



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **ŽOS Real, s.r.o.**, IČO: 28159390
sídlem Opletalova 1015/55, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátkou JUDr. Alicí Kluzákovou
sídlem Sokolovská 454/126, Praha 8 - Karlín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2017, č. j. 2779/17/5200-11432-701175,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 2. 2017, č. j. 2779/17/5200-11432-701175 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 15 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci toho rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Alice Kluzákové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze dne 13. 4. 2017 domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 10. 2. 2017, č. j. 2779/17/5200-11432-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byl dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „daňový řád“), změněn platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 4. 2015, a to v označení zdaňovacího období a ve výši vyměřené daně tak, že za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 byla žalobkyni vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 2 631 500 Kč.

2. Platebním výměrem byla správcem daně původně za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2012 vyměřena žalobkyni daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro kontrolované zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147, § 145 odst. 1 a § 98 odst. 1 daňového řádu, v celkové výši 2 931 700 Kč, stanovená podle pomůcek. Napadeným rozhodnutím byl změněn platební výměr správce daně na daň z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2012 tak, že platební výměr byl vydán za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 na místo uvedené části zdaňovacího období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2012 a dále, že výše vyměřené daně byla z částky 2 931 700,- Kč změněna na částku 2 631 500,- Kč.
3. K vyměření daně došlo podle pomůcek, neboť žalobkyně nepodala řádné daňové přiznání, jak jí ukládal § 38m zákona o daních z příjmů, a § 136 daňového řádu, v zákonem stanovené lhůtě, ani ve lhůtě náhradní stanovené správcem daně podle § 145 odst. 1 daňového řádu.
4. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je stanovení daně podle pomůcek, přičemž žalobkyně zpochybňuje spolehlivost pomůcek s tvrzením, že žalovaný, resp. správce daně, stanovili základ daně a následně daň z příjmů právnických osob v nepřiměřené výši.

II. Napadené rozhodnutí žalovaného

5. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve shrnul skutkový stav, v rámci něhož konstatoval, že žalobkyně vznikla rozdělením společnosti Železniční opravny a strojírny s.r.o., IČO: 27247686, se sídlem Za Mototechnou 1114/4, 155 00 Praha 5 (dále jen „rozdělovaná společnost“), odštěpením se vznikem dvou nových společností. Na základě písemnosti *„Projekt rozdělení společnosti Železniční opravny a strojírny s.r.o. odštěpením se vznikem dvou nových společností ŽOS Real s.r.o. a ŽOS Loco s.r.o.“* (dále jen „projekt rozdělení“), schválené dne 13. 7. 2012 přešla na žalobkyni část jmění rozdělované společnosti, kdy rozhodným dnem rozdělení byl stanoven den 1. 1. 2012. Žalobkyně je vedená u Krajského soudu v Praze (zapsáno dne 1. 10. 2012) a vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 1. 10. 2012. Žalovaný konstatoval, že v souvislosti se vznikem nové společnosti dle citovaného projektu rozdělení v souladu s § 136 odst. 1 daňového řádu, ve vazbě na § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů, byla žalobkyně povinna podat přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 do třech měsíců po uplynutí zdaňovacího období, tj. do 31. 3. 2013 (neděle), resp. do 2. 4. 2013 (první pracovní den po velikonočním pondělí). Dne 2. 4. 2013 byla správci daně doručena plná moc k podání přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2012, ve které jednatelka žalobkyně, Mgr. S. Č., zmocnila k podání přiznání advokátku Mgr. S. Č., čímž došlo k prodloužení lhůty pro podání přiznání dle § 136 odst. 2 daňového řádu, advokátka však daňové přiznání nepodala. Dne 16. 4. 2014 správce daně vyzval žalobkyni k podání řádného daňového tvrzení v náhradní lhůtě 15 dnů s tím, že lhůta pro podání přiznání ve vazbě na § 17a zákona o daních z příjmů za zdaňovací období 2012 uplynula, s poučením o stanovení daně podle pomůcek

dle § 145 odst. 1 daňového řádu, nebude-li výzvě vyhověno. Výzva byla žalobkyni doručena do její datové schránky fikcí dne 26. 4. 2014, na niž nereagovala. Dne 1. 8. 2014 bylo podáno přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2013 s přílohami, a to z datové schránky advokáta Mgr. T. D. Žalovaný konstatoval, že z EPO („Elektronická podání pro Finanční správu“, pozn. soudu) tiskopisu vyplývá, že přiznání nezpracoval a nepodal daňový poradce a osobou oprávněnou k podpisu je pan V. V., statutární orgán žalobkyně, přičemž podpis této osoby na tiskopisu chybí. Přestože bylo podání učiněno z datové schránky jiné osoby, než je žalobkyně, nebyla k tomuto podání připojena plná moc potvrzující udělené zmocnění, Mgr. T. D. tak nebyl v daném období zmocněným zástupcem žalobkyně. Ve výzvě ze dne 25. 9. 2014 správce daně poučil žalobkyni o neúčinnosti podání dle § 74 odst. 3 daňového řádu, nebude-li výzvě vyhověno a vady odstraněny. Jelikož žalobkyně na výzvu k odstranění vad nereagovala, správce daně ji dne 12. 1. 2015 vyrozuměl o neúčinnosti podání označeného „přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 10. 2012 do 1. 12. 2013“. Dne 12. 1. 2015 správce daně opakovaně vyzval žalobkyni k podání řádného daňového tvrzení v náhradní lhůtě 15 dnů, přičemž ji poučil, že nevyhoví-li této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč. Písemnosti byly doručeny do datové schránky žalobkyně dne 12. 1. 2015, avšak bez reakce, proto správce daně vydal dne 17. 4. 2015 platební výměr, v němž vyměřil žalobkyni daň z příjmů podle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu.

6. Žalovaný shrnul, jaké doklady předložila žalobkyně jako součást odvolání, a to:
7. Nájemní smlouvu uzavřenou 1. 10. 2012 mezi žalobkyní jako pronajímatelem a rozdělovanou společností jako nájemcem; fakturu č. 120100001 vystavenou 1. 12. 2012 společnosti Aurax a.s. jako odběrateli za nájemné v prosinci 2012 dle Smlouvy o nájmu nemovitosti ze dne 30. 11. 2012 ve výši 42 825 Kč; přijatou fakturu č. 5201212049 vystavenou 31. 12. 2012 rozdělovanou společností za náklady spojené s úvěrem ve výši 7 009 266,86 Kč; výpis z osobního daňového účtu daně z nemovitých věcí rozdělované společnosti za období od 1. 1. 2011; výpis z osobního daňového účtu daně z nemovitých věcí žalobkyně za období od 1. 1. 2011; pojistnou smlouvu č. 7720707908 uzavřenou žalobkyní dne 27. 9. 2012 se společností Kooperativa pojišťovna, a. s.; přijatou fakturu č. 7720707908 vystavenou 1. 11. 2012 pojišťovacím makléřem RENOMIA, a.s. za pojistitele – Kooperativa pojišťovna, a.s., kterou byla předepsána splátka pojistného dle pojistné smlouvy č. 7720707908 za období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 198 513 Kč; a přehled daňových odpisů majetku za rok 2012 podle jednotlivých odpisových skupin majetku.
8. Žalovaný k právnímu základu případu citoval ust. § 8 odst. 1, § 98, § 135, § 136 a § 145 daňového řádu a ust. § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů, včetně právní úpravy, týkající se daňové účinných příjmů a výdajů, způsobu vedení účetnictví a pravidel dokazování v daňovém řízení. Citovaný právní základ žalovaný následně aplikoval na skutkový stav poměrů žalobkyně.
9. Žalovaný konstatoval, že podle projektu rozdělení byla rozdělovaná společnost rozdělena odštěpením se vznikem dvou nových obchodních společností, kdy z rozdělované společnosti byla odštěpena část jejího jmění, která přešla na nástupnickou společnost ŽOS Real s.r.o., tj. žalobkyni (odštěpované jmění 1) a část jmění na nástupnickou společnost ŽOS Loco s.r.o., přičemž nedošlo k zániku rozdělované společnosti. Ke dni 31. 12. 2011 byla sestavena konečná účetní závěrka rozdělované společnosti ve formě řádné účetní

závěrky ověřené auditorem a oceněna část jmění rozdělované společnosti určená k odstěpení a přechodu na nástupnické společnosti. Ke dni 1. 1. 2012, který je rozhodným dnem rozdělení, byly vyhotoveny zahajovací rozvahy rozdělované společnosti a společností nástupnických, všechny ověřeny auditorem. Na žalobkyni přešla jako součást odstěpovaného jmění 1 i práva a povinnosti ze smluv uzavřených rozdělovanou společností nebo vzniklé z jiných právních skutečností, které se týkají odstěpovaného jmění 1, a to jak ze smluv uzavřených nebo jiných právních skutečností nastalých před rozhodným dnem, které nebyly k rozhodnému dni ukončeny, tak i ze smluv uzavřených nebo jiných právních skutečností nastalých po rozhodném dni, bez ohledu na to, zda již ze smluv bylo plněno či nebylo (bod 2.4. projektu rozdělení), že na žalobkyni přešly veškeré závazky vzniklé od rozhodného dne, týkající se či související s odstěpovaným jměním 1 (bod 2.6. projektu rozdělení), a že účetní zápisy týkající se odstěpovaného jmění 1 nebo práv a povinností s ním spojených včetně účtování o případných úbytcích, přírůstcích, inkasu, plnění, prodeji či jiných dispozicích a změnách odstěpovaného jmění 1 jsou zachyceny jako účetní operace považované z účetního hlediska od rozhodného dne za jednání žalobkyně a takto o nich bude i účtováno s návazností na zahajovací rozvahu žalobkyně (bod 2.9. projektu rozdělení).

10. Žalovaný vyšel ze zjištění, že správce daně v platebním výměru při stanovení daně dle pomůcek vycházel ze zahajovací rozvahy žalobkyně k 1. 1. 2012 ve vazbě na konečnou účetní závěrku rozdělované společnosti k 31. 12. 2011. Rozdělovaná společnost vykazovala v rozvaze k 31. 12. 2011 oceňovací rozdíl k nabytému majetku v celkové výši 133 528 000 Kč, jenž byl celý převeden na nástupnické společnosti, a to ve výši 89 713 000 Kč (tj. 67% z celkové částky) na žalobkyni a 43 815 000 Kč (tj. 33% z celkové částky) na ŽOS Loco s.r.o. Při stanovení výše daňové povinnosti vycházel správce daně z § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů a při stanovení výše pomůcek zahrnul do daňově účinných výnosů oceňovací rozdíl ve výši 10 530 000 Kč, což představuje 67 % z částky 15 709 000 Kč (roční odpis rozdělované společnosti). Žalovaný konstatoval, že toto rozdělení je ve smyslu § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů ekonomicky odůvodněné, neboť v rámci rozdělení přešel z rozdělované společnosti na žalobkyni veškerý nemovitý majetek (kromě majetku nedokončeného) a na společnost ŽOS Loco s.r.o. téměř veškerý movitý majetek a nehmotný majetek, přičemž podle účetních výkazů v rozdělované společnosti nezůstal žádný dlouhodobý majetek vyjma nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku ve výši 260 000 Kč. Dále správce daně zahrnul do daňových výnosů žalobkyně příjmy z pronájmu nemovitého majetku, tj. nemovitosti nacházející se v katastrálním území Nymburk zapsané na LV 6772 ve výši 7 000 000 Kč, konkrétně od nezávislých subjektů 1 700 000 Kč a od osob majetkově, personálně či jinak spojených – společnosti LEGIOS a.s. 3 600 000 Kč a rozdělované společnosti 1 700 000 Kč. Při stanovení daně podle pomůcek vycházel správce daně ze skutečnosti, že areál v Nymburku ve vlastnictví žalobkyně je pronajímán rozdělované společnosti, která pronajímá část areálu společnosti LEGIOS a.s. a dalším drobným nájemcům, přičemž při stanovení výše příjmů z pronájmu areálu vycházel správce daně z písemných podkladů, které měl k dispozici, např. odpovědi na dožádání z Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v Nymburku, doručené správci daně 21. 10. 2013 (dne 15. 10. 2013 bylo provedeno místní šetření v areálu), informace z veřejně přístupných zdrojů, či informace z přílohy k účetní závěrce k 31. 12. 2010 sestavené rozdělovanou společností. V příloze k účetní závěrce za zdaňovací období 2010 rozdělovaná společnost uvedla, že její příjmy z nájmu nebytových prostor činily částku 1 677 000 Kč, na základě čehož správce daně zahrnul 1 700 000 Kč odpovídajícím

příjmům z nájmu nebytových prostor vykázaným rozdělovanou společností do daňových výnosů žalobkyně pro účely stanovení daně dle pomůcek. Rozdělovaná společnost předložila dne 30. 10. 2014 „*Smlouvu o nájmu nemovitostí*“ uzavřenou 1. 8. 2011 se společností LEGIOS a.s., jíž se jako nájemce zavazuje hradit měsíční nájemné smluvně pronajatých nemovitostí 300 000 Kč, přičemž v účetnictví rozdělované společnosti byla zjištěna faktura č. 5201212016 z 21. 12. 2012 vydaná na společnost LEGIOS a.s. jako odběratele za nájemné ve výši 300 000 Kč (bez DPH) za měsíc prosinec 2012, proto na základě nájemní smlouvy stanovil správce daně výnos pro výpočet pomůcek ve výši 3 600 000 Kč (12 x 300 000 Kč). V rámci projektu rozdělení byl sice převeden veškerý nemovitý majetek (stavby a pozemky) rozdělované společnosti na žalobkyni, avšak rozdělovaná společnost vykonávala i nadále svoji podnikatelskou činnost v areálu (podklad pro fakturaci elektrické energie k faktuře č. 20120134 ze dne 10. 12. 2012 vydané společností SSE CZ, s.r.o. za dodávku elektřiny rozdělované společnosti a odpověď na dožádání č. j. 5237971/13, která obsahuje popis a průběh místního šetření provedeného místně příslušným správcem daně v areálu), proto správce daně z tohoto titulu stanovil výnos žalobkyně pro výpočet pomůcek ve výši 1 700 000 Kč. Jako součást doplnění odvolání předložila žalobkyně dne 14. 9. 2015 „*Nájemní smlouvu*“ z 1. 10. 2012 na dobu určitou od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2018, v níž je mj. uvedeno, že obě smluvní strany uzavírají smlouvu za účelem pronájmu areálu v Nymburku ve vlastnictví žalobkyně, přičemž v čl. IV. je stanovena výše ročního pronájmu 120 000 Kč s tím, že v částce nejsou zahrnuty náklady za služby užívané nájemcem v nemovitostech, proto žalovaný upravil výši výnosu pro výpočet pomůcek tak, že původní částku 1 700 000 Kč změnil na 120 000 Kč. Žalovaný však upomenul, že výše nájemného smluvně sjednaná mezi dvěma personálně propojenými společnostmi neodpovídá tržní výši nájemného sjednané mezi dvěma nezávislými společnostmi, a proto ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím bude nutné provést v této věci důkazní řízení o správnosti výše stanoveného nájemného. Výnosy z pronájmu nemovitého majetku tak žalovaný po provedeném odvolacím řízení upravil na výši 5 420 000 Kč, konkrétně od nezávislých subjektů 1 700 000 Kč a od osob majetkově, personálně či jinak spojených – společnosti LEGIOS a.s. 3 600 000 Kč a rozdělované společnosti 120 000 Kč. Jelikož správce daně neměl možnost ověřit, jakým způsobem a za jakých konkrétních podmínek je areál fakticky využíván, ani nebylo zřejmé, kdo v zdaňovacím období 2012 uplatnil náklady související s opravami, resp. kdo uplatnil odpisy související s převedeným majetkem, stanovil náklady ve výši paušálního výdaje, tj. 30 % z příjmů (výnosů) z pronájmu s předpokladem, že využívaný majetek byl již z větší části daňově odepsán, a proto stanovil náklady 2 100 000 Kč (30 % příjmů z pronájmu nemovitostí, tj. z částky 7 000 000 Kč), s čímž se žalovaný ztotožnil a akceptoval tuto výši nákladů stanovenou správcem daně. Na základě uvedeného byl žalobkyni stanoven základ daně dle pomůcek ve výši 13 850 000 Kč, tj. o 1 580 000 Kč nižší oproti správci daně, což představuje daňovou povinnost 2 631 500 Kč (daňová povinnost ve výši 19 % ze stanoveného základu daně).

11. Žalovaný s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009 - 102, a ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, podle nichž musí pro stanovení daně dle pomůcek nastat takový stav, že daň již nelze stanovit dokazováním pro značnou absenci relevantních důkazů, přičemž tato situace u žalobkyně nastala. Žalovaný konstatoval, že jelikož daň byla stanovena za použití pomůcek, je jeho postup limitován § 114 odst. 4 daňového řádu, jenž stanoví, že směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení

zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek. Jedná se tedy o speciální náhradní postup stanovení daně, u něhož odvolací orgán pouze prověřuje, zda byly splněny zákonné podmínky pro jeho použití. Žalovaný citoval komentář k § 145 daňového řádu, kdy podle § 98 mohou být užity pomůcky až v případě, nemohla-li být daňová povinnost stanovena dokazováním pro nesplnění některé ze zákoných povinností daňovým subjektem při dokazování. Stanovit daň dokazováním totiž předpokládá, že daňový subjekt podal daňové přiznání a dokazováním se prokazují skutečnosti, které v daňovém přiznání subjekt sám tvrdil, uvedl, popř. měl uvést. Při provádění dokazování se pak uplatňuje břemeno a jeho přenášení mezi daňovým subjektem a správcem daně v intencích § 92 daňového řádu. Pokud však daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá, je stanovení daňové povinnosti dokazováním zpravidla vyloučeno, a daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň, neboť v takovém případě nemá co prokazovat, a správce daně případně co vyvracet.

12. Žalovaný odkázal, že otázkou oprávněnosti stanovení daně podle pomůcek v případech, kdy není ze strany daňového subjektu podáno přiznání k dani, se NSS zabýval v rozsudcích ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68, ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Afs 93/2004 - 74, ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 - 99, ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 2/2010 - 97, či ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74, z nichž vyplývá, že stanovuje-li správce daně daň poté, co daňový subjekt přes výzvu nepodal řádné daňové tvrzení, nezkontroluje správce daně, zda lze či nelze stanovit daň dokazováním, nýbrž rovnou přechází na stanovení daně podle pomůcek, avšak pokud správce daně zjistí, že lze daň i přes nepodání daňového přiznání ze strany daňového subjektu stanovit dostatečně určitě ze shromážděných důkazů, nemůže být stanovení daně dokazováním vyloučeno jen z důvodu, že povinný daňový subjekt nepodal přiznání k dani. Žalovaný dále odkázal na rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně způsobu stanovení daně podle pomůcek a omezených práv daňového subjektu při takovémto způsobu stanovení daně, což nese s sebou povinnost daňového subjektu strpět jeho nutné atributy, a to zejména, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem, jehož drobné nepřesnosti nemohou být daňovým subjektem úspěšně namítány.
13. Žalovaný upozornil, že § 98 odst. 3 daňového řádu obsahuje demonstrativní, nikoliv taxativní výčet příkladů toho, co může být pomůckami, a nevylučuje ani jejich vzájemnou kombinaci, přičemž je zcela na úvaze správce daně, jaké pomůcky zvolí, záleží jen na tom, aby byl zabezpečen dostatečný zdroj informací pro tento způsob stanovení daně. Jako pomůcky lze použít zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, či vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Pokud je dostatečným zdrojem informací o kontrolovaném subjektu vlastní evidence správce daně, pak lze nahlédnout i do veřejných registrů. Ze Sbírky listin založených v obchodním rejstříku bylo žalovaným dne 10. 10. 2016 zjištěno, že s výjimkou zahajovací rozvahy k 1. 1. 2012 žalobkyně jakožto účetní jednotka nezveřejňuje od svého vzniku v rozporu s § 21a odst. 1 a 4 zákona o účetnictví účetní závěrky. Žalovaný konstatoval, že aktivní přístup daňového subjektu k plnění svých zákoných povinností se vždy projeví ve způsobu vedení daňového řízení, ve způsobu stanovení daňové povinnosti a je pouze věcí daňového subjektu, jak realizuje své právo i povinnost úzce spolupracovat se správcem daně, a být tak o probíhajícím daňovém řízení podrobně informován. Pokud daňový subjekt vede účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a splní svou povinnost sestavit účetní závěrku

k rozvahovému dni dle § 18 a násl. téhož zákona, kterou současně nezveřejnil dle § 21a zákona v obchodním rejstříku, pak tím, že daňové přiznání nepodal, pokud jej měl k dispozici a měl i dostatečný časový prostor tak učinit, ztížil své procesní postavení natolik, že správci daně nezbylo než si obstarat vlastní pomůcky a ty využít pro stanovení daně. Účetní evidence je jedním ze základních důkazních prostředků, z nichž se vychází při stanovení daně, a pokud by žalobkyně v průběhu odvolacího řízení předložila tuto evidenci či podklady v rozsahu, který neexistenci účetnictví nahradí dodatečně, měla by tato skutečnost vliv na následující rozhodnutí ve věci. Žalobkyně dodatečně předložila pouze dílčí doklady, a ty, kde žalovaný nebyl schopen ověřit jejich průkaznost či měl o nich pochybnosti, jako pomůcku nepoužil, což se týká důkazního materiálu předloženého žalobkyní v průběhu odvolacího řízení vyjma „*Nájemní smlouvy*“. Tyto podklady tak lze využít v daňovém řízení pouze orientačně, neboť nemají přímou vazbu na zveřejněnou účetní závěrku a jak správce daně, tak i žalovaný neměl jiné podklady k dispozici. Žalovaný konstatoval, že daň podle pomůcek uvedená v platebním výměru správce daně dosáhla řádného kvalifikovaného odhadu, tj. maximálně se přiblížila realitě, což vyplývá z konkrétních vstupních údajů a podkladů poskytnutých žalobkyní, popřípadě rozdělovanou společností, které pro stanovení daně správce daně vyhodnotil a použil. S ohledem na žalobkyní dodatečně předložené listinné důkazy pak žalovaný v rámci odvolacího řízení upravil výši základu daně, resp. výši výnosů stanovených dle pomůcek. Žalovaný uvedl, že ověřil, že předmětné pomůcky jako nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti mají racionální povahu a v maximální reálně dostupné míře usilují o přesné stanovení daňové povinnosti žalobkyně, přičemž ve způsobu, kterým správce daně provedl kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, neshledal, že by odporoval elementárním zásadám logického myšlení, rovněž nezjistil, že by správce daně při výpočtu vycházel ze zjevně nesprávných údajů, nebo že by se dopustil početních chyb.

14. Žalovaný upozornil, že žalobkyně v intencích citované judikatury NSS může namítat toliko neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje, např. kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně reflektovala realitu daňového subjektu. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil, je však vždy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, jakož i své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Žalovaný označil pomůcky, které si správce daně obstaral bez součinnosti s žalobkyní, za přiměřené a výši dodatečně vyměřené daně za dostatečně spolehlivě stanovenou. Náhradní způsob stanovení daně neznamená, že se správce daně stává absolutním strážcem práv daňového subjektu a plní za něj roli, kterou má plnit sám, není totiž povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze spisu zřejmá správní úvaha o tom, zda správce daně mohl dle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit. Náhradní způsob stanovení daně je ve své podstatě odhadem, ale kvalifikovaným, založeným na reálných či realitě se prokazatelně přibližujících skutečnostech, ne na domněnkách bez jakékoliv důkazní opory.
15. Žalovaný uvedl, že správní úvahu včetně postupu při stanovení náhradního způsobu stanovení daně dle pomůcek popsal správce daně v platebním výměru dostatečně.

16. Žalovaný se poté vypořádával s jednotlivými odvolacími námitkami:
17. Žalovaný odmítl první odvolací námitku žalobkyně, podle níž mělo zdaňovací období 2012 započít až 1. 10. 2012. K bližší specifikaci definice zdaňovacího období žalovaný odkázal na § 3 odst. 3 zákona o účetnictví, podle něhož v případech přeměn společností nebo družstev podle zvláštního právního předpisu, s výjimkou změny právní formy a přeshraničního přemístění sídla, účetní období začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku, jde-li o nástupnickou účetní jednotku, o účetní jednotku rozdělovanou odštěpením nebo o přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka. Žalovaný konstatoval, že z obsahu projektu rozdělení vyplývá, že rozhodným dnem rozdělení je 1. 1. 2012, s ohledem na § 3 odst. 3 zákona o účetnictví tak účetní období žalobkyně započalo 1. 1. 2012. Jelikož skutečnost o odštěpení nové společnosti byla do obchodního rejstříku zapsána 1. 10. 2012, posledním dnem účetního období je 31. 12. 2012. Žalovaný uvedl, že obdobně v § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů je stanoveno, že zdaňovacím obdobím je období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku. Zákon o daních z příjmů tedy obsahuje speciální ustanovení pro výše uvedené skutečnosti a žalobkyně byla povinna se těmito ustanoveními řídit. Se zněním ustanovení navíc byla žalobkyně správcem daně seznámena ve výzvě k odstranění vad podání ze dne 25. 9. 2014, ale žalobkyně na výzvu nereagovala. Žalovaný konstatoval, že z účetního hlediska se hospodaří na účet nástupnické společnosti, náklady a výnosy týkající se odštěpeného majetku tak prostřednictvím účetnictví vstupují do výsledku hospodaření (uvedeného na řádku 10 daňového přiznání) a následně do základu daně (uvedeného na řádku 250 a 270 daňového přiznání), v daném případě je proto zdaňovacím obdobím žalobkyně období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, tj. období od rozhodného dne fúze do konce zdaňovacího období.
18. Žalovaný dále konstatoval, že vzhledem k tomu, že podání ve formě EPO tiskopisu řádného přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2013 s přílohami, bylo za žalobkyni učiněno 1. 8. 2014 Mgr. T. D., tj. jinou osobou než žalobkyní, a k tomuto podání nebyla připojena plná moc potvrzující udělené zmocnění a žádná taková plná moc nebyla u správce daně ani uplatněna, shledal správce daně u podání zjevné vady, které požadoval v souladu s § 74 daňového řádu odstranit, a to výzvou č. j. 5675865/14/2005-24902-109141 ze dne 25. 9. 2014, doručenou téhož dne do datové schránky žalobkyně. Správce daně požadoval odstranit vadu spočívající v chybném uvedení zdaňovacího období (od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2013), kdy zdaňovacím obdobím dle § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů je období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, tedy dvě samostatná zdaňovací období. Ve výzvě byla žalobkyně poučena o neúčinnosti podání dle § 74 odst. 3 daňového řádu, nebude-li výzvě vyhověno a vady odstraněny. Jelikož žalobkyně na výzvu k odstranění vad nereagovala, a neodstranila tak popsanou vadu (tím i nedostatek spočívající v tom, že podání bylo učiněno z datové schránky jiné osoby než žalobkyně), správce daně dne 12. 1. 2015 písemností pod č. j. 189260/15/2005-24902-109141 vyrozuměl žalobkyni o neúčinnosti podání označeného jako přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 10. 2012 do 1. 12. 2013. Písemnost byla doručena žalobkyni do její datové schránky téhož dne. Žalovaný konstatoval, že z uvedeného postupu správce daně je patrné, že mu nezbylo než stanovit

daň za předmětné období z úřední moci náhradním způsobem a procesní podmínky pro tento způsob stanovení daně byly prokazatelně splněny.

19. Žalovaný nepřisvědčil druhé odvolací námitce žalobkyně, v níž nejprve nesouhlasila, že správce daně při stanovení daně dle pomůcek zahrnul do výnosu oceňovací rozdíly převedené při přeměně na nástupnické společnosti, ve druhém doplnění odvolání ze dne 14. 9. 2015 následně požadovala zohlednit daňové odpisy z majetku, k němuž se má předmětný oceňovací rozdíl vztahovat, a to odpisy v celkové výši 7 732 339 Kč, které doložila tabulkou s uvedením vyčíslení odpisu majetku zatříděných do odpisových skupin 3 až 6. Žalovaný konstatoval, že žalobkyní předložený důkazní prostředek nelze v dané fázi daňového řízení, kdy nebyla zahájena daňová kontrola, žádným způsobem fakticky ověřit a prokázat tak věrohodnost předloženého důkazu a oprávněnost požadavku žalobkyně. Konstatoval, že žalobkyně v rozporu s § 21a odst. 1 a 4 zákona o účetnictví nezveřejnila v obchodním rejstříku účetní závěrky od svého vzniku, žalovaný tedy nemá k dispozici údaje z účetních závěrek žalobkyně (pouze zahajovací rozvahu), kromě účetní závěrky přiložené k jejímu neúčinně podanému přiznání za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2013 (evidováno dne 1. 8. 2014 pod č. j. 5025100/14), na jehož základě byla žalobkyni prostřednictvím platebního výměru za zdaňovací období 2013 stanovena daň podle pomůcek, přičemž žalobkyně souhlasila, že daň podle pomůcek za zdaňovací období 2013 byla správcem daně stanovena přibližně ve správné výši. Žalovaný orientačně jako pomůcku využil k ověření skutečností neúčinně podané přiznání a k němu přiložené účetní výkazy. Ve vazbě na § 23 odst. 10 a § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů žalovaný konstatoval, že uplatnění daňově účinného odpisu je plně v dispozici poplatníka, a to jak z hlediska času uplatnění, tak z hlediska jeho výše, přičemž se jedná o fakultativní nárok daňového subjektu, k němuž lze přihlídnout, pokud o jeho existenci nemá správce daně pochybnosti, tj. je-li relevance této položky ověřena. Pokud by měl žalovaný ve vazbě na § 98 odst. 2 daňového řádu zohlednit odpisy majetku na základě přehledu dodatečně předloženého žalobkyní, muselo by z její strany dojít k prokázání jejich výše včetně začlenění majetku do jednotlivých odpisových skupin, a to nezpochybnitelným a věrohodným způsobem prostřednictvím prvotních účetních dokladů, k čemuž v daném případě nedošlo. Na základě popsanych skutečností označil žalovaný požadavek žalobkyně na uplatnění daňových odpisů majetku ve výši 7 732 339 Kč do daňově účinných nákladů žalobkyně za zdaňovací období 2012 jako nepřezkoumatelný.
20. Žalovaný odmítl třetí odvolací námitku, podle níž správce daně stanovil nesprávným způsobem příjmy z pronájmu žalobkyně, kdy rozlišoval příjmy od nezávislých subjektů a příjmy od osob majetkově, personálně či jinak spojených. Žalovaný konstatoval, že předmětem pronájmu byl areál, který je zapsán na LV 6772 v katastrálním území Nymburk, kdy z výpisu z katastru nemovitostí bylo zjištěno, že žalobkyně pronajímá plochu o celkové výměře 177 869 m², přičemž správce daně vycházel z částek, které vykazovala rozdělovaná společnost ve výnosech za pronájem předmětného areálu. Žalovaný konstatoval, že členění příjmů z pronájmu podle toho, jakým způsobem byly zúčastněné subjekty majetkově, personálně či jinak spojeny tak, jak to uvedl správce daně v platebním výměru, nelze zcela akceptovat, ale správce daně k této informaci při stanovení výše výnosu podle pomůcek nepřihlédl, což znamená, že tato informace neměla na výši daně stanovené podle pomůcek žádný vliv. Naopak co se týče dodatečně předložené nájemní smlouvy mezi žalobkyní a rozdělovanou společností, jež jsou vzájemně majetkově spojenými osobami, jejímž předmětem jsou veškeré pozemky uvedené na LV 6772 a v níž je sjednaná výše nájemného 120 000 Kč za rok, je nutno ve smyslu § 23 odst. 7

zákonu o daních z příjmů vyhodnotit jako cenu neúměrně nízkou, která neodpovídá platné tržní ceně. Žalobkyně dále předložila „Smlouvu o nájmu nemovitosti“ uzavřenou se společností Aurax a.s., v níž jsou předmětem nájmu nemovitosti zapsané na LV 6772 v katastrálním území Nymburk, a měsíční nájemné zde bylo sjednáno 15 Kč za 1 m², tzn. 42 825 Kč. V rámci jiného daňového řízení pak byla správcem daně zjištěna „Smlouva o nájmu nemovitosti“ uzavřená 1. 8. 2011 mezi rozdělovanou společností a společností LEGIOS a.s., v níž je předmětem nájmu pronájem plochy o výměře 13 940 m² a bylo sjednáno měsíční nájemné 300 000 Kč, tzn. 21,52 Kč za 1 m². Žalovaný proto vyhodnotil, že výše nájemného zahrnutá do výnosů pro účely stanovení daně dle pomůcek, tzn. částka 5 420 000 Kč (451 667 Kč měsíčně) z pronajímané plochy areálu v Nymburku o celkové výměře 177 869 m² (při přepočítání za 1 m² činí hodnota pronájmu 2,54 Kč, resp. při nájmu zastavěné plochy o výměře 79 317 m² činí hodnota pronájmu 5,69 Kč za 1 m²), je adekvátní cenám nájemného sjednaným podle uvedených nájemních smluv předložených žalobkyní.

21. K námitce žalobkyně, že z titulu právního nástupnictví se stala právním vlastníkem areálu až od 1. 10. 2012, a proto nemohla předmětný areál pronajímat v předcházejícím období roku 2012, žalovaný odkázal na citované právní předpisy vztahující k problematice právního nástupnictví a rozhodného dne, z jejichž obsahu vyplývá, že v daném případě přešly na žalobkyni práva i povinnosti, pohledávky i závazky k rozhodnému dni rozdělení, tj. k 1. 1. 2012, kdy toto vyplývá z obsahu čl. 2 bodu 2.4. projektu rozdělení, jenž stanoví: „*Není-li v Projektu rozdělení uvedeno jinak, přecházejí na Nástupnickou společnost 1 jako součást Odštěpovaného jmění 1 i práva a povinnosti ze smluv uzavřených Rozdělovanou společností nebo vzniklé z jiných právních skutečností, které se týkají Odštěpovaného jmění 1, a to jak ze smluv uzavřených nebo jiných právních skutečností nastalých před Rozhodným dnem, které nebyly k Rozhodnému dni ukončeny, tak i ze smluv uzavřených nebo jiných právních skutečností nastalých po Rozhodném dni, bez ohledu na to, zda již ze smluv bylo plněno či nebylo.*“. Žalovaný konstatoval, že z uvedené citace vyplývá, že žalobkyně k rozhodnému dni převzala práva i povinnosti vyplývající ze smluv uzavřených jejím předchůdcem, tj. rozdělovanou společností, tzn. i z nájemních smluv uzavřených rozdělovanou společností před rozhodným dnem rozdělení.
22. Žalovaný nepřisvědčil ani odvolací námitce podle níž ¾ roku 2012 žalobkyně neexistovala, a proto je výše daňové povinnosti stanovená podle pomůcek nepřiměřená. Žalovaný konstatoval, že z jednotlivých článků projektu rozdělení vyplývá, že žalobkyně měla zajištěné pokračování či návaznost v činnostech souvisejících se správou majetku, tzn. s činnostmi, která byla na žalobkyni z rozdělované společnosti převedena, od rozhodného dne 1. 1. 2012 tedy měla převzít veškerou činnost spojenou se správou areálu v Nymburku, přičemž skutečnost, že byla žalobkyně zapsána do obchodního rejstříku až 1. 10. 2012, nemá v daných souvislostech podstatný význam, neboť podstatné je, k jakému datu byl stanoven dle projektu rozdělení rozhodný den rozdělení.
23. Žalovaný odmítl též odvolací námitku ohledně porušení § 98 odst. 2 daňového řádu, že při stanovení pomůcek správce daně nepřihlédl k výhodám vyplývajícím pro žalobkyni. Žalovaný konstatoval, že stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně dle § 98 odst. 2 daňového řádu také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Povinností správce daně není za daňový subjekt výhody, k nimž je povinen přihlédnout, aktivně vyhledávat, zvláště pokud žádné takové výhody z dostupných podkladů neshledal, přičemž „*je na daňovém subjektu, aby vznášel k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky, tedy i relevantní a*

kvalifikované námitky týkající se nedodržení povinnosti správce daně přihlídnout k výhodám plynoucím pro daňový subjekt.“ (nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. 359/05). Žalovaný konstatoval, že při stanovení základu daně a daně použil správce daně důkazní prostředky, jež nebyly zpochybněny, zejména údaje z účetní závěrky zpracované ve vazbě na projekt rozdělení, údaje z účetnictví, resp. z daňových přiznání a souvisejících účetních výkazů žalobkyně a rozdělované společnosti za zdaňovací období 2012, své vlastní poznatky, resp. poznatky správce daně místně příslušného podle areálu (Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Nymburku), logické poznatky o činnosti žalobkyně a úvahu o způsobu výpočtu. Výběr pomůcek a následné výpočty tak, jak jsou popsány v platebním výměru a všechny podstatné skutečnosti včetně číselného shrnutí za rok 2012 shledal žalovaný opodstatněnými. Konstatoval, že žalobkyně nevykázala v neúčinně podaném daňovém přiznání žádné odčitatelné položky a nebyly v něm zjištěny ani žádné další výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti odkázal žalovaný na komentář k § 145 daňového řádu, podle něhož pokud daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá, je stanovení daňové povinnosti dokazováním dle § 92 daňového řádu vyloučeno, čímž se daňový subjekt vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň, neboť v případě nepodání řádného daňového přiznání nemá co prokazovat, a správce daně co vyvracet.

24. Žalovaný nepřisvědčil ani odvolací námitce, v níž žalobkyně nesouhlasila s výší nákladů stanovených správcem daně dle pomůcek a požadovala zohlednit úroky z bankovního úvěru přefakturované rozdělovanou společností ve výši 7 009 266,86 Kč, dále daň z nemovitostí za rok 2012, která byla uhrazena rozdělovanou společností ve dvou splátkách v celkové výši 893 202 Kč a konečně pojištění majetku na základě pojistné smlouvy uzavřené dne 27. 9. 2012, a to celkové roční pojistné 794 052 Kč.
25. K požadavku žalobkyně na zohlednění úroků z bankovního úvěru ve výši 7 009 266,86 Kč přefakturované rozdělovanou společností do daňově účinných nákladů stanovených dle pomůcek žalovaný konstatoval, že předložená faktura č. 5201212049 vystavená 31. 12. 2012 rozdělovanou společností, kterou přefakturovala žalobkyni náklady spojené s úvěrem v částce 7 009 266,86 Kč, obsahuje kromě úroků z úvěru i sankce za neplacení bankovního úvěru a bankovní poplatky. Z účetních výkazů přiložených žalobkyní k neúčinně podanému daňovému přiznání za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2013, které bylo použito jako pomůcka, k níž bylo přihlídnuto a žalobkyni dle pomůcek vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, vyplývá, že předmětná faktura byla uplatněna do daňových nákladů za zdaňovací období 2013, neboť na řádku N. - „*Nákladové úroky*“ byla žalobkyní uvedena částka 7 434 000 Kč, která je součástí výsledku hospodaření uvedeného na řádku 10 daňového přiznání, od něhož se odvíjí výpočet základu daně. Na základě uvedeného žalovaný konstatoval, že žalobkyně uplatnila náklady související se splácením bankovního úvěru do daňově účinných nákladů za zdaňovací období 2013 a na podkladě jejího přiznání byla správcem daně vyměřena daň podle pomůcek za toto zdaňovací období, nelze proto akceptovat požadavek žalobkyně na duplicitní zohlednění předmětného nákladu 7 009 266,86 Kč za zdaňovací období 2012, neboť přihlídnout lze pouze k okolnosti, o jejíž relevanci nemá správce daně pochybnosti.
26. K požadavku žalobkyně na zohlednění daně z nemovitostí za rok 2012 ve výši 893 202 Kč (uhrazené rozdělovanou společností) do daňově účinných nákladů stanovených dle pomůcek žalovaný konstatoval, že žalobkyně ve druhém doplnění odvolání uvádí, že daň z nemovitostí za rok 2012 ve výši 893 202 Kč byla uhrazena ve dvou splátkách (dne 29. 5.

2012 a 4. 12. 2012) rozdělovanou společností. Jestliže žalobkyně požaduje uplatnit tuto částku do jejích daňových nákladů, je nutné z její strany prokázat (vyloučit možnost), že předmětný náklad současně neuplatnila do daňově účinných nákladů rozdělovaná společnost. Navíc náklady stanovené správcem daně podle pomůcek ve výši 2 100 000 Kč pokrývají i tuto částku.

27. K požadavku žalobkyně na zohlednění pojištění majetku ve výši 794 052 Kč (na základě pojistné smlouvy uzavřené 27. 9. 2012) do daňově účinných nákladů stanovených dle pomůcek žalovaný konstatoval, že pokud byla pojistná smlouva žalobkyní uzavřena až 27. 9. 2012 s tím, že bylo sjednáno tříměsíční pojistné období (od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2012), náleželo by žalobkyni právo uplatnit do daňových nákladů fakturu č. 7720707908 na pojistné plnění 198 513 Kč. Pokud byla v předchozím období roku 2012 uzavřena obdobná pojistná smlouva rozdělovanou společností (stejně jako v předchozím případě u daně z nemovitostí), bylo by nutné vyloučit možnost, že tentýž daňově účinný náklad uplatnila ve svém účetnictví, resp. daňovém přiznání rozdělovaná společnost. Vzhledem k tomu, že výše nákladů stanovená správcem daně dle pomůcek 2 100 000 Kč pokrývá i možnost uplatnění částky 198 513 Kč za pojištění majetku, žalovaný tento požadavek neakceptoval, neboť přihlédnout lze pouze k okolnosti, o jejíž relevanci nemá správce daně pochybnosti.
28. Závěrem žalovaný shrnul, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí se podrobně vypořádal nejen s procesními podmínkami odvoláním napadeného způsobu stanovení daně, ale i s věcnými skutečnostmi a jednotlivými konkrétními námitkami žalobkyně, přičemž přezkoumal postup Územního pracoviště pro Prahu 5 a následně Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a zjistil, že v rámci odvolacího řízení sice vyšla najevo nesprávnost mající vliv na výrok rozhodnutí, ale zákonné podmínky pro způsob stanovení daně dle pomůcek za zdaňovací období 2012 dodrženy byly, proto rozhodl tak, jak uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. Žalovaný tedy zohlednil skutečnosti, které vyšly najevo v rámci odvolacího řízení s tím, že žádné další nové skutečnosti žalobkyní sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k nimž by měl správce daně ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu při rozhodování přihlédnout, neshledal.

III. Žaloba

29. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že vznikla dne 1. 10. 2012 zápisem do obchodního rejstříku a předmětem její činnosti je správa a pronájem vlastních nemovitostí, které nabyla přechodem části jmění rozdělované společnosti. Žalobkyně nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, neboť se domnívala, že se na ní vztahuje § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví ve spojení s § 17a písm. d) zákona o daních z příjmů, podle něhož „zdaňovacím obdobím při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku může být účetní období delší než 12 měsíců“. Zplnomocněný advokát, jemuž žalobkyně důvěřovala, podal 1. 8. 2014 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2013, a proto výzvam správce daně z 25. 9. 2014 a z 12. 1. 2015 k podání řádných daňových přiznání za rok 2012 a 2013 nerozuměla. Teprve po změně zastoupení v červenci 2015 a po seznámení nového zástupce se spisem, se žalobkyně ztotožnila s právním názorem správce daně, že měla být podána separátně dvě daňová přiznání za rok 2012 a 2013, přičemž změnu právního názoru vyjádřila v doplnění odvolání z 14. 9. 2015. Zároveň žalobkyně v podání z 14. 9. 2015 vzala zpět své odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období 2013, neboť daň stanovená správcem daně ve výši 328 700 Kč za toto zdaňovací období přibližně odpovídala realitě. Žalobkyně konstatovala, že pokud správce daně stanovil 22. 4. 2015 žalobkyni daň

ve výši 328 700 Kč za rok 2013 a o pouhých 5 dnů dříve daň 2 931 700 Kč za rok 2012, nejedná se o daň stanovenou spolehlivě, bez ohledu na podrobné námitky proti kvalitě použitých pomůcek. Žalobkyně nesouhlasí, že by byla nekontaktním nebo nespolutracujícím daňovým subjektem, neboť řádně podává přiznání k dani z příjmů, z přidané hodnoty, z nemovitých věcí, přičemž jen na dani z nemovitých věcí odvádí každoročně do státního rozpočtu částku cca 1 700 000 Kč. Ohledně daňového přiznání za rok 2012 se jednalo o nesprávný právní názor dřívějšího zástupce žalobkyně, kdy sám správce daně neměl v této právní otázce jasno, neboť vydal platební výměr na nesprávné zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2012. Zatímco pochybení při stanovení zdaňovacího období ze strany správce daně nazval žalovaný „*drobnou formální nepřesností v názvu*“, pochybení při stanovení zdaňovacího období ze strany žalobkyně vedlo k sankci ve formě stanovení daně dle pomůcek a souvisejících úroků z prodlení, přičemž daň nebyla stanovena správně, spolehlivě a přiměřeně.

30. Žalobkyně v *prvním žalobním bodě*, jenž se prolíná napříč celou žalobou, namítla, že správce daně vykonstruoval základ daně z jejích příjmů za zdaňovací období roku 2012 na základě pomůcek nepřiměřeným způsobem, a to jak v oblasti výnosů, tak především v oblasti nákladů, přičemž správce daně v rozporu s § 98 odst. 2 daňového řádu nepřihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobkyni, a o nichž musel vědět, neboť výhody vyplývají ze stejných důkazních prostředků, které správce daně použil jako pomůcky.
31. Žalobkyně uvedla, že zdaňovací období roku 2012 bylo jejím prvním zdaňovacím obdobím, neboť vznikla 1. 10. 2012 zápisem do obchodního rejstříku, kdy rozhodným dnem rozdělení byl stanoven 1. 1. 2012, k němuž byla sestavena zahajovací rozvaha žalobkyně, která je založena ve sbírce listin v obchodním rejstříku a jak správci daně tak i žalovanému je dobře známa, podobně jako projekt rozdělení rozdělované společnosti, z něhož žalovaný cituje pod bodem (44) napadeného rozhodnutí, přičemž se jedná o důkazní prostředky, které nebyly správcem daně ani žalovaným zpochybněny, nýbrž naopak použity jako základní pomůcky při stanovení daně dle pomůcek. Žalobkyně označila za nesporné, že ze zahajovací rozvahy žalobkyně a z projektu rozdělení vyplývá, že na žalobkyni přešel dlouhodobý hmotný majetek, zejména pozemky a stavby tvořící jednotný celek průmyslového areálu v Nymburce, v menší míře movité věci a soubory movitých věcí (průmyslové stroje), související oceňovací rozdíl k nabytému majetku na straně aktiv, související bankovní úvěr na pořízení a správu majetku na straně pasiv a všechna práva (výnosy, přírůstky) a závazky (náklady, úbytky) související s výše uvedenými aktivy a pasivy. Žalobkyně konstatovala, že konstrukční prvky pomůcek ohledně výnosů byly stanoveny tak, že roční odpis za rok 2012 záporného oceňovacího rozdílu vzniklého při koupi dlouhodobého majetku v roce 2005 do výnosů byl stanoven 10 530 000 Kč, příjmy z pronájmu dlouhodobého majetku za rok 2012 byly stanoveny 7 000 000 Kč, po korekci žalovaným na základě podaného odvolání 5 420 000 Kč, náklady byly stanoveny 30 % ze správcem daně stanovených výnosů z pronájmu, tj. 30 % z částky 7 000 000 Kč, tedy 2 100 000 Kč. O zahrnutí záporného oceňovacího rozdílu do výnosů není mezi žalobkyní a žalovaným sporu, přičemž žalobkyně v zásadě souhlasí s popisem skutkového stavu a právním hodnocením žalovaného pod bodem (46) napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně každoročně zahrnuje do svých zdanitelných výnosů roční odpis záporného oceňovacího rozdílu v předmětné výši. Žalobkyně v odvolání a nyní znovu v žalobě namítla, že oceňovací rozdíl nemůže existovat sám o sobě, ale vždy se váže k nějakému dlouhodobému majetku, při jehož nákupu vznikl a se kterým úzce souvisí,

kdy v odvolání uvedla podrobnou argumentaci vysvětlující vztah oceňovacího rozdílu s daňovými odpisy, se kterou se žalovaný nikterak nevypořádal a napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Žalobkyně namítla, že pokud správce daně a žalovaný stanovili na základě pomůcek oceňovací rozdíl související s nemovitým majetkem (4. až 6. daňová odpisová skupina s dobou odpisování 20 až 50 let) pořízeným v roce 2005, nemohou zároveň předpokládat, že majetek, ke kterému se takový oceňovací rozdíl vztahuje, je již zcela daňově odepsán. Žalobkyně namítla, že pokud žalovaný nezohlednil daňové odpisy majetku žalobkyně za zdaňovací období 2012, neměl by stanovit ani související odpis oceňovacího rozdílu do výnosů, neboť se jedná o náklady a výnosy, které spolu věcně a časově neoddělitelně souvisejí.

32. Ohledně stanovení nákladů v souvislosti s nákupem, správou a pronájmem dlouhodobého majetku, žalobkyně namítla, že náklady žalobkyně stanovené za rok 2012 ve výši 2 100 000 Kč jsou jednak nepřiměřené stanoveným výnosům (po korekci žalovaným činí stanovené výnosy 15 950 000 Kč) a postrádají jakékoliv racionální odůvodnění, kdy žalobkyně v odvolání předložila k otázce výše nákladů řadu argumentů a důkazních prostředků, se kterými se však žalovaný buď nevypořádal, anebo se s nimi vypořádal v rozporu s jeho argumentací ohledně stanovených výnosů. Pokud má žalovaný za to, že měla žalobkyně vykázat v základu daně odpis záporného oceňovacího rozdílu k nabytému majetku za celý rok 2012 a výnosy z pronájmu za celý rok 2012, měl by se stejnou logikou zohlednit také náklady za celý rok 2012, které prokazatelně souvisely s nákupem, správou a pronájmem dlouhodobého majetku, neboť se jedná o základní elementární pravidlo věcné a časové souvislosti nákladů s výnosy.
33. Ohledně daňových odpisů majetku žalobkyně namítla, že žalovaný má za prokázané, že na ni přešel v rámci projektu rozdělení veškerý nemovitý majetek rozdělované společnosti, přičemž žalovaný tuto skutečnost považuje za ekonomicky zdůvodnitelné kritérium, na jehož základě má žalobkyně pokračovat v odpisování záporného oceňovacího rozdílu 10 530 000 Kč ročně do výnosů, zároveň žalovaný a správce daně nelogicky předpokládají, že nemovitý majetek je z větší části daňově odepsán, přitom dlouhodobý majetek žalobkyně, který na ni přešel od rozdělované společnosti společně s oceňovacím rozdílem, je tvořen výhradně majetkem zatříděným do 3 až 6 odpisové skupiny, jehož doba odpisování činí 10 až 50 let. S argumentací žalobkyně ohledně souvislosti mezi oceňovacím rozdílem a daňovými odpisy majetku, kterou uvedla pod bodem II. 1.1 a II. 2.4 odvolání, se žalovaný vůbec nevypořádal. Žalobkyně uvedla, že k doplnění odvolání předložila přehled daňových odpisů majetku za rok 2012 a žádala žalovaného o zohlednění daňových odpisů 7 732 339 Kč do nákladů při stanovení základu daně za rok 2012, k čemuž žalovaný pod bodem (95) napadeného rozhodnutí uvedl, že *„předložený důkazní prostředek nelze v dané fázi daňového řízení, kdy nebyla zahájena daňová kontrola, žádným způsobem fakticky ověřit a tak prokázat věrohodnost předloženého důkazu a oprávněnost požadavku odvolatele...Odvolací orgán nemá k dispozici údaje z účetních závěrek odvolatele (pouze zahajovací rozvahu).“*. Žalobkyně namítla, že oprávněnost jejího požadavku na zohlednění daňových odpisů vyplývá ze samotné podstaty oceňovacího rozdílu, jehož smyslem je zajištění kompenzace daňových odpisů a výsledného efektu daňové neutrality při pořízení majetku za nižší kupní cenu, než je jeho účetní hodnota, naopak odmítnutí zohlednění daňových odpisů ze strany žalovaného je neoprávněné. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný měl k dispozici údaje z jejích účetních závěrek, neboť údaje z účetních závěrek jsou povinnou přílohou k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob, jež žalobkyně řádně a včas podává. Žalobkyně rovněž namítla, že žalovaný má ze své úřední evidence k dispozici daňová

přiznání žalobkyně včetně účetních závěrek za zdaňovací období 2014 a 2015, z nichž vyplývá, že v roce 2014 ani 2015 nedošlo k žádnému pořízení ani vyřazení dlouhodobého majetku a dle daňového přiznání za rok 2014 celková hodnota daňových odpisů žalobkyně činila 7 775 603 Kč a za rok 2015 částku 7 756 573 Kč. Žalobkyně dále namítla, že žalovanému musí být z jeho úřední evidence známa také hodnota daňových odpisů rozdělované společnosti, které vykazovala ve 4 až 6 daňové odpisové skupině, neboť to lze vyčíst z daňových přiznání rozdělované společnosti do roku 2011.

34. Ohledně úroků z úvěru žalobkyně uvedla, že z projektu rozdělení a zahajovací rozvahy žalobkyně k 1. 1. 2012, o nichž není mezi žalobkyní a žalovaným sporu a jež žalovaný osvědčil jako pomůcky pro stanovení daně, vyplývá, že na žalobkyni v rámci rozdělení přešla část dlouhodobého závazku rozdělované společnosti, a to bankovní úvěr na pořízení dlouhodobého majetku 69 600 000 Kč. Jelikož žalobkyně po významnou část roku 2012 právně neexistovala, hradila úroky a další náklady související s tímto úvěrem rozdělovaná společnost, jež jsou však přičitatelné žalobkyni se stejnou logikou, s jakou jí správce daně přičítá výnosy za rok 2012, které žalobkyně nerealizovala. Rozdělovaná společnost po vzniku žalobkyně přefakturovala uvedené náklady spojené s úvěrem a vzniklé v roce 2012 na žalobkyni fakturou č. 5201212049 z 31. 12. 2012 ve výši 7 009 266,86 Kč, již žalobkyně předložila v rámci doplnění odvolání a požádala žalovaného, aby zohlednil náklad při stanovení daně za rok 2012, neboť věcně a časově souvisí s výnosy žalobkyně stanovenými správcem daně za stejné zdaňovací období, kdy faktura byla vystavena 31. 12. 2012 s datem uskutečnění zdanitelného plnění téhož dne a se splatností 30. 1. 2013. Žalobkyně označila tvrzení žalovaného, že *„předmětná faktura byla uplatněna do daňových nákladů za zdaňovací období roku 2013, neboť na řádce N. - Nákladové úroky byla odvolatelem uvedena částka 7434 tis. Kč...“* za nepravdivé, neboť v přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2013 byly uplatněné úroky vzniklé v roce 2013, přičemž předmětná přefaktura úroků za rok 2012 od rozdělované společnosti do tohoto přiznání zahrnuta nebyla. Argumentace žalovaného je nejen nepravdivá, ale v příkrém rozporu se zákonem o daních z příjmů, kdy náklad věcně a časově související s rokem 2012 by měl být posouzen jako náklad roku 2012 a nikoliv jako náklad roku 2013, přičemž předmětná faktura nebyla v rámci daňového přiznání za rok 2013 uplatněna a jedná se o náklad vztahující se věcně a časově ke zdaňovacímu období 2012. Ze smlouvy o úvěru vyplývá, že roční úroková sazba činí 10 %, pokud tedy činí hodnota úvěru cca 70 000 000 Kč, pak je zjevné, že roční úrok by se měl pohybovat okolo 7 000 000 Kč, a to jak v roce 2012, tak v roce 2013.
35. Ohledně daně z nemovitých věcí, pojištění a oprav majetku, žalobkyně namítla, že ačkoliv vznikla 1. 10. 2012 a po ¾ roku 2012 právně neexistovala, správce daně a žalovaný stanovili žalobkyni výnosy v podobě odpisu záporného oceňovacího rozdílu a příjmů z pronájmu za celý rok 2012, a přestože žalovaný při stanovení výnosů z pronájmu použil pomůcky, z nichž vyplývá, že příjmy z pronájmu realizovala po celý rok 2012 rozdělovaná společnost, přičetl tyto příjmy duplicitně též žalobkyni. Se stejnou logikou by tak měly být zohledněny ve prospěch žalobkyně též veškeré prokazatelné náklady související se stanovenými výnosy. Daň z nemovitých věcí na rok 2012 byla uhrazena za žalobkyni rozdělovanou společností ve dvou splátkách po 446 601 Kč dne 29. 5. 2012 a 4. 12. 2012, celkem 893 202 Kč. Žalovaný uvedl, že *„Jestliže odvolatel požaduje uplatnit tuto částku do jeho daňových nákladů, je nutné z jeho strany prokázat (vyloučit možnost), že předmětný náklad současně neuplatnila do daňově účinných nákladů společnost Železniční opravy a strojírny s.r.o.“*, odůvodnění je tak v rozporu s logikou uvažování žalovaného při stanovení výnosů, kdy stanovení příjmů žalobkyně z pronájmu 5 300 000 Kč založil žalovaný na důkazních

prostředcích svědčících o skutečnosti, že příjmy z pronájmu realizovala rozdělovaná společnost a nikoliv žalobkyně, která v roce 2012 realizovala příjmy z pronájmu pouhých 162 825 Kč, v případě výnosů tedy žalovaný stanovil vědomě výnosy duplicitně žalobkyni, když je opřel o faktury vystavené na nájemce rozdělovanou společností. Obdobnou situaci namítla žalobkyně též v případě nákladů na pojištění majetku, kdy doložila smlouvu z 27. 9. 2012 uzavřenou s Kooperativa pojišťovnou, a.s. a fakturu za pojištění majetku ve 4. čtvrtletí roku 2012 znějící na 198 513 Kč, přičemž pojistné za 1. až 3. čtvrtletí 2012 hradila rozdělovaná společnost realizující související příjmy z pronájmu.

36. Žalobkyně shrnula, že náklady stanovené správcem daně ve výši 2 100 000 Kč odpovídají pouze ročním nákladům (za rok 2012) na daň z nemovitých věcí, pojištění majetku a z menší části opravy majetku, v tomto rozsahu by tak žalobkyně stanovené náklady akceptovala. Vedle toho je však nutné zohlednit náklady na úroky z bankovního úvěru 69 600 000 Kč, který rovněž přešel na žalobkyni. Roční úroková sazba z tohoto úvěru činí 10 %, což odpovídá úrokovým nákladům cca 7 000 000 Kč, které věcně a časově souvisejí s rokem 2012 a jež žalobkyně prokázala předložením fakturace. Dále je nutné zohlednit daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku, neboť úzce souvisejí s oceňovacím rozdílem a ze všech okolností je jednoznačné, že správní orgány nemohly předpokládat, že by byl tento majetek (zejména budovy a stavby) daňově odepsán. Uvedené skutečnosti vyplývají ze stejných pomůcek, které správní orgány použily pro stanovení výnosů, navíc měly k dispozici další množství důkazních prostředků, které mohly použít jako pomůcky při stanovení daňových odpisů majetku (vedle důkazních prostředků předložených žalobkyní v rámci doplnění odvolání například daňová přiznání rozdělované společnosti do roku 2012, daňová přiznání žalobkyně za roky 2014 a 2015, jež jim jsou známé z úřední činnosti).
37. Ve *druhém žalobním bodě* žalobkyně uvedla, že správce daně stanovil výnosy z pronájmu dlouhodobého majetku za rok 2012 ve výši 7 000 000 Kč, odůvodnění stanovení těchto příjmů v platebním výměru však bylo pro žalobkyni nesrozumitelné a pod bodem II. 1.2 odvolání proto namítla nepřezkoumatelnost stanovení těchto příjmů z pronájmu pro nesrozumitelnost a vnitřní rozpory. Teprve žalovaný úvahy správce daně rozvedl pod bodem (49) napadeného rozhodnutí, aniž by však žalobkyni s těmito úvahami seznámil před vydáním napadeného rozhodnutí, čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť se žalobkyně mohla poprvé ke stanoveným příjmům z pronájmu vyjádřit až v rámci žaloby. Správce daně tím také odepřel žalobkyni právo na seznámení se s některými stěžejními pomůckami. Žalobkyně v rámci doplnění odvolání doložila, že v roce 2012 realizovala výnosy z pronájmu 162 825 Kč a rozdělovaná společnost v roce 2012 realizovala výnosy z pronájmu nebytových prostor 4 723 893 Kč. Žalovaný tak do výnosů z pronájmu za rok 2012 zahrnul výnosy z pronájmu ve výši 1 700 000 Kč + 3 600 000 Kč = 5 300 000 Kč, které ve skutečnosti realizovala a do svých zdanitelných výnosů zahrnula v roce 2012 rozdělovaná společnost. Žalobkyně uvedla, že tato skutečnost je orgánům finanční správy známa, správce daně a žalovaný tedy vědomě stanovili žalobkyni duplicitně výnosy z pronájmu vůči stejným nájemcům, které fakturovala a vykázala rozdělovaná společnost ve svém účetnictví za rok 2012. Žalobkyně namítla, že platební výměr měl být zrušen z důvodu procesních pochybení, když správce daně žalobkyni vůbec neseznámil s pomůckami, na jejichž základě stanovil příjmy z pronájmu, pro žalobkyni tak bylo stanovení příjmů z pronájmu nesrozumitelné. Žalovaný tuto vadu v napadeném rozhodnutí sice odstranil, ale zároveň tím přiznal, že žalobkyni stanovil duplicitní příjmy z pronájmu, které ve skutečnosti prokazatelně v roce 2012 realizovala ještě rozdělovaná

společnost a nikoli žalobkyně. Žalobkyně dále namítla, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek nesprávně zohlednil pouze přírůstky majetku, ale na související náklady zapomněl. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, citované žalovaným v napadeném rozhodnutí, žalobkyně konstatovala, že pomůcky nebyly správcem daně ani žalovaným správně hodnoceny, a trpí tudíž hrubými nedostatky kvality, požadavek na dostatečně spolehlivé stanovení daně proto nebyl splněn, neboť správce daně se při použití pomůcek dopustil excesů. Jelikož celková daňová povinnost žalobkyně 2 931 700 Kč nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, má žalobkyně ve smyslu rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, právo navrhnout vhodnější výběr pomůcek a zejména se též domáhat správné interpretace použitých pomůcek. Žalobkyně zdůraznila, že v rámci odvolání ani žaloby nenamítá drobné nepřesnosti správce daně při stanovení daně (např. zaokrouhlení oceňovacího rozdílu), ale zcela zásadní zjevné nedostatky konstrukce pomůcek. Žalobkyně již v odvolání uvedla, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a daň za nepřiměřené, přičemž svá tvrzení podložila odpovídajícími důkazy, důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy unesla.

38. K výtce žalovaného, že nezveřejnila ve sbírce listin účetní závěrky, žalobkyně uvedla, že údaje z účetních závěrek jsou součástí žalobkyní každoročně podávaných daňových přiznání a správce daně jimi disponuje, jakož i daňovými přiznáními rozdělované společnosti, z nichž mohl vyčíst údaje o hodnotě daňových odpisů majetku, o hodnotě daně z nemovitých věcí a další údaje ve prospěch žalobkyně. Správce daně však z podkladů vyčetl pouze údaje o hodnotě oceňovacího rozdílu a o hodnotě příjmů z pronájmu vykazovaných rozdělovanou společností v minulosti.
39. Žalobkyně konstatovala, že správce daně a žalovaný porušili citované právní názory z rozsudku NSS ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, když nepřihlédli ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobkyni. Označila předpoklad správce daně, že nemovitý majetek žalobkyně byl v roce 2012 odepsán, za nepodložený žádnou racionální úvahou, přičemž správce daně ani nikterak nezohlednil zjištěnou skutečnost, že žalobkyně převzala úvěr 69 600 000 Kč, z něhož jí plyne povinnost hradit úroky ve výši 10 % ročně.
40. Žalobkyně ve *třetím žalobním bodě* namítla neadekvátní výši stanovení daně podle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, neboť konstrukce pomůcky trpí závažnými logickými deficity, na základě nichž nebylo lze stanovit daň, která by reflektovala realitu žalobkyně. Žalobkyně již v rámci odvolání poukázala na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 9 Afs 88/2013 - 36, v němž se NSS vyjádřil ke kvalitě použitých pomůcek. Žalobkyně namítla, že zatímco daň 328 700 Kč stanovená správcem daně za rok 2013 realitu reflektovala, daň stanovená o 5 dnů dříve za zdaňovací období 2012 ve výši 2 931 000 Kč nikoliv. Žalobkyně uvedla, že nelogické postupy správce daně při stanovení daně byly vedeny toliko nekalým úmyslem potrestat a poškodit žalobkyni za to, že nereagovala na jeho opakovanou výzvu k podání řádného daňového přiznání, přičemž správce daně musel být srozuměn s tím, že daň za zdaňovací období 2012 stanovuje v hrubě přemrštěné výši, neboť tuto daň vyměřil téměř 10 krát vyšší, než současně vyměřenou daň za zdaňovací období 2013.
41. Žalobkyně s ohledem na shora uvedené skutečnosti navrhla, aby soud zrušil jednak napadené rozhodnutí žalované, jednak též platební výměr správce daně.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

42. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal zejména na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky žalobkyně korespondují a případně rozvíjejí námitky obsažené již v odvolání. Žalovaný konstatoval, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde podal dostatečné zdůvodnění svého právního závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotně-právní a procesně-právní daňové normy. Konstatoval, že žalobkyně ani na opakované výzvy správce daně nepodala účinné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, nesplnila tedy své zákonné povinnosti dle § 135 a § 136 daňového řádu, proto správce daně přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek v souladu s § 145 odst. 1 ve spojení s § 98 odst. 1 daňového řádu. K oprávněnosti stanovení daně podle pomůcek v případech, kdy daňový subjekt nepodal daňové přiznání k dani, odkázal žalovaný na rozsudky NSS ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68, ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Afs 93/2004 - 74, ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 - 99, či ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 2/2010-97, podle nichž stanovuje-li správce daně daň poté, co daňový subjekt přes výzvu správce daně nepodal řádné daňové přiznání, nezkoumá, zda lze či nelze stanovit daň dokazováním, nýbrž rovnou přechází na stanovení daně na základě pomůcek. Žalovaný dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74, podle něhož daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a nesvědčí mu ani právo domáhat se vhodnějšího výběru pomůcek. Žalovaný konstatoval, že procesní podmínky pro přechod na náhradní způsob stanovení daňové povinnosti byly splněny, přičemž jako pomůcky lze použít zejména ty důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Důkazní prostředky předložené žalobkyní v průběhu odvolacího řízení vyjma nájemní smlouvy nebyly žalovaným použity jako pomůcky, neboť žalovaný měl o jejich průkaznosti pochybnosti, jež nelze odstranit bez existence účetní evidence, která je jedním ze základních důkazních prostředků, z nichž se vychází při stanovení daně. Žalobkyně sice dodatečně předložila dílčí účetní doklady, u nichž však nebyl žalovaný schopen ověřit průkaznost, či měl o nich pochybnosti, a proto nebyly použity jako pomůcka při stanovení daně. Žalovaný konstatoval, že při stanovení základu daně a daně správce daně vycházel zejména ze zahajovací rozvahy žalobkyně k 1. 1. 2012 ve vazbě na konečnou účetní závěrku rozdělované společnosti k 31. 12. 2011, nájemní smlouvy z 1. 10. 2012, z vlastních poznatků, resp. poznatků správce daně místně příslušného k nemovité věci, logických poznatků o činnosti žalobkyně a z úvah o způsobu výpočtu daně. Konstatoval, že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě, což vyplývá z konkrétních vstupních údajů a podkladů poskytnutých žalobkyní, popřípadě rozdělovanou společností, které pro stanovení daně správce daně vyhodnotil a použil. S ohledem na žalobkyní dodatečně předložené listinné důkazy žalovaný v odvolacím řízení upravil v její prospěch výši základu daně, resp. výši výnosů stanovených podle pomůcek.
43. K námitce žalobkyně, že žalovaný nezahrnul související daňové odpisy z hmotného majetku, přičemž dané bylo žalobkyní namítáno již v rámci odvolacího řízení, avšak žalovaný se s touto námitkou nevypořádal, žalovaný uvedl, že žalobkyní předložený důkazní prostředek (tabulka s vyčíslením odpisů majetku zatříděného do odpisových skupin 3 až 6) nebyl možný ve fázi daňového řízení, kdy nebyla zahájena daňová kontrola, fakticky ověřit, ani prokázat jeho věrohodnost, a prokázat tak oprávněnost požadavku žalobkyně. Jedinou účetní závěrku, kterou měl žalovaný k dispozici, je účetní závěrka předložená žalobkyní k neúčinně podanému daňovému přiznání z 1. 8. 2014, na jejímž

základě byla žalobkyni stanovena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013. Žalovaný upozornil, že dle § 23 odst. 10 a § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů uplatnění daňově účinného odpisu je plně v dispozici dnového subjektu, a to jak z hlediska času uplatnění, tak z hlediska jeho výše, neboť se jedná o fakultativní nárok žalobkyně, k němuž lze přihlídnout jen tehdy, pokud nemá žalovaný, resp. správce daně, pochybnosti o jeho existenci. Pokud by měl žalovaný ve vazbě na § 98 odst. 2 daňového řádu zohlednit odpisy majetku na základě přehledu daňových odpisů dodatečně předložených žalobkyní dne 14. 9. 2015, muselo by z její strany dojít k prokázání výše daňových odpisů (7 732 339 Kč) včetně začlenění majetku do jednotlivých odpisových skupin nezpochybnitelným a věrohodným způsobem prostřednictvím prvotních účetních dokladů, k čemuž však nedošlo, a proto žalovaný požadavek žalobkyně na uplatnění daňových odpisů hmotného majetku 7 732 399 Kč do daňově účinných nákladů za zdaňovací období 2012 neuznal.

44. K námitce žalobkyně, že nebyla seznámena s úvahami stran posouzení výnosů z pronájmu dlouhodobého majetku a nemožnosti se k nim vyjádřit, žalovaný uvedl, že podle § 115 odst. 2 daňového řádu se povinnost odvolacího orgánu seznámit před vydáním rozhodnutí odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a povinnost umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků, vztahuje pouze k situaci, kdy správní orgán prováděl v odvolacím řízení dokazování, nebo v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele, v případě žalobkyně však taková situace nenastala.
45. K námitkám týkajícím se stanovení nákladů, resp. jejich neuznání, uvedl žalovaný, že se k nim vyjádřil detailně v bodech [95] až [99] napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že pokud by žalobkyně v průběhu odvolacího řízení předložila účetní evidenci či podklady v rozsahu, který neexistenci účetnictví nahradí dodatečně, měla by tato skutečnost vliv na následující rozhodnutí ve věci. Žalobkyně však dodatečně předložila dílčí doklady, u nichž žalovaný nebyl schopen ověřit jejich průkaznost, či měl o nich jinak pochybnosti, a proto jako pomůcka nebyly použity.
46. K dani z příjmů právnických osob rozdělované společnosti za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012, přehledu daňových odpisů majetku, doplněné kartě majetku a inventurnímu soupisu majetku rozdělované společnosti, předloženým až před soudem, se žalovaný nemohl vyjádřit, neboť je neměl k dispozici, nicméně uvedl, že jejich existence nemá přímou vazbu na účetnictví žalobkyně jako celek, tudíž by k těmto důkazním prostředkům nemohlo být přihlídnuto.
47. K úrokům z bankovního úvěru v souvislosti s refinancováním úvěru na pořízení dlouhodobého majetku ve výši 69 600 000 Kč žalovaný uvedl, že pokud by měla obstát argumentace, že při roční úrokové sazbě 10 % by se měl roční úrok pohybovat ve výši 7 000 000 Kč, a to jak v roce 2012, tak v roce 2013, je zjevné, že byla-li ve výkazu zisku a ztráty za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2013 na řádce N. - „Nákladové úroky“ uvedena částka 7 434 000 Kč, jednalo se o úroky za jedno zdaňovací období, nikoliv za dvě zdaňovací období. K prokázání konkrétního daňového nákladu (úroku z úvěru) by však bylo zapotřebí kompletní účetnictví žalobkyně, event. účetnictví rozdělované společnosti, což však žalobkyně nedoložila. Žalovaný tak uzavřel, že lze přihlídnout pouze k okolnostem, o jejichž relevanci nemá žalovaný pochybnosti, a proto úroky z bankovního úvěru nemohly být uznány jako daňově uznatelný výdaj.

48. Žalovaný dále uvedl, že k požadavkům žalobkyně na zohlednění daně z nemovitostí za rok 2012 ve výši 893 202 Kč a pojištění majetku ve výši 794 052 Kč se vyjádřil na stranách 30 - 31 napadeného rozhodnutí, kde shledal tyto požadavky jako nedůvodné, neboť lze přihlídnout pouze k okolnostem, o jejichž existenci nemá žalovaný, resp. správce daně, pochybnosti.
49. Co se týče otázky dostatečně spolehlivého stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek, žalovaný opětovně shrnul, že v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu zkoumal dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, tj. pomocí pomůcek, přiměřenost použitých pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu, zohlednil všechny skutečnosti, jež byly podkladem pro vydání napadeného rozhodnutí, přičemž tyto skutečnosti mají oporu ve správním spise, a proto změnil platební výměr tak, jak uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.
50. K návrhu žalobkyně na zrušení též platebního výměru uvedl žalovaný, že podle usnesení NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, se platební výměr vydaný správcem daně může zrušit jen tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat, taková situace však v případě žalobkyně nenastala.
51. Žalovaný závěrem navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Jednání před soudem

52. Při jednání před soudem zástupkyně žalobce zdůraznila, že i v případě stanovení daně podle pomůcek platí ust. § 1 odstavec 2 daňového řádu, podle kterého správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady správce daně i v případě použití takového toho postupu správce daně nemůže zcela rezignovat na správné, přiměřené zjištění daňové povinnosti a doměřená daň se musí co nejvíce blížit realitě. Přestože si je žalobkyně vědoma skutečnosti, že není úkolem správce daně nutně aktivně vyhledávat všechny výhody, které by mohl daňový subjekt uplatnit při stanovení daně podle pomůcek ve prospěch žalobkyně, zároveň nesmí zcela rezignovat na to, aby ta stanovená daň, náklady a výnosy co nejvíce odpovídaly realitě též s ohledem na zjištěný skutkový stav, na předchozí daňová podání a jednoduše se nesmí jednat o zcela evidentní exces správce daně. V dané věci žalobkyně tento exces spatřuje.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

53. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přitom vycházel podle § 75 odst. 2 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí.
54. Žaloba je důvodná.
55. Soud v dané věci shledal porušení zásad daňového řádu při použití náhradního režimu stanovení daňové povinnosti žalobkyně.
56. V dané věci není mezi účastníky řízení sporu o tom a soud rovněž považuje za nepochybné, že u žalobkyně za zdaňovací období roku 2012 byly dány zákonné předpoklady pro postup dle § 145 daňového řádu.

57. Podle § 145 odst. 1 daňového řádu nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, *může* správce daně vyměřit daň podle pomůcek.
58. V souzené věci byly splněny předpoklady ust. § 145 odst. 1 daňového řádu v tom, že žalobkyně v zákonné lhůtě nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, v němž žalobkyně vznikla rozdělením dřívější společnosti Železniční opravny a strojírny s.r.o. odstěpením, kdy rozhodným dnem rozdělení byl den 1.1.2012. Žalobkyně daňové přiznání nepodala ani k výzvám správce daně ze 24. 9. 2014, 25. 9. 2014 a 12.1.2015, v nichž správce daně jednak vyzýval žalobkyni k podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012 s poučením o důsledcích nepodání daňového přiznání, jednak ji poučoval o neúčinnosti daňového přiznání žalobkyně ze dne 1.8.2014. Žalobkyně si tedy až do vydání platebního výměru ze dne 17.4.2015 musela být vědoma skutečnosti, že nepodala daňové přiznání za zdaňovací období roku 2012, resp. že nepodala účinné daňové přiznání, jestliže na tuto skutečnost byla správcem daně ve výzvách upozorněna, a ani po těchto upozorněních, jak by se jevílo logické, nevěšla v součinnost se správcem daně, aby zjistila důvody výzev a ověřila si, že vycházela z nesprávného právního výkladu ust. § 17a písm. d) ohledně zdaňovacího období. Uvedené mělo za následek, že správce daně správně přistoupil k aplikaci ust. § 145 odst. 1 daňového řádu, tj. že za dané situace *mohl* vyměřit daň podle pomůcek a také tak učinil. Vznik žalobkyně jako nové společnosti je datován až zápisem do obchodního rejstříku ke dni 1.10.2012, avšak dle projektu rozdělení, podle něhož přešla část odstěpovaného jmění na žalobkyni jako na nástupnickou společnost včetně práv a povinností ze smluv uzavřených rozdělovanou společností, dle ust. § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů v rozhodné době platilo, že „zdaňovacím obdobím je období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku.“ Žalobkyně tedy měla povinnost podat daňové přiznání dle § 136 daňového řádu za celý zdaňovací rok 2012. Důvody, kterými žalobkyně nepodání daňového přiznání ospravedlňuje (nesprávný právní názor zástupce žalobkyně), jsou z hlediska aplikace § 145 daňového řádu nepodstatné.
59. Jestliže správce daně v dané věci stanovil daň žalobkyni podle pomůcek, byl povinen dodržet základní zásady tohoto způsobu stanovení daně.
60. Z dosavadní judikatury správních soudů a zejména Nejvyššího správního soudu vztahující se jak k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tak i k daňovému řádu a použitelné i pro daný případ platí následující výchozí teze.
61. Především stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Jeho cílem je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň daňového subjektu, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Je nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 104/2004 Sb.).
62. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které daňový subjekt předložil a které nebyly zpochybněny.

Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS).

63. Způsob stanovení daně podle pomůcek omezuje práva, jež jinak daňový subjekt má při stanovení daně dokazováním. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40 cit: *„Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“*
64. V souzené věci žalobkyně pod prvním, druhým a třetím žalobním bodem uplatnila námitky, které se ve své podstatě sbíhají ve stěžejní tvrzení, že celková daňová povinnost dle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. K námitce nedostatečné spolehlivosti stanovení daně směřuje jak námitka nepřiměřeného způsobu stanovení daně (pod prvním žalobním bodem), tak i s ní související námitka odepření žalobkyni seznámit se s některými stěžejními pomůckami, které ovlivňovaly výši výnosů a nákladů a výhod pro daňový subjekt (pod druhým žalobním bodem) a vybočení z mezí správního uvážení při konstrukci pomůcek, která nereflektovala realitu, a proto byla daň stanovena ve značném nepoměru, a to i vzhledem k dalšímu zdaňovacímu období (pod třetím žalobním bodem).
65. Vzhledem k namítanému nespolehlivému stanovení daně byl dán rámeček přezkumné činnosti jak žalovaného v odvolacím řízení, tak i soudu v této věci.
66. Je-li daň stanovena podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovena podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2009, č.j. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 23.3.2007, č.j. 2 Afs 20/2006-90). Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně může odvolací orgán odstranit, a to jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně a odvolací správce daně je oprávněn prvostupňové rozhodnutí změnit (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 76/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Žalovanému ani správnímu soudu v řízení o žalobě přitom nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval

v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

67. Soud v dané věci však shledal zcela opodstatněným, aby se žalovaný v dané věci k odvolání žalobkyně zevrubně zabýval otázkou spolehlivého stanovení daně podle pomůcek z hlediska výběru pomůcek, neboť platební výměr správce daně ze dne 17.4.2015 ve svém odůvodnění naprosto nepostačuje k přezkumu, zda ke stanovení daně podle pomůcek došlo na základě adekvátní volby pomůcek a jejich přiměřeným hodnocením. Platební výměr v dané věci nesplňuje z hlediska spolehlivého stanovení daně nároky na náležité odůvodnění, jaké má na mysli sut. § 147 odst. 1 daňového řádu, podle kterého, dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno. Platební výměr jednak neobsahuje vůbec výčet či přehled použitých pomůcek a jednak v ne zcela jednoznačené situaci ekonomických a daňových poměrů rozdělované společnosti, která nezanikla a rovněž generovala příjmy a mohla mít i výdaje v průběhu roku 2012, zcela nedostatečně vychází toliko ze zahajovací rozvahy žalobkyně, jen s pravděpodobností dovozuje ukončený odpis dlouhodobého majetku a procentuelně stanoví příjmy a výdaje. Daňový spis byl doplněn z podnětu odvolání žalobkyně až v odvolacím řízení o řadu listinných důkazů o souvislostech příjmů a výdajů a to i ve vztahu k rozdělované společnosti, s nimiž správce daně nepracoval, neboť jeho správní úvaha vycházela toliko ze zahajovací rozvahy žalobkyně ke dni 1.10.2012, zřejmě v návaznosti na účetní závěrku rozdělované společnosti. Správní úvaha vycházející jen z těchto podkladů a z ní učiněný procentuelní odhad tak ke zjištění adekvátních a reálných poměrů nepostačoval, neboť, jak je patrné z napadeného rozhodnutí, k daňové povinnosti žalobkyně existovala celá řada dalších podkladů a také údajů z úřední evidence, které žalovaný hodnotil v bodech 46-54 napadeného rozhodnutí. Šlo o údaje vstupující do výnosů jako hodnocení odpisů oceňovacího rozdílu, příjmy z nájemních smluv a náklady související s převzatými závazky žalobkyně vůči bance, finančnímu úřadu a pojišťovně. Až z napadeného rozhodnutí bodů 81-84 soud seznal, že žalobkyní předložené důkazy, vyjma „Nájemní smlouvy ze dne 1.10.2012“ uzavřené mezi žalobkyní a společností Železniční opravny a strojírny s.r.o., žalovaný nepoužil důkazní prostředky předložené žalobkyní jako pomůcky s tím že tyto byly zpochybněny, neboť žalobkyně nezveřejnila účetní závěrku za rok 2012. Tyto podklady žalovaný využil, jak uvádí v napadeném rozhodnutí, pouze „orientačně“, přičemž neuvádí, jakým způsobem, byly-li jím jako pomůcky zpochybněny. Ani v napadeném rozhodnutí tedy nebylo přesvědčivě zváženo, jaké důkazní prostředky a v jakém jejich významu a přispění pro reálný obraz výnosů a nákladů, vlastně mohly sloužit jako pomůcky pro stanovení daně, a proto bylo na soudu, aby ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu posoudil oprávněnost žalobkyně polemizovat s použitými pomůckami a s tím, že nebyly zváženy jiné skutečnosti jí namítané, mající vliv na výši výnosů a nákladů.
68. Je třeba zdůraznit, že daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem,

stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007, č.j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26.11.2015, č.j. 9 Afs 20/2015-49).

69. Žalobkyně takový takový hrubý nepoměr v žalobě namítala, když ve třetím žalobním bodu zcela logicky usuzovala na nepoměr svých daňových povinností a v dalších žalobních bodech odkazovala na řadu listinných důkazů, se kterými se žalovaný adekvátně nevypořádal. Předně na hrubý nepoměr jejích daňových povinností lze usuzovat ze skutečnosti, že platebním výměrem byla žalobkyni stanovena daň podle pomůcek za zdaňovací období roku 2012 ve výši 2 931 000 (upravená žalovaným na částku 2 631 500 Kč), přitom daň stanovená o 5 dnů dříve za zdaňovací období roku 2013 činila „jen“ 328 700 Kč, přitom ohledně období roku 2013 lze předpokládat reálnější a více provozuschopnější dosahování příjmů a vynakládání výdajů než v období roku 2012, kdy se žalobkyně odštěpila, vznikla a kdy se daňové poměry rozdělované společnosti a žalobkyně ještě mohly prolínat (viz námitky žalobkyně ohledně duplicitního posouzení výnosů z pronájmu nemovitostí vůči stejným nájemcům, které měla fakturovat a vykazovat ve svém účetnictví i rozdělovaná společnost). Žalovaný podle svého vyjádření k žalobě k námitkám žalobkyně ohledně hodnoty daňových odpisů nepovažoval za potřebné při uvedeném rozdílu daní prověřit realitu dlouhodobých odpisů již z let 2010, 2011 a 2012 rozdělované společnosti, dle daňových přiznání této společnosti, která by měla být z úřední evidence správci daně známa. Neseznámil-li správce daně žalobkyni vůbec s tím, jaké pomůcky ke stanovení daně použije a neseznámil-li žalovaný žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí s tím, jaké jiné pomůcky použije a jaké nepoužije, neobstojí vyjádření žalovaného, že existence těchto daňových odpisů nemá k dispozici, jsou-li navrhovány až v žalobě. K tomuto neobstojí ani vyjádření žalovaného, že by tyto důkazy o odpisech neměly vztah k účetnictví žalobkyně, jestliže žalobkyně byla do r. 2012 součástí rozdělované společnosti hospodařící s dlouhodobým majetkem a měla zajištěné pokračování či návaznost v činnostech souvisejících se správou majetku a majetek na základě projektu rozdělení převzala.
70. Na daší příčinu nepoměru výše daně za zdaňovací období roku 2012 a 2013 lze usuzovat ze sporu o výši nákladů žalobkyně vynaložených v souvislosti s platbou úroků z bankovního úvěru, sankce i bankovních poplatků, které měly být přefakturovány rozdělovanou společností na žalobkyni a dle žalovaného jde o okolnost, o níž má žalovaný pochybnosti, když jde o úroky uplatněné za zdaňovací období roku 2012. To přesto, že žalovaný měl, dle svého tvrzení v napadeném rozhodnutí, k dispozici jako pomůcku daňové přiznání žalobkyně za rok 2013, přičemž v tomto přiznání byla jako nákladové úroky uplatněna jiná částka a nyní žalobkyně tvrdí, že nešlo o časovou a věcnou souvislost s náklady roku 2012. Dle jeho vyjádření k žalobě však k uznání úroků z úvěru by bylo zapotřebí kompletní účetnictví žalobkyně. Soud požaduje tuto argumentaci žalovaného, odmítající použít uvedenou skutečnost jako pomůcku, za nepřiměřenou, vzhledem k tomu, že ze zahajovací rozvahy žalobkyně i s přihlédnutím k sazbě úroků z jistiny 10 %, je náklad úroků zřejmý. Další pochybnosti o nákladech vznikly žalovanému ohledně daně z nemovitostí za rok 2012 s tím, že nevyloučil možnost, že tyto náklady uhradila již rozdělovaná společnost, aniž by obdobně jako u výnosů vycházel z pomůcky, jímž byl projekt rozdělení. Pokud žalovaný přiřkl realizaci příjmů z pronájmu nemovitých věcí žalobkyni, pak není zřejmé, že obdobnou situaci nezohlednil u daně z nemovitých věcí jako odpovídajícího nákladu. Proto soud přisvědčil žalobkyni v tom, že když v případě výnosů z pronájmu nemovitostí žalovaný stanovil vědomě výnosy (je namítáno, že duplicitně) žalobkyni, pak obdobnou situaci měl zohlednit i u nákladů, které žalobkyni

vznikly na dani z nemovitostí. Zcela v rozporu a nad rámec správního uvážení o přiměřeném použití pomůcky je nezohlednění nákladů v souvislosti s pojistnou smlouvou ze dne 27.9.2012 uzavřenou mezi žalobkyní a společností Kooperativa ohledně převzatého majetku, když ze smlouvy je zřejmé, že tato byla uzavřena nově toliko žalobkyní (nikoliv rozdělovanou společností) a faktura na první pojistné je vystavena za období od 1.10.2012 do 31.12.2012. Vypořádání této skutečnosti žalovaným s tím, že jde o pochybnou okolnost, kdy není zřejmé, zda obdobná smlouva nebyla uzavřena již dříve rozdělovanou společností, je neadekvátní úvahou, neumožňující jako pomůcku, přibližující reálné poměry žalobkyně, použít skutečnosti z nové smlouvy, zavazující toliko žalobkyni, a fakturu příslušející toliko průkazným nákladům žalobkyně, majícím vliv na výši daně.

71. Na základě uvedeného soud zcela přisvědčuje žalobkyni, že odůvodnění žalovaného v případě nákladů je v příkrém rozporu s jeho úvahami a použitím pomůcek v případě výnosů.
72. Žalobkyně v dané věci nekoncentrovala svá tvrzení k prokázání nesprávného výběru pomůcek, když v žalobě akceptovala použití jako pomůcky projekt rozdělení, zahajovací rozvahu žalobkyně a ostatně i další listiny, které žalovaný vzal v úvahu, avšak opodstatněně polemizovala s výsledným určením daňové povinnosti, přičemž uvedla, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložila odpovídajícími důkazy.
73. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15.5.2012, č.j. 2 Afs 8/2012-25, určení pomůcek je zcela v pravomoci správce daně, který je vázán pouze povinností, aby jimi byla daňová povinnost zjištěna co nejpřesněji, a dále ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006, č.j. 2 Afs 207/2005 – 55 (publ. pod č. 1472/2007 Sb. NSS) musí dbát na to, aby užití pomůcky měly racionální povahu. Námitky žalobkyně zpochybnilly racionální povahu užitých pomůcek, nadto nebylo-li jednoznačně správcem daně vymezeno, jaké důkazní prostředky tyto pomůcky tvoří a jen byly odhadem vyvozovány částky výnosů bez uvážení o nákladech ze zahajovacích dokumentů (projekt rozdělení, zahajovací rozvaha), žalobkyně oprávněně dokládala další důkazní prostředky až v podaném odvolání a ke konečnému vymezení a hodnocení pomůcek žalovaným měla možnost se vyjádřit až v podané žalobě. Odvolací orgán může v podstatě doplnit jakékoliv důkazy nebo pomůcky, resp. uložit správci daně doplnit řízení o nové pomůcky vedle těch pomůcek, s nimiž byl daňový subjekt seznámen, nicméně v dané věci chybí jakákoli opora pro zjištění, že žalobkyně byla správcem daně či žalovaným před vydáním rozhodnutí s použitými pomůckami seznámena. Neobstojí přitom právní názor žalovaného, že k tomuto postupu lze přistoupit jedinečně dle § 115 daňového řádu v případě, kdy správní orgán prováděl v odvolacím řízení dokazování, nebo v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně.
74. Proto zmínil-li žalovaný ve svém rozhodnutí určité listinné důkazy jako pomůcky, které užil správce daně, aniž tyto listiny byly v platebním výměru či v daňovém spisu k seznámení žalobkyně kvalifikovány či vyčteny jako pomůcky, pak bylo nutno žalobkyni před vydáním odvolacího rozhodnutí s těmito pomůckami seznámit. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č.j. 2 Afs 207/2005-55 pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcem daně známých informací o daňovém subjektu a poměrech na určitém trhu. Žalobkyně proto, nezpochybnila-li a neměla-li právo zpochybnit výběr pomůcek, měla rozhodně právo se k nim, z výše

uvedených důvodů, vyjádřit. Procesní právo žalobkyně tedy bylo dle názoru soudu porušeno flagrantním způsobem a mělo vliv na skutkovou polemiku odvíjející se až v rovině přezkumného řízení před soudem.

75. Uvedené mělo vliv i na nepřezkoumatelnost postupu žalovaného ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze při stanovení daně podle pomůcek zohlednit jen takové výhody, které byly známy již správci daně, resp. plynou z dostupných informací využitelných ke kvalifikovanému odhadu správce daně. Pokud žalobkyně považuje za výhody, na které upozornila, některé z nákladů, které jí nebyly z důvodů pochybností uznány, resp., žalovaný k nim přistupoval toliko „orientačně“, pak k úloze těchto nákladů se soud vyjádřil ve prospěch nákladů, tedy výdajů zohlednitelných oproti výnosům. Z podané žaloby není zřejmá žádná jiná výhoda, kterou by žalobkyně u správce daně, potažmo žalovaného uplatnila ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu.
76. Kromě shora uvedených porušení procesních práv žalobce a rezignace na použití některých důkazních prostředků jako pomůcek, které by se adekvátně a co nejvíce přiblížily daňové realitě žalobkyně, soud v rozhodnutí správce daně i v napadeném rozhodnutí postrádá i správní úvahu o způsobu stanovení daně podle pomůcek, když ust. § 145 daňového řádu stanoví při nepodání daňového přiznání *možnost* stanovení daně podle pomůcek, tedy správní uvážení o tom, zda v situaci daňového subjektu a jeho účetních a ekonomických poměrů, provozní činnosti a oblasti působení nelze použít dokazování, ale přímo stanovení daně za použití pomůcek. Soud je toho názoru, že vzhledem ke znění ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu, připouštějícího možnost stanovení daně podle pomůcek oproti ustanovení § 98 daňového řádu, podle kterého předpokladem stanovení daně podle pomůcek je skutečnost, že daň nelze stanovit dokazováním, a správce daně tak „stanoví“, tj. je povinen stanovit daň podle pomůcek, neměla v dané věci chybět úvaha, a to vzhledem k množství žalobkyní nabízených důkazních prostředků a k úřední evidenci správce daně ohledně rozdělované společnosti i žalobkyně o tom, zda účetní poměry žalobkyně neumožňují stanovit daň dokazováním. Na to již poukázal Nejvyšší správní soud ve své judikatuře a ostatně i žalovaný v napadeném rozhodnutí pod bodem 65, kdy pokud správce daně zjistí, že lze daň i přes nepodání daňového přiznání ze strany daňového subjektu stanovit dostatečně určitě ze shromážděných důkazů, nemůže být stanovení daně dokazováním vyloučeno jen z důvodu, že povinný daňový subjekt nepodá přiznání k dani. Jestliže žalovaný pak bez dalšího odkázal na další judikaturu Nejvyššího správního soudu vylučující možnost stanovit daň dokazováním v případě chybějícího účetnictví (účetní závěrky), bylo na žalovaném, aby ve svém uvážení prioritně uvážil, zda u žalobkyně jde o takový případ, když rozdělovaná společnost disponovala účetní závěrkou rozdělované společnosti k 31.12.2011, žalobkyně disponovala zahajovací rozvahou k datu 1.1.2012 a žalovaný zjistil, že žalobkyně svou účetní závěrku jen nezveřejnila.

VII. Závěr

77. Na základě shora uvedených důvodů Městský soud v Praze podle § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení spočívající v porušení procesních práv žalobkyně a v důsledku toho v dostatečně nespolehlivém stanovení daňové povinnosti žalobkyně. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. pak soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
78. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení. Ty tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč z podané žaloby (soud nepřiznal náhradu za poplatek 1000 Kč z návrhu na

přiznání odkladného účinku žaloby, když žalobkyně v něm úspěšná nebyla) a náklady právního zastoupení.

79. Náklady právního zastoupení tvoří odměna původnímu zástupci žalobkyně i současné zástupkyni žalobkyně za 3 úkony právní služby (převzetí zastoupení, podání žaloby, účast při jednání) po 3.100,- Kč a 3x paušál 300,- Kč dle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. a § 13 odst. 3 cit. vyhlášky. S připočtením částky DPH ve výši 1 428 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty z částky DPH ve výši 2 142 Kč, kterou je zástupkyně žalobkyně povinná z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), pak celková výše nákladů, které žalobkyni v tomto řízení vznikly, činí 15 342 Kč.

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. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. 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 7. října 2020

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu