



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **M. F.**, zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 5. 2010, č. j. 2186/10-1300 a č. j. 2187/10-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 8. 2010, č. j. 10 Af 57/2010 - 60,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I.**

[1] Včasnou kasační stížností žalobkyně brojila proti výše uvedenému rozsudku, jímž Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl její žalobu proti v záhlaví označeným rozhodnutím žalovaného. Jímž žalovaný rozhodl o jejím odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 1. 10. 2009, kterými Finanční úřad v Blatné žalobkyni, jakožto právní nástupkyni zemřelého daňového subjektu Ing. V. F., doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců listopad 2004 až prosinec 2006 v úhrnné výši 2 044 366 Kč. Rozhodnutím č. j. 2186/10-1300 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti

dodatečným platebním výměřům za zdaňovací období měsíců listopad 2004 až listopad 2005 a dále měsíců leden, únor a listopad 2006. Rozhodnutím č. j. 2187/10-1300 žalovaný změnil dodatečné platební výměry za zdaňovací období měsíců prosinec 2005, březen 2006 až říjen 2006 a prosinec 2006, a to tak, že těmito rozhodnutími doměřenou daň z přidané hodnoty snížil v úhrnu o částku 166 402 Kč.

[2] Krajský soud se v odůvodnění rozsudku v první řadě zabýval namítaným porušením práva na spravedlivý proces. Toho se měl správce daně dopustit tím, že pokračoval v zahájené daňové kontrole i poté, kdy daňový subjekt zemřel, a vyžadoval po právních nástupkyních plnění povinností zemřelého daňového subjektu za situace, kdy právní nástupkyně neměly o jeho podnikání žádné poznatky a vědomosti a nemohly tak ani účinně konzumovat práva daňového subjektu uvedená v § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010 (dále jen „daňový řád“), čímž se dostaly do nerovného, předem diskvalifikujícího a diskriminačního postavení. K této námitce krajský soud zejména odkázal na závěry, které uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 1. 2009, č. j. 2 Aps 5/2008 - 80, ve věci žalobkyně namítaného nezákonného zásahu do jejích práv právě v souvislosti s pokračováním předmětné daňové kontroly. Právní nástupnictví žalobkyně jako dědičky zpochybněno nebylo, její postavení coby daňového subjektu vychází z obecného ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu. Z téhož ustanovení pak plyne, že na právní nástupce – daňové subjekty se daňový řád vztahuje plně a bez odchylek. Na žalobkyni tak dopadá jak § 16 ve svém celku, tak důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalobkyně se dostala do tíživé procesní, ale i osobní situace, nelze však přehlédnout tvrzení samotného Ing. V. F., který při zahájení daňové kontroly dne 22. 11. 2007 do protokolu o ústním jednání uvedl, že podnikal „sám za výpomoci členů rodiny“. Nejvyšší správní soud se věcí zabýval pomocí různých výkladových metod, žádná z nich však nemohla vést k závěru požadovanému žalobkyní, totiž že se nestala daňovým subjektem. Daňový řád jako procesní předpis nabízí ve své komplexnosti procesně vhodná řešení v celé škále nejrozličnějších situací, a proto je komplexní aplikace tohoto předpisu cestou ke spravedlivému vyměření daně, naopak jeho aplikace pouze zčásti by takový postup nepředstavovala. Žádná zásada daňového řádu, ani jakéhokoli ustanovení právního řádu České republiky, nevede k závěru, že by úmrtím daňového subjektu došlo k „zakonzervování“ neoprávněně nízké daňové povinnosti podložené nesprávně vyplněným daňovým přiznáním či dokonce fiktivními daňovými odpočty ve prospěch dědiců zůstavitele. Pokud žalobkyně projevila vůli převzít dědictví v jeho úplnosti, převzala na sebe nejen majetek plynoucí z podnikatelské činnosti zůstavitele, ale také jeho závazky, a to včetně závazků daňových.

[3] Soud uvedl, že žalobkyně byla v daňovém řízení zastupována daňovým poradcem, který byl i daňovým poradcem Ing. F. U všech úkonů prováděných správcem daně v rámci daňové kontroly měla žalobkyně možnost svých práv zaručených v daňovém řádu využívat, což také činila (lze uvést přítomnost daňového poradce při svědeckých výpovědích V. M. a Jitky Maříkové). Žalobkyně též byla seznamována se závěry vylučujícími z daňové kontroly a měla možnost se k nim vyjádřit. Žalovaný v rámci odvolacího řízení zjistil skutečnosti žalobkyní neuplatněné a mající vliv na její daňovou povinnost, týkající se uskutečněných zdanitelných plnění vůči jinému daňovému subjektu J. S. Z toho důvodu došlo ke snížení daňové povinnosti žalobkyně. Námitce ohledně nemožnosti žalobkyně konzumovat procesní práva daňového subjektu tak nelze přisvědčit.

Daňové orgány zcela v souladu s platnou právní úpravou pokračovaly v daňové kontrole se žalobkyní jako s právní nástupkyní zemřelého daňového subjektu.

[4] Dále se krajský soud zabýval námitkou neúplného dokazování, podle níž správce daně nevyhověl požadavku žalobkyně na provedení místního šetření u společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o. (nyní eNáradí s. r. o.), za účelem potvrzení nebo vyvrácení tvrzení svědka V. M. Z napadených rozhodnutí soud zjistil, že správce daně dožádal místně příslušný finanční úřad společnosti eNáradí s. r. o. o prověření dokladů vystavených pro Ing. F. Bylo zjištěno, že doklady se liší v předmětu plnění. V účetnictví jmenované společnosti byly zaúčtovány doklady s předmětem plnění „prodej zboží“, zatímco doklady zaevidované u Ing. F. měly uvedeny předmět plnění „montáž hadicových armatur“. Na všech dokladech byl podpis Ing. F., z čehož správce daně usoudil, že Ing. F. faktury viděl a byl s jejich rozdílným textem obeznámen. Tyto skutečnosti korespondovaly s tvrzením svědka V. M., který též uvedl, že zboží nebylo nikdy Ing. F. dodáno, stejně tak mu společnost neposkytovala žádné služby. Platby v hotovosti probíhaly tak, že vždy byla uhrazena jen daň z přidané hodnoty uvedená na dokladu. Svědek rovněž uvedl, že vystavováním fiktivních dokladů docházelo k umořování dluhu z půjčky, kterou mu Ing. F. poskytl. Na základě toho správce daně správně uzavřel, že zjištění učiněná u společnosti eNáradí s. r. o. odpovídají informacím, které vyplynuly z výpovědi svědka M., protože je požadavek na provedení místního šetření u jmenované společnosti nadbytečný a tento důkazní prostředek proto nebyl proveden. Provedenými důkazy byl dostatečně zjištěn stav věci a nebylo tak třeba provádět další dokazování. Pochybnosti o předmětných dokladech již správce daně neměl a tvrzení svědka M. tak nebylo nutné dále ověřovat. Pokud tedy byl na kontrolovaných dokladech stejné číselné řady podepsaných Ing. F. rozdílný text, nelze vyslovit jiný závěr, než že se jednalo o fiktivní nákupní faktury. V napadených rozhodnutích i ve zprávě o daňové kontrole správní orgány svůj postup též náležitě odůvodnily.

[5] Závěrem krajský soud shledal nedůvodnou i námitku směřující proti nezákonnému postupu správce daně při zahájení daňové kontroly a opírající se o nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (nesdělení důvodů pro zahájení kontroly).

## II.

[6] Žalobkyně (dále též stěžovatelka) v kasační stížnosti v první řadě namítla, obdobně jako v žalobě, porušení svých základních práv coby právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu. Uvedla, že správce daně zahájil daňovou kontrolu s Ing. V. F., tuto však neukončil, přestože daňový subjekt v jejím průběhu zemřel. V kontrole tedy pokračoval, přičemž žalobkyni a dceru zemřelého vyzval, aby předložily účetní dokumenty daňového subjektu a dále též k prokázání skutečností specifikovaných ve výzvách ze dne 21. 4. a 3. 6. 2008. Námitku nepřijatelnosti pokračování v daňové kontrole správce daně zamítl. Právní nástupkyně považovaly postup správce daně za nezákonný zásah a obrátily se na soud. Argumentovaly zejména tím, že nemohly plnit povinnosti zemřelého daňového subjektu, neboť o jeho podnikání neměly žádné poznatky a vědomosti, a nemohly tak ani účinně konzumovat práva daňového subjektu zakotvená v § 16 odst. 4 daňového řádu, například předkládat reálné důkazní prostředky, klást svědkům věcné otázky či vyjadřovat se věcně, seriózně a odpovědně k výsledku daňové

kontroly. Právní nástupkyně nemohly účinně plnit ani povinnosti daňového subjektu dle § 31 odst. 9 daňového řádu. Dostaly se tak do nerovného, předem diskvalifikujícího a diskriminačního postavení, čímž bylo porušeno jejich právo na spravedlivý proces.

[7] Námitkou objektivní nemožnosti konzumace práv daňového subjektu se soudy rozhodující o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem (Krajský soud v Českých Budějovicích pod sp. zn. 10 Ca 156/2008) či o následné kasační stížnosti (Nejvyšší správní soud pod sp. zn. 2 Aps 5/2008) nezabývaly a svá rozhodnutí postavily striktně na gramatickém výkladu daňového řádu, zejména jeho § 6 a § 16. Přitom však nevzaly v úvahu jiné způsoby interpretace právních norem. Po rozhodnutí soudů správce daně pokračoval v daňové kontrole, kterou posléze ukončil s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť nepředložila žádný důkaz, který by zpochybnil výpověď svědka M., a nebyla tak prokázána existence dodaného zboží.

[8] Shodnou námitku porušení práv nástupkyně zemřelého daňového subjektu uplatněnou v žalobě proti konečným rozhodnutím žalovaného krajský soud posoudil nesprávně. Odkazoval sice na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 5/2008, z tohoto rozsudku však vybral jen pasáže, které podporovaly jeho závěry. Nevzal též v úvahu postup správce daně poté, co bylo pokračováno v daňové kontrole po vydání rozhodnutí kasačního soudu. Z daného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu plyne, že správce daně měl několik možností, jak v daňové kontrole dále pokračovat. On však zvolil cestu, při níž po nástupkyních požadoval, aby za zemřelého plně převzaly rozsah všech povinností, a to včetně podání vyjádření a předkládání důkazů ke skutečnostem, jichž nebyly účastny a které se ani nedostaly do jejich dispoziční sféry. Nástupkyně se tak kupříkladu neúčastnily žádných předchozích obchodních jednání zemřelého s osobami vystupujícími v daňovém řízení v roli svědků a neměly o činnosti firmy žádné povědomí, kromě příležitostné výpomoci v dílně. Námitky a návrhy na dokazování pak správce daně odmítl. Pokud šlo o důkazní břemeno, právní nástupkyně neměly prokazovat svá vlastní tvrzení, ale tvrzení zemřelého daňového subjektu. V řízení nebyl zkoumán obsah a míra pravdivosti tvrzení Ing. F., že podniká za výpomoci rodiny. Toto prohlášení si správní orgány i krajský soud vysvětlily příliš extenzivně a vztáhly jej na veškeré činnosti v podnikání. Žalobkyně sdělila rozsah své výpomoci, avšak správce daně označil toto tvrzení za účelové.

[9] Dodatečné vyměření daně správce daně odůvodnil důkazy, které získal bez možnosti jakékoli obrany ze strany právních nástupkyň zemřelého daňového subjektu. Přitom kdyby správce daně namísto tvrzení o neunesení důkazního břemene dospěl k závěru, že daň nelze na základě dokazování stanovit, musel by přistoupit k vyměření daně podle pomůcek a postupovat podle § 31 odst. 8 daňového řádu. V takovém případě by bylo dokazování vedeno zcela odlišným způsobem a vůči právním nástupkyním by nedocházelo k vyžadování povinností nad rámec stanovený zákonem a předkládání důkazů, které objektivně předložit nemohly.

[10] V další části kasační stížnosti pak žalobkyně namítla, že napadená rozhodnutí žalovaného byla vydána na základě neúplného dokazování. Poukázala na svou odpověď ze dne 15. 10. 2008 na výzvu správce daně ze dne 1. 8. 2008, v níž navrhla provedení místního šetření u společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o., a to za účelem potvrzení či vyvrácení

konkrétně určených tvrzení svědka V. M. Na tento požadavek reagoval správce daně tak, že prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu v Písku zajistil v rámci místního šetření u jmenované společnosti pouze fotokopie faktur, vydaných touto společností na jméno Ing. V. F. Opakovaně vznesenému návrhu žalobkyně na provedení místního šetření u jmenované společnosti v požadovaném rozsahu správce daně nevyhověl. Přitom existuje i jiná verze příběhu, než jakou podal během svého výslechu V. M., totiž že se nejednalo o fiktivní dodání zboží Ing. F. Právě proto bylo nutno tvrzení svědka M. prověřit a nade vší pochybnost je potvrdit či vyvrátit. Jediným způsobem, jak bylo možné toto prověření provést, bylo porovnání údajně fiktivních nákupních faktur zajištěných u společnosti eNáradí s. r. o. (POLA PROTIVÍN, s. r. o.) s údaji v účetnictví firem uvedených v těchto fiktivních fakturách jako dodavatelé zboží.

[11] Po neprovedení navrhovaného důkazního prostředku správce daně uvedl, že svědecká výpověď V. M. nebyla v rozporu se zjištěními správce daně, přičemž žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek, jenž by její pravdivost zpochybňoval. Krajský soud svým rozhodnutím převzal a podpořil správce daně v jeho tvrzení o zbytečnosti dalšího dokazování. Je zřejmé, že výpověď svědka M., která nemohla být s nikým konfrontována, neboť Ing. F. byl mrtvý, zcela zapadala do koncepce zjištění správce daně a jakékoliv další důkazy by mohly kontrolní zjištění zpochybňovat. Vzhledem k tomu, že řízení bylo vedeno s právními nástupkyněmi zemřelého daňového subjektu, měl správce daně o to více dodržovat základní zásady daňového řízení zakotvené v § 2 daňového řádu, zejména zásadu zákonnosti a zásadu vzájemné součinnosti a přiměřenosti. Správce daně v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu neučinil všechny kroky k tomu, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji. Krajský soud pak v odůvodnění svého rozhodnutí jen převzal tvrzení žalovaného a nevysvětlil, proč správce daně bezdůvodně odmítl všechny důkazy, které měly být získány při místním šetření.

[12] Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí. Dodal, že žalobkyně v odvolání ani v žalobě nenapadala způsob doměření daňové povinnosti dokazováním. K námitce samotné pak konstatoval, že v dané věci nenastal důvod, který by správce daně opravňoval stanovit daň na základě pomůcek. Samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemůže být chápáno jako nemožnost stanovit daňovou povinnost na základě dokazování. Právo předkládat důkazní prostředky bylo žalobkyni přiznáno, všechny jí předložené důkazní prostředky byly zhodnoceny a je o nich detailně pojednáno ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutích o odvolání. Účetnictví zemřelého daňového subjektu nebylo shledáno jako účetnictví s nulovou vypovídající schopností a na základě dokazování tak bylo možno daňovou povinnost doměřit.

### III.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou týkající se postavení žalobkyně coby právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu v probíhajícím daňovém řízení, zejména pak v probíhající daňové kontrole. Zde je nutno uvést, že shodnou otázkou se zdejší soud již zabýval v rámci řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku ze dne 1. 10. 2008, č. j. 10 Ca 156/2008 - 35, jímž Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl její žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, jenž měl spočívat právě v provádění předmětné daňové kontroly. Nejvyšší správní soud tuto kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 15. 1. 2009, č. j. 2 Aps 5/2008 - 80. Krajský soud následně z odůvodnění tohoto rozsudku kasačního soudu vycházel při posuzování žaloby proti konečným rozhodnutím žalovaného. Nejvyšší správní soud v nyní souzené věci neshledal důvodu, pro nějž by se měl od závěrů vyslovených v předchozím svém rozsudku odchýlit.

[16] Zejména se přitom neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že odůvodnění předchozího rozsudku je postaveno pouze na gramatickém výkladu daňového řádu. Není úkolem rozsudku v nyní souzené věci doslovně reprodukovat důvody k téže problematice již dříve uvedené, pro stručnost tak postačí zejména opakovaně uvést, že právě použitím systematického, logického a teleologického výkladu lze z § 6 odst. 1 daňového řádu dovodit aplikovatelnost tohoto procesního zákona jako celku na postavení žalobkyně coby právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu.

[17] Daňový řád samozřejmě obsahuje speciální ustanovení týkající se specifické situace právních nástupců po zaniklých (zemřelých) daňových subjektech, jediným správným a logickým výkladem však je, že v ostatním se na tyto osoby, jež se daňovými subjekty staly z titulu svého právního nástupnictví, daňový řád vztahuje bez odchylek a plně. Jediné odchylky a úlevy pro tyto subjekty, které se po smrti svého právního předchůdce – a Nejvyšší správní soud si je vědom, že právě tak tomu je i v případě žalobkyně – mnohdy skutečně ocitají v procesně a důkazně komplikované a tíživé situaci, může poskytnout v zájmu naplnění zásady součinnosti správce daně. Ten také této své povinnosti v daném případě dostal, když spolupracoval jak s žalobkyní, tak s jejími daňovými zástupci i se soudní komisařkou v řízení o dědictví, poskytl žalobkyni dostatečný časový prostor pro sdělení informací potřebných pro řádné vyměření daně a podal jí i potřebná procesní poučení o jejích právech a povinnostech v nastalé situaci. Nemohl ji však z důvodů výše vysvětlených vůbec nad rámec zákona zbavit povinností plynoucích z toho, že se v důsledku jejího právního nástupnictví stala daňovým subjektem.

[18] K naplnění cíle a smyslu celého daňového řízení, jímž je správné a úplné zjištění daňové povinnosti lze dojít jediné úplnou aplikací daňového řádu, a nikoli pouze aplikací práv v něm obsažených a speciálních ustanovení dopadajících pouze na daňové subjekty, jež se do tohoto postavení dostaly z titulu svého právního nástupnictví. Na žalobkyni se tak ve své úplnosti vztahoval jak § 16 daňového řádu, v němž zakotvená práva ostatně žalobkyně v průběhu daňového řízení využívala (účast při výsleších svědků, podávání námitek proti postupu správce daně), tak kupř. § 31 daňového řádu, z jehož odstavce 9 pro žalobkyni plyne důkazní břemeno, stejně jako z jeho odstavce 8 plynou důkazní povinnosti správce daně.

[19] Nejvyšší správní soud opakovaně uvádí, že si je vědom tíživosti nejen procesní, ale i osobní situace, do níž se žalobkyně úmrtím manžela dostala, a má pro tuto tíživost i lidsky plně pochopení. Vázán zákonem však, stejně jako správní orgány a krajský soud,

dospěl k závěru, že skutečnost neunesení jejího důkazního břemene, plynoucí jak z výsledků svědků, tak ze shromážděné dokumentace daňového subjektu a společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o. (nyní eNáradí s. r. o.), není v daném případě možné zvrátit ani tvrzením žalobkyně o její naprosté nevědomosti o obchodních případech jejího právního předchůdce (a to i bez přihlédnutí k poznámce, kterou učinil sám Ing. F. při zahájení daňové kontroly dne 22. 11. 2007, kdy uvedl, že podnikal „*sám za výpomoci členů rodiny*“).

[20] Kasační soud shodně se soudem krajským též neshledal, že by k porušování práv žalobkyně v daňovém řízení docházelo po skončení soudních řízení o její žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu.

[21] Pokud jde o námitku vydání napadených rozhodnutí správních orgánu na základě neúplného dokazování, ani tuto neshledal kasační soud důvodnou.

[22] Jak vyplynulo ze správního spisu, správce daně při prověřování daňovým subjektem předložených dokumentů, které byly podklady pro podaná daňová přiznání, zjistil, že původní daňový subjekt (Ing. F.) uplatňoval odpočty daně též na základě dokladů vystavených společností POLA PROTIVÍN, s. r. o. Předmětem plnění v těchto případech měly být ve většině případů služby – montáž hadicových armatur, na některých dokladech pak byl předmět plnění označen jako zboží. K ověření uskutečnění těchto dodávek správce daně dne 30. 7. 2008 vyslechl svědky – Jitku Maříkovou, jednatelku společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o., a V. M., jejího manžela a zaměstnance této společnosti. Posledně jmenovaný svědek vypověděl, že vystavoval doklady na prodej zboží pro Ing. F., toto zboží však Ing. F. nebylo nikdy dodáno. Svědek dále uvedl, že společnost pro Ing. F. nevykonávala ani žádné služby. Platby v hotovosti probíhaly tak, že Ing. F. vždy uhradil jen daň z přidané hodnoty uvedenou na tom kterém dokladu. Jako důvod vystavování těchto fiktivních dokladů svědek sdělil, že si od Ing. F. půjčoval peníze na soukromou potřebu a tímto způsobem se snažil své dluhy umořit. Současně vytvořil též fiktivní doklady na nákup zboží pro společnost POLA PROTIVÍN, s. r. o., proto na dokladech vystavených pro Ing. F. a založených v účetnictví společnosti je jako předmět plnění uveden prodej zboží.

[23] Správce daně následně výzvou ze dne 1. 8. 2008 žalobkyni vyzval k prokázání oprávněnosti jednotlivých podrobně specifikovaných odpočtů daně uplatněných v kontrolovaných obdobích. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala podáním ze dne 15. 10. 2008, v níž navrhla provedení místního šetření u společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o., a to za účelem potvrzení či vyvrácení konkrétně určených tvrzení svědka V. M. o fiktivnosti předložených dokladů. V reakci na tento důkazní návrh správce daně dne 30. 10. 2008 dožádal místně příslušný Finanční úřad v Písku, aby v rámci místního šetření u společnosti eNáradí s. r. o. (dříve POLA PROTIVÍN, s. r. o.) zajistil označené faktury, vystavené společností v letech 2004 až 2006 pro Ing. F. Po prověření zajištěných dokladů správce daně shledal jejich odlišnost, kdy doklady zaúčtované v účetnictví společnosti jsou vystaveny na předmět plnění „prodej zboží“, zatímco doklady zaevidované u Ing. F. mají předmět plnění označen jako „montáž hadicových armatur“. Současně správce daně zjistil, že na všech dokladech je uveden podpis Ing. F.

[24] Za této důkazní situace, kdy se faktická zjištění týkající se účetnictví společnosti nářadí s. r. o. (dříve POLA PROTIVÍN, s. r. o.) ukázala být v souladu s výpovědí svědka M., se i Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem správce daně o tom, že nebude již dále pokračovat ve shromažďování důkazních prostředků formou provádění místního šetření u společnosti eNářadí s. r. o. v intencích návrhu žalobkyně ze dne 15. 10. 2008. Porovnáním jednotlivých faktur správce daně zjistil, že Ing. F. o vystavování faktur s odlišným předmětem plnění, tedy faktur fiktivních, věděl. Z tohoto důvodu se lze též ztotožnit se závěrem o neunesení důkazního břemene žalobkyní ve vztahu k prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění.

[25] Podle § 31 odst. 9 daňového řádu, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu. Pouze správce daně ale rozhoduje, zda důkaz provede či nikoli, hodnotí také jeho věrohodnost. V daném případě žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností podle § 31 odst. 9 daňového řádu, navrhla provedení konkrétních důkazů. Správce daně tomuto návrhu částečně vyhověl a dospěl k závěru o dostatečném zjištění skutkového stavu. Důvody, pro něž žalobkyní navržené důkazy neprovedl v plném rozsahu, přitom správce daně žalobkyni relevantním způsobem sdělil a stejně tak učinil i žalovaný.

[26] Namítla-li žalobkyně v kasační stížnosti, že správní orgány měly vzhledem k důkazní nouzi stanovit daň podle pomůcek, jde o námitku nepřípustnou, neboť ji žalobkyně neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

#### IV.

[27] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2011

JUDr. Lenka  
Kaniová  
předsedkyně senátu