



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **Technosys a.s.**, IČO: 248 27 169
sídlem Musílkova 172/58, 150 00 Praha
zastoupena společností GT Tax, a.s. (dříve BDO Tax s.r.o.), IČO: 264 20 473
sídlem Muchova 6, 160 00 Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č. j. 54508/16/5200-11432-807689

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2016, č. j. 54508/16/5200-11432-807689 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 16 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně společnosti GT Tax, a.s.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a jeho předcházející průběh

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č. j. 54508/16/5200-11432-807689 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu,

Územního pracoviště pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“ nebo „finanční úřad“) ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob ze dne 2. 2. 2015, č. j. 275922/15/2005-53523-109651 (dále jen „dodatečný platební výměr za rok 2011“), ze dne 2. 2. 2015, č. j. 295774/15/2005-53523-109651 (dále jen „dodatečný platební výměr za rok 2012“) a ze dne 2. 2. 2015, č. j. 330712/15/2005-53523-109651 (dále jen „dodatečný platební výměr za rok 2013“).

2. Žalobkyně za předmětná zdaňovací období správci daně zaslala vyplněná daňová přiznání na daň z příjmů právnických osob, kde uvedla jako svou hlavní (převažující) činnost nespecializovaný velkoobchod. Dne 29. 6. 2012 vykážala žalobkyně za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 v daňovém přiznání výsledek hospodaření před zdaněním ve výši -1 035 817 Kč, daňově neuznatelné náklady ve výši 101 105 Kč, základ daně ve výši - 934 712 Kč, odečet daňové ztráty ve výši 0 Kč, zaokrouhlený základ daně ve výši 0 Kč, upravenou daň ve výši 0 Kč, poslední známou daňovou povinnost ve výši 0 Kč, roční úhrn čistého obrátu ve výši 2 219 535 Kč
3. Dne 1. 7. 2013 vykážala žalobkyně za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 v daňovém přiznání výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 544 051 Kč, daňově neuznatelné náklady ve výši 600 985 Kč, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve výši 101 183 Kč, příjmy, které nejsou předmětem daně ve výši 6 000 Kč, snížení výsledku hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 98 674 Kč, základ daně ve výši -1 141 545, odečet daňové ztráty ve výši 934 712 Kč, zaokrouhlený základ daně ve výši 206 000 Kč, upravenou daň ve výši 39 140 Kč, poslední známou daňovou povinnost ve výši 39 140 Kč, roční úhrn čistého obrátu ve výši 37 824 318 Kč.
4. Dne 1. 7. 2014 vykážala žalobkyně za zdaňovací období od 1. 1. 2013 od 31. 12. 2013 v daňovém přiznání výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 317 769 Kč, daňově neuznatelné náklady ve výši 89 693 Kč, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve výši 6 414 Kč, základ daně ve výši 413 876 Kč, odečet daňové ztráty ve výši 0 Kč, zaokrouhlený základ daně ve výši 413 000 Kč, upravenou daň ve výši 78 470 Kč, poslední známou daňovou povinnost ve výši 78 470 Kč, roční úhrn čistého obrátu ve výši 21 309 450 Kč.
5. Dne 8. 10. 2014 zaslal správce daně žalobkyni sdělení o zahájení daňové kontroly dne 24.10.2014. Dne 23.10.2014 byl správce daně telefonicky kontaktován údajným zástupcem žalobkyně s tím, že mu pravděpodobně bude udělena plná moc a že bude žalobkyni zastupovat. S údajným zástupcem žalobkyně byl domluven pozdější termín jednání na den 5. 11. 2014, na který se však zástupce nedostavil, přičemž se telefonicky omluvil s tím, že žalobkyni zastupovat nebude.
6. Dne 14. 11. 2014 zaslal správce daně žalobkyni výzvu k zahájení daňové kontroly, kterou byla žalobkyně vyzvána ke splnění povinnosti umožnit zahájení a provedení daňové kontroly. Žalobkyně byla ve výzvě poučena, že nevyhoví-li výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též jen „daňový řád“). Na výzvu však žalobkyně nereagovala.

7. Správce daně na základě vyhledávací činnosti shromáždil důkazní prostředky a vzhledem k tomu, že základ daně a daň nemohly být ověřeny daňovou kontrolou, stanovil daň podle § 87 odst. 5 daňového řádu a za podmínek podle § 98 daňového řádu podle pomůcek, kdy na základě zjištěných skutečností sepsal úřední záznam ze dne 16. 12. 2014, č. j. 6745242/14/2005-61562-107031 (dále jen „Úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek“).
8. Z obsahu Úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek vyplývá, že měl správce daně k dispozici: i) zjištění z insolvenčního řízení u společnosti HEAVY MACHINERY SERVICES a.s., IČO: 467 11 201 (dále jen „HMS, a.s.“) vedeného u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp. zn. KSCB 26 INS 29347/2013 o přihlášení pohledávky žalobkyně z poskytnuté půjčky v celkové výši 280 000 000 Kč (jistina) a z úroku ve výši 13 450 682 Kč, ii) zjištění z výpisu z bankovního účtu společnosti TechnoStore s.r.o., IČO: 250 33 115 (dále jen „TechnoStore s.r.o.“), že na tento účet žalobkyně zaslala v období od 16. 3. 2012 do 31. 12. 2012 částku ve výši 86 380 002 Kč, iii) daňová přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011-2013, iv) účetní výkazy žalobkyně za období 2011-2013, v) výpis z obchodního rejstříku žalobkyně a společnosti HMS, a.s., a TechnoStore s.r.o., vi) daňová přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012 a 2013. Dále bylo ze spisového materiálu zjevné, že správce daně vycházel i z informací z insolvenčního řízení vedeného se společností TechnoStore s.r.o., u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp. zn. KSCB 41 INS 21030/2013.
9. Správce daně zjistil, že žalobkyně v období let 2011-2013 disponovala peněžními prostředky ve výši cca 366 milionů, což neodpovídalo vykázaným výnosům. Bylo zjištěno, že žalobkyně přihlásila v souvislosti s insolvenčním řízením u společnosti HMS, a.s., pohledávku v celkové výši 293 450 682 Kč. Podle přihlášky se mělo jednat o pohledávky na základě Rámcové smlouvy o půjčkách ze dne 7. 11. 2011 (dále jen „Rámcová smlouva č. 1“), kde jistina činila 57 000 000 Kč, a Rámcové smlouvy o půjčkách ze dne 5. 3. 2012 (dále jen „Rámcová smlouva č. 2“), kde jistina činila 223 000 000 Kč. Vzhledem k tomu, že ze strany žalobkyně nebylo předloženo účetnictví, nebylo možné ověřit, zda o uplatňované pohledávce bylo skutečně účtováno a jak byla vykázána. Z výpisu z bankovního účtu společnosti TechnoStore s.r.o., bylo zjištěno, že žalobkyně na účet této společnosti zaslala v období od 16. 3. 2012 do 31. 12. 2012 částku ve výši 86 380 002 Kč a dne 9. 4. 2013 částku ve výši 8 000 Kč. Ode dne 26. 4. 2011 byla žalobkyně společníkem této společnosti. Správce daně uvedl, že žalobkyně mezi roky 2011-2013 disponovala kromě jiného peněžními prostředky ve výši 366 388 002 Kč.
10. Z daňových přiznání na daň z příjmů právnických osob za období 2011-2013 a jejich příloh (rozvahy a výkazu zisku a ztráty) bylo správcem daně v jednotlivých letech zjištěno, že i) vždy byla vykázána záporná přidaná hodnota (porovnání vykázaných výkonů a výkonové spotřeby), ii) provozní výsledek hospodaření byl vykázán vždy záporný, iii) v roce 2011 byly vykázány vzhledem k výši evidovaných výnosů neúměrné vysoké pohledávky (obrat 2 219 000 Kč x jiné pohledávky 140 640 000 Kč), ale tyto nebyly vykázány jako půjčky a úvěry či jiný dlouhodobý finanční majetek, iv) v roce 2012 byla vykázána položka dlouhodobý finanční majetek (290 866 000 Kč) a v roce 2013 položka půjčka a úvěr ovládaná a ovládající osoba (298 801 000 Kč), v) v letech 2011 byl vykázán přijatý bankovní úvěr ve výši 140 000 000 Kč, v letech 2012 a 2013 ve výši 280 000 000 Kč, vi) bylo zjištěno,

že žalobkyně vykazovala vysoké rozdíly mezi přijatými zdanitelnými plněními uvedenými v rámci daňových přiznání k DPH a náklady uvedenými ve výkazu zisku a ztráty (výkonová spotřeba + ostatní provozní náklady) - náklady byly vykázány výrazně vyšší než přijatá plnění v rámci daňového přiznání k DPH.

11. Vzhledem k tomu, že uvedené vykazované údaje nebylo možné ověřit, vycházel správce daně při stanovení daně dle pomůcek z předpokladu, že finanční částky, kterými žalobkyně dle svého tvrzení v rámci přihlášky pohledávky disponovala a dále pak i finanční prostředky, které skutečně zaslala na účet společnosti TechnoStore s.r.o., mohly pocházet z činnosti žalobkyně, ze které měl být generován výnos, o kterém však žalobkyně neúčtovala. Správce daně předpokládal, že bylo možné, že určitá část peněžních prostředků mohla souviset s vykazovaným bankovním úvěrem, i když se tento úvěr jevil správci daně jako nevěrohodný, neboť nebyl vykázán nákladový úrok.
12. Správce daně nepřistoupil ke zvýšení výnosů o celou částku 366 388 000 Kč. Zohlednil částku 280 000 000 Kč vykazovanou jako bankovní úvěr (ke dni 31. 12. 2012 i ke dni 31. 12. 2013), a přihlédl tak i ke skutečnostem, z nichž vyplývaly výhody žalobkyně. Správce daně celkem o částku 86 000 000 Kč (366 mil. Kč - 280 mil. Kč) zvýšil výnosy žalobkyně, a to tak, že výnosy z roku 2011 zvýšil o částku 6 000 000 Kč a výnosy roku 2012 o částku 80 000 000 Kč, neboť v těchto obdobích podle správce daně pravděpodobně došlo k poskytnutí peněžních prostředků ve výši cca 366 mil. Kč, přičemž vykazovaný úvěr činil pouze 280 mil. Kč a žalobkyní vykazované náklady z provozní činnosti převyšovaly výnosy. Rozdělení zvýšení výnosů mezi roky 2011 (7%) a 2012 (93%) zhruba odpovídalo poměru přijatých zdanitelných plnění na DPH.
13. Z daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob k DPH správce daně zjistil, že v roce 2011 činily náklady žalobkyně 2 363 000 Kč a přijatá zdanitelná plnění 1 696 899 Kč, v roce 2012 činily náklady žalobkyně 32 569 000 Kč a přijatá zdanitelná plnění 20 417 738 Kč a v roce 2013 činily náklady žalobkyně 20 459 000 Kč a přijatá zdanitelná plnění 9 720 404 Kč.
14. V souvislosti s vykazovaným rozdílem mezi přijatými zdanitelnými plněními uvedenými v rámci daňových přiznání k DPH a náklady uvedenými ve výkazu zisku a ztráty (výkonová spotřeba + ostatní provozní náklady) správce daně neuznal část nákladů. Správce daně předpokládal, že žalobkyně uplatnila přijatá zdanitelná plnění na DPH na úrovni 90 % nákladů (výkonová spotřeba + ostatní provozní náklady), neboť bylo možné, že některé náklady byly účtovány na základě dokladů od neplátce, nebo z nich nebyla DPH uplatněna, a o náklady převyšující dopočet na 100 % zvýšil základ daně. Tím, že správce daně zohlednil 10 % jako možné plnění od neplátce, přihlédl i ke skutečnostem, z nichž vyplývaly výhody pro žalobkyni.
15. Na základě shora uvedeného správce daně vydal následující dodatečné platební výměry:
16. Dodatečným platebním výměrem za rok 2011 stanovil žalobkyni daň z příjmů za pomoci pomůcek tak, že základ daně za rok 2011 byl zvýšen o částku 6 477 000 Kč (oproti přiznanému základu daně ve výši -934 712 Kč), na nově stanovený základ daně ve výši 5 542 288 Kč a daň z příjmů právnických osob stanovená dle pomůcek za zdaňovací

období roku 2011 byla oproti poslední známé dani ve výši 0 Kč doměřena vyšší o 1 052 980 Kč.

17. Dodatečným platebním výměrem za rok 2012 správce daně stanovil žalobkyni daň z příjmů za pomoci pomůcek tak, že základ daně za rok 2012 byl zvýšen o částku 89 882 000 Kč (oproti přiznanému základu daně ve výši 1 141 545 Kč), na nově stanovený základ daně ve výši 91 023 545 Kč a daň z příjmů právnických osob stanovená dle pomůcek za zdaňovací období roku 2012 byla oproti poslední známé dani ve výši 39 140 Kč doměřena vyšší o 17 255 230 Kč.
18. Dodatečným platebním výměrem za rok 2013 správce daně stanovil žalobkyni daň z příjmů za pomoci pomůcek tak, že základ daně za rok 2013 byl zvýšen o částku 9 659 000 Kč (oproti přiznanému základu daně ve výši 413 876 Kč), na nově stanovený základ daně ve výši 10 072 876 Kč a daň z příjmů právnických osob stanovená dle pomůcek za zdaňovací období roku 2013 byla oproti poslední známé dani ve výši 78 470 Kč doměřena vyšší o 1 835 210 Kč.
19. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

20. V žalobě žalobkyně namítla nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí. Uvedla, že správcem daně použité pomůcky pro stanovení daně nebyly přiměřené a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011-2013 nebyla správcem daně spolehlivě stanovena. Své argumenty žalobkyně směřovala jak proti pomůckám použitým pro stanovení výnosů, tak proti pomůckám použitým pro stanovení nákladů. Napadené rozhodnutí podle ní trpělo vadami, kdy správní orgány řádně nezjišťovaly skutkový stav věci, jejich tvrzení byla ničím nepodložená a učiněné závěry byly nepřezkoumatelné.
21. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost použitých pomůcek pro stanovení výnosů. Uvedla, že v odvolacím řízení prokázala, že se v případě finančních prostředků zaslaných na účet společnosti TechnoStore s.r.o., jednalo o totožné finanční prostředky, které byly žalobkyní poskytnuty jako půjčka společnosti HMS, a.s., a které žalobkyně získala z přijatého bankovního úvěru. Půjčku společnosti HMS, a.s., žalobkyně poskytla na základě Rámcové smlouvy č. 1 a č. 2. Žalobkyně peněžní prostředky v rámci půjčky společnosti HMS, a.s., poskytla přes bankovní účet společnosti TechnoStore s.r.o. (jejíž je žalobkyně jediným společníkem). Nejednalo se tak o „další“ peněžní prostředky, kterými žalobkyně disponovala. Pokud by správce daně použil přiměřené pomůcky, dospěl by k závěru, že výnosy vykázané v daňových přiznáních odpovídaly výnosům stanoveným podle pomůcek, které si opatřil i bez součinnosti s žalobkyní. Své pohledávky z této půjčky žalobkyně dne 20. 5. 2014 přihlásila do insolvenčního řízení vedeného u Krajského soudu v Českých Budějovicích ve věci společnosti HMS, a.s. K prokázání těchto tvrzení žalobkyně v odvolacím řízení předložila množství listin a dále poukázala i na další listiny evidované v dotčených insolvenčních řízeních.

22. Žalobkyně má za to, že žalovaný nezjišťoval řádně skutkový stav, jelikož své závěry vyvozoval na základě výpisů z účtů předložených žalobkyní v rámci insolvenčního řízení vedeného u Krajského soudu v Českých Budějovicích ve věci společnosti HMS, a.s., aniž by je měl fyzicky k dispozici. Žalovaný uvedené bankovní výpisy, které žalobkyně označila jako důkazní prostředky, nikdy neviděl, přesto dospěl k závěru, že žalobkyně jednotlivé platby půjčky nedoložila. Žalobkyně v odvolání označila důkazní prostředky předložené v insolvenčním řízení vedeném ve věci společnosti HMS, a.s., v němž v rámci přihlášky svých pohledávek za dlužníkem HMS, a.s., předložila i dotčené bankovní výpisy. Žalovaný si mohl tyto výpisy vyžádat, eventuálně mohl vyzvat k součinnosti a k poskytnutí těchto výpisů přímo příslušný peněžní ústav. Žalovaný ani nijak nekontaktoval žalobkyni, a žalobkyně se tak domnívala, že pokud označila k prokázání svých tvrzení důkazní prostředky a žalovaný jí nevyzval či jinak nekontaktoval za účelem doložení těchto důkazních prostředků, že si je vyžádal od třetích osob.
23. Podle žalobkyně žalovaný provedl hodnocení výpisů z účtu žalobkyně nikoli na základě vlastních poznatků (provedením důkazu těmito listinami), nýbrž pouze na základě zprostředkovaných tvrzení (nepřímých důkazů), aniž by svůj postup odůvodnil. Z vyjádření správce daně a žalovaného vyplývalo, že jediné výpisy, které měly správní orgány k dispozici, byly výpisy z účtu společnosti TechnoStore s.r.o., vedeného v korunách u spořitelního družstva Artesa, které nadto nebyly kompletní, neboť Policie ČR správci daně poskytla jen výpisy obsahující částky přijaté touto společností od žalobkyně (poskytnuto vybraných 11 stran výpisu z účtu TechnoStore s.r.o., za období od 16. 3. 2012 do 9. 4. 2013).
24. K tvrzení žalovaného, že žalobkyně výpisy z účtu dokládající poskytnutí půjčky společnosti HMS, a.s., prostřednictvím účtu společnosti TechnoStore s.r.o., nepředložila, žalobkyně uvedla, že dle ust. § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu je povinnou náležitostí odvolání *označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání*. Tuto zákonnou povinnost žalobkyně splnila, když v odvolání označila důkazní prostředky předložené v insolvenčním řízení vedeném ve věci společnosti HMS, a.s., a to včetně výpisů z účtu žalobkyně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že: „[v]zhledem ke skutečnosti, že se daňový subjekt odkazuje na listinné důkazy z insolvenčního řízení u společnosti HMS a u společnosti TechnoStore, pracoval odvolací orgán i s těmito informacemi“. Žalovaný pak v rámci odvolacího řízení vyhledával informace v insolvenčním rejstříku, především z listin souvisejících s pohledávkou žalobkyně z titulu poskytnutých půjček přihlášených v rámci insolvenčního řízení ve věci společnosti HMS, a.s., včetně doplnění přihlášky pohledávky žalobkyně ze dne 2. 7. 2014, k němuž byly výpisy z účtu žalobkyně prokazující poskytnutí půjčky přiloženy, a dále z listin v rámci insolvenčního řízení ve věci společnosti TechnoStore s.r.o. Podle žalobkyně nebyl správný závěr, že neprokázala tvrzení, že předmětné finanční prostředky zaslané žalobkyní na účet společnosti TechnoStore s.r.o., byly půjčkou poskytnutou společností HMS, a.s., z titulu rámcových smluv o půjčkách.
25. Žalobkyně za účelem prokázání tohoto tvrzení odvolání navrhla (označila) důkazní prostředky toto prokazující. V této souvislosti odkázala na komentář k daňovému řádu JUDr. Kobíka, podle kterého „[t]yto důkazní prostředky není podle komentovaného ustanovení třeba předkládat současně s podaným odvoláním, postačuje jejich pouhé označení.“ Skutečnost, že mezi takto označenými důkazními prostředky byly i výpisy z účtů

žalobkyně, byla zcela nezpochybnitelná např. z toho, že žalobkyně v podaném odvolání uvedla, že: „[s]oučástí listin evidovaných v insolvenčním rejstříku je pak mimo jiné písemnost žalovaného - společnosti HMS ze dne 13. 3. 2015 obsahující vyjádření k této žalobě, v němž je mimo jiné uvedeno: „Dle informací, které má žalovaný k dispozici, byly peněžní prostředky, které byly zasílány na bankovní účet žalovaného z bankovních účtů TechnoStore fakticky peněžními prostředky, které společnost Technosys nejprve zaslala na bankovní účty TechnoStore a ta je pak dále pouze přeposlala žalovanému. Toto je dle názoru žalovaného zřejmé rovněž z výpisů z bankovních účtů společnosti Technosys, které tvoří přílohu pohledávky společnosti Technosys do insolvenčního řízení dlužníka ze dne 12. 05. 2014.““ Následně žalobkyně v podaném odvolání na listiny z insolvenčního řízení plně odkázala.

26. Pokud žalovaný uváděl, že v odvolacím řízení žalobkyně nepředložila výpisy z účtu vedeného u spořitelního družstva Artesa za období 11-12/2011 a 3,5-7/2012 dokládající poskytnutí půjčky společnosti HMS, a.s., prostřednictvím účtu společnosti TechnoStore s.r.o., i když k tomu měla dostatečný časový prostor, žalobkyně k tomu uvedla, že tyto listiny navrhla jako důkazní prostředky v souladu s ust. § 112 daňového řádu. Podle žalobkyně může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo doplnění nebo odstranění vad uložit prvostupňovému správci daně. Žalobkyně se domnívala, že pokud označila důkazní prostředky a žalovaný jí nevyzval k doložení těchto důkazních prostředků, že tyto měl k dispozici. Žalovaný se však spokojil s tím, že dohledal informaci o tom, že tyto důkazní prostředky byly v rámci insolvenčního řízení předloženy v začerněné podobě, fyzicky uvedené listiny neviděl a fakticky vyloučil uvedené důkazní prostředky z dokazování, neboť sám jejich hodnocení neprovedl.
27. Žalovaný dále podle žalobkyně tvrdil, že zjistil podstatné rozpory mezi uváděnými obdobími, počty použitých účtů a částkami poskytovanými bez uvedení účelu mezi společnostmi navzájem. Tento závěr však žalovaný dovodil na základě zprostředkovaných tvrzení získaných především z insolvenčního rejstříku, nikoli na základě svých vlastních poznatků získaných z přímých důkazů. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně ani žalovaný nespороvali částku 280 000 000 Kč poskytnutou společnosti HMS, a.s., jako půjčku, a také z tohoto důvodu ani o tuto částku správce daně v rámci použití pomůcek pro stanovení daně nezvýšil základ daně žalobkyně. Žalovaný přesto v souvislosti s půjčkou tvrdil určité rozpory, které však ani ze skutečností uváděných žalovaným v napadeném rozhodnutí nevyplývaly. Žalovaný poukazoval na specifikaci výpisů z účtu učiněných žalobkyní v doplnění přihlášky pohledávky ze dne 2. 7. 2014, ve vyjádření žalobkyně ze dne 26. 2. 2015 v incidenčním sporu sp. zn. 42 ICm 39/2015 vedeném v rámci téhož insolvenčního řízení a ve vyjádření k žalobě ze dne 23. 10. 2015 v incidenčním sporu sp. zn. 42 ICm 1105/2015 vedeném opět v rámci téhož insolvenčního řízení, když nebylo patrné, v čem žalovaný rozpor spatřoval, neboť z podání žalobkyně bylo evidentní, že se muselo jednat o tytéž výpisy z účtu. K tvrzení žalovaného, že žalobkyně nepředložila jako přílohu k odpůrcí žalobě výpisy z bankovních účtů prokazující výši půjček, žalobkyně uvedla, že žádnou odpůrcí žalobu v insolvenčním řízení nepodala (tuto je oprávněn podat jedině insolvenční správce).
28. K žalovaným tvrzením rozporům v počtu použitých účtů z odůvodnění napadeného rozhodnutí podle žalobkyně nevyplývalo, v čem konkrétně spočívaly. Žalovaný tyto rozpory spatřoval ve zjištěních učiněných na základě písemností insolvenčního správce

TechnoStore s.r.o., v incidenčním sporu sp. zn. 29 ICm 3047/2014, že tato společnost prováděla a přijímala platby prostřednictvím více účtů (vedených u spořitelního družstva Artesa a České spořitelny, a.s.). Pouze v této skutečnosti však žádné rozpory nebylo možné spatřovat.

29. Podle žalobkyně žalovaný rozpory v částkách plateb dovozoval porovnáním částek příchozích plateb od žalobkyně a odchozích plateb společnosti HMS, a.s., v rámci jednoho účtu společnosti TechnoStore s.r.o., přestože sám konstatoval, že účtů měla tato společnost více. Žalovaný ani neuvedl, zda tyto částky byly srovnatelné svým titulem (důvodem) pro platbu. Žalovaný též z neúplných výpisů z účtu společnosti TechnoStore s.r.o., zjistil i příchozí platby od společnosti HMS, a.s., což mělo zpochybňovat tvrzení o poskytnuté půjčce. Žalovaný již neuvedl, v čem tyto pochyby spočívaly, resp. proč platby od společnosti HMS, a.s., společnosti TechnoStore s.r.o., zpochybňovaly poskytnutí půjčky žalobkyně společnosti HMS, a.s., když tyto platby mohly být součástí obchodního vztahu mezi samotnými společnostmi. Žalovaný činil své závěry ohledně částky, kterou měla žalobkyně poskytnout jako půjčku v období 11-12/2011, aniž by výši částky postavil najisto vlastním dokazováním, když objem plateb zjistil nespolehlivě matematickým propočtem ze zprostředkovaných tvrzení uvedených v rozsudku insolvenčního soudu.
30. Dále žalovaný uvedl, že zjistil rozpory v účetních výkazech žalobkyně. Žalovaný tvrdil, že žalobkyní uváděná půjčka nebyla v rozvahách za účetní období 2011-2013 vykázána (dohledatelná), což doložil porovnáním částek vykazovaných žalobkyní v jednotlivých položkách dlouhodobých pohledávek. Z údajů uvedených v rozvaze však podle žalobkyně nevyplývalo, že by půjčka poskytnutá společnosti HMS, a.s., nebyla vůbec v rozvaze vykázána či dokonce nebyla nesprávně či vůbec zavedena v účetnictví. Jak žalovaný uvedl, neměl možnost vykázané údaje kontrolou účetnictví v průběhu řízení ověřit a jeho závěry nebyly ničím podloženy.
31. Pokud žalovaný na základě nahlížení do insolvenčního rejstříku a tvrzených rozporů uzavřel, že žalobkyně transparentním způsobem nedoložila jednotlivé platby nejen v insolvenčních řízeních, ale ani v řízení při správě daní, nebyl jeho závěr podložen. Z listin z insolvenčního řízení vedeného ve věci společnosti HMS, a.s., vyplývalo, že pohledávky žalobkyně za společností HMS, a.s., z titulu uvedených půjček byly v insolvenčním řízení přezkoumány a insolvenčním správcem HMS, a.s., uznány. Též žaloba podaná insolvenčním správcem společnosti TechnoStore s.r.o., ze dne 16. 9. 2014, jakož i vyjádření společnosti HMS, a.s., ze dne 13. 3. 2015, plně korespondovaly a prokázaly tvrzení žalobkyně, že se v případě finančních prostředků zaslaných z účtu žalobkyně na účet TechnoStore s.r.o., jednalo o tytéž finanční prostředky, které byly poskytnuty společnosti HMS, a.s., jako půjčka na základě výše specifikovaných rámcových smluv o půjčkách. HMS, a.s., přímo uvedla, že: „[d]le informací, které má žalovaný k dispozici, byly peněžní prostředky, které byly zasílány na bankovní účet žalovaného z bankovních účtů TechnoStore fakticky peněžními prostředky, které společnost Technosys nejprve zaslala na bankovní účty TechnoStore a ta je pak dále pouze přeposlala žalovanému. Toto je dle názoru žalovaného zřejmě rovněž z výpisů účtu společnosti Technosys, které tvoří přílohu pohledávky společnosti Technosys do insolvenčního řízení dlužníka ze dne 12. 05. 2014.“
32. Žalovaný kladl k tíži žalobkyně, že neuvedla důvod, proč půjčky poskytovala přes účet třetí osoby. Tato skutečnost však s předmětem daňového řízení nijak nesouvisela a nebyl

důvod tuto skutečnost uvádět. Žalovaný dále žalobkyni vytýkal i to, že nepředložila konkrétní smlouvy uzavírané na základě rámcových smluv o půjčkách, ani neupřesnila a neobjasnila, jak probíhaly konkrétní obchodní vztahy vyplývající z rámcových smluv. Podmínky obchodního vztahu však vyplývaly z Rámcových smluv o půjčkách č. 1 a č. 2, které měl žalovaný k dispozici.

33. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla nepřiměřenost pomůcek pro stanovení nákladů. Měla za to, že i v případě stanovení nákladů za roky 2011-2013, kdy správce daně snížil náklady o celkovou částku 20 018 000 Kč, nebyly pomůcky použité správcem daně přiměřené. Pro stanovení nákladů vzal správce daně jako pomůcku přijatá zdanitelná plnění vykazovaná v daňových přiznáních k DPH s tím, že předpokládal, že žalobkyně tato plnění uplatnila na úrovni 90 % nákladů (výkonové spotřeby a ostatních provozních nákladů), neboť bylo možné, že některé náklady byly účtovány na základě dokladů od neplátce nebo z nich nebyla uplatněna DPH. Správce daně proto provedl dopočet na 100 % a o náklady vykázané žalobkyní převyšující tuto částku zvýšil základ daně. Úvaha správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyně uplatnila přijatá zdanitelná plnění v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty na úrovni 90 % nákladů, však dle názoru žalobkyně nebyla dostatečně zdůvodněna. Správce daně konstatoval (a ve shodě s ním pak i žalovaný), že bylo možné, že některé náklady byly účtovány na základě dokladů od neplátce, nebo z nich nebyla DPH uplatněna. Správce daně nicméně nijak nezdůvodnil, na základě jakých skutečností dospěl k názoru, že pouze 10 % přijatých zdanitelných plnění mohlo být od neplátce či z nich nebyla uplatněna DPH, přitom objektivně se mohlo jednat o podstatně vyšší procento.
34. Správce daně a v odvolacím řízení ani žalovaný svůj odhad, že žalobkyně uplatnila přijatá zdanitelná plnění v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty na úrovni 90 % nákladů, nezaložili na žádné přezkoumatelné racionální úvaze, přestože takovýto postup vedl ke zvýšení základu daně za roky 2011-2013 o částku 20 018 000 Kč. Neuvedli, že by uvedený procentní odhad odpovídal např. průměrné hodnotě vykazované v oboru činnosti žalobkyně, či vykazované subjekty srovnatelnými v podstatných ohledech se žalobkyní, příp. že by vyplýval z jiných statistických údajů či ekonomických úvah. Odhad nákladů učiněný žalovaným nebylo možné považovat za kvalifikovaný a takto stanovená daňová povinnost se nemohla blížit realitě. Z uvedeného podle žalobkyně vyplynulo, že pomůcky použité správcem daně pro stanovení nákladů nebyly přiměřené a daň nemohla být stanovena dostatečně spolehlivě.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

35. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Úvodem připomněl, že mezi stranami nebylo sporu o oprávněnosti stanovení daně podle pomůcek a naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek žalobkyně nerozporovala v průběhu daňového řízení ani v nyní podané žalobě. Veškeré námitky žalobkyně směřovaly do otázky přiměřenosti použitých pomůcek.
36. Žalovaný uvedl, že ačkoliv je správce daně povinen dbát na to, aby se výsledná daň co nejvíce blížila realitě, není možné určit výši daňové povinnosti zcela přesně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). K vyměření daně pomocí pomůcek přistupuje správce daně jen tehdy, jsou-li splněny zákonné podmínky, zejména pokud daňový subjekt nesplnil důkazní povinnost. Za této

situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo napadat z jakéhokoli důvodu provedený výběr pomůcek. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, přičemž při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2017-156).

37. Daňový subjekt má právo namítat nesprávnost použitých pomůcek pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím zákonné meze. V takovémto případě je však daňový subjekt vždy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Žalobkyně přitom v průběhu daňového řízení, ani v řízení o správní žalobě, svá tvrzení o nepřiměřenosti použitých pomůcek nikterak nedoložila.
38. Podle žalovaného zejména nebylo pravdou, že by žalobkyně prokázala svá tvrzení ohledně finančních prostředků zaslaných na účet společnosti TechnoStore s.r.o. Skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení tomuto tvrzení nesvědčily. Informace na bankovních účtech byly zčásti začerněny, nebylo možné zjistit adresáta a byly zjištěny rozpory mezi uváděnými obdobími, počty použitých účtů a částkami na nich uvedenými. Tyto podklady žádným způsobem neprokázaly, že předmětné finanční prostředky byly půjčkou společnosti HMS, a.s. Pokud žalobkyně uvedla, že společnost TechnoStore s.r.o., měla i jiné bankovní účty, které správce daně nezjistil, žalovaný konstatoval, že žalobkyně nevysvětlila, proč by měla půjčka finančních prostředků od žalobkyně společnosti HMS, a.s., být přesouvána mezi různými účty společnosti TechnoStore s.r.o., a ani neuvedla a nedoložila, o jaké konkrétní účty by se mělo jednat.
39. Co se týče ostatních dokladů, tak ani předložené rámcové smlouvy a dokumenty související se soudními spory neprokázaly tvrzení žalobkyně a ani částečně nepřiblížily tok finančních prostředků. Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 31. 5. 2016, č. j. 42 ICM 1105/2015 - 112 určil, že právní úkon společnosti HMS, a.s., tj. uzavření Zástavní smlouvy, byl vůči věřitelům neúčinný. V odůvodnění soud uvedl, že rámcová smlouva o půjčce nebyla právním titulem půjčených peněz a bylo nutné na ni pohlížet jen jako na jakýsi druh tzv. „obchodních podmínek“, za kterých bude žalobkyně půjčovat společnosti HMS, a.s., peníze, když právním titulem půjčených peněz byla každá jednotlivá smlouva o půjčce uzavřená v konkrétní den, na tu kterou konkrétní částku, jaká byla následně žalobkyní společnosti HMS, a.s., poskytnuta. Bez uvedení konkrétní smlouvy o půjčce (s identifikačními znaky jako výška půjčky, datum uzavření smlouvy) vyhodnotil soud ujednání o vzdání se jistiny z neoznačené půjčky jako neurčité a neplatné pro rozpor se zákonem. Rozsudek krajského soudu byl potvrzen rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 5. 12. 2016, č. j. 104 VSPH 632/2016-160.
40. K námitce žalobkyně, že žalovaný pochybil, když nezjišťoval skutkový stav a neopatřil si z moci úřední potřebné podklady, žalovaný konstatoval, že bylo na žalobkyni, aby v daňovém řízení svá tvrzení prokázala. Pokud žalobkyně namítala nepřiměřenost použitých pomůcek, bylo nezbytné, aby toto tvrzení doložila. K námitce, že vycházel pouze ze zprostředkovaných informací a neprovedl vlastní dokazování, žalovaný uvedl, že je třeba odlišovat stanovení daně podle pomůcek a stanovení daně dokazováním, kdy je správce daně povinen provádět navrhované i z úřední činnosti zjištěné důkazy. Při stanovení daně

podle pomůcek se dokazování neprovádí a správce daně využije pomůcky, které zjistil v průběhu daňového řízení, či jsou mu známy v úřední činnosti. Pokud správce daně vycházel z poznatků zjištěných z insolvenčního řízení společnosti HMS, a.s., postupoval v souladu s ust. § 98 odst. 3 daňového řádu.

41. K námitce, že dle ust. § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu postačuje pouze označení důkazních prostředků bez nutnosti jejich doložení, žalovaný uvedl, že dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v podaných daňových tvrzeních či jiných podání. Pokud je tedy daňový subjekt ve smyslu ust. § 112 odst. 1 písm. c) daňového řádu povinen uvést skutečnosti, v nichž spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí, je povinen tyto skutečnosti též doložit.
42. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 97/2014-51, ve kterém soud konstatoval, že: *„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, které 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).“* Žalovaný byl přitom názoru, že žalobkyně svá tvrzení stran špatného výběru pomůcek či výše stanovené daňové povinnosti neprokázala a neunesla důkazní břemeno, které vyplývá jak z daňového řádu, tak i z citované judikatury. Unesení důkazního břemene přitom nemůže přenášet na žalovaného.
43. Ke druhé žalobní námitce žalovaný uvedl, že je totožná s odvolací námitkou, se kterou se již vypořádal v napadeném rozhodnutí. V něm uvedl, že plnění od neplátců či plnění bez uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zohlednil ve výši 10 %. Zvýšení hodnot uvedených jako přijatá zdanitelná plnění o 10 % byla výhodou pro žalobkyni, která byla správcí daně známá z jeho úřední činnosti. Postup správce daně, který při stanovení nákladů jako pomůcku využil údaje žalobkyně, které vykazala v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roků 2011-2013, považoval žalovaný za zcela přezkoumatelný. Správce daně jako pomůcku použil celkovou hodnotu přijatých plnění od plátců, tzn. nejen hodnotu přijatých zdanitelných plnění, ale i hodnotu přijatých osvobozených plnění při pořízení služeb z jiného členského státu EU, a to v případě, že ji žalobkyně v příslušném zdaňovacím období vykazala.
44. Z obsahového vymezení nákladových položek bylo možné usoudit, že u plátce daně z přidané hodnoty, kterým žalobkyně v uvedených zdaňovacích obdobích byla, je běžné, že právě tato plnění nakupuje prioritně od jiných plátců daně z přidané hodnoty (materiál včetně PHM, energii, vodu, plyn, opravy, nájem), neboť nákup od neplátců DPH je pro ni nevýhodný (nelze uplatnit nárok na odpočet a zvyšují se náklady, DPH je však povinna odvést z celé hodnoty výstupů) a ostatních provozních nákladů se DPH vůbec netýká.

45. Dále žalovaný uvedl, že dle klasifikace ekonomických činností byla žalobkyně v roce 2011-2013 zařazena do NACE 469000 - Nespecializovaný velkoobchod. Porovnáním údajů uvedených žalobkyní v daňových přiznáních a v účetních výkazech za zdaňovací období 2011-2013 žalovaný ověřil, že vykazovaly celkové náklady vyšší než přijatá plnění na dani z přidané hodnoty a z náhodně vybraného vzorku jedenácti srovnatelných daňových subjektů (dle obratu) vypočítal, že šlo v průměru o 4 % (2012: 2,6 %, 2013: 3,8 %). Žalovaný setrval na svém názoru, že navýšení přijatých zdanitelných plnění o 10 % se mu jevilo jako dostatečné, a to především ve vazbě na skutečnost, že žalobkyně nic konkrétního v dané věci v odvolání ani v žalobě neuvedla.
46. Žalobkyně sice nesouhlasila s postupem žalovaného, ale již neuvedla žádné konkrétní informace, ze kterých by bylo možné dovodit nepřiměřenost takto stanovené pomůcky. Žalovaný shrnul, že žalobkyně bez uvedení důvodu neumožnila správci daně provést daňovou kontrolu a byla ve věci stanovení daně pasivní. V podaném odvolání začala brojit proti výši stanovené daňové povinnosti. Již v odvolacím řízení namítala nesprávný postup správce daně a žalovaného, kdy kritizovala jednotlivé dílčí závěry, žádným způsobem však nekonkretizovala ani nedoložila, jak jinak by jí měla být daňová povinnost stanovena. Veškeré námitky zůstaly v rovině tvrzení a jako takové nemohly mít vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí
47. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že se žalovaný mýlil v tom, že výpisy z bankovního účtu nedoložila, ani je nenavrhla k provedení. Žalobkyně ve smyslu ust. § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu důkazní prostředky označila a správce daně jí měl dle ust. § 112 odst. 2 daňového řádu vyzvat k doplnění podaného odvolání. Žalobkyně dále trvala na svém tvrzení o tom, že předmětné finanční prostředky jí zaslané na účet společnosti TechnoStore s.r.o., byly totožné s finančními prostředky, které byly poskytnuty jako půjčka společnosti HMS, a.s., v odvolacím řízení. Zákonnou povinnost označit důkazní prostředky žalobkyně splnila, když označila důkazní prostředky včetně těch, které byly žalobkyní předloženy v rámci insolvenčního řízení HMS, a.s., a to i dotčené výpisy z účtu žalobkyně prokazující poskytnutí půjčky společnosti HMS, a.s., které byly přílohou doplnění přihlášky pohledávky žalobkyně ze dne 2. 7. 2014. Žalobkyně v podaném odvolání na listiny z insolvenčního řízení plně odkázala a popsala jejich význam. Tuto skutečnost žalovaný v napadeném rozhodnutí ani ve vyjádření k žalobě nezpochybnil.
48. Podle žalobkyně naopak žalovaný v rámci odvolacího řízení s těmito označenými důkazními prostředky a s dalšími důkazními prostředky z insolvenčních řízení (vyhledanými vlastní činností) rozsáhle pracoval a v napadeném rozhodnutí jimi v podrobnostech argumentoval. Žalovaný však předmětné bankovní výpisy (v jejich plném, nezačerněném rozsahu) účelově vyloučil z dokazování, a to za situace, kdy se žalobkyně domnívala, že žalovaný měl tyto důkazní prostředky k dispozici, příp. že si je vyžádal v rámci součinnosti od třetích osob nebo žádosti na žalobkyni. Pokud by byla přijata teze, že žalovaný předmětné bankovní výpisy jako důkazní prostředky hodnotil, pak by bylo nutné dojít k závěru, že vycházel pouze z jejich nedostatečné (začerněné) verze a současně z popisu uvedeného v odůvodnění rozsudku insolvenčního soudu v jiné věci, tj. že je fakticky hodnotil nesprávně na základě zprostředkovaných a nedostatečných informací.

49. O účelovém výběru důkazních prostředků žalovaným svědčil dle žalobkyně i fakt, že žalovaný pominul skutečnosti svědčící ve prospěch tvrzení žalobkyně, a to např. skutečnost, že pohledávka žalobkyně z titulu poskytnutých půjček vůči společnosti HMS, a.s., podložená stejnými důkazními prostředky jako v daňovém řízení, byla přezkoumána a v insolvenčním řízení zjištěna (byla uznána za pravou a existující). Žalovaný nevzal v úvahu ani tvrzení společnosti HMS, a.s., nejen v rámci řízení o odpůrcí žalobě insolvenčního správce společnosti TechnoStore s.r.o., (sp zn. 29 ICm 3047/2014), které fakt, že žalobkyně poskytla HMS, a.s., půjčky prostřednictvím účtů společnosti TechnoStore s.r.o., potvrzovalo. Tuto skutečnost potvrdil i Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 17. 12. 2015, č. j. 29 ICm 3047/2014 - 188. Existenci půjček správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybňovali. Žalovaný přesto vybral a uvedl informace získané zejména z insolvenčního řízení společnosti HMS, a.s., které měly zpochybnit souvislost mezi platbami zaslányými žalobkyní na účet společnosti TechnoStore s.r.o., a poskytnutými půjčkami společnosti HMS, a.s., a to tím, že na základě zprostředkovaných útržků informací dohledaných v insolvenčním rejstříku nejednoznačně dovozoval rozpory. Hodnocení žalovaného o rozporech ve skutečnostech týkajících se dané věci byly podle žalobkyně zavádějící a nebylo z nich možné ani činit jakékoli relevantní věcné závěry.
50. Žalovaný se vyjádřil i k námitce žalobkyně, že použité pomůcky pro stanovení nákladů v položkách výkonová spotřeba a ostatní provozní náklady podle údajů z daňových přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty byly nepřiměřené. Z obsahového vymezení uvedených nákladových položek usoudil, že u plátců daně z přidané hodnoty bylo běžné, že právě tato plnění nakupovali prioritně od jiných plátců daně z přidané hodnoty. Zároveň však uvedl, že ostatní provozní náklady zahrnovaly především náklady, které nevznikaly přijetím plnění od jiných subjektů, a daň z přidané hodnoty se jich tedy vůbec netýkala. Toto tvrzení žalovaného potvrzuje správnost námítky žalobkyně o nepřiměřenosti použitých pomůcek, jelikož stanovení výše nákladů s daní z přidané hodnoty obecně vůbec nesouviselo, přičemž žalovaný nesprávně použil jako pomůcku údaje z daňových přiznání k této dani. Úvaha žalovaného, proč tak učinil, nebyla v rozhodnutí nijak zdůvodněna.
51. Podle žalobkyně nebyl správný názor, že v odvolacím řízení ve věci nepřiměřenosti použitých pomůcek při stanovení daně nelze provádět dokazování. Žalobkyně souhlasila s tím, že při stanovení daně podle pomůcek se dokazování neprovádí a správce daně k tomu využívá pouze pomůcky, které zjistil v průběhu daňového řízení, či které jsou mu známy z úřední činnosti. To ale neplatí v rámci odvolacího řízení, v němž je řešeno, zda byly použité pomůcky pro stanovení daně přiměřené či nikoliv. Zde se naopak dokazování provádí. S ohledem na výše uvedené žalobkyně setrvala na tom, že žalovaný nepostupoval při vyřizování odvolání správně a odvolací řízení bylo zatíženo zásadními vadami.

V. Posouzení věci soudem

52. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).

53. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu *nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.*
54. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*
55. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*
56. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména *a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*
57. Podle § 98 odst. 4 daňového řádu *neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.*
58. Úvodem považuje soud za podstatné zmínit, že v daňovém řízení je každý daňový subjekt nejen povinen sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek.
59. Obecně platí, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene neznamená, že správce daně je povinen relevantní důkazy sám vyhledávat. Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení důkaz, musí důkazní prostředek konkrétně označit. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej řádně označil (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 čj. 1 Afs

54/2004-125, a ze dne 25. 2. 2010, čj. 1 Afs 3/2010-76 nebo také též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2019 č. j. 3 Af 7/2017-34).

60. V nyní projednávané věci není sporné, zda správce daně mohl daň stanovit pomocí pomůcek, jelikož žalobkyně se správcem daně nespolupracovala, neposkytla mu dostatek součinnosti a neumožnila správci daně zahájit a provést daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2011, 2012 a 2013 (srov. § 87 odst. 5 daňového řádu). Ze strany žalobkyně nebyly správci daně předloženy žádné účetní či daňové doklady ani žádné jiné listinné důkazní prostředky. Žalobkyně tak pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání neprokázala a pochybnosti správce daně neodstranila; v důsledku její nesoučinnosti a pasivity tak nebylo možné stanovit daň dokazováním. Naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ostatně žalobkyně nerozporovala v průběhu daňového řízení ani v nyní projednávané žalobě; žalobní námitky žalobkyně směřují výlučně do otázky přiměřenosti použitých pomůcek.
61. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost a nepřiměřenost pomůcek použitých při stanovení výnosů, neboť je přesvědčena, že prokázala svá tvrzení ohledně půjčky poskytnuté prostřednictvím bankovního účtu společnosti TechnoStore s.r.o., společnosti HMS, a.s., a namítala, že žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav.
62. Ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu uvádí demonstrativní výčet pomůcek, jichž lze při doměřování použít. Správci daně však není předepsáno, čeho má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Rozhodný pro výsledné stanovení daně podle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (srov. § 98 odst. 4 daňového řádu). Pokud jde o kvalitu použitých pomůcek, má správce daně při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající volnou úvahu a pomůcky obstarává i bez součinnosti s daňovým subjektem, jak je výslovně uvedeno v § 98 odst. 1 daňového řádu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.7.2007 č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, „[j]de o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 d. ř.) [...]. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout 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.“.
63. Co může posloužit jako pomůcka, blíže vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126. Uvedl, že „za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení“. Pozitivní vymezení pomůcek provedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, kde uvedl, že „pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“.

64. Dikce ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu tedy neposkytuje vyčerpávající výčet možných pomůcek; pomůckami tak mohou být „i údaje, získané od jiných správců daně z jiných řízení, mohou to být poznatky získané již dříve při vyhledávací činnosti správce daně či místních šetřeních. Pomůckou může být rovněž užitá průměra dle daňové povinnosti daňového subjektu v uplynulých letech, pokud se výrazně nezměnily podmínky, v nichž podniká. Pro mnohost situací tak nelze vyjádřit taxativní výčet v úvahu připadajících pomůcek, jež správce daně může při stanovení daně tímto způsobem využít. Podstatné pro věc je, že nejen důkazy, ale i pomůcky, aby byly použitelné pro stanovení daně, musí být získány (shodně jako důkazy) v souladu se zákonem. Pomůckou tedy může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit (tímto náhradním způsobem) kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti“ (Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011).
65. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66 uvedl, že v rámci „přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto 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. Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.“
66. Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-15 dospěl k závěru, že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti, a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; „ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se touto problematikou podrobně zabýval ve shora citovaném rozsudku devátého senátu. Dovodil, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje. 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 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs21/2013-66, obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, 8 Afs 69/2010-103).
67. Z výše uvedeného tak lze dovodit, že žalobkyně v daném případě mohla brojit pouze proti kvalitě (adekvátnosti) použitých pomůcek a jejich hodnocení. Žalobkyně napadla výběr pomůcek, když podle ní správce daně vycházel nikoliv z přímo zjištěných důkazů, ale mj. i zprostředkovaně z listin, které byly veřejně přístupné v insolvenčním rejstříku, a to

v rámci insolvenčního řízení vedeného u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp. zn. KSCB 26 INS 29347/2013 ve věci společnosti HMS, a.s., a sp. zn. KSCB 41 INS 21030/2013 ve věci společnosti TechnoStore s.r.o.

68. Na základě výše uvedených východisek lze mít nicméně za to, že pomůckou pro stanovení daně mohly být i skutečnosti, které správce daně zjistil z insolvenčních řízení vedených u Krajského soudu v Českých Budějovicích a nebylo nezbytné, pokud měl správce daně za to, že z jím užitých pomůcek lze daň spolehlivě stanovit (§ 98 odst. 4 daňového řádu), aby originály těchto listin dožadoval od jiných institucí, potažmo od žalobkyně, která dříve nejevila ochotu spolupracovat, což ostatně zapříčinilo nutnost stanovení daně podle pomůcek. K tomu je třeba pro úplnost uvést, že *„stanovení daně pomůckami nelze vnímat jako sankci či restriktci vůči daňovému subjektu, ale jako způsob, skrze který je zajišťováno nekrácení státního rozpočtu i přes pasivitu daňového subjektu. Výsledná daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, než kdyby daň byla zjištěna dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou. Naopak, musí se pokusit realitě co možná nejvíce přiblížit. Není proto možné, aby daň stanovená pomůckami byla nepřiměřeně a nepravděpodobně vysoká nebo naopak nízká.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 - 99).
69. Žalobkyně uvedla, že k prokázání svých skutečností v odvolání poukázala i na další listiny evidované v dotčených insolvenčních řízeních, kdy ve smyslu ust. § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu označila důkazní prostředky, mj. včetně výpisů z účtu žalobkyně prokazujících poskytnutí půjčky společnosti HMS, a.s. Žalovaný se však dle žalobkyně spokojil s tím, že dohledal informaci o tom, že tyto důkazní prostředky byl v rámci insolvenčního řízení předloženy v začerněné podobě, fyzicky je k dispozici neměl, a za této situace vyhodnotil, že žalobkyně jednotlivé platby půjčky nedoložila. Podle žalobkyně však měl žalovaný postupovat tak, aby jí ve smyslu § 112 odst. 2 daňového řádu vyzval k doložení listin, které v odvolání označila jako důkazy.
70. Na tuto žalobní námitku lze reagovat obdobně, jak to učinil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 97/2014-51, v němž ve shodě s výše citovanou judikaturou zopakoval, 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).“*
71. Na povinnost daňového subjektu nejen označit, ale i připojit důkazní prostředky na podporu svých tvrzení ostatně odkazuje i odborná literatura, která uvádí, že *„[p]okud odvolatel namítá vady skutkové (nedostatečnost skutkových zjištění), popř. vady procesního postupu, které se promítají do skutkových zjištění správce daně, je povinností odvolatele k odvolání připojit důkazní prostředky na podporu svých tvrzení nebo navrhnout důkazní prostředky, jež mají být v odvolacím řízení provedeny“* (J. Baxa a kol.: Daňový řád: komentář. Wolters Kluwer, 2011). Pokud tak žalovaný ve smyslu ust. § 112 odst. 2 daňového řádu

vyhodnotil, že odvolání neobsahuje vady, které by bránily řádnému projednání věci, resp. obsahuje všechny podstatné náležitosti podle § 112 odst. 1 daňového řádu, postupoval řádně, pokud žalobkyni nevyzýval k doložení jí navrhovaných výpisů z účtů. Bylo totiž na žalobkyni, aby svá tvrzení uvedená v odvolání doložila a pokud tak neučinila a žalovaný dospěl k závěru, že údaje uvedené v insolvenčním rejstříku v rámci insolvenčních řízení vedených u Krajského soudu v Českých Budějovicích, na které ostatně žalobkyně v podaném odvolání široce odkazovala, jsou pro projednání odvolání dostatečné, nedopustil se nezákonného postupu.

72. Nutno konstatovat, že žalovaný vycházel zejména z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2015, č. j. 29 ICM 3047/2014-188, ve kterém bylo uvedeno, že z Rámcové smlouvy č. 1 a Rámcové smlouvy č. 2 uzavřené mezi žalobkyní jako věřitelem, a společností HMS, a.s., jako dlužníkem, krajský soud zjistil, že tyto společnosti uzavřely mezi sebou smlouvu, na základě které bylo možno čerpat půjčku až do výše 300 000 000 Kč, kterou společnost HMS, a.s., mohla čerpat v jednotlivých transakcích a splatit nejpozději do dne 31. 12. 2015 s úročením dvanácti měsíčního PRIBORu plus 2 % ročně, event. na základě které bylo možno čerpat půjčku až do výše 100 000 000 Kč v jednotlivých transakcích se splatností do dne 31. 12. 2015 s neujednaným úročením. Z výpisu sazby PRIBOR ČNB krajský soud zjistil, že roční sazba PRIBORU činila 1,48 %. Z přihlášky P283 (evidované v insolvenčním řízení společnosti HMS, a.s., vedeného u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp. zn. 26 INS 29347/2013) společnosti Technosys, a.s., krajský soud zjistil, že žalobkyně přihlásila do insolvenčního řízení společnosti HMS, a.s., své pohledávky ve výši 280 000 000 Kč z titulu dohody o uznání závazku, když společnost HMS, a.s., uznala své závazky ze smluv o půjčce, zavázala se je žalobkyni uhradit ale neuhradila je, a proto žalobkyně tyto pohledávky přihlásila do insolvenčního řízení společnosti HMS, a.s. Z doplnění přihlášky P283 krajský soud zjistil, že žalobkyně jako věitelka této pohledávky doplnila odůvodnění přihlášky tvrzením, že půjčka, na základě které došlo k dohodě o uznání závazku, se uskutečnila v jednotlivých transakcích za měsíce listopad a prosince 2011 a za období března až července 2012 v celkové výši 280 000 000 Kč, uvedla, že tyto peněžní prostředky odešly z účtu žalobkyně společnosti TechnoStore s.r.o., a připojila k tomuto doplnění příslušný výpis ze svého účtu, ze kterého je patrné, že žalobkyně v průběhu listopadu až prosince 2011 a v průběhu března až července 2012 zadala několik příkazů k úhradě v celkové výši 280 000 000 Kč, přičemž účet adresáta z důkazů nebyl přezkoumatelný, neboť byl začerněn. Podle krajského soudu však bylo zřejmé, že veškeré převody peněžních prostředků z účtu žalobkyně odešly v českých korunách. Souhrn plateb za březen až červenec 2012 činil částku 139 500 000 Kč.
73. Správce daně, potažmo žalovaný, vycházeli ze shora uvedené části odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, na jehož podkladě shledali rozpory mezi částkami půjčky poskytnuté žalobkyní společnosti HMS, a.s., (prostřednictvím účtů společnosti TechnoStore s.r.o.). V tomto rozsudku se dále uvádí, že mezi společnostmi TechnoStore s.r.o., a žalobkyní neexistoval žádný závazkový právní vztah, neboť smlouvu o půjčce uzavřela žalobkyně a společnost HMS, a.s., a rovněž dle rozsudku z nesporných tvrzení účastníků bylo plnění z této smlouvy o půjčce poskytováno z účtu společnosti TechnoStore s.r.o. Z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích tedy vyplývá, že dlužník, společnost TechnoStore s.r.o., nebyl se společností HMS, a.s., v žádném právním ani jiném obdobném vztahu, a proto nemohlo jít o právní úkon ve smyslu ust. § 34 zákona

č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku účinného do 31. 12. 2013, což bylo možné podle rozsudku dokumentovat též na příkladu, že zde neexistoval žádný právní důvod, na jehož podkladě by se společnost HMS, a.s., mohla domáhat plnění z uzavřené smlouvy o půjčce se žalobkyní na společnosti TechnoStore s.r.o., a např. požadovat, aby jí společnost TechnoStore s.r.o., poskytla peněžní prostředky z důvodu uzavřené smlouvy o půjčce s žalobkyní (viz str. 4-5 rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2015, č. j. 29 ICM 3047/2014-188). Z těchto skutečností však nelze bez dalšího dovozovat žalobkyní tvrzenou, leč neprokázanou skutečnost, že částka ve výši 86 000 000 Kč měla být právě onou půjčkou, kterou měla žalobkyně poskytnout společnosti HMS, a.s., prostřednictvím účtu společnosti TechnoStore s.r.o.

74. Žalobkyně se dále snažila zpochybnit žalovaným shledané rozpory mezi uváděnými obdobími a počty použitých účtů a částkami bez uvedení účelu poskytovanými mezi společnostmi navzájem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přehledně shrnul, že rozpory spátroval v následujících skutečnostech:

- „2. 7. 2014 daňový subjekt v doplnění přihlášení pohledávky uvedl, že půjčky ve výši 280 000 000,- Kč byly poskytovány společnosti HMS v obdobích 11-12/2011 a 3. 5. 6. 7/2012 z účtu spořitelního družstva Artesa, dle popisu výpisů z účtu soudy mělo jít o platby pouze v Kč
- 26. 2. 2015 daňový subjekt ve vyjádření k žalobě odkázal na skutečnost, že poskytnutí půjčky doložil výpisy z účtu 3, 5, 6, 7/2012
- 23. 10. 2015 v rámci incidenčního sporu jako další důkazy ve věci poskytnuté půjčky označil výpisy z bankovních účtů prokazující poskytnutí souhrnné výše půjček, které však soudu jako přílohu odpůřící žaloby nepředložil
- 16. 9. 2014 insolvenční správce společnosti TechnoStore uvedl, že zjistil vysoké částky v Kč bez uvedení účelu odeslané touto společností společnosti HMS v období od 3/2012 do 7/2013 ze dvou účtů (spořitelní družstvo Artesa, Česká spořitelna), vysoké částky bez uvedení účelu ve stejném období zjistil i v EUR
- dne 7. 4. 2015 insolvenční správce společnosti TechnoStore uvedl částky v Kč, které byly bez uvedení účelu zasílány daňovým subjektem společnosti TechnoStore v období od 3/2012 do 7/2012 na dva účty (spořitelní družstvo Artesa, Česká spořitelna) a rovněž uvedl, že většina plateb se neshoduje s platbami poskytnutými dále společnosti HMS
- společnost HMS v odvolání proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 29 ICM 3047/2014- 157 ze dne 13.4.2015 sice reagovala na soudem vytýkanou nepřehlednost uvedených plateb a období, kdy uvedla, že půjčky byly poskytovány od listopadu 2011 do července 2012 i později a přihlášená pohledávka nebyla kompletní, ale v uvedené věci neoznačila ani nepředložila žádný důkaz.“

75. Soud má za to, že pokud by žalobkyně v rámci odvolacího řízení jednoznačně prokázala, že předmětné finanční prostředky ve výši 86 000 000 Kč, které zaslala na účet společnosti TechnoStore s.r.o., byly půjčkou poskytnutou společnosti HMS, a.s., zpochybnila by též přiměřenost zvolených pomůcek, a tedy i dostatečně spolehlivé stanovení daně. Tak tomu však nebylo, neboť žalobkyně zůstala pouze tvrzení a neodůvodněně se spoléhala na to, že žalovaný bude v rámci odvolacího řízení, jehož předmětem byla otázka přiměřenosti pomůcek zvolených správcem daně, provádět z vlastní iniciativy dokazování. Takový postup žalovaného by však byl v rozporu s účelem tohoto způsobu stanovení daně.

76. Žalovaný měl k dispozici výpisy z účtu společnosti TechnoStore s.r.o., za období ode dne 16. 3. 2012 do dne 9. 4. 2013, poskytnuté Policií ČR, ze kterých vyplývá, že za toto období žalobkyně společnosti TechnoStore s.r.o., zaslala částku v celkové výši 86 388 400 Kč. Za situace, kdy žalobkyně v odvolacím řízení jednoznačně neprokázala, že by tato částka byla částí poskytnuté půjčky, kterou měla žalobkyně zprostředkovaně, tj. přes účet společnosti TechnoStore s.r.o., (což nepřispělo k transparentnosti účelu převodu), zaslat společnosti HMS, a.s., nemůže prostý nesouhlas s pochybnostmi správce daně, resp. žalovaného, kteří zejména poukazovali na nepřehlednost a pochybnost přesunů různých částek mezi účty žalobkyně a společností TechnoStore s.r.o., představovat důvod, pro který by bylo nutno použité pomůcky považovat za zjevně nepřiměřené.
77. Soud si je vědom toho, že výpisy z účtu společnosti TechnoStore s.r.o., nebyly ve vztahu k zájmovému období kompletní. Toho si byl ostatně vědom i žalovaný, pokud vycházel ze zjištění z insolvenčního řízení u společnosti HMS, a.s., a Technosys s.r.o. Úkolem žalovaného však nebylo detailně rozkrýt finanční toky mezi účty žalobkyně, společností TechnoStore s.r.o., a společností HMS, a.s., natož pak účel a důvody těchto toků. Jeho úkolem bylo v rámci odvolacího řízení k námitkám žalobkyně posoudit, zda její tvrzení o nepřiměřenosti pomůcek zvolených správcem daně je oprávněné. K takovému závěru, který podložil podrobným rozbořem dostupných zjištění z insolvenčního řízení u společností HMS, a.s., a TechnoStore s.r.o., ve spojení s účetními výkazy žalobkyně z let 2011-2013, žalovaný nedospěl a soudu nezbylo než tento závěr žalovaného aprobovat.
78. Žalobkyně se nemohla důvodně spoléhat na to, že v rámci odvolacího řízení bude žalovaný z vlastní iniciativy shromažďovat důkazy k jejím tvrzením, neboť důkazní břemeno bylo na její straně. Žalobkyně v odvolacím řízení předložila pouze Rámcovou smlouvu o půjčkách č. 1 včetně Dodatku č. 1 ze dne 11. 9. 2012, Rámcovou smlouvu č. 2, Dohodu o vyrovnání s uznáním závazku ze dne 28. 6. 2013, Notářský zápis ze dne 28. 5. 2013 sp. zn. NZ 238/2013, N 261/2013 vč. Přílohy č. 1 a č. 2, Potvrzení o zápisu zástavy do Rejstříku zástav, Příhlášku pohledávky ze dne 12. 5. 2014 do insolvenčního řízení HMS, a. s., včetně doplnění přihlášky pohledávky ze dne 2. 7. 2014 do insolvenčního řízení HMS, a. s., žalobu ze dne 16. 9. 2014 o neúčinnosti právního úkonu a vyjádření HMS, a. s. (žalovaného) ze dne 13. 3. 2015 k žalobě. Tyto důkazy ani dle náhledu soudu jednak nedokládají tvrzení žalobkyně o poskytnutí půjčky tak, jak tvrdila (žalobkyně v odvolacím řízení, a ani v řízení insolvenčním nepředložila žádnou konkrétní smlouvu, kterou by se společností HMS a.s., uzavřela na podkladě předložených rámcových smluv, jejichž podkladem je toliko obecné vymezení obchodních podmínek a nevyplývá z nich dohoda o využívání účtu třetí osoby za účelem poskytnutí půjček), a jednak nezpochybňují volbu pomůcek coby nástroje pro kvalifikovaný odhad daňové povinnosti žalobkyně provedenou správcem daně. I kdyby přitom bylo možné akceptovat argumentaci žalobkyně, že veškeré rozpory, na něž žalovaný poukazoval, nevyvrací tvrzení žalobkyně, že finanční prostředky ve výši 86 000 000 Kč byly právě (části) půjčky v celkové výši 280 000 000 Kč, ze strany žalobkyně se jedná pouze o tvrzení, které v tomto typu a v této fázi (odvolací řízení) nepostačuje k tomu, aby zpochybnilo volbu pomůcek ze strany správce daně, resp. jejich přiměřenost. Jak vyplývá ze shora citované judikatury, za situace, kdy správce daně oprávněně přistoupil ke stanovení daně na základě pomůcek, v odvolacím řízení se již – ve vztahu ke stanovení vlastní daňové povinnosti – dokazování neprovádí. Zohlednit by bylo možné pouze ty důkazy, které by důvodně zpochybňovaly správnost a přiměřenost zvolených pomůcek. Takové důkazy však žalobkyně v odvolacím řízení nepředložila, a

proto soud neshledal důvodnými její námitky, jimiž brojila proti způsobu stanovení výnosů.

79. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítala nesprávný postup správce daně a žalovaného, kterým dospěli k závěru, že zdanitelná plnění tvořila 90 % nákladů a plnění od možných neplátců daně z přidané hodnoty pouze 10 %.
80. Ve vztahu k této námitce je vhodné zopakovat, že správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (srov. demonstrativní výčet pomůcek podle § 98 odst. 3 daňového řádu), a existuje tak určitá míra správní úvahy správce daně. Daňový subjekt může namítat pouze neadekvátní výši stanovení daně s tím, že správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takovými excesy může být situace, kdy konstrukce pomůcky trpí tak logickými závažnými deficity, nebo nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že na zřeteli je třeba mít okolnosti vyměřování daně pomůckami, tedy, že k tomu řešení správce přistoupí zejména tehdy, nesplní-li daňový subjekt důkazní povinnost. Za takové situace daňovému subjektu nemůže svědčit ani právo domáhat se použití konkrétních pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 3 Afs 23/2014 – 38 či ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103).
81. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný při absenci srovnatelného subjektu [§ 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu] stanovil daňovou povinnost individuálně vzhledem k poměrům žalobkyně. Žalovaný, resp. správce daně, přitom při stanovení části nákladů využil údaje žalobkyně, které vykazala v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roků 2011–2013. Správce daně jako pomůcku použil celkovou hodnotu přijatých plnění od plátců, přičemž plnění od neplátců či plnění bez uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zohlednil ve výši 10 %. Jakkoli lze se žalovaným souhlasit v tom, že zvýšení hodnot uvedených jako přijatá zdanitelná plnění o 10 % by bylo možné posoudit jako výhodu pro žalobkyni, která byla správci daně známá z jeho úřední činnosti, soud musí zároveň přisvědčit žalobkyni, že úvaha správce daně o tom, že žalobkyně uplatnila přijatá zdanitelná plnění v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty na úrovni 90 % nákladů, není dostatečně odůvodněná.
82. Ve smyslu ust. § 116 odst. 2 daňového řádu musí být v odůvodnění odvolání v zásadě vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný však na konkrétní námitku, že správce daně nezdůvodnil svou úvahu o tom, že pouze 10 % přijatých zdanitelných plnění mohlo být od neplátce či z nich nebyla uplatněna DPH, nikterak nereagoval. Až ve vyjádření k žalobě uvedl, že jednak vycházel ze své úřední činnosti, a že porovnáním údajů uvedených žalobkyní v daňových přiznáních a v účetních výkazech za zdaňovací období „ověřil, že *vykazovaly celkové náklady vyšší než přijatá plnění na dani z přidané hodnoty a z náhodně vybraného vzorku 11 srovnatelných daňových subjektů (dle obrátu) vypočítal, že šlo v průměru o 4 % (2012: 2,6 %, 2013: 3,8 %).*“ V této souvislosti žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svém názoru, že navýšení přijatých zdanitelných plnění o 10 % se mu jevilo jako dostatečné a takové zvýšení označil za zvýhodnění žalobkyně. V napadeném rozhodnutí se však takováto úvaha nevyskytuje. K tomu je nutno konstatovat, že absence dostatečného odůvodnění napadeného rozhodnutí nemůže být dodatečně zhojena vyjádřením žalovaného k žalobě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008,

č. j. 8 Afs 66/2008–71 či ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 As 110/2008–99). Soud proto druhou žalobní námitku vyhodnotil jako důvodnou.

VII. Závěr a náklady řízení

83. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná v části napadající stanovení výnosů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 252/2015-40 může daňový subjekt (žalobkyně) „*namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, 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 přesně reflektovala realitu daňového subjektu.*“ Vady takového charakteru soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí neshledal, neboť žalobkyně své tvrzení o tom, že částka zasláná na účet společnosti TechnoStore s.r.o., ve výši cca 86 000 000 Kč je částí půjčky, kterou měla poskytovat společnosti HMS a.s., nedoložila a nezpochybnila tak přiměřenost použitých pomůcek.
84. Naopak důvodnou shledal soud žalobu v části napadající stanovení nákladů, resp. přezkoumatelnost této části napadeného rozhodnutí. Žalovaný k odvolací námitce žalobkyně totiž řádně neodůvodnil, z jakého důvodu přistoupil správce daně k navýšení přijatých zdanitelných plnění vykazovaných žalobkyní právě o 10 %. Z uvedeného důvodu soud žalobou napadené rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost v této části bez jednání zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
85. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem tvořených zaplaceným soudním poplatkem za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále náklady na právní zastoupení za tři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, replika) a tři režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 11 200 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Z důvodu, že zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tj. o částku 2 142 Kč. Celková výše žalobkyni přiznaných nákladů tak činí 16 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů

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

Praha 2. července 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu