

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA
KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA A FINANCÍ

RIGORÓZNÍ PRÁCE

DŮKAZNÍ BŘEMENO V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

Konzultant: Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Zpracovatel: Mgr. Jiří Palla

Odevzdáno: září 2007

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Ústí nad Labem dne 17. září 2007

.....*Mgr. Jiří Palla*.....

Mgr. Jiří Palla

OBSAH

ÚVOD	5
 Část první	
OBECNÁ CHAREKTERISTIKA DŮKAZNÍHO BŘEMENA	6
1. DOKAZOVÁNÍ A JEHO PRŮBĚH	6
2. PODSTATA DŮKAZNÍHO BŘEMENA	8
3. OBJEKTIVNÍ DŮKAZNÍ BŘEMENO	10
4. SUBJEKTIVNÍ DŮKAZNÍ BŘEMENO	11
5. FUNKCE DŮKAZNÍHO BŘEMENA	13
6. BŘEMENO TVRZENÍ	15
7. DŮKAZNÍ BŘEMENO V PRÁVNÍCH PŘEDPÍSECH	16
 Část druhá	
DŮKAZNÍ BŘEMENO VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ	17
1. DŮKAZNÍ POVINNOST VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ	17
2. POVAHA VYMĚŘOVACÍHO ŘÍZENÍ	19
3. NOSITEL DŮKAZNÍHO BŘEMENA	21
4. ROZDĚLENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENA?	22
5. ÚČEL DŮKAZNÍHO BŘEMENA	26
6. ROZSAH DŮKAZNÍHO BŘEMENA	27
7. OBSAH DŮKAZNÍHO BŘEMENA	28
8. PRAVIDLA O DŮKAZNÍM BŘEMENU	30
9. NOSITEL BŘEMENA TVRZENÍ	31
10. NÁVRH NA ZMĚNU PRÁVNÍ ÚPRAVY	33
 Část třetí	
BŘEMENO VEDENÍ DŮKAZU A JEHO PODOBA VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ	34
1. POJEM BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU	34
2. POVAHA A VÝZNAM BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU	35
3. BŘEMENO VEDENÍ DŮKAZU VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ	37
4. PŘENÁŠENÍ BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU	38
5. VZNIK BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU	40
6. PŘENOS BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU	42
7. ZPĚTNÝ PŘENOS BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU	45
8. BŘEMENO VEDENÍ DŮKAZU VE ZVLÁŠTNÍCH PŘÍPÁDECH	50
9. NÁVRH NA ZMĚNU PRÁVNÍ ÚPRAVY	55

Část čtvrtá

VYLOUČENÍ PRAVIDEL O DŮKAZNÍM BŘEMENU VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ ... 56

1. PODMÍNKY PRO POUŽITÍ PRAVIDEL O DŮKAZNÍM BŘEMENU	56
2. NEZÁKONNÉ DŮKAZNÍ ŘÍZENÍ	61
3. PŘEKROČENÍ ROZSAHU DŮKAZNÍHO BŘEMENA	63
4. NEZÁKONNÁ VÝZVA K DOKAZOVÁNÍ	65
5. NEOZNÁMENÍ VÝSLECHU TŘETÍ OSOBY	67
6. NESEZNÁMENÍ S PRŮBĚHEM DOKAZOVÁNÍ	69
7. NEOPRÁVNĚNÉ ODMÍTNUTÍ DŮKAZNÍCH PROSTŘEDKŮ	70
8. NEOPRÁVNĚNÉ NEPRAVEDENÍ DŮKAZNÍCH PROSTŘEDKŮ	72
9. SELEKCE DŮKAZNÍCH PROSTŘEDKŮ	73

Část pátá

DŮKAZNÍ BŘEMENO V JINÝCH FÁZÍCH DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ 75

1. ŘÍZENÍ PŘÍPRAVNÉ, INKASNÍ A VYMÁHACÍ	75
2. ŘÍZENÍ O UPLATNĚNÍ ZÁKONNÝCH SANKCÍ	79
3. NEPODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ	81
4. NÁVRH NA ZMĚNU PRÁVNÍ ÚPRAVY	82

ZÁVĚR 83**SEZNAM LITERATURY 89**

ÚVOD

Teorie finančního práva doposud nevěnuje příslušnou pozornost dokazování, které se provádí v řízení o daních. Proto ponechává poněkud stranou i procesní instituty, které s dokazováním souvisejí. To platí i o důkazním břemenu, jemuž je věnována tato práce.

Její první část se zabývá pojmem, podstatou a funkcí důkazního břemena a s ním úzce souvisejícího břemena tvrzení. Druhá část práce se zaměřuje na specifika těchto procesních břemen a na způsoby jejich uplatnění ve vyměřovacím stádiu daňového řízení. Třetí část práce je věnována břemenu vedení důkazu, bez kterého není možné použití důkazního břemena ve vyměřovacím řízení plně pochopit a vystihnout. Okolnosti vylučující použití pravidel o důkazním břemenu jsou náplní čtvrté části práce. Její pátá část pojednává o důkazním břemenu v jiných fázích daňového řízení. Na závěr práce nejdůležitější poznatky shrne, zhodnotí platnou právní úpravu důkazního břemena a navrhne její možné změny.

Při charakteristice důkazního břemena a s ním souvisejících dalších procesních břemen vychází práce především z teorie občanského práva procesního, která se studiem těchto institutů zabývá nejdůkladněji, a proto její poznatky a vypracované pojmosloví lze aplikovat také na daňové řízení.

Účelem práce je pojmout institut důkazního břemena v daňovém řízení v celé jeho šíři. Toho však práce zamýšlí dosáhnout výhradně v obecné rovině a použití důkazního břemena v praxi tak pouze nastiňuje. Proto se práce nezabývá použitím důkazního břemena v hmotných daňových zákonech a ponechává stranou jednotlivé typy případů, ve kterých se institut důkazního břemena v judikatuře správních soudů nejčastěji uplatňuje.

Část první
OBECNÁ CHARAKTERISTIKA
DŮKAZNÍHO BŘEMENA

1. DOKAZOVÁNÍ A JEHO PRŮBĚH

V každém druhu řízení před orgánem veřejné moci, ve kterém se rozhoduje o právech či povinnostech fyzických a právnických osob nebo o uložení sankce za určité protiprávní jednání, je obsažena úprava dokazování. To je možné definovat jako zvláštní postup orgánů v řízení při získávání poznatků o skutečnostech důležitých pro rozhodnutí.

Dokazování provádí orgán veřejné moci, který o věci rozhoduje, případně orgán dožádaný, avšak ten pouze v rozsahu úkonů, na něž se dožádání vztahuje, přičemž výsledků těchto úkonů může využít toliko orgán příslušný k vydání rozhodnutí.

Ve všech druzích řízení existují pro dokazování obdobná pravidla. Jako důkazních prostředků v nich lze použít všechny prostředky, kterými je možné zjistit skutečný stav věci. Jedná se zejména o výslechy účastníků, svědecké výpovědi, znalecké posudky, místní šetření, ohledání, listiny, zprávy a vyjádření orgánů a osob apod.

Neprokazují se pouze skutečnosti, které nemají význam pro rozhodnutí. Dále není třeba dokazovat skutečnosti všeobecně známé nebo známé orgánu veřejné moci z jeho činnosti. Rovněž tak se neprokazují právní předpisy, které byly zákonem stanoveným způsobem publikovány. Konečně nelze dokazovat ani skutečnosti vztahující se k předběžné otázce, o níž může rozhodovat toliko jiný orgán nebo kterou sice může posuzovat i

orgán veřejné moci sám, avšak předtím již o ní rozhodl jiný příslušný orgán. Takovým rozhodnutím je totiž orgán veřejné moci vázán.

Při dokazování je nejprve nutné okruh důkazních prostředků označit. To činí orgán veřejné moci formou zjišťování, které důkazní prostředky je zapotřebí v průběhu řízení provádět. Označení důkazních prostředků dále probíhá i formou návrhů účastníků řízení na jejich provedení. Orgán veřejné moci přitom nemusí vyhovět všem takovým důkazním návrhům, neboť je oprávněn je nejprve posoudit a vyloučit z provádění dokazování, jestliže mají osvědčit skutečnosti, které není zapotřebí prokazovat.

Posléze následuje opatřování důkazních prostředků, které provádí orgán veřejné moci, k čemuž je vybaven příslušnými procesními oprávněními. Ten důkazní prostředky zajišťuje například předvoláním osoby, jejíž osobní účast v řízení je nutná, případně žádostí o její předvedení. Další formou opatřování důkazních prostředků jsou kupříkladu přibrání znalce či výzvy příslušným orgánům a osobám k podání vyjádření, k zaslání listiny, k předložení věci nebo k strpění ohledání na místě samém.

Po zajištění důkazních prostředků přichází na řadu jejich provádění, které má svůj postup vyplývající ze specifické povahy jednotlivého důkazního prostředku. Orgán veřejné moci přitom musí provést všechny důkazní prostředky, jimiž bylo podle zákona možné objasnit skutečný stav věci. Jestliže některé z nich nebyly získány zákonným způsobem, musí jejich provedení zopakovat.¹

Teprve až po takto vedeném dokazování lze přistoupit k hodnocení důkazních prostředků. Jím se rozumí myšlenková

¹ K průběhu a jednotlivým fázím dokazování blíže Ilona Schelleová: Český civilní proces, LINDE, Praha 1997, str. 360 a násl.

činnost orgánu veřejné moci, kterou se provedeným důkazním prostředkům přisuzuje hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Za pomoci ní tedy orgán veřejné moci posuzuje význam jednotlivých provedených důkazních prostředků pro rozhodnutí a to, zda je o ně možné opřít skutková zjištění a jsou tak pro rozhodnutí upotřebitelné. Rovněž tak rozumovou aktivitou zkoumá, jestli důkazní prostředky jsou v souladu s právními předpisy a byly provedeny způsobem, který jim odpovídá, neboť v opačném případě k takovým důkazním prostředkům nemůže přihlížet. Dále posuzuje, které zprávy, o nichž důkazní prostředky informují, jsou pravdivé a které nikoliv.

Tyto důkazní prostředky pak orgán veřejné moci podle pravidel volného hodnocení důkazů hodnotí jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti. Nejprve tedy posuzuje pravdivostní hodnotu určité zprávy izolovaně a pak ji srovnává s jinými zprávami, které taktéž uznal za věrohodné, jakož i se skutečnostmi, jež nebylo zapotřebí prokazovat.

Na základě této myšlenkové činnosti konečně orgán veřejné moci osvědčuje, které důkazní prostředky posloužily k získání pravdivých poznatků o určité skutečnosti a staly se tak důkazy, z nichž je možné při rozhodování vycházet.²

2. PODSTATA DŮKAZNÍHO BŘEMENA

Za pomoci poznatků získaných těmito důkazy lze pak učinit úsudek o tom, zda právně významné skutečnosti, které se v řízení prověřovaly, byly potvrzeny nebo naopak vyvráceny. Na základě tohoto závěru orgán veřejné moci nabývá vnitřní přesvědčení o existenci či neexistenci podstatných skutkových okolností. Po

² K hodnocení důkazů blíže Jaroslav Kobík, Jiří Šperl: *Dokazování v daňovém řízení*, ASPI, Praha 2004, str. 85 a násl.

získání této jistoty o skutkovém stavu pak posoudí, zda mu výslovně odpovídají skutkové předpoklady příslušné právní normy, jejíž použití bylo v daném řízení prověřováno.

Na základě tohoto právního posouzení následně orgán veřejné moci přistoupí k vydání rozhodnutí, které právní norma předvídá, nebo učiní jiný procesní úkon, pokud zjištěné skutečnosti jejím skutkovým znakům neodpovídají.

Při hodnocení důkazních prostředků však může orgán veřejné moci také dospět k závěru, že žádný z nich nelze osvědčit jako důkaz, neboť ani jedním nelze získat pravdivé poznatky o určité relevantní skutečnosti. Rovněž tak sice může některé důkazní prostředky označit za důkazy a pomocí nich získat nějaké vědomosti o významných skutkových otázkách, avšak ty nepostačují k spolehlivému objasnění skutkového stavu tak, aby o něm nezůstaly důvodné pochybnosti.

Za takové situace zůstává provedené dokazování bez výsledku a vede k objektivní nejistotě o podstatných skutkových okolnostech, jelikož neumožňuje zjistit, zda právně významné skutečnosti nastaly nebo nenastaly. Proto orgán veřejné moci ani není schopen posoudit, jestli jsou dány skutkové předpoklady pro použití příslušné právní normy. Takovou procesní situaci je možné z hlediska rozhodovacího orgánu označit jako neobjasněnost skutkového stavu (stav „non liquet“). Z pohledu procesního subjektu, pro něhož z toho vyplývají nepříznivé následky, se pak jedná o stav důkazní nouze.

Orgán veřejné moci však uvedenou objektivní nejistotu o podstatných skutkových okolnostech nemůže převádět na pochybnosti právní a odmítat ve věci rozhodnout, protože by se tím dopustil protiústavního a nezákonného postupu, který procesní

teorie označuje termínem „odmítnutí spravedlnosti“ (denegatio justitiae). Za takového procesního stavu musí učinit rozhodnutí za pomoci institutu důkazního břemena. To se diferencuje na dvě složky, a to důkazní břemeno objektivní a subjektivní.

3. OBJEKTIVNÍ DŮKAZNÍ BŘEMENO

Objektivní důkazní břemeno stanoví pravidla, jak má orgán veřejné moci při neobjasněnosti skutkového stavu postupovat. Účelem těchto pravidel o důkazním břemenu je pak umožnit příslušnému orgánu veřejné moci vydat rozhodnutí o věci samé, ačkoliv se mu nepodařilo zjistit rozhodné skutkové okolnosti a kvůli tomu nemohl nabýt vnitřní přesvědčení o existenci či neexistenci skutečností, které mají v dané věci právní význam.

Pravidla o objektivním důkazním břemenu spočívají v tom, že nebude aplikována norma, o jejíchž skutkových předpokladech existují na konci řízení pochybnosti. Jedná se tedy o stejný výsledek, jako kdyby bylo prokázáno, že skutkové předpoklady takové normy nejsou vůbec naplněny.

Jestliže tedy orgán veřejné moci rozhoduje na základě pravidel o důkazním břemenu, uplatňuje formální procesní princip, který není v žádném směru závislý na skutečném stavu věci ani na právním hodnocení. Z hlediska uplatnění důkazního břemena tak není rozhodné, z jakých důvodů objektivní nejistota o podstatných skutkových okolnostech nastala.

Proto nezáleží na tom, zda nositel důkazního břemena byl zcela nečinný, jeho procesní aktivita nebyla dostatečná, nevedla ke kýženému výsledku nebo stav neobjasněnosti skutkového stavu vznikl vynaložením dostatečného procesního úsilí jiného subjektu. Rovněž tak není rozhodující, jestli v řízení opatřené důkazní prostředky jsou pravdivé či nepravdivé. Dále není důležité, zda

objektivní nejistota o podstatných skutkových okolnostech vznikla ohledně existence určitých skutečností či naopak jejich neexistence. Neobjasněnost skutkového stavu nevede ani k nezřetelnostem či pochybnostem v právním posouzení, neboť to je možné provádět až na základě spolehlivého zjištění rozhodných skutečností.

Důvodem použití pravidel o důkazním břemenu je tak výhradně neobjasněnost skutkového stavu, která se vztahuje na procesní konečný stav. Pravidla o důkazním břemenu se tak netýkají hodnocení důkazních prostředků a nemohou nahrazovat, případně vyvolat vnitřní přesvědčení orgánu veřejné moci o existenci či neexistenci určitých právně významných skutečností. Ten totiž jistotu o skutkovém stavu nabývá podle zásady volného hodnocení důkazů, a nikoliv na základě pravidel o důkazním břemenu.

Neobjasněnost skutkového stavu nastává bez ohledu na způsob zahájení řízení a příslušným procesním předpisem upravenou důkazní povinnost jeho jednotlivých subjektů. Tento procesní jev se tedy může vyskytnout v jakémkoliv druhu řízení, a proto každé rozhodnutí orgánu veřejné moci lze vydat na základě pravidel o důkazním břemenu. Objektivní složka důkazního břemena má proto univerzální uplatnění.³

4. SUBJEKTIVNÍ DŮKAZNÍ BŘEMENO

Subjektivní složka důkazního břemena pak spočívá v zatížení určitého subjektu neúspěchem v řízení, pokud se dostane do stavu důkazní nouze a nepodaří se mu tak prokázat skutečnosti, které odpovídají skutkovým znakům příslušné právní normy.

Neunesení subjektivního důkazního břemena přitom může být

³ K podstatě a funkci objektivního důkazního břemena blíže Josef Macur: Důkazní břemeno v civilním soudním řízení, Masarykova univerzita, Brno 1995, str. 23 a násl.

důsledkem jeho nečinnosti nebo nedostatečné procesní aktivity při dokazování podstatných skutkových okolností. Nepříznivé následky neunesení důkazního břemena však nejsou zapříčiněny zaviněním nositele důkazního břemena, nýbrž nastávají objektivně v důsledku neobjasněnosti skutkového stavu.

Soudobá odborná literatura zdůrazňuje také vnitřní diferenciaci subjektivního důkazního břemena na břemeno abstraktní a konkrétní.

Abstraktní subjektivní důkazní břemeno přitom vždy odpovídá důkaznímu břemenu objektivnímu jako jeho korelát. Naopak konkrétní subjektivní důkazní břemeno v průběhu řízení kyvadlovitě přechází z jednoho procesního subjektu na druhý a může zatěžovat i ten subjekt, který není nositelem abstraktního subjektivního důkazního břemena.

Konkrétní subjektivní důkazní břemeno však kvůli své nestabilitě nelze považovat za důkazní břemeno ve vlastním slova smyslu, a proto je vhodnější ho nazývat výstižnějším termínem „břemeno vedení důkazu“, který upřednostňuje teorie civilního procesu.⁴ Uvedený termín tedy bude používán i v této práci.

Subjektivní důkazní břemeno se nepochybně uplatňuje v řízení, které je ovládáno zásadami dispoziční a projednací.

Podle nich se totiž řízení zahajuje na návrh účastníka řízení, jenž může s jeho průběhem disponovat formou zpětvzeti návrhu nebo změny návrhu. Dokazování je pak záležitostí účastníků řízení, kteří mají povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro posouzení věci a navrhnout důkazní prostředky k jejich prokázání. Ti jsou tedy povinni vyvinout potřebnou procesní aktivitu k řádnému zjištění podstatných skutkových okolností. Proto pokud

⁴ Josef Macur: Důkazní břemeno v civilním soudním řízení, Masarykova univerzita, Brno 1995, str. 17.

po provedeném dokazování zůstanou o nich pochybnosti, musejí nést nepříznivé důsledky takového stavu právě účastníci řízení.

V řízení, ve kterém se uplatňují zásady dispoziční a projednací, jsou tedy důkazním břemenem zatíženi účastníci řízení, případně některý z účastníků řízení.

Naproti tomu v řízení, které je ovládáno zásadami oficiality a vyšetřovací, probíhá vedení dokazování odlišným způsobem.

To totiž zahajuje orgán veřejné moci z úřední povinnosti na základě podnětu určitého orgánu či určité osoby nebo z vlastního podnětu. Děje se tak primárně z důvodu potřeby společnosti na uspořádání určitých právních vztahů, a nikoliv v zájmu určité osoby. Takto zahájené řízení proto může probíhat i proti vůli jeho účastníků, kteří v něm nemají ani žádnou dispoziční autonomii.

Za takové situace musí orgán veřejné moci sám z vlastní iniciativy vyšetřit a objasnit skutkový stav. Proto je povinen vyhledávat potřebné podklady, aniž by se vázal jen na aktivitu účastníků řízení. Ti přitom sice mohou označovat důkazní prostředky, což obzvláště čini, pokud jim hrozí ve věci neúspěch, nicméně jejich procesní aktivita má pouze doplňkový a podpůrný charakter a za zjištění poznatků o rozhodných okolnostech nenesou procesní odpovědnost.

Z uvedených důvodů je v řízení, v němž se uplatňují zásady oficiality a vyšetřovací, zatížení subjektivním důkazním břemenem podle převažujícího mínění procesní nauky pojmově vyloučeno.⁵

5. FUNKCE DŮKAZNÍHO BŘEMENA

Objektivní důkazní břemeno má vliv na celý průběh příslušného

⁵ K podstatě a funkci subjektivního důkazního břemena blíže Josef Macur: Důkazní břemeno v civilním soudním řízení, Masarykova univerzita, Brno 1995, str. 41 a násl.

řízení. Na základě něho je totiž možné předvídat, která skutková tvrzení a jakými důkazními prostředky musí být plně a nade všechnu pochybnost prokázána, aby orgán veřejné moci mohl rozhodnout ve prospěch toho subjektu procesu, na kterého by v opačném případě dopadaly negativní následky neobjasněnosti skutkového stavu.

Objektivní důkazní břemeno proto vytváří strukturu a témata dokazování od jeho počátku až po ukončení a rovněž umožňuje pochopit význam aktivity procesních subjektů při dokazování i prostředků, kterých během řízení využívají. V pokročilejší fázi řízení pak dokonce umožňuje předvídat i jeho výsledek. Tuto funkci plní objektivní důkazní břemeno bez ohledu na to, zda konečné rozhodnutí bude vydáno na základě něho nebo na podkladě řádně zjištěného skutkového stavu.

Subjektivní důkazní břemeno se vyznačuje stabilitou, pevným vymezením a určitostí. Proto i tato složka důkazního břemena má samostatný, přímý vliv na průběh řízení a umožňuje předvídat procesní postupy. Během řízení, v němž se uplatňuje subjektivní důkazní břemeno, totiž důkazní prostředky převážně označuje procesní subjekt, který je jím zatížen. To jej proto nutí k úsilí při provádění dokazování a vede ho rovněž k poznání, které skutečnosti má prokazovat a jaké důkazní prostředky mu k tomu poslouží, aby tak zabránil svému neúspěchu v řízení.

Subjektivní důkazní břemeno tak ve svém důsledku posiluje odpovědnost jeho nositele za výsledek řízení. Naopak subjekt, který důkazním břemenem zatížen není, si může dovolit menší iniciativu při dokazování a vyčkávat až na provedení důkazních prostředků nositele důkazního břemena, aniž by to nutně snižovalo jeho vyhlídky na celkový úspěch ve věci. Větší procesní úsilí pak může vynaložit, až když předběžné hodnocení již provedeného

dokazování nasvědčuje tomu, že se nositeli důkazního břemena podaří rozhodné skutečnosti prokázat.

6. BŘEMENO TVRZENÍ

K započetí dokazování za účelem objasnění skutkového stavu, který předpokládá právní norma, na jejímž základě vzniká či zaniká určité právo či povinnost, musí být do řízení nejprve uvedeny konkrétní skutkové okolnosti.

V řízení ovládaném zásadou projednací se tak děje na základě tvrzení procesního subjektu, který je povinen tyto skutečnosti pravdivě a úplně vylíčit. Naopak v řízení, v němž se uplatňuje zásada vyšetřovací, musí být potřebné skutečnosti uvedeny do řízení opatřením orgánu veřejné moci z úřední povinnosti, které následuje po zjištění, že nastaly předpoklady nutné pro zahájení řízení.

Jestliže tyto konkrétní skutkové okolnosti nejsou do řízení vzneseny, nastupují pravidla o břemenu tvrzení. Stejně tak jako v případě důkazního břemena má i břemeno tvrzení dvě složky, tedy objektivní a subjektivní.

Objektivní břemeno tvrzení spočívá v potřebě formulace konkrétních skutkových okolností, které jsou předpokladem použití určité právní normy, jíž se procesní subjekt dovolává.

Subjektivní břemeno tvrzení rozděluje uvedení podstatných skutkových okolností mezi procesní subjekty a stanoví, který z nich nese nepříznivé následky v podobě neúspěchu ve věci, jestliže jeho skutková tvrzení nebudou dostatečná. Přitom platí, že subjekt procesu je povinen vnést do řízení taková konkrétní tvrzení, která odpovídají skutkovým znakům abstraktních právních norem, z nichž plynou pro něho příznivé následky.

Břemeno tvrzení je upravováno stejně jako břemeno důkazní a mezi těmito procesními jevy je soulad. Proto procesní subjekt, který je nositelem důkazního břemena, je zatížen i břemenem tvrzení.

Tento procesní subjekt tedy musí uvést všechny podstatné skutkové okolnosti ke každému skutkovému znaku právní normy, jíž se dovolává. Přitom je zapotřebí, aby tyto skutečnosti uvedl v konkrétní podobě, neboť nestačí, když pouze odkáže na abstraktní skutkové znaky právní normy.

Jestliže pak konkrétní skutkové okolnosti do řízení nevznese, má to za následek jeho neúspěch ve věci. V takovém případě se neprovádí dokazování a nemohou se tak uplatnit ani pravidla o důkazním břemenu.

Význam břemena tvrzení spočívá v tom, že se jím řízení zahajuje a vymezuje se jeho předmět. Rovněž tak slouží k určení směru a rozsahu dokazování, které bude muset být provedeno za účelem objasnění skutkového stavu.⁶

7. DŮKAZNÍ BŘEMENO V PRÁVNÍCH PŘEDPÍSECH

Důkazní břemeno i s ním úzce související břemeno tvrzení jsou v jednotlivých právních předpisech, které upravují vedení řízení před orgánem veřejné moci, stanoveny jen rámcově a někdy v nich dokonce nejsou obsaženy vůbec.

To platí i pro řízení o daních, neboť zákon o správě daní a poplatků, který je procesním předpisem v daňových věcech, nestanoví žádná pravidla postupu při objektivní nejistotě o podstatných skutkových okolnostech. Rovněž tak výslovně neurčuje, který subjekt je v jednotlivých stádiích daňového řízení

⁶ K podstatě a funkci břemena tvrzení blíže Josef Macur: Důkazní břemeno v civilním soudním řízení, Masarykova univerzita, Brno 1995, str. 52 a násl.

zatižen neúspěchem ve věci, jestliže se mu nepodaří prokázat skutečnosti, jimž odpovídají skutkové znaky příslušné právní normy. Konečně následky neuvedení konkrétních skutkových okolností do řízení jsou stanoveny pouze v některých případech.

Proto je zapotřebí dovodit pravidla o důkazním břemenu a s ním souladném břemenu tvrzení a určit jejich případné nositele ze smyslu a účelu daňového řízení, jeho příslušného stádia, způsobu jeho zahájení i úkonů, které s v něm provádějí. Dále je v tomto směru významným vodítkem konkrétní úprava provádění dokazování a důkazních povinností jednotlivých procesních subjektů, která je obsažena v zákoně o správě daní a poplatků. Rovněž tak lze vycházet i z poznatků procesní teorie daňového práva a jiných právních odvětví, jakož i z rozhodovací činnosti finančních orgánů a správních soudů.

Část druhá

DŮKAZNÍ BŘEMENO

VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ

1. DŮKAZNÍ POVINNOST VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ

Nejdůležitějším stádiem daňového řízení je řízení vyměřovací. Jeho účelem je ověřit skutečnosti, z nichž vycházejí údaje o výši daně vypočtené v daňovém přiznání. Vyměřovací řízení se totiž zahajuje podáním daňového přiznání daňovým subjektem, přičemž v jeho dalším průběhu může správce daně ve vytýkacím řízení nebo při daňové kontrole přiznanou daňovou povinnost prověřovat.

V průběhu vyměřovacího řízení má daňový subjekt důkazní povinnost prokazovat správnost přiznané daňové povinnosti, neboť

podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt má tedy primární odpovědnost za zjištění podstatných skutkových okolností, a proto musí doložit údaje, které uvedl ve svém přiznání k dani.

Oproti tomu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokazuje toliko existenci skutečnosti vyvracejících průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Zákon tedy po něm nepožaduje procesní aktivitu ve směru prokazování správnosti přiznané daně, nýbrž mu stanoví toliko důkazní povinnost ohledně skutečností, které správnost přiznané daně zpochybňují. Proto vlastní procesní aktivita správce daně má pouze vedlejší úlohu.

Na tomto zjištění nemůže nic změnit ani procesní povinnost správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Takto v ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyjádřená zásada materiální pravdy je totiž z povahy věci limitována důkazní povinností daňového subjektu a nemožností bez jeho aktivity podstatné skutkové okolnosti objasnit, neboť v některých případech jsou rozhodné skutečnosti i důkazní prostředky známy jenom jemu.

Proto uvedené zákonné ustanovení nelze vykládat ve smyslu procesní povinnosti správce daně vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu či po nich pátrat. Povinnost provést i daňovým subjektem nenavržené důkazní prostředky se proto uplatní

především tehdy, když taková potřeba vyjde v řízení najevo.⁷

Správce daně má podle § 31 odst. 8 písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků primární odpovědnost toliko za prokázání doručení vlastních písemností daňovému subjektu a za prokázání existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce. Nicméně i v tomto případě se jedná o skutečnosti, které se vztahují k daňovému přiznání podaného daňovým subjektem, takže nejsou předmětem samostatného řízení.

Zásada materiální pravdy, jakož i prokazování doručení vlastních písemností daňovému subjektu a prokazování existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce, nicméně představují okolnosti, které omezují použití pravidel o důkazním břemenu ve vyměřovacím řízení. O tom však bude pojednáno později.

2. POVAHA VYMĚŘOVACÍHO ŘÍZENÍ

Daňový subjekt je tedy povinen prokazovat skutečnosti, z nichž vycházejí údaje uvedené v jím podaném daňovém přiznání. Z toho je zřejmé, že vyměřovací řízení je ovládáno zásadami dispoziční a projednací, ačkoliv ty nejsou výslovně mezi základními zásadami daňového řízení zmíněny, jak vyplývá z ustanovení § 2 zákona o správě daní o poplatků. Zásadu dispoziční a projednací navíc za základní zásady daňového řízení považují některé publikace z oboru finančního práva.⁸

Povaha vyměřovacího stádia daňového řízení je tedy rozdílná oproti správnímu řízení, ve kterém se převážně uplatňuje zásada vyšetřovací, podle níž není žádný z účastníků procesně odpovědný

⁷ Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 7. 2006 č. j. 57 Ca 96/2006-115, Extranet Nejvyššího správního soudu.

⁸ Milan Bakeš a kolektiv: Finanční právo, C.H.BECK, Praha 2006, str. 366 a Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, str. 55 a násl.

za to, jestli bude nebo nebude zjištěn určitý poznatek o určité skutečnosti.⁹

Nicméně i v nauce správního práva je zastáván názor, že ve správním řízení, které se zahajuje jen na návrh účastníka a v němž jde o přiznání určitého oprávnění či výhody, má důkazní břemeno tento účastník, jestliže mu právní předpis výslovně ukládá povinnost prokazovat pravdivost údajů jím uvedených nebo z povahy konkrétní věci vyplývá, že bez uvedení rozhodných skutečností a označení důkazních prostředků ze strany účastníka řízení by správní orgán vůbec nemohl provádět dokazování.¹⁰

V tom je určitá podobnost s vyměřovacím řízením, neboť v něm je sice daňovému subjektu ukládána daňová povinnost, avšak té již podléhá na základě zákona a jeho zájmem je, aby výše daně byla stanovena ve shodě s podaným daňovým přiznáním.

Dokonce je možné konstatovat, že ve vyměřovacím řízení se uplatňuje rovněž zásada kontradiktornosti. V něm totiž dochází k sporu o správnost přiznané daně mezi daňovým subjektem a správcem daně, protože oba procesní subjekty mají opačnou důkazní povinnost. Zatímco totiž procesní aktivita daňového subjektu směřuje k prokázání skutečností, které jsou uvedeny v daňovém přiznání, tak správce daně je povinen označovat a provádět takové důkazní prostředky, jež jsou způsobilé správnost těchto skutečností vyvrátit nebo alespoň znejistit.

V tom se tedy vyměřovací řízení podobá občanskoprávnímu spornému řízení. I v něm se totiž rozhoduje ve sporu o právo mezi dvěma stranami, které vystupují proti sobě, a proto žalobce prokazuje skutečnosti uvedené v žalobě a žalovaný se je snaží

⁹ Dušan Hendrych a kolektiv: Správní právo - obecná část, C.H.BECK, Praha 2006, str. 217.

¹⁰ Antonín Růžek: Povinnost dokazovat a důkazní břemeno, Sborník problémy dokazování, Stát a právo 13, Praha 1967, str. 126 a násl.

minimálně zpochybnit. Proto soud také v tomto druhu řízení rozhoduje na základě důkazních prostředků, jež označí účastníci řízení, přičemž jiné než navržené důkazní prostředky může provést toliko za situace, kdy taková potřeba vyjde najevo. Stejnou povahu má pak i správní řízení sporné, ve kterém správní orgán rozhoduje o věci, která vyplývá z občanskoprávních vztahů.

Spor o správnost přiznané daně ve vyměřovacím řízení nezpochybňuje ani skutečnost, že se ho účastní správce daně, který je zároveň vrchnostenským orgánem a rozhoduje tak o vyměření daňové povinnosti. Ve vyměřovacím řízení totiž správce daně vystupuje ve dvojnásobném postavení. Jednak jako správní orgán rozhoduje o veřejných subjektivních právech a povinnostech fyzických a právnických osob v oblasti daní. Vedle toho pak vede i spor o správnost daně přiznané daňovým subjektem, neboť jeho úkolem není zjišťovat skutečnosti svědčící ve prospěch i neprospěch daňového subjektu jako účastníka řízení, jako je tomu ve správním řízení. Naopak z ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků jednoznačně vyplývá, že povinností správce daně je především zjišťovat skutečnosti, které svědčí o nesprávnosti, nepravdivosti, neprůkaznosti nebo neúplnosti přiznání podaného daňovým subjektem. Tato důkazní povinnost správce daně vyplývá z jeho primárního úkolu ochrany fiskálních zájmů státu, který lze dovodit z ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

3. NOSITEL DŮKAZNÍHO BŘEMENA

Jestliže je tedy vyměřovací stádium daňového řízení ovládáno zásadami dispoziční, projednací a kontradiktornosti, tak se v něm při pochybnostech o skutkovém stavu musí uplatnit nejenom objektivní složka důkazního břemena, nýbrž i jeho složka subjektivní. Proto ve vyměřovacím řízení musí určitý procesní

subjekt vystupovat jako nositel důkazního břemena.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti je nepochybné, že důkazním břemenem nemůže být zatížen nikdo jiný než daňový subjekt. Jestliže ten je povinen prokázat správnost údajů, které uvedl v daňovém přiznání, musí nést i následky stavu důkazní nouze, do které se v tomto směru dostane. Ve vyměřovacím stádiu daňového řízení je tedy nositelem důkazního břemena daňový subjekt.

Nositelem důkazního břemena je daňový subjekt také v řízení o opravných prostředcích proti rozhodnutím, která navazují na vyměřovací řízení zahájené na základě podaného daňového přiznání. V řízení o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti se totiž sice přezkoumává správnost a zákonnost napadeného rozhodnutí, nicméně také v něm se ověřují rozhodné skutečnosti, ze kterých vycházejí údaje uvedené daňovým subjektem v přiznání k dani. Bez toho totiž nemůže nadřízený správce daně posoudit, zda rozhodnutí, kterým byla uložena daňová povinnost, je v souladu se zákonem, či nikoliv.

Důkazním břemenem je daňový subjekt zatížen i po povolení nebo nařízení obnovy vyměřovacího řízení, jelikož za takové situace se opětovně prověřují skutečnosti jím uvedené v přiznání k dani.

4. ROZDĚLENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENA?

V publikacích z oboru finančního práva i v rozhodnutích správních soudů se běžně uvádí, že ve vyměřovacím stádiu daňového řízení je důkazní břemeno rozděleno mezi správcem daně a daňovým subjektem.¹¹

¹¹ Např. Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, str. 320 a násled. a právní věty z rozhodnutí správních soudů tam uvedené.

Tento úsudek vychází z toho, že podle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce a existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů, vedených daňovým subjektem, jakož i existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí, zatímco daňový subjekt podle odstavce devátého téhož zákonného ustanovení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Pojem rozdělení důkazního břemena mezi žalobcem a žalovaným se vyskytuje v občanskoprávním sporném řízení, v němž jsou tyto procesní strany povinny prokazovat protikladné skutečnosti. Pravidla pro dělení důkazního břemena přitom vycházejí z teorie analýzy norem. Podle ní má každá ze stran dokázat skutkové předpoklady, které výslovně odpovídají právní normě, na níž zakládá v dané věci své oprávnění. V případě žalobce se jedná o základní normu, která vytváří určitý jeho právní nárok nebo právo. U žalovaného se pak jedná o protinormu, která působí proti normě základní. Uplatnění protinormy buď zabraňuje vzniku účinků normy základní, její účinky později ruší nebo vylučuje uplatnitelnost již vzniklého práva, například v důsledku splnění závazku či promlčení práva. Vůči protinormě lze však doložit skutkové předpoklady normy, která její účinky odstraňuje a účinnost základní normy opět obnovuje. Protinorma určité protinormy tedy umožňuje plné uplatnění normy základní.¹²

¹² Josef Macur: Dokazování a důkazní břemeno v civilním soudním řízení, Právo a podnikání č. 12/1994, str. 16 a násl.

Tak například žalobce v občanskoprávním sporném řízení uplatní nárok na zaplacení kupní ceny. Jeho důkazní břemeno se vztahuje na prokázání existence kupní smlouvy a odevzdání předmětu koupě kupujcímu, neboť tyto skutkové předpoklady obsahuje hlavní norma. Žalovaný namítne promlčení tohoto nároku, takže je povinen dokázat v souladu s obsahem protinormy, že promlčecí doba skutečně uplynula, aniž bylo právo žalobce uplatněno. Žalobce však uvede, že v průběhu promlčecí doby žalovaný písemně uznal dluh co do důvodu a výše, takže tuto skutečnost musí dokázat a v tomto směru jej zatěžuje důkazní břemeno. Žalovaný však následně namítne, že právní úkon uznání dluhu je neplatný, neboť ho učinil pod nátlakem. Ohledně této skutečnosti naopak nese důkazní břemeno žalovaný.

Oproti civilnímu spornému řízení se ve vyměřovacím stádiu daňového řízení prokazují skutkové předpoklady právních norem, kterým odpovídají údaje uvedené daňovým subjektem v přiznání k dani. Proti těmto základním normám však nepůsobí žádné protinormy.

Jestliže totiž daňový subjekt prokáže skutečnosti uvedené v přiznání k dani, tak vzniku účinků z nich vyplývajících nemůže samo o sobě zabránit to, že správce daně osvědčí řádné doručení písemnosti, která s takovými skutečnostmi má nějakou souvislost. Dále pak prokázání existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce je toliko základním předpokladem pro zpochybnění jim odpovídajících údajů, jež jsou uvedeny v přiznání k dani.

Existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, prokazuje správce daně za účelem zpochybnění skutkových předpokladů právní normy, již

se dovolává daňový subjekt. Proto v této procesní aktivitě nelze spatřovat důkazní břemeno správce daně.

Zákonné sankce se pak ukládají podle právní normy, jejíž skutkové znaky jsou odlišné od norem, na základě kterých daňový subjekt vypočítává svoji daňovou povinnost v přiznání k dani.

Rovněž tak vzniku účinků těch právních norem, jejichž skutkové předpoklady daňový subjekt prokáže ve vyměřovacím řízení, nemohou oproti civilnímu spornému řízení samy o sobě zabránit ani normy, které upravují neplatnost právních úkonů, promlčení práva nebo zánik závazku. Výši daňové povinnosti totiž může ovlivnit i plnění, které vyplývá z promlčeného práva nebo relativně neplatného právního úkonu, pokud příslušná osoba promlčení nenamítá nebo se nedovolá neplatnosti právního úkonu.

Proto doložení norem o zrušení, zániku nebo vyloučení uplatnitelnosti vzniklého práva může mít význam toliko při zpochybnění rozhodných skutečností, například souvislosti plnění na základě tohoto práva poskytnutého s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů u daně z příjmů či s podnikatelskou činností u daně z přidané hodnoty.

Lze tedy konstatovat, že ve vyměřovacím řízení nedochází k rozdělení důkazního břemena ve vlastním slova smyslu mezi oba procesní subjekty a jeho nositelem je toliko daňový subjekt. Naopak jím není ani v úzkém okruhu případů zatížen správce daně.

Pojem rozdělení důkazního břemena je proto zapotřebí chápat ve smyslu přenosu konkrétního subjektivního důkazního břemena, které je nestálé a v průběhu vyměřovacího řízení osciluje mezi procesními subjekty, jak již bylo uvedeno. V tomto významu nelze mít k takovému již vžitému pojmenování uvedeného procesního

jevu vážnější výhrady.

Konkrétní subjektivní důkazní břemeno však není důkazním břemenem ve vlastním slova smyslu, což bylo rovněž zmíněno. Proto jeho oscilace bude pro účely práce nadále nazývána termínem „přenos břemena vedení důkazu“. Nositelem břemena vedení důkazu je přitom v určité důkazní fázi vyměřovacího řízení také správce daně. To však bude blíže rozvedeno později.

5. ÚČEL DŮKAZNÍHO BŘEMENA

Daně jsou platební povinnosti, které stát stanoví zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž by zdaněným subjektům za to poskytl nějaké protiplnění.¹³ Za účelem stanovení, vyměření a výběru daní je pak ústavně připuštěno omezení vlastnického práva.

Tento zájem je konkrétně aprobován článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Zatížení daňového subjektu důkazním břemenem je proto výrazem veřejného zájmu na stanovení a výběru daní a představuje ústavně konformní průlom do ochrany autonomie jednotlivce.¹⁴

Úprava důkazního břemena podle zákona o správě daní a poplatků vychází rovněž ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované

¹³ Milan Bakeš a kolektiv: Finanční právo, C.H.BECK, Praha 2006, str. 188.

¹⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, náleží 113 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C.H.BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.

podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích.¹⁵

Konečně pak je úprava důkazního břemena jedním z prostředků právní ochrany daňového subjektu před zneužitím vrchnostenské role správce daně. Vymezuje totiž osobní, věcný a časový rozsah, toliko ve kterém lze po daňovém subjektu požadovat prokazování podstatných skutkových okolností ve vyměřovacím řízení.¹⁶

6. ROZSAH DŮKAZNÍHO BŘEMENA

Důkazní břemeno se vztahuje výlučně k daňové povinnosti toho daňového subjektu, který podal příslušné daňové přiznání. Nelze ho tedy rozšiřovat na prokazování všech skutečností, tedy i těch, ve vztahu k nimž má důkazní povinnost zcela jiná osoba. Proto jím může být daňový subjekt zatížen jen ohledně okolností, které se nacházejí v okruhu jeho činnosti. Ten tak není povinen opatřovat důkazní prostředky, které při běžném úsilí nemůže získat.¹⁷

Daňový subjekt je dále zatížen důkazním břemenem pouze ve vztahu k zákonem stanovené konkrétní dani, k níž podal daňové přiznání. Nenese tedy důkazní břemeno k jinému druhu daně ani k stejnému druhu daně za jiné zdaňovací období.

Důkazní břemeno daňového subjektu trvá od počátku vyměřovacího řízení. To platí i před zahájením vytýkacího řízení či daňové kontroly nebo v případě, kdy správce daně po podání

¹⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, nález 113 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C.H.BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.

¹⁶ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, právní věta z rozhodnutí sp. zn. 30 Ca 344/97 uvedená na str. 320.

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005 sp. zn. 5 Afs 131/2004, sešit 7, č. 599/2005 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ASPI, Praha 2005, str. 645 a násl.

daňového přiznání tyto části vyměřovacího řízení nezahájí a údaje v přiznání k dani uvedené tak dokazováním nikterak nezjišťuje ani neprověřuje. V takových případech se totiž zatížení důkazním břemenem sice fakticky neuplatňuje, nicméně nadále jako formální procesní jev existuje po celou dobu, kterou zákon stanoví správci daně pro vyměření či dodatečné stanovení daně.

Daňový subjekt je totiž nositelem důkazního břemena pouze v prekluzivní lhůtě, která je zakotvena v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků.¹⁸

Pokud tedy po uplynutí tříleté subjektivní prekluzivní lhůty či desetileté objektivní prekluzivní lhůty právo státu na vyměření či doměření daně zaniklo, končí tím i povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. To platí i za situace, kdy daňový subjekt tyto skutečnosti nedoložil žádnými důkazními prostředky či je doložil naprosto nedostatečně a všechno tak nasvědčuje tomu, že důkazní břemeno neunesl.

7. OBSAH DŮKAZNÍHO BŘEMENA

Daňový subjekt jako nositel důkazního břemena musí ve vyměřovacím stádiu daňového řízení prokazovat skutečnosti, jimž odpovídají skutkové znaky právní normy, na základě níž uvedl v daňovém přiznání příslušný údaj, ze kterého posléze vypočetl svoji daňovou povinnost.

Tato právní norma bývá nejčastěji obsažena v hmotně právních daňových zákonech a v důsledku jejich použití dochází k určení výše daňového základu a daně. Příslušné ustanovení daňového zákona však nelze aplikovat přímo, nýbrž toliko ve spojení s právní normou, která je obsažena v nedaňovém právním předpise.

¹⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, nález 113 Sbirky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C.H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.

Jestliže tedy například daňový subjekt v přiznání k dani z příjmů uplatní jako daňový výdaj provizi jím uhrazenou zprostředkovateli za uzavření smlouvy, která byla předmětem zprostředkování, musí nejprve prokázat naplnění skutkových znaků zprostředkovatelské smlouvy podle obchodního zákoníku. Teprve následně dokládá, že tuto provizi vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

V případě, že daňový subjekt uplatňuje osvobození od daně z příjmů ohledně výnosu z prodeje rodinného domu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem, musí nejprve prokázat naplnění skutkových znaků kupní smlouvy podle občanského zákoníku. Pak je povinen doložit, že v rodinném domě bydlel po takto vymezenou dobu.

Ve vyměřovacím řízení však daňový subjekt obvykle neprokazuje skutečnosti, kterým výslovně odpovídají skutkové znaky pouze jediné právní normy. V daňovém přiznání totiž uvádí údaje, které vycházejí z různých, na sobě vzájemně nezávislých skutkových stavů, takže ty je zapotřebí objasnit na základě řady odlišných právních norem.

Proto je daňový subjekt ve vyměřovacím řízení nositelem několika důkazních břemen a do stavu důkazní nouze se může dostat ve více případech. Na druhou stranu neunesení jednoho či více důkazních břemen neznamena, že neobjasněnost skutkového stavu nastává i ve vztahu k ostatním skutkovým otázkám, které se ve vyměřovacím řízení posuzují. Jestliže tedy daňový subjekt ohledně takových odlišných případů podstatné skutkové okolnosti prokáže, tak správce daně o nich nerozhoduje podle pravidel o důkazním břemenu.

Například daňový subjekt v přiznání k dani z příjmů uplatní pět

výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve dvou případech se mu jejich uskutečnění podaří prokázat. Naopak provedeným dokazováním bylo nepochybně zjištěno, že k realizaci dvou deklarovanych nákladů nedošlo. U pátého uplatněného nákladu nebylo provedeným dokazováním spolehlivě objasněno, zda k jeho uskutečnění došlo či nedošlo, takže v tomto případě se uplatňují pravidla o důkazním břemenu.

Ve vyměřovacím řízení často dochází k tomu, že daňový subjekt při dokazování skutečností uvedených v přiznání k dani nesplní některou ze svých zákonných povinností, například nepředloží účetnictví, které je povinen ze zákona vést.

To pak má za následek nemožnost objasnění mnoha na sobě nezávislých skutkových stavů do takové míry, že správce daně vůbec nemůže posoudit, k jakým údajům uvedeným v daňovém přiznání má přihlížet a ke kterým nikoliv. V důsledku toho nemůže zjistit přesnou výši daňové povinnosti a musí provést její kvalifikovaný odhad. Čini tak podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stanovením daňové povinnosti za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

8. PRAVIDLA O DŮKAZNÍM BŘEMENU

Pokud daňový subjekt prokáže skutkové předpoklady příslušné právní normy, vychází se při vyměření daně z údaje daňového přiznání, který jí odpovídá. V takovém případě správce daně rozhoduje podle zásady volného hodnocení důkazů.

Podle stejné zásady rozhoduje i v případě zjištění, že vůbec nedošlo k skutečnosti, na základě níž se daňový subjekt dovolává použití jemu příznivé právní normy. K údaji daňového přiznání, který vychází z takto vyloučeného skutkového stavu, se však

naopak při vyměření daně nepřihlíží.

Stejný procesní výsledek přináší i rozhodování podle pravidel o důkazním břemenu, která se uplatňují při pochybnostech o skutečnostech, jimž mají odpovídat skutkové znaky určité právní normy. Rovněž i v případě nejistoty o skutkovém stavu totiž správce daně nemůže při stanovení daňové povinnosti vycházet z toho údaje přiznání k dani, který se váže na tyto neprokázané skutečnosti.

9. NOSITEL BŘEMENA TVRZENÍ

Také ve vyměřovacím řízení může být dokazování započato až po uvedení konkrétních skutkových okolností. Proto se v něm rovněž uplatňuje břemeno tvrzení.

To má ve vyměřovacím stádiu daňového řízení větší význam než v jiných druzích procesu. Ve většině případů se totiž v něm stanovuje daň pouze na základě daňového přiznání, aniž by správce daně jakkoliv zjišťoval nebo prověřoval existenci právně významných skutečností, z nichž údaje v něm uvedené vycházejí.

Ve vyměřovacím řízení je důkazním břemenem zatížen daňový subjekt, a proto musí být i nositelem břemena tvrzení. Z tohoto důvodu je povinen do vyměřovacího stádia daňového řízení uvést konkrétní skutkové okolnosti.

Činí tak nejprve podáním daňového přiznání, v němž vypočte výši své daňové povinnosti a uvede další souhrnné údaje, na základě nichž k přiznané dani dospěl. Jestliže správce daně přistoupí k prověřování skutečností uvedených v daňovém přiznání, musí daňový subjekt podstatné skutkové okolnosti blíže specifikovat. V opačném případě své břemeno tvrzení neunes.

Údaje uvedené v přiznání k dani však zahrnují více skutkových

stavů, jež se vztahují k několika odlišným právním normám. Proto je daňový subjekt ve vyměřovacím řízení zatížen více břemeny tvrzení a musí tak uvést konkrétní skutkové okolnosti ke každému z těchto skutkových stavů.

Jestliže daňový subjekt přiznání k dani nepodá nebo v něm uvede nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a tuto nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstraní, nevnese do vyměřovacího řízení konkrétní skutkové okolnosti a neunesse tak své břemeno tvrzení. To pak má pro něho nepříznivý následek, který spočívá v oprávnění správce daně stanovit mu podle § 44 zákona o správě daní a poplatků daňovou povinnost na základě pomůcek.

Pokud daňový subjekt přiznání k dani podá a uvede v něm všechny požadované údaje, avšak při prověřování přiznané daně nespecifikuje, z jakého skutkového stavu vycházejí, nemůže z nich správce daně při vyměření daňové povinnosti vycházet. Je-li těchto skutkových stavů více, tak nepřihlíží k těm údajům, ohledně nichž daňový subjekt neunesse břemeno tvrzení.

Kupříkladu daňový subjekt v přiznání k dani z příjmů uplatní tři výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve dvou případech uvede, na základě jakého konkrétního zdanitelného plnění byly vynaloženy, takže tato jeho tvrzení mohou být ověřována dokazováním. U třetího jím deklarovaného daňového výdaje však žádné skutečnosti neuvede, a proto správce daně k němu při vyměřování daně nepřihlíží.

Daňový subjekt je nositelem břemena tvrzení také v řízení o jím podaných opravných prostředcích, která navazují na vyměřovací řízení, v němž se ověřuje správnost přiznané daně. Taková řízení o opravných prostředcích se totiž zahajují podáním daňového subjektu, takže ten musí uvést skutečnosti, na základě nichž

považuje rozhodnutí o stanovení daně za nezákonné nebo nesprávné.

10. NÁVRH NA ZMĚNU PRÁVNÍ ÚPRAVY

Jak již bylo zmíněno, nejsou instituty důkazního břemena a s ním souvisejícího břemena tvrzení v zákoně o správě daní výslovně obsaženy. Proto v něm nejsou stanovena ani pravidla, jak má správce daně postupovat při objektivní nejistotě o podstatných skutkových okolnostech, ze kterých vycházejí údaje uvedené v daňovém přiznání. Rovněž tak v tomto procesním předpise nejsou zakotveny povinnost daňového subjektu tyto okolnosti blíže specifikovat ani následky nesplnění takové povinnosti.

Tato procesní břemena však nejsou upravena ani v řadě jiných řízení nebo jsou v nich zahrnuta pouze rámcově. Kromě toho jejich absence v úpravě daňového řízení nenaráží na žádné praktické obtíže, neboť judikatura správních soudů tyto instituty dostatečně definovala a stanovila pravidla, jak se při jejich použití má postupovat. Proto se doplnění těchto procesních břemen do zákona o správě daní a poplatků nejeví jako nezbytně nutné.

Nicméně přesto je z důvodu určité právní jistoty vhodné v zákoně o správě daní a poplatků alespoň výslovně zakotvit způsob, jak má ve vyměřovacím řízení správce daně rozhodnout, jestliže daňový subjekt do vyměřovacího řízení nevnese konkrétní skutkové okolnosti nebo po provedeném dokazování zůstanou pochybnosti o skutečnostech, z nichž vycházejí údaje uvedené v daňovém přiznání. Toho je možné dosáhnout doplněním ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, které by pak znělo takto:

„Daňový subjekt označuje a prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Ke skutečnostem uvedeným v daňovém

přiznání, které daňový subjekt neoznačí nebo neprokáže tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, správce daně při stanovení daňové povinnosti nepřihlíží."

Část třetí

BŘEMENO VEDENÍ DŮKAZU

A JEHO PODOBA VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ

1. POJEM BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU

Důkazní břemeno je trvalé a stabilní a ve své objektivní i subjektivní složce zůstává po celou dobu řízení neměnné. Tím vnáší do dokazování i celého řízení určitou organizaci, právní jistotu a předvídatelnost procesního postupu. Je tedy páteří každého procesu.

V průběhu řízení však nositel důkazního břemena může prokázat rozhodné skutečnosti a vyloučit tak použití jeho pravidel. Za takového stavu věci pak musí procesní subjekt, který není zatížen důkazním břemenem, takto prokázaná fakta vyvrátit či je zpochybnit. Jedině tak může prokázat, že skutečnosti tvrzené nositelem důkazního břemena nenastaly či jejich existence není jistá. Jestliže se mu to podaří, tak riziko neobjasněnosti skutkového stavu přechází opět na nositele důkazního břemena, který musí pomocí dalších důkazních prostředků doložit podstatné skutkové okolnosti tak, aby o jejich existenci již nadále nebylo pochybností.

Tento procesní jev se někdy označuje jako konkrétní subjektivní důkazní břemeno, které je výrazem vnitřní diferenciací subjektivní složky důkazního břemena, jak již bylo uvedeno. Jelikož však

uvedený jev nepředstavuje důkazní břemeno ve vlastním slova smyslu, je správnější ho nazývat břemenem vedení důkazu.

Tomuto procesnímu břemenu odpovídá dvojice pojmů „důkaz“ a „protidůkaz“.

Důkaz slouží k prokázání podstatných skutkových okolností, ohledně nichž nese procesní subjekt důkazní břemeno. Je úspěšně proveden, jestliže vede k poznatkům o tak vysokém stupni pravděpodobnosti skutkového stavu, že ho lze považovat za objasněný. V takovém případě orgán veřejné moci nabývá vnitřní přesvědčení o existenci či neexistenci právně významných skutečností, jimž odpovídají skutkové znaky příslušné právní normy, kterých se nositel důkazního břemena dovolává. Funkce důkazu je tak splněna pouze tehdy, jestliže vede k poznatkům zcela jednoznačným a nepochybným.

Naproti tomu protidůkaz slouží k vyvrácení důkazu a přísluší subjektu, který není nositelem důkazního břemena. Protidůkaz je úspěšně proveden, je-li na úrovni praktické jistoty prokázáno, že nenastaly podstatné skutkové okolnosti, které uvádí nositel důkazního břemena. Funkce protidůkazu je však splněna i tehdy, jestliže se jím podaří způsobit objektivní nejistotu o rozhodných skutečnostech. Povahu protidůkazu má i kvalifikované popírání, které není toliko negací důkazních prostředků provedených na návrh nositele důkazního břemena. K skutkovým poznatkům na základě těchto důkazních prostředků učiněných totiž podává bližší vysvětlení a namítá, že zjištěné skutečnosti odpovídají znakům jiné právní normy než té, které se dovolává procesní subjekt zatížený důkazním břemenem.

2. POVAHA A VÝZNAM BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU

Oproti důkaznímu břemenu je tedy břemeno vedení důkazu

nestálé a v průběhu řízení kyvadlovitě přechází z jednoho procesního subjektu na druhý podle aktuální důkazní situace. Možnost jeho uplatnění tak nastává až v takovém okamžiku řízení, kdy předběžné hodnocení důkazů již připouští závěr o existenci či neexistenci skutečností, které je povinen prokazovat nositel důkazního břemena. To vyžaduje provedení určitých důkazních prostředků, jejichž síla umožňuje učinit předpoklad o unesení důkazního břemena.

Za takového stavu věci se může do důkazní nouze dostat i subjekt, který není nositelem důkazního břemena, nýbrž je momentálně toliko zatížen břemenem vedení důkazu. Z toho vyplývá, že nositelem břemena důkazního a břemena vedení důkazu nemusí být v určitém průběhu řízení stejný subjekt.

Podstatný rozdíl mezi oběma procesními jevy je však v tom, že v případě uplatnění pravidel o důkazním břemenu se rozhoduje na základě neobjasněnosti skutkového stavu a nevychází se tak z výsledků hodnocení provedených důkazních prostředků, neboť ty nemohly být spolehlivě vyvozeny.

Oproti tomu v případě uplatnění břemena vedení důkazu orgán veřejné moci vychází z výsledků hodnocení provedených důkazních prostředků, které se nepodařilo protidůkazem vyvrátit či alespoň zpochybnit.

Význam břemena vedení důkazu spočívá v tom, že nutí k větší procesní aktivitě i ten subjekt, který není zatížen důkazním břemenem, aby tak zabránil nepříznivým důsledkům, které by pro něho mělo prokázání podstatných skutkových okolností nositelem důkazního břemena.

Břemeno vedení důkazu však může mít i opačný účinek a naopak přimět k ještě výraznější procesní iniciativě nositele důkazního

břemena, jestliže se mu již provedenými důkazními prostředky prozatím nedaří skutkový stav dostatečně objasnit.

Podle míry důkazní aktivity jednotlivých subjektů procesu lze pak odhadnout, jakou mají v určité fázi řízení naději na úspěch.¹⁹

3. BŘEMENO VEDENÍ DŮKAZU VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ

Jak již bylo zmíněno, je ve vyměřovacím stádiu daňového řízení, které se zahajuje podáním daňového přiznání, jakož i v na něho navazujících řízeních o opravných prostředcích, zatížen důkazním břemenem daňový subjekt. V těchto stádiích daňového řízení rovněž probíhá spor o správnost přiznané daně.

Proto i v nich dochází k přechodu břemena vedení důkazu na druhý procesní subjekt, kterým je správce daně.

Ten má podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků důkazní povinnost prokazovat skutečnosti zpochybňující správnost přiznané daňové povinnosti. Za tímto účelem označuje a provádí důkazní prostředky, které jsou způsobilé vyvrátit či alespoň znejistit skutkové předpoklady právních norem, z nichž vycházejí údaje uvedené v daňovém přiznání. Takové důkazní prostředky zcela odpovídají shora uvedenému pojmu „protidůkaz“.

Naopak daňový subjekt musí podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazovat všechny skutečnosti, které ve svém daňovém přiznání uvádí, a to tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti. Důkazní prostředky, které k tomu použije, tedy korespondují s citovaným pojmem „důkaz“.

Ve stádiích daňového řízení, ve kterých se prověřují skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, jsou tedy nositeli břemena vedení

¹⁹ K podstatě a funkci břemena vedení důkazu bližší Josef Macur: Důkazní břemeno v civilním soudním řízení, Masarykova univerzita, Brno 1995, str. 63 a násl.

důkazu oba procesní subjekty a toto procesní břemeno osciluje mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Ostatně uvedený procesní jev popisují rovněž publikace z oboru finančního práva a judikatura správních soudů, i když se v této souvislosti zmiňují o přenášení důkazního břemena z daňového subjektu na správce daně a naopak.²⁰

Tento ustálený a používaný výraz však ve skutečnosti odpovídá obsahu pojmu „přenášení konkrétního subjektivního důkazního břemena“. Proto v práci bude používáno výstižnější pojmenování, a to „přenášení břemena vedení důkazu“.

4. PŘENÁŠENÍ BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU

Jakmile se tedy daňovému subjektu podaří prokázat rozhodné skutečnosti, které odpovídají skutkovým předpokladům právní normy, z níž vycházejí údaje uvedené v přiznání k dani, přechází břemeno vedení důkazu na správce daně. Na něm pak je, aby provedenými důkazními prostředky tyto skutečnosti vyvrátil nebo alespoň znejistil, aby skutkový stav zůstal minimálně neobjasněn. Jestliže bude v této procesní aktivitě úspěšný, pak dojde k zpětnému přenosu břemena vedení důkazu na daňový subjekt.

V již zmíněném příkladu daňový subjekt v přiznání k dani z příjmů uplatní jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů provizi uhrazenou zprostředkovateli za uzavření smlouvy, která tvořila předmět zprostředkování. Účetními doklady, smlouvou o zprostředkování a dokladem o uhrazení provize pak naplnění znaků zprostředkovatelské smlouvy podle obchodního zákoníku doloží. Rovněž daňový subjekt prokáže souvislost plnění z ní získaného s dosažením zdanitelných příjmů,

²⁰ Např. Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc 2007, str. 322 a násl. a právní věty z rozhodnutí správních soudů tam uvedené.

protože předloží kupní smlouvu, která představuje výsledek zprostředkovatelské činnosti.

Za této situace dochází k přenosu břemena vedení důkazu na správce daně. Jestliže ten provede výslech údajného zprostředkovatele, který uvede, že žádnou aktivitu ve prospěch daňového subjektu nevyvíjel, přechází břemeno vedení důkazu zpět na daňový subjekt, který musí uskutečnění uvedeného zdanitelného plnění prokázat jinými důkazními prostředky.

V jiném případě uplatní daňový subjekt v přiznání k dani z příjmů za daňový výdaj cenu za provedení stavebních prací při opravě své nemovitosti. Uskutečnění těchto prací doloží účetními doklady, smlouvou o dílo, dokladem o zaplacení ceny za provedení díla, případně jinými listinami. V důsledku toho přechází břemeno vedení důkazu na správce daně.

Ten si však nechá vypracovat znalecký posudek, v němž je vysloven závěr, že provedené stavební práce nemají charakter opravy hmotného majetku, nýbrž se jedná o jeho technické zhodnocení, které není daňovým výdajem podle zákona o daních z příjmů. Zde se jedná o případ dříve zmíněného kvalifikovaného popírání. V důsledku něho nastává přenos břemena vedení důkazu zpět na daňový subjekt, který musí jinými důkazními prostředky doložit, že provedené práce představují jen opravu hmotného majetku.

Jak již bylo zmíněno, je daňový subjekt ve vyměřovacím řízení nositelem několika důkazních břemen. Proto může v určitém okamžiku vyměřovacího řízení prokázat podstatné skutkové okolnosti, které se týkají některých skutečností, z nichž vycházejí údaje uvedené v jím přiznané dani, a ohledně dalších skutečností takto úspěšný není. V některých případech tedy přenáší břemeno vedení důkazu na správce daně a v případech jiných se mu to

nedaří.

Proto platí, že současně může být ve vyměřovacím řízení břemenem vedení důkazu ohledně určitých, oddělených skutkových stavů zatížen daňový subjekt a ve vztahu k jiným skutkovým stavům zase naopak správce daně.

V rovněž již citovém příkladu uplatní daňový subjekt v přiznání k dani z příjmů pět výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Po provedení určitých důkazních prostředků se mu ve dvou případech jejich uskutečnění daří doložit, takže břemeno vedení důkazu přechází na správce daně. Naopak realizaci dvou deklarovanych nákladů daňový subjekt vůbec ničím nedokládá, a proto břemeno vedení důkazu se mu na správce daně nedaří přenést a pomocí rozsáhlého dokazování musí vyvinout intenzivní procesní aktivitu, aby toho dosáhl. V pátém případě se mu uskutečnění zdanitelného plnění prozatím nedaří doložit do takové míry, aby o něm nebylo žádných pochybností. Za této situace ještě nemůže dojít k přenosu břemena vedení důkazu na správce daně, takže daňový subjekt musí rozhodné skutečnosti doložit některými dalšími důkazními prostředky.

5. VZNIK BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU

Vyměřovací řízení je zahájeno podáním přiznání k dani daňovým subjektem. Tím však ještě nedochází k zahájení důkazního řízení, ve kterém by správce daně zjišťoval či prověřoval správnost přiznané daně a skutečnosti, na základě nichž byla daňová povinnost vypočtena. Naopak většinou je podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků daňová povinnost vyměřena fiktivně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání podle údajů v něm uvedených a správce daně již později okolnosti

rozhodné pro správné stanovení daně neprověřuje.

Proto nejčastěji postačí, když daňový subjekt do vyměřovacího řízení vnese konkrétní skutkové okolnosti ve formě podání daňového přiznání a unese tak své břemeno tvrzení. V takovém případě není vůbec zatížen břemenem vedení důkazu a nemusí tak prokazovat rozhodné skutečnosti, které odpovídají skutkovým předpokladům právních norem, z nichž údaje uvedené v přiznání k dani vycházejí. Z toho pak logicky vyplývá, že nositelem tohoto procesního břemena se nemůže stát ani správce daně.

Oba procesní subjekty tak mohou být zatíženy břemenem vedení důkazu teprve až v okamžiku zahájení dokazování. Proto vznik tohoto procesního břemena může nastat nejdříve na počátku těch částí vyměřovacího řízení, v nichž se skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjišťují či prověřují.

Takovou etapu vyměřovacího stádia daňového řízení představuje vytýkáací řízení, které správce daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků zahajuje vydáním výzvy, v níž daňovému subjektu sdělí pochybnosti o podaném daňovém přiznání a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil a údaje uvedené v přiznání k dani řádně prokázal.

Dále správce daně zjišťuje nebo prověřuje správnost přiznané daně také v rámci daňové kontroly, při jejímž zahájení obvykle podle § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ukládá daňovému subjektu povinnost předložit účetní evidenci. Na jejím základě správce daně nejčastěji vymezuje skutečnosti, které je zapotřebí doložit. Povinnost k jejich prokázání pak ukládá daňovému subjektu na základě výzvy, kterou vydává podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Doručením této výzvy se daňový subjekt dozvídá, které podstatné skutkové okolnosti se stávají předmětem sporu mezi oběma procesními subjekty.

Ve vyměřovacím stádiu daňového řízení tedy začíná dokazování probíhat po obdržení obou uvedených výzev daňovým subjektem. Proto teprve až v tomto okamžiku vzniká břemeno vedení důkazu.

Příjemcem výzev vydaných podle § 43 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt, kterému je v nich uložena povinnost zpochybněné nebo prověřované skutečnosti prokázat. Břemenem vedení důkazu je tedy na počátku důkazního řízení zatížen daňový subjekt.

Uvedená zjištění lze ve shodě s judikaturou správních soudů jinými slovy vyjádřit i tak, že břemeno vedení důkazu nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.²¹

6. PŘENOS BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU

Po zahájení dokazování musí daňový subjekt nejprve uvést, z jakých skutkových stavů zpochybněné nebo prověřované údaje vycházejí, neboť bez toho není možné je započít dokládat. Takto do vyměřovacího řízení vznesené skutkové okolnosti je daňový subjekt povinen prokázat předložením důkazních prostředků správci daně nebo návrhem na jejich provedení s vysvětlením, které okolnosti jimi mají být osvětleny. Pouze takovou procesní činností totiž může dostát své důkazní povinnosti prokázat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, která je zakotvena v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Daňový subjekt je přitom nucen uvést do řízení taková konkrétní tvrzení, která odpovídají skutkovým znakům všech abstraktních

²¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2005 č. j. 5 Afs 41/2005-66, Webová stránka Nejvyššího správního soudu www.nssoud.cz.

právních norem, z nichž vycházejí údaje uvedené v daňovém přiznání, jež jsou zpochybněny či prověřovány. Jím předložené či navržené důkazní prostředky pak na tato tvrzení musí navazovat a být natolik rozsáhlé, přesvědčivé a výstižné, aby jimi bylo možné rozhodné skutečnosti spolehlivě prokázat do takové míry, že o nich je možné nabýt jistotu.

Jinak řečeno je zapotřebí, aby daňový subjekt reagoval na výzvu správce daně k prokázání zpochybněných nebo prověřovaných skutečností podrobným písemným vyjádřením a předložením řady důkazů, neboť bez toho nelze mít jeho povinnost řádně prokázat pravdivost příslušných údajů za splněnou.²²

Dále pak žádný z důkazních prostředků, které byly na základě procesní aktivity daňového subjektu provedeny, nemůže vyvolat objektivní nejistotu o prověřovaných skutečnostech uvedených v daňovém přiznání, neboť v takovém případě by o jejich existenci zůstaly důvodné pochybnosti.

Jestliže daňový subjekt po zahájení dokazování takové konkrétní skutečnosti do vyměřovacího řízení nevznese, má to za následek neunesení jeho břemena tvrzení. V případě, že daňový subjekt podstatné skutkové okolnosti blíže specifikuje, nicméně důkazními prostředky je spolehlivě neprokáže, dostává se do stavu důkazní nouze. Ten pak má pro něho za následek nejenom neunesení břemena vedení důkazu, nýbrž i samotného důkazního břemena.

Nicméně správce daně může pokračovat v důkazním řízení i za situace, kdy daňový subjekt břemenem vedení důkazu zůstal zatížen. Na základě poznatků zjištěných důkazními prostředky provedenými po vydání výzvy k prokázání zpochybněných nebo

²² Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, právní věta z rozhodnutí sp. zn. 30 Ca 344/97 uvedená na str. 322 a násl.

prověřovaných skutečností má totiž možnost doposud neúplně zjištěný skutkový stav doplnit. Je přitom oprávněn tak učinit za pomoci důkazních prostředků, které si sám opatří. Rovněž tak mu nic nebrání ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků opětovně vyzvat žalobce k prokázání relevantních skutečností. Uvedeným způsobem postupuje správce daně především tehdy, když taková potřeba ve vyměřovacím řízení vyjde najevo, neboť v opačném případě by porušil zásadu materiální pravdy zakotvenou v ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jak již bylo zmíněno. Daňový subjekt tedy může nejistotu o zpochybněných či prověřovaných skutečnostech, ze kterých vycházejí údaje uvedené v daňovém přiznání, za určitých okolností dodatečně rozptýlit i za situace, kdy jeho důkazní činnost na počátku dokazování nebyla dostatečná.

Každopádně jestliže daňový subjekt po zahájení důkazního řízení na základě výzvy k prokázání rozhodných skutečností nebo později zpochybněné nebo prověřované údaje uvedené v daňovém přiznání prokáže do takové míry, že o nich nezůstanou důvodné pochybnosti, lze v této fázi vyměřovacího řízení považovat skutkový stav za objasněný.

Tohoto výsledku přitom daňový subjekt dosáhne i za situace, kdy rozhodné skutečnosti svou procesní aktivitou vyvinutou po vzniku břemena vedení důkazu prokáže, avšak správce daně má o nich stále pochybnosti.

Nedůvěra správce daně k tvrzením a důkazním prostředkům daňového subjektu totiž nikterak nesnižuje jejich důkazní sílu a nevede tedy k zpochybnění skutečností, z nichž vycházejí údaje uvedené v přiznání k dani. Tyto pochybnosti musí být proto podepřeny konkrétními poznatky, které by výsledek procesní aktivity daňového subjektu vyvrátily nebo alespoň znejistily.

Jestliže tedy daňový subjekt po vzniku břemena vedení důkazu vnese do vyměřovacího řízení k zpochybněným či prověřovaným údajům uvedeným v přiznání k dani podstatné skutkové okolnosti a ty pak důkazními prostředky doloží do takové míry, že za daného skutkového stavu o nich nemohou existovat důvodné pochybnosti, pak po něm prozatím nelze vyžadovat další procesní činnost.

Správce daně proto není oprávněn vyzývat daňový subjekt k předkládání dalších důkazních prostředků s odůvodněním, že důkazní prostředky doposud provedené ho nepřesvědčily o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání.²³

Závěr o objasněnosti skutkového stavu lze učinit nejdříve až po provedení posledního důkazního prostředku, který daňový subjekt předložil nebo označil na základě výzvy k prokázání rozhodných skutečností. Jestliže se pak dokazování provádí i poté, kdy daňový subjekt skutečnosti uvedené v daňovém přiznání neprokázal na počátku dokazování po vydání výzvy, dochází k objasněnosti skutkového stavu provedením takového důkazního prostředku, kterým byly pochybnosti rozptýleny.

V těchto okamžicích se daňovému subjektu daří unést své břemeno vedení důkazu a to tak od něho přechází na správce daně, který se ve stejných chvílích stává jeho nositelem.

Ve shodě s naukou finančního práva lze tedy uzavřít, že přechod břemena vedení důkazu na správce daně nastupuje tehdy, splní-li daňový subjekt povinnost tvrzení i povinnost své tvrzení doložit.²⁴

7. ZPĚTNÝ PŘENOS BŘEMENA VEDENÍ DŮKAZU

Po přenosu břemena vedení důkazu je správce daně povinen

²³ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, str. 327.

²⁴ Lenka Kaniová, Alena Schillerová: Správa daní, úplné znění zákona, komentář, judikatura, ASPI, Praha 2005, str. 140 a násl.

zpochybněné nebo prověřované skutečnosti, které daňový subjekt prozatím ve vyměřovacím řízení prokázal, popřít či alespoň znejistit. Jen tak totiž může vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetní evidence vedené daňovým subjektem a splnit tak svou důkazní povinnost zakotvenou v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Za tímto účelem je oprávněn ve vyměřovacím řízení provádět další dokazování. I jím provedené důkazní prostředky však musí být natolik rozsáhlé, přesvědčivé a výstižné, aby jimi mohla být pravděpodobnost existence rozhodných skutečností snížena minimálně do té míry, že je již nelze považovat za jisté.

Tohoto stavu však správce daně nedosáhne, jestliže na základě důkazních prostředků provedených po přenosu břemena vedení důkazu má o existenci rozhodných skutečností nadále pochybnosti nebo se v nich více utvrdí.

Z hlediska naplnění důkazní povinnosti, která je založena v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, totiž nestačí pouhé pochybnosti o tvrzení daňového subjektu a správnosti jím předložených důkazních prostředků, nýbrž správce daně musí zcela jednoznačným způsobem věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost takových důkazních prostředků vyvrátit jinými důkazními prostředky.²⁵

Rovněž tak správce daně nevyvolá stav objektivní nejistoty o rozhodných skutečnostech uvedených v přiznání k dani tím, že důkazními prostředky provedenými po přenosu břemena vedení důkazu popře obsah tvrzení daňového subjektu a některých důkazních prostředků, které byly realizovány před tímto přenosem,

²⁵ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, právní věta z rozhodnutí sp. zn. 30 Ca 100/99 uvedená na str. 321.

aniž to má nějaký vliv na skutkový stav věci.

Samotné vyvrácení určitých skutečností totiž ještě samo o sobě nemusí vést k neobjasněnosti skutkového stavu, z něhož vycházejí údaje uvedené v daňovém přiznání. Pozitivní řešení otázky, zda daňový subjekt unesl břemeno vedení důkazu, nemůže být tedy založeno na pouhém popření skutečností jím uvedených.²⁶

I po přenosu břemena vedení důkazu je správce daně oprávněn ověřovat si některé údaje u daňového subjektu. Za tímto účelem může podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyzvat daňový subjekt k prokázání určitých skutečností, které se vztahují k zpochybněným nebo prověřovaným údajům uvedeným v daňovém přiznání.

Není přitom možné souhlasit s názorem, že v tomto zákonném ustanovení je upraven pouze rozsah důkazního břemena a není zde obsaženo oprávnění správce daně k tomu, aby daňový subjekt vyzýval, jako tomu je v jiných ustanoveních zákona o správě daní a poplatků.²⁷

Při takovém výkladu by totiž správce daně při dokazování vedeném po zahájení vytýkacího řízení či po ukončení daňové kontroly nemohl od daňového subjektu požadovat předložení dalších důkazních prostředků, jelikož neexistuje žádné speciální ustanovení, které by v uvedených fázích vyměřovacího řízení oprávnění správce daně k uložení důkazní povinnosti zakládalo. To by však bylo v rozporu se zásadou součinnosti a znemožnilo by správci daně unést své břemeno vedení důkazu.

Nicméně vydání uvedené výzvy neznamena unesení břemena vedení důkazu správcem daně. Tím totiž zpochybnění příslušných

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005 č.j. 4 As 1/2003-71, sešit 5, č. 542/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ASPI, Praha 2005, str. 430 a násl.

²⁷ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, str. 326 a násl.

údajů uvedených v daňovém přiznání ještě nemůže nastat.

K tomu nedochází ani tím, že daňový subjekt výzvě správce daně zcela nevyhoví a požadované skutečnosti řádně neprokáže. Nedoložení správcem daně vyžádaných faktů totiž nevyvolává neobjasněnost skutkového stavu ohledně zpochybněných nebo prověřovaných skutečností. Ta totiž může nastat pouze v případě, že daňový subjekt předloží k výzvě takové důkazní prostředky, které sníží pravděpodobnost existence těchto skutečností do té míry, že již o nich nelze mít jistotu.

Správce daně však neunese břemeno vedení důkazu po jeho přenosu ani když daňový subjekt na výzvu k prokázání určitých skutečností vůbec nereaguje. Nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu totiž nemá za následek vyvrácení či znejistění zpochybněných nebo prověřovaných údajů uvedených v daňovém přiznání. Proto touto procesní nečinností daňového subjektu nemůže správce daně prokázat existenci skutečností, které vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetní evidence daňového subjektu, a splnit tak svou procesní povinnost uvedenou v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Jinak řečeno jestliže správce daně neunese své břemeno vedení důkazu, nemůže dojít k jeho přechodu na druhý procesní subjekt, a to i tehdy, když daňový subjekt nedostojí své procesní povinnosti.

Nevyhovění výzvě k prokázání rozhodných skutečností tedy nemá za následek usnesení břemena vedení důkazu správcem daně a ten uvedené opomenutí může sankcionovat toliko uložením pořádkové pokuty podle § 37 zákona o správě daní a poplatků.

Jestliže se tedy správci daně po přenesení břemena vedení

důkazu nepodaří zpochybněné či prověřované údaje daňového přiznání vyvrátit zcela nebo alespoň do takové míry, aby o jejich existenci panovala nejistota, pak platí, že toto své procesní břemeno neunesl. Naopak z hlediska daňového subjektu uvedený stav znamená, že se mu rozhodné skutečnosti podařilo prokázat a unesl tak své důkazní břemeno.

Pokud se však správci daně podaří po přenosu břemena vedení důkazu na jeho stranu rozhodné skutečnosti alespoň znejistit tak, že o jejich existenci jsou dány důvodné pochybnosti, lze v této fázi vyměřovacího řízení považovat skutkový stav za neobjasněný.

Tento stav nastává po provedení takového důkazního prostředku, na základě něhož byl učiněn poznatek, který k objektivní nejistotě o rozhodné skutečnosti vede.

Teprve v tomto okamžiku se správci daně daří unést své břemeno vedení důkazu a to tak od něho přechází zpět na daňový subjekt, který se ve stejném okamžiku stává opět jeho nositelem.

Jinak řečeno stejně jako je daňový subjekt povinen prokázat v daňovém řízení svá tvrzení zcela jednoznačně a nezvratně, je také správce daně způsobem vylučujícím jakoukoliv pochybnost povinen prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví, údajů v něm uváděných a daňovým subjektem poskytnutých vysvětlení. Pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či úplnosti účetnictví se musí cestou dokazování proměnit v jistotu o tom, že účetnictví věrohodné není.²⁸

Během dalšího průběhu vyměřovacího řízení se ještě několikrát může břemeno vedení důkazu přenést z jednoho procesního subjektu na procesní subjekt druhý. Jakmile tedy daňový subjekt

²⁸ Lenka Kaniová, Alena Schillerová: Správa daní, úplné znění zákona, komentář, judikatura, ASPI, Praha 2005, právní věta z rozhodnutí sp. zn. 30 Ca 363/97 uvedená na str. 140.

příslušné skutečnosti uvedené v daňovém přiznání prokáže do takové míry, že o nich nezůstanou důvodné pochybnosti, přenáší se břemeno vedení důkazu na správce daně. V okamžiku, kdy dojde k úplnému vyvrácení či alespoň zpochybnění těchto skutečností, nastává přenos břemena vedení důkazu na daňový subjekt. K uvedené oscilaci břemena vedení důkazu mezi oběma procesními subjekty přitom může docházet až do konečného procesního stavu.

8. BŘEMENO VEDENÍ DŮKAZU VE ZVLÁŠTNÍCH PŘÍPADECH

Daňový subjekt má ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků zakotvenu důkazní povinnost prokazovat správnost přiznané daňové povinnosti, takže musí doložit všechny skutečnosti, jež se k údajům uvedeným v přiznání k dani vztahují.

Z tohoto pravidla však existují dvě výjimky. Doručení vlastních písemností daňovému subjektu a existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce totiž podle § 31 odst. 8 písm. a), b) zákona o správě daní a poplatků prokazuje správce daně.

K těmto skutečnostem se tak vztahuje důkazní povinnost správce daně, a proto ten musí ve vyměřovacím řízení doložit, že existují skutkové znaky právní normy, která doručování písemností nebo užití právní domněnky či právní fikce upravuje.

Kupříkladu správce daně je oprávněn upravit základ daně z příjmů poplatníka o zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Existence takového rozdílu je tedy skutečností rozhodnou pro užití právní fikce, takže správce daně je povinen prokázat, že výše obvyklé ceny se liší od ceny

sjednané a vykázané daňovým subjektem. Musí proto provedením důkazních prostředků především spolehlivě doložit, jaká je obvyklá cena dané služby či komodity.²⁹ Nepostačí tedy pochybnost o sjednané ceně s ohledem na její nízkou výši.

Dalším příkladem skutečnosti rozhodné pro použití právní fikce, která je zároveň způsobilá doložit i doručení vlastních písemností daňovému subjektu v případě, že taková písemnost má význam po posouzení správnosti příslušného údaje uvedeného v přiznání k dani, je zdržování se adresáta v místě doručení při náhradním doručování písemnosti jejím uložením v provozovně držitele poštovní licence. Správce daně tedy musí skutečnosti rozhodné pro užití této právní fikce prokázat tím, že za pomoci provedených důkazních prostředků spolehlivě doloží zdržování se daňového subjektu v den uložení písemnosti v místě doručování.³⁰ Nestačí tedy jeho poznatek, že daňový subjekt na uvedené adrese občas pobýval či byl přihlášen k trvalému pobytu.

V případě prokazování doručení vlastních písemností daňovému subjektu a prokazování existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce tedy musí platit jiná podoba břemena vedení důkazu a jeho přenášení.

Ve vztahu k těmto skutečnostem břemeno vedení důkazu vzniká v okamžiku, kdy daňový subjekt obdrží výzvu vydanou podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, kterou se zahajuje vytýkáací řízení. Také v rámci daňové kontroly toto procesní břemeno vzniká doručením výzvy podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňovému subjektu. Teprve až těmito úkony se totiž zahajuje důkazní řízení, takže předtím nemůže k zatížení

²⁹ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006 č. j. 9 Ca 32/2005-85, Extranet Nejvyššího správního soudu.

³⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003 sp. zn. II. ÚS 23/03, svazek 30, náleží 81 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C.H.BECK, Praha 2004, str. 257 a násl.

břemenem vedení důkazu dojit.

Z toho je zřejmé, že vznik břemena vedení důkazu ohledně prokazování doručení vlastních písemností daňovému subjektu a existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce nastává ve stejném okamžiku jako u jiných skutečností, které se v průběhu vyměřovacího řízení prověřují.

Stejně tak platí, že příjemcem obou uvedených výzev je daňový subjekt, kterému se v nich ukládá zpochybněné či prověřované skutečnosti prokázat. Správce daně ho pak v nich může vyzvat i k doložení určitých skutečností, jimiž se má ověřit, zda došlo k doručení písemnosti nebo nastaly podmínky pro užití právní domněnky anebo právní fikce, a to v těch případech, kdy tyto okolnosti mají nějaký význam pro posouzení správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání.

Nicméně oprávnění správce daně k vydání výzvy ve vyměřovacím řízení ho nezavazuje důkazní povinnosti samostatně prokázat doručení vlastních písemností daňovému subjektu a existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce.

Proto ve vztahu k těmto skutečnostem vymezení zpochybněných nebo prověřovaných údajů daňového přiznání, k němuž dochází na počátku důkazního řízení, nemůže mít za následek vznik břemena vedení důkazu daňového subjektu. Ten je proto zpočátku zatížen tímto procesním břemenem jen ohledně těch skutečností vztahujících se k zpochybněným nebo prověřovaným údajům daňového přiznání, které s doručováním písemností nebo s užitím právní domněnky anebo právní fikce nesouvisejí.

Je tedy zřejmé, že oproti jiným prověřovaným skutečnostem je na počátku důkazního řízení ve vztahu k prokázání doručení

vlastních písemností daňovému subjektu a existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky či právní fikce nositelem břemena vedení důkazu správce daně.

Ten proto musí provést natolik rozsáhlé, přesvědčivé a výstižné dokazování, aby jím tyto skutečnosti spolehlivě prokázal.

Tohoto výsledku není dosaženo, pokud daňový subjekt po zahájení důkazního řízení nedoloží, že nenastala skutečnost, k níž se vztahuje uvedená důkazní povinnost správce daně, neboť naopak je úkolem správce daně, aby tuto skutečnost doložil sám.

Správce daně však neunesse břemeno vedení důkazu ohledně prokázání doručení vlastních písemností daňovému subjektu a existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce, ani když daňový subjekt nereaguje na jeho výzvu, která byla vydána na počátku důkazního řízení za účelem ověření, zda uvedené skutečnosti nastaly. Nedostatečná procesní aktivita daňového subjektu totiž neznamena unesení břemena vedení důkazu správcem daně.

K tomu pak nedochází, ani když důkazní prostředky provedené správcem daně po vzniku břemena vedení důkazu svědčí o tom, že ve vztahu k zpochybněnému či prověřovanému údaji uvedenému v daňovém přiznání mohlo dojít k doručení vlastních písemností daňovému subjektu nebo přichází v úvahu užití právní domněnky či právní fikce. Tyto skutečnosti totiž správce daně musí doložit do takové míry, aby je bylo možné považovat za jisté.

Jestliže tedy správce daně doručení vlastních písemností daňovému subjektu či existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce spolehlivě neprokáže, pak platí, že ve vztahu k těmto skutečnostem své břemeno vedení důkazu neunesl.

Za této situace musí vycházet z toho, že ve vztahu k zpochybnému či prověřovanému údaji uvedenému v přiznání k dani písemnost doručena daňovému subjektu nebyla nebo právní domněnku či právní fikci nelze použít. Pokud se tedy správnost příslušného údaje uvedeného v daňovém přiznání zkoumala pouze z těchto hledisek, pak je nutné učinit závěr, že ve vztahu k tomuto údaji daňový subjekt své důkazní břemeno unesl.

Naopak jestliže správce daně po zahájení důkazního řízení doručení vlastních písemností daňovému subjektu či existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce prokáže do takové míry, že o těchto skutečnostech nezůstanou důvodné pochybnosti, lze ve vztahu k nim považovat skutkový stav za objasněný. Tento závěr však lze učinit až po provedení posledního důkazního prostředku, kterým se mu podařilo nejistotu o těchto skutečnostech rozptýlit.

V tomto okamžiku se správci daně daří ve vztahu k prokázání doručení vlastních písemností daňovému subjektu či existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce unést své břemeno vedení důkazu a to tak od něho přechází na daňový subjekt.

Jestliže se následně po tomto přenosu břemena vedení důkazu daňovému subjektu podaří uvedené skutečnosti popřít či alespoň znejistit do takové míry, že o jejich existenci jsou dány důvodné pochybnosti, dochází k zpětnému přenosu břemena vedení důkazu na správce daně. Děje se tak v okamžiku provedení důkazního prostředku, který takovou procesní situaci způsobil.

Stejně tak jako v případě jiných prověřovaných skutečností se pak v dalším průběhu vyměřovacího řízení může břemeno vedení důkazu ve vztahu k prokazování doručení vlastních písemností daňovému subjektu či existence skutečností rozhodných pro užití

právní domněnky anebo právní fikce ještě několikrát přenést od jednoho procesního subjektu na procesní subjekt druhý.

V této souvislosti je však nutné podotknout, že i když tyto skutečnosti správce daně nakonec spolehlivě neprokáže, nemusí se vždy vycházet z údaje uvedeného v daňovém přiznání, který se k nim vztahuje. Tento údaj totiž může být správcem daně zpochybněn či prověřován i z hlediska jiných skutečností. Proto pokud daňový subjekt případně jiné prověřované skutečnosti vztahující se k tomuto údaji neprokáže, nelze z něho vycházet ani za situace, kdyby doručení písemností a podmínky pro užití právní domněnky nebo právní fikce nebyly doloženy.

9. NÁVRH NA ZMĚNU PRÁVNÍ ÚPRAVY

V zákoně o správě daní a poplatků nejsou stanovena pravidla, jak má správce daně postupovat, jestliže se mu prověřované skutečnosti nepodařilo v průběhu vyměřovacího řízení vyvrátit či alespoň znejistit. Rovněž tak tento právní předpis neurčuje způsob rozhodnutí v případě objektivní nejistoty ve vztahu k doručení písemností správce daně daňovému subjektu a k existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce.

Proto při shora navrženém doplnění institutu důkazního břemena do zákona o správě daní a poplatků by bylo vhodné jeho podobu o tato pravidla dotvořit. Toho je možné dosáhnout změnou ustanovení § 31 odst. 8 písm. a), b), c) citovaného zákona, které by pak mělo tuto podobu:

„Správce daně prokazuje

- a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu; jestliže tuto skutečnost neprokáže tak, aby o ní nezůstaly důvodné pochybnosti, vychází z toho, že písemnost nebyla doručena,

- b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce; jestliže existenci těchto skutečností neprokáže tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, nemůže právní domněnku anebo právní fikci použít,
- c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem; jestliže existenci těchto skutečností nevyvrátí nebo nezpochybní, tak z nich při stanovení daňové povinnosti vychází."

Část čtvrtá

VYLOUČENÍ PRAVIDEL O DŮKAZNÍM BŘEMENU VE VYMĚŘOVACÍM ŘÍZENÍ

1. PODMÍNKY PRO POUŽITÍ PRAVIDEL O DŮKAZNÍM BŘEMENU

Daňový subjekt je ve vyměřovacím stádiu daňového řízení, které se zahajuje podáním daňového přiznání, nositelem důkazního břemena od jeho počátku až do konce provádění dokazování.

Po konci důkazního řízení správce daně přistupuje k hodnocení důkazních prostředků. Za pomoci myšlenkové úvahy, kterou na základě tohoto hodnocení učiní, pak podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se skutečně staly důkazy, z nichž je možné při rozhodování vycházet.

Na základě poznatků získaných těmito důkazy následně může správce daně učinit úsudek o tom, že ve vyměřovacím řízení zpochybněné či prověřované skutečnosti, z nichž vycházejí údaje uvedené v daňovém přiznání, nepochybně nastaly. Za tohoto stavu

věci rozhoduje na základě pravidel volného hodnocení důkazů a k takto prokázaným údajům přihlédne.

Naopak k nim správce daně podle týchž pravidel nepřihlédne, pokud nabude vnitřní přesvědčení, že poznatky učiněné za pomoci provedených důkazů posuzované skutečnosti zcela vyvracejí.

Konečně pak může nastat situace, že správce daně na základě důkazů zjistí určité poznatky o zpochybných či prověřovaných skutečnostech, nicméně ty nepostačují k spolehlivému objasnění skutkového stavu tak, aby o něm nezůstaly důvodné pochybnosti. Při objektivní nejistotě o podstatných skutkových okolnostech tedy musí správce daně rozhodovat podle pravidel o důkazním břemenu a nemůže přihlédnout k údajům uvedeným v daňovém přiznání, které z těchto spolehlivě neprokázaných skutečností vycházejí.

Neobjasněnost skutkového stavu ve vyměřovacím řízení se však váže až na konečný procesní stav. Proto se pravidla o důkazním břemenu mohou uplatnit toliko v případě, že toto stádium daňového řízení proběhlo v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, který jeho průběh upravuje.

Nejprve tedy správce daně musí mít na základě tohoto právního předpisu oprávnění dokazování zahájit. V průběhu vyměřovacího řízení se dále nesmí vyskytnout žádná zákonná překážka, která by mu bránila v dokazování pokračovat. Konečně pak lze dokazování provádět toliko zákonem stanoveným způsobem a v rozsahu, který se vztahuje k zpochybným nebo prověřovaným skutečnostem, z nichž vycházejí údaje uvedené v přiznání k dani.

Jestliže tedy správce daně tato zákonná omezení nerespektuje, nejedná při správě daně v řízení o daních v souladu s právním předpisem a tím porušuje zásadu zákonnosti, která je zakotvena v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Za této

situace nemůže přistoupit k hodnocení důkazních prostředků a tím ani k použití pravidel o důkazním břemenu.

Ani provádění dokazování při dodržení zásady zákonnosti však ještě nepostačuje k rozhodnutí podle uvedených pravidel. Správce daně je totiž povinen řídit se také zásadou součinnosti a podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tak postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovým subjektem. Pokud totiž tuto zásadu poruší a ve vztahu k daňovému subjektu se dopustí závažného procesního pochybení, nelze ze zjištěného skutkového stavu vycházet, neboť v důsledku takových vad dochází k jeho zkreslení. Za tohoto stavu pak není možné provedené důkazní prostředky hodnotit.

Rovněž tak ani respektování zásady zákonnosti za současného dodržení zásady součinnosti neopravňuje správce daně k použití pravidel o důkazním břemenu. Ten totiž navíc musí ve vyměřovacím řízení provést všechny důkazní prostředky, které přicházejí v úvahu a jimiž je možné skutkový stav náležitě objasnit. V opačném případě totiž v rozporu se zásadou materiální pravdy, která je zakotvena v ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, nedbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Jestliže se tedy porušení této zásady správce daně dopustí, je zjištěný skutkový stav neúplný a vyžaduje určité doplnění. Tento nedostatek pak správci daně zabraňuje v hodnocení dosud provedených důkazních prostředků.

V případě, že správce daně provede dokazování v souladu se zásadami zákonnosti, součinnosti a materiální pravdy, je oprávněn přistoupit k hodnocení důkazních prostředků.

Činí tak podle své úvahy při dodržení zásady volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o

správě dani a poplatků. Při rozhodování tedy nejprve hodnotí každý důkazní prostředek jednotlivě a následně všechny důkazní prostředky v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co ve vyměřovacím řízení vyšlo najevo. Jestliže správce daně takto nepostupuje a určité důkazní prostředky se při hodnocení výsledku dokazování nestanou předmětem jeho myšlenkových úvah, nelze učinit závěr o neobjasněnosti skutkového stavu. Za takové situace není možné pravidla o důkazním břemenu použít a rozhodovat tak v neprospěch daňového subjektu, který za nedostatky hodnocení důkazních prostředků nenese procesní odpovědnost.

Správce daně tedy může přistoupit k použití pravidel o důkazním břemenu pouze tehdy, když v průběhu důkazního řízení dodrží zásady zákonnosti, součinnosti i materiální pravdy, při hodnocení důkazních prostředků se řídí zásadou volného hodnocení důkazů a zjistí, že podle ní nemůže rozhodnout, neboť není jisté, zda nastaly skutečnosti, ze kterých vycházejí posuzované údaje uvedené v daňovém přiznání.

K porušení zásady zákonnosti dochází prováděním nezákonného důkazního řízení, překročením rozsahu důkazního břemena a vydáním nezákonné výzvy k dokazování. Zásada součinnosti není dodržena, jestliže správce daně neoznámí daňovému subjektu výslech třetí osoby nebo jej neseznámí s průběhem dokazování. Neoprávněné odmítnutí či neprovedení důkazních prostředků pak znamená porušení zásady materiální pravdy. Konečně zásada volného hodnocení důkazů není dodržena při selekci důkazních prostředků.

Tyto případy představují nejčastější porušení shora uvedených základních zásad daňového řízení. Některými z nich dokonce může být porušeno několik zásad najednou. K nedodržení zásad

daňového řízení však může dojít v důsledku jakéhokoliv jiného procesního postupu, který je v rozporu se zákonem o správě dani a poplatků.

Lze tak uzavřít, že porušení zásady zákonnosti, součinnosti, materiální pravdy nebo volného hodnocení důkazů má za následek nemožnost rozhodovat o prověřované skutečnosti na základě pravidel o důkazním břemenu.

Nedodržení těchto základních zásad daňového řízení je přitom způsobeno zaviněním správce daně, a proto okolnosti vylučující použití tohoto institutu představují nepříznivý procesní následek, který postihuje správce daně za porušení zákona, jehož se dopustil ve sporu o správnost daně přiznané daňovým subjektem.

Správce daně při porušení zásad zákonnosti, součinnosti a materiální pravdy nemůže použít pravidla o důkazním břemenu za situace, kdy je sám zatížen břemenem vedení důkazu.

Toto oprávnění mu však nepřísluší ani v případě, že se uvedenými zásadami neřídí v tom okamžiku důkazního řízení, v němž naopak nese břemeno vedení důkazu daňový subjekt. Nepříznivé následky neobjasněnosti skutkového stavu totiž nemůže nést ten procesní subjekt, v jehož neprospěch se dopustil porušení zákona procesní subjekt jiný.

Proto teprve až po odstranění takového pochybení může správce daně vyvodit závěr o neunesení břemena vedení důkazu a tím i důkazního břemena daňovým subjektem. Musí se však jednat o nedostatek, který je možné odstranit. Jestliže by totiž správce daně pokračováním v dokazování postupoval v rozporu se zákonem, nelze pravidla o důkazním břemenu nikdy použít.

Uvedené závěry o nemožnosti rozhodování podle pravidel o důkazním břemenu však neplatí tehdy, když procesní pochybení

správce daně je natolik nízké intenzity, že nemůže nikterak ovlivnit posouzení rozhodných skutečností. V tomto případě se totiž jedná o vadu vyměřovacího řízení, která nemá za následek nezákonné rozhodnutí o dani přiznané daňovým subjektem.

2. NEZÁKONNÉ DŮKAZNÍ ŘÍZENÍ

Dokazování ve vyměřovacím stádiu daňového řízení se provádí v rámci vytýkacího řízení či daňové kontroly, jak již bylo zmíněno. Důkazní řízení je však správce daně oprávněn zahájit nebo v něm prokazovat určité skutečnosti, pouze když to zákon o správě daní a poplatků umožňuje.

Daňovou kontrolu není možné zahájit, pokud jí má správce daně prověřovat konkrétní daňovou povinnost, která již byla v minulosti posuzována při předchozí daňové kontrole, jež byla ukončena. Opakovanou daňovou kontrolu je možné provádět toliko v případě, že jsou dány podmínky pro obnovu řízení podle § 54 a § 55 zákona o správě daní a poplatků nebo pro přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b téhož právního předpisu.

Daňová kontrola totiž jako jeden z nástrojů zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení nemůže být opakována mimo rámec a logiku procesních instrumentů, které jako jediné přípouštějí opakování samostatného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí. Opakování daňové kontroly je proto možné toliko v rámci nového daňového řízení po povolení jeho obnovy, anebo za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, které mají být opakovanou daňovou kontrolou prověřovány, jsou naplněny podmínky obdobné těm, jež jsou obsaženy v ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, a to v případě, že v daňovém řízení nebylo ještě vydáno pravomocné rozhodnutí, nebo naopak bylo

zrušeno.³¹

Jinak řečeno nelze-li změny daně již vyměřené dosáhnout za použití mimořádných opravných prostředků, neboť pro to nejsou splněny zákonné podmínky, nelze tak učinit ani jinak, například opakováním kontroly. Bylo-li by totiž možné daňovou povinnost měnit kdykoliv pouhým opakováním kontroly, vyjdou-li najevo nové skutečnosti, ustanovení § 54 a § 55b zákona o správě daní a poplatků by zcela postrádala svá opodstatnění.³²

Jestliže tedy po ukončení daňové kontroly nejsou tyto podmínky pro opětovné prověřování určitých skutečností splněny, nemůže být ohledně nich zahájena opakovaná daňová kontrola. V takovém případě nejsou dány ani podmínky nového důkazního řízení a tento nedostatek je neodstranitelný. Proto nepřichází v úvahu použití pravidel o důkazním břemenu.

Rovněž tak tato pravidla nelze aplikovat ani kdyby v novém vytýkacím řízení měly být znovu posuzovány skutečnosti, které již byly ověřovány ve vytýkacím řízení předchozím, jestliže by nebyly dány podmínky pro obnovu řízení nebo pro přezkoumání daňového rozhodnutí. To samé platí i v situaci, kdy se v rámci daňové kontroly mají prověřovat skutečnosti, které již byly v minulosti předmětem ukončeného vytýkacího řízení. K principům spravedlivého procesu totiž patří zásada, že o jedné věci se zásadně rozhoduje pouze jednou, a to v jediném řízení, přičemž výjimky z této zásady jsou relativně omezené a zákonem přesně stanovené.

Také v těchto případech se jedná o neodstranitelný nedostatek.

³¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006 č. j. 2 Afs 31/2005-57, sešit 6, č. 868/2006 Sbirky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ASPI, Praha 2006, str. 506 a násl.

³² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005 č. j. 5 Afs 223/2004-89, Webová stránka Nejvyššího správního soudu www.nssoud.cz.

který zabraňuje novému důkaznímu řízení.

Užití pravidel o důkazním břemenu dále nepřichází v úvahu ani v případě, kdy správce daně při zahájení opakované daňové kontroly na stejnou daňovou povinnost nevymezí a daňovému subjektu nesdělí, v jakém rozsahu a z jakých důvodů bude další kontrola provedena. To platí také v dalších případech zahájení opakovaného důkazního řízení vztahujícího se k daňovému přiznání, které již bylo v minulosti posuzováno.

Teprve za uvedených podmínek je totiž správce daně oprávněn daňovou kontrolu opakovat, samozřejmě toliko ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež naplňují podmínky obdobné těm, které obsahují ustanovení o obnově řízení či přezkoumání daňového rozhodnutí.³³

Nicméně nevymezení rozsahu a důvodů opětovného prověřování skutečností uvedených v přiznání k dani představuje nedostatek, který je možné odstranit novým zahájením opakovaného důkazního řízení, při němž se již tyto údaje daňovému subjektu sdělí.

3. PŘEKROČENÍ ROZSAHU DŮKAZNÍHO BŘEMENA

Daňový subjekt je zatížen důkazním břemenem toliko ve vztahu ke své osobě a k zákonem stanovené konkrétní dani, k níž podal daňové přiznání. Rovněž tak je nositelem důkazního břemena pouze v prekluzivní lhůtě pro vyměření či doměření daně. Tím je dán osobní, věcný a časový rozsah důkazního břemena daňového subjektu, jak již bylo dříve uvedeno. Tento rozsah důkazního břemena přitom nelze při dokazování přesahovat.

Pokud tedy daňový subjekt neprokáže skutečnosti, které se

³³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006 č. j. 2 Afs 31/2005-57, sešit 6, č. 868/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ASPI, Praha 2006, str. 506 a násl.

nenacházejí v okruhu jeho činnosti a k nimž se vztahuje důkazní povinnost jiné osoby, nemůže správce daně rozhodovat za použití pravidel o důkazním břemenu. To platí i v případě, kdy daňový subjekt spolehlivě nedoloží skutečnosti, které se týkají jiné jeho daňové povinnosti, ve vztahu k níž se nevede vyměřovací řízení.

Není přitom rozhodné, zda daňový subjekt tyto skutečnosti, jež překračují rozsah jeho důkazního břemena, nedoloží na základě výzvy správce daně k dokazování, nebo zda správce daně jejich existenci zpochybní na základě důkazních prostředků, které provedl po přenosu břemena vedení důkazu na svou stranu. Pravidla o důkazním břemenu lze totiž uplatnit toliko ve vztahu ke skutečnostem, jež mohou být předmětem dokazování.

Použití těchto pravidel je možné pouze tehdy, když překročení osobního nebo věcného rozsahu důkazního břemena představuje toliko procesní pochybení, které nemá žádný vliv na posouzení prověřovaných skutečností.

Taková situace může nastat tehdy, když sice správce daně provedl některé důkazní prostředky, které překračovaly uvedený rozsah důkazního břemena, avšak ve vztahu k posuzovaným skutečnostem vedl dokazování v souladu se zákonem v potřebném rozsahu a daňový subjekt se vůči nim dostal do stavu důkazní nouze.

V opačném případě je však při překročení osobního a věcného rozsahu důkazního břemena použití pravidel o důkazním břemenu vyloučeno. Jedná se však o odstranitelný nedostatek, který je možné zhojit tím, že se další dokazování provádí zákonným způsobem a při hodnocení důkazních prostředků se nepřihlíží k zjištěním, která byla překročením rozsahu důkazního břemena učiněna.

Naopak neodstranitelné povahy je překročení časového rozsahu důkazního břemena. K němu dochází uplynutím prekluzivní lhůty, po kterém zaniká právo státu na vyměření či doměření daně nebo naopak nárok daňového subjektu na daňový odpočet.

Jestliže tedy ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků marně uplyne tříletá subjektivní prekluzivní či desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daňové povinnosti, nelze již zahájit důkazní řízení nebo v něm nadále pokračovat. Za tohoto stavu věci se nemohou uplatnit pravidla o důkazním břemenu, a to ani za situace, kdy je zřejmé, že se toto procesní břemeno nepodaří daňového subjektu unést.

4. NEZÁKONNÁ VÝZVA K DOKAZOVÁNÍ

Ve vytýkacím řízení začíná probíhat dokazování doručením výzvy vydané podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Při daňové kontrole se tak děje obdržením výzvy, která byla vydána na základě ustanovení § 31 odst. 9 téhož zákona.

Jestliže na základě těchto výzev má daňový subjekt prokazovat jen skutečnosti, které přesahují rozsah důkazního břemena, nepřicházejí pravidla o jeho použití v úvahu, jak již bylo zmíněno.

To však platí i v případě, kdy výzva, kterou se zahajuje důkazní řízení, neobsahuje některou ze základních náležitostí rozhodnutí, jež jsou zakotveny v ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (formální aspekt), přičemž se jedná o nedostatek takové intenzity (materiální aspekt), že je výzvu nutné považovat za neplatnou ve smyslu odstavce sedmého téhož zákonného ustanovení.³⁴

³⁴ Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005 č. j. 6 A 76/2001-96, sešit 3, č. 793/2006 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ASPI, Praha 2006, str. 220 a násl.

Správce daně však nemůže použít pravidla o důkazním břemenu ani v situaci, kdy výzvou vydanou podle § 43 zákona o správě daní a poplatků žádné konkrétní pochybnosti o přiznání k dani daňovému subjektu nesdělí.

Jinak řečeno je smyslem vytýkacího řízení odstranění pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání. Má-li tedy daňový subjekt prokazovat skutečnosti k výzvě správce daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, musí jít o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou.³⁵

Rovněž tak správce daně nemůže podle pravidel o důkazním břemenu rozhodovat ani tehdy, když nevyzve daňový subjekt k průkazu konkrétní skutečnosti ve výzvě podle § 31 odst. 9 téhož zákona.

Slovy judikatury musí být totiž i tato výzva dostatečně určitá, srozumitelná a splnitelná a musí z ní být jednoznačně patrné, co správce daně požaduje po daňovém subjektu, aby prokázal.³⁶

Na základě takto nekonkrétních výzev k dokazování se tedy daňový subjekt nemůže dozvědět, které skutečnosti správce daně zpochybňuje nebo bude prověřovat. V důsledku toho není vymezen předmět dokazování a to tak nelze započít, čímž nemůže vzniknout ani břemeno vedení důkazu daňového subjektu.

Jestliže pak správce daně takto formulovanou výzvu vydá až v dalším průběhu důkazního řízení v době, kdy je zatížen břemenem vedení důkazu, nemůže jí dosáhnout zpětného přenosu tohoto procesního břemena na daňový subjekt.

Nezákonná výzva k dokazování však představuje odstranitelný

³⁵ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2004 č. j. 30 Ca 212/2003-52, sešit 1, č. 743/2006 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ASPI, Praha 2006, str. 57 a násl.

³⁶ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, právní věta z rozhodnutí sp. zn. 30 Ca 53/2002 uvedená na str. 332.

nedostatek důkazního řízení, který je možné napravit vydáním nové výzvy, jež zákonem požadované náležitosti obsahuje.

5. NEOZNÁMENÍ VÝSLECHU TŘETÍ OSOBY

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo při ústním jednání a místním šetření klást otázky svědkům a znalcům, kteří se podle § 7 odst. 1, 2 písm. a), c) zákona o správě daní a poplatků daňového řízení zúčastňují jako třetí osoby.

Toto oprávnění, které je zakotveno v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, však přísluší daňovému subjektu i v jiných fázích vyměřovacího řízení. Jeho povinnost i právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně mu totiž v takovém řízení svědčí kdykoliv, a proto není rozhodující, zda se tak děje v rámci vytýkacího řízení nebo při daňové kontrole a zda toto právo je v ustanovení zvláštní části zákona výslovně uvedeno.³⁷

O výpověď svědka či znalce se přitom jedná vždy, když osoba rozdílná od daňového subjektu sděluje své konkrétní poznatky vztahující se k daňovému subjektu správci daně a její výslech je prováděn právě za účelem získání takových poznatků.³⁸

Jestliže tedy správce daně zamýšlí v rámci důkazního řízení takové poznatky od třetí osoby získat, musí předem vyrozumět daňový subjekt o konání ústního jednání, při kterém má k jejímu výslechu dojít.

V případě, že správce daně konání tohoto výslechu daňovému subjektu neoznámí a během něho skutečně od třetí osoby zjistí

³⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004 č. j. 5 Afs 14/2004-60, sešit 1, č. 1021/2007 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ASPI, Praha 2007, str. 40 a násl.

³⁸ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, právní věta z rozhodnutí sp. zn. 22 Ca 311/99 uvedená na str. 178.

konkrétní poznatky vztahující se k daňovému subjektu, jedná se o nezákonně provedený důkazní prostředek.

Účelem výslechu třetí osoby jako důkazního prostředku je totiž přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud má prováděný výslech v maximální míře splnit svůj účel, je nepochybné, že svou přítomností při výslechu a otázkami třetí osobě kladenými může daňový subjekt výrazně ovlivnit kvalitu tohoto důkazního prostředku, zejména z hlediska úplnosti, objektivnosti i věrohodnosti informací o skutečnostech, o nichž třetí osoba vypovídá. Je-li tedy v rámci dokazování prováděn výslech třetí osoby a daňový subjekt nemá možnost mu být přítomen a klást při něm třetí osobě otázky, je taková výpověď důkazním prostředkem pořízeným v rozporu se zákonem.³⁹

Je proto zřejmé, že pokud správce daně v rámci důkazního řízení výslechem třetí osoby získá konkrétní poznatky vztahující se k zpochybněným nebo prověřovaným skutečnostem, aniž o tomto procesním úkonu předem vyrozumí daňový subjekt, nemůže z těchto poznatků vycházet.

Jestliže správce daně ve vztahu k posuzovaným skutečnostem provedl v ostatním dokazování zákonem stanoveným způsobem v potřebném rozsahu, daňový subjekt se ve vztahu k nim dostal do stavu důkazní nouze a nesprávně vyslechnutá třetí osoba neuvedla žádné podstatné údaje, představuje uvedený nedostatek toliko procesní pochybení, které nemá žádný vliv na možnost uplatnění pravidel o důkazním břemenu.

Uvedený nezákonný výslech třetí osoby však není způsobilý vyvrátit ani znejistit posuzované skutečnosti, ze kterých vycházejí údaje uvedené v daňovém přiznání. Porušení zákona totiž nemůže

³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2006 č. j. 1 Afs 103/2005-46, Webová stránka Nejvyššího správního soudu www.nssoud.cz.

prospěť tomu, kdo ho zapříčinil. Navíc neoznámením výsledku je daňovému subjektu znemožněno, aby položením otázek třetí osobě vyvrácení či znejistění rozhodných skutečností zabránil.

Proto pokud je správce daně za určitého důkazního stavu zatížen břemenem vedení důkazu, nemůže touto nezákonností dosáhnout jeho zpětného přenosu na daňový subjekt. V takovém případě ani nemůže uplatnit pravidla o důkazním břemenu.

Nevyrozumění daňového subjektu o výsledku třetí osoby, při kterém jsou zjištěny konkrétní poznatky vztahující se k němu, je však možné napravit opakovaným výsledkem třetí osoby, jehož konání bude daňovému subjektu předem oznámeno. Jedná se tedy o odstranitelný nedostatek, který pozdějšímu použití pravidel o důkazním břemenu nebrání.

6. NESEZNÁNEMÍ S PRŮBĚHEM DOKAZOVÁNÍ

V průběhu vyměřovacího řízení je správce daně povinen umožnit daňovému subjektu seznámení s doposud provedenými důkazními prostředky, s výsledkem dokazování, se způsobem jeho zjištění a s důvody stanovení daňové povinnosti odchylně od daňového přiznání. Daňový subjekt má totiž podle § 23 zákona o správě daní a poplatků oprávnění nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností. Rovněž tak musí být seznámen s obsahem zprávy o daňové kontrole před jejím závěrem, neboť bez toho by nemohl uplatnit svá práva zakotvená v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) téhož zákona. Ve shodě s naukou finančního práva je nutné mít také za to, že daňový subjekt má být seznámen rovněž s výsledkem vytýkacího řízení před jeho ukončením.⁴⁰ Konečně pak daňový subjekt musí být ve smyslu ustanovení § 32 odst. 9

⁴⁰ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, str. 448 a násl.

stejného právního předpisu v odvolací lhůtě po vydání rozhodnutí o vyměření daně vyrozuměn o důvodech odchylného stanovení daňové povinnosti oproti přiznané dani.

Jestliže tedy správce daně uvedená procesní práva poruší, znemožní tím daňovému subjektu posouzení, zda rozhodné skutečnosti byly v důkazním řízení prokázány nebo se je správci daně podařilo určitými důkazními prostředky vyvrátit či alespoň znejistit. Za této situace pak daňový subjekt nemá možnost ani kvalifikovaně uvážit, jestli je zapotřebí navrhnout doplnění dokazování, případně pomocí jakých důkazních prostředků tak má učinit. V případě nesdělení důvodu rozdílu mezi stanovenou daní a daní přiznanou pak nemá podklady pro případné odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně ani pro navržení důkazních prostředků v rámci řízení o opravném prostředku.

Proto pokud správce daně zákonem stanoveným způsobem daňovému subjektu neumožní nahlédnutí do spisu, neseznámi ho s výsledkem důkazního řízení nebo mu nesdělí důvody rozdílu mezi stanovenou daní a daní přiznanou, znemožní mu posuzované skutečnosti v potřebné míře prokázat. Uvedenými nezákonnými postupy navíc brání daňovému subjektu unést břemeno vedení důkazu, pokud je jím momentálně ve vyměřovacím řízení zatížen. Tím mu znemožňuje i unesení důkazního břemena, v důsledku čehož nelze rozhodovat podle jeho pravidel.

Neseznámení daňového subjektu s průběhem dokazování však představuje odstranitelný nedostatek, který je možné zhojit provedením příslušného procesního úkonu v souladu se zákonem o správě daní a poplatků.

7. NEOPRÁVNĚNÉ ODMÍTNUTÍ DŮKAZNÍCH PROSTŘEDKŮ

Daňový subjekt v rámci důkazního řízení prokazuje zpochybněné

nebo prověřované skutečnosti předložením důkazních prostředků. Rovněž tak může učinit návrh na jejich provedení, pokud je k tomu zapotřebí aktivní účasti správce daně.

Ten však nemusí všem takovým důkazním návrhům vyhovět a je oprávněn jejich provedení v některých případech odmítnout.

Důkazní prostředek, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, však není zapotřebí provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správce daně rovněž nemůže provedení důkazního prostředku odmítnout s odůvodněním, že nelze od něho očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazních prostředků, aniž je vůbec provedl. S tímto důkazním prostředkem se proto vždy musí vypořádat na základě již komplexně zjištěného skutkového stavu, který o skutečnosti, jež má být důkazním prostředkem osvědčena, zcela jasně a bez pochybností vypovídá.⁴¹

Dále lze důkazní prostředek odmítnout v případě, že potřeba jeho provedení není zřejmá a daňový subjekt není schopen vysvětlit, co podstatného jím může být zjištěno. V takovém případě však musí správce daně vyložit a odůvodnit, proč takto postupoval.⁴²

Jestliže tedy daňový subjekt označí určitý důkazní prostředek a vysvětlí, které poznatky jím mohou být učiněny, přičemž existuje alespoň malá míra pravděpodobnosti, že tento důkazní prostředek je způsobilý rozhodné skutečnosti prokázat, musí jej správce daně provést.

⁴¹ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, právní věty z rozhodnutí sp. zn. 22 Ca 542/2002 a sp. zn. 59 Ca 6/2002 uvedené na str. 288 a 287.

⁴² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004 č. j. 3 Afs 1/2003-101, sešit 3, č. 495/2005 Sbirky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ASPI, Praha 2005, str. 275 a násl.

Pokud tak totiž správce daně nepostupuje, zabraňuje daňovému subjektu v úsilí přenést na něho břemeno vedení důkazu, pokud je jím daňový subjekt za určitého důkazního stavu zatížen. Tím mu také znemožňuje unesení důkazního břemena, čímž vylučuje možnost rozhodovat podle jeho pravidel.

K obnovení této možnosti nicméně postačí, když správce daně neoprávněně odmítnutý důkazní prostředek zákonem stanoveným způsobem později provede. Jedná se tedy o nedostatek, který je možné odstranit.

8. NEOPRÁVNĚNÉ NEPROVEDENÍ DŮKAZNÍCH PROSTŘEDKŮ

Správce daně během důkazního řízení především zpochybňuje existenci skutečností, z nichž vycházejí údaje uvedené v daňovém přiznání, jak již bylo zmíněno. Rovněž tak bylo konstatováno, že na tomto zjištění nic nemění ani zásada materiální pravdy, podle které správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů.

K tomu je možné slovy judikatury dodat, že tomuto zákonnému ustanovení nelze rozumět tak, že by finanční orgány v daňovém řízení zjišťovaly skutečný stav věci. Účelem dokazování je totiž zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je povinnost prokázat správnost údajů, které v daňovém řízení uvedl. Není to tedy správce daně, který má prokazovat, že údaje uvedené daňovým subjektem jsou správné.⁴³

Proto lze zopakovat, že povinnost správce daně provést důkazní prostředky nenavržené daňovým subjektem je dána především

⁴³ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, právní věta z rozhodnutí sp. zn. 10 Ca 25/2000 uvedená na str. 286.

tehdy, jestliže taková potřeba vyjde ve vyměřovacím řízení najevo.

K aktivnímu vyhledávání určitého důkazního prostředku tedy správce daně přistoupí tehdy, jestliže se ukáže jeho konkrétní potřeba a jeví se pravděpodobné, že vyjasní skutkový stav věci, a to i na základě tvrzení či podnětu daňového subjektu. Rovněž tak takový důkazní prostředek správce daně provede v situaci, kdy se dostane do jeho sféry, například při kontrole jiného daňového subjektu.⁴⁴

Z toho vyplývá, že pokud v důkazním řízení vyjde najevo potřeba provedení určitého důkazního prostředku, který daňový subjekt neoznačil, musí tak správce daně učinit sám. To platí i v případě, že není momentálně zatížen břemenem vedení důkazu a nemusí tak posuzované skutečnosti zpochybňovat.

Jestliže totiž takový důkazní prostředek není proveden, nemůže správce daně při svém rozhodování vycházet z co nejúplněji zjištěného skutkového stavu. Za této situace nemůže učinit ani závěr o jeho neobjasněnosti. Přitom právě toliko v takovém případě lze pravidla o důkazním břemenu použít.

Také neoprávněně neprovedený důkazní prostředek představuje odstranitelný nedostatek, který lze napravit pozdějším provedením tohoto procesního úkonu. Proto jakmile takto správce daně postupuje, přichází rozhodování podle pravidel o důkazním břemenu opět v úvahu.

9. SELEKCE DŮKAZNÍCH PROSTŘEDKŮ

Po ukončení dokazování správce daně přistupuje k hodnocení provedených důkazních prostředků. Je přitom povinen hodnotit veškeré důkazní prostředky, které byly při dokazování provedeny,

⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006 č. j. 2 Afs 210/2005-89, Webová stránka Nejvyššího správního soudu www.nssoud.cz.

jelikož podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků musí každý z nich posoudit jednotlivě a následně všechny v jejich vzájemné souvislosti, přičemž současně je povinen přihlížet ke všemu, co v důkazním řízení vyšlo najevo.

Správce daně tedy při úvahách nad rozhodnutím nemá na výběr, které z provedených důkazních prostředků vyhodnotí, a které nikoliv, nebo o které z nich své skutkové závěry opře, a které opomene. Důkazní prostředek provedený ve vyměřovacím řízení proto není možné v odůvodnění rozhodnutí opomenout jen proto, že sám o sobě je v rozporu s tím, co správce daně pokládá za prokázané skutečnosti s ohledem na své závěry plynoucí z jiných důkazních prostředků.⁴⁵

Jinými slovy myšlenkové úvahy o pravdivosti či nepravdivosti důkazních prostředků, k nimž správce daně dospěl, nemohou představovat akt libovůle a provedením dokazování nelze preferovat a priority ty důkazní prostředky, které potvrzují správcem daně zvolenou skutkovou verzi. Správce daně má přitom právo určitý důkazní prostředek zpochybnit a při dalším hodnocení věci k němu nepřihlížet. Je však povinen se vypořádat s jeho existencí a sdělit daňovému subjektu, z jakých důvodů jej považuje za nevěrohodný či nepoužitelný. Má tedy právo volného hodnocení důkazů, nikoliv však právo na volné hodnocení při výběru důkazních prostředků. Z toho vyplývá, že správce daně nemůže provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazních prostředků. Jiný postup vede k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.⁴⁶

Jestliže tedy správce daně při hodnocení důkazních prostředků nepřihlédne ke všemu, co ve vyměřovacím řízení vyšlo najevo,

⁴⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 12. 6. 1997 sp. zn. III. ÚS 95/97, svazek 8, nález 76 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C.H.BECK, Praha 1997, str. 231 a násl.

⁴⁶ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, právní věty z rozhodnutí sp. zn. 15 Ca 429/2002, sp. zn. 15 Ca 605/2000 a sp. zn. 15 Ca 265/97 uvedené na str. 51 a 53.

nemůže si učinit úsudek o tom, jestli skutkové předpoklady právních norem, ze kterých vycházejí příslušné údaje uvedené v daňovém přiznání, jsou spolehlivě prokázány nebo nepochybně vyvráceny.

V důsledku tohoto porušení zásady volného hodnocení důkazů tedy nepřichází v úvahu možnost rozhodování podle ní. Přitom teprve až po vyloučení uvedené možnosti lze pravidla o důkazním břemenu jako poslední v úvahu přicházejí způsob rozhodnutí o dani přiznané daňovým subjektem použít.

Selekce důkazních prostředků při jejich hodnocení tedy znamená nemožnost aplikace institutu důkazního břemena.

Tento nedostatek je však možné odstranit po zrušení rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti nadřízeným správcem daně nebo správním soudem. Pokud se tedy správce daně selekce důkazních prostředků v novém rozhodnutí již nedopustí, je oprávněn při splnění ostatních zákonných předpokladů pravidla o důkazním břemenu použít.

Část pátá

DŮKAZNÍ BŘEMENO

V JINÝCH FÁZÍCH DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ

1. ŘÍZENÍ PŘÍPRAVNÉ, INKASNÍ A VYMÁHACÍ

Řízení přípravné, inkasní a vymáhací nemusí být vedena pouze vůči daňovému subjektu, nýbrž i proti některé z třetích osob. V těchto stádiích daňového řízení se však pravidla o důkazním břemenu použijí zcela výjimečně, protože dokazování probíhá v minimálním rozsahu a zaměřuje se pouze na doložení splnění

podmínek pro způsob a realizaci rozhodnutí, které bylo vydáno v předchozím stádiu daňového řízení či v řízení jiném.

Tak například registrace daňového subjektu probíhá na základě získání oprávnění k podnikatelské činnosti. Vymáhací řízení se zahajuje na základě vykonatelného rozhodnutí, jímž se daňovému subjekt ukládá peněžité plnění, přičemž může být vedeno za určitých podmínek i vůči ručiteli.

Řízení přípravné, inkasní ani vymáhací nejsou zaměřena na prověřování skutečností uvedených daňovým subjektem. Tomu ani třetí osobě v nich navíc zákon o správě daní a poplatků neukládá žádnou důkazní povinnost, jako je tomu v řízení vyměřovacím, které se zahajuje podáním daňového přiznání, a proto daňový subjekt ani třetí osoby nemohou nést žádnou procesní odpovědnost za zjištění poznatků o rozhodných skutečnostech. Vyhledávání daňových subjektů, vybírání, vyúčtování a vymáhání daní je tak úkolem správce daně, který musí zjišťovat, jestli v rámci těchto činností jsou splněny zákonné předpoklady pro určité opatření.

To platí i za situace, kdy návrh na jeho provedení podává samotný daňový subjekt či třetí osoba, jako třeba v případě žádosti o vrácení daňového přeplatku. I tehdy totiž má mít správce daně k dispozici všechny potřebné poznatky na základě výsledků předchozích stádií daňového řízení či řízení vedených před jinými orgány veřejné moci. Na základě těchto znalostí pak může ověřit pravdivost tvrzení a případně i důkazních prostředků, které daňový subjekt uvádí na podporu svého návrhu.

Rovněž i v řízení přípravném, inkasním a vymáhacím mohou být důkazní prostředky provedeny na návrh daňového subjektu či třetích osob, nicméně to nezabýváje správce daně povinnosti prokazovat rozhodné skutečnosti.

V řízeních přípravném, inkasním a vymáhacím se tedy příležitostně uplatňuje zásada dispoziční, avšak v podstatě jsou ovládána zásadou oficiality. Každopádně v nich má procesní odpovědnost za zjištění podstatných skutkových okolností správce daně. Je tedy zřejmé, že tato tři stádia daňového řízení jsou ovládána zásadou vyšetřovací. Proto se v nich může uplatnit pouze objektivní složka důkazního břemena.

Jestliže tedy v řízení přípravném, inkasním či vymáhacím zůstane skutkový stav neobjasněn, nemá to za následek zatížení správce daně nepříznivými následky, jelikož ten v uvedených případech oproti vyměřovacímu řízení, které se zahajuje podáním přiznání k dani, nevede spor, nýbrž toliko posuzuje, zda může učinit určitý úkon při vyhledávání daňových subjektů, vybírání, vyúčtování a vymáhání daní.

Nicméně při objektivní nejistotě o podstatných skutkových okolnostech je alespoň možné využít pravidel o důkazním břemenu a pomocí nich ve věci rozhodnout, aby nevznikla žádná nejistota o právních vztazích. Tato pravidla sice nejsou v zákoně o správě daní a poplatků výslovně zakotvena, nicméně z povahy věci vyplývá, že pokud v řízeních přípravném, inkasním a vymáhacím daňový subjekt či třetí osoba nenesou procesní odpovědnost za zjištění skutkového stavu, tak na ně tato pravidla o důkazním břemenu nemohou nepříznivě dopadat. Proto v důsledku objektivní nejistoty o podstatných skutkových okolnostech musí být učiněn úkon, který jim prospívá. Tím může být v konkrétním případě vydání rozhodnutí nebo naopak zrušení účinků již vydaného rozhodnutí.

V řízení přípravném, inkasním a vymáhacím se totiž dokazování provádí téměř výhradně až po podání opravného prostředku proti rozhodnutí správce daně, které v nich bylo vydáno. Teprve na

základě tohoto opravného prostředku se totiž obvykle správce daně dozvídá o okolnostech, které by přijetí opatření v těchto třech stádiích daňového řízení mohly bránit.

Tak třeba daňový subjekt požádá o vrácení daňového přeplatku a předloží potvrzení o uhrazení daňové povinnosti ve vyšší částce, než mu byla vyměřena. Správce daně má však ve své evidenci zachycenu úhradu této daně pouze v zákonné výši. V evidenci daní však nemusejí být vždy uvedeny přesné údaje, takže se jedná o zásadní, avšak nikoliv nezpochybnitelný důkazní prostředek. Proto pokud úhrada daňové povinnosti ve vyšší částce nebude vyvrácena za pomoci dalších důkazních prostředků a zároveň není evidován nedoplatek u jiné daně, musí správce daně při neobjasněnosti skutkového stavu rozhodnout o vrácení přeplatku daňovému subjektu.

V jiném případě správce daně rozhodnutím vyrozumí daňový subjekt o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně. Daňový subjekt však proti tomuto rozhodnutí podá reklamaci, v níž uvede, že nedoplatek již uhradil, což opět doloží potvrzením o uhrazení daňové povinnosti. I v tomto případě správce daně nemůže vycházet toliko z údajů, které jsou obsaženy v evidenci daní, a je nucen jinými důkazními prostředky zjišťovat, zda nedoplatek byl skutečně zaplacen. Pokud v tomto směru zůstanou pochybnosti, musí správce daně reklamaci proti převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně vyhovět.

V řízení inkasním, přípravném a vymáhacím se neuplatňuje subjektivní složka důkazního břemena, a proto žádný procesní subjekt není jeho nositelem. Ze stejného důvodu pak v nich nemůže docházet ani k přechodu břemena vedení důkazu mezi daňovým subjektem a správcem daně. Nicméně i v těchto případech hrozba opatření při vyhledávání, vybírání, vyúčtování a

vymáhání daní nutí daňový subjekt či třetí osobu za určité důkazní situace k zvýšené procesní iniciativě. Proto se podobné efekty, které vnáší břemeno vedení důkazu do vyměřovacího řízení, může objevit i v těchto třech stádiích daňového řízení.

Kvůli neuplatnění subjektivní složky důkazního břemena v uvedených řízeních není žádný procesní subjekt nositelem ani břemena tvrzení. Potřebné skutečnosti jsou tedy vnášeny do řízení přípravného, inkasního a vymáhacího současně s jeho zahájením, neboť kdyby jich nebylo, nemohlo by řízení vůbec započít. Z toho vyplývá, že formulace konkrétních skutkových okolností není záležitostí daňového subjektu či třetí osoby, takže uplatnit pravidla o břemenu tvrzení v jejich neprospěch nelze.

Daňový subjekt či třetí osoba jsou povinny vnést potřebné skutečnosti v těchto stádiích daňového řízení toliko v případech, kdy podávají návrh na provedení nějakého opatření v jejich rámci, neboť bez toho by správce daně vůbec nemohl zjistit, na základě jakých důvodů se dožadují vydání určitého rozhodnutí. Tak je tomu například v případě žádosti daňového subjektu o vrácení přeplatku na dani. Pokud však takto daňový subjekt nepostupuje, nelze hovořit o neunesení břemena tvrzení, nýbrž o nemožnosti učinit v průběhu inkasního řízení opatření v jeho prospěch.

2. ŘÍZENÍ O UPLATNĚNÍ ZÁKONNÝCH SANKCÍ

Specifická situace existuje při uplatnění zákonných sankcí. Ty je možné uložit daňovému subjektu či třetí osobě v průběhu kteréhokoliv stádia daňového řízení, takže proces k tomu vedoucí není možné považovat za jeho další stádium. Nicméně uložit sankci lze pouze na základě samostatného rozhodnutí, kterým může být jeho adresát zkrácen na veřejných subjektivních právech, a proto vůči sankci je možné uplatnit opravné prostředky

v rámci daňového řízení i správního soudnictví.

Uložení sankce tedy nutně musí předcházet proces zjišťování, zda-li jsou k tomuto opatření dány zákonné podmínky. Proto je zapotřebí vycházet z toho, že při rozhodování o zákonných sankcích dochází k dokazování odlišných skutečností oproti jednotlivým stádiím daňového řízení, ve kterých se tyto sankce ukládají. I v tomto zvláštním typu řízení tedy musí existovat pravidla o důkazním břemenu pro případ, že by v něm skutkový stav zůstal neobjasněn.

Existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí prokazuje podle § 31 odst. 8 písm. d) zákona o správě daní a poplatků správce daně. Daňový subjekt či třetí osoba v tomto ohledu nemají žádnou důkazní povinnost. Navíc při rozhodování o jakémkoliv druhu sankcí platí obecná zásada, že v pochybnostech se rozhoduje ve prospěch toho, komu příslušný postih hrozí. Proto i proces ukládání sankcí je ovládán zásadami oficiality a vyšetřovací. V něm tedy daňový subjekt ani třetí osoba nemohou být nositeli důkazního břemena ani s ním souvisejících procesních břemen. Zde se proto uplatňuje pouze objektivní složka důkazního břemena, a to ve prospěch těchto osob.

Při objektivní nejistotě o podstatných skutkových okolnostech, které by odpovídaly znakům skutkové podstaty správního deliktu, tak nemůže být zákonná sankce uložena nebo rozhodnutí o ní musí být zrušeno. Také při ukládání sankcí se totiž správce daně obvykle až z opravného prostředku dozvídá o skutečnostech, které by naplnění skutkové podstaty správního deliktu mohly zpochybnit.

Například třetí osobě byla uložena pokuta kvůli nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, které spočívalo v nevyhovění výzvě k součinnosti. Tou mu byla stanovena povinnost předložit určité smlouvy o prodeji věci. Proti tomuto rozhodnutí však podá třetí

osoba odvolání, v němž uvede, že tyto smlouvy nemá k dispozici, protože nebyly vůbec uzavřeny. Pokud tedy po provedeném dokazování není spolehlivě doloženo, že třetí osoba musela předmětné smlouvy v písemné formě sjednat, přičemž stejně tak není prokázán ani opak, musí při neobjasněnosti skutkového stavu nadřízený správce daně rozhodnutí o uložení pokuty zrušit.

3. NEPODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ

Daňový subjekt není nositelem břemena tvrzení, důkazního břemena ani břemena vedení důkazu v takovém druhu vyměřovacího řízení, v němž nepodal daňové přiznání nebo uvedl nesprávné či neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a tuto nesprávnost nebo neúplnost ani přes výzvu správce daně neodstranil. V něm totiž daňový subjekt svým úkonem vůbec nevymezí předmět daňového řízení, a proto není možné provádět dokazování. Za této situace je správce daně podle § 44 zákona o správě daní a poplatků oprávněn stanovit daňovou povinnost podle pomůcek bez součinnosti s daňovým subjektem.

Jestliže však fyzická nebo právnická osoba nepodala přiznání k dani kvůli tomu, že podle jejího přesvědčení takovou povinnost nemá, je zapotřebí nejprve doložit, že jsou u ní osobní a věcné podmínky daňové povinnosti dány.⁴⁷

V tomto směru však nositelem důkazního břemena není správce daně ani domnělý daňový subjekt. Jejich důkazní povinnosti se totiž ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vztahují toliko ke skutečnostem, které jsou uvedeny v daňovém přiznání. Tento druh vyměřovacího řízení

⁴⁷ Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007, právní věta z rozhodnutí sp. zn. 15 Ca 167/2000 uvedená na str. 331.

se navíc nezahajuje podáním určitého procesního subjektu a ani v něm nedochází ke sporu o správnost přiznané daně. Je tedy ovládán zásadou vyšetřovací a subjektivní složka důkazního břemena se v něm nemůže uplatnit. Proto odpovědnost za shromažďování podkladů při zjišťování toho, zda určitá osoba, která nepodařila daňové přiznání, podléhá dani, nese správce daně. Jestliže tedy uvedená otázka zůstane neobjasněna, je nutné vycházet z toho, že tato osoba daňovou povinností zatížena není.

4. NÁVRH NA ZMĚNU PRÁVNÍ ÚPRAVY

Shora uvedená pravidla o důkazním břemenu v jiných fázích daňového řízení je vhodné vyjádřit i v platné právní úpravě. Toho lze dosáhnout formou změny § 31 odst. 8 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a doplněním ustanovení § 31 téhož právního předpisu o nová písmena e) a f). Nově formulovaná ustanovení § 31 odst. 8 písm. d), e), f) by pak zněla takto:

„Správce daně prokazuje

- d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí; jestliže existence těchto skutečností není prokázána tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, není možné zákonnou sankci uložit,
- e) existenci skutečností svědčících o daňové povinnosti fyzické nebo právnické osoby v případě nepodání daňového přiznání; jestliže existence těchto skutečností není prokázána tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, vychází se z toho, že tato osoba dani nepodléhá,
- f) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění opatření při vyhledávání daňových subjektů, vybírání, vyúčtování a vymáhání daní; jestliže existence těchto skutečností není prokázána tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, není možné takové opatření učinit.“

ZÁVĚR

Orgán veřejné moci musí učinit rozhodnutí za pomoci institutu důkazního břemena, jestliže provedené dokazování zůstává bez výsledku a vede k objektivní nejistotě o podstatných skutkových okolnostech, jelikož neumožňuje zjistit, zda právně významné skutečnosti nastaly nebo nenastaly.

Důkazní břemeno se diferencuje na dvě složky, a to důkazní břemeno objektivní a subjektivní. Objektivní důkazní břemeno stanoví pravidla, jak má orgán veřejné moci při neobjasněnosti skutkového stavu postupovat. Tato pravidla spočívají v tom, že nebude aplikována právní norma, o jejíchž skutkových předpokladech existují na konci řízení důvodné pochybnosti. Subjektivní složka důkazního břemena se zakládá na zatížení určitého procesního subjektu neúspěchem v řízení, pokud se dostane do stavu důkazní nouze a nepodaří se mu tak prokázat skutečnosti, které odpovídají skutkovým znakům příslušné normy.

Procesní subjekt, který je nositelem důkazního břemena, je zatížen rovněž břemenem tvrzení. To spočívá v potřebě uvést do řízení konkrétní skutkové okolnosti, které jsou předpokladem použití určité právní normy, jíž se procesní subjekt dovolává.

Ve vyměřovacím řízení zahájeném podáním daňového přiznání je důkazním břemenem i břemenem tvrzení zatížen daňový subjekt. Ten má totiž v tomto stádiu daňového řízení primární odpovědnost za zjištění podstatných skutkových okolností, neboť zákon mu stanoví důkazní povinnost prokazovat správnost přiznané daně a je tak na něm, aby údaje uvedené v přiznání k dani doložil. Oproti tomu vlastní procesní aktivita správce daně má jen vedlejší úlohu, jelikož zákon po něm nepožaduje prokazování správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, nýbrž mu stanoví důkazní

povinnost ve vztahu ke skutečnostem, jež správnost přiznané daně zpochybňují.

Ve vyměřovacím stádiu daňového řízení se prokazují skutkové předpoklady právních norem, kterým odpovídají údaje uvedené daňovým subjektem v přiznání k dani. Proti těmto základním normám však nepůsobí žádné protinormy, které by zabraňovaly vzniku účinků normy základní, její účinky později rušily nebo vylučovaly uplatnitelnost již vzniklého práva. K eliminaci základní normy totiž nemůže vést naplnění skutkových předpokladů právních norem, ve vztahu k nimž má důkazní povinnost správce daně, ani doložení norem, jež upravují neplatnost právních úkonů, promlčení práva či zánik závazku. Prokázání těchto právních norem má totiž význam toliko pro zpochybnění údajů, které jsou uvedeny v daňovém přiznání. Ve vyměřovacím řízení tedy nedochází k rozdělení důkazního břemena mezi oba procesní subjekty, jeho nositelem je toliko daňový subjekt a ani v úzkém okruhu případů jím není zatížen správce daně. Proto pojem rozdělení důkazního břemena, který se běžně používá v nauce finančního práva i v judikatuře správních soudů, je zapotřebí chápat jedině ve smyslu přenosu konkrétního subjektivního důkazního břemena, které však kvůli své nestabilitě nelze považovat za důkazní břemeno ve vlastním slova smyslu.

Důkazní břemeno se vztahuje výlučně k daňové povinnosti toho daňového subjektu, který podal příslušné daňové přiznání. Daňový subjekt je jím zatížen pouze ve vztahu ke konkrétní dani, k níž bylo přiznání k dani podáno. Nositelem důkazního břemena je daňový subjekt pouze do uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně. Tím je vymezen osobní, věcný a časový rozsah důkazního břemena, toliko ve kterém lze po daňovém subjektu požadovat prokazování rozhodných skutečností ve vyměřovacím

řízení.

Daňový subjekt jako nositel důkazního břemena musí ve vyměřovacím stádiu daňového řízení prokazovat skutečnosti, jimž odpovídají skutkové znaky právní normy, na základě níž uvedl v daňovém přiznání příslušné údaje. Tato právní norma bývá nejčastěji obsažena v hmotně právních daňových zákonech, avšak ji nelze aplikovat přímo, nýbrž jen ve spojení s právní normou, která je obsažena v nedaňovém právním předpise. Údaje uvedené v daňovém přiznání však vycházejí z různých, na sobě vzájemně nezávislých skutkových stavů, takže ty je zapotřebí objasnit na základě řady odlišných právních norem. Proto je daňový subjekt ve vyměřovacím řízení nositelem několika důkazních břemen a do stavu důkazní nouze se může dostat ve více případech. Neunesení jednoho či více důkazních břemen však neznamena neobjasněnost skutkového stavu i ve vztahu k ostatním skutkovým otázkám, které se ve vyměřovacím řízení posuzují.

Při nejistotě o skutkovém stavu se uplatňují pravidla o důkazním břemenu, podle nichž správce daně nevychází z těch údajů uvedených v daňovém přiznání, které se vážou na neprokázané skutečnosti.

Důkazní břemeno je trvalé a stabilní a ve své objektivní i subjektivní složce zůstává po celou dobu řízení neměnné. V průběhu řízení však nositel důkazního břemena může prokázat rozhodné skutečnosti a vyloučit tak použití jeho pravidel. Za takového stavu věci musí procesní subjekt, který není zatížen důkazním břemenem, takto prokázané poznatky vyvrátit či je zpochybnit. Jedině tak může prokázat, že skutečnosti tvrzené nositelem důkazního břemena nenastaly či jejich existence není jistá. Jestliže se mu to podaří, přechází riziko neobjasněnosti skutkového stavu opět na nositele důkazního břemena, který musí

pomocí dalších důkazních prostředků doložit podstatné skutkové okolnosti tak, aby o jejich existenci již nadále nebylo pochybností.

Tento procesní jev se označuje jako břemeno vedení důkazu. To je oproti důkaznímu břemenu nestálé a v průběhu řízení kyvadlovitě přechází z jednoho procesního subjektu na druhý podle aktuální důkazní situace.

Ve vyměřovacím řízení jsou nositeli břemena vedení důkazu daňový subjekt i správce daně a toto procesní břemeno mezi nimi osciluje. Břemeno vedení důkazu vzniká v okamžiku zahájení dokazování a zpočátku je jím zatížen daňový subjekt. Jestliže ten v průběhu dokazování posuzované skutečnosti, které se vztahují k údajům uvedeným v daňovém přiznání, prokáže do takové míry, že o nich za daného skutkového stavu nezůstanou důvodné pochybnosti, dosáhne přenosu břemena vedení důkazu na správce daně. Po přenosu břemena vedení důkazu je správce daně povinen posuzované skutečnosti vyvrátit či alespoň znejistit tak, aby bylo možné skutkový stav považovat za neobjasněný. Pokud se mu to podaří, dochází k zpětnému přenosu břemena vedení důkazu na daňový subjekt.

Při prokazování doručení vlastních písemností daňovému subjektu a existence skutečnosti rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce platí jiná podoba břemena vedení důkazu a jeho přenášení, neboť k těmto skutečnostem se vztahuje důkazní povinnost správce daně.

Správce daně může přistoupit k použití pravidel o důkazním břemenu pouze tehdy, když v průběhu důkazního řízení dodrží zásady zákonnosti, součinnosti i materiální pravdy, při hodnocení důkazních prostředků se řídí zásadou volného hodnocení důkazů a zjistí, že podle ní nemůže rozhodnout, neboť není jisté, zda nastaly posuzované skutečnosti, z nichž vycházejí údaje uvedené

v daňovém přiznání.

K porušení zásady zákonnosti dochází prováděním nezákonného důkazního řízení, překročením rozsahu důkazního břemena a vydáním nezákonné výzvy k dokazování. Zásada součinnosti není dodržena, jestliže správce daně neoznámí daňovému subjektu výsledky třetí osoby nebo jej neseznámí s průběhem dokazování. Neoprávněné odmítnutí či neprovedení důkazních prostředků pak znamená porušení zásady materiální pravdy. Konečně zásada volného hodnocení důkazů není dodržena při selekci důkazních prostředků. K porušení těchto zásad daňového řízení však může dojít v důsledku jakéhokoliv jiného procesního postupu, který je v rozporu se zákonem.

Okolností vylučující použití pravidel o důkazním břemenu je však pouze procesní pochybení správce daně, jež dosahuje takového stupně intenzity, že může ovlivnit posouzení rozhodných skutečností a tím i zákonnost rozhodnutí o dani přiznané daňovým subjektem. I takto závažná vada však může být v některých případech napravena a po jejím odstranění přichází rozhodování podle pravidel o důkazním břemenu opět v úvahu.

V jiných fázích daňového řízení se uplatňuje pouze objektivní složka důkazního břemena a pravidla o něm dopadají ve prospěch daňového subjektu či třetí osoby.

Instituty důkazního břemena a s ním úzce souvisejícího břemena tvrzení nejsou v platné právní úpravě daňového řízení výslovně obsaženy. Proto je vhodné pravidla o nich vyjádřit formou změny a doplnění ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. Jeho nově formulované odstavce osm a devět by pak měly tuto podobu:

„(8) Správce daně prokazuje

a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu; jestliže

- tuto skutečnost neprokáže tak, aby o ní nezůstaly důvodné pochybnosti, vychází z toho, že písemnost nebyla doručena,
- b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce; jestliže existenci těchto skutečností neprokáže tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, nemůže právní domněnku anebo právní fikci použít,
- c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem; jestliže existenci těchto skutečností nevyvrátí nebo nezpochybní, tak z nich při stanovení daňové povinnosti vychází,
- d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí; jestliže existence těchto skutečností není prokázána tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, není možné zákonnou sankci uložit,
- e) existenci skutečností svědčících o daňové povinnosti fyzické nebo právnické osoby v případě nepodání daňového přiznání; jestliže existence těchto skutečností není prokázána tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, vychází se z toho, že tato osoba dani nepodléhá,
- f) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění opatření při vyhledávání daňových subjektů, vybírání, vyúčtování a vymáhání dani; jestliže existence těchto skutečností není prokázána tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, není možné takové opatření učinit.

(9) Daňový subjekt označuje a prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Ke skutečnostem uvedeným v daňovém přiznání, které daňový subjekt neoznačí nebo neprokáže tak, aby o nich nezůstaly důvodné pochybnosti, správce daně při stanovení daňové povinnosti nepřihlíží.“

SEZNAM LITERATURY

1. Bakeš Milan a kolektiv: Finanční právo, C.H.BECK, Praha 2006
2. Extranet Nejvyššího správního soudu
3. Hendrych Dušan a kolektiv: Správní právo - obecná část, C.H.BECK, Praha 2006
4. Kaniová Lenka, Schillerová Alena: Správa daní, úplné znění zákona, komentář, judikatura, ASPI, Praha 2005
5. Kobík Jaroslav, Šperl Jiří: Dokazování v daňovém řízení, ASPI, Praha 2004
6. Kobík Jaroslav: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG, Olomouc 2007
7. Macur Josef: Dokazování a důkazní břemeno v civilním soudním řízení, Právo a podnikání č. 12/1994
8. Macur Josef: Důkazní břemeno v civilním soudním řízení, Masarykova univerzita, Brno 1995
9. Růžek Antonín: Povinnost dokazovat a důkazní břemeno, Sborník problémy dokazování, Stát a právo 13, Praha 1967
10. Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, svazek 8, C.H. BECK, Praha 1997
11. Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, svazek 30, C.H. BECK, Praha 2004
12. Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, svazek 37, C.H. BECK, Praha 2006
13. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sešit 3, ASPI, Praha 2005
14. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sešit 5, ASPI, Praha 2005
15. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sešit 7, ASPI, Praha 2005
16. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sešit 1, ASPI, Praha 2006
17. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sešit 3, ASPI, Praha 2006
18. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sešit 6, ASPI, Praha 2006
19. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sešit 1, ASPI, Praha 2007
20. Schelleová Ilona: Český civilní proces, LINDE, Praha 1997
21. Webová stránka Nejvyššího správního soudu www.nssoud.cz