

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta  
katedra finančního práva a finanční vědy

Gabriela Raiser

**DOKAZOVÁNÍ V DAŇOVÉM  
ŘÍZENÍ**

*Diplomová práce*

Praha 2012

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 20. 3. 2012

.....

## **Poděkování**

Upřímné poděkování za podnětné rady a cenné připomínky patří vedoucímu diplomové práce JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D., jehož vstřícnost a trpělivost mi velmi pomohly při vypracování této práce.

# Obsah

ÚVOD.....	2
<b>1. O DOKAZOVÁNÍ OBECNĚ.....</b>	<b>4</b>
<b>2. SPECIFIKA DOKAZOVÁNÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ.....</b>	<b>10</b>
<b>3. DŮKAZY A DŮKAZNÍ PROSTŘEDKY .....</b>	<b>14</b>
<b>4. DŮKAZNÍ BŘEMENO .....</b>	<b>17</b>
4.1 DŮKAZNÍ POVINNOST DAŇOVÉHO SUBJEKTU.....	20
4.2 DŮKAZNÍ POVINNOST SPRÁVCE DANĚ .....	30
4.2.1 Prokázání doručení písemností.....	31
4.2.2 Prokázání skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo fikce ..	34
4.2.3 Prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví .....	35
4.2.4 Prokázání skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu .....	39
4.2.5 Prokázání skutečností rozhodných pro uplatnění následku za porušení ..... povinností při správě daní .....	42
4.3 PŘENOS DŮKAZNÍHO BŘEMENE .....	43
4.4 DŮSLEDKY NEUNESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENE.....	45
4.5 DŮKAZNÍ BŘEMENO A HMOTNÉ PRÁVO.....	46
4.5.1 Dokazování z pohledu daně z příjmů .....	47
4.5.2 Dokazování z hlediska DPH.....	50
4.5.3 Dokazování a ostatní daně.....	53
<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>54</b>
<b>SEZNAM ZKRATEK .....</b>	<b>56</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>57</b>

## Úvod

Dokazování v daňovém řízení hraje nezastupitelnou úlohu. Je tomu tak proto, že daňové řízení představuje soubor nejrůznějších dílčích taktických postupů, které v konečném souhrnu formují výslednou vítěznou strategii účastníků řízení. V daňovém řízení, a nejen tam, velmi často nepostačuje pouze mít pravdu. Daňový subjekt musí být rovněž schopen tuto svou pravdu obhájit a svá tvrzení prokázat. V praxi se lze běžně setkat s tím, že je řadě daňových subjektů dodatečně stanovena vyšší daňová povinnost, přestože měli pravdu. Je tomu tak proto, že tuto pravdu nedokázali v procesu dokazování uhájit a svá tvrzení opřít o fakta zjištěná v daňovém řízení.

Daňové řízení, v jehož rámci dochází k dokazování, upravuje poměrně nový právní předpis, a to daňový řád z roku 2009, jenž nabyl účinnosti 1. ledna 2011. Co se týče dokazování, nelze říci, že by tato právní úprava oproti původnímu ZSDP z roku 1992 doznala zásadních změn. Daňový řád stejně jako ZSDP obsahuje poměrně strohou právní úpravu této problematiky, a lze proto očekávat, že zdrojem inspirace a poučení, a to jak pro pracovníky správce daně, tak i pro odbornou veřejnost, bude i nadále rozhodovací činnost soudů nejrůznějších stupňů. Přestože judikáty nejsou v právním řádu České republiky pramenem práva, lze se často v praxi setkat s tím, že se správci daně při svém rozhodování řídí právním názorem vyplývajícím z ustálené judikatury příslušného soudu či Ústavního soudu. Faktem je, že tento přístup podporuje nejen skoupá právní úprava dokazování v daňovém řízení, ale i dnešní pojetí pravdy jakožto interpretace konkrétních faktů, jež poskytuje široký prostor nejen pro daňové subjekty a jejich daňové poradce, ale i pro správce daně.

Institut dokazování v daňovém řízení představuje velice rozsáhlou problematiku, a proto cílem této práce není, a ani nemůže být, postihnout celý tento institut do hloubky ve všech směrech. Jedním z nejčastějších sporů, jež vznikají mezi správci daně a daňovými subjekty v rámci dokazování prováděném v daňovém řízení, je, kdo co dokazuje, jinými slovy, koho v konkrétním případě stíhá důkazní břemeno. Správci daně se často mylně domnívají, že je to vždy jen a pouze daňový subjekt, kdo je tímto břemen zatížen. V řadě případů tomu tak však není, což dokazuje i poměrně bohatá soudní judikatura. Jáblkem sváru bývá rovněž otázka, zda daňový subjekt své důkazní

břemeno unesl či nikoliv a v kterých případech a v jakém okamžiku toto břemeno přechází na správce daně.

Cílem této práce je na straně jedné podat ucelený pohled na problematiku důkazního břemene v daňovém řízení dle platné právní úpravy, a to nejen z hlediska procesních právních norem, ale i z pohledu hmotněprávních předpisů daňového práva. Na straně druhé práce poskytuje detailní pohled na nejasná a problematická ustanovení daňového řádu týkající se důkazního břemene správce daně i daňového subjektu, neboť jsou často příčinou sporů, jež nezřídka končí až před Nejvyšším správním soudem. Práce nabízí interpretaci sporných otázek týkajících se unesení či neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, okamžikem přenosu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně a naopak či důkazní povinnosti správce daně ohledně prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví daňového subjektu. Výklad je doplněn o související aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, v níž často nalezneme cenná vodítka pro konkrétní výklad daňových zákonů.

Práce nejprve poskytuje obecný výklad o dokazování, který doplňuje kapitola pojednávající o konkrétních specifikách dokazování v daňovém řízení. Poté následuje vymezení důkazů a důkazních prostředků, jelikož problematika, kdo co dokazuje, by bez zodpovězení otázky, čím to dokazuje, nebyla úplná. V následujících kapitolách je již pozornost věnována stěžejnímu tématu práce, a to důkaznímu břemenu, jeho rozdělení mezi daňový subjekt a správce daně, přenosu důkazního břemene, důsledkům jeho neunesení, jakož i hmotněprávním otázkám souvisejícím s touto problematikou.

Při zpracování diplomové práce jsem vycházela z dostupné knižní literatury, článků publikovaných v odborných periodikách, informací přístupných na internetových stránkách Komory daňových poradců České republiky, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a z právních předpisů. Veškeré použité a citované právní předpisy čerpají z právního stavu ke dni 1. února 2012.

Co se týče metod vědecké práce, byly v práci použity především metoda deskriptivní, metoda analýzy a metoda syntézy. Dále jsem uplatnila metodu formálně logickou a metodu indukce a dedukce.

# 1. O dokazování obecně

Objektivní právo představuje souhrn obecně závazných pravidel chování, které upravují společenské vztahy. Tyto abstraktní modely jsou v praxi konfrontovány s realizovanými konkrétními právními vztahy, čímž dochází k porovnání práva objektivního s právem subjektivním. Předpokladem pro uvedené porovnání je poznání různorodých skutečností a jejich následné vyhodnocení tak, aby střet skutečností a modelu předpokládaného zákonodárcem vedl ke spravedlivému určení individuálních subjektivních práv a povinností<sup>1</sup>.

V procesu rozhodování mocenského orgánu dochází k neustálému poznávání a hodnocení práva na straně jedné a k poznávání a hodnocení skutečností na straně druhé. Úroveň a kvalita těchto právních i skutkových poznatků se v konečné fázi odráží v kvalitě individuálního právního aktu, jenž je výsledkem onoho výše uvedeného porovnání a zároveň verdiktem o konkrétním právu anebo povinnosti. Do jaké míry bude skutečnost v souladu s abstraktním modelem obsaženým v právní normě, záleží na celé řadě argumentů a tvrzení. A právě hodnocení těchto tvrzení a argumentů představuje proces dokazování.

Dokazování tvoří podstatnou a nezastupitelnou součást každého právního řízení. Lze jej charakterizovat jako zvláštní formu poznání výše objektivní reality, v níž se více či méně zřetelně odráží základní zásady příslušného právního řízení.<sup>2</sup> Účelem dokazování v obecné rovině teorie práva je získání pokud možno pravdivých poznatků o rozhodujících skutečnostech. Na tom, do jaké míry se podaří tyto skutečnosti poznat, závisí správnost rozhodnutí mocenského orgánu. Výsledek dokazování má tedy přímý a podstatný vliv na výsledek procesu, rozhoduje o správnosti, spravedlnosti a přesvědčivosti rozhodnutí.<sup>3</sup> Jelínek vymezuje dokazování jako *zákonem upravený postup orgánů činných v trestním řízení, jehož úkolem je umožnit poznání skutečností důležitých pro rozhodnutí, tedy vyhledat důkazy o nich, tyto důkazy provést, získané poznatky procesně zajistit a zhodnotit*<sup>4</sup>. Dle Svobody<sup>5</sup> lze dokazování definovat jako *právem a procesními zvyklostmi upravený postup soudu a účastníků, jehož účelem je*

---

<sup>1</sup> Viz Hrstková Dubšeková, L. Dokazování v daňovém řízení.

<sup>2</sup> Jelínek, J. aj. Trestní právo procesní. s. 312.

<sup>3</sup> Srov. Jelínek, J. aj. Trestní právo procesní. s. 312.

<sup>4</sup> Jelínek, J. aj. Trestní právo procesní. s. 316.

<sup>5</sup> Svoboda, K. Dokazování. s. 12

*získání poznatků důležitých pro meritorní či jiné rozhodnutí soudu nebo pro další procesní postup soudu nebo účastníků.* Na rozdíl od jiných autorů<sup>6</sup> Svoboda zastává názor, že dokazování se netýká pouze skutku, tedy fakt podstatných pro rozhodnutí ve věci samé, nýbrž i skutečností podstatných pro jiné než meritorní rozhodnutí soudu jako je rozhodnutí o nákladech řízení či o námitce podjatosti.

Dokazování v procesním smyslu, jež bylo definováno výše, je nutné odlišit od dokazování ve smyslu formálně logickém. Důkazem ve formálně logickém smyslu rozumíme *logicky nutné odvození jedné věty z jiných vět prostřednictvím postupných úsudků*<sup>7</sup>. Uvedená pojetí nejsou spolu v rozporu, neboť má-li se rozhodovací orgán dobrat správného závěru, musí při myšlení užívat pravidel formální logiky. Pravidla formální logiky jsou pro jakékoliv myšlení nezbytná. Na druhou stranu není právní pojetí dokazování s logickým dokazováním totožné. Dokazování v právním smyslu zahrnuje i takové postupy, které nejsou předmětem dokazování ve formálně logickém smyslu. Jedná se např. o ohledání věci, kdy se rozhodovací orgán vlastním přímým vnímáním seznamuje s movitým předmětem či na místě samém s nemovitostí. Takový důkaz nepředstavuje důkaz ve smyslu formální logiky, je však důkazem v pojetí právním. Jiným příkladem je konstrukce právních domněnek.

Proces dokazování je založen na třech pilířích, jimiž jsou předmět dokazování, důkazní prostředky a demonstrace důkazu.<sup>8</sup> Prvním předpokladem procesu dokazování je přesné vymezení předmětu důkazu, tedy skutečnosti, která má být zjištěna.<sup>9</sup> Druhý stupeň představují důkazní prostředky, závěr dokazování pak tvoří důkaz neboli demonstrace. Za důkazní prostředky jsou v procesním slova smyslu považovány všechny prostředky, které slouží k poznání skutečnosti, jež je předmětem dokazování. Tyto prostředky jsou určeny k tomu, aby jimi byla určitá tvrzení podpořena anebo vyvrácena. Zpravidla se jedná o výslech osob, které mohou podat zprávu o skutečnosti, jež je předmětem důkazu, dále o ohledání osoby nebo věci, znalecké posudky, zprávy a vyjádření jiných orgánů a osob a o listiny. Důkazní prostředky se dělí na přímé, které přímo umožňují poznání určité skutečnosti (ohledání věci), a nepřímé, které podávají zprávu o skutečnostech zprostředkovaně buď osobami (svědci, znalci) anebo věcmi (listiny). Porovnání tvrzené skutečnosti a důkazního prostředku vyústí v důkaz a jeho

---

<sup>6</sup> Např. Winterová (viz. Winterová, A. Civilní právo procesní. s. 251) či výše citovaný Jelínek.

<sup>7</sup> Winterová, A. Civilní právo procesní. s. 246.

<sup>8</sup> Viz Hrstková Dubšková, L. Dokazování v daňovém řízení.

<sup>9</sup> Jelínek, J. Trestní právo procesní. s. 315.



demonstraci. Důkaz představuje poznatek, který orgán provádějící dokazování získal o předmětu důkazu pomocí důkazního prostředku. Rovněž důkazy se ve vztahu k předmětu dokazování člení na přímé a nepřímé. Přímý důkaz je takový důkaz, který přímo potvrzuje nebo vyvrací dokazovanou skutečnost, zatímco důkaz nepřímý objasňuje dokazovanou skutečnost pomocí jiné skutečnosti, která má k dokazované skutečnosti pouze nepřímý vztah. Nutno říci, že mezi důkazy a důkazními prostředky panuje úzká souvislost, což často vede v praxi k tomu, že se mezi těmito pojmy nerozlišuje. Zpravidla je smysl zřejmý z kontextu, někdy však toto zaměňování může mít nepříznivé důsledky, jelikož nemusí být vždy zřejmé, kdy je kladen větší důraz na formu poznání (důkazní prostředky) a kdy na jeho obsah (důkazy).

Některé skutečnosti není třeba dokazovat. Jedná se o skutečnosti obecně známé<sup>10</sup>, skutečnosti známé soudu z jeho činnosti a o právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České republiky.<sup>11</sup> Posledně jmenované nezahrnují veškeré právní předpisy, uvedené pravidlo se nevztahuje jednak na právní předpisy nižší právní síly, které se v oficiální Sbírce nepublikují ani neoznamují, a jednak na cizozemské právo. Předpisy, pro které pravidlo *iura novit curia* neplatí, musí být dokázány jak z hlediska jejich existence, tak z hlediska jejich obsahu.

Průběh dokazování lze obecně rozdělit do několika fází. Nejprve je třeba označit důkazní prostředky, tj. uvést jejich existenci a případně i výskyt, poté je vyhledat, zajistit, provést a nakonec zhodnotit. Toto členění představuje pouze systematickou posloupnost, v praxi mohou jednotlivé fáze splývat, překrývat se anebo zcela chybět. Těžiště procesu dokazování představuje provádění důkazů, které je souhrnem procesních úkonů, jimiž si rozhodující orgán opatřuje znalost důkazů, tedy informací či poznatků významných pro rozhodnutí ve věci samé či jiný zákonem stanovený postup. Závěrečnou fází dokazování a jeho dovršením je hodnocení důkazů. Provedené důkazní prostředky totiž samy o sobě ještě neformují skutková zjištění. Každý z nich musí být prověřen z hlediska závažnosti, zákonnosti a pravdivosti a dále musí být učiněn závěr o úplnosti provedeného dokazování či nutnosti dokazování doplnit. Teprve poté mohou být důkazní prostředky jednotlivě i v jejich vzájemném souhrnu zhodnoceny.

---

<sup>10</sup> Tzv. notoriety, skutečnosti, které jsou známy širokému okruhu osob. Bude-li tato skutečnost zpochybněna, je třeba ji dokázat.

<sup>11</sup> Přestože je toto pravidlo v České republice zakotveno v celé řadě procesních právních předpisů (namátkou správní řád, občanský soudní řád, zákon o Ústavním soudu), nepovažoval zákonodárce za nutné explicitně jej vyjádřit rovněž v daňovém řádu se zdůvodněním, že se jedná o tradiční skutečnost přítomnou v rámci dokazování podle jiných právních řádů. Nadále tedy platí, že tyto skutečnosti není třeba dokazovat.

Každé řízení je ovládáno určitými základními zásadami, které představují právní ideje, na nichž je dané řízení založeno. Tyto zásady se odrážejí nejen v konkrétních předepsaných procesních postupech, ale rovněž poskytují vodítka pro aplikaci a interpretaci procesních norem. Některé z těchto zásad se uplatňují či výrazně projevují ve fázi dokazování a lze je tedy považovat za základní zásady dokazování. V rámci dokazování se každé důkazní řízení potýká s otázkami, kdo nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní, do jaké míry odpovídá rozhodovací orgán za správnost a úplnost zjištěného skutkového stavu, případně jakým způsobem má tento orgán provést důkazy. Vodítka pro zodpovězení těchto otázek poskytují základní zásady, jimiž je dokazování v rámci příslušného řízení ovládáno. Mezi základní zásady dokazování patří zásada volného hodnocení důkazů/zásada legální důkazní teorie, zásada materiální/formální pravdy, zásada vyšetřovací (vyhledávací)/projednací, zásada bezprostřednosti, zásada ústnosti/písemnosti a zásada presumpce nevinny.<sup>12</sup>

Dvojice zásad vyšetřovací a projednací poskytuje odpověď na otázku, které důkazní prostředky mají být provedeny a jak se o nich má rozhodovací orgán dozvědět. Zásada vyšetřovací znamená, že za objasnění skutkového stavu potřebné pro požadované rozhodnutí je zodpovědný rozhodovací orgán. To sice nevylučuje povinnost účastníků uvádět rozhodné skutečnosti a navrhnout důkazy pro podporu svých tvrzení, tato povinnost ale není spojena s procesními břemeny jako je tomu v případě zásady projednací.<sup>13</sup> V řízení ovládaném zásadou projednací je skutkový stav zjišťován v rozsahu tvrzeném účastníky řízení a za pomoci jimi nabízených důkazů, neuvedou-li účastníci rozhodné skutečnosti a neoznačí-li důkazy k jejich prokázání, vystavují se tak nebezpečí prohry. Zásada volného hodnocení důkazů a legální důkazní teorie odpovídá na otázku, jakou váhu dané důkazní prostředky mohou mít pro poznání skutkového stavu, tedy jak mají být provedené důkazy hodnoceny. V řízení ovládaném zásadou legální teorie důkazní je dána důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, popř. je stanoveno, které důkazní prostředky jsou nezbytné pro prokázání stanovených skutečností a v jakém rozsahu. Oproti tomu v řízení, kde platí zásada volného hodnocení důkazů, může rozhodovací orgán volně, podle svého vnitřního přesvědčení dospět k závěru, zda určitý důkazní prostředek osvědčuje tvrzenou skutečnost a zda ji může považovat za prokázanou.<sup>14</sup> Zásada bezprostřednosti znamená, že má být

---

<sup>12</sup> Srov. Jelínek, J. aj. Trestní právo procesní. s. 110.

<sup>13</sup> Winterová, A. aj. Civilní právo procesní. s. 79.

<sup>14</sup> Winterová, A. aj. Civilní právo procesní. s. 81.

rozhodováno pouze na základě důkazů, které byly provedeny v řízení před rozhodovacím orgánem. Uvedená zásada úzce souvisí se zásadou ústnosti, jež spočívá v tom, že je rozhodováno na základě ústního přednesu stran a ústně provedených důkazů. Tato zásada představuje protiklad ke starší zásadě písemnosti, dle níž byl rozhodovací orgán výlučně odkázán na obsah listin. Zásada materiální pravdy stanoví požadavky na kvalitu skutkových zjištění, požadavky určující předmět dokazování a požadavky vztahující se k rozsahu dokazování.<sup>15</sup> Zjednodušeně lze říci, že řízení ovládané zásadou materiální pravdy je uzpůsobeno tak, aby umožňovalo zjištění skutečného skutkového stavu. Oproti tomu v řízení založeném na zásadě formální pravdy jde o dodržování určitých forem, jež vedou k danému výsledku procesu, který může, ale nemusí být v souladu se skutečností.<sup>16</sup> Dle zásady presumpce neviny je třeba na toho, proti němuž se vede řízení, hledět, jako by nebyl vinen, dokud není pravomocným odsuzujícím rozsudkem jeho vina vyslovena.<sup>17</sup> Pro oblast dokazování z uvedené zásady plyne, že vina musí být obviněnému prokázána zákonnými prostředky, a to nepochybně, a dále že obviněný není povinen dokazovat svoji nevinu. Tato zásada se typicky uplatňuje v trestním řízení. Oproti tomu v řízení daňovém postačí pro doměření daňové povinnosti skutečnost, že daňový subjekt neprokáže svá tvrzení, uplatňuje se zde tedy jakási presumpce viny.

Jednou z nejdůležitějších povinností účastníků důkazního řízení představuje povinnost spojená s navrhováním důkazů, tedy povinnost poskytnout rozhodovacímu orgánu podklady pro jeho rozhodnutí. V teorii je rozlišováno mezi důkazní povinností a důkazním břemenem, jimž logicky předchází povinnost tvrzení a břemeno tvrzení.<sup>18</sup> Důkazní povinností rozumíme povinnost účastníka označit důkazní prostředky k prokázání skutečností, které tvrdí. Tato povinnost se vztahuje vždy k určité tvrzené skutečnosti. Dle Winterové<sup>19</sup> by bez tvrzení skutečností nebylo důkazní povinnosti a *nebylo by vůbec možné domáhat se u soudu ochrany, neboť požadavek ochrany je vždy s určitými nastalými skutečnostmi spjat*. Povinnost tvrzení lze tedy charakterizovat jako povinnost uvést skutečnosti důležité pro rozhodnutí. Obě uvedené povinnosti doprovázejí odpovídající břemena. Důkazní břemeno představuje *procesní odpovědnost účastníka za to, že soudu budou rozhodné skutečnosti, k nimž se důkazní břemeno*

---

<sup>15</sup> Jelínek, J. aj. Trestní právo procesní. s. 130.

<sup>16</sup> Winterová, A. aj. Civilní právo procesní. s. 85.

<sup>17</sup> Jelínek, J. aj. Trestní právo procesní. s. 113.

<sup>18</sup> Winterová, A. aj. Civilní právo procesní. s. 276.

<sup>19</sup> Ibid.

vztahuje, prokázány.<sup>20</sup> V případě, že účastník důkazní břemeno neunes, znamená to, že se mu nepodařilo prokázat relevantní skutečnosti. Břemeno tvrzení lze vymezit, jako procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že se rozhodovací orgán potřebnou rozhodnou skutečnost vůbec dozví.<sup>21</sup> V případě, že se tuto skutečnost orgán nedozví, jde takový stav k tíži toho, kdo ji tvrdit měl. Z výše uvedených institutů důkazního řízení je v praxi nejčastěji užívaným a v teorii nejpropracovanějším pojmem důkazní břemeno. Výjimku představuje trestní řízení, jež je ovládáno zásadou vyhledávací. Ve shodě s touto zásadou není v rámci trestního řízení stanoveno, které okolnosti jednotlivé strany musí před soudem dokazovat s tím účinkem, že nesplnění této povinnosti by mohlo vést k nepříznivému rozhodnutí pro účastníka řízení. V trestním řízení se důkazní břemeno vůbec neukládá, otázky, jež se prostřednictvím tohoto institutu řeší v jiných právních řízeních, jsou v trestním řízení řešeny na podkladě zásady *in dubio pro reo*.<sup>22</sup> Co se týče teoretických koncepcí důkazního břemene, je známo především rozlišování důkazního břemene na subjektivní a objektivní. V subjektivním slova smyslu představuje důkazní břemeno míru účasti stran, v objektivním zahrnuje to, co má být dokázáno, bez ohledu na podíl jednotlivých stran. V současnosti v teorii i praxi převažuje smysl subjektivní, neboť jde především o otázku, kdo z účastníků v jakém rozsahu nese odpovědnost za prokázání skutečností.<sup>23</sup> Z dalších teorií zabývajících se důkazním břemenem je nutno zmínit teorii negativní, která nachází široké uplatnění právě v daňovém řízení. Dle negativní teorie nemohou být negativní skutečnosti dokazovány a ten, kdo tvrdí negativní skutečnost, je od důkazního břemene osvobozen.<sup>24</sup>

Dokazování je při aplikaci práva nepochybně nadmíru komplikovaným procesem, který vyžaduje nejen hlubokou znalost právních norem, ale klade rovněž značné nároky na schopnost poznávat a hodnotit skutečnosti, jež jsou předmětem dokazování. Pravidla dokazování se v podrobnostech liší dle druhu a účelu příslušného řízení (trestního, správního, občanskoprávního atd.). Z tohoto důvodu jsou konkrétní metody a formy procesu dokazování v českém právním řádu upraveny v celé řadě procesních předpisů, a to zejména v trestním řádu, správním řádu, občanském soudním řádu a v neposlední řadě též v rámci daňového řízení v daňovém řádu.

---

<sup>20</sup> Winterová, A. aj. *Civilní právo procesní*. s. 277.

<sup>21</sup> *Ibid.*

<sup>22</sup> Srov. Jelínek, J. *Trestní právo procesní*. s. 318.

<sup>23</sup> Winterová, A. aj. *Civilní právo procesní*. s. 278.

<sup>24</sup> Podrobněji viz kapitola 4. *Důkazní břemeno*.

## 2. Specifika dokazování v daňovém řízení

Proces dokazování v daňovém řízení má nejen shodné rysy, ale i svá specifika v porovnání s ostatními, v českém právním řádu existujícími druhy řízení, tj. trestním, občanskoprávním a správním řízením. Před tím, než se těmito odlišnostmi budu podrobněji zabývat, je však nezbytné vymezit pojem daňového řízení.

Dle § 134 daňového řádu je daňové řízení řízením o daních<sup>25</sup>, které vede správce daně a ve kterém rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů. Cílem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Daňové řízení se vždy vztahuje pouze k jedné dani anebo k jednomu zdaňovacímu období, eventuelně k jedné skutečnosti (daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí). Nutno podotknout, že ZSDP podrobně definici daňového řízení neupravoval, obsahoval ve svém § 2 odst. 2 pouze legislativní zkratku a všechna řízení tak považoval za řízení daňová. Dle nové právní úpravy není každé řízení řízením daňovým (např. řízení o závazném posouzení, registrační řízení). Daňové řízení končí splněním anebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s příslušnou daní souvisí. Z uvedeného plyne, že daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy po dobu, kdy lze daň stanovit, vybrat a vymoci. Kdykoliv během této doby může správce daně provádět úkony typické pro daňové řízení, jako je např. daňová kontrola či výzva k úhradě daňového nedoplatku.<sup>26</sup>

Jak vyplývá z předcházející kapitoly, procesní dokazování lze charakterizovat jako zvláštní postup orgánů v řízení, jehož cílem je získat poznatky o skutečnostech důležitých pro rozhodnutí. Tento postup je pro jednotlivá řízení upraven odlišně tak, aby co nejlépe plnil svůj cíl, tedy pravdivé poznání rozhodných skutečností. Dokazování v daňovém řízení lze tudíž definovat jako zákonem stanovený postup, při kterém správce daně zjišťuje všechny skutečnosti rozhodné pro správné a úplné stanovení daňové povinnosti.

Důkazní řízení představuje součást řízení daňového, a proto je správce daně, který toto řízení vede, povinen respektovat základní zásady daňového řízení zakotvené

---

<sup>25</sup> Pojem daně je vymezen v § 2 odst. 3 daňového řádu. Daní se rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu a peněžité plnění v rámci dělené správy. Daní je rovněž daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

<sup>26</sup> Viz Hrstková Dubšeková L., Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně.

především v §§ 5 až 9 daňového řádu<sup>27</sup>. Základní zásady daňového řízení představují základ, z něhož jednotlivá ustanovení daňového řádu vycházejí a dále je konkretizují a rozvádí<sup>28</sup>. Dokazování se týká především zásada zákonnosti, zásada součinnosti, zásada volného hodnocení důkazů a zásada materiální pravdy.

Zásada zákonnosti zakotvená v § 5 odst. 1 daňového řádu představuje nejdůležitější a primární zásadu správy daní ústavněprávní úrovně<sup>29</sup>. Pro oblast dokazování je tato zásada konkretizována v ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, jenž stanoví, že v daňovém řízení nelze použít důkazních prostředků získaných v rozporu s právním předpisem.

Zásada součinnosti ukládá správci daně postupovat v řízení ve vzájemné spolupráci s daňovými subjekty a ostatními osobami zúčastněnými na řízení. Tato zásada představuje na straně jedné povinnost zúčastněných osob spolupracovat se správcem daně, na straně druhé znamená i to, že daňový subjekt má na vzájemnou součinnost se správcem daně zákonné právo. Pokud správce daně toto právo poruší, znamená to rovněž porušení zásady zákonnosti daňového řízení. V procesu dokazování se uvedená zásada projevuje jednak rozdělením důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt, jednak povinností správce daně umožnit daňovému subjektu seznámit se s jeho osobním daňovým spisem (se zákonem stanovenými výjimkami) a s předběžně zjištěným skutkovým stavem a informovat jej o provádění důkazních prostředků v řízení tak, aby se jich daňový subjekt mohl zúčastnit. Avšak v případech, kdy jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, se uvedená zásada neuplatní a správce daně tak nemá povinnost obstarat si potřebné pomůcky za součinnosti s daňovým subjektem.

Dle zásady volného hodnocení důkazů správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to tak, že nejprve posuzuje každý důkaz jednotlivě a poté všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Správce daně je přitom povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v § 8 odst. 1 daňového řádu tedy znamená, že správce daně není vázán

---

<sup>27</sup> Výčet zásad uvedený v §§ 5 až 9 daňového řádu není taxativní. Správce daně je totiž vázán i principy, na nichž je založen právní stát. Některé z těchto principů lze dovodit z judikatury - např. princip právní jistoty, viz náleží Ústavního soudu ze dne 11. 5. 2005, sp. zn. II. ÚS 487/03. Další zásady jsou obsaženy v dalších ustanoveních daňového řádu, jedná se např. o zásadu týkající se ústnosti/písemnosti řízení.

<sup>28</sup> Viz důvodová zpráva k § 4 daňového řádu.

<sup>29</sup> Čl. 2 odst. 2 Listiny.

žádnými formálními pravidly, jež by určovaly důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků anebo míru důkazů potřebných k prokázání dané skutečnosti. Je třeba poznamenat, že volnost úvah správce daně se týká pravdivosti důkazů a jejich nutné kvantity, nikoliv jejich závažnosti či zákonnosti. Uvedené také v žádném případě neznamená, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak, musí se opírat o racionální myšlenkový proces odpovídající požadavkům formální logiky.<sup>30</sup> Má-li být rozhodnutí správce daně přezkoumatelné, je nezbytné, aby správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, jaké důkazní prostředky byly relevantní pro posouzení dané věci, jak je zhodnotil, jaké důkazní prostředky byly shledány nevěrohodnými a proč apod. Správce daně může ze svého rozhodování některé důkazní prostředky vyloučit, nepostačuje však, aby navržený důkaz bez dalšího odmítl, aniž by uvedl důvod takového svého postupu<sup>31</sup>.

Dle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen při zjišťování daňově významných skutečností postupovat co nejúplněji. Uvedené ustanovení neznamená povinnost správce daně zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se takovému stavu přiblížil. Správce daně má tedy na jedné straně při zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně postupovat co nejdůsledněji, na straně druhé je ale limitován důkazní povinností daňového subjektu, jež spočívá v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Nelze tedy říci, že by daňové řízení bylo ovládáno čistě zásadou vyhledávací či projednací, jde spíše o jejich vzájemný poměr vyplývající ze specifického předmětu a účelu daňového řádu. Skutečnost, že se při správě daní neuplatňuje zásada vyhledávací tak, jako je tomu např. v trestním právu, reflektuje fakt, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese správce daně, ale daňový subjekt.

S institutem důkazního břemene úzce souvisí i další významná odlišnost dokazování v daňovém řízení, jež byla zmíněna již u zásady součinnosti, a to je jasné rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v průběhu dokazování, jež je zakotveno v daňovém řádu.

Základem pro správné stanovení a zjištění daně je řádné daňové tvrzení, které je povinen podat daňový subjekt. Skutečnost, že daňový subjekt je přímo ze zákona

---

<sup>30</sup> Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75.

<sup>31</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2008, č. j. 2 Afs 111/2007-75.

povinen předložit správci daně určité tvrzení, a to v zákonem přesně specifikované lhůtě a ve stanoveném rozsahu, představuje významné specifikum dokazování v daňovém řízení. Ohledně takto tvrzených skutečností totiž stihá důkazní břemeno daňový subjekt, neboť není povinností správce daně z úřední povinnosti vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu. Je tedy zejména na daňovém subjektu, aby za účelem prokázání jím tvrzených skutečností nabídl důkazy způsobilé dané skutečnosti osvědčit. Uvedená skutečnost tedy představuje jisté omezení zásady vyhledávací v daňovém řízení. V případě, že daňový subjekt navrhuje v řízení účast třetí osoby, je povinen současně s návrhem poskytnout správci daně údaje potřebné pro identifikaci této třetí osoby a informaci o tom, které skutečnosti by měla účast této třetí osoby prokázat či osvětlit. Správce daně však není povinen provést každý důkazní prostředek navržený daňovým subjektem. Může se jednat např. o situaci, kdy má správce daně za to, že skutkový stav je zjištěn dostatečně. V takovém případě je správce daně povinen svůj postup odůvodnit a daňovému subjektu sdělit důvody neprovedení jím navrhovaného důkazu. Jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu<sup>32</sup>, *okolnost, že finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu, nedaly stěžovatelce možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces*. Jak vyplývá z uvedeného rozsudku, představuje neprovedení důkazu bez potřebného odůvodnění podstatnou vadu řízení způsobitou ovlivnit zákonnost následně vydaného rozhodnutí.

Závěrem nutno poznamenat, že v daňovém řízení je specifická rovněž pozice správce daně, jemuž v daňovém řízení přísluší dvě naprosto rozdílné role. Na straně jedné správce daně v daňovém řízení vystupuje jako jedna ze stran sporu, na straně druhé zároveň jako orgán veřejné moci, který dané řízení řídí a rozhoduje.

---

<sup>32</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01.



### 3. Důkazy a důkazní prostředky

Jak již bylo řečeno výše, při dokazování v daňovém řízení jsou zjišťovány skutečnosti rozhodné pro správné a úplné stanovení daňové povinnosti. Tyto skutečnosti označujeme jako předmět důkazu. Podklady, z nichž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti, jež jsou předmětem důkazu, se nazývají důkazní prostředky. Důkazy a důkazní prostředky nejsou tedy totožnými pojmy a daňový řád mezi nimi rovněž rozlišuje. Oproti původní právní úpravě obsažené v ZSDP má být dle vysvětlení, jež nalezneme v důvodové zprávě k návrhu daňového řádu, pojem důkaz používán pro relevantní informaci či poznatek pramenící z procesu dokazování, aniž by se jednalo o prokázání konkrétní skutečnosti. Pojem důkazní prostředek má sloužit pouze pro označení nosiče informace, tj. svědka, znalecký posudek atd. V širším slova smyslu je jako nosič informace chápána rovněž procesní činnost správce daně směřující k poznání skutkového stavu. Jedná se např. o výslech svědka či čtení listiny.

Dle daňového řádu je možné jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daňové povinnosti a jež nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, přitom není rozhodné, zda podklady užité v daňovém řízení jako důkazní prostředky byly získány před zahájením řízení nebo až v jeho průběhu<sup>33</sup>. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.<sup>34</sup> Tento výčet obsažený v § 93 odst. 1 daňového řádu je pouze demonstrativní, lze tedy použít prakticky cokoliv, co má vypovídací hodnotu a může přispět ke zjištění skutkového stavu.

Správce daně může jako důkazních prostředků použít veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, jež byly získány pro jimi vedená řízení, stejně jako podklady z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. V případě, že bude jako důkazní prostředek použit protokol o výpovědi svědka pořizovaný v rámci ústního jednání provedeného v jiném daňovém řízení, daňový řád ukládá správci daně povinnost tento výslech zopakovat, pokud to daňový subjekt navrhne. Důkazní prostředky, jež správce daně převezme z jiných řízení, musí být

---

<sup>33</sup> Důkazními prostředky získanými před zahájením řízení mohou být např. důkazní prostředky získané správcem daně z jiných daňových řízení vedených se stejným daňovým subjektem anebo v rámci vyhledávací činnosti správce daně.

<sup>34</sup> Z uvedených důkazních prostředků jsou v daňovém řádu samostatně upraveny listina (§ 94), znalecký posudek (§ 95), svědci (§ 96) a záznamní povinnost (§ 97).

daňovému subjektu zpřístupněny, daňový subjekt musí mít možnost se s těmito prostředky seznámit, vyjádřit se k nim a případně navrhnout jejich doplnění. Správce daně je rovněž oprávněn opatřit si důkazní prostředky v součinnosti s orgány veřejné moci a osobami, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, pokud mohou být důkazním prostředkem při správě daní. Tyto osoby jsou povinny na vyžádání správce daně listiny či jejich kopie a jiné věci vydat anebo zapůjčit k ohledání.

Co se týče vztahu trestního a daňového řízení, Nejvyšší správní soud se opakovaně zabýval otázkou použitelnosti výpovědí a jiných dokumentů z řízení trestního pro řízení daňové. Zásadní právní názor k uvedené problematice byl vysloven v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, dle kterého mohou být za splnění určitých podmínek podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení rovněž listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení. Tyto listiny musí být v první řadě pořízeny *nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky)*. Dále musí být v onom jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem a do sféry správce daně se musí dostat zákonným způsobem.<sup>35</sup> Konečně poslední podmínkou je, aby uvedené listiny byly daňovému subjektu zpřístupněny, *aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily*. V případě rozporu ve výpovědích svědků zaznamenaných v listinách s důkazy provedenými v daňovém řízení je třeba tyto rozpory odstranit, *příčemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti predestřeny*. Požaduje-li to daňový subjekt, musí být svědek vyslechnut vždy, *ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech)*.

Další otázku představuje použitelnost protokolu o výslechu obviněného učiněného v rámci trestního řízení pro účely řízení daňového. Výslech obviněného totiž patří dle trestního řádu mezi důkazní prostředky. Současně je však i prostředkem jeho vlastní obhajoby, obviněný tak může ve své výpovědi uvádět i nepravdu, což může

---

<sup>35</sup> Nepřípustná by tedy byla např. listina, která by byla součástí spisu, k jehož obsahu by správně daně neměl ze zákona přístup.

zásadním způsobem ovlivnit důkazní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného pro účely daňového řízení. Správce daně proto musí vzít v potaz specifika důkazu provedeného protokolem o výpovědi obviněného pocházejícího z trestního řízení a musí vždy uvážit, zda je tento důkaz souladný s ostatními důkazy získanými v daňovém řízení. Jestliže daňový subjekt o to požádá, musí se správce daně pokusit znovu obviněného v daňovém řízení vyslechnout jako svědka. Pouze v případě, že důkaz získaný z výpovědi obviněného v trestním řízení poskytne *společně s důkazy získanými v průběhu daňového řízení ucelenou a přesvědčivou verzi existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, lze hovořit o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno.*<sup>36</sup>

Na rozdíl od správního řízení není možné v řízení daňovém použít jako důkazního prostředku čestného prohlášení, neboť pouze osvědčuje tvrzení žalobce. Uvedené vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu<sup>37</sup>, který judikoval, že *čestné prohlášení (§ 39 správního řádu) se v obecném správním řízení může stát podkladem pro rozhodnutí, i když není důkazním prostředkem; zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, naproti tomu čestné prohlášení nezná a správní řád se v daňovém řízení nepoužije.*

Daňový řád stejně jako předchozí právní úprava nestanoví váhu jednotlivých důkazních prostředků tím, že by některým přisuzoval vyšší důkazní sílu a jiným ji zcela nebo zčásti odpíral. Jak uvádí Hortová<sup>38</sup>, *na rozdíl od tzv. legální (formální) důkazní teorie, která by znamenala zmechanizování procesu hodnocení důkazů, neboť předem stanoví jejich hierarchii a způsob hodnocení, ponechává daňový řád správci daně prostor postupovat při hodnocení důkazů dle vlastní úvahy.*

Rovněž v daňovém řízení platí, že správce daně by měl respektovat zásadu přímosti a snažit se o bezprostřední poznání skutkového stavu věci. Z judikatury vyplývá, že sice lze čestné prohlášení předložené třetí osobou použít jako důkaz, nicméně pokud je to možné, měla by být tato osoba taktéž vyslechnuta.<sup>39</sup>

V zákoně o správě daní bylo explicitně uvedeno, které skutečnosti není třeba dokazovat. Jednalo se o právní předpisy a tzv. notoriety. Dle zákonodárce jde o tradiční skutečnosti, které není nutno v textu předpisu výslovně uvádět.

---

<sup>36</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57.

<sup>37</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43.

<sup>38</sup> Hortová, Z. Správa daní, s. 61.

<sup>39</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Afs 37/2005-42.

## 4. Důkazní břemeno

Důkazní břemeno lze charakterizovat jako *procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že za řízení nebylo prokázáno jeho tvrzení a že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho neprospěch. Smyslem důkazního břemene je umožnit soudu rozhodnout o věci samé i v takových případech, kdy určitá skutečnost, významná podle hmotného práva pro rozhodnutí o věci, nebyla pro nečinnost účastníka nebo vůbec (objektivně vzato) nemohla být prokázána a kdy tedy výsledky zhodnocení důkazů neumožňují soudu přijmout závěr ani o pravdivosti této skutečnosti, ani o tom, že by tato skutečnost byla nepravdivá*<sup>40</sup>. Obdobný pohled lze nalézt i v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu<sup>41</sup>, jenž judikoval, že každý daňový subjekt má v daňovém řízení dvě základní povinnosti. První povinností je povinnost daň přiznat, druhou pak povinnost toto své tvrzení doložit. Daňový subjekt tedy stíhá nejen břemeno tvrzení, ale i břemeno důkazní.<sup>42</sup> Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.

Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. V praxi je tato povinnost realizována formou podání daňového tvrzení, v němž je daňový subjekt povinen daň vypočítat a uvést i případná osvobození, zvýhodnění, slevy na dani či odpočty a vyčíslit jejich konkrétní výši. Následně na daňovém subjektu spočívá břemeno důkazní, což znamená, že má povinnost všechny tyto skutečnosti ve svém daňovém tvrzení uvedené doložit.

Prvotně tedy stíhá důkazní břemeno vždy daňový subjekt. Důvodem je skutečnost, že je to právě daňový subjekt, kdo je povinen podávat daňová tvrzení, v nichž uvádí skutečnosti ohledně své daňové povinnosti. V rozsahu těchto jeho tvrzení jej proto stíhá důkazní břemeno. Jak rovněž zdůraznil Ústavní soud, *ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení*

<sup>40</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 27. 8. 2003, č. j. 29 Odo 813/2001.

<sup>41</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/207-119.

<sup>42</sup> Obdobně též Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. pl. ÚS 38/95.

(v podobě daňového přiznání)<sup>43</sup>. Daňový subjekt však není jediným, kdo v důkazním řízení toto břemeno nese. Jestliže daňový subjekt důkazní břemeno unese a správce daně chce přesto vyměřit daň v jiné výši, než jak vyplývá z předložených důkazních prostředků, stíhá důkazní břemeno správce daně. Kromě tohoto případu je správce daně povinen prokazovat i některé další skutečnosti výslovně stanovené daňovým řádem. Zjednodušeně lze říci, že důkazní břemeno stíhá v daňovém řízení vždy toho, kdo něco tvrdí. Tímto je zajištěn vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi správcem daně a daňovým subjektem<sup>44</sup>.

Úprava důkazního břemene v rámci daňového řízení je zakotvena v § 92 daňového řádu. V uvedeném ustanovení je jednoznačně vymezeno, ve kterých případech stíhá důkazní břemeno daňový subjekt (§ 92 odst. 3 a 4) a ve kterých správce daně (§ 92 odst. 5). Porovnáme-li tato ustanovení, zjistíme, že důkazní břemeno správce daně je oproti důkaznímu břemenu, jež stíhá daňový subjekt, poněkud užší a že okruh skutečností, které prokazuje správce daně je taxativně a poměrně přesně vymezen. Koncepce rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem byla v zásadě převzata z předchozího ZSDP. Kvůli nepoměru mezi důkazním břemenem správce daně a důkazním břemenem daňového subjektu bylo původní ustanovení ZSDP podrobena testu ústavnosti, nicméně Ústavní soud ve svém nálezu<sup>45</sup> shledal, že úprava důkazního břemene v daňovém řízení obsažená v ZSDP představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce a není tedy v rozporu s Listinou<sup>46</sup> ani jinými Ústavou chráněnými právy.

Rozložením důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se rovněž zabýval Nejvyšší správní soud, jenž zaujal stanovisko, že *smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně.*<sup>47</sup> V takovém případě by správce daně musel složitě zjišťovat relevantní skutečnosti pro každé vyměření daně, k čemuž by bylo zapotřebí značně rozsáhlého materiálního i personálního vybavení.

<sup>43</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

<sup>44</sup> Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.

<sup>45</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. pl. ÚS 38/95.

<sup>46</sup> Jednalo se zejména o čl. 11 odst. 5 Listiny ve spojení s čl. 4 odst. 11.

<sup>47</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.

Dané řešení by však neodpovídalo požadavku na ekonomickou efektivitu výběru daní. Z tohoto důvodu je povinnost tvrzení i povinnost důkazní uložena daňovému subjektu, který *povinnost tvrzení může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno.*<sup>48</sup> S uvedeným názorem Nejvyššího správního soudu nelze než souhlasit, problémem však je, že v praxi často předložení účetnictví nepostačuje a daňový subjekt je nucen dokládat další a další skutečnosti, aniž by správce daně účetnictví daňového subjektu náležitě zpochybnil.<sup>49</sup>

Od pojmu důkazního břemene je nutno odlišit pojem důkazní povinnosti, jež znamená povinnost účastníka řízení označit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. V daňovém řízení je daňový subjekt povinen tvrdit přesně vymezený okruh skutečností a právě vůči těmto skutečnostem mu vzniká daňová povinnost. Důkazní břemeno pak představuje procesní důsledek spojený s důkazní povinností. Jestliže daňový subjekt své důkazní břemeno neunes, následkem mohou být nepříznivé procesní důsledky, ať už v podobě doměření daně či stanovení daně podle pomůcek.<sup>50</sup> Obecně lze říci, že neunesení důkazního břemene nemusí automaticky znamenat též nesplnění důkazní povinnosti.<sup>51</sup> Jedná se o případ, kdy sice účastník řízení svou důkazní povinnost splnil, tj. označil příslušné důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, přesto však své důkazní břemeno neunesl, neboť navržené důkazní prostředky se ukázaly jako nedostatečné. Nesoulad mezi splněním důkazní povinnosti a unesením důkazního břemene je v tomto případě pochopitelný, ne každý důkazní prostředek je skutečně způsobilý prokázat tvrzené skutečnosti. Rovněž může nastat situace, kdy účastník řízení svou důkazní povinnost nesplní, přesto unese důkazní břemeno, neboť rozhodovací orgán předmětnou skutečnost zjistí jinak. Uvedené je typické pro daňové řízení, v němž je správce povinen přihlížet ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo. Tento případ lze považovat za poněkud problematický, neboť ten, kdo nesplní svou důkazní povinnost, by dle mého názoru měl být určitým způsobem sankcionován. V praxi se totiž může stát, že zatímco v jednom případě rozhodovací orgán relevantní skutečnost zjistí i bez přispění účastníka řízení a je nucen k ní přihlídnout, v druhém případě tomu tak nebude. Výsledkem pak může být rozdílné rozhodnutí ve skutkově

---

<sup>48</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.

<sup>49</sup> Podrobněji je o uvedené problematice pojednáno v kapitole 4.1 Důkazní povinnost daňového subjektu.

<sup>50</sup> Podrobněji viz kapitola 5.4 Neunesení důkazního břemene.

<sup>51</sup> Landgráf, R. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 1. část.

obdobné věci. Otázkou je, zda lze v takovém případě hovořit o rovném postavení osob zúčastněných na správě daní. Na druhou stranu povinnost správce daně přihlížet ke všem skutečnostem, jež vyšly najevo, patřící mezi základní zásady daňového řízení, nelze opomenout.

#### **4.1 Důkazní povinnost daňového subjektu**

Jak již bylo řečeno výše, důkazní povinnost daňového subjektu zakotvená v § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v zásadě převzala právní úpravu obsaženou v ZSDP.<sup>52</sup> Dle uvedených ustanovení daňového řádu musí daňový subjekt prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně je současně oprávněn, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence správce daně, vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Dále je na základě § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

Nutno říci, že důkazní břemeno daňového subjektu se vztahuje výlučně k prokázání skutečností, které tvrdí (tj. uvádí v daňovém tvrzení) anebo které tvrdit měl. Rozhodně není přípustné, aby správce daně vyzval daňový subjekt v průběhu řízení k prokázání jakékoliv skutečnosti. Uvedenou problematikou se před několika lety zabýval i Ústavní soud České republiky, který ve svém nálezu<sup>53</sup> dospěl k závěru, že správce daně nemůže daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Důkazní břemeno daňového subjektu se tedy vztahuje pouze k prokázání skutečností, které je daňový subjekt povinen uvést v daňovém tvrzení, tj. skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.<sup>54</sup>

Daňová povinnost subjektu má jednak *rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků*<sup>55</sup>, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu

---

<sup>52</sup> Srov. § 31 odst. 9 ZSDP.

<sup>53</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. pl. ÚS 38/95.

<sup>54</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

<sup>55</sup> § 148 daňového řádu.

na vyměření či doměření daně zaniká<sup>56</sup>. Jak vyplývá z citovaného nálezu Ústavního soudu, je daňová povinnost daňového subjektu věcně a časově omezena a pouze v takto omezeném časovém a věcném rámci lze po něm požadovat, aby v daňovém řízení nesl své důkazní břemeno. Rozšíření důkazního břemene nad tento rámec Ústavní soud považuje za nepřijatelný exces správce daně, který v ústavněprávní rovině představuje zásah do autonomní sféry jednotlivce, jež má za následek porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Rozsah povinností, co se důkazního břemene daňového subjektu týče, musí být tedy vykládán tak, aby byla zachována proporce mezi autonomním prostorem jednotlivce na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé.

K problematice rozsahu důkazního břemene daňového subjektu se vyjádřil rovněž Nejvyšší správní soud, který ve zdůvodnění svého rozhodnutí<sup>57</sup> uvedl, že „podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Z výše uvedených rozhodnutí je zřejmé, že jak Ústavní soud, tak i Nejvyšší správní soud zastávají shodný právní názor, dle něhož se důkazní břemeno daňového subjektu vždy vztahuje výlučně k prokázání jím tvrzených skutečností. Můžeme tedy konstatovat, že tento názor lze považovat za ustálený soudní výklad ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.

Ze skutečnosti, že daňový subjekt je povinen prokazovat pouze to, co tvrdil on sám, lze dovodit další omezení důkazního břemene daňového subjektu. Jelikož je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám, nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo jeho sféru vlivu a jež nemůže, ať už z důvodu existence zákonných překážek anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit. Oporu pro tento závěr nalezneme i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který konstatoval, že *důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoliv, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný*

<sup>56</sup> Viz nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

<sup>57</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.



*subjekt*.<sup>58</sup> Daňový subjekt tedy např. není povinen prokazovat skutečnosti stran plnění subdodavatelů jeho dodavatelů jakožto osob, se kterými ani neuzavřel žádné smlouvy.

Významné omezení důkazního břemene vyplývá rovněž z jednoho ze základních východisek dokazování v procesním právu, dle něhož nelze dokazovat něco, co neexistuje. Jedná se o projev tzv. negativní teorie důkazní<sup>59</sup>, jež byla krátce zmíněna již v kapitole první. Negativní teorie představuje výjimku z pravidla, že každý dokazuje jen svá vlastní tvrzení. Důvodem je skutečnost, že po nikom nelze spravedlivě požadovat, aby prokázal reálnou neexistenci určité právní skutečnosti.<sup>60</sup> V takovém případě tedy přechází důkazní břemeno na protistranu. Podmínkou však je, aby neexistence, jež je předmětem zkoumání, měla trvalý charakter. Toto omezení by ve většině případů z daňové praxe nemělo činit větší potíže, neboť relevantní neexistence mají v zásadě z povahy věci trvalý charakter.<sup>61</sup> Uvedenou problematiku řeší tzv. teorie trvání, která negativní teorii důkazní upřesňuje. Teorie trvání vychází z předpokladu, že je-li prokázán vznik určitého stavu, důkaz jeho dalšího trvání již není potřebný.<sup>62</sup> Pro další trvání prokazatelně vzniklého stavu tak v tomto případě svědčí právní domněnka. Vzhledem ke skutečnosti, že v daňovém řízení by správce daně měl být veden snahou o správné zjištění a stanovení daňové povinnosti, nelze dle mého názoru uvedenou teorii trvání v českém daňovém právu aplikovat. V případě pochybností je třeba mít za to, že další trvání daného stavu nebylo prokázáno. Co se týče praktické aplikace negativní teorie důkazní v českém daňovém řízení, lze tedy shrnout, že za prvé přímý důkaz reálné neexistence posuzované skutečnosti nelze podat a za druhé lze prokázat jinou, pozitivní skutečnost, jež existenci výše uvedené negativní skutečnosti vylučuje<sup>63</sup>. V takovém případě však důkazní břemeno přechází na stranu, která existenci negativní skutečnosti popírá. Vyžaduje-li proto v praxi správce daně po daňovém subjektu, aby prokázal své tvrzení, že nemá žádné jiné příjmy kromě příjmů uvedených v daňovém přiznání, jedná se o naprosto nepřipustný požadavek. Je to totiž právě správce daně,

---

<sup>58</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142. Obdobnou problematikou se Nejvyšší správní soud zabýval ve svém rozhodnutí ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57.

<sup>59</sup> Někdy též uváděna jako teorie negativní.

<sup>60</sup> Viz Winterová, A. aj. Civilní právo procesní. s. 279.

<sup>61</sup> Nejčastěji se bude jednat o tvrzení daňového subjektu, že v příslušném zdaňovacím období neměl žádné, resp. další zdanitelné příjmy.

<sup>62</sup> Viz Landgráf, R. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 2. část.

<sup>63</sup> Ibid.

koho tíží důkazní břemeno a kdo je povinen vyvrátit tvrzení daňového subjektu tím, že prokáže případnou existenci těchto příjmů.

Dokladem o tom, že negativní teorie důkazní nachází praktické uplatnění v řízení před správcem daně, je četná judikatura Nejvyššího správního soudu. Dle názoru Nejvyššího správního soudu<sup>64</sup> musí otázka možnosti či nemožnosti prokázání negativní skutečnosti tvořit neopominutelnou část zdůvodnění rozhodnutí soudu či správního orgánu, zvláště je-li tato skutečnost daňovým subjektem výslovně namítána. Pokud tomu tak není, je nutné takové rozhodnutí soudu, resp. správního orgánu, považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a pro nesrozumitelnost, což představuje důvod pro rozhodnutí soudu o zrušení takového rozhodnutí. Uvedené v praxi znamená, že namítá-li daňový subjekt nemožnost požadování negativního důkazu, je správce daně povinen se touto námitkou ve svých úvahách a ve zdůvodnění svých rozhodnutí zabývat. Neučiní-li tak, vystavuje se riziku, že při případné správní žalobě bude jeho rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost zrušeno.

Konkrétní případ aplikace negativní teorie je patrný ze zdůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2008, č. j. 4 Ads 13/2008-103<sup>65</sup>, dle něhož *postup krajského soudu, jenž zamítl návrh na ustanovení zástupce s odůvodněním, že stěžovatelka neprokázala tvrzení o své majetkové situaci listinnými důkazy, přičemž tato tvrzení spočívala v tom, že nemá žádný majetek ani příjmy, je vadný a je důvodem pro zrušení takového usnesení. Krajský soud svým postupem popřel tzv. negativní důkazní teorii, podle níž nelze dokazovat neexistující skutečnosti.* Pro daňovou praxi z uvedeného rozsudku vyplývá, že požadavek správce daně na prokázání tvrzení daňového subjektu o tom, že nemá žádné jiné příjmy, než ty, jež uvedl ve svém daňovém přiznání, je vadný, jelikož tím správce daně popírá negativní teorii důkazní, dle níž nelze dokazovat neexistující skutečnosti.

Potvrzení skutečnosti, že důkazní břemeno v případě negativního tvrzení přechází na protistranu, lze nalézt např. v rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 21. 4. 1998, č. j. 26 Cdo 732/98, dle něhož *účastník, který tvrdí negativní skutečnost (např. že v určitou dobu neměl vlastní byt), nenese ohledně této negativní skutečnosti*

---

<sup>64</sup> Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 7 Afs 116/2008-118 anebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 7 Afs 79/2008-106.

<sup>65</sup> Obdobně též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 3 Azs 35/2006-104 nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2008, č. j. 4 Ads 90/2008-30.

*důkazní břemeno*. Pokud protistrana toto tvrzení popírá, je to právě ona, koho tíží důkazní břemeno ohledně jejího pozitivního tvrzení (např. že žalovaný vlastní byt v danou dobu měl). V daňovém řízení by to tedy měl být správce daně, kdo by měl prokázat, že daňový subjekt má i jiné příjmy než ty, které uvedl ve svém daňovém tvrzení.

Obdobně se Nejvyšší správní soud staví k požadavkům správce daně na daňový subjekt, aby prokázal, že do evidence zahrnul veškerá zdanitelná plnění dle § 100 zákona o DPH. Prokázání těchto skutečností soud považuje za objektivně nemožné a jediným způsobem, jak by mohl daňový subjekt na takový požadavek reagovat, je tvrzení, že do evidence skutečně veškerá plnění zahrnul.<sup>66</sup>

Na závěr pojednání o negativní teorii ještě zmíním rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006-115, v němž se soud v souhrnu jednoznačně vyjádřil k několika výše popisovaným skutečnostem. Dle uvedeného rozhodnutí nese daňový subjekt důkazní břemeno jen a pouze ohledně těch skutečností, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, daňový subjekt není povinen prokazovat něco, co sám neuvádí a konečně, daňový subjekt nelze vyzvat k tomu, aby prokázal, že určitou částku v daném roce nepřijal, resp. nevydal.<sup>67</sup>

V souvislosti s výše uvedeným by se mohlo zdát, že daňový subjekt má důkazní povinnost pouze k tomu, co tvrdí, resp. tvrdil, ale není tomu tak. Z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu jasně vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokázat nejen to, co tvrdí, ale i to, co tvrdit měl, resp. co měl uvést v daňovém tvrzení, i když to neuvedl. Jestliže správce daně při daňové kontrole zjistí, že na účtu sloužícímu k podnikatelské činnosti daňového subjektu jsou zachyceny rovněž příjmy, jež nejsou uvedeny v daňovém přiznání k dani z příjmů, je na daňovém subjektu, aby prokázal, že tyto příjmy nejsou předmětem daně z příjmů anebo že jsou od této daně osvobozeny<sup>68</sup>. V tomto případě se totiž nejedná o prokazování negativní skutečnosti.

Důkazní břemeno daňového subjektu má objektivní charakter, což znamená, že se jej daňový subjekt nemůže zprostit např. tím, že vedením svého účetnictví pověří jinou osobu.<sup>69</sup> Odpovědnost za prokázání svých tvrzení má daňový subjekt i v případě,

---

<sup>66</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102.

<sup>67</sup> Obdobně též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2009, č. j. 5 Afs 5/2009-53.

<sup>68</sup> Z judikatury viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2005, č. j. 2 Afs 16/2003.

<sup>69</sup> Krupičková, L., Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. s. 191.

že jeho účetnictví bylo prokazatelně zničeno (např. při požáru či při povodni) anebo odcizeno. I přestože se jedná o okolnosti, které nejsou závislé na vůli daňového subjektu, není povinností správce daně zabývat se příčinami nepředložení účetnictví ani tím, do jaké míry je tento stav zaviněn daňovým subjektem. V takovém případě si musí daňový subjekt obstarat jiné důkazy, jež by neexistující či neúplné účetnictví nahradily či doplnily a jejichž prostřednictvím by doložil skutečnosti uvedené ve svém daňovém tvrzení.

S důkazním břemenem daňového subjektu úzce souvisí problematika výzev vydávaných správcem daně. Zákonné zmocnění pro tento postup nalezneme v ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, dle kterého může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nemůže-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Při vydávání výzev je správce daně povinen šetřit práva dotčeného daňového subjektu a zatěžovat jej v co nejmenší možné míře. Výzvu k dokazování považuje zákonodárce mimo přímou interakci v rámci daňové kontroly za základní prvek komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem.<sup>70</sup> Správce daně nejčastěji vydává výzvy za účelem doložení dalších skutečností rozhodných pro stanovení daně anebo k odstranění nejasností či pochybností ohledně předložených podkladů a podaných vysvětlení. Limity pro vydávání zmíněných výzev představují výše popisovaná omezení důkazního břemene daňového subjektu. Správce daně tedy nemůže daňový subjekt vyzvat:

- k prokázání negativní skutečnosti (např. že příjmy uvedené v daňovém tvrzení jsou úplné anebo že předmětný automobil nikdy nebyl použit pro účely nesouvisející s podnikáním daňového subjektu),
- k prokázání něčeho, co daňový subjekt netvrdí a ani nebyl povinen tvrdit,
- k prokázání něčeho, co nespadá do sféry jeho vlivu (např. od koho pořídil zboží jeho dodavatel),
- k prokázání něčeho, co spadá mimo časový rámec předmětu dokazování (např. požadavek, aby daňový subjekt prokázal nabytí majetku v období, za které již nelze vyměřit daň),
- k prokázání toho, co může správce daně získat z vlastní úřední evidence.

---

<sup>70</sup> Viz komentář z důvodové zprávy k § 95 daňového řádu.

Jelikož nesplnění požadavků obsažených ve výzvě může mít pro daňový subjekt dalekosáhlé následky, je ze strany správních soudů obsahovým náležitostem výzev věnována zvláštní pozornost. Jak vyplývá z poměrně obsáhlé judikatury týkající se této problematiky, musí být výzva správce daně v první řadě jasná, určitá, srozumitelná a konkrétní. Současně se musí jednat o výzvu splnitelnou. Rozumnost, resp. splnitelnost požadavku na dokazování se dle názoru Ústavního soudu odvíjí od konkrétní situace, jež má vliv na druh a charakter jednotlivých důkazů.<sup>71</sup> V případě, že důkazní břemeno nese daňový subjekt, musí mít možnost, aby mohl svou důkazní povinnost skutečně splnit, jinými slovy, požadavek správce daně na prokázání příslušné skutečnosti musí být objektivně splnitelný.

V praxi se velice často můžeme setkat se situací, kdy správce daně opakovaně konstatuje, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení a nechť na jejich podporu předloží další důkazní prostředky, aby unesl své důkazní břemeno. Domnívám se, že lze takovéto stále se opakující výzvy, jež neobsahují konkrétní požadavky na to, co by měl daňový subjekt předložit, považovat za nezákonné. Uvedené lze nepřímou dovodit např. z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007, dle něhož musí být daňovému subjektu *správce daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné. Jen tak je vyhověno ústavní kaucele zákazu překvapivosti rozhodování o právech a povinnostech.*

S unesením či neunesením důkazního břemene daňového subjektu rovněž velmi úzce souvisí otázka, zda ke splnění důkazní povinnosti postačí, když daňový subjekt své tvrzení doloží svým účetnictvím. V daňové praxi je uvedená otázka velice často předmětem sporu mezi správcem daně a daňovými subjekty, jež nezřídka končí až před Nejvyšším správním soudem. Bohužel ani judikatura Nejvyššího správního soudu, co se

---

<sup>71</sup> Viz rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. II ÚS 281/09.

této problematice týče, není konzistentní, názory jednotlivých soudců a senátů jsou velmi rozdílné, což vytváří prostředí právní nejistoty a daňový subjekt tak nemá možnost dopředu odhadnout, jak soud v jeho konkrétním případě rozhodne. Bud' totiž dle názoru Nejvyššího správního soudu platí, že *prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že již pouhým doložením daňových dokladů, obsahujících formální náležitosti, je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokázán.*<sup>72</sup> anebo *Nejvyšší správní soud zpochybňuje fakt, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na odpočet na dani formálně bezvadným dokladem, přitom o jeho faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění. Má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně*<sup>73</sup>. K dané problematice se vyjádřil i Ústavní soud, dle něhož je důkaz daňovým dokladem pouze *formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*<sup>74</sup> Z citace by se mohlo zdát, že se Ústavní soud přiklání k názoru, že pouhé předložení účetních a dalších dokladů nepostačuje, nicméně, jak dále vyplývá z uvedeného rozhodnutí, v daném případě dle soudu bylo v této fázi dokazování na správci daně, aby zpochybnil, že účetní evidence byla vedena neprůkazným způsobem. Obdobné stanovisko Ústavní soud zaujal i ve svém rozhodnutí ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, ze kterého pochází následující citace. *Vyhověl-li stěžovatel výzvě předložením*

---

<sup>72</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107. Podobný názor lze nalézt rovněž v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.

<sup>73</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006-41. Obdobně též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Afs 96/2007-134, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, 9 Afs 19/2007-64 anebo ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 37/2008-71.

<sup>74</sup> Z rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99.

*účetních dokladů, splnil svou zákonnou povinnost, a tak bylo na správci daně, aby stěžovateli jeho nárok na nadměrný odpočet uznal nebo aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP prokázal, že předložené doklady jsou nevěrohodné či nesprávné, tedy že neodpovídají skutečnému stavu věci (tím se skutečně, jak uvádí stěžovatel, důkazní „břemeno“ přesunulo na správce daně).“*

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, plyne z ustanovení § 92 odst. 3, odst. 4 a odst. 5 písm. c) daňového řádu. Povinnost daňových subjektů vést účetnictví a jiné povinné záznamy či evidence je dána příslušnými zákonnými ustanoveními.<sup>75</sup> Jak vyplývá z § 7 ZÚč, smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, jakož i jiným oprávněným osobám, věrohodný, úplný, průkazný a správný obraz o hospodaření daňového subjektu. Je-li účetnictví vedeno předepsaným způsobem, mělo by o hospodaření subjektu podávat značně detailní přehled s minimální možností jeho zkreslení. Dle mého názoru, jestliže daňový subjekt předloží perfektní účetní a daňové doklady, není správce daně oprávněn po daňovém subjektu požadovat další důkazní prostředky k prokázání skutečností uvedených na těchto dokladech. To však neplatí, dojde-li ke zpochybnění předložených dokladů ze strany správce daně např. tím, že prokáže, že ten, kdo daný doklad vystavil, vůbec neexistuje. Na základě výše uvedeného se domnívám, že daňový subjekt splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato svá tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že účetnictví daňového subjektu je vztahu k příslušným tvrzením nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné.<sup>76</sup> Správce daně v takovém případě nemusí prokazovat, že určitý účetní případ je v účetnictví daňového subjektu zachycen v rozporu se skutečností, postačí, existují-li natolik vážné a důvodné pochyby o souladu účetnictví se skutečností, že lze účetnictví daňového subjektu považovat za nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné.<sup>77</sup> Výše zmíněné se týká pouze skutečností uvedených v účetních a daňových dokladech, je pochopitelné, že účetnictvím nelze prokázat další zákonem stanovené podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH či skutečnost, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

---

<sup>75</sup> Viz např. § 1 ZÚč či § 7b ZDP.

<sup>76</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 37/2008-71.

<sup>77</sup> Podrobněji k tomuto tématu v kapitole 4.2.3 Prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví.

Nutno říci, že ku prospěchu daňových subjektů převažuje v judikatuře Nejvyššího správního soudu v poslední době ohledně předmětné otázky názor, že daňový subjekt v první fázi dokazování unese své důkazní břemeno tím, že doloží svá tvrzení pomocí účetních a jiných dokladů.<sup>78</sup> Pokud ovšem správce daně ohledně předložených dokladů vyjádří konkrétní a podložené pochybnosti, splní svou důkazní povinnost stanovenou § 92 odst. 5 daňového řádu a důkazní břemeno stíhá opět daňový subjekt, který svá tvrzení bude prokazovat pomocí jiných důkazních prostředků nežli účetními doklady. Nicméně i tak by s ohledem na nejednotnost judikatury Nejvyššího správního soudu, co se této problematiky týče, bylo vhodné, aby se k otázce unesení důkazního břemene předložením účetních a dalších dokladů vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu a postavil tak tuto otázku najisto. Než se tak stane, může být pro daňové subjekty určitým vodítkem publikace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dle právní věty, jež byla z citovaného rozsudku ve Sbírce publikována, *daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.* Publikací rozhodnutí ve Sbírce rozhodnutí dává Nejvyšší správní soud najevo, že se jedná v době vydání o převládající právní názor celého soudu. Uvedené znamená, že by soud měl nadále při své rozhodovací činnosti vždy vycházet z publikované právní věty, a to přinejmenším do té doby, než o dané otázce rozhodne rozšířený senát Nejvyššího správního soudu.

Důkazní povinnost daňového subjektu je nejčastěji spojena s řízením nalézacím. Nicméně, jak vyplývá z dikce ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, je daňový subjekt povinen prokazovat i všechny skutečnosti uváděné v dalších podáních. Jestliže tedy daňový subjekt něco tvrdí ve své žádosti, má k těmto svým tvrzením rovněž důkazní povinnost. Uvedené se týká především nejrůznějších důvodů uváděných v žádostech daňového subjektu, mezi něž budou v praxi patřit především žádost o prodloužení lhůty, žádost o navrácení lhůty v předešlý stav, žádost o vyslovení neúčinnosti doručení,

---

<sup>78</sup> Např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86 nebo ze dne 29. 1. 2010, č. j. 2 Afs 127/2009-68.



žádost o posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách nebo žádost o stanovení záloh jinak, resp. žádost o zrušení povinnosti daň zálohovat.

Na závěr této kapitoly bych ráda znovu zdůraznila, že dokazování v daňovém řízení není založeno čistě na zásadě vyšetřovací. Není tedy povinností správce daně, aby o předmětu dokazování zjišťoval celou pravdu. Správce daně sice na jedné straně dbá, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji, na straně druhé je však do jisté míry limitován důkazní povinností daňového subjektu. V případě, že daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, jak mu ukládají příslušná ustanovení daňového řádu, nelze dospět k závěru, že správce daně vydal své rozhodnutí na základě neúplných skutkových zjištění.<sup>79</sup>

## ***4.2 Důkazní povinnost správce daně***

Daňový subjekt neprokazuje veškeré skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, nebylo by to spravedlivé a ani možné. Z tohoto důvodu důkazní břemeno částečně nese i správce daně. Rozsah jeho důkazní povinnosti stanoví § 92 odst. 5 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení správce daně prokazuje:

- a) oznámení vlastních písemností,
- b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
- c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
- d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti,
- e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

---

<sup>79</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 AfS 1/2003-101 nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 AfS 40/2005-72.

#### 4.2.1 Prokázání doručení písemností

Doručování v daňovém řízení představuje důležitou administrativní činnost prováděnou správcem daně, která je naprosto nezbytým předpokladem pro řádný průběh řízení. Nutno konstatovat, že s ohledem na technický pokrok doznala právní úprava doručování v posledních letech značných změn. V současné době správce daně doručuje písemnosti přednostně při ústním jednání či jiném úkonu anebo elektronicky<sup>80</sup>, což jsou ekonomicky i časově nejúspornější způsoby. Pouze v případě, že není možné písemnost doručit některým z těchto způsobů, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb, úřední osobou pověřenou doručováním nebo případně jiným zákonem stanoveným orgánem<sup>81</sup>. Ve zvláštních případech lze písemnosti rovněž doručovat veřejnou vyhláškou či hromadným předpisným seznamem. Uvedená koncepce plně odpovídá zásadám hospodárnosti a procesní ekonomie, jež patří mezi základní zásady daňové správy.

Prokázání doručení je v daňovém řádu věnován celý díl pátý hlavy třetí zákona, což svědčí o velké důležitosti, jež zákonodárce této problematice přisoudil. V souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu představuje oznámení vlastních písemností jedním ze zákonem taxativně stanovených případů, jež je povinen prokazovat správce daně. Tato povinnost je splněna, prokáže-li správce daně naplnění zákonných podmínek pro doručování zakotvených v §§ 39 – 50 daňového řádu.

Dokladem o řádném doručení písemností do vlastních rukou nebo písemností, jejichž převzetí má být potvrzeno adresátem,<sup>82</sup> je dle ustanovení § 51 daňového řádu řádně vyplněná doručenka. S přihlédnutím ke zvolenému způsobu doručování a k okolnostem, které nastaly při doručování, musí řádně vyplněná doručenka obsahovat<sup>83</sup>:

- označení správce daně, který písemnost doručuje,
- označení adresáta a adresu, na kterou je doručováno,
- označení doručované písemnosti,
- způsob doručování,

---

<sup>80</sup> Viz § 39 odst. 1 daňového řádu.

<sup>81</sup> Jiným orgánem, o němž to stanoví zákon, je např. Policie České republiky, orgány Vězeňské služby či orgány územní vojenské správy.

<sup>82</sup> Jedná se o doručení dle § 40, § 44 odst. 4 a 5 a § 45 odst. 3 daňového řádu.

<sup>83</sup> § 51 odst. 2 daňového řádu.

- údaje o dni a způsobu uložení písemnosti a o dni, kdy byla připravena k vyzvednutí,
- údaj o dni doručení písemnosti nebo o dni jejího vrácení správci daně, případně údaje o dni, v němž bylo přijetí písemnosti odepřeno včetně důvodů odepření a způsobu poučení o důsledcích odepření přijetí písemnosti,
- jméno, příjmení a podpis osoby, která písemnost převzala, případně osoby, jež přijetí písemnosti odepřela<sup>84</sup>,
- jméno, příjmení a podpis osoby, která písemnost předala adresátovi nebo uložila.

Doručenku, jež splňuje výše uvedené náležitosti, daňový řád prohlašuje za veřejnou listinu, což znamená, že není-li dokázán opak, platí to, co tato listina osvědčuje či potvrzuje. Ten, kdo namítá nepravdivost údajů uvedených v doručence, je povinen nabídnout o svém tvrzení důkazy a tímto způsobem svá tvrzení prokázat<sup>85</sup>. Předložená skutková tvrzení daňového subjektu musí být přitom takového charakteru, aby byla skutečně způsobilá doručení zpochybnit, neboť vytvářejí věrohodnou verzi reality, podle níž předmětná zásilka nebyla doručena.

Dojde-li ke ztrátě, zničení či poškození doručky anebo není-li doručka řádně vyplněna, lze doručení prokázat i jiným způsobem. Zákon sám jako příklad uvádí situaci, kdy je z chování adresáta zřejmé, že mu písemnost byla doručena. V praxi může jít o případy, kdy na doručovanou písemnost adresát odpoví, podá opravný prostředek či je-li písemnost u adresáta např. při místním šetření nalezena. Jestliže v takové situaci existují pochybnosti ohledně dodržení lhůty např. pro podání opravného prostředku, má se za to, že lhůta byla dodržena.<sup>86</sup> Správce daně může uvedenou právní domněnku vyvrátit, pokud prokáže, že lhůta dodržena nebyla.<sup>87</sup>

K prokázání oznámení písemností doručovaných elektronicky správci daně slouží tzv. uznávaná elektronická značka<sup>88</sup>. Touto značkou opatřuje Ministerstvo vnitra

---

<sup>84</sup> V případě, že písemnost převzala osoba odlišná od adresáta, musí zde být rovněž uveden vztah této osoby k adresátovi a v případě doručení do vlastních rukou rovněž způsob doložení oprávnění k převzetí písemnosti za adresáta.

<sup>85</sup> Právní oporu pro tento postup nalezneme v rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 7. 2. 2001, č. j. 21 Cdo 2371/2000. Obdobně též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 8 Afs 47/2009-53 nebo ze dne 29. 11. 2007 č. j. 1 Afs 7/2007-169.

<sup>86</sup> Viz § 35 odst. 3 daňového řádu.

<sup>87</sup> Jelikož daná situace předpokládá, že správce daně nemá k dispozici řádně vyplněnou doručku, je otázkou, jak by prokázal, že předmětná lhůta nebyla dodržena.

<sup>88</sup> Jedná se o elektronickou značku založenou na kvalifikovaném systémovém certifikátu, který vydává akreditovaný poskytovatel certifikačních služeb.

každé oznámení, jež je povinno zaslat odesílateli, o tom, že datová správa, kterou odeslal, byla dodána do datové schránky adresáta. Ministerstvo vnitra správci daně rovněž oznamuje, kdy jím odeslaná datová zpráva byla adresátovi doručena.<sup>89</sup>

Jestliže je písemnost doručována úřední osobou správce daně bez použití zalepené obálky s doručenkou, prokazuje se doručení písemnosti do vlastních rukou na kopii písemnosti. Údaji, které zde musí být uvedeny, jsou označení správce daně, který písemnost doručuje, jméno, příjmení a podpis osoby, která písemnost převzala, resp. která převzetí písemnosti odepřela, a dále jméno, příjmení a podpis osoby, která písemnost doručuje.

V případě, že správce daně doručuje písemnost při ústním jednání či při jiném úkonu učiněném v rámci správy daní, prokazuje se doručení písemnosti do vlastních rukou protokolem s podpisy úřední osoby a adresáta. Odepření podpisu adresátem nemá na účinky doručení vliv, je však třeba tuto skutečnost i s jejím odůvodněním v protokolu zaznamenat.

Daňový řád pomýšlí i na mimořádné situace, kdy adresát písemnosti nemůže pro tělesnou indispozici převzetí písemnosti vlastnoručním podpisem potvrdit, ačkoliv je předání přítomen. V takovém případě se podepíše jako svědek jiná dospělá osoba a připíše důvod, pro který nemohlo být převzetí písemnosti potvrzeno adresátem. Podpisem touto osobou v postavení svědka nastávají účinky doručení písemnosti indisponovanému adresátovi.

Jak vyplývá z ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, správce daně prokazuje nejen doručení vlastních písemností daňovému subjektu, ale i existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky či fikce. To znamená, že správce daně nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že písemnost byla daňovému subjektu skutečně doručena či že byla doručena náhradním způsobem<sup>90</sup> za splnění zákonem stanovených podmínek. Správce daně tedy nese důkazní břemeno i ve vztahu ke všem skutkovým podmínkám, jež musí být splněny, má-li být adresátovi doručeno fikcí.

Pravidla pro doručování tak, jak jsou zakotvena v současné době v daňovém řádu, jsou dle mého názoru pro daňové subjekty velice přísná, nejenže písemnost je považována za doručenou již desátý od uložení, pro uplatnění fikce doručení už ani není

---

<sup>89</sup> Uvedené vyplývá z ustanovení § 20 odst. 1 písm. c) a písm. e) ZEÚ.

<sup>90</sup> Náhradní způsob doručení znamená, že písemnost je považována za doručenou, přestože ke skutečnému doručení nedošlo. Jedná se o právní fikci.

nutné, aby se adresát v okamžiku doručování na uvedené adrese zdržoval. Na základě ustanovení § 48 daňového řádu sice může adresát z vážných důvodů požádat o vyslovení neúčinnosti doručení, avšak pouze v případech, kdy není důvod jeho nepřítomnosti předem znám. Tento požadavek značně zužuje okruh případů, kdy lze s úspěchem o vyslovení neúčinnosti doručení správce daně požádat. Důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že se jedná o závažný důvod, který nebylo možné předvídat, nese pochopitelně adresát písemnosti.

#### **4.2.2 Prokázání skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo fikce**

Správce daně prokazuje rovněž skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo fikce. Pro právní domněnky je charakteristické, že domněnkou předpokládané skutečnosti obvykle existují. V závislosti na tom, zda je připuštěn důkaz opaku či nikoliv, rozlišujeme právní domněnky vyvratitelné, u nichž je důkaz opaku možný, a právní domněnky nevyvratitelné, kde je důkaz opaku vyloučen. Nevyvratitelné právní domněnky se v právu uplatňují spíše výjimečně. Oproti tomu právní fikce představuje právní konstrukci, jež vychází z *určitého uměle vytvořeného skutkového stavu, který má zpravidla jen legislativně technický základ*<sup>91</sup>. V případě, že jsou prokázány zákonné předpoklady pro užití právní fikce, lze ji vyvrátit pouze výjimečně tam, kde to zákon výslovně připouští. Zpravidla tedy není možný důkaz opaku.

Ve vztahu k daňovému řádu půjde v praxi zejména o užití právní fikce doručení ve smyslu § 47 odst. 2, § 49 odst. 3, § 140 odst. 2 a § 144 odst. 2 daňového řádu.<sup>92</sup> Další příklad právní fikce s důkazní povinností správce daně představuje ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, dle něhož je správce daně oprávněn v případě rozdílu cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upravit o tento rozdíl základ daně. Existence rozdílu cen představuje skutečnost pro užití právní fikce, kterou je správce daně povinen prokázat. Právní domněnka s důkazní povinností správce daně se uplatní např. při ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty dle § 109 ZDPH. Obdobně správce daně stíhá důkazní břemeno v případě konstatování zneužití práva.

<sup>91</sup> Gerloch, A. Teorie práva. s. 205.

<sup>92</sup> Vzhledem ke skutečnosti, že se uvedené případy týkají doručení, bylo by možné podřadit je rovněž pod § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu.

### 4.2.3 Prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví

Jak již bylo řečeno, důkazní břemeno prvotně stíhá daňový subjekt. V daňovém řízení však může nastat situace, kdy, přestože daňový subjekt důkazní břemeno unese a své tvrzení prokáže hodnověrnými důkazními prostředky, správce daně vyměří daň v odlišné výši. V takovém případě důkazní břemeno přechází na správce daně, jehož povinností je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost<sup>93</sup>, průkaznost<sup>94</sup>, správnost<sup>95</sup> či úplnost<sup>96</sup> povinných evidencí, účetních i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků předložených daňovým subjektem zcela vyvracejí. Je tomu tak proto, že nyní je to právě správce daně, kdo tvrdí, že předložené či navržené důkazní prostředky nejsou věrohodné.<sup>97</sup>

Otázka, v jakém okamžiku na správce daně přechází důkazní břemeno ohledně výše uvedených skutečností, vyvolává v daňové praxi celou řadu sporů. Důkazní břemeno stíhá správce daně teprve poté, co daňový subjekt splnil svou důkazní povinnost a svá tvrzení přesvědčivým způsobem doložil. Skutečnost, zda ze strany daňového subjektu byla tato povinnost splněna, však často bývá ze strany správce daně a daňového subjektu posuzována odlišně. Jak již bylo řečeno výše, ZÚč daňovým subjektům stanoví povinnost vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Je třeba si uvědomit, že důkazní břemeno daňového subjektu není koncipováno tak, že by daňový subjekt byl primárně povinen prokazovat plnění povinností uložených ZÚč, ale předpokládá se, že

---

<sup>93</sup> Účetnictví je věrohodné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě ZÚč (z § 7 odst. 2 ZÚč).

<sup>94</sup> Účetnictví daňového subjektu je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci (viz § 8 odst. 4 ZÚč). Za průkazný účetní záznam se přitom považuje:

- a) účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam zobrazuje,
- b) účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů nebo
- c) účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam oprávněné a odpovědné osoby.

<sup>95</sup> Účetnictví je správné, pokud jej daňový subjekt vede způsobem, jenž neodporuje ZÚč a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel (viz § 8 odst. 2 ZÚč).

<sup>96</sup> Dle § 8 odst. 3 ZÚč je účetnictví úplné, jestliže v účetních knihách byly v účetním období zaúčtovány všechny účetní případy, které v něm měly být zaúčtovány a jestliže nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející období byla sestavena účetní závěrka, vyhotovena výroční zpráva, zveřejněny informace v souladu s § 21a ZÚč. O těchto skutečnostech musí mít účetní jednotka veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané.

<sup>97</sup> Uvedené vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu, viz např. rozhodnutí ze dne 29. 9. 2005, č. j. 7 Afs 21/2004-107.

tuto povinnost plní.<sup>98</sup> Tvrdí-li tedy správce daně opak, tj. že daňový subjekt své zákonné povinnosti neplní a jeho účetnictví je nevěrohodné, je nucen toto své tvrzení prokázat. V dané situaci správce daně není povinen prokazovat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zachyceny v rozporu se skutečností, postačí, když prokáže, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí účetnictví či jiné záznamy a důkazní prostředky předložené daňovým subjektem nevěrohodnými, nesprávnými, neprůkaznými či neúplnými.<sup>99</sup> Za vážné a důvodné pochybnosti lze např. považovat situaci, kdy daňový subjekt nemá kapacitu pro realizaci deklarované dodávky, dodavatel uvedený na daňovém dokladu neexistuje anebo popírá, že by se na předmětné dodávce podílel, či situaci, kdy smlouva byla uzavřena s jinou než deklarovanou osobou.

Na tomto místě bych ráda zdůraznila, že kromě povinných evidencí a účetních a jiných záznamů a listin se důkazní břemeno správce daně vztahuje i na vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, úplnosti a správnosti dalších důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Jelikož za důkazní prostředky jsou v souladu s daňovým řádem považovány veškeré podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, týká se důkazní břemeno správce daně rovněž tvrzení a vysvětlení poskytnutých daňovým subjektem. Jestliže daňový subjekt správci daně poskytne srozumitelné a smysluplné vysvětlení zpochybněvaného případu, je na správci daně, aby, má-li o podaném vysvětlení pochybnosti, důvodnost svých pochybností v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal.

Jak z výše uvedeného vyplývá, důkazní břemeno správce daně a daňového subjektu se nevztahuje k jednomu a témuž předmětu dokazování, což je velice důležité. Zatímco daňový subjekt prokazuje skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení, správce daně prokazuje vadu konkrétního důkazního prostředku, v praxi především účetnictví daňového subjektu. Zákon tedy správci daně neukládá povinnost prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Prokazuje-li např. daňový subjekt existenci zboží, není povinností správce daně prokazovat jeho neexistenci. Po provedeném dokazování může

---

<sup>98</sup> Srov. Krupičková, L., Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. s. 200.

<sup>99</sup> Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86. Obdobně též rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.

dokonce správce daně dojít k závěru, že ačkoliv předmětné zboží existovalo, daňový subjekt přesto neunesl své důkazní břemeno, a proto jej stíhá nepříznivý procesní následek v podobě např. doměření daně. Podmínkou samozřejmě je, že správce úspěšně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pro závěr správce daně o neunesení důkazního břemene totiž postačí, pokud se daňovému subjektu nepodaří rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o jeho tvrzeních.<sup>100</sup> Důvodem je skutečnost, že správce daně nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci, neosvědčí-li odůvodněně některý důkazní prostředek jako důkaz.

K unesení důkazního břemene správcem daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nepostačí pouhé popření skutečností tvrzených daňovým subjektem. Správce daně je povinen předložit dostatek podkladů, které jeho pochybnosti odůvodňují. Jak uvádí Zatloukal<sup>101</sup>, správce daně přitom nemůže *vycházet pouze z teoretických spekulací nebo konstrukcí, ale musí předložit dostatek podkladů, které jeho pochybnosti odůvodňují.* S uvedeným názorem nelze než souhlasit. Tento závěr koresponduje rovněž s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu<sup>102</sup>, dle níž je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence anebo záznamy jako nevěrohodné, neprůkazné, neúplné či nesprávné. Pochybnosti správce daně musí zároveň dosáhnout určitého stupně intenzity, ne každá chyba v účetnictví činí toto účetnictví nevěrohodným, neprůkazným, neúplným či nesprávným. Musí se jednat o takové nesrovnalosti v účetnictví, které přímo nebo nepřímo zkreslují obraz o hospodaření daňového subjektu. Jsou-li uvedené podmínky splněny, správce daně své důkazní břemeno unese a je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že i přes vzniklé pochybnosti je jeho účetnictví věrohodné. Daňový subjekt bude v takovém případě svá tvrzení nucen prokazovat důkazními prostředky pocházejícími ze sféry mimo účetnictví. Těmito důkazními prostředky tak nahradí či doplní nevěrohodné, neprůkazné, neúplné či nesprávné účetnictví.

Je třeba zmínit, že ustojí-li správce daně své důkazní břemeno, nemusí to zároveň nutně znamenat prokázání opaku tvrzení daňového subjektu, tedy že se např. nákup zboží vůbec neuskutečnil. Pochybnosti správce daně ohledně nevěrohodnosti

---

<sup>100</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2008, č. j. 8 AfS 20/2006-101.

<sup>101</sup> Krupičková, L., Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. s. 200.

<sup>102</sup> Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 AfS 30/2008-86.



účetnictví daňového subjektu mohou být podloženy jak přímými, tak i nepřímými důkazy. Právě nepřímé důkazy mohou ve vzájemné souvislosti postačovat k tomu, aby správce daně prokázal existenci důvodných pochybností, současně však tyto důkazy nemusí prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jedná se např. o situaci, kdy správce daně zpochybňuje nárok na odpočet daňového subjektu tím, že doloží, že dodavatel uvedený na daňovém dokladu neexistuje, popř. za dané zdaňovací období nevykázal žádné zdanitelné plnění. Pokud dodavatel o daňovém dokladu neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit, protože je nekontaktní, lze pochybnosti správce daně považovat za odůvodněné. To však nemusí znamenat, že se předmětné zdanitelné plnění neuskutečnilo. Daňový subjekt může v takové situaci vyvrátit pochybnost správce daně tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky.

V případě, že správce daně neprokáže existenci důvodných pochybností ohledně některého důkazního prostředku, musí jej osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu. Neunes-li totiž správce daně důkazní břemeno, musí jej nutně stihnout negativní procesní důsledek. Opačný závěr nelze připustit, neboť pokud by skutečnost, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, neměla pro něj žádné nepříznivé následky, nejednalo by se vůbec o důkazní břemeno. Existence nepříznivého následku, který stíhá toho, jenž své důkazní břemeno neunesl, je totiž pojmovým znakem tohoto institutu.

Na závěr této kapitoly ještě krátce zmíním případ, kdy se daňový subjekt nemůže s úspěchem dovolávat existence důkazního břemene správce daně podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Je tomu tak tehdy, pokud daňový subjekt sám v řízení tvrdí, že jeho účetnictví bylo ve vztahu k určitému účetnímu případu nesprávně vedeno, jinými slovy, tvrdí-li, že jeho účetnictví nebylo správné a průkazné.<sup>103</sup> V takovém případě nemůže daňový subjekt předložením účetnictví splnit svou důkazní povinnost zakotvenou v § 92 odst. 3 daňového řádu a je tedy povinen, chce-li úspěšně unést své důkazní břemeno, na podporu svých tvrzení předložit správci daně jiné důkazní prostředky, jež musí nutně pocházet z jiné oblasti nežli z oblasti účetní.

---

<sup>103</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2004, č. j. 7 AfS 24/2004-127.

#### **4.2.4 Prokázání skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu**

Jednu ze základních zásad daňového řízení představuje zásada zakotvená v § 8 odst. 3 daňového řádu, dle níž je správce daně povinen vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti<sup>104</sup> rozhodné pro správu daní. Uvedená zásada v praxi znamená, že pro správce daně je směřodátným podkladem pro stanovení daně faktická kvalifikace předmětné činnosti či úkonů s ní spojených, bez ohledu na jejich formální označení. Jinými slovy se jedná o derogaci účinnosti simulovaných právních úkonů. V praxi jde např. o simulování majetkových převodů či o simulaci nájemní smlouvy s právem koupě věci namísto kupní smlouvy. Cílem komentovaného ustanovení je zamezit uzavírání a následnému předkládání fiktivních smluv a dalších dokumentů ze strany daňového subjektu, na jejichž základě daňový subjekt neoprávněně navyšuje daňově uznatelné náklady, využívá odčitatelné položky či slevy na dani anebo uplatňuje odpočet DPH.

Daňové předpisy neobsahují interpretační pravidla pro výklad právních úkonů, a proto je nutné vyjít z obecné právní úpravy obsažené v občanském zákoníku. Právní úkony jsou definovány jako projevy vůle směřující ke vzniku, změně nebo zániku práv a povinností nebo ke způsobení jiných právních následků, které právní předpisy s takovými projevy vůle spojují.<sup>105</sup> Z uvedených znaků právního úkonu má klíčový význam znak zmíněný jako první, tj. jednota vůle a jejího projevu.<sup>106</sup> Právní úkon vznikne pouze tehdy, jsou-li dány obě jeho základní složky, jak vůle, tak i její adekvátní projev. Chybí-li vůle (např. pro fyzické donucení) anebo nedostává-li se projevu vůle, není ani právního úkonu. Dle ustanovení § 35 občanského zákoníku je třeba právní úkony vykládat nejen podle jejich jazykového vyjádření či podle toho, co způsob jejich vyjádření obvykle znamená, ale rovněž podle vůle toho, jenž právní úkon učinil. Uvedené úzce souvisí s problematikou simulovaných a disimulovaných právních úkonů. V praxi se může stát, že účastníci právním úkonem simulovaným<sup>107</sup> zastírají jiný právní

---

<sup>104</sup> Jinými skutečnostmi jsou např. konstitutivní rozhodnutí státního orgánu, vytvoření věci a nehmotných statků či události.

<sup>105</sup> Viz § 34 občanského zákoníku.

<sup>106</sup> Dvořák, J., Knappová, M., Švestka, J., aj. Občanské právo hmotné 1. s. 137.

<sup>107</sup> Simulovaným právním úkonem je úkon předstíraný, tedy takový projev, jenž má působit jako úkon vážný, ale ve skutečnosti tak myšlen není, neboť nevyjadřuje vůli způsobit právní následky.

úkon, který míní vážně<sup>108</sup>. Případy simulovaných a disimulovaných právních úkonů jsou posuzovány následovně. Zatímco právní úkon simulovaný trpí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle a je proto považován za neplatný, právní úkon disimulovaný je platný, ledaže by byl dán důvod i jeho neplatnosti. Právní následky je nutno posoudit se zřetelem k projevu skutečné vůle dle toho, k čemu vůle účastníků právního vztahu skutečně směřovala, a nikoliv dle simulovaného právního úkonu.<sup>109</sup> V tomto ohledu je zajímavý vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu, který nejprve konstatoval, že správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah.<sup>110</sup> Podstatné podle soudu bylo, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu, bez ohledu na nedostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co předstírali. Tento názor byl překonán rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, v němž rozšířený senát uvedl, že problematika disimulovaných právních úkonů není specifickou otázkou finančního práva procesního, a proto na ni nemůže být nahlíženo odlišně od právní teorie a nemůže být prakticky aplikována jinak než v oblasti občanského práva hmotného. Dle názoru Nejvyššího správního soudu o disimulaci může jít pouze tehdy, *pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechtějí a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost*. Správci daně jsou proto v takových případech povinni zkoumat rovněž poměr mezi vůlí a projevem vůle účastníků daného právního vztahu. Vývoj právního názoru Nejvyššího správního soudu, který vyústil v citované rozhodnutí rozšířeného senátu, považuji za správný. Předchozí výklad nejen, že problematiku zastřených právních úkonů posuzoval odlišně od obecné úpravy obsažené v občanském právu hmotném, ale zároveň umožňoval, aby ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP bylo rovněž aplikováno na případy zneužití práva, u nichž však o zastřené právní úkony vůbec jít nemuselo, neboť vůle a projevy vůle účastníků právního vztahu jsou v takových případech zpravidla ve shodě a účastníci mají skutečný zájem daný právní úkon uskutečnit.

---

<sup>108</sup> Jedná se o tzv. disimulovaný právní úkon.

<sup>109</sup> Dvořák, J., Knappová, M., Švestka, J. Občanské právo hmotné 1. s. 154.

<sup>110</sup> Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55 nebo ze dne 30. 4. 2004, č. j. 4 Afs 18/2003-127.

Ohledně skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti stíhá dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu důkazní břemeno správce daně. Oproti původní právní úpravě obsažené v ZSDP představuje výslovné zakotvení důkazního břemene správce daně ohledně zmíněných skutečností novinku. Důkazní břemeno správce daně bylo před účinností daňového řádu vyvozováno z dikce ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, přičemž správce daně byl povinen prokazovat nejen rozdíl mezi stavem skutečným a stavem formálně právním, ale rovněž, jak vyplynulo z judikatury Nejvyššího správního soudu<sup>111</sup>, i další skutečnosti. Správce daně byl proto povinen prokazovat též, jaký skutečný úkon daňový subjekt zastírá a zabývat se skutečnostmi předpokládanými hypotézou právní normy pro tento úkon. Ačkoliv lze jasné a jednoznačné zakotvení důkazního břemene správce daně v tomto ohledu hodnotit pouze pozitivně, nedomnívám se, že by tato nová právní úprava pro daňovou praxi znamenala výrazné změny.

Co se týče určení charakteru zastřené právního úkonu, není nutné, aby se jej správce daně domáhal určovací žalobou u soudu, nicméně je v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu povinen nesoulad formy právního úkonu s jeho zamýšleným obsahem daňovému subjektu prokázat a toto své rozhodnutí náležitě odůvodnit tak, aby bylo přezkoumatelné. Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu je správcům daně v praxi aplikováno zejména na základě zjištění z daňové kontroly. V takovém případě by zpráva o daňové kontrole měla obsahovat nejen popis zjištěného, formálně právním úkonem zastřené skutečného stavu, ale i úvahy, které správce daně k takovému závěru vedly včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírá. Pouhý odkaz na postup podle § 8 odst. 3 daňového řádu je nedostatečný. Je nutné zdůraznit, že předpokladem pro postup správce daně dle zmíněného ustanovení je, že daňový subjekt prokázal formálně právní stav, jinými slovy, že alespoň formálně unesl své důkazní břemeno.

Správce daně podle § 8 odst. 3 daňového řádu nepostupuje jen tehdy, má-li skutečně zjištěný stav, který je v rozporu se stavem formálně právním, za následek zvýšení daňové povinnosti či snížení daňové ztráty daňového subjektu. Domnívám se, že správce daně by měl předmětné ustanovení použít vždy, tedy i v případě, že by takovéto posouzení znamenalo zvýhodnění daňového subjektu. Oporu pro tento názor

---

<sup>111</sup> Souhrnné vyjádření k dané problematice lze nalézt např. v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2010, č. j. 8 Afs 66/2009-85.

lze nalézt rovněž v judikatuře Nejvyššího správního soudu.<sup>112</sup> Je to logické, neboť, jak stanoví § 8 odst. 1 daňového řádu, správce daně je povinen přihlížet ke všem skutečnostem, které při správě daní vyjdou najevo, tudíž i k těm, které svědčí ve prospěch daňového subjektu.

Ačkoliv to není z dikce ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu zcela zřejmé, měla by se dle mého názoru zásada přednosti skutečného obsahu právního úkonu vztahovat i na právní úkony správce daně. V praxi se může např. jednat o situaci, kdy správce daně provede v průběhu daňové kontroly výslech svědka, kterého označí za daňový subjekt. Tím je ovšem pouze v řízení o vlastní daňové povinnosti, v řízení o daňové povinnosti jiného daňového subjektu mu přísluší procesní postavení svědka, což má důležité dopady na práva daňového subjektu, o jehož daňové povinnosti se jedná. Dalším v praxi velice častým případem jsou úkony správce daně směřující k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně. K uvedené problematice se opakovaně vyjádřil též Nejvyšší správní soud, který konstatoval, že *z logiky a smyslu zákonné úpravy je zřejmé, že přerušení prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků<sup>113</sup> nemůže způsobit jakýkoliv úkon správce daně, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak jeho ustanovením § 2 odst. 7<sup>114</sup>, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho<sup>115</sup>.*

#### **4.2.5 Prokázání skutečností rozhodných pro uplatnění následku za porušení povinností při správě daní**

Správce daně v daňovém řízení stíhá rovněž důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro uplatnění následku za porušení povinností při správě daní, a to na základě § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu. Na rozdíl od dikce původního ZSDP uvedené ustanovení nehovoří pouze o zákonných sankcích, ale vztahuje se na následky za porušení povinností při správě daní obecně.

---

<sup>112</sup> Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2006, č. j. 7 AfS 41/2005-50.

<sup>113</sup> § 148 odst. 3 daňového řádu.

<sup>114</sup> § 8 odst. 3 daňového řádu.

<sup>115</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 AfS 35/2009-124.

Mezi nejčastěji ukládané sankce patří penále a úroky z prodlení. V praxi se lze setkat s případy, kdy správce daně vůči daňovému subjektu uplatňuje např. úrok z prodlení, přestože na osobním daňovém účtu tohoto subjektu existovaly během úročené doby daňové přeplatky. Namítá-li daňový subjekt tuto skutečnost, je dle mého názoru na správci daně, aby doložil, že tomu tak nebylo. Další sankci představují pořádkové pokuty ve smyslu § 247 daňového řádu. Pořádkovou pokutu lze uložit např. v případě, chová-li se osoba zúčastněná na správě daní při ústním jednání urážlivě k úřední osobě. Pro splnění důkazního břemene v této situaci může správce daně využít svého oprávnění zakotveného v § 60 odst. 2 daňového řádu pořizovat z jednání zvukový nebo obrazový záznam.

Komentované ustanovení se kromě případů uvedených v části čtvrté daňového řádu, jež je nazváno Následky porušení povinností při správě daní, vztahuje i na další případy porušení povinností při správě daní. Jedná se např. o nesoučinnost daňového subjektu při postupu správce daně k odstranění pochybností, jejímž následkem je možnost stanovení daně podle pomůcek. Dalším případ představuje nesplnění registrační povinnosti k DPH ze strany daňového subjektu ve smyslu § 98 odst. 1 ZDPH, jež má za následek stanovení daně náhradním způsobem. V obou zmiňovaných případech daňové břemeno ohledně skutečností rozhodných pro uplatnění následku za porušení povinností pochopitelně stíhá správce daně. Konkrétně, při nesplnění registrační povinnosti k DPH je správce daně povinen prokázat, že daňový subjekt překročil zákonem stanovenou výši obrátu dle § 94 odst. 1 ZDPH.

### ***4.3 Přenos důkazního břemene***

Určení okamžiku, kdy důkazní břemeno přestává stíhat daňový subjekt a přesouvá se na správce daně, nebývá v daňovém řízení jednoduché a často je předmětem sporu mezi daňovými subjekty a správci daně. Předmětem sporu bývá především skutečnost, zda shromážděné důkazní prostředky byly dostačující pro přenos důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Důkazní řízení zpravidla začíná výzvou správce daně adresovanou daňovému subjektu k prokázání skutečností uváděných v daňovém tvrzení. V reakci na výzvu daňový subjekt předloží své účetnictví a další povinné evidence, čímž v první fázi unese

své důkazní břemeno. V případě, že má správce daně o předložených dokladech pochybnosti, přenáší se důkazní břemeno na něj a stíhá jej ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) ohledně těchto pochybností důkazní břemeno. Pokud správce daně úspěšně doloží existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost, úplnost a průkaznost předložených dokladů, unese své důkazní břemeno a to se opět přenáší na daňový subjekt. V reakci na výzvu, v níž správce daně uvede své pochybnosti, je daňový subjekt znovu povinen předložit na podporu svých tvrzení další důkazní prostředky. Jak k této problematice uvádí Nejvyšší správní soud, *unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví*<sup>116</sup>. Jestliže jsou pochybnosti správce daně na základě předložených důkazních prostředků vyvráceny, přenáší se důkazní břemeno zpět na správce daně. Má-li správce daně o těchto dalších důkazních prostředcích důvodné pochybnosti, opětovně je daňovému subjektu sdělí a vyzve jej k jejich odstranění. Celá situace se tak opakuje. Je třeba zdůraznit, že k přenášení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně a naopak nemůže docházet libovolně. Správce daně je povinen mít pro své tvrzení o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem oporu ve spisovém materiálu. Jedině za této podmínky dostojí své povinnosti dle § 92 odst. 5 daňového řádu a důkazní břemeno se přesune zpět na daňový subjekt.<sup>117</sup> Obdobný závěr lze vyčíst z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2008, č. j. 5 Afs 23/2007-79, dle něhož není přípustné, aby správce daně vyzýval daňový subjekt k předkládání dalších a dalších důkazních prostředků, aniž by zdůvodnil, proč předložené důkazní prostředky tvrzení daňového subjektu neprokazují. Správce daně je povinen své závěry ohledně provedených důkazů řádně zhodnotit a pouze na základě takto provedeného zhodnocení může dospět k tomu, že tvrzení daňového subjektu nebyla prokázána.

---

<sup>116</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.

<sup>117</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2007, č. j. 2 Afs 160/2006-75.

#### ***4.4 Důsledky neunesení důkazního břemene***

V případě, že daňový subjekt neunese důkazní břemeno a nedoloží skutečnosti, které uvedl v daňovém tvrzení, může tato skutečnost vyústit v pro něj nepříznivé procesní důsledky. Jedním z možných důsledků je neuznání předmětné položky jako daňově relevantní skutečnosti a s tím související doměření daně. Jako příklad lze uvést neuznání částky vynaložené na přijatou službu jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neprokáže-li daňový subjekt, že předmětnou službu skutečně přijal.

Dle okolností však může být následkem neunesení důkazního břemene daňovým subjektem taktéž stanovení daně na základě pomůcek. Je třeba mít na paměti, že tento postup je náhradním způsobem stanovení daně, který by měl být použit pouze v krajním případě. Míra přesnosti je při užití pomůcek bezpochyby nižší než v případě stanovení daně dokazováním, jež představuje prioritní způsob stanovení daně. Pomůcky by neměly být považovány za prostředek kontumace daňového řízení či nástroj sloužící k trestání daňového subjektu<sup>118</sup>, nýbrž, jak již bylo řečeno, za subsidiární a při daných okolnostech nezbytný následek nemožnosti stanovení daně dokazováním. Podmínky pro uplatnění pomůcek mají objektivní povahu, a proto aktivita daňového subjektu nemusí být pro jejich aplikaci rozhodující.<sup>119</sup> K jejich využití může dojít i bez úmyslného zavinění daňového subjektu, např. v případě zničení účetnictví povodní či při jeho odcizení. Subjektivní povahu má naopak úsudek správce daně o tom, zda množství chybějících důkazů dosahuje takové intenzity, že již nelze daň stanovit dokazováním. Přirozeně ohledně této otázky dochází v daňové praxi k nejčastějším sporům mezi správcem daně a daňovými subjekty. Posouzení, ve kterém okamžiku lze ještě stanovit daň dokazováním a kdy je správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení daně na základě pomůcek, do značné míry závisí na konkrétních okolnostech projednávaného případu. V případech, kdy daňový subjekt vůbec nevede účetnictví a se správcem daně odmítá komunikovat, je zřejmé, že použití pomůcek bude oprávněné. Problematictější jsou případy, kdy se jedná pouze o dílčí nepřesnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu<sup>120</sup> vyplývá, že při stanovení daně pomůckami musí být respektován princip proporcionality, což znamená, že neunesení důkazního břemene ze strany daňového

---

<sup>118</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 8 AfS 78/2007-47.

<sup>119</sup> Srov. Kopřiva, M., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu. s. 272.

<sup>120</sup> Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 AfS 20/2006-90.



subjektu se musí týkat zásadní záležitosti, nepostačí tedy, bude-li se vztahovat pouze k některé položce vzhledem k celkové výši daňové povinnosti spíše okrajové povahy. Co se týče vad účetnictví, lze na pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu.<sup>121</sup> Nutno říci, že nalezení hranice mezi dílčími a těžkými vadami účetnictví je v praxi velice obtížné a vždy bude velmi záležet na konkrétní situaci.

Existenci podmínek pro stanovení daně podle pomůcek je povinen prokazovat správce daně. Jedná se především o doložení skutečnosti, že daňový subjekt porušil při dokazování některou ze svých zákonných povinností, že míra nesplnění těchto povinností je takové intenzity, že nelze stanovit daň dokazováním, daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a existují pomůcky, na jejichž základě lze daň stanovit dostatečně spolehlivě. Jestliže daňový subjekt nesouhlasí s výsledným určením daňové povinnosti dle pomůcek, musí uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zjevně nepřiměřené, a své tvrzení podložit důkazy.<sup>122</sup> Je to totiž právě daňový subjekt, koho ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tíží důkazní břemeno, neboť je to on, kdo tuto skutečnost tvrdí.

Neunes-li daňový subjekt důkazní břemeno ohledně svých tvrzení vztahujících se k jeho daňové povinnosti, může tato skutečnost vyústit rovněž ve stanovení daně sjednáním dle § 98 odst. 4 daňového řádu. Předpokladem pro tento postup je, že správce daně nebude schopen stanovit daň dostatečně spolehlivě za použití pomůcek. Důvodem může být např. skutečnost, že činnost daňového subjektu je natolik ojedinělá, že není možné nalézt srovnatelný subjekt. Daň lze sjednat pouze při ústním jednání mezi daňovým subjektem a správcem daně, které musí být protokolováno.

#### **4.5 Důkazní břemeno a hmotné právo**

Řadu ustanovení ohledně důkazního břemene jak správce daně, tak i daňového subjektu obsahuje kromě daňového řádu, o němž bylo pojednáváno doposud, rovněž daňové právo hmotné. Např. § 24 odst. 1 ZDP uvádí, že pro účely stanovení základu daně z příjmů se uplatní výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši prokázané poplatníkem. Několik případů, kdy důkazní břemeno tíží primárně správce

---

<sup>121</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2012, č. j. 2 Afs 49/2011-96.

<sup>122</sup> Viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156.

daně, vyplývá rovněž z ustanovení § 23 odst. 7, § 23 odst. 10 a § 25 odst. 2 ZDP. Dále se prokazování týká nároků na osvobození od daně, na slevy, na odčitatelné položky, nároků na odpočet DPH a celé řady dalších skutečností.

Problematika dokazování se v daňovém právu hmotném nejvíce dotýká oblasti daně z příjmů a DPH, jimž budu v následujících kapitolách věnovat stěžejní pozornost. V případě ostatních daní má samozřejmě prokazování rovněž svůj význam, nicméně okruh skutečností, jichž se týká, je velmi zúžen a zaměřuje se spíše na prokazování nároku na osvobození, prokazování použité sazby daně apod.

#### **4.5.1 Dokazování z pohledu daně z příjmů**

Jednu ze stěžejních oblastí, kde v daňové praxi nejčastěji vznikají spory týkající se daně z příjmů, představují výdaje (náklady) vynaložené daňovými subjekty na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Právní úpravu této problematiky nalezneme především v § 24 ZDP, jenž stanoví, co se rozumí výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a dále v § 25 ZDP, který obsahuje demonstrativní výčet položek, jež nelze za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat. Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP výslovně uvádí, že výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů lze uplatnit pouze ve výši prokázané poplatníkem a stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Důkazní břemeno daňového subjektu ohledně těchto skutečností tedy vyplývá nejen z obecného ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, ale rovněž ze zmíněného ustanovení ZDP, dle něhož je daňový subjekt bez výjimky tím, kdo je v případě daňově uznatelných výdajů povinen prokazovat. Daňový subjekt je v daňovém řízení povinen prokázat jednak, že došlo k faktickému uskutečnění výdaje, a jednak, že tento výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Uskutečnění výdaje daňový subjekt prokazuje především předložením příslušného účetního dokladu, případně smlouvy dokládající existenci deklarovaného plnění. Daňový subjekt je povinen prokázat nejen skutečnost, že se určitý obchodní případ uskutečnil, musí být rovněž zřejmé, od koho předmětné zboží nabyt, kdy a za jakou cenu.<sup>123</sup> V opačném případě by daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a daný výdaj by nebylo možné podřadit pod ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením příjmů daňový subjekt zpravidla prokazuje jinými důkazními prostředky než účetními doklady. Uskutečnění pracovní cesty automobilem, není-li k dispozici kniha jízd či je-li

<sup>123</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116.

správce daně kvalifikovaně zpochybněna, lze např. prokázat výpověďmi svědků, parkovacími lístky, dodacími listy, obchodní korespondencí apod. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu<sup>124</sup>, nutnou podmínkou pro daňovou znatelnost výdajů je jejich bezprostřední souvislost s podnikatelskou činností daňového subjektu, přiměřenost a existence přímého vztahu mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy. Lze uzavřít, že daňový subjekt prokazuje souvislost výdajů s dosahovanými zdanitelnými příjmy z jeho skutečné podnikatelské činnosti, přičemž u těchto výdajů v závislosti na jejich druhu nemusí vždy existovat přímá a jednoznačná souvislost s konkrétními příjmy<sup>125</sup>. Správce daně se pak vyjadřuje k tomu, zda daňový subjekt dostatečně prokázal, že předmětný výdaj souvisí se zdanitelnými příjmy a tedy splňuje podmínky pro to, aby o jeho výši mohl být snížen základ daně z příjmů.

Dalším, zejména pro správce daně poměrně komplikovaným a z praktického hlediska náročným případem, je prokazování ceny obvyklé v transakcích mezi spojenými osobami. Důvodem je skutečnost, že je to právě správce daně, koho v tomto případě primárně stíhá důkazní břemeno. Ustanovení § 23 odst. ZDP dává správci daně možnost upravovat základ daně poplatníka o rozdíl, o který se ceny sjednané mezi poplatníkem a osobami s ním spojenými liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Uvedené opatření má sloužit k zamezení neodůvodněného přelévání zisku mezi spřízněnými osobami. Správce daně prokazuje na jedné straně ekonomickou či personální spojenost osob<sup>126</sup>, na straně druhé pak výši ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek. Výsledná, správcem daně zjištěná cena, by neměla být stanovena jedním číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen. V praxi se lze velice často setkat se snahou správců daně přenést toto důkazní břemeno na daňový subjekt, když jej vyzývají, aby doložil, že se cena sjednaná v určitém konkrétním případě liší od ceny běžné. S ohledem na dle mého názoru jednoznačné rozložení důkazního břemene je uvedený postup v rozporu s platnou právní úpravou. Jestliže se správci daně podaří cenu obvyklou prokázat, je povinen daňový subjekt se zjištěnou cenou seznámit a umožnit

---

<sup>124</sup> Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73. K této problematice viz též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008.

<sup>125</sup> Viz např. náklady na externí účetní firmu.

<sup>126</sup> Definice spojených osob je obsažena v komentovaném ustanovení (§ 24 odst. 7 ZDP).

mu, aby rozdíl mezi touto cenou a cenou sjednanou doložil.<sup>127</sup> V takovém případě se totiž důkazní břemeno přesouvá na daňový subjekt. ZDP nestanoví, jakým způsobem má být zjištěný rozdíl doložen. Je to logické, neboť, není-li skutečným důvodem snaha disponovat se ziskem s cílem snížit daň, budou konkrétní příčiny rozdílů případ od případu rozdílné a obecné doporučení, jak rozdíly zdůvodnit, by nemělo smysl. Daňové subjekty mohou v praxi argumentovat např. tím, že se mezi spřízněnými osobami nejedná o běžné obchodní podmínky, neboť je sjednána odlišná lhůta splatnosti, či že cena závisí na obratu realizovaným jednotlivými odběrateli apod. Teprve poté správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, a učinit závěr o tom, zda byl rozdíl dostatečně doložen či nikoliv a zda jsou dány důvody pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP. Nutno říci, že považuje-li správce daně odůvodnění předložené daňovým subjektem za nedostatečné, přesouvá se důkazní břemeno opět na správce daně a je jen na něm, aby se s předloženou argumentací daňového subjektu přesvědčivým způsobem vypořádal.

Další případ, kdy důkazní břemeno stíhá primárně správce daně, úzce souvisí se situací, kdy dochází ze strany daňového subjektu ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Právní úprava této problematiky je obsažena v ustanovení § 23 odst. 10 ZDP, dle něhož se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného dle ZÚč, pokud zvláštní předpis nebo ZDP nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Uvedené ustanovení je dalším opatřením, které dává správci daně pravomoc postihovat případné spekulativní jednání daňových subjektů vedoucí k účelovému snižování základu daně. Jedná se o obdobu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, na rozdíl od něj se však nevztahuje pouze na obchodní vztahy mezi spojenými osobami a na v jejich rámci sjednané ceny. Krácení daně jiným způsobem představuje samostatný titul pro následnou úpravu základu daně, a to zcela bez ohledu na stav vyplývající z účetnictví daňového subjektu. K této úpravě je správce daně oprávněn přistoupit i tehdy, je-li účetnictví daňového subjektu v souladu s účetními předpisy, pokud prokáže, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby krátil svou daňovou povinnost. Co se týče pojmu krácení daně jiným způsobem, judikatura<sup>128</sup> jej řadí do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů, které nejsou pro svou povahu v zákoně definovány. ZDP sám proto žádný z možných případů pod tento pojem

<sup>127</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 AfS 48/2004- 89.

<sup>128</sup> Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 AfS 151/2004-73.

spadajících neuvádí a ani nedefinuje jeho charakteristické znaky. Zákonodárce tak dává správci daně prostor, aby posoudil, zda se na konkrétní případ neurčitý pojem vztahuje či nikoliv. Tato úvaha správce daně je pochopitelně limitována, a to zákazem svévole. Správce daně je proto povinen vymezit, co je třeba rozumět krácením daně jiným způsobem v konkrétní situaci, a řádně zhodnotit všechny okolnosti daného případu, z nichž učiní závěr, zda je neurčitý pojem naplněn či nikoliv. Pokud správce daně tvrdí, že v daném případě docházelo ke krácení daně jiným způsobem dle § 23 odst. 10 ZDP, stíhá jej ohledně této skutečnosti důkazní břemeno.

Správce daně rovněž tíží důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že vozidla, u kterých daňový subjekt uplatňuje na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP paušální výdaj na dopravu, není výlučně užíváno k dosažení, zajištění a udržení příjmů. K uplatnění paušálního výdaje daňovému subjektu postačí, prohlásí-li, že jsou příslušná vozidla využívána k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Na správci daně pak je, aby případně prokázal opak.

Poslední případ, kterému bude v rámci pojednání o důkazním břemeni z hlediska daně z příjmů věnována pozornost, je § 25 odst. 2 ZDP. Dle tohoto ustanovení je správce daně oprávněn upravit základ daně daňového subjektu, jestliže výše poplatníkem stanovené normy neodpovídá charakteru jeho činnosti a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností. Úprava základu daně daňového subjektu se odvíjí od výše zjištěného rozdílu mezi stanovenou a obvyklou normou. Z dikce ustanovení lze dovodit, že tím, kdo je povinen obvyklou výši ztratného prokázat, je správce daně. Výzvy správce daně daňovému subjektu k prokázání odůvodněnosti výše stanovené normy proto považují za neoprávněné, neboť je to správce daně, koho v tomto ohledu stíhá důkazní břemeno.

#### **4.5.2 Dokazování z hlediska DPH**

Na rozdíl od daně z příjmů je DPH daní více formalizovanou. Problematika dokazování v oblasti DPH je proto v porovnání s daní z příjmů užší. Zatímco u daně z příjmů není pro uplatnění daňově uznatelného nákladu zpravidla rozhodující fyzická existence faktury či jiného dokladu, v případě DPH nelze, aniž by měl daňový subjekt k dispozici příslušný daňový doklad, nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit.

V praxi představuje nejproblematičtější otázku prokázání nároku na odpočet daně. Podmínky pro uplatnění odpočtu stanoví § 72 ZDPH, dle něhož má plátce nárok

na odpočet daně na vstupu, použije-li přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro uskutečnění zákonem uvedených plnění. Jak uvádí Lichnovský<sup>129</sup>, musí být kumulativně splněny tři podmínky, a to:

- jedná se o skutečně přijatá (tedy existující) plnění,
- uskutečněná jiným plátcem,
- která plátce použije v rámci svých ekonomických činností.

S účinností od 1. 4. 2011 lze nárok na odpočet daně uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém má plátce k dispozici příslušný daňový doklad.<sup>130</sup> V případě, že daňový doklad neobsahuje všechny předepsané náležitosti, lze nárok prokázat jiným způsobem, ledaže chybějícími náležitostmi jsou údaje rozhodné pro výpočet daně nebo daňové identifikační číslo.<sup>131</sup> Plátce daně by měl proto pečlivě kontrolovat přijaté daňové doklady a v případě, že zjistí nedostatky, měl by se obrátit na svého dodavatele se žádostí o vystavení bezvadného daňového dokladu. Dokud takový doklad nebude mít k dispozici, není oprávněn si odpočet daně nárokovat. Jak z výše uvedeného vyplývá, je právní úprava způsobu prokazování nároku na odpočet poněkud odlišná od obecné úpravy zakotvené v § 93 daňového řádu. Jelikož se v ZDPH jedná o úpravu speciální, má tato úprava přednost.

Nejčastější spory ohledně DPH se v daňovém řízení týkají prokazování, zda přijaté zdanitelné plnění skutečně existuje a dále zda bylo použito v rámci ekonomických činností plátce. V obou případech tíží důkazní břemeno plátce daně. Existenci plnění daňový subjekt prokazuje zpravidla daňovým dokladem. Předloží-li daňový subjekt správci daně příslušný daňový doklad, přesouvá se důkazní břemeno v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na správce daně, který je nucen, chce-li uskutečnění plnění zpochybnit, prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tohoto účetního záznamu. Ke zpochybnění daňového dokladu může dojít různými způsoby, např. tak, že ten, kdo jej vystavil, neexistuje nebo za příslušné zdaňovací období nevykázal žádné zdanitelné

---

<sup>129</sup> Lichnovský, O. Sporné otázky daňového řízení. s. 76.

<sup>130</sup> Výjimku představuje zdanitelné plnění poskytnuté plátcem osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, při němž plátce daně uplatňuje daň na výstupu, anebo při pořízení zboží z jiného členského státu. V těchto případech může plátce prokázat nárok na odpočet daně i jiným způsobem.

<sup>131</sup> Je vhodné upozornit, že ne všechny daňové doklady musí tyto náležitosti obsahovat. Jedná se např. o zjednodušený daňový doklad, jehož povinnou náležitostí není základ daně či DIČ odběratele. Obdobně daňový doklad při hromadné přepravě osob dle § 28 odst. 6 ZDPH nemusí obsahovat DIČ plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění.

plnění anebo o něm neúčtoval, je nekontaktní a jeho účetnictví vůbec není k dispozici apod.<sup>132</sup> Jestliže správce daně důvodně pochybnosti ohledně daňového dokladu neprokáže, má se za to, že údaje v něm uvedené byly prokázány a tedy že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

Prokazování druhé podmínky, tedy že dodavatel byl plátcem DPH, v praxi problémy zpravidla nečiní. To se však nedá říci o prokazování podmínky poslední, která požaduje, aby přijaté zdanitelné plnění bylo plátcem použito v rámci jeho ekonomických činností. Je zřejmé, že tato problematika již není záležitostí dokladovou. Je jen na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení zvolí. Pokud daňový subjekt souvislost přijatého plnění se svou ekonomickou činností neprokáže, nepřizná mu správce daně vykázaný nárok na odpočet daně.

Výše zmíněná novela ZDPH, jež nabyla účinnosti 1. 4. 2011, rovněž zavedla v oblasti DPH nástroj obdobný ručení u daně z převodu nemovitostí. Cílem zavedení tohoto opatření je podpora správců daně při boji proti daňovým únikům. Dle novelizovaného ustanovení § 109 ZDPH plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo za takové plnění poskytne úplatu, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění. Správce daně je však v takovém případě povinen prokázat, že plátce daně v okamžiku uskutečnění plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude dodavatelem úmyslně zaplacená, dodavatel se úmyslně dostal do situace, kdy nemůže daň zaplatit, nebo že dojde ke krácení daňové povinnosti či vylákání daňové výhody. Domnívám se, že prokazování těchto skutečností bude pro správce daně v praxi velmi obtížné a troufám si tvrdit, že ne příliš úspěšné. Příjemce plnění rovněž ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny. Rovněž v tomto případě stihá dle mého názoru důkazní břemeno správce daně, který je povinen prokázat, že sjednaná úplata je naprosto zjevně odchylná od ceny obvyklé, aniž by pro tuto skutečnost existovalo ekonomické zdůvodnění. Jak budou tato opatření v boji proti daňovým únikům úspěšná, však ukáže až praxe.

---

<sup>132</sup> Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 AfS 204/2007-72.

### 4.5.3 Dokazování a ostatní daně

Co se týče ostatních daní, není otázka dokazování zdaleka tak obsáhlá a komplikovaná, jako je tomu v případě daně z příjmů či DPH. Z uvedeného důvodu se budu výkladu této problematiky věnovat pouze stručně.

V případě daně silniční je nejčastěji předmětem dokazování, zda dané vozidlo splňuje podmínky pro případné osvobození od daně, snížení sazby daně či pro přiznání slevy na dani. Důkazní břemeno v těchto případech stíhá daňový subjekt. Okruh důkazních prostředků je do značné míry omezen, neboť ZDS stanoví, jakým způsobem se nárok prokazuje, a je jen na daňovém subjektu, aby si potřebné důkazní prostředky opatřil. Zvláštností je situace vozidel tzv. neziskových organizací, u nichž je daňová povinnost k dani silniční přímo závislá na výsledcích dokazování u daně z příjmů, neboť skutečnost, zda jejich vozidla podléhají dani silniční či nikoliv, závisí na tom, zda organizace dosáhne ztráty z hlavní činnosti či nikoliv.

U daně z nemovitostí se obdobně jako u daně silniční jedná především o prokazování nároku na osvobození od daně či uplatněné výše sazby daně. V obou případech stíhá důkazní břemeno daňový subjekt. Problematickou oblast z hlediska prokazování donedávna představovaly tzv. plošné stavby neboli zpevněné pozemkové plochy. Plošnými stavbami jsou např. parkoviště, výstavní či skladovací plochy, překladiště zboží apod. V praxi často docházelo ke sporům, zda se skutečně jedná o stavbu podléhající dani ze staveb, či zda jde o určitým způsobem upravenou plochu, která nemá charakter stavby, a proto podléhá dani z pozemků. S ohledem na rozdíl mezi sazbami daně ze staveb a daně z pozemků měla tato otázka významný dopad na výši výsledné daně z nemovitostí. S účinností od 1. 1. 2012 byla tato otázka postavena najisto novelou ZDN. Plošné stavby, které jsou v katastru evidovány jako jako ostatní nebo zastavěná plocha a jejichž povrch je zpevněn stavbou dle stavebního zákona bez svíslé nosné konstrukce, jsou předmětem daně z pozemků. Sazba daně se odvíjí od druhu podnikání, kterému tyto plochy slouží.

Rovněž u daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí platí, že okruh dokazovaných skutečností je omezen. Prokazování se bude týkat především nároku na osvobození od daně. V daném případě opět stíhá důkazní břemeno daňový subjekt.

Velice specifickou oblast z hlediska prokazování představují ekologické a spotřební daně. Jelikož se u těchto daní problematika dokazování v praxi dotýká pouze uzavřeného okruhu daňových subjektů, nebude jim v této práci věnována bližší pozornost.



## Závěr

Dokazování v daňovém řízení je velice důležitou a klíčovou etapou procesu daňového řízení, která rozhoduje o úspěchu daňového subjektu ve sporu. Problematika je to bezesporu velice obsáhlá, a proto jsem se ve své diplomové práci zaměřila především na institut důkazního břemene. Důvodem je skutečnost, že kvalitní znalost tohoto institutu ze strany daňových subjektů značně zvyšuje jejich šance na úspěch v daňovém řízení. V daňovém řízení totiž více než kde jinde platí klasická římská právní zásada „právo přeje bdělým“. Důkladnou znalostí uvedeného institutu by rovněž měli být vybaveni správci daně, aby byly dány předpoklady pro správný průběh dokazování v daňovém řízení.

Ve své práci jsem shrnula a porovнала poznatky o institutu důkazního břemene v daňovém řízení obsažené v odborné literatuře a stanoviscích správců daně s názory soudů a zkušenostmi z praxe mé a mých kolegů. Ač je daná problematika v rámci daňového řádu upravena v pouhých několika odstavcích, musím konstatovat, že se jedná o velice obsáhlou materii, kterou ve všech směrech nemohla pokrýt ani práce tohoto rozsahu. Detailní pozornost by jistě mohla být věnována důkaznímu břemenu ve vztahu k daňovému právu hmotnému, a to zejména z pohledu daně z příjmů a DPH. V práci jsem se zabývala pouze několika nejdůležitějšími a v daňové praxi nejčastějšími případy. Pozornost by si rovněž zasloužilo dokazování v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly, tzv. švarcsystému, problematika smluv o zprostředkování či prokazování oprávněnosti nákladů u služeb nemateriální povahy. Z pohledu DPH je dalším tématem, o kterém by mohlo být pojednáno, dokazování v případě tzv. řetězců či intrakomunitární dodávky.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem mě překvapuje, že prakticky neexistuje aktuální a ucelená publikace zabývající se problematikou důkazního břemene v daňovém řízení. Zpravidla jsou v pracích na dané téma řešeny pouze dílčí otázky. Existuje sice celá řada komentářů k daňovému řádu, a přestože jsou tyto publikace velmi obsáhlé, důkaznímu břemenu jak daňových subjektů, tak zejména správců daně, jsou v nich věnovány jen krátké zmínky.

O co skoupější je právní úprava, jež se k důkaznímu břemenu v daňovém řízení váže, o to bohatší je judikatura nejen krajských soudů, ale i Nejvyššího správního soudu. K některým otázkám se v této souvislosti vyjadřoval i Ústavní soud. Soudní rozhodnutí sice nejsou v českém právním řádu pramenem práva, ale v daňové oblasti se

někdy zdá, jakoby tomu tak bylo. Význam judikatury v daňovém právu je dán na jedné straně skutečností, že řada ustanovení starého ZSDP byla málo srozumitelná a nejednoznačná a umožňovala různé výklady. Na straně druhé se lze v daňové praxi setkat s vysokým počtem nejrůznějších případů, a proto musí být příslušná právní úprava natolik obecná, aby byla všechny tyto případy schopna postihnout. Nelze nesouhlasit se skutečností, že právní názory obsažené v soudních rozhodnutích nám často mohou poskytnout cenná vodítka pro interpretaci daňových zákonů. Na druhou stranu je třeba mít na paměti, že každé rozhodnutí soudu se vždy vztahuje ke konkrétnímu případu, z jehož okolností soud při svém rozhodování vycházel. Je třeba si rovněž uvědomit, že názory soudů na danou problematiku se mohou v průběhu času vyvíjet, přestože tento jev není nikterak častý. Uvedené se týká např. posuzování skutečného obsahu právního úkonu či prokazování tvrzení předložením účetnictvím, kterým byla v práci věnována detailnější pozornost. Zmíněné skutečnosti představují limity pro praktické využívání soudní judikatury v daňových sporech, jež by daňové subjekty měly mít na zřeteli, pokud rozhodnutími soudu v daňovém řízení argumentují.

Co se samotného nového daňového řádu týče, dle poměrně velkého množství názorů z řad odborné veřejnosti tento právní předpis nesplnil očekávání v něj vkládaná a v mnoha ohledech znamenal zhoršení postavení daňových subjektů ve prospěch správců daně. Nicméně, z hlediska právní úpravy dokazování a důkazního břemene, se dle mého názoru jedná o vcelku zdařený právní předpis, který na straně jedné navázal na to dobré z předchozího ZSDP a na straně druhé do řady ustanovení promítl právní názory vyplývající z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Tento vývoj považuji za pozitivní, neboť řada ustanovení je díky tomu jasnější a srozumitelnější. Dalším pozitivem je, že by z tohoto důvodu nemělo v předmětné oblasti docházet k výrazným změnám v soudních rozhodnutích. Zda tomu tak skutečně bude, ukáže však až čas.

I přes tento bezesporu pozitivní vývoj lze bohužel i nadále české daňové právo považovat za složitý a nejednoznačný soubor právních předpisů, což daňovým subjektům značně komplikuje situaci a vytváří tak prostor pro subjektivní závěry správce daně. Daňový subjekt je tak ve značně nevýhodné pozici, a přestože mnohdy předkládá vhodné důkazní prostředky, je posuzován jako strana, která neunesla důkazní břemeno. Tyto případy pak velmi často končí u soudu. Řešení představuje nejen další zkvalitnění legislativního procesu, ale i soustavné vzdělávání příslušných pracovníků správce daně, co se vedení důkazního řízení a následného hodnocení důkazů týče.

## Seznam zkratek

<b>daňový řád:</b>	zákon č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>DIČ</b>	daňové identifikační číslo
<b>DPH:</b>	daň z přidané hodnoty
<b>Listina:</b>	usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
<b>NSS:</b>	Nejvyšší správní soud
<b>Ústava:</b>	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZDN:</b>	zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZDP:</b>	zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZDPH:</b>	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZDS:</b>	zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZEÚ:</b>	zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZSDP:</b>	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZÚč:</b>	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

## Seznam použité literatury

### Knižní publikace

BAKEŠ, M. aj. Finanční právo. 5. uprav. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.

DVOŘÁK, J., KNAPPOVÁ, M., ŠVESTKA, J. aj. Občanské právo hmotné 1. 4. aktual. a dopl. vyd. Praha : ASPI, 2005. 523 s. ISBN 80-7357-127-7.

GERLOCH, A. Teorie práva. 3. rozš. vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2004. 343 s. ISBN 80-86473-85-6.

HENDRYCH, D. aj. Správní právo : obecná část. 7. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009. 842 s. ISBN 978-80-7400-049-2.

HORTOVÁ, Z. Správa daní. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 160 s. ISBN 978-80-7357-578-6.

JELÍNEK, J. aj. Trestní právo procesní. 5. aktualiz. vyd. Praha : Linde Praha, 2007. 759 s. ISBN 978-80-7201-630-3.

KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. 1. vyd. Olomouc : Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

KOBÍK, J., ŠPERL, J. Dokazování v daňovém řízení. 2. přeprac. vyd. Praha : ASPI, 2005. 184 s. ISBN 80-7357-101-3.

KOPŘIVA, M., JAROSLAV, N. Manuál k daňovému řádu. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Sagit, 2011. 759 s. ISBN 978-80-7208-837-9.

LICHNOVSKÝ, O. Sporné otázky daňového řízení. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. 172 s. ISBN 978-80-7357-479-6.

SVOBODA, K. Dokazování. Praha : ASPI – Wolters Kluwer, 2009, 392 s. ISBN 978-80-7357-414-7.

ŠRETR, V. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha : Linde Praha, 2011. 151 s. ISBN 978-80-7201-856-7.

WINTEROVÁ, A. a kol. Civilní právo procesní. 6. vyd. Praha : Linde Praha, 2011. 712 s. ISBN 978-80-7201-842-0.

ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přeprac. vyd. Praha : C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

### **Články v odborných časopisech**

BĚHOUNEK, P. Aktuálně k DPH na začátku roku 2011. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2011, č. 4, s. 7 – 12. ISSN 1211-9946.

BURDA, Z. Daňový řád a vyměření daně podle pomůcek. *e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2012, č. 2, s. 16 – 23. ISSN 1211-9946.

BURDA, Z. Doručování v podmínkách nového daňového řádu. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2011, č. 4, s. 15 – 22. ISSN 1211-9946.

FITŘÍKOVÁ, D., PROCHÁZKOVÁ D. Změny pravidel pro uplatnění nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011 ve vazbě na účetní postup, 2. část. *Účetnictví v praxi*. 2011, č. 3, s. 23 – 26. ISSN 1211-7307.

HAVEL, T. Uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu po 1. 4. 2011. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2011, č. 3, s. 9 – 13. ISSN 1211-9946.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Dokazování v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*. 2007, č. 9, s. 28 – 32. ISSN 1211-7293.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně, 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2010, č. 8, s. 2 – 9. ISSN 1211-7293.

CHMELÍK, J. Dokazování v daňovém řízení. *Právní rozhledy*. 2002, roč. 10, č. 12, s. 586 – 592. ISSN 1210-6410.

- JANDA, K. Doručování ve správě daní podle daňového řádu. *Poradce veřejné správy*. 2011, č. 3, s. 63 – 71. ISSN 1802-839X.
- JANDA, K. Daňový řád a podnikatel. *Daně, účetnictví. Vzory a případy*. 2011, č. 3.
- JELÍNEK, M. Daňová kontrola transferových cen. *e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2012, č. 2, s. 24 – 27. ISSN 1211-9946.
- KOBÍK, J. Problematika dokazování v daňovém řízení – III. část. *Daňový zpravodaj DaZ*. 2001, roč. 4, č. 31, s. 17 – 20. ISSN 1212-1630.
- KOBÍK, J. Důkazní břemeno a jeho přenos v daňovém řízení. *Daňový tip – Daňové judikáty*. 2007, č. 4, s. 1 – 7. ISSN 1211-1155.
- KOBÍK, J. Důkazní břemeno v daňovém řízení – některé úvahy nad judikaturou Nejvyššího správního soudu. *Daňový expert*. 2008, č. 5, s. 2 – 9. ISSN 1801-2779.
- KOLÍNSKÝ, L., NOVÁKOVÁ, P. Meze důkazního břemene daňového subjektu u intrakomunitárních dodávek aneb Vykládá Nejvyšší správní soud principy DPH skutečně v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie? *Daně a právo v praxi*. 2010, č. 12, s. 24 – 28. ISSN 1211-7293.
- KRATOCHVÍL, J. Základní zásady daňového řízení jako interpretační vodítko při aplikaci daňových předpisů. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 12, s. 41 – 49. ISSN 1211-7293 .
- LANDGRÁF, R. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 1. část. *Daňový expert*. 2009, č. 6., s. 11 – 19. ISSN 1801-2779.
- LANDGRÁF, R. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 2. část. *Daňový expert*. 2010, č. 1, s. 16 – 21. ISSN 1801-2779.
- LICHNOVSKÝ, O. Dokazování v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 3, s. 26 – 28. ISSN 1211-7293.
- LODEK, J. Zásada materiální pravdy a správní uvážení při správě daní. *Daně a finance*. 2011, č. 2. s. 28 – 32. ISSN 1801-6006.

MRKÝVKA, P., SCHILLEROVÁ, A. Dokazování v daňovém řízení. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2001, č. 11, s. 14 – 16. ISSN 1211-9946.

ROD, J. Dokazování v daňovém a trestním řízení. *Účetní a daně*. 2003, č. 10, s. 24 - 27. ISSN 1212-0162.

## **Soudní rozhodnutí**

### Rozhodnutí Ústavního soudu

Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. pl. ÚS 38/95 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.) [citováno 10. 12. 2011]. Dostupné z: <<http://nalus.usoud.cz>>.

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131) [citováno 3. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://nalus.usoud.cz>>.

Nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (N 134/28 SbNU 143) [citováno 8. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://nalus.usoud.cz>>.

Nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01 (N 2/32 SbNU 9) [citováno 20. 10. 2011]. Dostupné z: <<http://nalus.usoud.cz>>.

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 5. 2005, sp. zn. II. ÚS 487/03 (N 103/37 SbNU 9) [citováno 20. 10. 2011]. Dostupné z: <<http://nalus.usoud.cz>>.

Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463) [citováno 11. 12. 2011]. Dostupné z: <<http://nalus.usoud.cz>>.

Nález Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. II. ÚS 281/09 (N 50/52 SbNU 499) [citováno 20. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://nalus.usoud.cz>>.

### Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101 (publikovaný pod č. 495/2005 Sb. NSS) [citováno 3. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73 (publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS) [citováno 3. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55 [citováno 9. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277 (publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS) [citováno 12. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2004, č. j. 4 Afs 18/2003-127 [citováno 9. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2004, č. j. 7 Afs 24/2004-127 (publikovaný pod č. 1214/2007 Sb. NSS) [citováno 8. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57 (publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS) [citováno 20. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2005, č. j. 1 Afs 77/2005-43 (publikovaný pod č. 1049/2007 Sb. NSS) [citováno 20. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004-89 [citováno 8. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73 (publikovaný pod č. 701/2005 Sb. NSS) [citováno 8. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 7 Afs 21/2004-107 [citováno 8. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.



Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2005, č. j. 2 Afs 16/2003-63 [citováno 24. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Afs 37/2005-42 [citováno 16. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 [citováno 4. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43 (publikované pod č. 1049/2007 Sb. NSS) [citováno 22. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2006, č. j. 7 Afs 41/2005-50 [citováno 10. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 3 Azs 35/2006-104 (publikovaný pod č. 951/2006 Sb. NSS) [citováno 22. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107 [citováno 25. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006-41 [citováno 25. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90 (publikované pod č. 1222/2007 Sb. NSS) [citováno 9. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89 (publikované pod č. 1301/2007 Sb. NSS) [citováno 9. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2007, č. j. 2 Afs 160/2006-75 [citováno 2. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 19/2007-64 [citováno 3. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156 [citováno 8. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142 [citováno 18. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2007, č. j. 1 Afs 7/2007-169 [citováno 4. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 (publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS) [citováno 16. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2008, č. j. 5 Afs 23/2007-79 [citováno 2. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2008, č. j. 2 Afs 111/2007-75 [citováno 12. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Afs 96/2007-134 [citováno 25. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 37/2008-71 [citováno 3. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72 [citováno 25. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2008, č. j. 4 Ads 90/2008-30 [citováno 22. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2008, č. j. 8 Afs 20/2006-101 [citováno 8. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86 [citováno 4. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 8 Afs 78/2007-47 [citováno 9. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 7 Afs 79/2008-106. [citováno 20. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82. [citováno 3. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 7 Afs 116/2008-118. [citováno 20. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57 (publikovaný pod č. 1936/2009 Sb. NSS) [citováno 20. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102 [citováno 22. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2009, č. j. 5 Afs 5/2009-53 [citováno 24. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 8 Afs 47/2009-53 [citováno 24. 1. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116 [citováno 5. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2010, č. j. 8 Afs 66/2009-85 [citováno 9. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009-124 [citováno 10. 2. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2012, č. j. 2 Afs 49/2011-91 [citováno 9. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

### Rozhodnutí Nejvyššího soudu

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 4. 1998, č. j. 26 Cdo 732/98 (publikovaný pod č. 35/1999 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek).

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 2. 2001, č. j. 21 Cdo 2371/2000 [citováno 18. 12. 2011]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 8. 2003, č. j. 29 Odo 813/2001 (publikovaný pod č. 16/2005 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek) [citováno 18. 12. 2011]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

## **Právní předpisy**

Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

## **Internetové zdroje**

*Parlament České republiky – Poslanecká sněmovna*

[citováno 1. února 2012]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz>>.

*Nejvyšší soud*

[citováno 15. ledna 2012]. Dostupné z: <<http://www.nsoud.cz>>.

*Nejvyšší správní soud*

[citováno 10. března 2012]. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>.

*Ústavní soud*

[citováno 15. února 2012]. Dostupné z: <<http://www.usoud.cz>>.

*Komora daňových poradců České republiky*

[citováno 8. března 2012]. Dostupné pro registrované uživatele z: <<http://www.kdpcr.org>>.

## Abstrakt

Diplomová práce na straně jedné podává ucelený pohled na problematiku důkazního břemene v daňovém řízení, na straně druhé poskytuje detailní pohled na nejednoznačná a nesrozumitelná ustanovení daňového řádu, co se důkazního břemene správce daně a daňového subjektu týče. Důvodem je skutečnost, že tato problematika představuje často příčinu sporů mezi správcem daně a daňovými subjekty, jež nezřídka končí až před Nejvyšším správním soudem.

Diplomová práce je rozdělena do čtyř kapitol. Nejprve je podán obecný výklad o dokazování, jenž zahrnuje definice pojmů jako např. dokazování, důkaz, důkazní prostředky, základní zásady řízení, důkazní povinnost či břemeno tvrzení. Následující kapitola pojednává o konkrétních specifikách dokazování v daňovém řízení. Poté následuje vymezení důkazů a důkazních prostředků, jelikož problematika, kdo co dokazuje, by bez zodpovězení otázky, čím to dokazuje, nebyla úplná. V následující kapitole je již pozornost věnována stěžejnímu tématu práce, a to důkaznímu břemenu. Tato kapitola je rozdělena do pěti podkapitol, z nichž první a druhá pojednávají o důkazním břemenu daňového subjektu a správce daně. Třetí podkapitola je věnována přesunu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně a naopak. Čtvrtá podkapitola popisuje důsledky neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Konečně, pátá podkapitola pojednává o hmotněprávních otázkách souvisejících s touto problematikou.

Dokazování v daňovém řízení hraje bezesporu velice důležitou a klíčovou úlohu v procesu daňového řízení, která rozhoduje o úspěchu daňového subjektu ve sporu. Přestože nový daňový řád z hlediska právní úpravy dokazování a důkazního břemene představuje vcelku zdařený právní předpis, který do řady ustanovení promítl právní názory vyplývající z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, lze i nadále české daňové právo považovat za nepřehledný a nejednoznačný soubor právních předpisů. Řešení lze nalézt nejen v dalším zkvalitnění legislativního procesu, ale i v soustavném vzdělávání příslušných pracovníků správce daně, co se vedení důkazního řízení a následného hodnocení důkazů týče.

# **EVIDENCE IN TAX PROCEEDINGS**

## **Abstract**

The purpose of the thesis is on one hand to provide an overall view of the issue of burden of proof in tax proceedings. On the other hand the thesis gives a detailed look into unclear and problematic provisions of the Tax Code concerning the burden of proof of tax subjects as well as that of tax administrators. The reason for my analysis is that number of questions related to the burden of proof in tax proceedings are very often matter of disputes between tax subjects and tax administrators which in many cases has to be decided by the Czech Supreme Administrative Court.

The thesis is composed of four chapters, each of them dealing with different aspects of evidence. Chapter One is introductory and deals with evidence in proceedings in general. It also defines basic terminology used in the thesis such as evidence, basic principles of process, burden of production or burden of persuasion. The Chapter Two explains specifics of evidence in tax proceedings. Chapter Three deals with the definition of evidence and mentions different types of evidence in tax proceedings. Chapter Four is focused on the key issue of evidence in tax proceedings – the concept of burden of proof. The chapter consists of five parts. Part One concerns burden of proof of taxpayers while Part Two looks at burden of proof of tax administrators. Part Three deals with shifting of burden of proof from a taxpayer to a tax administrator or vice versa. Part Four illustrates consequences in a case a taxpayer fail to fulfil his burden of proof. Finally, Part Five investigates burden of proof from the substantive law point of view.

It can be summarized that evidence in tax proceedings plays the key role in tax process and it has a significant impact on eventual success of taxpayers in tax disputes. Although the new Tax Code clarifies a number of provisions concerning evidence and burden of proof in tax proceedings I would suggest further improvement of the legislative procedure which would simplify Czech tax law. Recent situation could be also improved through periodic education of tax administrator employees related to producing and assessing the evidence in tax proceedings.

## **Klíčová slova**

Dokazování, daňové řízení, důkazní břemeno.

## **Keywords**

Evidence, tax proceedings, burden of proof.