (CRYSTALITE BOHEMIA a.s., dříve CRYSTALITE BOHEMIA s.r.o.) daňovou kontrolu. Po jejím ukončení předal věc Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj (dále „správce daně“). Pro lepší srozumitelnost soud v rozsudku za žalobkyni označuje bez rozlišení i právní předchůdkyni žalobkyně ve všech jejích formách.
4. Správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 4. 2021, č. j. 1626312/21/2119-50523-201862, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 5 664 280 Kč a uložil jí povinnost zaplatit penále 1 132 856 Kč.
5. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 12. 2021, č. j. 48670/21/5100-41451-706445, prohlásil dodatečný platební výměr ze dne 13. 4. 2021 za nicotný.
6. Dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 1. 2022, č. j. 27577/22/2119-50523-201862, správce daně doměřil žalobkyni daň ve výši 5 664 280 Kč a uložil jí povinnost zaplatit penále 1 132 856 Kč.
7. Odvolání žalobkyně správce daně zčásti vyhověl. Rozhodnutím ze dne 31. 1. 2022, č. j. 332362/22/2100-11430-203428, snížil daň na 1 970 870 Kč a penále na 394 174 Kč.
8. Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně odvoláním, kterému správce daně opět částečně vyhověl. Rozhodnutím ze dne 16. 8. 2022, č. j. 3935593/22/2100-11430-203428, snížil daň na 1 850 030 Kč a povinnost platit penále na 370 006 Kč.
9. Na základě dalšího odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále „napadené rozhodnutí“) změnil daňovou povinnost žalobkyně na 1 795 120 Kč a povinnost platit penále na 359 024 Kč. Žalovaný jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2016 (dále „ZDP“) neuznal náklady na tvrzenou opravu podpůrné konstrukce podlahy hutní haly dle faktur od Q-mont HB v.o.s. (dále „Q-mont“), tvrzenou opravu pásové chladicí pece dle faktury od CAR-MET s.r.l. (dále „CAR-MET“), odměnu pro T. C. za obchodní zastoupení, propagaci a marketing, provize společnosti King Yip Investments Company Limited (dále „King Yip“) za zprostředkování zákazníků na japonském a brazilském trhu a na odměnu vyplacenou Z. D. dle mandátní smlouvy za správu a údržbu nemovitostí. Náklady na práce na podpůrné konstrukci a na opravu pece neuznal proto, že žalobkyně neprokázala, že se jednalo o opravu. Vyhodnotil je jako technické zhodnocení majetku. U ostatních nákladů konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že pro ni byly tvrzené činnosti provedeny.
10. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“).

Podstata žalobních bodů

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

11. Žalobkyně namítala, že žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že oprava podpůrné konstrukce od Q-mont a oprava pásové pece od CAR-MET byly technickým zhodnocením. Žalobkyně prokázala, že šlo o opravu ve smyslu, jak ji soudy vykládají ve své judikatuře. V případě Q-mont byla předmětem plnění výroba a montáž vzpěr, které byly za účelem dorovnání nosnosti montovány ke stávajícím podpěrám pod stropem hutní haly. Žalovaný opomněl, že opravu je možno zajistit i jinak než výměnou. V případě CAR-MET šlo o tři chladicí zóny do chladicí pece, které sloužily jako náhradní díly a které byly vyměněny za nevyhovující zóny stávající pece FR2100.
12. Žalovaný chybně hodnotil výpověď L. C. Výpověď podle žalobkyně prokázala, že společnost King Yip pro žalobkyni prováděla zprostředkovatelskou činnost. Pan C. potvrdil přínos King Yip i v podobě zprostředkování kontaktu na zákazníky na japonském a brazilském trhu. Žalovaný chybně hodnotil důkazy, které podle ní prokázaly, že pan D. vykonával správu a údržbu nemovitostí na základě mandátní smlouvy. Chybně hodnotil i důkazy, které prokázaly, že pan C. pro žalobkyni v roce 2016 vykonával činnost spočívající v obchodním zastoupení, propagaci a marketingu. Historický postup finančního úřadu založil legitimní očekávání daňové účinnosti nákladů na činnost pana D. a pana C.
13. Žalovaný měl minimálně u nákladů na služby aplikovat koncept esenciálních výdajů.

Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námítka odpovídají námítkám uplatněným v odvolání. S nimi se vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkázal. Žalovaný odmítl, že by došlo v průběhu daňového řízení k porušení základních zásad daňového řízení. Důkazy hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalobkyně nepředložila věrohodné důkazní prostředky s přesvědčivou vazbou na jiné důkazy. Nerozptýlila pochybnosti, které vznesl finanční úřad. Žalovaný má též za to, že řádně zjistil skutkový stav. V souvislosti s námítkou založení legitimního očekávání uvedl, že to zakládá jednotná, ustálená a dlouhodobá činnost nebo nečinnost správního orgánu, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. V případě legitimního očekávání ohledně uznatelnosti nákladů spojených s panem D. se žalobkyně odvolává na místní šetření za zdaňovací období červen 2015. Za toto období však nebyl zahájen postup k odstranění pochybností ani daňová kontrola. Legitimní očekávání proto nemohlo žalobkyni podle žalovaného vzniknout. Pokud jde o postup ve vztahu k činnosti pana C., žalovaný připustil, že se k odvolací námítce v napadeném rozhodnutí explicitně nevyjádřil, nicméně pro ni platí stejné důvody jako u postupu vůči činnosti pana D.; ani v tomto případě žalobkyni nemohlo vzniknout legitimní očekávání ohledně uznatelnosti tohoto nákladu.
15. K námítkám týkajícím se oprav žalovaný uvedl, že se ztotožnil s judikaturou předestřenou žalobkyní, nicméně má za to, že jsou dány objektivní skutečnosti, které vedly žalovaného k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Žalovaný se dostatečně zabýval rozlišením opravy od technického zhodnocení. Nebyl prokázán stav majetku před opravou a po opravě, jednalo se o značné částky za opravy, nelze tak vyloučit, že šlo o zhodnocení případně o pořízení dlouhodobého majetku.
16. K obchodnímu zastoupení T. C. žalovaný uvedl, že předložená smlouva byla velmi obecná a neobsahovala žádnou specifikaci akcí, na kterých měla propagace probíhat. Žalobkyně nepředložila fotodokumentaci ani vyhodnocení marketingové činnosti, což bylo ve smlouvě Shodu s prvopisem potvrzuje: X

nastaveno jako kontrolní plnění. Žalovaný nijak nerozporoval historickou spolupráci s panem C., avšak ani tu žalobkyně podle žalovaného neprokázala. Ohledně společnosti King Yip žalovaný poukázal na to, že nebylo prokázáno, jaké práce byly skutečně provedeny, nebyl předložen ani žádný kontrakt o zprostředkování, přičemž provizi shledal jako nadstandardně vysokou.

17. Ke správě a údržbě nemovitostí, kterou měl provádět na základě mandátní smlouvy Z. D., žalovaný uvedl, že šlo o značnou částku za práce, které nebyly na fakturách konkrétně specifikovány. Také v nich nebyl uveden žádný odkaz na smlouvu nebo objednávku. Žalovaný poukázal i na to, že mandátní smlouva byla uzavřena podle neúčinného zákona (obchodní zákoník). V předmětu smlouvy byla popsána správa nemovitostí velmi obecně. Smlouva neprokazovala, co konkrétně měl mandatář v rámci správy nemovitostí konat ani co skutečně konal. Položková specifikace prací nebyla dodána. Ačkoli žalobkyně tvrdila, že byl rok 2016 natolik mimořádný, že probíhala celá řada investic a oprav, že musela tuto činnost vyčlenit zvlášť mimo pracovní poměr pana D., tak je zřejmé, že uvedenou činnost nijak neevidovala ani nekontrolovala.
18. Nakonec žalovaný uvedl, že nebyl důvod pro uplatnění esenciálních výdajů. Účetnictví nebylo shledáno komplexně nevěrohodným, neprůkazným či nesprávným. Nic tak nebránilo správnému stanovení daně dokazováním. Nebyly splněny podmínky pro přechod stanovení daně pomůckami.

Replika žalobkyně

19. Žalobkyně v replice zdůraznila, že nebyla pasivní. Zopakovala, z jakých důvodů unesla důkazní břemeno. Pokud jde o důkazy k činnosti společnosti King Yip, finanční úřad během daňové kontroly vypracoval jedinou výzvu k prokázání skutečností, která byla obecná. Konkrétní pochybnosti vyjmenoval až ve výsledku kontrolního zjištění, a to v době, kdy pan C., který jednal s King Yip, již u žalobkyně nepůsobil. Žalobkyni nelze vyčítat, že nepředpokládala, že bude muset předložit velké množství podkladů. Na činnost pana C. a pana D. se finanční úřad dotazoval opakovaně. Jednalo se obsahově o stejné faktury, náklady a služby. Žádné pochybnosti sděleny nebyly. Legitimní očekávání proto bylo založeno.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

20. Soud se nejprve zabýval splněním procesních podmínek.
21. Žalovaný vyjádřil pochybnosti o tom, zda byla žaloba podána včas. Mezi účastníky není sporné, že bylo žalobkyni doručeno napadené rozhodnutí do datové schránky dne 12. 5. 2023, což plyne i ze správního spisu. Poslední den lhůty k podání žaloby připadl na 12. 7. 2023. Právě tohoto dne byla žaloba dodána do datové schránky soudu. Žaloba tak byla podána včas.
22. Dále je třeba uvést, že žalobkyně podala žalobu proti napadenému rozhodnutí i u Krajského soudu v Brně. Žalobkyně si duplicitu svého postupu uvědomila a tam podanou žalobu vzala zpět. Krajský soud v Brně proto řízení o žalobě zastavil usnesením ze dne 26. 9. 2023, č. j. 29 Af 25/2023-556.
23. Zpětvzetí žaloby u Krajského soudu v Brně ovšem nemá účinky i na nyní projednávanou věc, jak chybně tvrdil žalovaný. Žalobkyně adresovala zpětvzetí pouze Krajskému soudu v Brně. Navíc v něm uvedla, že žalobu podala i u Krajského soudu v Praze, který je místně

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

příslušný k projednání věci. Účinky zpětvzetí se proto týkaly pouze řízení vedeného Krajským soudem v Brně.

24. Soud se neztotožnil ani s tvrzením žalovaného, že usnesení Krajského soudu v Brně o zastavení řízení má za následek překážku věci rozhodnuté. Překážku věci rozhodnuté zakládá rozhodnutí ve věci samé, kterým usnesení o zastavení řízení u místně nepřislušného soudu není (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2004, č. j. 3 Azs 324/2004-52). Žalobu v projednávané věci nebylo nutné odmítnout ani pro překážku věci již zahájené. Řízení u Krajského soudu v Brně již pravomocně skončilo.
25. Soud proto shrnuje, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů, vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s).

Jednání před soudem

26. Jednání konaného dne 3. 3. 2026 se neúčastnila pověřená pracovnice žalovaného, která soud telefonicky informovala o dopravních komplikacích, kvůli kterým by mohla k jednání dorazit přibližně se zpožděním jednu hodinu a 15 minut. S ohledem na dopravní komplikace se soudu telefonicky dotázala, zda je její účast u jednání nezbytná. Soud ji informoval o tom, že její účast není nezbytná. V návaznosti na toto sdělení se pověřená pracovnice žalovaného z jednání telefonicky omluvila, odročení nežádala. Žalobkyně setrvala na svém podání i procesním návrhu. Zdůraznila argumentaci týkající se jednotlivých neuznaných nákladů. K pracím na podpůrné konstrukci uvedla, že je spor o to, jestli se jedná o technické zhodnocení nebo opravu, přičemž není správná argumentace žalovaného, který připouští opravu toliko „kus za kus“. K opravě chladicí pásové pece zdůraznila, že nedošlo k jejímu prodloužení a nedošlo ani k technickému zhodnocení; byly pouze vyměněny 3 chladicí zóny za 3 jiné chladicí zóny. Ohledně nákladů za zprostředkování a marketing, které měl pro žalobkyni vykonávat pan C., poukázala na to, že není zákonnou povinností mít uzavřenou písemnou smlouvu o poskytnutí této služby, proto je pak jen formální vadou, jestliže nebyly předloženy propagační materiály a jiné podklady předpokládané smlouvou. Pan C. sám odebíral i zboží za miliony, proto si lze podle žalobkyně těžko představit, že by ho odebíral toliko pro vlastní potřebu, naopak to svědčí o tom, že tím zajišťoval obraty žalobkyně. Ohledně zprostředkovatelské služby společnosti King Yip uvedla, že sice nebyla dohledána smlouva, ale šlo o historický kontakt, který vznikl v době, kdy žalobkyni vlastnil ještě pan C. Výše provize byla pro daný trh standardní, nelze z toho dovozovat, že služba nebyla poskytnuta. K nákladům na správu a údržbu nemovitostí, které měl pro žalobkyni zajišťovat pan D., pak zdůraznila, že pana D. sice většina zaměstnanců ztotožňovala toliko s rolí technického ředitele, avšak to je běžné v situaci, kdy má konkrétní osoba více rolí. Zaměstnancům „*je to jedno*“. Žalobkyně předložila v daňovém řízení řadu důkazních prostředků, ze kterých vyplývá, že pro ni pan D. vykonal práce podle mandátní smlouvy. Není žádným nedostatkem, že kterýkoli výše uvedený subjekt, se kterým spolupracovala, neměl webové stránky či vlastní zaměstnance. V kontextu služeb, které poskytovali žalobkyni, nedává smysl, aby webové stránky nebo zaměstnance měli.
27. Soud při jednání neprováděl důkazy, které v žalobě navrhla žalobkyně, neboť žádný z navržených důkazů nenavrhovala již v daňovém řízení, jež žalovaný uzavřel napadeným

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

rozhodnutím vycházejícím ze závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Dodatečné prokázání takových skutečností v řízení před soudem by případnou správnost závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene v daňovém řízení nemohlo nijak změnit, a proto se jedná o důkazní návrhy irelevantní. Žalobkyně s žádným důkazním návrhem nespojovala tvrzení, že by se takového důkazu dovolávala již v daňovém řízení a že by byl takový důkaz opomenut nebo neproveden z jiného důvodu, stejně jako ani netvrdila, že potřeba takového důkazu vyplynula až z dříve neznámých závěrů žalovaného, jež poprvé zazněly teprve v napadeném rozhodnutí, takže takový důkazní návrh nemohla učinit dříve.

Posouzení věci soudem

I. Obecná východiska a rozložení důkazního břemene

28. Podle § 24 odst. 1 ZDP 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.
29. Z judikatury NSS vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP lze uznat takové výdaje, které poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období, 4) považuje-li je za výdaje zákon (rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-11). Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Je na daňovém subjektu, aby u výdaje, o němž tvrdí, že jde o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, prokázal, že směřoval k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů, že byl vynaložen v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené na daňovém dokladu (rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014-28).
30. Podstatou sporu je posouzení, zda žalobkyně prokázala, že náklady vynaložené za práce na podpurné konstrukci od Q-mont a dodání chladicích zón do pásové pece od CAR-MET byly opravami a nikoli technickým zhodnocením, a zda prokázala, že pro ni ve zdaňovacím období 2016 uskutečnili fakturovanou činnost T. C. v podobě obchodního zastoupení, propagace a marketingu, společnost King Yip v podobě zprostředkování zákazníků na japonském a brazilském trhu a Z. D. v podobě správy a údržby nemovitostí dle mandátní smlouvy.
31. Předmět sporu úzce souvisí s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních [§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále „daňový řád“)]. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
32. Daňový subjekt splní svou povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu zpravidla tím,

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

že předloží účetnictví nebo jiné doklady či záznamy. Tyto doklady mohou být dostatečným důkazem pouze v případě, že není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 42/2011-111, nebo ze dne 19. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017-31).

33. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, mohou správci daně vyvstat pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazů (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85). Nedojde-li totiž k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu jsou pochybnosti, nemusí být dostatečným podkladem ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. V takovém případě je správce daně povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečným stavem. Správce daně nemá povinnost postavit na jisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012-46).
34. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní či daňové doklady, unese své důkazní břemeno. Následně je na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. aby svá daňová tvrzení korigoval. Daňový subjekt tak musí prokázat, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jak bylo uvedeno na zpochybněných dokladech (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68). Proto ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání výdaje jako daňově uznatelného dle § 24 odst. 1 ZDP, není-li zároveň za těchto okolností prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). Pro uznání výdaje jako daňově uznatelného tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého daňového dokladu, ale stav skutečný, tj. faktické poskytnutí zdanitelného plnění.
35. V daném případě žalovaný nepopíral, že žalobkyně splnila formální podmínku pro oprávněnost uplatnění daňově uznatelných nákladů, neboť předložila příslušné daňové doklady. Finanční úřad však vyjádřil zcela konkrétní a skutkově podložené pochybnosti, které soud rozvede níže.

II. Náklady na opravu podpůrné konstrukce

36. Mezi účastníky je sporné, zda fakturované dodání podpůrných vzpěr a jejich instalace od Q-mont je opravou nebo technickým zhodnocením. Žalobkyně tvrdila, že jde o opravu. Žalovaný má za to, že jde o technické zhodnocení.
37. Podle § 25 odst. 1 písm. p) ZDP za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení (§ 33).
38. Podle § 33 odst. 1 ZDP technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 80 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).
39. Podle § 33 odst. 2 ZDP se rekonstrukcí pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, Shodu s prvopisem potvrzuje: X

kteře mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

40. Podle § 33 odst. 3 ZDP se modernizací pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.
41. Jako výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat technické zhodnocení [§ 25 odst. 1 písm. p) ZDP]. Technické zhodnocení nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, protože částka odpovídající technickému zhodnocení má jiné daňové účinky. Daňový subjekt neuplatňuje technické zhodnocení jednorázově, ale základ daně snižuje postupně, prostřednictvím odpisů (§ 26 a násl. ZDP). Smyslem této právní úpravy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po více zdaňovacích obdobích, tak, aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila (formou odpisů) jen část výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem je dosažen časový soulad mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady.
42. Mezi účastníky není sporné, jak lze obecně rozlišovat mezi opravou a technickým zhodnocením.
43. Soud připomíná, že z judikatury NSS plyne, že o opravu jde pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebením nebo poškozením nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení lze obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“. Odstranění částečného fyzického opotřebením nebo poškozením není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40, bod 19, nebo ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32, bod 16). Technickým zhodnocením mohou být i drobné úpravy či udržování nemovitosti (rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 Afs 15/2008-139). Pro určení, zda došlo k technickému zhodnocení, je třeba posoudit změnu technických parametrů ve vztahu k celku (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012-41, a z 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb. NSS).
44. Hranice mezi tím, co je opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků dokládajících stav před a po provedení prací, které má povinnost doložit daňový subjekt (rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb. NSS). Daňový subjekt si nemůže volně určovat, zda určité plnění naplňuje znaky opravy, která je výdajem jednorázově odečitatelným ze základu daně z příjmů, anebo je technickým zhodnocením, na které se uplatňuje režim odpisů. Pokud daňový subjekt tvrdil, že výdaje za provedené stavební práce mají charakter opravy, a že je proto oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně, bylo na něm, aby takové tvrzení i prokázal. Je to totiž daňový subjekt, jehož stíhá důkazní břemeno, tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení. Daňový subjekt musí prokázat výchozí technický stav majetku pouze v takovém rozsahu a detailech, které jsou nezbytné pro posouzení, zda se z funkčního hlediska jednalo o uvedení věci do původního stavu, nebo o nové zvýšení její hodnoty (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32).
45. Finanční úřad měl pochybnosti ohledně prací na podpurné konstrukci hutní haly pod výrobním blokem fakturované dodavatelem Q-mont. Tato společnost několika daňovými Shodu s prvopisem potvrzuje: X

doklady fakturovala „za provedenou opravu podpůrné konstrukce pod výrobním blokem“ za celkovou částku 1 923 450 Kč. Pochybnosti spočívaly v tom, že se jedná o značné částky, které nejsou na fakturách konkrétně specifikovány. Byly vyjádřeny pouze jednou položkou. Nebyl uveden žádný odkaz na smlouvu či objednávku. Finanční úřad považoval doplňování podpůrné konstrukce za technické zhodnocení. Měl za prokázané, že došlo minimálně k rozšíření technických parametrů hutní haly, a to únosnosti podlah (str. 32 zprávy o daňové kontrole). Ke stávajícím železobetonovým sloupům byly doplňovány nové železné prvky (konstrukce). Žalobkyně sama tvrdila, že se zatížení haly mění v souvislosti se změnami umístění technologií a realizací nových prostupů ve stropě (str. 116 zprávy o daňové kontrole).

46. Uvedená skutková zjištění poskytují dle soudu ve svém souhrnu dostatečný základ pro pochybnosti správce daně o charakteru plnění. Bylo proto na žalobkyni, aby doložila, že doplnění podpůrné konstrukce nevedlo k zásadní změně (zvýšení) nosnosti stropu. Zejména měla prokázat stav hutní haly před opravou a po opravě (k tomu viz dále). Daňový subjekt totiž musí prokázat, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jak bylo uvedeno na zpochybných dokladech (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, nebo ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-25, bod 16).
47. Žalobkyně tvrdila, že hutní hala je konstruována tak, že na každých 6 metrů je jeden železobetonový nosník. Mezi nosníky jsou instalovány vzpěry a překlady, které tvoří stávající konstrukční železo-betonové prvky (rastr či mříž). Tato mříž je narušována neustálou přítomností vody v provozu a novými prostupy ve stropě v souvislosti s nutným přivedením zdrojů energie k technologiím (strojům) dle jejich aktuálního umístění. V hale se pohybují vysokozdvizné vozíky s nelehkým nákladem. Tím se mění zatížení podlahy. Zatížení (nosnost) v jednotlivých oblastech je stále stejné. Maximální nosnost je 2 500 kg/m². Oblast pecí má plánovanou nosnost 1 800 kg/m² a oblast skladů 1 500 kg/m². Z plánu vytvořeného Ing. V., vedoucím strojním inženýrem, je patrná mříž nosných konstrukcí, která je stejná. Původní technická dokumentace je nedohledatelná. Práce nebyly prováděny v souvislosti s pořízením nového majetku.
48. Žalobkyně v průběhu řízení předložila výkazy provedených prací, plánek Ing. V., fotografie jednoho z nových sloupů a harmonogram prací. Navrhla výslech pana K.
49. Žalobkyně v žalobě s poukazem na rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32, tvrdila, že stav před a po provedení stavebních prací lze prokázat svědeckou výpovědí a že opravu lze provést i jiným způsobem než výměnou staré za nové. S tím soud souhlasí a nerozporoval to ani žalovaný. Soud s žalobkyní souhlasí i v tom, že není namístě vyžadovat po daňovém subjektu přesný popis a doložení technického stavu věci ve všech myslitelných detailech.
50. Pro posouzení věci však považuje soud za klíčové, že musí být prokázán stav věci před a po úpravě. NSS ve výše citovaném rozsudku totiž uvedl, že „[n]ezbytné je tedy prokázat technický stav majetku před úpravou právě (a tedy zároveň pouze) v tom rozsahu a detailech, které jsou nutné pro funkční posouzení, zda se jedná o opravu (uvvedení do původního stavu), či technické zhodnocení (nové zvýšení hodnoty věci)“ (bod 22). Rozsah a detail stavu majetku před a po opravě je dán charakterem majetku a provedených prací. NSS se v citované věci zabýval povahou úprav na kanalizaci, septiku a oplocení. Konstatoval, že „[d]aňový subjekt je vždy povinen (a to libovolnými důkazními prostředky) ohledně původního stavu **prokázat základní**

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

funkční parametry zařízení, které má být dotčeno úpravami (resp. opraveno). V případě kanalizace tedy musí prokázat její povahu (např. z jakých komponentů je složena – zda zahrnuje i septik či čističku; jaká je spádová oblast potrubí, tedy odkud vede a kam ústí; jakým způsobem je řešeno zasakování apod.), dále rámcovou kapacitu septiku a nástin způsobu technického řešení celé kanalizace. Jsou však (za účelem posouzení, zda se jedná o opravu) nerozhodné detaily, jako např. zda starý septik měl kapacitu 2 000 litrů a nový ji má 1 950 litrů nebo 2 100 litrů či kanalizační potrubí před stavební úpravou z oceli mělo průměr 10 cm a nové potrubí je z plastu a má průměr 12 cm. Oprava totiž musí být vždy pojímána především z funkčního hlediska; jedná se o udržení věci v řádném stavu (případně znovuvvedení do řádného stavu), a to bez podstatné změny jejich funkčních parametrů. Je přitom logicky zřejmé a není překážkou posouzení prací jako opravy, pokud nové či opravené díly budou „lepší“ než ty původní (staré, jež byly vyměněny či vyspraveny), neboť právě uvedení do perfektního (bezvadného), byť funkčně původního, stavu je smyslem opravy.“ (bod 21; zvýrazněno soudem). Soud má za to, že tyto závěry mohou být návodné i v projednávané věci.

51. Žalobkyně nechala zrealizovat podpurnou konstrukci podlahy. Jedním ze základních funkčních parametrů podlahy je její nosnost. Změnu nosnosti je třeba vnímat jako změnu funkčních parametrů podlahy. S ohledem na shora citovanou judikaturu bylo povinností žalobkyně prokázat, že doplněním podpurné konstrukce nedošlo k podstatné změně funkčních parametrů podlahy, tj. k podstatné změně (zvýšení) nosnosti. Správce daně totiž vyjádřil konkrétní pochybnosti, že by právě podpurná konstrukce mohla zvyšovat nosnost podlahy.
52. Žalobkyně nemusela prokazovat nosnost před a po úpravě s přesností na jednotky kg/m². Postačilo prokázat, jakou rámcovou nosnost v desítkách kg/m² měla podlaha (strop) před provedením prací, a jakou po doplnění podpurných konstrukcí. Žádný důkaz, který by takový stav prokazoval, však nepředložila.
53. Žalobkyně, mimo obecně tvrzeného pohybu vysokozdvizných vozíků a výskytu vody v hale a jejich vlivu na nosnou konstrukci, kterou ale ničím nedokládala, sama ze své vůle přistoupila k narušování nosnosti podlahy tím, že do ní, jak vypověděl i svědek K., opakovaně zasahovala kvůli realizaci průchodů pro přívod energií k přesunutým strojům. Stroje přesouvala za účelem optimalizace výroby. Ovšem snižuje-li daňový subjekt z vlastní vůle nosnost podlahy ve výrobním bloku haly za účelem dosahování zisku (což byl dle žalobkyně stěžejní důvod pro realizaci podpurné konstrukce), je třeba, aby náležitě prokázal (neboť lze předpokládat, že se jedná o promyšlené a plánované zásahy), že následné práce spočívající v podpěře podlahy, jsou opravou, která navrací původní nosnost, nikoli technickým zhodnocením, které by nosnost podlahy zásadně zvyšovalo. Ve výrobní hale žalobkyně se vyskytovalo několik těžkých strojů. Současně se tam pohybovala řada zaměstnanců. Pokud žalobkyně opakovaně snižovala nosnost podlahy, soud předpokládá, že nejpozději v okamžiku snížení nosnosti alespoň rámcově věděla, o kolik nosnost snížila, aby věděla, o kolik minimálně musí nosnost navrátit, aby neohrozila chod a bezpečnost provozu a zdraví pracovníků. Soud věří, že žalobkyně nosnost podlahy (o níž svědek K. vypověděl, že je dlouhodobě snižována i korozí) neodhaduje tak říkajíc *od oka*, ale vychází z odborného podkladu (posouzení). Ostatně v opačném případě by patrně porušovala své povinnosti na úseku bezpečnosti práce [viz např. § 2 zákona č. 309/2006 Sb., kterým se upravují další požadavky bezpečnosti a ochrany zdraví při práci v pracovněprávních vztazích a o zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při činnosti nebo poskytování služeb

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

mimo pracovněprávní vztahy (zákon o zajištění dalších podmínek bezpečnosti a ochrany zdraví při práci)]. Nicméně žádný takový podklad nepředložila. Zároveň má soud za to, že nejen z bezpečnostního, ale i z ekonomického hlediska lze považovat za racionální, že bude mít žalobkyně technicky odborný podklad, z něhož může přesněji dovodit, jaké práce a materiál musí za účelem dorovnání nosnosti zajistit (objednat), aby nepořizovala něco, co prakticky nevyužije (neprovedla zcela naddimenzované navýšení nosnosti), nebo naopak nepřistupovala nehošpodárně ke zcela marginálním opravám, které bude potřeba neustále opakovat a mělo by větší ekonomický smysl je provést komplexně (ve větším celku).

54. Ačkoli si soud uvědomuje, že není namístě vyžadovat po daňovém subjektu přesný popis a doložení technického stavu věci ve všech detailech, tak v projednávané věci nepovažuje požadavek finančního úřadu na preciznější (přesvědčivější) doložení nosnosti podlahy před provedením prací a po nich za nepřiměřený. Realizace podpěr bez bližší specifikace nosnosti podlahy (před a po provedení podpůrných konstrukcí) evokuje reálnou možnost, že došlo k (podstatnému) navýšení nosnosti, a tím k technickému zhodnocení. Žalobkyně přitom netvrdila, že se jednalo pouze o dočasné řešení (havarijního stavu vzniklého konkrétní situací). O tom, že podpěrné konstrukce jsou spíše trvalým řešením, svědčí to, že dle tvrzení žalobkyně sloužily konstrukce i čtyři roky po jejich instalaci. Současně nelze opomenout, že v době, kdy byly podpěry realizovány, došlo i k přesunu strojů a žalobkyně zároveň realizovala nové rozvody. Tyto změny by bylo možné vyhodnotit jako technické zhodnocení, neboť ve svém souhrnu mohly představovat zvýšení kvality daného zázemí. Jestliže NSS za technické zhodnocení považoval například i jen výměnu oken se dvěma skly za okna se třemi skly (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 149/2016-34), lze mít za to, že zvýšení počtu podpěr podlahy by též mohlo představovat technické zhodnocení.
55. Jak soud uvedl již výše, hranice mezi tím, co je opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná. Je přitom na daňovém subjektu, aby prokázal technický stav majetku před úpravou v tom rozsahu a detailech, které jsou nutné pro funkční posouzení, zda se jedná o opravu (uvedení do původního stavu), či technické zhodnocení. Specifičnost projednávané věci tak vyžadovala podrobnější prokázání technického stavu podlahy. Tomu žalobkyně nedostála. Žalobkyně nedoložila žádné odborné podklady, ze kterých by byla zřejmá nosnost podlahy před úpravou a po úpravě. Žalobkyně doložila podklady, ze kterých bylo patrné, jaké změny v umístění strojů byly realizovány a že proběhla úprava podlahy.
56. Z harmonogramu provedených prací lze zjistit, že v hutní hale proběhlo odstavení a odpojení lisu L6 a následná instalace lisu DAL6. V souvislosti s ní došlo k připojení a propojení robota a leštičky na elektro, bylo instalováno pódium a hydraulické agregáty, byly vrtány díry (médiá), byla propojována hydraulika, bylo kompletováno elektro a připojení na plyn. Byly provedeny rozvody plynu a kyslíku, podpůrné konstrukce rozvodů k leštičce, kyslíková řada a rozvody k leštičce, přiveden plyn k leštičce, rozveden tlakový vzduch, proveden rozvod ventilátorového vzduchu, přívod pitné, razníkové a okruhové vody. Harmonogram ovšem nevypovídá nic o povaze prací na podpůrné konstrukci nebo o nosnosti podlahy. Jak uvedl finanční úřad na str. 116 zprávy o daňové kontrole, tento důkaz pochybnosti nerozptýlil, naopak je spíše prohloubil. Z předloženého harmonogramu je zřejmé, že se jednalo o nové práce a dodávky, nové rozvody, které byly potřeba pro zprovoznění lisu. Finanční úřad poukazoval i na to, že došlo k přidání dalších (železobetonových) opěr, nejednalo se tak jen o opravu nebo výměnu těch stávajících.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

57. Pokud jde o předložený plánec vyhotovený Ing. V., žalobkyně se mylí, že jí může doložit nosnost podlahy před provedením prací a po nich. Plánek sám o sobě, ani ve spojení s dalšími důkazy, pochybnosti nerozptýlil. Dle soudu není nijak rozhodné, že byl vyhotoven až v roce 2020. Přestože by byl vyhotoven až po faktické realizaci úprav podlahy, mohl by obsahovat technické informace, které by vycházely z údajů dostupných před provedenými úpravami, avšak předložený plánec se neodvolává na žádné podklady, ze kterých by bylo patrné, že objektivně zaznamenává technické údaje před a po realizaci úprav. Navíc obsahuje pouze půdorys haly s nákresem místností a strojů a s vyznačením oblastí haly s údajem o jejich domnělé maximální nosnosti. Neplýne z něj, jak autor dospěl k mřížkovanému rastru nosných konstrukcí, **jakým způsobem dospěl k uvedeným údajům o nosnosti podlahy**, jaká nosnost byla před zahájením prací, jaké bylo skutečné zatížení podlahy před zahájením prací a jaké po něm. **Nelze z něj zjistit**, jakou hmotnost mají jednotlivé stroje, **kolik činí zatížení na jednotlivé vzpěry podlahy, kolik zatížení absorbují podpěry původní a podpěry nové**, případně jak se zatížení rozprostírá. Nelze z něj ani zjistit vliv vody, o němž se zmínil svědek K. a na nějž žalobkyně také v obecnosti poukazovala. Nelze z něj tak zjistit žádné indicie, které by svědčily pro závěr, že se nosnost podlahy (podstatně) nezvýšila.
58. Finanční úřad na návrh žalobkyně vyslechl vedoucího údržby pana K. Svědek vypověděl, že v rámci hal dochází jednou až dvakrát za rok k přesunům technologií za účelem optimalizace výroby. Kvůli častým přesunům technologií se musí vrtat stále nové prostupy pro přívody energií či svodky na střepy. Tím dochází ke snížení nosnosti stropu, který je za ta léta značně poškozený působením vody, takže vznikla koroze na nosných prvcích konstrukce. Práce měly zachovat stávající nosnost. Opravy podpůrných konstrukcí spočívaly v zesílení nosných sloupů a vybudování ocelových roštů pod podlahou. **K pracím byla vyhotovena technická dokumentace statikem Švandou**. Konstrukce byly prováděny pod podlahou výrobního bloku hutní haly, kde měly být umístěny výrobní technologie.
59. Svědek K. sice při výslechu několikrát uvedl, že zatížení podlahy výrobního bloku se v roce 2016 neměnilo, neuvedl však, z čeho toto přesvědčení nabyl, když dodavateli nežadával požadavky na vybudování podpůrné konstrukce. Nevěděl ani to, zda docházelo k demontáži původních nosných podpěr, neboť tyto práce neřídil. Jak přitom vyplývá ze správního spisu, původní nosné podpěry zůstaly zachovány.
60. Daňové orgány správně poukázaly na to, že ke zjištění technických parametrů podlahy mohla být relevantní technická dokumentace od statika Švandy (o níž se zmínil svědek K.), avšak žalobkyně žádnou takovou dokumentaci v průběhu daňového řízení však nepředložila. Soud souhlasí, že tato dokumentace mohla o vlivu podpůrné konstrukce na nosnost leccos vypovědět.
61. Soud proto souhlasí s žalovaným, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla. Námitka není důvodná.

III. Náklady na opravu pásové chladicí pece

62. Žalobkyně uplatnila daňově uznatelný náklad na tři nerezové chladicí zóny na opravu pásové chladicí pece od CAR-MET ve výši 1 469 915,79 Kč.
63. Finančnímu úřadu vznikly pochybnosti, neboť podle něj nebylo zřejmé, které pece se práce týkaly, a jaký byl stav před opravou a po opravě. Žalobkyně měla více chladicích pecí. Dle přijaté faktury se jednalo o dodávku 3 nových zón pro pec typu FR2100x12x15.96, včetně

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

spojovacího materiálu a manuálu k používání, tedy o dodávku zařízení k prodloužení pece FR2100, nikoliv o náhradní díly (*výzva ze dne 18. 4. 2019, č. j. 887715/19/2903-60562-705692*). Nové zóny byly dle smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a CAR-MET objednány na prodloužení pece včetně pásu. Rovněž v e-mailové komunikaci mezi žalobkyní a CAR-MET se hovořilo o prodloužení pece FR2100 a dodání pásu, který je k novým zónám potřeba. Žalobkyně neprokázala, že došlo k demontáži původních zón a k instalaci zón nových. Měnila svá tvrzení ohledně toho, které pece se oprava týkala. V reakci na výzvu k prokázání skutečností tvrdila, že oprava se týkala pásové chladicí pece OLIVOTTO (č. 3700361), nikoliv pece CAR-MET (*str. 106, 163 a 164 zprávy o daňové kontrole*).

64. Žalobkyně v řízení uvedla, že se jednalo o opravu pásové chladicí pece – linka OLIVOTTO (karta č. 3700361). Tvrdila, že celý dopravník je složen z celkem osmi zón. Ty jsou provozem postupně propalovány a je nutná jejich výměna. V tomto případě došlo k výměně tří zón. Šlo o opravu výměnou. Práce zajišťovali zaměstnanci žalobkyně. Nedošlo ke změně účelu, technických parametrů ani k rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku. Žalobkyně předložila účetní doklady, účetní deník, přijaté faktury, přehled majetku k 31. 12. 2016, příjemku materiálu ze dne 13. 7. 2016, výdejku materiálu ze dne 22. 7. 2016 a fotodokumentaci.
65. Finanční úřad disponoval smlouvou uzavřenou mezi žalobkyní a CAR-MET, cenovou nabídkou 7248-1MOD, e-mailovou komunikací mezi pracovníci žalobkyně J. Š. a Z. D. a mezi J. Š. a T. P., pracovníci CAR-MET. Vyslechl Z. D., Z. K. a Ing. B. K.
66. Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že došlo k prodloužení pece FR2100. Vyšel z cenové nabídky, smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a CAR-MET a z e-mailové komunikace. Žalobkyně neprokázala, které chladicí pece se náklad týkal, že v roce 2016 došlo k opravě ani neprokázala stav opraveného majetku před opravou a po ní. Neprokázala, kdy přesně došlo k odstavení a opravě pece. Svědek D. ohledně zón uváděl, že byly zásadně poškozené, což je v rozporu s tvrzením žalobkyně, že původní zóny dali na sklad a plánovali je znovu použít. Výpověď neprokázala, kdy konkrétně došlo k odstavení pece a výměně zón. Svědek hovořil pouze o původním záměru a použití zón na opravu. Ohledně linky FR2100 uvedl, že označení linky znamená šířku pásů. Neobjasnil, o kterou linku konkrétně by se mělo jednat. Svědek K. o smlouvě na dodání zón nejednal. Nevěděl, jak dodavatelé zadávali požadavky. V případě pece FR2100x12x15,96 (i pece FR3600x14x20) nevěděl, o jaký majetek se jedná a kdy byl pořízen. Jen tvrdil, že došlo k výměně zón. Ohledně zón uváděl, že byly vypálené a oprava nebyla možná, což je v rozporu s tvrzením žalobkyně, že původní zóny dali na sklad a plánovali je znovu použít. Dle přehledu majetku k 31. 12. 2016 měla žalobkyně více chladicích pecí.
67. Žalovaný s finančním úřadem souhlasil. V napadeném rozhodnutí vypočetl obdobné důvody. Setrval na závěru, že žalobkyně pochybnosti nerozptýlila. Neprokázala, které chladicí pece se oprava týkala. I pokud by se jednalo o nákup náhradních dílů, neprokázala, že v roce 2016 došlo k opravě, tedy ke spotřebě dílů. Nebyl prokázán stav před opravou a po opravě.
68. S tímto závěrem se soud neztotožňuje. Finanční úřad i žalovaný totiž pominuli výpověď svědka K., který dohlížel na montáž pořízených chladicích zón. Závěr daňových orgánů, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, nemůže v kontextu výpovědi svědka K. obstát. Ze svědecké výpovědi totiž vyplývá potřeba opravy (nikoli pořízení nové) pece v důsledku

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

jejího opotřebením. Svědek K. vypověděl, že v pásové peci dochází k postupnému chladnutí výrobků. Kvalita chlazení je závislá na rychlosti a délce pásové pece, počtu zón. Z důvodu nekvalitního chlazení výrobků se uvažovalo o prodloužení pásové pece FR2100. Označení pece vyplývá z šířky pásu. **K prodloužení nakonec nedošlo.** Při odstavení pece bylo zjištěno poškození chladicích zón pece. To bylo vyhodnoceno jako příčina špatného chlazení výrobků. **Nové zóny nahradily poškozené zóny na stávající peci FR2100 od výrobce CAR-MET. Výměnou zón se vyřešil technický problém. Došlo k výměně díl za díl.** K prodloužení pásu nedošlo. V peci zůstal původní pás. Na montáž nových zón dohlížel. Oprava se týkala chladicí pece, která původně navazovala na výrobní linku OLIVOTTO. V průběhu roku 2016 se přesunula za výrobní linku DAL6.

69. Svědek K. pak uvedl, že jako CAR-MET označují pásovou chladicí pec sloužící k ochlazení výrobků. Jinak má název FR2100. Skládá se z jednotlivých zón. V roce 2016 došlo k výměně zón, asi tří. Jejich oprava nebyla možná. Materiál byl vypálený a nešel svářet. K prodloužení zařízení nedošlo. Nezměnila se ani funkčnost zařízení. Montáž a demontáž prováděli zaměstnanci oddělení údržby. Zóny byly odvezeny na sběrný dvůr, rozřezány a prodány do šrotu. K dodávce došlo kvůli výměně poškozených dílů. Zařízení kontroloval svědek K.
70. Svědek D. vypověděl, že v roce 2016 společnost CAR-MET dodala dvě chladicí pece s šířkou pásů 3 600 mm a tři dvoumetrové sekce s šíří pásů 2 100 mm. Prodlužovací pás k lince FR2100 dodán nebyl, i když to byl původní záměr. V případě linky FR2100 byly dodány tři nové zóny. Nakonec byly použity na opravu stávající chladicí pece. Původně měla být pec prodloužena, ale po jejím odstavení a prohlídce bylo zjištěno zásadní poškození tří dílů (propálení vnitřního pláště). Proto došlo jen k výměně.
71. Soud s daňovými orgány souhlasí v tom, že žalobkyně u společnosti CAR-MET poptávala tři nové zóny k chladicí peci FR2100x12x15,96, včetně přidaného pásu za účelem prodloužení pece (*viz cenovou nabídku 7248-1MOD, kupní smlouvu a výpověď svědka D.*) a následně k jejich pořízení uzavřela kupní smlouvu. Původně chtěla stávající pec prodloužit. Svědek K. vypověděl, že z důvodu nekvalitního chlazení výrobků se uvažovalo o prodloužení pásové pece FR2100. Od záměru prodloužit stávající pec však žalobkyně ustoupila. Při odstavení pece totiž bylo zjištěno poškození tří chladicích zón pece, na čemž se shodli svědci K. a K. Žalobkyně tak nepořídila prodlužovací pás. Kvůli nedodání pásu jí CAR-MET poskytla slevu z pořizovací ceny (*viz e-mailovou komunikaci*). Jak shodně vypověděli svědci K., K. i D., k prodloužení stávající pece nedošlo. Tito svědci též vypověděli, že došlo k výměně tří stávajících zón chladicí pece za nově pořízené zóny od CAR-MET. Ostatně za náhradní díly je žalobkyně označila i v příjemce materiálu ze dne 13. 7. 2016 a ve výdejce materiálu ze dne 22. 7. 2016. Soud nemá z výpovědí svědků dojem, že by žalobkyně měla více chladicích pecí FR2100 od CAR-MET. Svědci se nerozházeli v tvrzení o tom, na jakou chladicí pec byly zóny instalovány. Svědek K., který dohlížel na instalaci nových zón, výslovně uvedl, že se jednalo o pec FR2100 od výrobce CAR-MET, kterou původně chtěli prodloužit. Svědek D. vypověděl, že původně měla být prodloužena pec FR2100, ale nakonec byla opravena za pomoci tří nových zón od CAR-MET. Svědek K. pak potvrdil, že název FR2100 se užívá pro chladicí pec (nikoli pece) od CAR-MET. Nelze tedy souhlasit s žalovaným, že žalobkyně neprokázala, o kterou konkrétní pec se jednalo. Ostatně žalobkyně např. na str. 12 doplnění odvolání ze dne 21. 4. 2022 uvedla, že měla jen jednu chladicí pec FR2100.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

72. Ze správného spisu je zřejmé, že žalobkyně měla dle seznamu majetku více chladicích pásových pecí. V seznamu majetku jsou ovšem jen dvě chladicí pece od dodavatele CAR-MET. To přitom koresponduje s výpovědí svědka D., který při výslechu uvedl, že od CAR-MET mají dvě chladicí pece. Jednu z těchto pecí žalobkyně pořídila od CAR-MET kupní smlouvou společně s novými zónami k peci FR2100. Z kupní smlouvy plyne, že žalobkyně na přelomu roku 2015 a 2016 pořídila chladicí pásovou pec FR3600. Podle čl. 1.2 smlouvy byl jejím předmětem mimo dodání i dohled nad montáží a uvedením do provozu. O tom, že tuto pec pořídila v roce 2016 hovořil i svědek D.
73. Pokud finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že žalobkyně měnila svá tvrzení ohledně toho, které pece se oprava týkala, tak mylně interpretoval tvrzení žalobkyně uvedené v reakci na výzvu k prokázání skutečností (č. j. 1091393/19). Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že „oprava se týkala chladicí pece – linka OLIVOTTO“. Žalobkyně tím ale netvrdila, že opravila chladicí pec OLIVOTTO, což potvrdil svědek K. Ve své výpovědi totiž vysvětlil, že nové chladicí zóny nahradily poškozené zóny na stávající peci FR2100 od výrobce CAR-MET, která původně navazovala na výrobní linku OLIVOTTO. Až poté se pec přesunula za výrobní linku DAL6. Soud má za dostatečně prokázané, u které pece došlo k výměně chladicích zón.
74. Podle názoru soudu nelze dovozovat, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, z toho, že svědek K. nejednal o dodání zón, nedal souhlas s výdejkou materiálu za náhradní díly – *nerezový pás – oprava chladicí pece*, že nevěděl, jak byly zadávány požadavky k objednavce chladicích zón, nebo že na dotaz finančního úřadu, o jaký majetek se jedná v případě pece FR2100x12x15,96 (i pece FR3600x14x20), nevěděl přesnou odpověď ani nevěděl, kdy byl pořízen.
75. Jak svědek K. vypověděl, nebylo v jeho kompetenci dát souhlas s výdejkou materiálu. Zařízení kontroloval svědek K., jehož výpověď ovšem finanční úřad ani žalovaný nehodnotili. O pořízení chladicích zón jednali svědek D., paní Š. (viz e-mailovou komunikaci) a generální manažer (resp. jednatel) žalobkyně L. C. (viz kupní smlouvu).
76. Přestože daňové orgány žalobkyni vytýkaly, že neprokázala, kdy přesně došlo k odstavení pece a výměně zón, soud takovou okolnost nepokládá za rozhodující. Podstatné je, že ze svědeckých výpovědí a e-mailové komunikace plyne, že se tak stalo v roce 2016.
77. Daňové orgány žalobkyni též vytýkaly, že je její tvrzení, že stávající zóny dali na sklad a plánovali je znovu použít, rozporné s výpovědí svědků, kteří uvedli, že zóny byly vypálené a oprava nebyla možná. Ovšem pro posouzení uznatelnosti nákladů vynaložených na pořízení nových chladicích zón je důležité, že bylo prokázáno, že u chladicí pece FR2100 došlo k výměně tří chladicích zón, nikoli k jejímu prodloužení. Původní tvrzení žalobkyně o osudu starých zón se ukázalo jako chybné, přičemž žalobkyně později sama toto tvrzení revidovala a předložila k tomu důkazy (např. fotodokumentaci a přejímky na sklad). Byl tedy řádně prokázán osud těchto zón a bylo možné považovat za prokázané, že došlo k opravě pece. Původní zóny se znovu nepoužily, ale byly odvezeny do sběru a prodány do šrotu (viz výpověď svědka K.).
78. Soud proto uzavírá, že žalobkyně prokázala, že v roce 2016 třemi chladicím zónami od CAR-MET opravila pásovou chladicí pec. Jelikož byly náklady nesprávně vyhodnoceny jako technické zhodnocení, je napadené rozhodnutí nezákonné. Námitka je důvodná.

IV. Náklady na obchodní zastoupení, propagaci a marketing

79. Žalobkyně dále uplatnila jako daňově účinné náklady ve výši 618 470 Kč a 864 571 Kč na odměnu dle faktur vystavených od T. C. Tyto faktury předložila společně se smlouvou o obchodním zastoupení, propagaci a marketingu v České republice a Evropě, kterou žalobkyně (CRYSTALITE BOHEMIA s.r.o.) uzavřela s T. C. 1. 1. 2016.
80. Předmětem této smlouvy bylo obchodní zastoupení a marketing v České republice a v Evropě za podmínek, že pan C. bude při sportovních akcích a mistrovských utkáních pořádaných v zahraničí a v ČR propagovat značku „CRYSTALITE BOHEMIA“ na sportovním oblečení a formou propagačních materiálů a prezentovat firmu formou katalogů s cílem získat nové zákazníky a dále provádět marketingový průzkum při svých cestách po ČR a Evropě, především v Německu, s cílem získat nové zákazníky. Dokladem o způsobu propagace měla být dle smlouvy fotodokumentace z akcí a jednou za rok vyhodnocení marketingové činnosti. Za tuto činnost náležela odměna 0,35 % z celkového obrátu společnosti.
81. Finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o faktické dodávce služeb. Účetní doklady a smlouva neprokazovaly, že byly služby v této výši poskytnuty a že je žalobkyně v této výši přijala. Ze smlouvy nebylo patrné, co konkrétně bylo předmětem obchodního zastoupení, propagace a marketingu. Pan C. měl sjednanou stejnou odměnu jako pan D. za správu nemovitostí, ačkoli to jsou odlišné činnosti. Současně neměl webové stránky, kde by prezentoval svoji obchodní činnost. Jednalo se o profesionálního tenistu. Výhradní obchodní zastoupení v tuzemsku i zahraničí poskytoval žalobkyni dodavatel ARCADE EUROPE s.r.o.
82. Žalobkyně tvrdila, že pan C. ji měl na základě smlouvy propagovat při sportovních akcích – tenisových turnajích a zápasech v Německu formou umístění loga a názvu společnosti na oblečení či prezentaci společnosti při jednání se zástupci společností, kteří se podílejí na pořádání turnajů. Působil tam jako profesionální tenista. V době uzavření smlouvy nebyly známy turnaje, kterých se bude účastnit. Pro žalobkyni získal nové zákazníky. Zprostředkoval kontakt se skupinou Walmart (WMB Supermercados do Brasil Ltda a WMS Supermercados do Brasil, Ltda) a s Mohamed Atef Aly, kterým bylo zboží poprvé dodáno v roce 2015. Kontakt s těmito zákazníky si následně převzalo interní obchodní oddělení žalobkyně, které se dále o zákazníky staralo. Vzhledem k tomu, že komunikace s těmito zákazníky byla vedena na neformální bázi, není možno předložit formalizovaný záznam z takových jednání z let předchozích. Jak vyplývá z přehledu zákazníků a objemů z let 2012–2017, tito zákazníci v tomto období odebrali zboží v hodnotě přesahující 63 mil. Kč. Přínos pana C. spočíval v historickém přinesení kontaktu, což je nutno považovat za zprostředkování a za což mu náleží odměna. Z dostupných fotografií a internetových stránek vyplývá, že minimálně v případě zápasů v německé lize žalobkyni reprezentoval. Na tom nic nemění, že nebyly doloženy podklady k formálnímu vyhodnocení marketingové činnosti pana C. dle smlouvy. Obdobně i odběr zboží pana C. v hodnotě 7 mil. Kč (které nejspíš dále prodal) svědčí o tom, že prováděl prodejní, tedy obchodní činnost, a to nejen v roce 2016. Již za tuto činnost (nákup-prodej) mu náleží odměna, která představuje daňový náklad. Odměna dávala ekonomický smysl, neboť celková provize (1,79 mil. Kč) byla výrazně nižší než výnosy, kterých žalobkyně dosáhla prostřednictvím pana C. (obrat za rok 2016 ve výši 19,8 mil. Kč za specifikované zákazníky). Standardní odměna provizorů

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

byla 5 – 10 %. Byť se odměna pana C. vypočetla z celkového obratu, byla nižší než běžná. Spolupráce byla historicky úplně stejná. Finanční úřad dříve nevznesl žádné dotazy nebo pochybnosti (např. místní šetření v roce 2015) o činnosti pana C.

83. Žalobkyně kromě faktur a smlouvy předložila sdělení o obratu společnosti za měsíce duben až květen 2016, internetové články z německých serverů, fotografie, úřední záznam finančního úřadu ze dne 5. 8. 2015, č. j. 1356894/15/2903-60563-709800, a soupisy faktur pro odběratele skupiny Walmart a Mohamed Atef Aly.
84. Finanční úřad tyto důkazy vyhodnotil. Setrval na svých závěrech. Ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že dle smlouvy měl pan C. kromě propagace značky na sportovním oblečení při sportovních akcích a utkáních prezentovat firmu formou katalogů s cílem získat nové zákazníky a provádět marketingový průzkum při svých cestách po ČR a Evropě, především v Německu. O tomto způsobu propagace měl pořizovat fotodokumentaci. Jednou za rok měl provést vyhodnocení marketingové činnosti. Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky předvídané smlouvou. Nepředložila fotodokumentaci pořízenou panem C., která by prokazovala prezentaci formou oblečení se značkou při sportovním utkání, prezentaci formou katalogů, a kdy konkrétně k takovým prezentacím v roce 2016 došlo. Nepředložila ani vyhodnocení marketingové činnosti za rok 2016. Ze souboru vydaných faktur za rok 2016 je patrné, že pan C. v roce 2016 odebíral výrobky žalobkyně. Skutečnost, že kupoval a následně prodával zboží neznámá, že prováděl obchodní zastoupení, propagaci a marketing. Ve smlouvě není uvedeno, že má prodávat zboží. Prodej zboží nesouvisí s obchodním zastoupením, propagací a marketingem. I když nákup zboží přispěl k navýšení obratu žalobkyně, jedná se o jinou činnost. Internetové články dokládají, že pan C. byl v roce 2016 bývalý profesionální hráč působící v Německu. Z fotografií neplyne, kdy byly pořízeny. Žalobkyně nepředložila žádné důkazy svědčící o obchodních jednáních pana C. se zákazníky v roce 2016. Neprokázala, že pan C. nějaké zákazníky získal. Nepředložila případně ani komunikaci s těmito zákazníky. U přijatých faktur od pana C. nejsou seznamy zprostředkovaných obchodů. Žalobkyní zmiňovaní zákazníci podle knihy vydaných faktur odebrali zboží až po ukončení spolupráce s panem C.
85. Žalovaný se závěry finančního úřadu souhlasil (blíže viz body 82 až 84 napadeného rozhodnutí).
86. Soud se se závěry daňových orgánů ztotožňuje. Žalobkyně nepředložila žádné důkazy, kterými by prokázala tvrzení, že pan C. získal odběratele WMB, WMS a Mohamed Atef Aly. Zde je třeba zdůraznit, že se žalobkyně mýlila, pokud tvrdila, že žalovaný nerozporoval historickou spolupráci pana C. s těmito odběrateli. Žalovaný totiž v bodě 83 napadeného rozhodnutí uvedl, že ničím nebylo prokázáno obchodní jednání, myšleno obchodní jednání pana C., s těmito zákazníky. Žalovaný tam správně poukázal na to, že žalobkyně nepředložila žádnou komunikaci mezi těmito odběrateli a panem C. Nepředložila ani svojí komunikaci s těmito odběrateli, ve které by se zmínka o panu C., jenž je měl získat, mohla objevit.
87. Žalobkyně sice v souvislosti s těmito odběrateli odkazovala na rozsudky NSS č. j. 1 Afs 132/2008-82 a č. j. 6 Afs 94/2018-52, avšak činila tak nepřiléhavě. Jak opakovaně tvrdila, pan C. měl odběratele získat ještě *před* uzavřením smlouvy s žalobkyní. Žalobkyní zmíněná rozhodnutí se týkala reálného (*pozdějšího*) projevení se propagace a marketingu. Judikatura reagovala na situaci, kdy se má daňový výdaj teprve projevit v budoucnu, nikoli

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

na situaci, kterou tvrdila žalobkyně, tj. že pan C. v minulosti již zprostředkoval určitý kontakt (a obchod) s dalšími subjekty (zákazníky) a zvýšení obrátu se již projevilo (pouze tak měl být za toto zprostředkování dodatečně honorován). Případy, na které žalobkyně odkazovala, nejsou přílehlivé, protože se v nich řešila možná průkaznost (efektu) budoucího vynaloženého výdaje –v okamžiku učinění výdaje nebylo vůbec jisté, zda a jakého výsledku bude přesně dosaženo. Kdežto žalobkyně, dle vlastních tvrzení, uzavřela smlouvu s panem C. v době, kdy již pan C. určitou činnost (v minulosti) vykonal a výsledky této činnosti, jež měly být v době uzavření smlouvy známy, chtěla dodatečně honorovat. Avšak tato skutečnost se nijak neprojevila ve smlouvě o obchodním zastoupení (neodkazovala na historicky uzavřené kontrakty) a ani z jiných důkazů nebylo prokázáno, že se pan C. v minulosti zasadil o získání obchodních kontaktů žalobkyně. Soud přitom v tuto chvíli považuje za nadbytečné zabývat se tím, za jakých podmínek by mohl být takový výdaj (dodatečné honorování zprostředkovatele obchodu) daňově uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

88. Zároveň se soud ztotožňuje s daňovými orgány, že nebylo prokázáno, že by pan C. poskytl žalobkyni jakékoli marketingové nebo propagační služby. Za stěžejní považuje soud skutečnost, že žalobkyně nepředložila žádné vyhodnocení marketingové činnosti pana C., které mělo být dokladem o způsobu propagace, jak to předpokládala smlouva uzavřená mezi žalobkyní a panem C.
89. Žalobkyně sice předložila fotodokumentaci a několik internetových článků, ty ovšem pochybnosti neodstranily. Fotodokumentace neosvědčuje rozsah ani způsob činnosti pana C., jelikož z ní není zřejmé, že by byla pořízena během turnajů, soutěžních utkání nebo jiných veřejných akcí. Na předložených fotografiích je sice pan C. s logem „CRYSTALITE BOHEMIA“ na dresu (triku) zachycen u tenisových kurtů, nelze z nich ovšem zjistit, kde a kdy byly pořízeny. Žalobkyně přitom ani netvrdila, na jakých konkrétních akcích ji měl pan C. prezentovat (obdobně srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, body 76–77)
90. Z internetových článků také nelze o činnosti pana C. pro žalobkyni nic zjistit. Článek ze dne 6. 6. 2016, který mimo jiné pojednává o tom, že se pan C. aktivně účastnil jednoho zápasu německé regionální tenisové ligy, obsahuje (nekvalitní) fotografii skupiny osob u tenisového kurtu, mezi nimiž je i osoba s logem „CRYSTALITE BOHEMIA“ na dresu (triku). Článek ovšem neprokazuje, že pan C. prováděl pro žalobkyni fakturovanou činnost, natož v tvrzeném rozsahu (žalobkyně uplatnila náklady přesahující 1,4 mil. Kč).
91. Podle smlouvy měl pan C. propagovat značku nejen na sportovním oblečení, ale i formou propagačních materiálů (katalogů). Dále měl provádět marketingový průzkum při svých cestách po ČR a Evropě, především v Německu, s cílem získat nové zákazníky. Žalobkyně nicméně nepředložila žádný propagační materiál (katalog), který měl pro tyto propagační a marketingové účely podle smlouvy sloužit. Nedoložila závěry průzkumů, které měl pan C. dle smlouvy realizovat, nebo jiné důkazy, které by zachycovaly reálná setkání pana C. se zákazníky (klienty) nebo jeho komunikaci s nimi. Jediný článek nebyl způsobit pochybnosti rozptýlit. Z článku/fotografie je patrné pouze to, že se pan C. účastnil turnaje a měl na sobě triko s logem „CRYSTALITE BOHEMIA“, čímž by mohlo být prokázáno to, že pan C. žalobkyni propagoval na jednom turnaji, avšak nebylo prokázáno, že by propagaci činil i další smlouvenou formou, tj. prostřednictvím propagačních materiálů, nebo

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

že by provedl jakýkoli marketingový průzkum.

92. K názoru žalobkyně, že panu C. náleží odměna za to, že od žalobkyně nakoupil zboží v hodnotě 7 mil. Kč, které následně patrně prodával dál, soud uvádí, že pře prodej zboží nebyl předmětem smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a panem C. Pokud tuto činnost chtěla žalobkyně zohlednit, měla se o tom zmínit ve smlouvě. Navíc ani z ničeho neplyne, že pan C. zboží nakoupené od žalobkyně dále prodával nebo že by případný prodej tohoto zboží byl spojen s jakoukoli propagací žalobkyně. Námitky nejsou důvodné.

V. Náklady na zprostředkovatelskou činnost společnosti King Yip

93. Finanční úřad měl také pochybnosti o uskutečnění plnění dle daňových dokladů vystavených společností King Yip v celkové výši 1 648 242,66 Kč. Pochybnosti spočívaly v tom, že King Yip byla z Hong Kongu, ale zprostředkovala prodej zboží pro žalobkyni v Japonsku a Brazílii. Navíc neměla žádné internetové stránky, na kterých by svoji činnost prezentovala. Žalobkyně nepředložila nic k její činnosti (např. komunikaci se zákazníky a s žalobkyní) ani smlouvu, na kterou odkazovaly faktury. Tvrzení žalobkyně byla zároveň vzájemně rozporná. Nejprve tvrdila, že se provize týkaly Japonska a Brazílie, což bylo uvedeno i na fakturách, pak ale tvrdila, že se jednalo o čínský a brazilský trh. O zprostředkování na čínském trhu lze přitom důvodně pochybovat, neboť faktury hovoří o japonském a brazilském trhu. Tvrzení, že manažer King Yip pan H. L. získal zákazníky, se týkalo jen brazilského trhu. Sjednaná provize 10 % pak byla vyšší než standardních 5–8 %, přičemž ani tuto skutečnost žalobkyně dostatečně nevysvětlila.
94. Žalobkyně v řízení tvrdila, že činnost společnosti King Yip byla představována především činností majitele a jediného manažera pana H. L. Činnost vykonával na japonském (pozn. soudu: prvně hovořila o čínském trhu, což následně korigovala) a brazilském trhu. Pan L. získal četné zákazníky, kteří jsou v mnohých případech stále zákazníky žalobkyně. Poukázala na společnosti MEIWA SALES CO.LTD (dále „MEIWA“) a ROJEMAC IMP.E EXP.LTDA (dále „ROJEMAC“). Doplnila, že postupně byla komunikace se zákazníky převzata interním oddělením žalobkyně spolu s panem L. C. Pan L. stál v pozadí. Dle potřeby se setkával se zákazníky. Stál minimálně u zrodu vztahu s odběrateli především nápojového skla. Spolupráce byla ukončena v polovině roku 2019 v důsledku úmrtí majitele King Yip. Žalobkyně předložila účetní doklady, účetní deník, seznam přijatých faktur a e-mail pana C. ze dne 10. 7. 2020. Navrhla výslech pana C.
95. Soud souhlasí s daňovými orgány, že žalobkyně nepředložila komunikaci společnosti King Yip se zákazníky, komunikaci žalobkyně s King Yip nebo s panem L. ani komunikaci žalobkyně se zprostředkovanými zákazníky, což by mohly být důkazy prokazující zprostředkování obchodů na příslušných trzích. Nepředložila ani smlouvu, na kterou odkazovaly faktury vystavené společností King Yip (o ní pan C. prohlásil, že patrně nebyla sepsána).
96. Ačkoli v obchodních vztazích není písemná smlouva vždy potřeba, soud uvádí, že bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že pro ni její obchodní partner zprostředkoval obchody se zákazníky (obdobně srov. rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021-29), neboť důkazní břemeno k prokázání daňově uznatelného nákladu tíží žalobkyni.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

97. Žalobkyně tvrdila, že jejími zákazníky na japonském a brazilském trhu byly společnosti MEIWA a ROJEMAC, které podle faktur u žalobkyně odebraly v roce 2016 velké množství zboží. Ze správního spisu ovšem neplynou žádné indicie, kromě skutečností uvedených na fakturách, že by je k výrobkům žalobkyně přivedla společnost King Yip. Seznamy zákazníků a faktur, které byly přílohami faktur vystavených společností King Yip, sice souhlasí s fakturami specifikovanými v knize vydaných faktur, tyto doklady ale mohou být dostatečným důkazem pouze v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 42/2011-111, nebo ze dne 19. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017-31). Tak tomu v projednávané věci nebylo.
98. Výpověď L. C. totiž pochybnosti nerozptýlila. Pan C. dne 16. 9. 2020 vypověděl, že s King Yip jednal osobně. Začalo to již v roce 2010. Tuto firmu *podědil*. S českým sklem byla aktivní již před rokem 2009. Byl to dlouho běžící byznys. Jednalo se o klasického provizora, který kontroloval více světových trhů. Zajišťoval distribuci v Japonsku. Smrtí pana L. prodej skla do Japonska skončil. Nejsilnějším trhem byla Brazílie, kam zajišťoval dovoz zboží, které by tamní fabriky nedokázaly vyrobit. Činnost King Yip v roce 2016 byla stejná jako v předchozích letech, tedy držet a zprostředkovat obchody na japonském a brazilském trhu. Zprostředkovala obchod se šesti významnými brazilskými firmami a minimálně třemi na japonském trhu. V Číně patrně obchody nezprostředkovala. Smlouva asi uzavřena nebyla. Provize byla osm, maximálně deset procent. Byla vyšší, protože v Japonsku a Brazílii lze dosáhnout vyšší marže. S panem L. se setkali na veletrhu ve Frankfurtu.
99. Přestože finanční úřad i žalovaný přistupovali k výsledku pana C. jako k výsledku svědka, z obsahu správního spisu plyne, že pan C. byl v roce 2016 (i dlouho předtím) jediným jednatelem žalobkyně (CRYSTALITE BOHEMIA s.r.o.). Jelikož byl vyslýchán o skutečnostech proběhnuvších v době výkonu funkce, jednalo se o výsledk účastníka řízení (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013-41, body 38–39, či ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, bod 16). Výpověď pana C. tedy nemohla být hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 96 daňového řádu, ale měla být kvalifikována a hodnocena jako *tvrzení žalobkyně* (srov. výše odkazovaný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 51/2013-41 či rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101). Tvrzení daňového subjektu se sice podle § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky, k jeho hodnocení je však třeba přistupovat zdrženlivěji.
100. Pan C. neuvedl, které společnosti, jež od žalobkyně odebraly zboží v roce 2016, zprostředkovala společnost King Yip. Neuvedl ani žádného odběratele, kterého by King Yip pro žalobkyni zprostředkovala. Ačkoli vypověděl, že King Yip v roce 2016 získala šest brazilských a minimálně tři japonské zákazníky, King Yip v tomto roce fakturovala za zprostředkování specifických obchodů od dvou konkrétních společností, nikoli za získání nových zákazníků. Panuje tak rozpor ve zjištěných skutečnostech. Pan C. dále vypověděl, že s King Yip jednal osobně. Ke komunikaci však nic bližšího nesdělil. Až na osobní setkání na veletrhu ve Frankfurtu si na žádné setkání z roku 2016 nevzpomněl. K předchozímu ani následnému období neuvedl nic. Ani v e-mailu pana C. ze dne 10. 7. 2020 není uveden žádný odběratel nebo konkrétní způsob komunikace s panem L. nebo se zprostředkovanými odběrateli. Přestože žalobkyně tvrdila, že postupně byla komunikace se získanými zákazníky převzata interním oddělením spolu s panem C., komunikaci s odběrateli pan C. nepotvrdil a žalobkyně ji neprokázala ani jiným způsobem.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

101. Soud rozumí tomu, že s odstupem několika let si vyslýchaná osoba nemusí pamatovat jednotlivé detaily, ale spíše dílčí podstatné věci (obdobně srov. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019-46, a ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26). Pokud ovšem žalobkyně tvrdila, že měla 1 650 zákazníků, měla si zajistit a předložit takové podklady, které mohly relevantním způsobem (právě i po uplynutí určitého času) prokázat, že pro ni její obchodní partner konkrétní obchody zprostředkoval, a nespoléhat se toliko na lidskou paměť. To neučinila. Jelikož žalobkyně nepředložila jiné důkazy, které by prokázaly činnost King Yip, bylo tak třeba, aby pan C., jako účastník řízení, vypovídal mnohem konkrétněji. K tomu ovšem nedošlo.
102. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že pan C. v době, kdy byl předvolán k výslechu, již neměl žádné formální vazby na žalobkyni a nemohl tak ze své původní e-mailové schránky či počítače dohledat potřebné podklady. Tato skutečnost ovšem není pro posouzení věci podstatná, důkazní břemeno z žalobkyně nesnímá. Ze správního spisu navíc plyne, že daňová kontrola byla zahájena dne 29. 10. 2018. Finanční úřad dne 18. 4. 2019 vyzval žalobkyni, aby prokázala, jak sloužila provize vyplacená společností King Yip k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jak tyto náklady časově a věcně souvisely se zdaňovacím obdobím 2016, a aby prokázala, že činnost byla skutečně provedena a v čem konkrétně spočívala. Pan C. byl od změny obchodní formy žalobkyně na akciovou společnost, ke které došlo dne 18. 6. 2018, jediným členem představenstva. Byl jím až do 6. 2. 2020. Byl tak statutárním orgánem žalobkyně i v době zahájení daňové kontroly. Byl jím i v době, kdy se žalobkyně seznámila s výzvou k prokázání skutečností (č. j. 887715/19/2903-60562-705692). Lze tak uzavřít, že žalobkyně, potažmo pan C. měl dost času, aby si podklady obstarali a předložili je finančnímu úřadu.
103. Soud nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že výzva k prokázání skutečností byla obecná. Finanční úřad v ní uvedl, že má pochybnosti o tom, jak náklady ve výši 1 648 242,66 Kč sloužily žalobkyni k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jak tyto náklady časově a věcně souvisely se zdaňovacím obdobím roku 2016. Pochybnosti spočívaly v tom, zda King Yip zprostředkovala prodej zboží společně s Japonska a z Brazílie, přestože sama sídlí v Hong Kongu a přestože neměla ani internetové stránky, kde by svoji činnost veřejně prezentovala. Před vydáním výzvy disponoval finanční úřad pouze účetními doklady. Z těchto dokladů plyne, že hongkongská společnost fakturovala žalobkyni relativně vysoké částky za zprostředkování obchodů (resp. za na fakturách uvedené *vyjednávání a dohled nad zaplacením*) pro společnost z Japonska a pro společnost z Brazílie. Soud proto považuje vyjmenované pochybnosti za dostatečné pro vydání výzvy. Výzva je přitom dostatečně konkrétní, plyne z ní, jaké pochybnosti na straně finančního úřadu vznikly a co měla žalobkyně prokázat.
104. Soud tak shrnuje, že ačkoli lze obecně za daňově uznatelný náklad považovat zprostředkování kontaktu na zákazníka, ze kterého daňový subjekt těží v budoucnu, v projednávané věci žalobkyně nevyvrátila pochybnosti, zda pro ni King Yip vůbec kdy nějakou zprostředkovatelskou činnost realizovala. Na základě tohoto závěru je nadbytečné zabývat se racionalitou provize. Námitka není důvodná.

VI. Náklady na správu a údržbu nemovitostí dle mandátní smlouvy

105. Žalobkyně dále uplatnila náklady na čtyři faktury vystavené dodavatelem Z. D. za správu a údržbu nemovitostí podle mandátní smlouvy v celkové výši 1 483 041 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

106. Finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o faktické dodávce služeb a o jejím bezprostředním vztahu k činnosti žalobkyně. Pochybnost spočívala v tom, že se jednalo o značnou částku za práce, které nejsou na fakturách specifikovány. Nebyl uveden odkaz na smlouvu či objednávku. Smlouva sice byla uzavřena, avšak podle neplatného obchodního zákoníku. V předmětu smlouvy je popsána správa nemovitostí obecně. V mandátní smlouvě ani ve vyjádřeních žalobkyně není uvedeno, jak zajistila, že mandatář nevykonával v pracovní době technického ředitele činnosti uvedené v mandátní smlouvě, nebo jak zajistila, že nevyužíval pro tuto činnost výrobní prostředky žalobkyně. Pochybnosti byly podpořeny tím, že pan D. neměl u správce daně zaregistrovanou závislou činnost, tedy že nemá zaměstnance.
107. Žalobkyně tvrdila, že jí pan D. poskytoval služby již několik let před rokem 2016. Charakter služeb a způsob stanovení odměny se nezměnil. Finančnímu úřadu byl opakovaně demonstrován (např. zpráva ze dne 10. 8. 2015, č. j. 10082015/2, místní šetření za 2. čtvrtletí roku 2015). Finanční úřad nikdy k činnosti pana D. nevyslovil v minulosti pochybnosti. Žalobkyni proto podle jejího názoru svědčí legitimní očekávání v konstantní rozhodovací činnosti. Pan D. mohl vykonávat činnost v zaměstnaneckém poměru i dle mandátní smlouvy. V minulosti bylo v rámci organizační struktury začleněno oddělení technické správy nemovitého majetku v čele s ředitelem oddělení. Toto oddělení bylo následně zrušeno. Vzhledem k rozsáhlému nemovitému majetku žalobkyně vznikla potřeba zabezpečit odborný dohled v případě oprav a investic. Proto uzavřela s panem D. mandátní smlouvu. V roce 2016 probíhaly četné opravy a rekonstrukce nemovitého majetku. Práva a povinnosti plynoucí z mandátní smlouvy jsou podle žalobkyně dostatečně konkretizovány; zejména v čl. III písm. B) jsou nastaveny kompetence pana D. Dle popisu pracovní pozice zahrnuje náplň práce technického ředitele jinou agendu, než jakou zajišťoval pan D. dle mandátní smlouvy. Mandátní smlouvu je nutné vykládat jako rámcovou smlouvu. Pro kontrolu jednotlivých činností slouží přehledy a evidence, které je dle této smlouvy pan D. povinen vypracovávat, evidovat a následně předkládat.
108. Žalobkyně v daňovém řízení předložila mandátní smlouvu, popis pracovní činnosti pana D. jako technického ředitele, seznam nájemních smluv a plán oprav a investic na rok 2016. Poukázala na zprávu ze dne 10. 8. 2015 k č. j. 10082015/2. Žalobkyně naopak nepředložila žádné přehledy a evidence, které měly sloužit pro kontrolu jednotlivých činností.
109. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně jako mandant uzavřela se Z. D., IČO X, jako mandatářem dne 1. 1. 2016 mandátní smlouvu podle § 566 až 576 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. Podle předmětu smlouvy se mandatář zavázal pro mandanta obstarávat za úplatu ve výši 0,35 % z celkového obrátu správu nemovitého majetku dle výpisu katastru nemovitostí a pozemků s nimi souvisejících, které jsou ve vlastnictví mandanta. Nemovitosti jsou zapsány na listu vlastnictví č. 1612 u Katastrálního úřadu Vysočina, pracoviště Havlíčkův Brod. Správa nemovitostí spočívala v obstarávání záležitostí mandanta mandatářem v rozsahu a za podmínek smlouvou dohodnutých. Smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou. Podle čl. III smlouvy měl mandatář při plnění smlouvy zejména tyto povinnosti:
- A. v oblasti provozní:
1. vede a trvale aktualizuje technickou **evidenci nemovitého majetku**,
 2. vede evidenci uživatelů a nájemníků,
 3. na žádost mandanta připravuje smlouvy o nájmu nebo užívání

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

nebytových kancelářských prostor, případně bytů;

B. v oblasti údržby a oprav:

1. opravy a běžnou údržbu **nemovitého majetku:**

- a) havárie a případy, kdy jsou bezprostředně ohroženy životy a zdraví lidí nebo může vzniknout škoda větší než 20 000 Kč bez předchozího souhlasu mandanta. Mandatář je povinen o tomto postupu bezprostředně informovat mandanta.
 - b) nutnou údržbu a odstraňování závad bránících v užívání domů, kdy náklad nepřesáhne na jednu ucelenou opravu 10 000 Kč v průběhu jednoho měsíce bez předchozího souhlasu mandanta. Mandatář je povinen o provedení těchto prací jedenkrát za měsíc informovat mandanta.
 - c) opravy a práce při předpokládaných nákladech převyšujících částky v bodě b) musí včetně dodavatele a termínu dodávky schválit v předstihu mandant. Od uvážené výše nákladu 50 000 Kč a na základě výzvy mandanta bude vyvoláno mandatářem výběrové řízení za podmínek stanovených mandantem, přičemž mandant si vyhrazuje právo volby dodavatele. Na žádost mandanta je mandatář povinen zajistit komplexní inženýrskou činnost.
2. mandatář podává mandantovi vždy do konce měsíce ledna každého roku plán údržby, oprav a rekonstrukcí na příslušný rok včetně odborného návrhu ceny a projedná je s mandantem. Mandant se k návrhu vyjádří do 30 dnů;
 3. podle mandantem schváleného návrhu zajišťuje u zhotovitelů opravy a rekonstrukce a kontroluje a garantuje provedení prací a dodávek a správnost cen dle uzavřené smlouvy o dílo, nestanoví-li mandant jinak;
 4. v úplatě za činnost mandatáře je zahrnuta odměna za inženýrskou činnost při přípravě a **realizaci stavebních prací a dodávek, které vyžadují stavební povolení**. Tyto činnosti budou zajišťovány na základě samostatné smlouvy.

110.K obsahu mandátní smlouvy soud uvádí, že nesouhlasí s názorem finančního úřadu vyjádřeným ve zprávě o daňové kontrole, že mandátní smlouva vymezovala činnost mandatáře obecně. Byť v čl. II *Předmět smlouvy* je uvedeno, že mandatář je povinen vykonávat „*správu nemovitého majetku dle výpisu katastru nemovitostí, a pozemků s nimi souvisejících, které jsou ve vlastnictví mandanta*“, je tam k tomu dovětek, že „*správa nemovitosti spočívá v obstarávání záležitostí mandanta mandatářem v rozsahu a za podmínek smlouvou dohodnutých*“. Obsah činnosti mandatáře je proto třeba vykládat v kontextu celé smlouvy. Zejména čl. III *Práva a povinnosti mandatáře* ji konkretizuje. Mandatář byl dle smlouvy povinen a oprávněn provádět rozsáhlou paletu činností. V oblasti provozní měl na starosti vedení evidence nemovitostí, vedení evidence nájemníků a přípravu smluv o nájmu. V oblasti údržby a oprav zajišťoval opravy a běžnou údržbu nemovitého majetku (havárie, nutné a předpokládané opravy), plány údržby, oprav a rekonstrukcí na příslušný rok, opravy a rekonstrukce u zhotovitelů, kontroly a garance provedení prací, dodávek a správnost cen dle uzavřené smlouvy o dílo a inženýrskou činnost při přípravě a realizaci Shodu s prvopisem potvrzuje: X

stavebních prací a dodávek, které vyžadují stavební povolení.

111. Dále soud ze správního spisu ověřil, že Z. D. zastával u žalobkyně i pozici technického ředitele dle pracovní smlouvy. Z popisu této pracovní pozice plyne, že vyhledával nové technologie k zajištění požadované kapacity výroby, kvality a optimalizace nákladů; spolupracoval na technologickém zlepšování výrobků a procesů; řešil a odstraňoval technické problémy; spolupracoval na vypracování strategie firmy; pečoval o řízení, koordinaci a kontrolu výsledků práce svěřených útvarů (středisek): středisko tavení a kmenárny, středisko údržby kovo a elektro, středisko energetiky, středisko nákupu, středisko dopravy, středisko ekologie, oblast bezpečnosti a hygieny práce. Přímou odpovědí za dodržování bezpečnosti a hygieny práce, zákoníku práce, vnitřních předpisů, směrnic, pracovního řádu a souvisejících předpisů. Jeho přímým nadřízeným byl výkonný ředitel/jednatel společnosti.
112. Ze zprávy ze dne 10. 8. 2015 plyne, že finanční ředitel žalobkyně Ing. Z. C. adresoval finančnímu úřadu k jeho č. j. 10082015/2 vyjádření, ve kterém uvedl, že panu D. vyplátili ve 2. čtvrtletí 2015 odměnu dle mandátní smlouvy za zajištění oprav od cizích dodavatelů (vč. GO tavicích agregátů), za zajištění a realizaci investičních akcí (vč. dozoru), za správu nemovitého majetku, za zajištění dodávky a výroby forem. Doplnil, že tyto činnosti jsou nad rámec smlouvy o pracovním poměru.
113. Správní spis obsahuje rovněž seznam nájemních smluv, plán oprav na rok 2016 a návrh plánu investic na rok 2016. Finanční úřad k návrhu žalobkyně vyslechl pana D.
114. Z. D. vypověděl, že u žalobkyně pracoval na plný úvazek jako technický ředitel. Náplň této práce spočívala v koordinaci úseku, který se skládal z údržby, technologie tavení, MTZ, ekologie, dopravy, bezpečnosti práce a požární ochrany. Koordinoval výrobu a výrobní toky, určoval strategie výroby a na jakých technologiích se měla výroba zajišťovat. Mandátní smlouvu uzavřeli za účelem správy nemovitého majetku. Týkala se oprav a údržby nemovitého majetku, uzavírání nájemních smluv a servisu pro nájemce. Týkalo se to i věcí, které souvisely s případnou inženýrskou činností, která nebyla předmětem pracovní smlouvy. Zejména šlo o zabezpečení oprav dle plánu oprav, vypracování poptávky, výběr dodavatele, převzetí díla, dohled nad fakturací a plněním podmínek smluv a objednávek. Údržba dle mandátní smlouvy byla koncipována jako strojní a elektro údržba s maximálním zajištěním výroby a výrobních technologií. Na údržbě byl zaměstnán jeden pracovník s profesí zedník, který dokázal zajistit malou část oprav. Všechny ostatní zajišťoval svědek sám prostřednictvím koordinace, fyzicky je nevykonával. Dále zajišťoval opravy, např. od dodavatele Tost. I údržbu zajišťoval dodavatelsky od Tost, Q-mont, Visamont a dalších menších dodavatelů. Vedl i evidenci nájemníků a s tím spojené podklady pro fakturaci, protože součástí byly i spotřeby energií. Asi se dělal i energetický audit. V první polovině roku 2016 došlo k havárii na vodovodní přípojce. Mandátní smlouva byla sjednána, protože v rámci pracovního poměru již nebylo možné zajišťovat tyto činnosti z časových důvodů. Docházelo ke kvantitativnímu rozvoji. Byly velké investice. Investice částečně dělal z pozice technického ředitele. Ve firmě nebylo tolik technických pracovníků, kteří by celé to spektrum dokázali zajistit. Firma je ale rozsáhlá budovami a nemovitostmi. Bylo nutné se starat i o tuto část. V roce 2016 zpracovával plán oprav budov a nemovitostí, vyhodnocoval nájemní smlouvy a realizace oprav budov a nemovitostí, z nichž některé jsou předmětem daňové kontroly. Práce vykonával zhruba sedm měsíců. K ukončení smlouvy ústní dohodou

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

došlo ve druhé polovině roku 2016. Došlo k rozšíření technického úseku o další pracovníky. Tím se dokázala pokrýt technická část zabezpečení oprav nemovitostí. Po ukončení smlouvy práce částečně zastával pan V. Něco na úseku techniky a technologie obstarával sám svědek v rámci pracovní smlouvy přes přerozdělení činností na jiné pracovníky. Jednou za čtvrtletí, maximálně pololetí, se setkal s majitelem firmy, kterému se přímo zodpovídal. Probíhalo vyhodnocení plnění úkolů podle mandátní smlouvy. Dle rozhodnutí majitele byla odměna stanovena pevnou částkou z obratu. Vycházela z toho, že součástí byla inženýrská činnost, která souvisela s investiční činností a částečně výstavbou nových technologií, které přispívaly ke zvýšení obratu. Byla vyplácena čtvrtletně. Fakturoval za první dvě čtvrtletí. Podklady mu dával finanční ředitel. Investice firmy byly v odměně zohledněny, protože v roce 2016 měly mít zásadní dopad na obrat. Ve firmě trávil 12 až 16 hodin denně, včetně víkendů.

115. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně pochybnosti neodstranila. Z odlišnosti deklarovaných činností nelze mít za prokázané faktické uskutečnění plnění dle mandátní smlouvy. Předložená listina s pracovní náplní technického ředitele není z důvodu absence důkazního potenciálu s to potvrdit, ale ani vyvrátit faktickou realizaci plnění dle mandátní smlouvy (bod 110 napadeného rozhodnutí).
116. Soud k tomuto hodnocení doplňuje, že ze správního spisu neplyne, co konkrétně pan D. fakticky vykonal jako mandatář podle mandátní smlouvy. Mezi účastníky není sporné, že pan D. měl s žalobkyní uzavřenou pracovní smlouvu, podle níž u žalobkyně působil jako technický ředitel, a zároveň mandátní smlouvu, podle které měl jako podnikatel (*viz uvedené IČO v záhlaví mandátní smlouvy*) pro žalobkyni vykonávat správu nemovitého majetku. Soud nevyklučuje, že zaměstnanec může pro svého zaměstnavatele vykonávat činnost nad rámec činností vymezených pracovní smlouvou nebo nad rámec sjednané pracovní doby. Uzavření další smlouvy ale není jen o faktickém zajištění provedení prací pro zaměstnavatele. Takový postup s sebou nese řadu právně-ekonomických konsekvencí. Dochází minimálně k jinému způsobu evidence, zaúčtování a vyplácení odměny (mzdy). Podle názoru soudu by každý zaměstnavatel měl jednoznačně vědět, zda důvodně vyplácí odměnu podle jiné než pracovní smlouvy, nebo zda vyplácí odměnu za činnost, kterou pro něj zaměstnanec vykonal v mezích pracovní smlouvy a za kterou mu náleží pouze mzda (plat). Rozlišení má podstatný dopad i pro případné ukončení smlouvy pro neplnění povinností, pro šetření pracovních úrazů či jiných škodních následků apod. Zaměstnavateli pak plynou odlišné nároky na náhradu škody vůči zaměstnanci podle pracovní smlouvy (podle zákoníku práce) nebo jiné smlouvy, jejíž obsah se řídí jiným právním předpisem (typicky občanským zákoníkem či v minulosti obchodním zákoníkem). Jsou tak dány racionální předpoklady pro to, že budou existovat listiny (důkazy) z nichž bude vyplývat, jakou činnost vykonával pan D. v rámci toho kterého smluvního poměru.
117. Ačkoli výpověď pana D. potvrzuje, že se činnost podle mandátní smlouvy měla uskutečnit, hodnotí soud jako problematickou skutečnost, že pan D. prakticky hájil (byť z pozice svědka), oprávněnost výplaty jeho odměny. Jeho výpověď by tak sama o sobě neměla být jediným a dostatečným důkazem, zvláště za situace, kdy se jeho činnost měla týkat správy nemovitostí, při které pravidelně vznikají listiny (důkazy). Pokud by ovšem jeho výpověď byla doprovázena příslušnými listinami, které vznikaly při jeho činnosti, tak by mohlo být poskytnutí služeb podle mandátní smlouvy považováno za prokázané. Nicméně byl doložen toliko plán oprav a seznam nájemních smluv, přičemž na těchto listinách ani není uvedeno
- Shodu s prvopisem potvrzuje: X

jméno pana D.

118. Další skutečnosti, které pak žalobkyně v listinách dokládala, nevypovídají o realizaci činností specifikovaných v mandátní smlouvě; i pan D. vypovídal o opravách a úpravách technických celků. Mandátní smlouva se přitom týkala správy nemovitostí, nikoli strojů (těch se týkala spíše činnost technického ředitele). Nakonec soud konstatuje, že řada listin pochází až z doby po ukončení mandátní smlouvy.
119. Je třeba poukázat na to, že pan D. fakturoval odměnu za období od 1. 1. 2016 do 31. 5. 2016. Žalobkyně sice v žalobě výslovně uvedla, že například z kolaudačního souhlasu je patrné, že ve stavebním řízení zastupoval pan D. žalobkyni na základě plné moci. Nicméně soud z kolaudačního souhlasu Městského úřadu Světlá nad Sázavou ze dne 31. 1. 2017, č. j. MSNS/25017/2016/OSÚ-6, ověřil, že pan D., který zastupoval žalobkyni v řízení o žádosti o vydání kolaudačního souhlasu, podal za žalobkyni žádost až v prosinci 2016, tedy poté, co již ukončil spolupráci s žalobkyní na základě mandátní smlouvy. Kolaudační souhlas byl vydán až v lednu 2017. Žalobkyně sice poukazem na kolaudační souhlas tvrdila, že pro ni pan D. vykonával činnost podle mandátní smlouvy, avšak s ohledem na dobu realizace, nemohl pan D. provádět činnost spojenou s kolaudačním souhlasem podle mandátní smlouvy. Nadto svědek D. vypověděl, že po skončení mandátní smlouvy některé činnosti, které měly být podle ní vykonávány, převedl prostřednictvím koordinace činností na jiné pracovníky. Tomu ovšem postavení pana D. v řízení o kolaudačním souhlasu neodpovídá, neboť nelze hovořit o koordinaci činnosti na jiné pracovníky.
120. Z veřejnoprávní smlouvy č. j. MSNS/13062/2016/OSÚ-3, která je součástí správního spisu, uzavřené mezi žalobkyní a Městským úřadem Světlá nad Sázavou by se jevílo, že pan D. vykonával pro žalobkyni činnost spadající do kompetencí *mandatáře* po ukončení mandátní smlouvy, tedy jako její zaměstnanec (technický ředitel). Pan D. fakturoval odměnu jen do 31. 5. 2016. Veřejnoprávní smlouvu ale podepsal jako zástupce žalobkyně na základě plné moci až 24. 6. 2016. Přestože těmito listinami žalobkyně chtěla v řízení před soudem prokázat, že pan D. pro ni vykonával činnost podle mandátní smlouvy, jejich obsah svědčí o opaku.
121. Přestože žalobkyně předložila seznam nájemních smluv, plán oprav nemovitostí a seznam investic, soud souhlasí s hodnocením finančního úřadu, že neprokazují poskytnutí služeb mandatářem, neboť z nich není patrné, kdo je pro žalobkyni vyhotovil. Žalobkyní předložené sdělení sloužící pro výpočet výše odměny dle mandátní smlouvy nevypovídá nic o tom, které činnosti a zda vůbec pan D. vykonal jako mandatář, ale jak by se stanovovala jeho odměna.
122. Soud toliko *obiter dictum* ovšem poukazuje na to, že mu není zřejmé, proč správce daně nehodnotí peněžité plnění poskytnuté panu D. jako zastřenou mzdu, protože pan D. byl nepochybně zaměstnancem žalobkyně (ze správního spisu neplyne, že by byl například akcionářem). V případě daně z příjmů fyzických osob platí, že pokud zaměstnavatel zaměstnanci něco vyplácí, je na zaměstnavateli, aby prokázal, že to není mzda (srov. např. rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, nebo ze dne 19. 12. 2018, č. j. 5 Afs 214/2016-18), jinak se s takovým plněním jako se mzdou (neosvobozeným příjmem ze závislé činnosti) nakládá. Výdaje na mzdy, i kdyby byly zastřeny jiným právním vztahem nebo souvisely s prací odvedenou nad rámec pracovním právem dovolených přesčasů, přitom představují typický náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, vynaložený na dosažení,

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Otázka, zda v dané souvislosti nevznikají zaměstnavateli určité povinnosti v oblasti daně z příjmů ze závislé činnosti (včetně povinnosti přímé úhrady daňové povinnosti zaměstnance), je pak otázkou jinou.

123. Žalobkyně dále namítala, že měla legitimní očekávání v oprávněnost uplatnění nákladů na činnost pana D. dle mandátní smlouvy. Pan D. pro ni vykonával činnost dle pracovní a dle mandátní smlouvy dlouhodobě, přičemž finanční úřad proti tomu ničeho nenamítal. Naposledy byly faktury za tyto činnosti podrobeny kontrole za 2. čtvrtletí 2015.
124. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že námitka se týkala zdaňovacího období červen 2015, za které nebyl zahájen postup k odstranění pochybností ani daňová kontrola. Soud souhlasí s tím, že pokud určité zjištěné skutečnosti nevedou správce daně k zahájení takových postupů v minulosti, nebrání to správci daně zahájit je v budoucnu *nota bene* za jiná zdaňovací období. Nепrověření či přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobační správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2023, č. j. 10 Afs 72/2023-43, bod 22).
125. Podstatné bylo, že žalobkyně neodstranila pochybnosti spočívající v tom, zda pan D. v období od 1. 1. 2016 do 31. 5. 2016 vykonával pro žalobkyni činnost podle mandátní smlouvy. Pro věc tak nijak není rozhodné, zda a jakou činnost vykonal pan D. pro žalobkyni v roce 2015 a jestli daňové orgány tuto dřívější činnost nějak zpochybnily. Ze zprávy finančního ředitele žalobkyně ze dne 10. 8. 2015 k č. j. 10082015/2, na kterou žalobkyně poukazovala, nemůže plynout, jaké činnosti pan D. v roce 2016 pro žalobkyni (skutečně) vykonal dle mandátní smlouvy v roce 2016, neboť byla vyhotovena dříve, než vůbec mohl pan D. předmětné činnosti vykonat.
126. Současně je třeba uvést, že zásada legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu) nemá v právním řádu, a tudíž ani v daňovém řízení, nadřazenou pozici. Ne každý postup správce daně zakládá správní praxi, které se lze účinně dovolat. Aby správní praxe zakládala legitimní očekávání musí být nejen ustálená, jednotná a dlouhodobá, ale také v souladu s právními předpisy. Zásada legitimního očekávání se proto neuplatní, je-li v rozporu se zásadou legality (srov. např. rozsudky NSS ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 164/2023-76, bod 109, nebo ze dne 19. 7. 2023, č. j. 10 Afs 72/2023-43, bod 19). U daně za rok 2016 měl finanční úřad pochybnosti o uplatněných nákladech, kdežto u daně za rok 2015 takové pochybnosti neměl. Pokud se skutečně jednalo o totožnou výchozí (daňově relevantní) situaci, jak tvrdila žalobkyně, nabízí se sice otázka, jestli finanční úřad postupoval správně u daně z příjmů za rok 2015, uznal-li žalobkyni uplatněné náklady podle § 24 odst. 1 ZDP prakticky bez dalšího (jen na základě účetních dokladů a zprávy ze dne 10. 8. 2015). V nyní projednávané věci je však jasné, že pochybnosti finančního úřadu vyvolaly přechod důkazního břemene na žalobkyni, která nebyla s to tyto pochybnosti vyvrátit a důkazní břemeno ohledně uskutečnění činností podle mandátní smlouvy unést. V takovém případě se musí uplatnit princip správného a zákonného stanovení daně. Tento výklad se plně uplatní i ve vztahu k fakturované činnosti pana C. Námitka není důvodná.

VII. Doktrína esenciálních nákladů

127. Žalobkyně namítala, že měl žalovaný aplikovat doktrínu esenciálních výdajů.
128. Koncept esenciálních nákladů se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS. Rozšířený senát odmítl judikaturní linii

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

prosazující přiznání esenciálních nákladů v rámci stanovení daně podle pomůcek pouze z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně okolností svědčících o daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) vynaloženého poplatníkem na existující zboží či službu. Dospěl k závěru, že neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 ZDP, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží. Žalovaný tedy nemusel koncepci esenciálních výdajů aplikovat.

129. K této koncepci je třeba uvést, že „byla reakcí NSS na určitý opakující se postup správců daně. Ti totiž nezřídka i v situaci, kdy zakázka, z níž plynuly daňovému subjektu příjmy, byla prokazatelně realizována (typicky stavební práce), odmítali uznat jakékoli náklady na tuto zakázku pouze s odůvodněním, že provedené práce nebyly uskutečněny dodavatelem uvedeným na účetním dokladu. (...). Při posuzování uznatelnosti daňového výdaje, kterou tvrdí a prokazuje daňový subjekt (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), je rozhodné, zda bylo prokázáno, že výdaj byl vynaložen v určité výši, případně zda bylo prokázáno, že deklarovaný výdaj vynaložen v minimálně určité výši musel reálně být, a to za existující plnění (při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto výdaje).“ (body 41 a 43 citovaného usnesení rozšířeného senátu; zvýrazněno soudem).
130. Podmínkou pro uznání esenciálních nákladů je prokázání realizace deklarovaného přijetí zboží či služeb. V projednávané věci žalobkyně neprokázala, že společnost King Yip pro ni nějakou činnost vůbec kdy realizovala. Neprokázala ani to, že by pro ni zákazník MEIWA a ROJEMAC získal někdo jiný. Totéž platí v případě pana C: žalobkyně neprokázala, že pro ni vykonal propagaci nebo marketing. Z podkladů nevyplývalo, že by tuto službu vykonal (v nějakém rozsahu) někdo jiný. U nákladů na činnost pana D. neprokázala, zda pro ni v roce 2016 vykonával činnost podle mandátní smlouvy, jen že pro ni vykonával činnost dle pracovní smlouvy. Nebyla prokázána realizace plnění. Nejednalo se tak o situaci, kdy byl sporný jen rozsah činnosti nebo osoba zprostředkovatele.
131. V případě prací na podpurné konstrukci byly vynaložené náklady správně posouzeny jako technické zhodnocení. Finanční úřad je akceptoval jako navýšení odpisů hutní haly. Námitky nejsou důvodné.

Závěr a náklady řízení

132. S ohledem na nedělitelnost výroku napadeného rozhodnutí, resp. rozhodnutí správce daně, a závěr o oprávněnosti uplatněných nákladů na opravu pásové chladicí pece soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), ve kterém je žalovaný vázán shora vysloveným právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
133. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která naopak byla ve věci úspěšná, náleží plná náhrada nákladů řízení. Náklady tvoří zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši **3 000 Kč** a účelně vynaložené náklady na zastoupení (daňově-poradenskou společností) ve výši stanovené obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za zastoupení náleží zástupkyni žalobkyně dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 (viz čl. II vyhlášky č. 258/2024 Shodu s prvopisem potvrzuje: X

Sb.) odměna za čtyři úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, repliky a vyjádření ze dne 30. 11. 2023) ve výši 3 100 Kč za úkon (celkem **12 400 Kč**). Vedle odměny přísluší zástupkyni též náhrada hotových výdajů za čtyři uvedené úkony právní služby ve výši 300 Kč za úkon (celkem **1 200 Kč**) dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Za úkon ze dne 3. 3. 2026 spočívající v účasti při jednání soudu náleží zástupkyni dle § 11 odst. 1 písm. g) a § 10b odst. 5 písm. a) ve spojení s § 7 bodem 3 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025 (tarifní hodnota činí 500 000 Kč, neboť výše plnění, tedy daně z příjmů a penále, o které ve věci šlo, činilo celkem 2 154 144 Kč) odměna **10 300 Kč** a náhrada hotových výdajů **450 Kč** dle § 13 odst. 1 a 4 téže vyhlášky. Zástupkyně žalobkyně je plátkyní DPH. Součástí náhrady nákladů je též náhrada této daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů, tedy z částky **24 350 Kč** ve výši **5 113,50 Kč** (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náklady žalobkyně celkem činí **32 463,50 Kč**. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Praha 3. března 2026

Mgr. Ing. Petr Šuránek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: X