



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **S. S. s.r.o.**, IČO: x
sídlem x

zastoupená společností Censitio s.r.o., IČO: 24774219
sídlem Ratajova 1113/8, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2018, č. j. 6811/18/5200-11435-711918,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2018, č. j. 6811/18/5200-11435-711918, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč k rukám její zástupkyně, společnosti Censitio s.r.o., IČO: 24774219, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhá zrušení

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“):

- ze dne 25. 11. 2016, č. j. 4704470/16/2102-51522-20446, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň z příjmů“) za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 vyšší o částku 179 360 Kč a vyčísleno penále ve výši 35 872 Kč (dále jen „dodatečný výměr za rok 2011“);
- ze dne 25. 11. 2016, č. j. 4704569/16/2102-51522-20446, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena daň z příjmů za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 11 020 Kč a vyčísleno penále ve výši 2 204 Kč (dále jen „dodatečný výměr za rok 2012“);
- ze dne 25. 11. 2016, č. j. 4704606/16/2102-51522-20446, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena daň z příjmů za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 39 710 Kč a vyčísleno penále ve výši 7 942 Kč (dále jen „dodatečný výměr za rok 2013“).

Obsah žaloby

2. Žalobkyně uvádí, že provozuje činnost spočívající v realizaci výuky plavání kojenců, batolat a dětí do osmi let. Za tímto účelem byly mezi lety 2009 a 2013 vybudovány dvě nebytové jednotky č. x a x v k. ú. D. B. (dále také jako „nebytové jednotky“), jejichž vlastníkem a provozovatelem je žalobkyně. Na jejich výstavbě se kromě primárních dodavatelů podíleli i T. K. a společnost T. s.r.o., IČO: x, sídlem x (dále jen „T.“). Všechna plnění, která žalobkyně od těchto subjektů přijala, mají reálný základ ve skutečně provedených stavebních pracích a dodávkách materiálu a všem fakturám odpovídají finanční toky. Tato plnění nadále slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně, neboť žalobkyně ve vybudovaných prostorách vykonává ekonomickou činnost a příjmy z ní podrobuje dani z příjmů.
3. Ve vztahu k dodatečnému výměru za rok 2011 žalobkyně nesouhlasí s tím, že žalovaný vyloučil z daňových nákladů výdaje na „*pronájem technologie v provozovně dětského plavání S. S.*“ účtované společností T. ve výši 833 333,33 Kč (dle daňového dokladu č. 01/2011). Taktéž nesouhlasí s vyloučením částky v souhrnné výši 411 150,68 Kč bez DPH dle přijatých daňových dokladů FD 47, FD 48, FD 109, FD 139 a FD 140 z investičních nákladů na pořízení nebytové jednotky č. 704/400, a s tím souvisejícím snížením daňových odpisů o částku 6 036 Kč. Uvádí, že správce daně posoudil recepční pult pořízený na základě daňového dokladu FD 47 za 746 435,50 Kč bez DPH jako samostatnou movitou věc, jejíž hodnota nevstupuje do ceny nebytové jednotky, a do daňových odpisů započítal částku odpisů pro rok 2011 ve výši 24 459 Kč. Nábytek pořízený na základě daňového dokladu FD 48 posoudil jako samostatné movité věci, nikoli jako soubor movitých věcí, a proto dle správce daně jde o výdaje za rok 2010. Obkladačské práce vyúčtované dle daňových dokladů FD 109, FD 139 a FD 140 byly technickým zhodnocením majetku ve vlastnictví jiné osoby, a proto se nemohly stát součástí vstupní ceny pořizovaného majetku. Žalobkyně s těmito závěry nesouhlasí.
4. Ve vztahu k dodatečnému výměru za rok 2012 žalobkyně nesouhlasí se snížením daňových odpisů o částku 61 841 Kč v důsledku vyloučení investičních nákladů na pořízení jednotky č. x za „*prodej investice*“ do provozovny dětského plavání – nebytové jednotky č. x dle přijatých faktur č. 111, 173, 174, 175, 176, 179 a 184 od dodavatele T. K. ve výši celkem

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

1 089 999,99 Kč a dle přijatých faktur č. 59, 60, 66, 67, 100, 101 a 105 od dodavatele T. ve výši celkem 3 266 666,66 Kč.

5. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že se fakticky neuskutečnila přijatá zdanitelná plnění od dodavatele T. za „*pronájem technologie*“ v provozovně dětského plavání ve zdaňovacím období 1. 1. 2011 až 31. 12. 2011 dle daňového dokladu č. 1/2011, za „*prodej investice*“ do provozovny dětského plavání – nebytové jednotky č. x za zdaňovací období 1. 1. 2012 až 31. 12. 2012 dle přijatých faktur č. 59, 60, 66, 67, 100, 101 a 105. Odmítá také závěr žalovaného, že se neuskutečnila přijatá zdanitelná plnění od dodavatele T. K. za „*prodej investice*“ do provozovny dětského plavání – nebytové jednotky č. x za zdaňovací období 1. 1. 2012 až 31. 12. 2012 dle přijatých faktur č. 111, 173, 174, 175, 176, 179, 184 a 190.
6. Žalobkyně dále nesouhlasila s vyloučením nákladů na zateplení bazénku ve výši 30 514,77 Kč, které správce daně odůvodnil tím, že v této nebytové jednotce se žádný bazének nenachází, a se snížením výše daňových odpisů ve vztahu k jednotce č. x o částku 14 659 Kč a zvýšením odpisů o odpisy recepčního pultu ve výši 18 345 Kč v návaznosti na výše uvedený závěr týkající se zdaňovacího období roku 2011.
7. Ve vztahu k dodatečnému výměru za rok 2013 žalobkyně nesouhlasí se snížením daňových odpisů u nebytové jednotky č. x o částku 150 184 Kč a u nebytové jednotky č. x o částku 14 659 Kč a se zvýšením daňových odpisů o recepční pult ve výši 12 230 Kč v návaznosti na závěry týkající se předchozích zdaňovacích období. Rovněž nesouhlasí s tím, že se fakticky neuskutečnila přijatá plnění od dodavatele T. K. za „*doplatek technologie VZT*“, a od dodavatele T. za „*prodej investice dle přiloženého rozpisu realizované do provozovny dětského plavání*“, v důsledku čehož žalovaný snížil výši daňových odpisů o souhrnnou částku 55 664 Kč.
8. Žalobkyně namítá, že závěry žalovaného neodpovídají zjištěnému skutkovému stavu a jsou v rozporu s obsahem daňového spisu. Žalovaný dospěl k závěru, že stavební práce na projektu s názvem „C. D. B.“ (dále jen „stavba CDB“) měl dodavatel T. K. vyúčtovat vlastníku nemovité věci, tj. C. D. B. s.r.o. (dále jen „C. D. B.“). Uvedl, že není možné prodat samostatně součást věci (provedenou investici) ve vlastnictví jiného vlastníka. Uzavřel, že žalobkyně neoprávněně zahrnula výše uvedené fakturované částky do vstupní ceny nebytových jednotek, neboť se plnění deklarovaná na daňových dokladech fakticky pro žalobkyni v daných zdaňovacích obdobích neuskutečnila. Na žalobkyni nemohlo přejít právo nakládat s nemovitostí (investicí) jako vlastník, neboť dodavatel nedisponoval vlastnickým právem k dané věci. Žalobkyni by mohl fakturovat plnění pouze vlastník nemovitosti – C. D. B.. Žalobkyně má nárok pouze na daňové odpisy z té části majetku, který získala koupí od společnosti C. D. B.. S těmito závěry žalobkyně nesouhlasí. Domnívá se, že vychází z nepochopení postupů v rámci developerského projektu.
9. Žalobkyně popsala vztahy při realizaci projektu a jeho průběh. Uvedla, že stavba CDB, jejímž investorem bylo C. D. B., byla zahájena v dubnu 2007. C. D. B. vyjádřilo dne 15. 2. 2008 souhlas s realizací centra dětského plavání a dne 22. 2. 2008 uzavřelo smlouvu o smlouvě budoucí kupní na bytovou jednotku č. 312 s budoucími kupujícími T. a K. K.. T. K. a C. D. B. sjednali, že dodávky bude financovat T. K.. Vlastníkem a provozovatelem se měla stát nově založená společnost. V říjnu 2008 byla založena žalobkyně za účelem provozování nebytových prostor a bazénu a společnost T. (do 23. 2. 2010 s obchodní firmou V. s.r.o.), která měla rozpracovanou investici odkoupit za pomoci úvěru a projekt

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

dokončit. Na základě dohody s T. K. T. převzala v roce 2009 část investic, nepodařilo se jí však zajistit úvěrové financování. Investice byla zaúčtována na účtu 042100 a v letech 2012 a 2013 byla její část převedena na žalobkyni. Dne 17. 11. 2008 došlo k uzavření dohody o úpravě práv a povinností mezi C. D. B., žalobkyní jako předpokládaným provozovatelem centra dětského plavání, T. K. jako investorem a T. jako spoluinvestorem centra dětského plavání a K. K.. Podle této dohody měli vybudování a provozování centra dětského plavání zajišťovat žalobkyně, T. a T. K.. C. D. B. poskytlo žalobkyni právo odepisovat veškeré investice do centra dětského plavání a zavázalo se nenavýšit celkovou hodnotu stavby CDB o jejich výši. Smlouva upravovala smluvní vztahy pro dodávku a užití vzduchotechniky. C. D. B. uznalo za majitele technologie vzduchotechniky její dodavatele T. K. a T.. Dohoda předjímalá budoucí převod práv a povinností souvisejících s realizací centra dětského plavání a vlastnického práva na žalobkyni. Dne 9. 2. 2009 byla uzavřena dohoda o úpravě práv a povinností mezi žalobkyní, T. K., K. K. a T. o způsobu dodání vzduchotechniky a technologie centra dětského plavání. Dne 13. 2. 2009 byla povolena stavba centra dětského plavání. Dne 8. 7. 2009 bylo rozhodnuto o kolaudaci stavby CDB a současně došlo k vložení prohlášení vlastníka a oddělení nebytových jednotek. Žalobkyně uvedla, že vlastní stavební práce na projektu byly provedeny až po oddělení nebytových jednotek. Dne 18. 10. 2009 byly sepsány dodatky ke smlouvě o budoucí smlouvě kupní. Předmětem koupě měly nadále být nebytové jednotky č. x a x a jejich kupujícím se měla stát žalobkyně. Stavba centra dětského plavání byla zkolaudována 18. 12. 2009. Dne 8. 2. 2010 žalobkyně uzavřela smlouvy o nájmu nebytových jednotek za účelem provozování dětského plavání a dne 23. 6. 2011 a 5. 10. 2012 od společnosti C. D. B. koupila nebytové jednotky, které měla předtím v nájmu. Dle žalobkyně nemá tvrzení správce daně a žalovaného o tom, že skutečným odběratelem stavebních prací bylo C. D. B., oporu v daňovém spise. Plnění přijaté žalobkyní od společnosti T. označené jako „*pronájem technologie v provozovně dětského plavání*“ ve 3. čtvrtletí 2011 bylo převodem práva využít existující technologie předtím, než došlo k jejich dodání a souvisejícímu finančnímu vyrovnání. Dle žalobkyně je tvrzení žalovaného o tom, že k plněním nedošlo, v rozporu se skutečným stavem. K tomu poukazuje na soupis investičních nákladů – dodávek stavebních prací a materiálu, které pořídil T. K. a které následně přeúčtoval žalobkyni, a na soupis všech investičních nákladů s rozdělením podle jednotlivých dodavatelů, které žalobkyně předložila v příloze vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně také namítá, že závěr žalovaného, že stavební práce na nebytových jednotkách byly provedeny před kolaudací stavby a jejím rozdělením na jednotky a staly se součástí stavby, nemá oporu v daňovém spise. Odkazuje na tabulku prací a materiálu, kterou přiložila k odvolání, z níž dle žalobkyně plyne, že vlastní stavební práce byly prováděny po kolaudaci stavby CDB.

10. Dále žalobkyně namítá nezákonnost napadených rozhodnutí z důvodu nesprávného právního posouzení otázky uplatnění daňových výdajů a neunesení důkazního břemene. Poukazujíc na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011-69, namítala, že § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nestanoví podmínku, že pro zjištění základu daně je možné odečíst pouze výdaje vynaložené v souvislosti s vlastním majetkem. Vždy je nutno zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž výdaje souvisejí, zejména jde-li o výdaje na jiný než vlastní majetek. Zdůraznila, že judikatura NSS se přiklání k tomu, aby byla upřednostněna ekonomická podstata věci před stavem formálně-právním. Žalobkyně zpochybňované

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

výdaje vynaložila, neboť bez nich by nebyla schopna provozovat centrum plavání a dosahovat zdanitelných příjmů. Jde tedy o výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu rozsudku NSS ze dne 22. 4. 2015, č. j. 2 Afs 211/2014-76. Poukazuje na rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, podle něhož nelze při daňově právní kvalifikaci soukromoprávních jednání opomenout jejich hospodářskou podstatu a účel a je nutno je posuzovat ve vzájemných souvislostech. Připomíná, že výdaje nemusí zajistit příjmy ve zdaňovacím období, ve kterém byly vynaloženy. K tomu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-87. Žalobkyně v odvolání popsala skutkové okolnosti, které vedly ke zvoleným postupům při realizaci projektu. Tyto postupy mají racionální odůvodnění. V daňovém spise se nenachází žádné důkazní prostředky, které by svědčily o „*optimalizaci daňových nákladů a finančních toků*“, a jde tedy o pouhou spekulaci správce daně. Dodávky, které žalobkyně od dodavatelů přijala, mají dodavatelé řádně zaúčtovány. Existenci dodávek materiálu a služeb žalobkyně prokázala nejen účetními doklady, ale zejména samotnou existencí nebytových prostor a jejich vybavení, včetně bazénku. Všechny podmínky pro uznatelnost vynaložených výdajů byly tudíž splněny.

11. Závěrem žalobkyně namítá, že v daňovém řízení byly podstatně porušeny procesní předpisy, což mohlo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Uvádí, že v odvolání navrhla doplnit dokazování o výsledcích svědků k prokázání existence dohody mezi investorem, generálním dodavatelem stavby a žalobkyní o klientské změně projektu stavby CDB spočívající ve vybudování dvou samostatných nebytových jednotek, které byly od počátku určeny do vlastnictví a užívání žalobkyní. Zároveň bylo od počátku sjednáno, že náklady na výstavbu těchto nebytových jednotek v konečném důsledku ponese žalobkyně. Žalobkyně navrhla též výsledky zástupců dodavatelů stavebních prací, kteří měli potvrdit, že dodávali materiál a práce na stavbu nebytových jednotek, nikoli stavbu CDB, v jakém období byly stavební práce provedeny a kdo byl jejich smluvním partnerem. Žalobkyně uvedla konkrétní údaje svědků a v jaké roli vystupovali. Žalobkyně navrhla rovněž provedení místního šetření na místě centra dětského plavání za účelem prokázání, jakým způsobem byla promítnuta konkrétní přijatá plnění do jeho realizace a jakým způsobem slouží ekonomické činnosti a poskytování zdanitelných plnění žalobkyně. Žalovaný však výsledky svědků neprovedl s odůvodněním, že je považuje za nadbytečné. Neprovedení místního šetření odůvodnil tím, že ho provedl správce daně v souvislosti s postupy týkajícími se jiných zdaňovacích období. Dle žalobkyně nebyly splněny podmínky pro odmítnutí navržených důkazů ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, neboť jde o relevantní důkazy způsobitelné prokázat tvrzení žalobkyně.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že jeho závěry jsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Ze zjištěného skutkového stavu popsaného v bodě 33 napadeného rozhodnutí dle žalovaného vyplývá, že žalobkyně neoprávněně zahrнула fakturované částky do vstupních cen nebytových jednotek, neboť plnění deklarovaná spornými daňovými doklady se pro žalobkyni fakticky neuskutečnila.
13. Ze spisového materiálu plyne, že dodávky stavebních prací a materiálu byly v průběhu výstavby v letech 2008 až 2010 realizovány na nemovitostech, jejichž vlastníkem byla společnost C. D. B.. Odběratelem materiálu a prací byl T. K., který měl tyto služby a

zboží vyfakturovat vlastníku stavby, tj. společnosti C. D. B.. T. K. však takto nepostupoval a náklady rozdělil podle přijatých faktur na několik skupin a vyúčtoval je společnosti T. a žalobkyni. T. K. společnosti T. prodal daňovým dokladem č. 182009 poloviční objem všech vlastních nákupů, které jsou specifikovány v bodě 35 napadeného rozhodnutí. Tato společnost následně v roce 2010 tento „investiční majetek“ prodala žalobkyni a v roce 2011 jí ho vyúčtovala jako „pronájem technologie bazénu ve S. S.“. Dle žalovaného nešlo o pronájem technologie, nýbrž o přefakturaci cizího majetku. Stavební práce a dodávky technologie prováděli T. K. a T., kteří je však nevyúčtovali vlastníkově. Dodavatelé žalobkyně investici nevlastnili, a nemohli ji tedy ani fakturovat žalobkyni, resp. na žalobkyni převést právo nakládat s nemovitostí jako vlastníkem. Plnění mohla žalobkyni fakturovat pouze společnost C. D. B., která byla v předmětných zdaňovacích obdobích jejich vlastníkem. Žalovaný nerozporuje vlastnictví nebytových jednotek žalobkyní, avšak pouze v rozsahu, v jakém je získala od společnosti C. D. B. dle smluv o převodu ze dne 23. 6. 2011 a 5. 10. 2012. Pouze tyto částky mohly být součástí vstupní ceny předmětných nebytových jednotek. Ze spisového materiálu vyplývá, že nebytové jednotky byly ke dni kolaudace dokončené, provozuschopné a ve vlastnictví společnosti C. D. B.. K jejich prodeji žalobkyni došlo až v letech 2011 a 2012 a žalobkyně svoji činnost prováděla v již dokončeném a zkolaudovaném nebytovém prostoru. Žalobkyně dle žalovaného proto neprokázala oprávněnost zahrnutí předmětných faktur do výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. do vstupních cen nebytových jednotek, a tím oprávněnost odpisů hmotného majetku ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

14. K nesprávnému posouzení právní otázky uznatelnosti daňově účinných výdajů žalovaný s odkazem na judikaturu (rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-37) zdůraznil, že za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů lze uznat takové, které poplatník skutečně vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, v daném zdaňovacím období, a o nichž tak stanoví zákon. Takové výdaje musí poplatník prokázat. Žalovaný nerozporoval smluvní ujednání žalobkyně, společnosti C. D. B. a jejich dodavatelů ani samotnou realizaci projektu. Plnění od T- a T se týkala výstavby centra dětského plavání v době, kdy vlastníkem nemovitých věcí bylo C- D.B-. Jednotlivé transakce, které byly vyloučeny z daňově účinných nákladů, nebyly tedy realizovány pro žalobkyni, ale vlastníka nemovitých věcí. Z tohoto důvodu nebyly naplněny podmínky pro daňovou uznatelnost vynaložených nákladů.
15. K výsledku svědků žalovaný uvádí, že jejich provedení bylo nadbytečné, neboť nemohly změnit obsah předložených listin a důkazních prostředků získaných v rámci vyhledávací činnosti. Existence různých dohod mezi investory, změny projektu ani provedení stavebních prací na výstavbě centra dětského plavání nemají vliv na faktický stav věci týkající se převodu práva nakládat s majetkem (investicí) jako vlastníkem na žalobkyni, neboť vlastníkem byla v době uskutečnění zdanitelného plnění společnost C. Dolní Břežany, nikoli dodavatelé, a na žalobkyni tak toto právo nepřešlo. Pokud jde o neprovedení navrhovaného místního šetření, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že jeho provedení by bylo nadbytečné, neboť faktická realizace prací nebyla rozporována. Byla pouze zpochybněna oprávněnost zahrnutí nákladů do vstupní ceny nebytových jednotek. Žalovaný má za to, že odmítnutím provedení navrhovaných důkazů nevybočil z podmínek stanovených nálezem Ústavního soudu, či rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2013, č. j. 22 Ca 42/2002-35, na které poukazovala žalobkyně. Skutečnosti, které měly

být navrhovanými důkazy prokázány, byly ověřeny a správce daně je nijak nezpochybňoval.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž ho přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Skutková zjištění

Sjednané smlouvy a realizace stavby

17. Dne 8. 1. 2008 uzavřel T. K. (objednatel) se společností S. spol. s r. o. (zhotovitel) smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla dodávka a montáž nerezového bazénu včetně technologického zařízení pro úpravu vody. Cena díla byla stanovena na 3 149 665 Kč bez DPH. Dílo mělo být dle smlouvy provedeno v období května až října 2008.
18. Dne 27. 1. 2009 uzavřel T. K. (objednatel) se zhotovitelem společností Te. s.r.o. smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla dodávka a montáž tří kusů střešního světlíku na stavbě objektu č. 3 pro dětské plavání. Cena díla byla ujednána na 309 720 Kč bez DPH. Dílo mělo být dle smlouvy provedeno do 31. 3. 2009.
19. Dne 25. 2. 2009 uzavřel T. K. (objednatel) se zhotovitelem P. H. smlouvu o dílo, jejímž předmětem byly zednické, instalatérské, elektrikářské a topenářské práce na stavbě objektu SO 03 v rámci projektu CDB pro plavání kojenců, batolat a dětí do 6 let. Dílo mělo být dle smlouvy provedeno v období od 17. 11. 2008 do 30. 4. 2009.
20. Dne 6. 3. 2009 uzavřel T. K. (objednatel) se zhotovitelem společností A., s.r.o., smlouvu o dílo, jejímž předmětem bylo odvlhčení a větrání prostor bazénu, přilehlých prostor a sociálních zařízení v suterénu budovy č. 3 C. D. B.. Cena díla byla stanovena na 1 357 440 Kč včetně DPH. Dílo mělo být dle smlouvy provedeno do konce dubna 2009.
21. Dne 31. 3. 2009 uzavřel T. K. (objednatel) se zhotovitelem společností Č. s.r.o. smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla výroba zámečnických prvků, včetně montáže, na stavbu C. D. B.. Cena díla byla stanovena na 1 112 800 Kč bez DPH. Dodatkem č. 1 a 2 ze dne 26. 10. 2009 rozšířili předmět díla o vícepráce za cenu 259 300 Kč bez DPH a 396 200 Kč bez DPH. Dílo spočívající ve vícepracích mělo být dle dodatku č. 3 smlouvy ze dne 12. 11. 2009 provedeno do 22. 11. 2009. Celková cena díla a všech víceprací byla stanovena na 1 768 300 Kč bez DPH.
22. Dne 29. 5. 2009 uzavřel T. K. se společností B. T., s.r.o. mandátní smlouvu, kterou se společnost B. T., s.r.o., zavázala za T. K. provádět inženýrskou činnost ve fázi technického dozoru na dostavbě dětského bazénu za 28 000 Kč bez DPH za kalendářní měsíc. Dílo mělo být dle smlouvy provedeno do 30. 6. 2009. Dle daňových dokladů stavební dozor probíhal i v říjnu 2009 (daňový doklad č. 55 vystavený společností B. T., s.r.o.).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

23. Dne 10. 10. 2006 vydal Obecní úřad D. B. rozhodnutí o povolení stavby pod sp. zn. SÚ-4579/06/I/SP/Ti, kterým společnosti C. D. B. povolil stavbu „*Centrum D. B.*“. Na základě žádosti C. D. B. o změnu stavby před dokončením ze dne 8. 1. 2009 povolil dne 13. 2. 2009 Obecní úřad D. B. rozhodnutím č. j. 0755/09 změnu stavby „*Provoz dětského plavání – bytový dům SO 03 – Na Náměstí*“. Kolaudačním rozhodnutím ze dne 8. 7. 2009, č. j. 2794/09, Obecní úřad D. B. povolil užívání stavby „*C. D. B.*“. Součástí daňového spisu je též kolaudační souhlas s užíváním stavby ze dne 18. 12. 2009, č. j. 6426/09, vydaný Obecním úřadem D. B., kterým povolil užívání stavby „*Provoz dětského plavání – bytový dům SO 03 – Na Náměstí*“ na pozemku st. x v k. ú. D. B. podle stavebního povolení ze dne 13. 2. 2009, č. j. 0755/09.
24. Centrum D. B. poskytlo 15. 2. 2008 T. K. jako investorovi/dodavateli souhlas s realizací centra dětského plavání.
25. Dne 22. 2. 2008 uzavřelo C. D. B. s T. K. a K. K. smlouvu o uzavření budoucí kupní smlouvy č. x. Předmětem budoucí kupní smlouvy měla být bytová jednotka č. x včetně vymezených sklepů v multifunkční budově na pozemku, který bude oddělen z pozemků p. č. x a x, se spoluvlastnickým podílem na společných částech budovy a pozemku a se zahradou. Kupní cena za bytovou jednotku ve standardním provedení, podíl na společných částech budovy a pozemku a za zahradu byla sjednána ve výši 7 826 051 Kč bez DPH. Bylo sjednáno, že změny oproti standardnímu vybavení mohou být řešeny pouze na základě dohody o klientských změnách mezi budoucím prodávajícím a budoucími kupujícími s tím, že cena za klientské změny bude sjednána ohledně každé klientské změny. V čl. XII byly upraveny podmínky pro změnu osoby budoucího prodávajícího formou písemného dodatku. V ustanovení čl. XIII odst. 1 této smlouvy smluvní strany souhlasily, že C. D. B. učiní úkony k vydání rozhodnutí o změně původního stavebního určení sklepů na bazén a zázemí (sociální příslušenství a technologie bazénu). Dále se strany zavázaly dodatkem zúžit předmět budoucí kupní smlouvy tak, že jím již nebudou sklepy, o které se sníží základní kupní cena. Smlouva předpokládala, že před započítáním klientských změn souvisejících se změnou stavebního určení sklepů bude uzavřena dohoda o výši a termínu úhrady finančních nákladů na projektové práce a stavební a jiné úpravy. Nebude-li dohodnuto jinak, uzavřou před započítáním klientských změn samostatnou smlouvu o koupi nebytové jednotky vzniklé změnou stavebního určení sklepů za cenu, o kterou bude snížena základní kupní cena bytové jednotky s přihlédnutím k velikosti spoluvlastnických podílů.
26. Dne 17. 11. 2008 byla mezi C. D. B. jako investorem projektu CDB, vlastníkem pozemků, na nichž se realizuje výstavba, a budoucím vlastníkem jednotek určených k prodeji či pronájmu, žalobkyní jako budoucím provozovatelem centra dětského plavání, Tam kde chceme žít jako budoucím spoluinvestorem a dodavatelem centra dětského plavání, T. K. jako budoucím kupujícím a investorem centra dětského plavání a K. K. (manželkou) uzavřena „*Dohoda o úpravě práv a povinností v souvislosti s plánovým vybudováním Centra dětského plavání v developerském projektu C. D. B. č. x.*“ V čl. II dohody se C. D. B. zavázalo poskytnout maximální součinnost v souvislosti s realizací centra dětského plavání ze strany sdružení – žalobkyně, T. a T. a K. K., kteří zajišťují jeho vybudování a následné provozování. Strany konstatovaly, že v průběhu realizace uzavřou případné dodatky smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy č. 312, nájemní smlouvy nebo jiné dohody, které umožní uvedeným subjektům zajistit plánované dlouhodobé financování a vytvořit podmínky, aby došlo k přechodu práv ze smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy

č. 312 na žalobkyni, která se stane po dokončení provozovatelem a s největší pravděpodobností i vlastníkem centra dětského plavání. C. D. B. vyjádřilo souhlas s vybudováním centra dětského plavání tak, jak bylo na základě objednávky T. K. zpracováno do projektové dokumentace A. AAC s.r.o. Současně poskytlo právo odpisovat veškeré investice vložené za účelem realizace centra dětského plavání budoucímu vlastníku prostor a zavázalo se nenavýšit o tuto investici celkovou hodnotu majetku evidovanou ve svém účetnictví. Smluvní strany souhlasily, aby do smluvních vztahů pro dodávku a právo užití vzduchotechniky a dalších technologií mohl v průběhu realizace i po dokončení a kolaudaci centra dětského plavání přistoupit dodavatel/poskytovatel – společnost T.. Důvodem přistoupení T. jako spoluinvestora mělo být financování části technologie nezbytné pro provoz bazénu ze zdrojů z jiné činnosti v souvislosti s realizací projektu „D. B. C.“. C. D. B. souhlasilo s odpisováním investice budoucím kupujícím až v době, kdy od ní bude prostor odkoupen. Souhlasilo také s odpisováním technologie dodané ze strany T. K. a společnosti T. jako vlastníků technického zhodnocení.

27. Dne 9. 2. 2009 byla mezi společnostmi T., žalobkyní, T. K. a K. K. uzavřena „*Dohoda o úpravě práv a povinností v souvislosti s plánovaným vybudováním Centra dětského plavání v developerském projektu C. D. B. č. 01-2009.*“ Dohodu smluvní strany sjednaly z důvodu, že české právo neumožňovalo sjednat tzv. výhradu vlastnického práva (viz čl. I odst. 4). V dohodě žalobkyně jako budoucí vlastník a provozovatel nebytových jednotek souhlasila s tím, že dodavatel T. K. a subdodavatel vzduchotechniky a dalších technologií T. provedou dodávku vzduchotechniky a ostatní technologie v rámci realizovaného centra dětského plavání v souladu se souhlasem vlastníka rozestavěné stavby CDB. Souhlasila s tím, že realizované dodávky bude odepisovat po převodu majetkových práv ze společnosti C. D. B. jako vlastníka „holoprostoru“ na žalobkyni. Smluvní strany sjednaly, že s ohledem na záruční lhůty, rozplacenost zakázek ze strany T. K. a T. vůči dodavatelům a složitost montáže technologie do rozestavěné stavby ve vlastnictví C. D. B. provedou tříletý zkušební provoz, v jehož průběhu dojde k průběžnému vyhodnocení dodávky a následně k podpisu předávacího protokolu a průběžné fakturaci mezi T. K., T. a žalobkyní. Společnost T. a T. K. jako dodavatelé poskytnou žalobkyni právo užívat vzduchotechniku a ostatní technologie, aby zkušebním provozem nebyla narušena kolaudace stavby CDB a žalobkyni bylo poskytnuto právo k provozování centra dětského plavání.
28. Dne 18. 10. 2009 uzavřelo C. D. B. s T. K. a K. K. dodatek č. 1 ke smlouvě o uzavření budoucí kupní smlouvy č. 312, kterým změnili předmět budoucí kupní smlouvy na nebytovou jednotku č. x a č. x a s nimi související spoluvlastnické podíly na společných částech budovy a pozemku, přičemž nebytové jednotky zařízené v základním vybavení uvedeném v přílohách č. 2 a 3 měly být převedeny za kupní ceny 4 468 554 Kč bez DPH a 4 680 200 Kč bez DPH. V základním provedení nebyla zahrnuta mj. realizace zateplení, vnitřní rozvody, elektro, zařizovací předměty, zahrnuto bylo osazení jen některých oken a dveří, vnitřní povrchy měly být bez omítek a obkladů, pro vzduchotechniku měl být přípojný bod v šachtě objektu S003.
29. Téhož dne uzavřelo C. D. B. s T. K., K. K. a žalobkyní dodatek č. 2 ke smlouvě o uzavření budoucí kupní smlouvy, na jehož základě se budoucím kupujícím nebytových jednotek č. x a x a s nimi souvisejících spoluvlastnických podílů na společných částech budovy a pozemku stala žalobkyně. Na základě tohoto dodatku C. D. B. poskytlo žalobkyni právo užívat ode dne 18. 10. 2009 do uzavření kupních smluv, nejpozději do 1. 10. 2010, nebytové

jednotky včetně spoluvlastnických podílů na společných částech budovy na základě „výpůjčky“ za účelem provozování plavání batolat, kojenců a dětí do 6 let za měsíční paušál 69 000 Kč bez DPH měsíčně, přičemž žalobkyně byla povinna nahradit náklady (odběr elektrické energie apod.) spojené s užíváním nebytových jednotek. Tyto prostory byly dle dodatku přenechány ve stavu umožňujícím užívání v souladu se sjednaným účelem. Bylo sjednáno, že stavební či jiné úpravy lze realizovat pouze na základě předchozího písemného souhlasu budoucího prodávajícího.

30. Dne 31. 12. 2009 T. K. daňovým dokladem č. 182009 vystaveným 31. 12. 2009 s datem zdanitelného plnění téhož dne a datem splatnosti 15. 1. 2010 na částku 5 450 221,43 Kč (základ daně 4 568 926,04 Kč a 19% DPH 864 295,49 Kč) přefakturoval společnosti T. část pořizovacích nákladů, a to následující položky: dodávku bazénu, marketing, projekt, osvětlení, architekt, projekt topení, pochozí světlíky, dodávky materiálů, stavební a technický dozor investora, dřevěnou podlahu, hliníková okna a zařizovací předměty.
31. Dne 8. 2. 2010 uzavřelo C. D. B. a žalobkyně smlouvy o nájmu nebytových jednotek č. x a x za účelem provozování dětského plavání a sportovně relaxačního centra s doplňkovým prodejem a službami podle kolaudačního souhlasu ze dne 18. 12. 2009, č. j. 6426/09, s účinností od 1.10.2010 na dobu 20 let. Bylo sjednáno, že stavební úpravy písemně odsouhlasené pronajímatelem provádí nájemce zásadně na své náklady. Úpravy se stávají podle povahy součástí nebytových prostor nebo budovy. Pokud budou mít charakter technického zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů, bude je po dobu trvání nájmu odepisovat nájemce, pokud k tomu dá pronajímatel souhlas spolu se souhlasem k provedení prací. V takovém případě si o technické zhodnocení pronajímatel nezvýší vstupní cenu majetku. Současně byly sjednány podmínky a způsob výpočtu úhrad za technické zhodnocení při skončení nájmu.
32. Dne 23. 6. 2011 uzavřely C. D. B. a žalobkyně smlouvu o převodu nebytové jednotky č. x do vlastnictví žalobkyně za kupní cenu 7 000 000 Kč. Dne 5. 10. 2012 uzavřely C. D. B. a žalobkyně smlouvu o převodu nebytové jednotky č. x do vlastnictví žalobkyně za kupní cenu 3 070 400 Kč, k převodu vlastnického práva došlo s právními účinky k témuž dni.
33. T. K. jako dodavatel vyúčtoval žalobkyni jako odběrateli za „prodej investice dle přiloženého rozpisu realizované do provozovny dětského plavání v D. B. – nebytová jednotka k. ú. D. B.“ daňovým dokladem č. 01/2012 (FD 111) vystaveným 27. 4. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění téhož dne částku 380 000 Kč (základ daně 316 666,67 Kč a 20% DPH 63 333,33 Kč), daňovým dokladem č. 02/2012 (FD 173) vystaveným 18. 5. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění téhož dne částku 264 000 Kč (základ daně 220 000 Kč a 20% DPH 44 000 Kč), daňovým dokladem č. 03/2012 (FD 174) vystaveným 8. 6. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění téhož dne částku 300 000 Kč (základ daně 250 000 Kč a 20% DPH 50 000 Kč), daňovým dokladem č. 05/2012 (FD 175) vystaveným 12. 6. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění téhož dne částku 30 000 Kč (základ daně 25 000 Kč a 20% DPH 5 000 Kč), daňovým dokladem č. 04/2012 (FD 176) vystaveným 1. 6. 2012 s datem zdanitelného plnění téhož dne a datem splatnosti 15. 6. 2012 částku 100 000 Kč (základ daně 83 333,33 Kč a 20% DPH 16 666,67 Kč), daňovým dokladem č. 06/2012 (FD 179) vystaveným 8. 6. 2012 s datem zdanitelného plnění téhož dne a datem splatnosti 22. 6. 2012 částku 70 000 Kč (základ daně 58 333,33 Kč a 20% DPH 11 666,67 Kč), daňovým dokladem č. 07/2012 (FD 184) vystaveným 15. 6. 2012 s datem zdanitelného plnění téhož dne a datem splatnosti 29. 6. 2012 částku 100 000 Kč (základ daně 83 333,33 Kč a 20% DPH 16 666,67 Kč), daňovým dokladem č. 08/2012 (FD 190)

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

vystaveným 29. 6. 2012 s datem zdanitelného plnění téhož a splatnosti 13. 7. 2012 částku 100 000 Kč (základ daně 83 333,33 Kč a 20% DPH 16 666,67 Kč). Dále T. K. jako dodavatel vyúčtoval žalobkyni jako odběrateli za „prodej investice dle přiloženého rozpisu realizované do provozovny dětského plavání v D. B. – nebytová jednotka x a x v k. ú. D. B.“ daňovým dokladem č. 03/2013 vystaveným 1. 7. 2013 s datem zdanitelného plnění téhož dne a s datem splatnosti 22. 7. 2013 částku 600 160 Kč (základ daně 496 000 Kč a 21% DPH 104 160 Kč), a to za převod investičního majetku, konkrétně „dopltek technologie VZT; dodávka A., s.r.o.“

34. Tam kde chceme žít vyúčtovala daňovým dokladem č. 01/2011 vystaveným 30. 8. 2011 s datem zaplacení a zdanitelného plnění téhož dne žalobkyni jako odběrateli částku 1 000 000 Kč (základ daně 833 333,33 Kč a 20 % DPH 166 666,67 Kč) za pronájem technologie v provozovně dětského plavání S. S.. Tam kde chceme žít jako dodavatel dále vyúčtovala žalobkyni jako odběrateli za „prodej investice dle přiloženého rozpisu realizované do provozovny dětského plavání v D. B. – nebytová jednotka x k. ú. D. B.“ daňovým dokladem č. 01/2012 (FD 59) vystaveným 29. 2. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění 14. 3. 2012 částku 888 000 Kč (základ daně 740 000 Kč a 20% DPH 148 000 Kč), daňovým dokladem č. 02/2012 (FD 60) vystaveným 29. 2. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění 14. 3. 2012 částku 600 000 Kč (základ daně 500 000 Kč a 20% DPH 100 000 Kč), daňovým dokladem č. 03/2012 (FD 66) vystaveným 9. 3. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění 23. 3. 2012 částku 600 000 Kč (základ daně 500 000 Kč a 20% DPH 100 000 Kč), daňovým dokladem č. 04/2012 (FD 67) vystaveným 12. 3. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění 26. 3. 2012 částku 412 000 Kč (základ daně 343 333,33 Kč a 20% DPH 68 666,67 Kč), daňovým dokladem č. 05/2012 (FD 100) vystaveným 17. 4. 2012 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 3. 4. 2012 částku 600 000 Kč (základ daně 500 000 Kč a 20% DPH 100 000 Kč), daňovým dokladem č. 06/2012 (FD 101) vystaveným 17. 4. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění téhož dne částku 412 000 Kč (základ daně 343 333,33 Kč a 20% DPH 68 666,67 Kč), daňovým dokladem č. 07/2012 (FD 105) vystaveným 19. 4. 2012 s datem splatnosti a zdanitelného plnění téhož dne částku 408 000 Kč (základ daně 340 000 Kč a 20% DPH 68 000 Kč). Daňovým dokladem č. 02/2013 vystaveným 1. 7. 2013 s datem zdanitelného plnění téhož dne a s datem splatnosti 22. 7. 2013 vyúčtovala Tam kde chceme žít žalobkyni jako odběrateli částku 4 210 800 Kč (základ daně 3 480 000 Kč a 21% DPH 730 800 Kč), a to za převod následujícího investičního majetku v roce 2013: obklady a dlažby v nebytové jednotce č. 704/400, měření a regulace, připojení technologie bazénu a ohřevu TUV ke kotelně bytového domu, dřevěné podhledy, skříňky, bar, ostatní vybavení, ostatní stavební práce, hliníková okna, dřevěná podlaha v prostoru bazénu, osvětlení prostor, vstup 1. NP, herna, šatny, pochozí světlíky na úrovni náměstí, posuvné nerezové dveře, interiérové dveře, zrcadla, dřevěný podhled, skleněné stěny ve sprchách a bazénu, podlahové topení.
35. Součástí daňového spisu je i daňový doklad č. 210003 (FD 47) vystavený 13. 1. 2010 s datem splatnosti 27. 1. 2010 a datem zdanitelného plnění 8. 1. 2010, jímž společnost CS L., spol. s r.o. vyúčtovala žalobkyni jako odběrateli za „dodávku a montáž výklopného rámu recepčního pultu v dětském centru S. D. B.“ částku 91 722,60 Kč (základ daně 76 435,50 Kč a 20% DPH 15 287,10 Kč). Součástí daňového spisu jsou též provedené odhady obvyklé ceny nebytových jednotek ze dne 23. 3. 2010 pro účely úvěrového řízení, podle nichž činily obvyklé ceny nebytových jednotek 12 370 000 Kč a 4 380 000 Kč. Daňové doklady č. FD201001000048, FD201001000109, FD201001000139 a FD201001000140 nejsou součástí předloženého daňového spisu.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

Daňové řízení

36. Dne 7. 7. 2014 byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů za roky 2011, 2012 a 2013. Předmětem daňové kontroly bylo pořízení, případně nájem nebytových jednotek č. x a x, případně jejich částí a souvisejícího hmotného či nehmotného majetku, jakož i tvrzení žalobkyně či jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v uvedeném rozsahu. Žalobkyně správci daně poskytla přehled nákladů a výnosů, rozvahu za rok 2011, 2012 a 2013, evidenci majetku v letech 2011 a 2013, pokladní knihu, knihu závazků a pohledávek, doklady v podobě přijatých faktur, bankovních výpisů a interních dokladů za kontrolovaná zdaňovací období.
37. V úředním záznamu ze dne 14. 8. 2015, č. j. 3426841/15/2162-60564-208879, o výsledcích kontrolního zjištění, správce daně popsal skutková zjištění, z nichž vycházel. Uvedl, že vlastníkem nebytových jednotek č. x a x ke dni kolaudace bylo C. D. B.. Ke dni kolaudace byly jednotky dokončené a provozuschopné. Jiný subjekt je nemohl po částech prodávat ani pronajímat. Z obhlídky provedené pracovníky správce daně vyplynulo, že bazén s příslušenstvím je součástí nemovité věci, neboť je do ní pevně zabudován a nelze jej vyjmout bez jejího poškození. Pevně zabudovány byly rovněž rozvody vody, vytápění, filtrace, vzduchotechnika, další technologie, obklady, podlahy, podhledy, dveře a podobné položky, a tudíž byly součástí nemovité věci ve vlastnictví C. D. B.. Ode dne 18. 10. 2009 byla žalobkyně budoucím kupujícím nebytových jednotek č. x a x a bylo jí umožněno předmět budoucí koupě užívat za účelem realizace plavání batolat, kojenců a dětí do 6 let na základě výpůjčky za dohodnutou cenu od 18. 10. 2009 do 30. 9. 2010. Předmět výpůjčky byl k tomuto datu ve stavu umožňujícím řádné užívání. Poté byla žalobkyně oprávněna užívat nebytové jednotky na základě smluv o nájmu uzavřených dne 8. 2. 2010 s účinností od 1. 10. 2010. Obě nebytové jednotky byly v provozuschopném stavu nepředpokládajícím žádné stavební úpravy. Dne 23. 6. 2011 se žalobkyně stala vlastníkem nebytové jednotky č. x a dne 5. 10. 2012 nebytové jednotky č. x. Za období nájmu do dne nabytí nebytových jednotek žalobkyně nedoložila a ani z prvotních dokladů a účetnictví není patrné provedení technického zhodnocení ze strany žalobkyně jako nájemce. Konstatoval, že T. K., T. a žalobkyně jsou personálně propojené osoby. T. K. jako daňový subjekt předložil daňové doklady a smlouvy uzavřené s dodavatelem vztahující se k dodávkám stavebních prací a materiálů v letech 2008 až 2010. Z těchto smluv a faktur dle správce daně vždy jednoznačně nevyplývá, že práce a materiál byly dodány na předmětné nebytové jednotky. Správce daně konstatoval, že dodávky prací a materiálu byly realizovány a zabudovány do stavby ve vlastnictví C. D. B.. T. K. jako dodavatel byl tedy povinen je vyfakturovat vlastníku stavby, avšak takto nepostupoval. Namísto jejich dodání vlastníku stavby sumu nákupů rozdělil podle přijatých faktur a takto je vyfakturoval žalobkyni nebo společnosti T.. K tomu doplnil přehled dokladů vydaných T. K. v souvislosti s nebytovými jednotkami. Uvedl, že nelze samostatně prodat součást věci ve vlastnictví jiného vlastníka. Dále uvedl, že T. K. fakturou č. 182009 ze dne 31. 12. 2009 na částku 5 450 221,53 Kč včetně DPH „prodal“ společnosti T. zhruba poloviční objem vlastních nákupů. Dle přílohy k faktuře šlo o první část faktur zejména k položkám „dodání bazénu, projekt, osvětlení, architekt, pochozí světlíky, dodávka materiálu, interiérové dveře, podlahové topení, technický dozor investora, interiérové osvětlení, dřevěná podlaha, hliníková okna, obklady a dlažby.“ V roce 2010 pronajal „investiční majetek“ žalobkyni a v roce 2011 vyúčtoval „pronájem technologie bazénu ve S. S.“ společnosti T., která ho dále fakturovala žalobkyni. Na základě tohoto skutkového stavu správce daně uzavřel, že existuje rozpor v jednotlivých fakturacích, přičemž předložené doklady neprokazují, že k fakturovaným

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

plněním došlo. Dále uvedl, že k daňovému dokladu č. 03/2013 je přiložena kupní smlouva na nákup movitých věcí ze dne 1. 7. 2013 v částce 600 160 Kč včetně DPH, přičemž v rozpisu k faktuře je uvedena položka „*doplatek technologie VZT*“. Dále doplnil přehled vydaných faktur společností T. žalobkyni v souvislosti s nebytovými jednotkami. Uvedl, že k daňovému dokladu č. 02/2013 je přiložena kupní smlouva na nákup movitých věcí ze dne 1. 7. 2013 na částku 4 210 800 Kč včetně DPH, přičemž v rozpisu jsou uvedeny položky jako např. „*obklady a dlažby, měření a regulace, připojení technologie bazénu a ohřevu TUV ke kotelně domu, ostatní stavební práce, hliníková okna, dřevěná podlaha v prostoru bazénu, osvětlení, pochozí světlíky na úrovni náměstí, skleněné stěny ve sprchách, podlahové topení*“, tedy zjevně součásti nemovité věci, nikoli movité věci. Nadto jsou prakticky stejné položky uvedeny u kupní smlouvy na nemovité věci ze dne 1. 3. 2012 v částce 3 920 000 Kč včetně DPH. Jedná se např. o „*obklady a dlažby, měření a regulace, připojení technologie bazénu a ohřevu TUV ke kotelně domu, ostatní stavební práce, hliníková okna, dřevěná podlaha v prostoru bazénu, osvětlení, pochozí světlíky na úrovni náměstí, skleněné stěny ve sprchách, podlahové topení*“, když pochozí světlíky na úrovni náměstí jsou i v identické částce. Na základě výše uvedeného vznikly správci daně pochybnosti, že vystavované doklady nemají reálný základ a docházelo k fakturaci za plnění, která nebyla realizována. Žalobkyně přijala od T. daňový doklad č. 01/2011 vystavený 30. 8. 2011 s datem zaplacení a zdanitelného plnění téhož dne na částku 1 000 000 Kč (základ daně 833 333,33 Kč a 20% DPH 166 666,67 Kč) za pronájem technologie v provozovně dětského plavání S. S.. Tuto fakturu žalobkyně zaúčtovala jako nájemné za nebytové prostory včetně služeb v částce 833 333,33 Kč. Z výše uvedených skutečností měl správce daně za prokázané, že k takovému plnění mezi subjekty prokazatelně nedošlo a žalobkyně neoprávněně snížila základ daně z příjmů o částku 833 333,33 Kč. V roce 2011 uplatnila žalobkyně do daňového základu pro daň z příjmů odpisy ve výši 85 150 Kč. Tato částka byla odvislá od daňového dokladu č. FV110409 s datem uskutečnění plnění dne 15. 7. 2011 v celkové částce 7 000 000 Kč za převod nebytové jednotky č. 704/400 od C. D. B.. Žalobkyně tento daňový doklad zaúčtovala bez DPH ke dni 30. 6. 2011 v částce 218 810,09 Kč jako podíl na pozemcích a v částce 5 650 991,59 Kč za nebytovou jednotku. Žalobkyně do částky 6 082 142,43 Kč, kterou k datu 31. 12. 2011 evidovala na účtu 022100 jako vstupní cenu hmotného majetku – nebytové jednotky 704/400 evidované na kartě majetku HM0000003 kromě částky 5 650 991,59 Kč počáteční zůstatek účtu 042100 ve výši 411 150,84 Kč a částku 20 000 Kč dle daňového dokladu č. FD2011010000199 od společnosti G. s.r.o. za zhotovení odpočinkové plochy. Celkovou částku 6 082 142,43 Kč poté použila jako vstupní cenu pro nebytovou jednotku č. x, z níž počítala a uplatňovala odpisy, přičemž v roce 2011 uplatnila odpisy ve výši 85 150 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti, a proto provedl rozklad vstupních položek k počátečnímu zůstatku účtu 042100. Zůstatek, který na účtu vykazoval k 1. 1. 2011 výši 411 150,84 Kč, byl převeden na účet 022120 a zahrnut do vstupní ceny nebytové jednotky č. 704/400, evidované na kartě hmotného majetku. Tato částka byla tvořena pěti přijatými daňovými doklady: č. FD201001000047 s datem plnění 8. 1. 2010 na částku 76 435,50 Kč bez DPH, FD201001000048 s datem plnění 28. 1. 2010 na částku 154 128,83 Kč bez DPH, FD201001000109 s datem plnění 29. 6. 2010 na částku 60 446,66 Kč bez DPH, FD201001000139 s datem plnění 30. 8. 2010 na částku 60 069,85 Kč bez DPH a FD201001000140 s datem plnění 29. 7. 2020 na částku 60 069,85 Kč bez DPH. Předmětem daňového dokladu č. FD201001000047 byla dodávka a montáž rámu a recepčního pultu v ceně 76 435,50 Kč. Správce daně ji posoudil jako movitou věc, a proto ji

v částce 76 435,50 Kč vyřadil ze vstupní ceny nebytové jednotky č. 704/400. Jelikož se však jednalo o dlouhodobý hmotný majetek, zařadil ho do druhé odpisové skupiny se vstupní cenou 76 435,50 Kč s datem zařazení 8. 1. 2010 a se zrychleným způsobem odepisování. Proto přiznal do daňově uznatelných nákladů částku ve výši 24 459 Kč. Fakturou č. FD201001000048 byla vyúčtována dodávka nábytku do plaveckého centra. Dle názoru správce daně šlo o samostatné movité věci (nikoli soubor movitých věcí), z nichž žádná nesplňovala podmínku stanovenou v § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, pokud jde o výši vstupní ceny. Tyto movité věci nevstupují do ceny nebytové jednotky, a proto částku 154 128,83 Kč ze vstupní ceny nebytové jednotky č. 704/400 vyloučil. Daňovými doklady č. FD201001000109, FD201001000139 a FD201001000140 byly vyúčtovány obkladačské práce. Správce daně s ohledem na data plnění konstatoval, že byly provedeny v době, když jednotka byla zkolaudována a žalobkyně ji užívala. Jelikož ji však neužívala jako nájemce, nýbrž na základě výpůjčky ve smyslu čl. XIII Smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy, nemohlo jít o technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku, které může dle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů odepisovat nájemce. Cena za obkladačské práce nevstupuje do ceny nebytové jednotky č. 704/400, a proto byla částka 411 150,69 Kč ze vstupní ceny vyloučena. Správce daně vyloučil též částku ve výši 20 000 Kč za zhotovení odpočinkové plochy účtované společností G. s.r.o. Z výše uvedených důvodů správce daně stanovil vstupní cenu nebytové jednotky č. x v částce 5 650 991,59 Kč a odpisy z ní pro rok 2011 ve výši 79 114 Kč. Jelikož žalobkyně daňové odpisy stanovila ve výši 85 150 Kč, snížila neoprávněně základ daně o 6 036 Kč. Současně správce daně do daňově uznatelných nákladů za rok 2011 přiznal odpisy ve výši 24 459 Kč a o tuto částku snížil základ daně.

38. Správce daně dále vyloučil z daňově uznatelných nákladů částku 10 000 Kč za správu bazénu účtované Ing. P. F., částky 22 399,76 Kč a 395,46 Kč za spotřebu elektřiny a služeb po 1. 1. 2010 účtované společností Č. P., s.r.o., a částku 97 009 Kč za stavební práce účtované M. H.. Vyloučení těchto částek žalobkyně v žalobě nerozporovala. Celkově správce daně zvýšil základ daně pro rok 2011 o částku 969 173 Kč a snížil o částku 24 459 Kč.
39. V kontrolním zjištění za rok 2012 správce daně uvedl, že žalobkyně do vstupní ceny hmotného majetku – nebytové jednotky č. 704/412 evidované na kartě majetku HM0000006 v celkové výši 6 671 807,69 Kč bez DPH zařadila kromě částky 2 254 626,27 Kč bez DPH za pořízení nebytové jednotky částku celkem 1 089 999,99 Kč bez DPH dle daňových dokladů od T. K., částku 3 266 666,66 Kč dle daňových dokladů od T. a částku 30 514,77 Kč dle daňového dokladu od GF CZ s.r.o. za zateplení bazénku a uplatnila odpisy ve výši 93 406 Kč. Dle správce daně prokazatelně nedošlo k plněním od dodavatele T. a T. K. specifikovaných v bodech 4 a 5 tohoto rozsudku, jejichž předmětem byl „prodej investice dle přiloženého rozpisu realizované do provozovny dětského plavání v D. B. – nebytová jednotka x k. ú. D. B.“. Částka 30 514,77 Kč za zateplení bazénku od společnosti G. s.r.o. dle daňového dokladu č. FD201202000230 s datem zdanitelného plnění 30. 8. 2012 nemohla vstoupit do vstupní ceny nebytové jednotky č. 704/412, jelikož tato jednotka žádný bazének nemá. Správce daně konstatoval, že žalobkyně nesprávně, neprůkazně a nesrozumitelně stanovila vstupní cenu jednotky x. Správce daně stanovil vstupní cenu jednotky 704/412 v částce 2 254 626,27 Kč a z ní odpisy pro rok 2012 ve výši 31 565 Kč. S ohledem na rozklad vstupní ceny nebytové jednotky č. 704/400, který správce daně provedl za rok 2011, stanovil správce daně odpisy nebytové jednotky 704/400 pro rok 2012 ve výši 192 134 Kč namísto žalobkyní uplatněné částky 206 793 Kč. Současně přiznal žalobkyni odpisy z dodávky a montáže recepčního pultu ve výši 18 345 Kč a o tuto částku

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

snížil základ daně. Žalobkyně za rok 2012 vykázala základ daně ve výši 575 049 Kč. Základ daně byl zvýšen o částku 76 500 Kč a snížen o částku 18 345 Kč.

40. V kontrolním zjištění za rok 2013 správce daně uvedl, že žalobkyně pokračovala v odepisování hmotného majetku – vstupní ceny nebytových jednotek 704/400 a 700/412. Z výše uvedených důvodů správce daně snížil daňové odpisy jednotky 704/412 pro rok 2013 ve výši 76 658 Kč namísto žalobkyní uplatněné výše 226 842 Kč a odpisy jednotky 704/400 ve výši 192 134 Kč namísto částky 206 793 Kč, přičemž současně přiznal odpisy z dodávky a montáže výklopného rámu a recepčního pultu ve výši 12 230 Kč. Dále správce daně konstatoval, že žalobkyně neoprávněně uplatnila odpisy ve výši 6 944 Kč, neboť s ohledem na zjištění uvedená výše prokazatelně nedošlo k plnění dle faktury vystavené 1. 7. 2013 T. K. jako dodavatelem pod var. symbolem č. 03/2013 za „*prodej investice dle přiloženého rozpisu realizované do provozovny dětského plavání v D. B. – nebytová jednotka a x v k. ú. D. B.*“ na částku 496 000 Kč bez DPH, konkrétně za „*doplatek technologie VZT*“ dle rozpisu na faktuře, který žalobkyně evidovala jako samostatný hmotný majetek. K faktuře byla připojena kupní smlouva na nákup movitých věcí ze dne 1. 7. 2013, z rozpisu na faktuře je však dle správce daně patrné, že nejde o movitou věc ani součást nemovité věci. Rovněž dle správce daně prokazatelně nedošlo k plnění mezi Tam kde chceme žít a žalobkyní, které bylo vyúčtováno fakturou označenou dodavatelem var. symbolem 02/2013, jehož předmětem měl být „*prodej investice dle přiloženého rozpisu realizované do provozovny dětského plavání v D. B. – nebytová jednotka x a x v k. ú. D. B.*“ za částku 3 480 000 Kč bez DPH. Fakturu č. 02/2013 správce daně vyloučil z účetnictví jako neprůkaznou a nevěrohodnou. Žalobkyně tak dle správce daně uplatnila neoprávněně odpisy ve výši 48 720 Kč. Správce daně vzhledem k výše uvedenému za rok 2013 zvýšil základ daně o částku 220 507 Kč a zároveň snížil o 12 230 Kč.
41. Žalobkyně se k výsledkům kontrolních zjištění vyjádřila v podání ze dne 6. 9. 2015. Namítala, že správce daně nepostupoval v souladu s § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle něhož je správce daně povinen vycházet ze skutečného obsahu úkonů. Vyjádřila nesouhlas s nazíráním správce daně na to, kdo, kdy a v jakém záměru nabýval, vybudoval, vlastnil a dodával nebytové jednotky a na něm nájemcem provedené technické zhodnocení – bazén a technické zázemí v letech 2008 až 2013. Za zásadní důkaz označila dohodu ze dne 17. 11. 2008 upravující vzájemné vztahy subjektů při vybudování centra dětského plavání. Navrhla, aby správce daně vyšel z této dohody a v případě pochybností vyslechl jednatele zúčastněných společností (C. D. B., žalobkyně a T.) a fyzické osoby (T. K. a K. K.) k jejímu vysvětlení. Dále poukázala na nájemní smlouvy, jejich přílohy a technickou dokumentaci prokazující předání „holoprostor“ s tím, že je připravena doložit též schválené plány a fotodokumentaci. Uvedla, že ze strany T. K. fakticky nešlo o převod majetku, ale dodávku stavebních prací, což bylo doloženo účetnictvím, předloženými doklady a jejich logickou návazností. K tomu též navrhl výslech svědků – účastníků veškerých jednání, včetně jednatele C. D. B.. Zdůraznila, že správce daně vychází ze špatného údaje o vzniku nájemního vztahu mezi žalobkyní a tehdejším vlastníkem prostor, a to téměř o jeden rok. Namítal, že správce daně vyhodnotil jako nemožný nájem vzduchotechniky a technologií, aniž by vyslechl jednatele C. D. B. a T., která na základě smlouvy poskytla žalobkyni jako uživateli prostor a následně vlastníku právo k jejímu užití. I v tomto směru označila žalobkyně k důkazu výslech účastníků právního úkonu. Uvedla, že hodlá obhájit dodávky obkladů, podlah a nábytku a dobudování předaného „holoprostoru“ a postavení T. K. jako dodavatele stavební činnosti (technického

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

zhodnocení) pro žalobkyni. Žádala, aby jí bylo umožněno se k protokolům a úředním záznamům postupně konkrétně vyjádřit na jednání. K vyjádření připojila dohody o úpravě práv a povinností č. 01-2008 a č. 01-2009.

42. Správce daně dne 29. 10. 2015 vyzval žalobkyni dle § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ke sdělení, které osoby navrhuje vyslechnout a jaké konkrétní skutečnosti mají svědci prokázat. Žalobkyně navrhla provedení výslechu devíti osob. Výsledkem Mgr. J. L. mělo být prokázáno, že společnost C. D. B. nikdy neměla být vlastníkem budovaného bazénu v nebytových jednotkách a jednotky byly prodány žalobkyni jako holoprostory bez vybudovaného bazénu. JUDr. J. H., právnička, která poskytovala právní rady v průběhu projektu, měla podat svědectví o tom, kdo bazén a technické zázemí budoval, jakým způsobem byly práce fakturovány a financovány a kdo byl vlastníkem, dodavatelem a odběratelem bazénu a technologií. Výsledkem T. K., kterého žalobkyně označila jako subdodavatele bazénu a vybraných technologií pro žalobkyni, chtěla žalobkyně prokázat, kdo a za jakým účelem budoval bazén a jeho technické zázemí, jakým způsobem byly práce fakturovány a financovány a kdo byl vlastníkem či přebírajícím bazénu a technologií. Za obdobným účelem navrhla vyslechnout též H. A., tehdejší jednatelku společnosti T., která pro žalobkyni zajišťovala subdodávky vzduchotechniky. Dále žalobkyně žádala vyslechnout svědka Ing. M. U., který byl v té době jednatelem S. spol. s r. o., která žalobkyni dodávala bazénovou vanu, k prokázání, v čí prospěch byla zhotovena, kdo byl objednatelem, investorem a konečným vlastníkem; Ing. Arch. L. T., CSc., jednatele A., spol. s r.o., která byla projektantem stavby CDB, ohledně toho, kdo zadával změny v projektu a v čí prospěch byly realizovány; Ing. R. H., jednatele společnosti I. S. s.r.o., která zajišťovala kolaudaci bazénu, k prokázání, v čí prospěch byla kolaudace prostoru bazénu zařizována, a dalších navazujících odpovědnostních a předávkových postupů; Ing. F. M., jednatele A. R., s.r.o., která dodávala systém V. a s ním následně T. K. jako „subdodavatel“ žalobkyně jednal a vyřizoval reklamace nefunkčního systému V., jimiž hodlala prokázat, že T. K. vystupoval jako dodavatel žalobkyně, v jejíž prospěch byly práce vykonávány; M. P., živnostníka, který zajišťoval opravy kanalizace a rozvodů vody v bazénu, k prokázání, že jednal s T. K., který zajišťoval opravy jako subdodavatel žalobkyně. Uvedla, že prokázání těchto skutečností souvisí s termínem předání dokončeného a odzkoušeného bazénu koncovému majiteli, investorovi a odběrateli.
43. Správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi Mgr. J. L., který byl jednatelem C. D. B. do 5. 5. 2010. Mgr. J. L. uvedl, že neporozuměl poučení o právech a povinnostech. Jednání bylo přerušeno do doby vyjasnění odpovědnosti. Správce daně předvolal JUDr. J. H., která uvedla, že nemůže vypovídat podle § 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii. Zástupce žalobkyně sdělil správci daně dne 12. 2. 2016, že Mgr. L. kontaktoval T. K. s tím, že poté, kdy mu jeho právník rozebral jeho odpovědnost jako jednatele a návaznost na povinnost mlčenlivosti, je připraven ve věci vypovídat bez omezení. Žalobkyně žádala, aby byl tento svědek vyslechnut. Dále žádala, aby správce daně u oprávněných zástupců společností, ve vztahu k nimž váže JUDr. J. H. zákonná povinnost mlčenlivosti, vyžádal zproštění mlčenlivosti. Další výslechy svědků správce daně neprovedl. Dne 4. 4. 2016 zástupce žalobkyně opětovně navrhoval provedení výslechu Mgr. L..
44. T. K. jako daňový subjekt poskytl dne 7. 3. 2016 dokumenty z projektové dokumentace a ze správního spisu k výstavbě objektů na adrese x. Dne 17. 3. 2016 poskytl dokumenty týkající se klientských změn v bytovém domě S0 03 spočívající ve vybudování provozu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

dětského plavání (změny stavby před dokončením dle stavebního úřadu). C. D. B. jako daňový subjekt poskytlo správci daně originály smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy č. 312 ze dne 22. 2. 2008, včetně dodatků č. 1 a 2, dohody o ukončení smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy č. 312 ze dne 23. 6. 2011, smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy ze dne 23. 6. 2011, smlouvy o nájmu nebytových prostor č. x ze dne 8. 2. 2010, dohody o ukončení smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 23. 6. 2011, smlouvy o nájmu nebytových prostor č. x ze dne 8. 2. 2010, smlouvy o převodu nebytové jednotky č. 704/400 ze dne 23. 6. 2011, dodatku č. 1 k této smlouvě, protokolu o převěření ke smlouvě o převodu nebytové jednotky a pozemků ze dne 23. 6. 2011, smlouvy o převodu nebytové jednotky č. x ze dne 5. 10. 2012, žádosti o prodej nebytového prostoru ze dne 25. 6. 2012, smlouvy o zřízení věcného břemene ze dne 16. 11. 2011, protokolu o převěření ke smlouvě o převodu nebytové jednotky č. 704/412 a pozemků ze dne 8. 10. 2012, smlouvu o řízení projektu ze dne 17. 6. 2005 mezi C. D. B. a T. A. g., s.r.o. (dále jen „A.“), dodatků č. 1 a 2 k této smlouvě ze dne 12. 11. 2007 a 31. 3. 2009, smlouvy o poskytování právní pomoci ze dne 17. 6. 2005 mezi C. D. B. a JUDr. J. H. a smlouvy o úpravě a údržbě nemovitosti ze dne 7. 7. 2009. Dle sdělení jednatelky C. D. B. ze dne 19. 4. 2016 byly předloženy veškeré dokumenty, které se týkaly výstavby a nakládání s nebytovými jednotkami č. x a x, vybudování provozu centra dětského plavání, jeho užívání a spolupráce s žalobkyní, T. K. a T..

45. V doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 5. 2016 žalobkyně argumentovala obdobně jako v žalobních bodech. Popsala vývoj a průběh realizace záměru. Uvedla, že došlo ke klientské změně projektu, která byla zajištěna ze strany C. D. B. za pomoci T. K. a T.. Zdůraznila, že hodnota nebytových prostor evidovaná v účetnictví žalobkyně má reálný podklad v provedených stavebních pracích a dodávkách materiálu ze strany primárních dodavatelů. Fakturačním tokům odpovídají finanční toky realizované bezhotovostními převody na účet dodavatele, což dokládají výpisy z banky. Žalobkyně předložila soupis investičních nákladů – dodávek stavebních prací a materiálu od primárních dodavatelů, které pořídil a následně „přeúčtoval“ žalobkyni T. K., v celkové výši 10 859 851,47 Kč, přehled všech investičních nákladů evidovaných na účtu 042100 s rozdělením dle jednotlivých dodavatelů ve výši 18 947 783,95 Kč, přehled majetku za rok 2013 a rozvahu z let 2010 až 2013, z níž vyplývá, že výše vstupní ceny majetku evidovaného na účtu 022100 odpovídá „přeúčtovaným nákladům“ od T. K. a T. na stavební práce a stavební materiál od přímých dodavatelů. K plnění označenému jako „*pronájem technologie v provozovně dětského plavání*“ uvedla, že šlo o převod práva užívat technologie před jejich dodáním a souvisejícím finančním vyrovnáním. Žalobkyně trvala na tom, že splnila podmínky stanovené § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro uznatelnost vynaložených nákladů. Konstatovala, že je otázkou, zda výdaje vynaložené v roce 2013 za plnění od dodavatele T. K. ve výši 496 000 Kč bez DPH a od dodavatele Tam kde chceme žít ve výši 3 480 000 Kč bez DPH mají být evidovány jako samostatný majetek (HM0000008 a HM0000009) nebo jako navýšení vstupní ceny nebytových jednotek. V druhém případě je možné provést přepočet odpisů. V případě obkladačských prací od společnosti R. s.r.o. dle žalobkyně nelze mít pochyby o tom, že se výdaje staly součástí nebytové jednotky č. x, konkrétně bazénu, což dokládají předložené fotografie a je možné to ověřit na místě samém. Zdůraznila, že správce daně je povinen uvést a hodnotit všechny důkazní prostředky. Poukázala na výpisy z bankovního účtu žalobkyně, které potvrzují bezhotovostní úhrady zpochybněných plnění. Předložila rozvahu pro roky 2010 až 2015 a soupis investičních nákladů.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

46. Dne 11. 10. 2016 byla žalobkyně seznámena se sdělením k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně konstatoval, že předložené důkazní prostředky nemění výsledek kontrolních zjištění. „Dohoda o úpravě práv a povinností v souvislosti s plánovým vybudováním Centra dětského plavání v developerském projektu C. D. B. č. 01-2008“ uzavřená mezi C. D. B., T., žalobkyní, T. K. a K. K. nemá dle správce daně na posouzení věci vliv, neboť neřeší otázku vlastnictví nebytových jednotek ke dni kolaudace. K této dohodě dále správce daně uvedl, že byla předložena až po doručení kontrolních zjištění, nebyla předložena C. D. B., ačkoli prohlásilo, že předložilo veškeré smlouvy, a podle společenské smlouvy C. D. B. nemohl jeho jednatel bez souhlasu valné hromady, který není k dohodě připojen, uzavírat smlouvy s dodavateli prací a služeb. Správce daně uzavřel, že vše, co bylo do stavby zabudováno, se stalo její součástí, což plyne i z čl. I odst. 2 smlouvy uzavřené dne 9. 2. 2009 mezi žalobkyní, T. a T. K.. Podmínky pro vznik technického zhodnocení nebyly naplněny. Konstatoval, že disponuje dostatečnými a jednoznačnými důkazními prostředky pro kontrolní zjištění. Poukázal na to, že smlouva mezi T. K. a společností S., jejímž předmětem byla dodávka a montáž bazénu včetně technologie zařízení pro úpravu vody, byla uzavřena 8. 1. 2008, tedy před vznikem žalobkyně dne 14. 11. 2008. Doplnil, že T. K. figuroval v rámci realizace projektu CDB ve více rolích. Jednal jako smluvní strana smlouvy o smlouvě budoucí, dodavatel v postavení podnikatele, představitel společnosti A. a jako zástupce C. D. B.. Správce daně proto důsledně vycházel z existujících dokumentů a právních norem, neboť nemohl vyloučit, že T. K. nerozlišoval, jaké zájmy a povinnosti naplňuje. K navrženým výsledkům svědků uvedl, že by jejich provedení nezměnilo obsah listin předložených žalobkyní či získaných v rámci jeho vyhledávací činnosti. Správce daně dále konstatoval, že žalobkyně se snažila navodit dojem, že stavbu realizovaly společnosti ve skupině, což nemá podklad ve zjištěném skutkovém stavu, neboť stavbu realizovali externí dodavatelé na základě smluv s T. K., nikoli T. K., žalobkyně či společnost T.. Žalobkyně se nevyjadřovala k „přeprodějí“ neexistujících věcí a zjištěním správce daně o chybně stanovených vstupních cenách.
47. Ve zprávě o daňové kontrole za všechna zdaňovací období správce daně zopakoval sdělení k výsledku kontrolního zjištění a výsledky kontrolního zjištění.
48. Se zprávou o daňové kontrole se žalobkyně seznámila dne 11. 11. 2016. Žalobkyně požádala o vyjasnění některých pasáží. Správce daně ve sdělení ze dne 25. 11. 2016, č. j. 4699325/16/2102-60564-208879, uvedl, že z kontrolních zjištění plyne, že plnění nesloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně nepochybně dodávky od prvotních dodavatelů. Z předložených dokladů a úhrad plyne, že plnění nebyla realizována pro žalobkyni. Stavební práce byly provedeny pro C. D. B., které bylo koncovým odběratelem. Tento závěr dovodil mj. z toho, že vzduchotechnické zařízení bylo dodáno odběrateli T. K., který jednal za společnost zastupující žalobkyni, na základě smlouvy o dílo uzavřené se společností A., s.r.o., podle cenové nabídky vyhotovené pro odběratele „A., T. K.“. Faktura byla vystavena pro odběratele T. K.. Dle správce daně z toho vyplývá, že práce byly provedeny pro C. D. B., které zastupovala A.. Správce daně doplnil, že na T. K. byly vystavovány faktury, které byly placeny od ledna 2008 z jeho podnikatelského účtu a uplatnil u nich odpočet DPH. Bazén se všemi součástmi a příslušenstvím se stal součástí stavby, jejímž vlastníkem bylo C. D. B.. Jeho dodávku měl T. K. vyfakturovat této společnosti. Skutečnost, že bazén byl součástí stavby, dovodil správce daně z kolaudačního souhlasu k nebytové jednotce č. x a z § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve spojení s vysvětlivkou uvedenou v příloze č. 1. Pokud pro funkci a účel stavby stavební právo vyžadovalo určité zařízení, bylo součástí stavby. Správce daně uvedl,

že nezpochybňuje, že smlouvy na stavební práce byly uzavřeny mezi primárními dodavateli a T. K., přičemž považoval za významné, že T. K. vystupoval též jako zástupce A. a C. D. B..

49. Dne 25. 11. 2016 vydal správce daně dodatečné platební výměry za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013, za jejichž odůvodnění se považuje zpráva o daňové kontrole podle § 147 odst. 4 daňového řádu.
50. Žalobkyně podala proti všem prvostupňovým rozhodnutím správce daně odvolání dne 21. 12. 2016, které doplnila podáními ze dne 31. 1. 2017 a 7. 9. 2017. Argumentovala obdobně jako v podané žalobě. Navrhla doplnit dokazování o výsledky konkrétně označených svědků (jednatelů a společníků C. D. B., resp. jejich zástupců, a zástupce generálního dodavatele) k prokázání existence dohody mezi investorem, generálním dodavatelem stavby a žalobkyní o klientské změně projektu výstavby spočívající ve vybudování nebytových jednotek, jejichž vlastníkem a uživatelem se měla stát žalobkyně, a k prokázání ujednání, že náklady na výstavbu ponese žalobkyně. Navrhla též výsledk zástupců dodavatelů stavebních prací a materiálů určených pro výstavbu nebytových jednotek č. x a x k prokázání tvrzení, že dodávali stavební práce a materiál na stavbu těchto jednotek, a nikoli stavbu CDB, v jakém období tak činili a kdo byl jejich smluvním partnerem. Žádala také, aby bylo provedeno místní šetření, jímž mělo být prokázáno, kde konkrétně se „zhmotnilo“ konkrétní přijaté plnění (dodávka materiálu nebo prací) a jakým způsobem slouží k její ekonomické činnosti.
51. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Rozhodnutí odůvodnil tím, že dodávky stavebních prací a materiálu, které zajišťoval a financoval T. K., byly v letech 2008 až 2010 realizovány na stavbu ve vlastnictví C. D. B., a T. K. je měl vyfakturovat vlastníku stavby. Součástí věci (provedenou investicí) nelze samostatně prodat. Žalobkyně neoprávněně zahrнула předmětné fakturované částky do vstupní ceny nebytových jednotek, neboť plnění deklarovaná na daňových dokladech se pro žalobkyni v těchto zdaňovacích obdobích fakticky neuskutečnila, neboť jejich vlastníkem bylo C. D. B.. Dospěl k závěru, že na žalobkyni nemohlo přejít právo nakládat s nemovitostí (investicí) jako vlastník, neboť dodavatelé (T. K. a T.) neměli vlastnické právo k dané věci, a proto ji nemohli vyfakturovat žalobkyni. Fakturovat žalobkyni tato plnění by mohlo pouze C. D. B.. Podle § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů hmotný majetek odepisuje vlastník. Žalovaný nerozporuje vlastnické právo žalobkyně k nebytovým jednotkám, ale pouze v rozsahu, v jakém je získala od C. D. B. podle smluv o převodu. Vstupní cenou mohly být pouze částky uvedené ve smlouvách o převodu nebytových jednotek. Částky fakturované T. K. a T. nemohou být součástí vstupní ceny, neboť dodavatelé nebyli vlastníky dodávek (jejich výstupu). Žalobkyně neprokázala provedení dodávek stavebních prací a materiálu až po vzniku a kolaudaci nebytových jednotek tak, jak deklarovala formálními doklady. Doplnil, že zařazení faktur přijatých v roce 2012 od T. K. a T. do vstupní ceny nebytové jednotky č. x považuje za nelogické, neboť se vztahují k jednotce č. x, kterou žalobkyně koupila již v roce 2011 a v následném roce ji začala odepisovat, přičemž ke zvýšení vstupní ceny technickým zhodnocením nedošlo. Daňové doklady přijaté od těchto dodavatelů v roce 2013 se vztahují k oběma nebytovým jednotkám zároveň. Žalobkyně částky v nich uvedené odpisovala samostatně, aniž rozlišila vztah ke konkrétním jednotkám. Žalovaný konstatoval, že na základě provedených místních šetření, vyhledávací činnosti, součinnosti s jinými subjekty a žalobkyní doložených důkazních prostředků dospěl k závěru, že

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí předmětných faktur do výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. vstupní ceny jednotek, a tedy odpisů hmotného majetku dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nebylo prokázáno, že ze strany dodavatelů došlo k uskutečnění přefakturace stavebních prací na cizím majetku v daných zdaňovacích obdobích. Dodavatelé investici nevlastnili, a proto ji nemohli fakturovat žalobkyni. Jen vlastník může převést vlastnické právo na další osobu. Podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů může nájemce odepisovat technické zhodnocení jím hrazené, nemůže je však převést na jiného. Dohoda o úpravě práv a povinností ze dne 17. 11. 2008 nemůže ovlivnit závěr kontrolního zjištění, neboť žalobkyni byly dodávky fakturovány subjekty, které nebyly vlastníkem věci. Žalovaný uvedl, že nepochybně, že stavební práce (výstavba provozovny dětského plavání) byly fakticky provedeny, existovaly různé dohody s investorem a že došlo ke změně projektu výstavby. Tyto skutečnosti však dle žalovaného neměly vliv na závěr, že dodavatelé nebyli vlastníky, a na žalobkyni tak nemohlo přejít vlastnické právo. Provedení výsledků svědků žalovaný proto hodnotil jako nadbytečné. Místní šetření by bylo nadbytečné, jelikož nebylo rozporováno faktické provedení stavebních prací, ale oprávněnost zahrnutí těchto nákladů do vstupních cen nebytových jednotek. Zdůraznil, že jednotlivé transakce, které správce daně vyloučil z daňově účinných nákladů, resp. z důvodu porušení § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, nebyly realizovány pro žalobkyni, ale směřovaly k vlastníku nemovitosti, C. D. B.. Pokud jde o tvrzení správce daně o bazénku, správce daně pozukával na to, že se nenachází v jednotce x jeho existence v jednotce x nebyla zpochybněna. V souvislosti s recepčním pultem, nábytkem, obkladačskými pracemi a odpočinkovou plochou žalobkyně nespecifikovala, proč považuje postup správce daně za nesprávný. Uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí fakturací od Tam kde chceme žít mezi daňově účinné výdaje (náklady) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nesprávně stanovila vstupní cenu nebytových jednotek dle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. k nim se vztahujícího majetku, a proto nelze žalobkyni přiznat nárok na uplatnění odpisů z nebytových jednotek dle § 24 odst. 2 písm. a) zákon o daních z příjmů.

Posouzení žalobních bodů

52. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.
53. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se 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. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
54. Podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).

55. Podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením podle § 33 odst. 1 téhož zákona.
56. Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení.
57. Podle § 29 odst. 1 písm. a) věty první zákona o daních z příjmů se vstupní cenou hmotného majetku rozumí pořizovací cena, je-li pořízen úplatně. Podle § 29 odst. 1 alinea 2 zákona o daních z příjmů je součástí vstupní ceny podle písmen a) až f) i technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeném z odpisování (§ 27), nejpozději však v prvním roce odpisování. Pokud původní vlastník v případech uvedených v § 30 odst. 10 nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval. Vstupní cena hmotného majetku se snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, regionální rady regionu soudržnosti, o poskytnuté prostředky (granty) přidělené podle zvláštního právního předpisu, o poskytnuté granty Evropských společenství, o poskytnuté dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu s výjimkou peněžních fondů spravovaných podnikatelskými subjekty se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí (dále jen „veřejné zdroje“), poskytnuté na jeho pořízení nebo na jeho technické zhodnocení, pokud se tyto prostředky neúčtují podle zvláštního právního předpisu ve prospěch výnosů (příjmů). Obdobně se postupuje i u hmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Do vstupní ceny hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c) lze zahrnout i výdaje (náklady) na vyvolanou investici, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu a podmiňujícího funkci nebo užívání hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c).
58. Podle § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen "zvýšená vstupní cena") a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu (dále jen "zvýšená zůstatková cena") příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání; přitom poplatník, který samostatně eviduje a odpisuje technické zhodnocení hmotného majetku podle § 26 odst. 3 písm. a) nebo výdaje vymezené v § 26 odst. 3 písm. c) zvyšuje o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu již evidovaného jiného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. Ustanovení předchozí věty se nepoužije u technického zhodnocení v případech uvedených v odstavcích 1, 4 a 6, § 30a odst. 5 a u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce odpisovaného podle § 30 odst. 6 nebo u technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku vyloučeném z odpisování. Povinnost zvýšit vstupní cenu samostatně evidovaného a odpisovaného technického zhodnocení o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku se nevztahuje na technické

zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce, které se odpisuje podle § 30 odst. 6 vždy samostatně

59. Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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 ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 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) tohoto zákona.
60. Z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje snižující základ daně lze uznat takové výdaje, které poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je v případě pochybností povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60, ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35).
61. V rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, č. 264/2004 Sb. NSS, NSS konstatoval, že „[z] ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti‘ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“ V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, NSS doplnil, že ačkoli § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů hovoří o respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období, „[b]ylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v téže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec. Naprosto převažujícím motivem pro podnikání, je vydobytí zisku. Podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí - od rozhodnutí jaké služby či hodnoty bude podnikatel trhu poskytovat, s kým bude spolupracovat a na jakém základě, jak svůj podnikatelský záměr bude financovat, až po úvahu, jakého zisku a v jakém časovém horizontu hodlá dosahovat. Bylo by nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Vždyť podnikatelská taktika v sobě ukrývá mnoho rizik a ty také musí podnikatel sdílet. Pokud se totiž jeho úvaha týkající se

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

vynaložených nákladů na nákup zboží, služeb či investičního záměru ukáže nesprávnou, nepřinášející zisk, pak je to právě on sám, kdo takový ekonomický deficit pocítí. Konečně právě i z takových důvodů lze daňově zohlednit i ztráty z podnikání; podle § 5 zákona o daních z příjmů lze totiž snížit úhrn dílčích základů daně právě o ztrátu z podnikání, a to i v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž daňový subjekt vykáže základ daně.“

62. Ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně dle § 92 daňového řádu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „*pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely*“ (viz rozsudek ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46).
63. Soud nesouhlasí se závěrem žalovaného, že plnění nemohla být realizována pro žalobkyni, neboť v době provedení stavebních prací byla vlastníkem nemovitosti společnost C. D. B., a proto pouze tato společnost mohla „investice“ žalobkyni fakturovat. Skutečnost, že žalobkyně ani její dodavatelé nebyli v době provádění stavebních prací či zabudování technologických zařízení vlastníky nemovitosti, v níž byla realizována provozovna centra dětského plavání, nemůže sama o sobě *a priori* vyloučit snížení základu daně (vynaložení uznatelných výdajů či odpisy majetku) ani založit důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění a odůvodnit závěr o porušení § 24 odst. 1 a 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.
64. Soud připomíná, že ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nestanoví podmínku, že pro zjištění základu daně je možné odečíst pouze výdaje vynaložené v souvislosti s vlastním majetkem. Při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů,

s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006-75, č. 1660/2008 Sb. NSS). To je na místě obzvláště v případě, jde-li o výdaj na jiný majetek než vlastní majetek daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011-69). Dále je třeba konstatovat, že vstupní cenou hmotného majetku, je-li pořízen úplatně, se rozumí pořizovací cena [§ 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související [§ 25 odst. 5 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o účetnictví“)]. Demonstrativní výčet nákladů, které vstupují do oceňování dlouhodobého hmotného majetku, v případě podnikatelských subjektů obsahuje § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Účetní předpisy tuto souvislost blíže nedefinují, nesvazují ji ani se stanovením konkrétního časového okamžiku, v němž je třeba jednotlivé nákladové položky související s pořízením hmotného majetku zahrnovat do ocenění tohoto majetku; jediným kritériem jejich zařazení do pořizovací ceny hmotného investičního majetku je souvislost s jeho pořízením (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 5. 1999, č. j. 31 Ca 222/98-55, rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 7 Afs 365/2018-62). V daném případě nelze odhlédnout od tvrzení žalobkyně, že cena nebytových jednotek dle kupních smluv se společností C. D. B. měla na základě dohod mezi subjekty zapojenými do realizace centra dětského plavání představovat pouze cenu „holoprostoru“ a neměla odrážet náklady spojené s uzpůsobením prostor pro provozování centra dětského plavání (včetně souvisejících zařízení a technologií), které se souhlasem C. D. B. zajišťoval T. K., jež však měla ve výsledku nést žalobkyně (s tím, že dojde k jejich vypořádání mezi T. K., T. a žalobkyní). Žalovaný ani správce daně nezpochybovali existenci souvisejících dohod ani tvrzení žalobkyně, že vlastník nemovitosti nepromítl realizaci centra plavání v ceně nebytových jednotek. Žalobkyně označila důkazní prostředky k prokázání průběhu transakce. Žalobkyní popsané vztahy mezi jednotlivými osobami přitom nepostrádají ekonomický smysl. Obecně se jeví racionální, že převod za kupní cenu odpovídající ceně „holého prostoru“ je doprovázen souvisejícím ujednáním o vypořádání zhodnocení nebytových prostor (nákladů na uzpůsobení nebytových prostor pro výdělečnou činnost žalobkyně). Nelze souhlasit s žalovaným, že by T. K. musel vyúčtovat plnění, k nimž došlo za trvání vlastnictví C. D. B., C. D. B., které je poté mohlo promítnout do ceny nemovitosti převedené na žalobkyni. Dle názoru soudu není *a priori* vyloučeno, aby náklady na úpravu nebytových jednotek pro účely provozování podnikatelské činnosti, k níž dojde před převodem vlastnického práva k jednotkám, placené nabyvatelem jednotky třetí osobě, která pro ni v souladu s dohodou stran tuto úpravu zajistila, se promítly do vstupní ceny majetku jako součást pořizovací ceny, jako technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu hmotného majetku, za podmínek stanovených zákonem. Součástí vstupní ceny je technické zhodnocení uskutečněné po uvedení věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, jímž se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (§ 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů), provedené nejpozději v prvním roce daňového odpisování. Pokud původní odpisovatel v případech uvedených v § 30 odst. 10 nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku vstupní cena, z níž by původní odpisovatel odpisy uplatňoval. Soud v této souvislosti připomíná, že hmotný majetek nemusí odpisovat pouze poplatník, který

má vlastnické právo (§ 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Dle napadeného rozhodnutí přenechalo C. D. B. žalobkyni nebytové jednotky do užívání *za dohodnutou cenu* od 18. 10. 2009, což (bez bližšího vysvětlení) odporuje závěru správce daně ve zprávě o daňové kontrole, že žalobkyně užívala nebytové jednotky do 30. 9. 2010 na základě výpůjčky, tedy právního vztahu předpokládajícího bezplatné užívání.

65. Soud souhlasí s žalobkyní v tom směru, že na základě zjištěného skutkového stavu nelze učinit jednoznačný závěr, že se plnění fakticky nemohla uskutečnit. Na základě obsahu daňového spisu nelze konstatovat, že dodávky byly provedeny ve prospěch C. D. B., a nikoli žalobkyně. Tento závěr nelze dovodit pouze z vlastnického práva C. D. B.. Žalobkyně tvrdila, že cena, kterou zaplatila za nebytové jednotky, neodrážela jejich zhodnocení v podobě realizace centra dětského plavání, přičemž žalovaný a správce daně toto tvrzení nezpochybňovali. Poukazovala na dohody mezi účastníky transakcí a C. D. B.. Podle dohody ze dne 17. 11. 2008 se žalobkyně měla stát budoucím provozovatelem C. D. plavání, přičemž jeho vybudování a provozování měli zajišťovat žalobkyně, T. a T. a K. K. (tedy nikoli C. D. B.) s tím, že strany uzavřou případné potřebné dodatky ke smlouvě o smlouvě budoucí kupní nebo jiné dohody, které těmto subjektům umožní zajistit plánované dlouhodobé financování a vytvořit podmínky, aby došlo k přechodu práv ze smlouvy o smlouvě budoucí kupní na žalobkyni, která se po dokončení stane provozovatelem a pravděpodobně též vlastníkem centra dětského plavání. Byla to přitom právě žalobkyně, která byla dle dohody s vlastníkem oprávněna nebytové prostory s centrem dětského plavání využívat, a to již od října 2009 (tedy ještě před vydáním kolaudačního souhlasu s užíváním stavby – provozu dětského plavání). Žalovaný uvedl, že stavební práce na výstavbě provozu centra dětského plavání zajišťoval a financoval T. K., přičemž na přelomu let 2009 a 2010 byly celková dodávka projektu a její financování rozděleny mezi T. K. a T.. Závěr správce daně, že práce na základě smlouvy o dílo uzavřené mezi A. s.r.o. a T. K. byly provedeny pro C. D. B. zastupovanou v té době společností A. nelze dovodit toliko z cenové nabídky vzduchotechnického zařízení vyhotovené dne 28. 2. 2009 pro „A., T. K.“, jestliže vlastní smlouva o dílo byla uzavřena s T. K. jako objednatelem, daňový doklad byl vystaven pro T. K. jako odběratele a ten ji ani následně nevyúčtoval C. D. B., přičemž C. D. B. se nemělo na výstavbě a jejím financování dle dohody ze dne 17. 11. 2008 podílet. Dohodou ze dne 9. 2. 2009 společnost T. a T. K. jako dodavatelé poskytli žalobkyni právo užívat technologii, kterou jí v budoucnu dodají, a sjednali si tříletý zkušební provoz, v jehož průběhu dojde k průběžnému vyhodnocení provedené dodávky a fakturaci mezi T. K., T. a žalobkyní.
66. S ohledem na výše uvedené tedy skutečnost, že žalobkyně ani její dodavatelé nebyli v době provádění stavebních prací či dodání technologických zařízení vlastníky nemovitosti, v níž byla realizována provozovna centra dětského plavání, nemůže sama o sobě *a priori* nárok na odpočet vyloučit. Žalovaný, resp. správce daně argumentovali též tím, že objednávka bazénu byla uskutečněna před vznikem žalobkyně. K tomu soud poznamenává, že není rozhodné, pro koho byl bazén objednáván, ale zda v době budování centra plavání se mělo centrum stát součástí komplexu budov a v jakém stavu a za jakých okolností je žalobkyně užívala a nabyla.
67. Dále bude na žalovaném, aby posoudil skutečnou ekonomickou podstatu a obsah transakcí mezi dodavateli a žalobkyní a s ohledem na výše uvedený právní názor zvážil provedení označených výsledků svědků, případně specifikoval své pochybnosti, které mohou vycházet i z nedostatečné specifikace předmětu plnění na vystavených fakturách či

nejasností ohledně označení nebytových jednotek, a umožnil žalobkyni na ně reagovat. Dosavadní skutková zjištění dle názoru soudu neposkytují dostatečný podklad k tomu, aby bylo možné učinit jednoznačný závěr o obsahu a povaze všech transakcí. Soudu nadto nepřisluší, aby se jako první zabýval splněním zákonných podmínek pro snížení základu daně, které daňové orgány dosud neřešily (např. zda poskytnutá plnění souvisela s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů osoby povinné k dani). Účelem rozhodnutí soudu není nahrazení činnosti správních či daňových orgánů (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2017, č. j. 5 As 161/2016-21). Námitkou, že žalovaný nesprávně právně posoudil nárok žalobkyně na uplatnění výdajů jako daňově uznatelných nákladů, se tedy soud již dále věcně nezabýval.

68. K namítanému rozporu se zjištěným skutkovým stavem soud pro úplnost poznamenává, že mu není zřejmé, z čeho správce daně vycházel, když dospěl k závěru, že plnění dle daňových dokladů FD201001000109, FD201001000139 a FD 201001000140 byla provedena v době, kdy žalobkyně ještě nebyla nájemcem nebytových jednotek, pokud současně konstatoval, že v dodatku č. 2 ke smlouvě o smlouvě budoucí kupní žalobkyně a C. D. B. sjednaly právo žalobkyně užívat nebytové jednotky „za dohodnutou cenu za měsíc“. Ve vztahu k plnění dle faktury FD201001000047 a FD201001000048 soud uvádí, že z prvostupňového rozhodnutí není patrné, na základě jakých podkladů správce daně předmět plnění posoudil jako (samostatně) movité věci a svou úvahu blíže nerozvedl. Lze také souhlasit s žalobkyní, že dokumentace v daňovém spise neposkytuje dostatečný podklad pro závěr o tom, že dodané zařízení bazénu (technologie) je součástí nemovitosti.
69. Soud však neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že závěr žalovaného o tom, že stavební práce na nebytových jednotkách byly provedeny před kolaudací stavby, nemá oporu v daňovém spise, neboť závěr žalovaného nebyl založen na tom, že stavební práce byly provedeny před kolaudací stavby (je přitom třeba rozlišovat kolaudaci stavby CDB a kolaudaci centra dětského plavání), ale na tom, že k nim došlo v době, kdy vlastníkem nemovitosti bylo C. D. B.. Žalovaný navíc uvedl, že stavební práce byly prováděny v letech 2008 až 2010, tedy i po kolaudaci centra dětského plavání.
70. Pokud jde o neprovedení výsledků svědků, žalovaný je odůvodnil tím, že by nemohly změnit obsah předložených listin a získaných důkazních prostředků a ovlivnit závěr, který byl založen na okamžiku převodu vlastnického práva. Vzhledem k výše uvedenému bude třeba, aby žalovaný v případě pochybností o tvrzeních žalobkyně a skutečném předmětu plnění dle sporných daňových dokladů znovu zvážil provedení výsledku navržených svědků.
71. Žalobkyně v odvolání navrhla provedení výsledku řady svědků k prokázání tvrzení o existenci dohody mezi C. D. B., generálním dodavatelem stavby a žalobkyní o klientské změně projektu spočívající ve vybudování nebytových jednotek, jejichž vlastníkem a uživatelem se měla stát žalobkyně, a ujednání, že náklady na výstavbu ponese žalobkyně. Navrhla zejména, aby byl proveden výslech jednatele C. D. B. Mgr. J. L. (jehož podpis je mj. na souhlasu s realizací centra dětského plavání, dohodě ze dne 17. 11. 2008, smlouvě o budoucí smlouvě kupní, včetně dodatků, smlouvách o nájmu nebytových jednotek) a Ing. M. R. (který za C. D. B. uzavíral smlouvy o převodu jednotek), jakož i společníků C. D. B. a jejich zástupců (J. P., společníka C. D. B., Ing. K. Š., zástupce společníka – A. p., Ing. V. M., zástupce společníka – obce D. B.). Dále žalobkyně navrhovala provést výslech objektového stavbyvedoucího společnosti V., a.s., která byla generálním dodavatelem stavby, s nímž měly být dle souhlasu C. D. B. s realizací C. d. p. koordinovány veškeré kroky při

jeho realizaci. V průběhu řízení žalobkyně navrhla též výslech jednatele T. H. A. a T. K.. Lze předpokládat, že výslech navržených svědků, kteří se na obchodním modelu podíleli (zejména osob jednajících za hlavní aktéry, včetně v odvolání označených jednatelů C. D. B.) může ozřejmit původní záměr T. K., žalobkyně, T. a C. D. B., jakým způsobem byl projekt realizován a komu vznikla jaká práva a kdo s nimi mohl disponovat. Správce daně poukazoval na skutečnost, že T. K. vystupoval v souvislosti s realizací centra dětského plavání ve vícerém postavení – jako samostatná fyzická osoba (smlouva o smlouvě budoucí kupní č. 312), jako podnikatel (smlouvy a faktury týkající se stavebních prací), jako představitel společnosti A. a jako zástupce společnosti C. D. B., přičemž nedodržel pravidla klientských změn a nerozlišoval, které zájmy prosazuje. To však nevylučuje jeho výslech. Naopak se tím spíše jeví jako klíčová osoba pro zjištění skutečného stavu, jestliže se na realizaci projektu od počátku podílel nejprve jako budoucí vlastník nebytových prostor, v nichž se realizovala výstavba projektu dětského plavání, jako osoba, která výstavbu projektu uskutečňovala sjednáváním smluv o dílo, jejichž předmětem byly stavební práce a dodávky materiálu, až po vystavení daňových dokladů žalobkyni a společnosti T.. Soud nicméně upozorňuje na rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, pokud by se měl výslech týkat období, v němž byl T. K. jednatelem žalobkyně, a týkal se jednání žalobkyně. Žalovaný v rámci shrnutí skutkového stavu uvedl, že svědek Mgr. J. L. a JUDr. J. H. odmítli vypovídat, což je však nepřesné, neboť JUDr. H. neodmítla vypovídat, ale upozornila na svou povinnost mlčenlivosti, přičemž správce daně neučinil žádný krok k tomu, aby mohla být její výpověď provedena (dotazem, ve vztahu k jakým subjektům je advokátka vázána povinností mlčenlivosti, a dotazem na klienta, zda by ji povinnosti mlčenlivosti v rozsahu jednání ohledně realizace centra plavání zbavil). Svědek Mgr. J. L. uvedl, že neporozuměl poučení, aniž by sdělil jakýkoli důvod pro odepření výpovědi. Navíc žalobkyně následně informovala správce daně o tom, že byla svědkem kontaktována s tím, že je připraven ve věci vypovídat. Další pokus o jeho výslech však nebyl učiněn. Pokud jde o provedení výslechu svědků k prokázání dodání stavebních prací a materiálu na stavbu nebytových jednotek a doby jejich uskutečnění, žalovaný neuvedl, že by mu v tomto směru vznikly pochybnosti, které by měly význam pro rozhodnutí věci. Bude tak záviset na dalším průběhu řízení, zda bude na místě provedení výslechu svědků k těmto otázkám.

72. Žalobkyně též namítala, že nebylo provedeno místní šetření v centru dětského plavání. Jeho provedení navrhla za účelem prokázání, kde konkrétně se „zhmotnilo“ přijaté plnění (dodávka materiálu nebo prací) a jakým způsobem slouží k její ekonomické činnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč nepovažoval provedení místního šetření za potřebné, přičemž nezpochybňoval faktické provedení stavebních prací a dodání technologií, ani skutečnost, že žalobkyně takto vybavené a upravené prostory využívá ke své ekonomické činnosti. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v žalobě neuvedla, z jakých konkrétních důvodů považuje postup žalovaného spočívající v neprovedení nového místního šetření za nezákonný, ani jaké konkrétní sporné skutečnosti měly být místním šetřením prokázány, považuje soud odůvodnění napadeného rozhodnutí k neprovedení místního šetření za dostatečné. Soud neshledal, že by v dané věci představovalo neprovedení nového místního šetření vadu řízení. Soud připomíná, že důkazy lze označit pouze k prokázání konkrétních tvrzení. Tato námitka tedy není důvodná.

Závěr a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

73. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a současně pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s., a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), ve kterém je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
74. 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. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatky ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada daně z přidané hodnoty. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupkyně žalobkyně provedla v řízení dva úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a sepsí žaloby. Odměna za jeden úkon právní služby činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 6 200 Kč. Vedle odměny přísluší zástupkyni žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý ze dvou úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 600 Kč. Jelikož zástupkyně žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně, kterou je její zástupkyně povinna odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % z částky 6 800 Kč, tedy 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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). Připadne-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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

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 26. května 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.