

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Matouš Jan Kadleček

Důkazní břemeno při správě daní

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 10. 4. 2024

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 113 654 znaků včetně mezer.

Matouš Jan Kadleček
diplomant

V Praze dne 4. dubna 2024

Obsah

Obsah	1
Seznam použitých zkratk	2
Úvod	3
1. Pojem důkazního břemene při správě daní	6
1.1. Pojem důkazního břemene	6
1.2. Druhy důkazního břemena	6
1.3. Specifika dokazování při správě daní	8
1.3.1. Zásada zákonnosti	11
1.3.2. Zásada součinnosti	12
1.3.3. Zásada volného hodnocení důkazů	13
2. Rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt	16
2.1. Důkazní břemeno správce daně	16
2.1.1. Prokázání oznámení vlastních písemností	17
2.1.2. Prokázání skutečností rozhodných pro užití právní fikce nebo domněnky	18
2.1.3. Prokázání skutečností zpochybňujících podklady doložené daňovým subjektem	19
2.1.4. Posouzení skutečného obsahu právního jednání správcem daně a spojené důkazní břemeno	22
2.1.5. Prokázání skutečností rozhodných pro uplatnění následků za porušení povinností daňového subjektu	23
2.1.6. Prokazování jednání s účelem získání daňové výhody	23
2.2. Důkazní břemeno daňového subjektu	24
2.2.1. Daňové tvrzení a další postupy obsahující dokazování ze strany daňového subjektu	25
2.2.2. Skutečnosti prokazované daňovým subjektem	27
3. Stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně jako důsledek neunesení důkazního břemene daňovým subjektem	31
3.1. Použití pomůcek	31
3.2. Zjištění skutečností ve prospěch daňového subjektu skrze pomůcky	35
3.3. Sjednání daně	39
Závěr	43
Seznam použitých zdrojů	46
1. Seznam použité literatury	46
2. Seznam použitých právních předpisů	46
3. Seznam použité judikatury	47
4. Seznam ostatních zdrojů	48

Seznam použitých zkratk

„ Daňový řád “ nebo „ DŘ “	Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
„ NSS “	Nejvyšší správní soud
„ Směrnice proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem “	Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016 kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu
„ Správní řád “	Zákon č. 500/2004 Sb. správní řád, ve znění pozdějších předpisů
„ Zákon o správě daní a poplatků “ nebo „ ZSDP “.	Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění účinném ke dni 31. 12. 2010
„ Zákon o účetnictví “	Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

*„Když přišli do Kafarna, přistoupili výběřčí chrámové daně k Petrovi a zeptali se: „Váš mistr chrámovou daň neplatí?“
Odpověděl: „Platí.“ Jakmile vešel do domu, předešel ho Ježíš otázkou: „Co myslíš, Šimone, od koho vybírají pozemští králové poplatky a daně? Od svých synů, nebo od cizích? Když odpověděl "od cizích", Ježíš mu řekl: "Synové tedy k tomu vázání nejsou.“¹*

V přiloženém úryvku sledujeme situaci, kdy výběřčí chrámové daně požadují po Ježíše chrámovou daň v odpovídající výši. Ježíš se domnívá, že na něj povinnost platit chrámovou nedopadá, protože se mu nejeví jako logické, aby i jeho stíhala povinnost přispívat na oslavu a kult Boha, kterému je synem a prorokem. Právě tak jako v analogicky použitém příkladu synů pozemských králů nepodléhajících daňové povinnosti stanovené daňovým subjektům jejich otci. Nicméně jelikož Ježíš v daný moment nemůže svůj božský původ správcům daně prokázat (polemika proč neoprášil jeden ze svých zázraků není součástí této práce), nezbývá mu, než daňovou povinnost splnit. Již ve fragmentech Bible tedy spatřujeme úskalí důkazního břemena a možné negativní důsledky jeho neunesení na praktickém příkladu. Z vybraného úryvku z nejprodávanější knihy světa plyne, že nepodaří-li se subjektu daně přesvědčivě prokázat okolnosti, o kterých tvrdí, že ho daňové povinnosti zprošťují, musí nést negativní dopady neunesení důkazního břemena. Aniž by záleželo na tom, zda se nacházíme v starověkém Izraeli, či současné Evropě, bude neodmyslitelnou součástí správy daní fáze dokazování. Je tomu tak proto, že daňová povinnost subjektů má vždy své kořeny v části objektivních skutečností týkajících se zpravidla majetkových poměrů nebo hospodářských aktivit daňových subjektů. Tyto jsou před zahájením příslušného řízení zcela neobjasněné. Uvedené skutečnosti má daňový subjekt za povinnost v mantinelech relevantní právní úpravy tvrdit (také „*přiznat*“) vůči správci daně a nese vůči němu ve vztahu k těmto důkazní povinnost. Právě tvrzení relevantních skutečností daňovým subjektem je primárním zdrojem jejich poznání správcem daně. Správce daně současně prokazuje pouze vybrané skutečnosti, nicméně primárním jeho úkolem zůstává dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností jako celku. Oba subjekty musí za účelem zjištění úplných skutečností vyvíjet vzájemnou součinnost, a to v průběhu celého řízení. V půdorysu tohoto vztahu se nám rozvíjí problematika dokazování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Tvrzené totiž ne vždy musí být pravdivé, ať už na základě úmyslu nebo omylu. Tvrzené tak

¹ Bible, Matouš 17,22-27.

musí být opatřeno podkladem, který jej uspokojivě prokazuje. Správce daně je tak povinen vyvinout jistou míru kritického zhodnocení tvrzeného a zároveň patřičného podkladu. Ačkoliv tento vztah provází daňové systémy již od kolébky, nevěnuje mu dle mého názoru česká právní teorie zasloužený prostor v odborných publikacích. Z tohoto důvodu si na následujících stránkách dovoluji podat analýzu pojetí důkazního břemene ve správě daní dle současné české právní úpravy. Kromě textu v současné chvíli účinné právní úpravy budou předmětem mého hodnocení i úprava minulá a východiska formulovaná zákonodárcem v důvodových zprávách.

Tato práce, ze své podstaty omezená na rozsahu, nemůže mít za cíl věnovat se problematice dokazování při správě daní v celé šíři této problematiky a postihnout veškeré jeho praktické dopady. Proto se na následujících stranách budu věnovat jen dílčímu aspektu dokazování, a to důkaznímu břemenu. Cílem práce je potom komplexní posouzení stávající české právní úpravy ve vztahu k institutu důkazního břemena ve správě daní a zejména jeho rozložení mezi subjekty daňového řízení. Pro účely tohoto posouzení se pokusím porovnat teoretická východiska právní úpravy s praktickým dopadem uplatňování příslušných norem ve správě daní. Vzniklá analýza bude doplněna o závěry relevantních soudních nálezů společně s kritickým zhodnocením právní úpravy, vlastními úvahami *de lege ferenda* a identifikací možných slepých míst stávající legislativy v závěrečné části.

Pro účely výše popsaného zhodnocení jsem zvolil metody deskripce, jazykového výkladu, komparace a analýzy relevantních právních textů, pojednání a textace zákona. Samotná stať této práce je členěna do tří stěžejních kapitol, jejichž obsah nastiňuji v odstavcích níže.

Pro získání teoretického základu pro následující kapitoly se nejprve zaměřím na pojem důkazní břemeno v obecné rovině. Pojem důkazní břemeno není exkluzivním pojmem pro daňové právo, ba naopak jedná se o běžnou součást dalších nalézacích a sporných řízení. Proto budou pro účely vlastní analýzy využity myšlenky a publikace z oboru soukromého a trestního práva. Následně se budu věnovat začlenění pojmů důkazního břemena a dokazování v daňovém řízení a daňovém řádu. V rámci tohoto pojednání identifikuji, pro které druhy řízení je dokazování klíčovou součástí. Závěrem této kapitoly budu analyzovat dopad aplikace relevantních zásady daňového práva na institut důkazního břemena.

V dalším okruhu úvah se budu věnovat uplatňování teorie důkazního břemena při správě daní v České republice, a to se zaměřením na jeho rozložení mezi správce daně a daňový subjekt. V této kapitole se rovněž budu věnovat specifikům postavení správce daně a východiskům posílení jeho pozice.

Obsahem poslední kapitoly stať této práce budou sekundární nebo také alternativní způsoby stanovení daňové povinnosti v případech kdy daňový subjekt neunes své důkazní

břemeno. Budu se zde věnovat institutu použití pomůcek a sjednání daně a zvláštní pozornost věnuji zjišťování skutečností ve prospěch daňového subjektu skrze pomůcky a souvisejícím praktickým judikaturním poznatkům.

Východisky níže rozpracovaného textu jsou zejména poznatky teoretiků, závěry formulované v soudních rozhodnutích a právní úprava jak minulá, tak v současné době účinná, včetně jejího komentářového zpracování.

1. Pojem důkazního břemene při správě daní

1.1. Pojem důkazního břemene

Východiskem pro potřebu dokazování je stav, kdy skutečnosti, se kterými normy hmotného práva spojují vznik práv a povinností, nejsou zřejmé. Tento stav označuje literatura stavem *non liquet*.² Neobjasnění skutkového stavu efektivně brání plné aplikaci hmotného práva. V této situaci proto procesní právo, sloužící ochraně hmotného práva³, přináší normy obsahující mimo jiné i právní domněnky, právní fikce a normy o důkazním břemenu. Uvedené mechanismy rozeznává Gaskins na důkazní břemeno („*burden of proof*“) a domněnky („*presumptions*“).⁴ Domněnkami musíme rozumět jak právní fikce, tak právní domněnky. Ve vztahu k důkaznímu břemenu Gaskins rozlišuje jeho dvě hlavní složky. Jsou to břemeno podložit svá tvrzení („*burden of going forward*“) a procesní riziko neprokázání („*risk of non.persuasion*“). Zejména druhá z těchto složek má za účel právě překonání stavu *non liquet*. Uvedené postupy procesního práva umožňují orgánům veřejné moci rozhodovat i v případech, kdy skutkový stav není objasněn zcela, a tak překonávají případnou rozhodovací paralýzu pověřeného orgánu. Jedná se o klíčový projev zásady právní jistoty a práva na projednání věci bez zbytečných průtahů.⁵

Oproti rovině předkládání důkazů a jejím pravidlům musíme rovněž vymezit pravidla hodnocení důkazů. Hodnocení důkazů stojí v zásadě mimo obecnou teorii dokazování, ačkoliv mu nelze upřít vliv na konečné zjištění skutkového stavu. Jedná se o postup navazující na důkazy předložené subjekty řídicí se vlastními procesními normami a zásadami. Oddělenost těchto nádob nejzřetelněji můžeme demonstrovat na příkladě, že i přes bezchybné dokazování ze strany subjektu, má orgán nadaný působností a pravomocemi možnost v dané záležitosti dojít na základě chyby v hodnocení předložených důkazů k vadami stíženému závěru. Hodnocení důkazů má za cíl především kritické zhodnocení a posouzení získaných důkazů orgánem. Tato činnost spočívá v první řadě ve vyloučení důkazů nerelevantních nebo získaných protiprávním postupem. Následně ve vzájemném propojení a souvislostech orgán provede sebrané důkazy a vyvodí závěry ohledně skutkového stavu. Své závěry orgán patřičně odůvodní.⁶ Více prostoru bude zásadě volného hodnocení důkazů věnováno v pododdílu 1.3.3.

1.2. Druhy důkazního břemena

² SOCHOROVÁ, Vendula. Specifika dokazování v daňovém řízení: komentář. 7., dopl. a přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014, ISBN 978-80-7400-520-6, s. 20.

³ LAVICKÝ, Petr. Důkazní břemeno v civilním řízení soudním. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-203-5, s. 13.

⁴ GASKINS, Richard H. Burdens of proof in modern discourse. New Haven: Yale University Press, c1992. ISBN 0-300-06306-7, s. 20.

⁵ Tedy k naplnění jednoho ze základních lidských práv dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

⁶ SOCHOROVÁ, Vendula, 2014, op. cit., s. 32.

Právní věda rozlišuje dělení důkazního břemena na objektivní a subjektivní. Objektivní důkazní břemeno spočívá v určení subjektu, který nese nepříznivé důsledky v případech, kdy se nepodaří stav *non liquet* překonat. Příklad objektivní odpovědnosti vidíme nejpatrněji na zásadě ovládající trestní řízení *in dubio pro reo* (také „*presumpce nevinny*“). Z této zásady totiž vyplývá formulace pravidla, že „*zůstanou-li po vyčerpání všech dosažitelných důkazů důvodné pochybnosti o skutkové otázce významné pro rozhodnutí, které nelze rozptýlit provedením a zkoumáním dalších dostupných důkazů, je nutno rozhodnout ve prospěch obviněného*“.⁷ Jak ale upozorňuje Lavický, v případě objektivního důkazního břemena se nejedná o procesní břemeno *stricto sensu*, jelikož přímo nemotivuje strany k jednání, ale míří na rozhodovací činnost soudu formou pokynu, jak rozhodnout, nastane-li stav *non liquet*.⁸ Můžeme tedy hovořit o jakémsi návodu k rozhodovací činnosti a nikoliv o přesunu důkazního břemena mezi účastníky.

Oproti tomu subjektivní důkazní břemeno vzniká tvrzením stran a vztahuje se vždy ke konkrétní prokazované skutečnosti. Jde tak přeneseně o konkretizaci objektivního důkazního břemena ve vztahu k okolnostem řízení a je projevem činnosti strany k odvrácení negativního důsledku v podobě důsledků objektivního důkazního břemene. Subjektivní důkazní břemeno má za přímý následek zvýšení motivace stran k větší aktivitě v průběhu řízení ve vztahu k vyvrácení či prokázání sporných skutečností.⁹ Se subjektivním důkazním břemenem se dle obecného akademického konsenzu setkáváme výlučně v řízeních podléhajících zásadě projednací, tedy nejtypičtěji soukromoprávních sporech. Nicméně ani řízení ovládaná zásadou projednací, ani řízení vedená na základě zásady vyšetřovací nenabírají v námi posuzované právní úpravě svojí pravou neboli čistou podobu. V případě daňového řízení, které patří mezi řízení ovládaná částečně vyšetřovací zásadou, je správce daně odpovědný za správné stanovení daně, tedy na základě správně zjištěných skutečností. Tento fakt ale neznamená, že tato odpovědnost správce daně by umožňovala daňovému subjektu být v průběhu řízení pasivní nebo úplně nečinný a vyčkat stanovení daňové povinnosti. Daňový subjekt, jako osoba zúčastněná na správě daně, má v celém řízení povinnost poskytnout správci daně potřebnou součinnost.¹⁰ Dle mého názoru lze v zakotvené povinnosti součinnosti a obecně v institutu daňového tvrzení spatřovat právě aspekt subjektivního důkazního břemene v řízení jinak ovládaném objektivním důkazní povinností. Tento výklad podporuje i Sochorová, kdy toto svěřené omezené iniciativy osob zúčastněných na správě daní podléhajícího vyšetřovací zásadě označuje jako prolomení této zásady.¹¹

⁷ ŠÁMAL, Pavel. Trestní řád: komentář. 7., dopl. a přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2013, ISBN 978-80-7400-465-0, s. 24

⁸ LAVICKÝ, Petr, 2017, op. cit., s. 47.

⁹ MACUR, Josef. Dělení důkazního břemena v civilním soudním sporu: komunikování, vedení lidí, rozhodování a organizování. 7., dopl. a přeprac. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 1996, ISBN 80-210-1403-2, s. 94, 8.

¹⁰ Srov. § 6 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád.

¹¹ SOCHOROVÁ, Vendula, 2014, op. cit., s. 36.

Lavický kromě důkazního břemena rozeznává rovněž břemeno tvrzení. Jedná se o pojem odlišný od důkazního břemena v jeho rovině povinnosti nést následky nedostatečné aktivity ve sporu (tedy rovině *subjektivní*) a nejde ani o přenesení procesního rizika na účastníka v případě, kdy nastane stav *non liquet* (rovina důkazního břemena *objektivního*). Břemeno tvrzení je nástroj, jehož účelem je vnášení tvrzení o relevantních skutečnostech do předmětného řízení. Pro subjektivní břemeno tvrzení platí, že jej lze uplatňovat pouze v řízeních sporných, ovládaných zásadou projednávání. Naopak v řízeních ovládaných zásadou vyšetřovacích není soud návrhy účastníků (potažmo v našem případě osob zúčastněných na správě daní) vázán a subjektivní břemeno tvrzení se obecně neuplatní. Nic ovšem nebrání uplatnění objektivního břemene tvrzení v situacích, kdy návrhy účastníků jsou pro správnost řízení nedostatečné. Vyloučení použití subjektivního břemene tvrzení opět neznamená v případě daňového řízení absolutní pasivitu subjektu daně, jelikož v průběhu řízení je správce daně ve svém posouzení a vyhledávací činnosti v průběhu řízení závislý na informacích poskytnutých subjektem daně. Tento vztah je zabezpečen zásadou součinnosti. Z uvedeného tak vyplývá, že rozdělení objektivního břemene tvrzení a subjektivního břemene tvrzení se do značné míry kryje.¹²

1.3. Specifika dokazování při správě daní

Správou daní rozumíme dle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů¹³ proces správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Ve vztahu k procesu správného zjištění je charakter dokazování nutno chápat jako proces jehož cílem je prokázání zjištěného stavu alespoň v takové míře, aby v co nejpřesnějších rysech kopíroval skutečný stav. Najisto toto pojetí staví § 92 odst. 2 DŘ, když stanoví, že daňové řízení je řízeno zásadou materiální pravdy. Zjištění skutkového stavu bez důvodných pochybností je klíčovým výchozím bodem pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. *A contrario* bychom tedy mohli dojít k závěru, že daň ve správné výši v materiálním smyslu nelze bez úplného zjištění skutečností vyměřit. Tento závěr nicméně platí pouze pro stanovení daně v režimu § 92 DŘ, tedy na základě řádného dokazování. Situace, kdy daňový subjekt neplní svou důkazní povinnost dle tohoto ustanovení a nelze tak zjistit všechny rozhodné skutečnosti, překlenul zákonodárce skrze speciální úpravu § 98 DŘ. Tímto ustanovením jsou správci daně ke stanovení daně dány k dispozici tzv. pomůcky a pokud ani za použití těchto nelze daň stanovit, tak instrument sjednání daně. Tyto nástroje do jisté míry rezignují na zásadu materiální pravdy. Jak uvádí Lichnovský, nalézt skutečnou správnou daňovou povinnost lze pouze skrze dokazování, zatímco

¹² LAVICKÝ, Petr, 2017, op. cit., s. 75 a 77.

¹³ Dále jen „Daňový řád“ nebo „DŘ“.

smyslem ostatních nástrojů je se této správné daňové povinnosti pouze maximálně přiblížit.¹⁴ Tyto specifické postupy při stanovení daně ve stavu *non liquet*, který nelze rozptýlit standardním dokazováním, budou předmětem kapitoly 3.

Ve vztahu ke zjištění materiální pravdy má správce daně povinnost dbát na úplné zjištění relevantních skutečností bez ohledu na návrhy daňového subjektu. Zákonodárce přímo předpokládá postup správce daně ve vztahu nezávislosti na daňovém tvrzení daňového subjektu. Z rozhodovací praxe finanční správy lze totiž dovozovat, že daňový subjekt má tendenci ve svých návrzích předestírat zejména skutečnosti svědčící stanovení daňové povinnosti v nižší výši. Opačným extrémem by bylo ale chápat roli správce daně jako ochránitele zájmu státního aparátu s motivací navýšit v co možná nejvyšší možné míře příjmovou stránku státního rozpočtu, jako tomu do jisté míry bylo dle zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění účinném ke dni 31. 12. 2010.¹⁵ Tento závěr podporuje i judikatura, když stanoví, že cílem správy daní dle ZSDP bylo „stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy“ a oproti tomu, že „daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální“.¹⁶ Povinnost správce daně dbát na úplné zjištění relevantních skutečností nelze ovšem chápat jako povinnost vyhledávat veškeré skutečnosti svědčící daňovému subjektu,¹⁷ zejména s ohledem na zásady rychlosti a rychlosti a hospodárnosti řízení a zásadu *vigilantibus iura scripta sunt*. Vyjdou-li však v průběhu daňového řízení najevo skutečnosti svojí podstatou svědčící daňovému subjektu, správce daně se nemůže rozhodnout tyto skutečnosti nezohlednit pouze z důvodu, že daňový subjekt formálně zohlednění těchto skutečností nenavrhl. Jako příklad může posloužit rozhodnutí krajského soudu,¹⁸ které vytklo správci daně, že při zjišťování skutkového stavu vycházel z obsahu pouze některých písemností a tím došel k chybnému závěru o fiktivnosti provedených transakcí. Krajský soud rovněž tento postup porovnává se zásadou volného hodnocení důkazů a vymezuje, že nesmí docházet k selektivnímu nezohledňování vodítek, která by mohla podpořit tvrzení daňového subjektu. Zároveň byla předmětem řízení výhrada daňového subjektu, že mu nebylo umožněno seznámit se s důkazy, kterými správce daně své závěry podpořil. Současnou úpravu obsaženou v § 66 DŘ odpovídající právu daňového subjektu nahlížet do spisů správce daně, je tak nutné chápat i jako záruku dodržování zásad ovládajících daňové řízení, a to při zachování limitů stanovených v § 66 DŘ.

¹⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád: komentář. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021, ISBN 978-80-7400-838-2, s. 452.

¹⁵ Dále jen „Zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“.

¹⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 13. 12. 2013 sp. zn. 5 Afs 65/2012-34.

¹⁷ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem: komunikování, vedení lidí, rozhodování a organizování. 7., dopl. a přeprac. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, Olomouc: ANAG, ISBN 978-80-7263-769-0, s. 436.

¹⁸ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, sp. zn. 10 Ca 72/98-20.

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně nalézá důkazy jak ve prospěch, tak v neprospěch daňového subjektu, a to s cílem, dosáhnout zjištění skutečného stavu nade vší pochybnost. Tím dle mého názoru současně dochází k vyloučení bezvýjimečného řízení se zásadou materiální pravdy. Zároveň ale nelze dojít k závěru, že by řízení bylo ovládáno zásadou formální pravdy, a to zejména s přihlédnutím k povinnosti správce daně dbát na úplné zjištění relevantních skutečností. K takovému závěru dochází např. Landgráf, když ponechává řízení primárně v rukou daňového subjektu.¹⁹ Nelze než konstatovat, že řízení nese prvky jak zásady materiální pravdy, tak formální pravdy. Materiální pravda je z mého pohledu vznešený cíl právní úpravy a její hodnotové ukotvení, nicméně při praktických omezeních procesu správy daní musí existovat limit ve kterém se lze tomuto ideálu blížit. Zásada materiální pravdy je rovněž aplikována při posuzování obsahu právních jednání správcem daně. Obsah právních jednání posuzuje správce daně vždy dle jejich skutečného obsahu, a to bez ohledu na formu, kterou se jim může daňový subjekt snažit vtisknout. Jednání, která lze označit jako zastírací nemají pro správce daně význam a ten musí zjistit a přihlédnout pouze k jejich skutečné podstatě. I zde může správce daně samozřejmě dojít do stavu důkazní nouze, který lze překlenout pomůckami a sjednáním daně, jak je popsáno níže.

Vztah správce daně a subjektu daně je v průběhu daňového řízení ovládán vícero zásadami. Mezi ty nejvýznamnější ve vztahu k dokazování při správě daní patří zásady zákonnosti a součinnosti. Tyto zásady se projevují ve fázi zjišťování skutkového vztahu a vyhledávání důkazních prostředků. Neméně důležitou je pak pro dokazování v širším slova smyslu zásada volného hodnocení důkazů. Ta se vztahuje až k činnosti vyhodnocování zjištěných a předložených důkazů správcem daně, navazující na fázi dokazování v užším slova smyslu.

¹⁹ LANDGRÁF, Roman., Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 1. část, Daňový expert (Wolters Kluwer) roč. 2009, číslo 6, s. 11.

1.3.1. Zásada zákonnosti

Výkon správy daní podléhá striktně zásadě zákonnosti. Tato zásada zrcadlí základní lidské právo na spravedlivý proces²⁰ a zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí²¹, jako jednu z klíčových zásad pro výkon veřejné moci. Sochorová možná i proto právo na spravedlivý proces dokonce řadí mezi zásady nejdůležitější.²² Tato zásada, vtělená do § 5 odst. 1 a 2 DŘ, ukládá správci daně postupovat v mezích zákona rovněž při vyhledávání a získávání důkazů. Důkazní prostředky získané v rozporu se zákonem následně nelze použít.²³ Správce daně je vázán smyslem a účelem normy, ke kterému musí dojít standardními metodami výkladu, jako je výklad teleologický, systematický a logický, ústavně konformní a eurokonformní.²⁴ Jako doplňující figuruje v § 5 DŘ zároveň zásada přiměřenosti. Ta má zajistit, aby i při výkonu pravomocí správci daně svěřených zákonem byly šetřeny práva daňových subjektů v míře co možná nejvyšší. To samozřejmě nesmí bránit dosažení cíle správy daní.²⁵ V souladu s výše uvedenými závěry týkajícími se cíle dokazování ve vazbě na cíle správy daní, inklinuji k závěru, že bezesporu nejdůležitějším cílem výše popsaných projevů zásady zákonnosti je narovnání procesních sil v řízení. Ruku v ruce s tímto narovnáním by pak mělo dojít ke vzdalování správce daně od motivací fiskálního rázu a přibližování se pravým a v zákoně ustanoveným cílům správy daní.

Z mého pohledu zajímavým se pak jeví porovnání zakotvení zásady zákonnosti v Daňovém řádu a v úpravě minulé, tedy § 2 odst. 3 ZSDP. Oproti současné úpravě byla v Zákoně o správě daní a poplatků výslovně jako součást zásady zákonnosti uvedena i povinnost správce daně chránit zájem státu a daňových subjektů. Ze závěrů judikatury Krajského soudu v Ostravě²⁶ vyplývá, že zájem státu má být pro správce daně prioritním před sekundárním zájmem daňových subjektů. Za tímto účelem realizuje správce daně dokazování a následné hodnocení důkazů, kdy se řídí zásadou volného hodnocení důkazů. Nemusí tak obligatorně zohlednit při stanovení daně všechny důkazy předložené daňovým subjektem, pokud se rozhodne je kvůli jejich kvalitě vyloučit. Krajský soud je dokonce toho názoru, že správce daně nemá na základě priority zájmu státu povinnost vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu, a to i přes povinnost správce daně dbát na co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daně ve správné výši. Správce daně tak má povinnost prokazovat (a nese tak důkazní břemeno) ve vztahu ke skutečnostem vymezeným v § 31 odst. 8 ZSDP (obdobně § 92 odst. 5 DŘ). Klíčovou

²⁰ Srov. čl. 38 Listiny základních práv a svobod.

²¹ Srov. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

²² SOCHOROVÁ, Vendula, 2014, op. cit., s. 60.

²³ Srov. § 93 odst. 1 DŘ.

²⁴ KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím, komentář autora, související zákonná ustanovení, výňatky z judikátů se zvýrazněným podstatným textem. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4, s. 20.

²⁵ Srov. § 1 odst. 2 DŘ.

²⁶ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 1998, sp. zn. 22 Ca 371/97-28.

roli zde tak hraje zájem státu. K vlivům jednotlivých těchto složek na tvorbě onoho „zájmu státu“ se krajský soud nevyjadřuje. Zájem státu ale nemusí nutně znamenat zjištění daně ve správné výši, jak ho máme tendenci chápat dnes, ale může znamenat efektivnost, hospodárnost, nebo dokonce stanovení daně vyšší při stavu důkazní nouze na straně daňového subjektu a tím užití stanovení daně jako nástroj retribuce. Zájem na vyšším stanovení daně můžeme také chápat jako zájem státu na navýšení příjmové stránky rozpočtu fiskální (*fiskální zájem*). Takto koncipovaný zájem státu lze bezpochyby přisuzovat úpravě Zákona o správě daní a poplatků. Uvedené podporuje zejména § 2 ZSDP Základní zásady daňového řízení, který v odst. 2 upravují cíl řízení jako „*stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy*“.

Koncepce ochrany „zájmu státu“ správcem daně a cíle daňového řízení dle § 2 ZSDP byla nicméně zákonodárcem opuštěna. Z tohoto pohnutí zákonodárce dle mého názoru plyne, že zákonodárce se v úpravě obsažené v DŘ více hlásí k zásadě materiální pravdy. Tento dílčí závěr podporuje rozšíření okruhů skutečností prokazovaných správcem daně dle § 92 odst. 5 DŘ – doplnění písm. d) a e). Obdobného názoru jsou i autorky Matyášová a Grossová, když uvádí následující: „*Je třeba přitom vycházet z faktu, že zatímco cílem správy daní podle zákona o správě daní a poplatků bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti nikoli hledisko fiskální.*“²⁷ Větší důraz zákonodárce na zásadu materiální pravdy a opuštění ochrany fiskálního zájmu státu je dle mého názoru krok správným směrem. Dnešní koncepce vede správce daně k větší ochraně práv daňových subjektů a stanovení daně ve správné výši. Současně tyto kroky mohou posilovat důvěru daňových subjektů v daňovou správu.

1.3.2. Zásada součinnosti

Zásada součinnosti je ve vztahu k daňovému řízení relevantní zejména v průběhu dokazování a zjišťování relevantních skutečností. Z textace jejího zakotvení v úvodních ustanoveních Daňového řádu²⁸ vyplývá, že tato zásada a potažmo povinnost se uplatňuje na vzájemné vztahy veškerých osob zúčastněných na správě daně. Pro toto pojednání je nejvíce relevantní aplikace této povinnosti na vztah správce daně a daňového subjektu v průběhu daňového řízení a zvláště dokazování. Povinnost dopadá na obě strany tohoto vztahu obdobně. Pro správné pochopení zásady součinnosti je třeba si uvědomit, že k jejímu porušení může docházet rovněž ze strany správce daně. Mezi taková porušení patří například nejasná formulace

²⁷ MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8. 2015. Praha: Leges, 2015, ISBN 978-80-7502-081-9, s. 350.

²⁸ Srov. § 6 odst. 2 DŘ.

výzev v průběhu daňové kontroly, nelogičnost vypracování úvah v komunikaci vůči daňovému subjektu nebo nedostatečná komunikace směrem k daňovému subjektu ohledně zjištění relevantních pro daňové řízení.²⁹ Je částečně na daňovém subjektu, zda svého práva být v kontaktu se správcem daně využije.³⁰ Projevem zásady součinnosti je zároveň povinnost správce daně veškeré jím získané důkazy zakládat do vyhledávací části spisu a tím umožnit daňovému subjektu, aby se s nimi seznámil.³¹

Povinnost součinnosti stran není neomezená. Povinnost součinnosti je částečně omezena právem daňového subjektu odmítnout vypovídat a poskytovat vysvětlení, pokud by si tím přivodil trestní stíhání.³² Dalším omezením je možnost správce daně přistoupit k samostatné činnosti při vyhledávání důkazů pro zjištění rozhodných skutečností.³³ Pokud daňový subjekt opakovaně porušuje povinnost součinnosti, zároveň se vystavuje riziku uložení pořádkové pokuty.³⁴ Porušení zásady součinnosti správcem daně má na daňové řízení dopady ještě většího charakteru. Kobík uvádí, že pokud správce daně poruší právo daňového subjektu na součinnost se správcem daně v průběhu řízení, porušil správce daně současně zásadu zákonnosti.³⁵ Rozhodnutí v dané věci tak bude nade vší pochybnost zatíženo vadou, jejíž důsledkem bude nezákonnost rozhodnutí.

Tento Kobíkův závěr o vzájemné propojenosti obou zásad ve mně opět podporuje úvahu, že kromě podřazení součinnosti pod zákonnost lze v daném vztahu pozorovat i vlastní vyplynutí zásady potažmo povinnosti součinnosti ze zásady zákonnosti. Na narovnáním procesních pozic správce daně a subjektu daně dle mého názoru logicky navazuje jejich propojení vzájemnou povinností součinnosti.

1.3.3. Zásada volného hodnocení důkazů

Následné posuzování navržených a jinak získaných důkazů při správě daní se řídí zásadou volného hodnocení důkazů. Ta je v Daňovém řádu zakotvena v § 8 odst. 1. Zásadu volného hodnocení důkazů charakterizuje Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp. zn. 5 Afs 5/2008 – 75 takto: „Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního

²⁹ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ, 2013, op. cit., s. 51.

³⁰ Srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 571/01 a rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2008, sp. zn. 5 Afs 44/2007-68.

³¹ Srov. § 65 DŘ.

³² Srov. Listina základních práv a svobod čl. 37 odst. 1.

³³ Srov. § 78 odst. 2 DŘ.

³⁴ Srov. § 247 DŘ.

³⁵ KOBÍK, Jaroslav a ŠPERL, Jiří. Dokazování v daňovém řízení. Praha: ASPI Publishing, 2004, ISBN 80-86395-94-4, s. 11.

myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů.“ Součástí Nejvyšším správním soudem výše popsaného myšlenkového procesu je správce daně při posouzení důležitosti předmětného důkazu pro řízení povinen zkoumat zejména míru jeho věrohodnosti a v neposlední řadě i zda bylo důkazního prostředku dosaženo způsobem zákonným způsobem.

Správce daně hodnotí předložené důkazní prostředky na základě vlastního správního uvážení. Důkazní prostředky jsou zkoumány z hlediska své závažnosti, pravdivosti a zákonnosti jejich pořízení.³⁶ Předmětem hodnocení správcem daně jsou jak jednotlivé důkazní prostředky, tak jejich vzájemné propojení do funkčního celku.³⁷ Výsledkem zasazení jednotlivých důkazů do souvislostí vzniká podklad vypovídající o všech skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Kobík uvádí ve své publikaci reflektující spory za úpravy ZSDP,³⁸ že v praxi není výjimečné, že daňový subjekt a správce daně mají na skutečnosti plynoucí z důkazního prostředku nebo na jeho výpovědní hodnotu odlišný pohled. Daňový subjekt může v návaznosti na tento rozkol správní uvážení správce daně napadat prostřednictvím opravných prostředků. Dle Kobíka je ale prostor k hodnocení jednotlivých důkazních prostředků limitován povinností správce daně důkazy provést a neselektovat jejich použití, aniž by přistoupil k fázi dokazování.

Zásadu volného hodnocení důkazů lze dle mého názoru chápat jednak v rovině pozitivní, kdy umožňuje správci daně vytvořit si ve vztahu k důkazním prostředkům vlastní přesvědčení o jejich kvalitě. Toto přesvědčení je výsledkem standardního správního uvážení a vychází z materiálního podkladu, který správce daně na základě procesu dokazování získá. Zároveň spatřuji v zásadě její negativní rovinu, která je vyjádřena ve vyloučení libovůle správce daně. Jinými slovy, že je nežádoucí, aby správce daně docházel k závěrům o právech a povinnostech subjektů bez ohledu na materiální substrát získaný v dokazování. Zákonodárce tak legislativními nástroji musí vhodně stanovit míru aplikace pozitivní a negativní roviny zásady. Je žádoucí, aby správce daně netrpěl obavou činit ohledně důkazů hodnotící závěry, protože bez nich by byl paralyzován ve stanovení daňové povinnosti. Naopak není žádoucí, aby byla pozice správce daně výhradně vrchnostenská, jeho činnost nepředvídatelná a výkon hodnocení důkazních prostředků

³⁶ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, s. 513.

³⁷ Srov. § 8 odst. 1 DŘ.

³⁸ KOBÍK, Jaroslav; JUNGWIRTH, Jan; SPURNÁ, Jaroslava a ŠPERL, Jiří. Daňové spory, jejich prevence a řešení. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2002. ISBN 80-86395-17-0, s.17.

předložených daňovým subjektem šikanózní. Taková činnost plodí nepřezkoumatelná rozhodnutí a jde proti principům právního státu a dobré správy.

Součástí § 8 DŘ je současně zakotvení zásady legitimního očekávání daňového subjektu. Tuto zásadu lze charakterizovat jako „*v obdobném, obdobně*“, tedy že pro správce daně jsou do jisté míry závazná i rozhodnutí jiných správců daně ve věcech s podobnými skutkovými okolnostmi. Zásadu je tedy nutné chápu jako stabilizující prvek a prohloubení principu předvídatelnosti rozhodování správců daně v řízení dle Daňového řádu. Tato zásada tvoří v souladu s judikaturou Ústavního soudu³⁹ jeden ze základních principů právního státu. Zároveň provazuje zásadu volného hodnocení získaných důkazních prostředků se zásadou součinnosti a zákonnosti do celku funkčních zásad. Cílem tohoto celku je vytvořit teoretický rámec vodítek pro rozhodovací činnost správců daně. Tento pak má v konečném důsledku za cíl důvěru adresátů v systém stanovování a výběru daní a celkovou důvěru ve funkční naplnění principu dobré správy.

³⁹ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2011, sp. zn. Pl.ÚS 17/10.

2. Rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt

Důvodová zpráva k Daňovému řádu stanoví následující: „*Správa daní je postavena na principu, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Daňový subjekt tak spolupracuje při stanovení daňové povinnosti se správcem daně zejména tím, že správně tvrdí výši daně, kterou je zároveň povinen uhradit. Správce daně pak podrobí toto tvrzení revizi, jejímž výsledkem je akceptace tvrzené částky a deklaratorní stanovení daně, nebo změna spočívající ve změně tvrzené částky tak, aby výsledná daň odpovídala daňové povinnosti dané zákonem.*“⁴⁰

Uvedené lze rozšířit o případy, kdy daňový subjekt břemeno unesl a správce daně sám tvrdí jiné, nebo dokonce opačné skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. V takových případech nese důkazní břemeno správce daně. Kobík důkazní břemeno v daňovém řízení popisuje jako pravidlo, že důkazní břemeno stíhá toho, kdo něco tvrdí.⁴¹ Ač se toto tvrzení může zdát banální, zasadíme-li ho do kontextu s primární povinností daňového subjektu předložit daňové tvrzení, dává vzniknout funkčnímu přenosu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Proces stanovení daně lze tak přirovnat k výměně tvrzení a spojeným důkazním břemenem mezi správcem daně a daňovým subjektem, kdy k zahájení výměny dochází skrze daňové tvrzení. Skrze daňové tvrzení plní daňový subjekt svou povinnost uvést rozhodné skutečnosti, ohledně kterých pak nese důkazní břemeno. V případě, že správce daně dojde k závěru, že daň by měla být vyměřena v rozdílné výši, než jaká by odpovídala skutečností uvedeným v tvrzení daňového subjektu, přechází důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodujících o rozdílné výši daně na správce daně. V takovém případě tak vlastně dochází k tvrzení daně a rozhodných skutečností ze strany správce daně. Pokud dle základní zásady nese důkazní břemeno subjekt, který skutečnost tvrdí, je jenom logické, že je to v těchto případech správce daně.

Lze tedy shrnout, že důkazní břemeno se primárně váže na tvrzení skutečností a z nich plynoucí daňové povinnosti. Zároveň se v procesu stanovení daně a souvisejícího dokazování přenáší mezi zúčastněnými subjekty. Faktorem určujícím, koho důkazní břemeno tíží, je zároveň charakter prokazované skutečnosti. Předmětem této kapitoly jsou tak legislativě pojmenované skutečnosti, k nimž se váže povinnost konkrétního subjektu nést důkazní břemeno a jejich významu pro průběh dokazování.

2.1. Důkazní břemeno správce daně

⁴⁰ Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz

⁴¹ KOBÍK, Jaroslav a ŠPERL, Jiří, 2004, op. cit., s. 14.

Vzhledem k tomu, že Daňový řád stojí na principu, že důkazní břemeno tíží primárně daňový subjekt, označujeme případy, kdy důkazní břemeno lpí na správci daně jako případy „*obráceného důkazního břemena*“.⁴² Kohoutková dokonce používá označení sekundární.⁴³ Z obou těchto teoretických pojetí plyne doplňující charakter níže uvedených postupů. Správce daně nese důkazní břemeno ke skutečnostem pozitivního charakteru, uvedených v § 95 DŘ odst. 5. Teorie se shoduje, že se nejedná o výčet vyčerpávající, tedy taxativní.⁴⁴

2.1.1. Prokázání oznámení vlastních písemností

První skutečnost, jejíž prokazování Daňový řád ukládá správci daně, je oznámení doručení vlastních písemností. I z důvodu přenesení důkazního břemene na správce daně obsahuje Daňový řád poměrně podrobnou úpravu prokazování doručení obsaženou v § 51 DŘ. Úprava doručování je zařazena v Hlavě III DŘ a je pojato komplexně ve srovnání s úpravou ZSDP.⁴⁵ Právě z takto komplexního pojetí doručování a jeho zařazení na začátek Daňového řádu je patrné, že zákonodárce vzal na vědomí důležitost tohoto institutu a dopad doručování na správnost daňového řízení. Zároveň v obsahu Hlavy III DŘ můžeme sledovat, že zákonodárce projevuje snahu flexibilně reagovat na technický vývoj dnešní doby. Zákonodárce upravuje primární způsoby doručování⁴⁶, kterými jsou ústní sdělení a elektronické doručení. Elektronickým doručením písemnosti se rozumí doručení prostřednictvím datové schránky dle zvláštního zákona.⁴⁷ Oba tyto způsoby doručení jsou ze své podstaty méně administrativně náročné, a tedy značně efektivní. Správce daně je tak povinen primárně volit tento způsob doručení, čímž dochází k naplnění zásad rychlosti a hospodárnosti řízení.⁴⁸

Nejčastěji oznamovanou písemností v listinné podobě je rozhodnutí doručované do vlastních rukou. Jeho účinky nemohou nastat dříve než okamžikem jeho řádného doručení adresátovi.⁴⁹ Jako prostředek k naplnění důkazního břemena správce daně slouží zejména doručenka.⁵⁰ Pokud by ale došlo k situaci, kdy by doručenka nemohla sloužit jako důkaz o doručení⁵¹, může správce daně unést důkazní břemeno i prostřednictvím jiných důkazních

⁴² ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7598-963-5, s.174.

⁴³ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ, 2013, op. cit., s. 454.

⁴⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš, 2021, op. cit., s. 345 a současně BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 511.

⁴⁵ Srov. § 17 a násl. ZSDP.

⁴⁶ Srov. § 39 odst. 1 DŘ.

⁴⁷ Zvláštním zákonem je zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁸ Srov. § 7 DŘ.

⁴⁹ Srov. § 101 odst. 5 DŘ.

⁵⁰ Srov. § 51 odst. 1 DŘ.

⁵¹ Např. by došlo k jejímu zničení, poškození s důsledkem nečitelnosti údajů na ní uvedených nebo by vůbec nedošlo k jejímu vyplnění.

prostředků. Koncepce doručování obsažena v Daňovém řádu je postavena na materiálním přístupu k doručování.⁵² Tento přístup pokládá za rozhodující, zda se písemnost skutečně dostala do dispoziční sféry adresáta a ten se může s jejím obsahem seznámit. Samotné nedodržení předepsané formy nevede k nutnosti proces doručení zopakovat.⁵³ Faktické doručení písemnosti do dispoziční sféry adresáta tak může být prokázáno např. svědeckou výpovědí prostředky nebo může konkludentně vyplynout z jednání adresáta.⁵⁴ Takový závěr potvrzuje i NSS když rozhodl, že „pokud stěžovatel znal obsah rozhodnutí správního orgánu (výzvy), měl jej k dispozici, vykonal procesní úkon, k němuž byl doručením takového rozhodnutí vyzván, nemělo formálně nesprávné doručení rozhodnutí jen zmocněnkyni vliv na zákonnost rozhodnutí a stěžovatel jím nebyl nikterak zkrácen na svých právech“.⁵⁵

Z úpravy doručení plynou pro správce daně jasné postupy k jeho provedení i prokázání. Současná úprava věnuje úpravě doručování patřičný prostor a zároveň upřednostňuje elektronické doručování. Elektronické doručování skrze datové schránky s sebou přináší výhody jak při doručování samotném, tak při jeho dokazování. Z pohledu technologického vývoje, přechodu na zaznamenávání dat o účetnictví v elektronické podobě a přesunu komunikace do elektronického prostředí lze předpokládat, že tento typ komunikace bude dominantní i na poli veškeré veřejné správy, a tedy i správy daňové. Očekávám proto, že váha důkazního břemena v této oblasti se bude snižovat.

2.1.2. Prokázání skutečností rozhodných pro užití právní fikce nebo domněnky

Domněnkami rozumíme právní skutečnosti předpokládané na základě existence jiných skutečností. Jedná se o právní předpoklad skutečnosti, která nemusí odpovídat skutečnému stavu, ale v zájmu právní jistoty jej dle určitých okolnostech k této skutečnosti s jistou mírou pravděpodobnosti vedoucích dovozujeme.⁵⁶ Oproti tomu právní fikce na základě určitých okolností finguje právní skutečnost, o které můžeme s jistotou říci, že odporuje objektivní realitě. Právní řád s ní ale spojuje následky, jako kdyby realitě odpovídala.⁵⁷ Právní domněnky dále rozlišujeme na vyvratitelné a nevyvratitelné. Vyvratitelné domněnky je možné zvrátit důkazem opaku, který způsobí, že důsledky spojené s vyvratitelnou domněnkou nenastanou.⁵⁸ U domněnek

⁵² BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 225.

⁵³ Srov. rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2009, sp. zn. 1 Afs 148/2008.

⁵⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš, 2021, op. cit., s. 192.

⁵⁵ Srov. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2006, sp. zn. 7 Afs 177/2005-41.

⁵⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš, 2021, op. cit., s. 346.

⁵⁷ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 511.

⁵⁸ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 511.

nevyvratitelných nelze tímto postupem dosáhnout stejného výsledku. Z uvedeného plyne, že nevyvratitelné domněnky se svým následkem blíží právním fikcím. Právní domněnky můžeme nalézt v případech, kdy o relevantních skutečnostech panují pochyby např. v pochybnostech o zachování lhůty.⁵⁹ S právní fikcí se setkáme např. v případě již zmíněného doručování.⁶⁰

„Přistupuje-li správce daně k aplikaci domněnky či fikce, nese ohledně skutečností rozhodných pro jejich užití důkazní břemeno.“ uvádí popisně v souladu s textací Daňového řádu Lichnovský.⁶¹ Kromě případu fikce doručení, ke které je judikatura bohatá, aplikoval důkazní břemeno správce daně Městského soudu v Praze na zjištění existence rozdílu mezi cenou sjednanou mezi konkrétním poplatníkem a s ním ekonomicky nebo personálně spojenou osobou a cenou na trhu obvyklou, kterou nese podle § 31 odst. 8 písm. b) Zákona o správě daní a poplatků, správce daně.⁶²

2.1.3. Prokázání skutečností zpochybňujících podklady doložené daňovým subjektem

Správce daně nese důkazní břemeno ve vztahu k skutečnostem vyvracejícím věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.⁶³ Jedná se tedy důkazní břemeno v přímém vztahu k důkaznímu břemenu daňového subjektu, který tíží ohledně skutečností, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení.⁶⁴ Skutečnosti ohledně kterých tíží důkazní břemeno daňový subjekt jsou výchozím bodem ke stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Proto je nezbytně nutné, aby prokázání těchto skutečností dosahovalo určité kvality. Nejčastějším prostředkem unesení důkazního břemena daňovým subjektem je předložením účetních dokladů. S tímto momentem rovněž spojujeme přechod důkazního břemena na správce daně. Teorie používá pojem „přenos“ nebo „přechod“ důkazního břemene. Oba tyto pojmy považují za zaměnitelné. Vedle toho můžeme přenos důkazního břemena v tento moment chápat jako vznik nového důkazního břemene. Z Baxova pojetí dokazování a rozložení důkazního břemeno do jakéhosi „*důkazního konfliktu*“⁶⁵ lze také soudit, že ctí pojetí důkazního břemene jako povinnost přecházející z jedné strany na druhou v jakémisi dialogu. Z tohoto teoretického pojetí otázky, zda k „*přechodu*“ dochází, či nikoliv, lze vlastně sledovat i rozdílný přístup k rozvržení

⁵⁹ Srov. § 35 odst. 3 DŘ.

⁶⁰ Srov. 47 odst. 2 DŘ.

⁶¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 346.

⁶² Srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 9 Ca 32/2005-85.

⁶³ Srov. § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

⁶⁴ Srov. § 92 odst. 3 DŘ.

⁶⁵ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 511.

důkazního břemene. Lze v něm spatřovat samostatně stojící povinnosti, nebo prostředek vedení dialogického dokazování.

Důkazní břemeno správce daně vztahujeme ke kvalitě předložených důkazních prostředků (účetnictví), kterou zákonodárce pojmenovává, jako jejich věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost. Kvalitou je tedy nutno rozumět vlastnost důkazního prostředku poskytnout podklad pro rozhodnutí o daňové povinnosti ve správné výši. Pokud správce daně zjistí nedostatky důkazního prostředku, které ale nezkrslují informace o hospodaření daňového subjektu, neaplikuje postup dle tohoto ustanovení. Bylo by zároveň chybou učinit závěr, že správce daně nese důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem odlišným nebo opačným, než daňový subjekt tvrdí. Nejedná se o povinnost důkazu opaku.⁶⁶ Jednotlivé složky tvořící kvalitu předkládaného účetnictví bychom našli ve zvláštním zákoně, kterým je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.⁶⁷

Věrohodností nebo také věrností⁶⁸ je nutné rozumět stav, kdy údaje zaznamenané v účetnictví odpovídají realitě a tyto jsou zaneseny zákonnými účetními metodami.⁶⁹ Pojem průkaznost účetnictví⁷⁰ se svým obsahem kryje s pojmem věrnost. Průkaznost spočívá ve schopnosti prokázat účetně zaznamenaný stav skrze fyzické porovnání se skutečností nebo vzájemné porovnání dalších účetních záznamů.⁷¹ Pokud správce daně rozporuje správnost, musí prokázat, že účetnictví nebylo vedeno v souladu se zákonem o účetnictví a dalšími zákonnými předpisy.⁷² Úplností pak rozumějme stav, kdy účetní jednotka zaúčtovala v určitém časovém období všechny relevantní skutečnosti, které s daným obdobím časově a věcně souvisejí.⁷³

Pokud tedy na základě hodnocení předložených důkazních prostředků dojde správce daně k závěru, že shledává důkazní prostředky postrádající jednu z výše uvedených kvalit, musí tento závěr podložit příslušnými důkazy. Tímto důkazem pak bude zpravidla okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech. Unese-li správce daně důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat.⁷⁴ Nutno podotknout, že

⁶⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 346.

⁶⁷ Dále jen jako „Zákon o účetnictví“.

⁶⁸ Srov. § 7 odst. 2 Zákona o účetnictví.

⁶⁹ BŘEZINOVÁ, Hana. Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy). Praha: Wolters Kluwer, 2016, ISBN 978-80-7552-064-7, s. 28

⁷⁰ Srov. § 8 odst. 4 ve spojení s § 33a Zákona o účetnictví.

⁷¹ BŘEZINOVÁ, Hana, 2016, op. cit., s. 115.

⁷² Srov. § 8 odst. 2 Zákona o účetnictví.

⁷³ Srov. § 8 odst. 2 Zákona o účetnictví spolu s BŘEZINOVÁ, Hana, 2016, op. cit., s. 31.

⁷⁴ Srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, sp. zn. 1 Afs 87/2016-45 a rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, sp. zn. 8 Afs 14/2012-61.

nejsou výjimečné případy z praxe, kdy daňové subjekty sami tvrdí nesprávnost účetní dokumentace, pak ale postrádají možnost dovolávat se neunesení důkazního břemene správcem daně.⁷⁵ Stejně tak si nemůže odporovat ani přístup správce daně k předloženému účetnictví.⁷⁶

Výsledkem hodnocení předložených důkazních prostředků správcem daně je tak buď stanovení daně ve výši vyplývající z odpovídajících dokumentů předložených daňovým subjektem, nebo správce daně prokáže, že předložená dokumentace nedosahuje požadovaných kvalit. Tento nedostatek pak může být překonán výzvou daňového subjektu k doplnění důkazních prostředků, které povedou k objasnění nejasností nebo rozptýlení pochybností o kvalitě předloženého účetnictví. Současně pokud vzniknou pochybnosti ohledně skutečností uvedených v daňovém tvrzení, je na místě postup vyměření daně za použití pomůcek.⁷⁷

Osobně se kloním k nahlížení na výše popsaný postup prismatem Baxova výkladu. Zejména v pohledu, že se jedná o jakési „*těžiště důkazního konfliktu*“.⁷⁸ Z pera zákonodárce je jasně možné vyzorovat i jistá intence chápat přenos důkazního břemene jako jakýsi *dokazovací dialog*. Na výše rozebíraném ustanovení lze rovněž ilustrovat, jak nerovnoměrné je rozložení důkazního břemene v Daňovém řádu,⁷⁹ ač by to z pojetí dokazování jako dialogu nemuselo nutně vyplývat. Vidíme, že důkazní břemeno správce daně je poměrně úzké a vztahuje se ke skutečnostem uvedeným § 92 odst. 5 DŘ. V rovině důkazních prostředků dokonce pouze k jejich dílčím kvalitám, a nikoliv k opaku tvrzeného. Na rozdíl od toho daňový subjekt nese důkazní břemeno k veškerým skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, jak mu ukládá § 92 odst. 3 DŘ. Výrazným problémem daného ustanovení je dle mého názoru příliš široký prostor daný správci daně k výkonu hodnocení důkazních prostředků s možností zpochybnění všeho, co daňový subjekt tvrdí. Takový výkon pak svádí k libovůli správce daně a může vést i k ohrožení zásad daňového řízení, tedy ke značné neefektivnosti a nehospodárnosti. Pokud nebude mít správce daně na paměti cíle dokazování včetně rozptýlení stavu *non liquet*, může snadno prodlužovat zjišťování relevantních skutečností skrze šikanózní přístup k daňovému subjektu. Uvedené problematice se šířeji Lichnovský věnuje v publikaci *Trestní právo daňové*. V jeho hledáčku je zejména přístup správce daně jako „*útočníka*“, který má za úkol probořit „*obranu*“ daňového subjektu. Upozorňuje, že tímto pojetím efektivně upadá motivace správce daně zjistit skutkový vztah (tedy zbavit se pochybností), a naopak transformuje se v motivaci tvrzení

⁷⁵ Srov. rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2004, sp. zn. 7 Afs 24/2004-127.

⁷⁶ Srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 1. 2006, sp. zn. 29 Ca 68/2004-26.

⁷⁷ Srov. usnesení ÚS ze dne 15. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 385/02.

⁷⁸ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 511.

⁷⁹ Srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, sp. zn. 1 Afs 87/2016-45.

daňového subjektu pouze zpochybňovat a tím stav *non liquet* ve skutečnosti nastolit, nikoliv rozptýlit.⁸⁰

2.1.4. Posouzení skutečného obsahu právního jednání správcem daně a spojené důkazní břemeno

Zásada neformálnosti jednání, jež má dopady pro daňovou povinnost, je jednou ze základních zásad daňového řízení.⁸¹ Skutečný obsah právního jednání musí prokazovat správce daně ze své pozice správního orgánu nadaného nástrojem správního uvážení. Cílem této zásady je aplikovat daňové předpisy na faktický okruh skutečností, na které mají z vůle zákonodárce dopadat, bez ohledu na jednání, které má tyto skutečnosti skrýt. Judikatura jednoznačně podporuje závěr, že správce daně „*nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, ale zkoumá, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu.*“⁸² Správce daně má primární povinnost dbát na co nejuplněnší zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.⁸³ V souladu s touto povinností musí posuzovat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti bez ohledu na to, za co je daňový subjekt vydáván. Klíčovým bude pro správce daně posouzení jejich skutečného a úplného obsahu. Zásadu neformálnosti lze proto do jisté míry překrýt se zásadou materiální pravdy. Naopak pouhé jejich přejímání i přes např. zjevné rozpory by šlo považovat za porušení primární povinnosti správce daně a tedy za jednání v rozporu s účelem správy daní. Z textace ustanovení a citované judikatury lze vyčíst, že správce daně neprokazuje skutečnosti, které byly daňovým subjektem zastřeny, ale důkazní břemeno jej tíží ve vztahu k jednotlivým okolnostem a skutečnostem, které jej vedly k posouzení jejich skutečného obsahu. Uvedené chápu jako zakotvení povinnosti založit přezkoumatelnost úvahy správce daně vedené nad skutečným obsahem jednání daňového subjektu. Ačkoliv daňové subjekty povětšinou maskují skutečnosti pro ně daňově nevýhodné, Kobík upozorňuje, že zásadu není možné vykládat jednostranně a že správce daně stíhá povinnost přihlídnout i ke skutečnostem materiálně pro daňový subjekt výhodnějším, které daňový subjekt vydává nebo mylně považuje za skutečnosti pro něj méně daňově výhodné.⁸⁴

Uvedené zároveň podporuje výklad, že se zásada posuzování jednání dle jeho obsahu překrývá se zásadou materiální pravdy. V dřívější úpravě bychom ostatně našli zakotvení zásady

⁸⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej. a) Daně, clo, poplatky a jiné podobné povinné platby. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan, KŘÍSTEK, Lukáš. Trestní právo daňové. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 39.

⁸¹ Srov. § 8 odst. 3 DŘ.

⁸² Srov. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003.

⁸³ Srov. § 92 odst. 2 DŘ.

⁸⁴ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ, 2013, op. cit., s 74.

posuzování jednání dle jeho obsahu mezi výčtem základních zásad daňového řízení.⁸⁵ Původní zásada ale neposkytovala sama o sobě jasné pravidlo, kdo ohledně skutečného obsahu právního jednání nese důkazní břemeno. Nezbytnou oporu pro praxi poskytl výše uvedený judikaturní závěr. Zákonodárce pak tento logický závěr podpořil podpurným zakotvením důkazního břemene správce daně v § 92 odst. 5 DŘ.

2.1.5. Prokázání skutečností rozhodných pro uplatnění následků za porušení povinností daňového subjektu

Vymahatelnost povinností uložených daňovým subjektům je zajištěna prostřednictvím sankcí dle části čtvrté Daňového řádu, jako nejčastějším následkem za porušení povinností. Následkem dle tohoto ustanovení může být ale i praktický dopad na výsledek daňového řízení, jako kupříkladu neunesení důkazního břemene, neuznání odečitatelného nákladu a zejména stanovení daně za použití pomůcek v případech, kdy daňový subjekt neposkytuje správci daně dostatečnou součinnost. Použitím pojmu „*následek*“ tak efektivně došlo k rozšíření důkazního břemene správce daně oproti stavu za účinnosti Zákona o správě daní a poplatků. Ten totiž rozeznával důkazní břemeno správce daně pouze ve vztahu k „*zákonným sankcím*“.⁸⁶

Správce daně může rozhodnout v rámci správního uvážení, že došlo k naplnění podmínek k uložení sankce. Za tohoto stavu správce daně tíží důkazní břemeno k prokázání naplnění takových skutečností. Typicky ukládaným druhem sankce je pokuta případně penále nebo úroky. Pokud správce daně ukládá daňovému subjektu pokutu, tíží ho důkazní břemeno i ve vztahu k okolnostem rozhodným pro stanovení výše pokuty.⁸⁷ Všechny tyto závěry musejí být správce daně dle mého názoru řádně odůvodněné a přezkoumatelné, aby byl dodržen soulad se zásadami daňového řízení.

2.1.6. Prokazování jednání s účelem získání daňové výhody

Důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro posouzení účelu právního jednání, jehož převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu je posledním z vyjmenovaných v § 92 odst. 5 DŘ. Jedná se zároveň o nejvíce recentní doplnění uvedeného ustanovení z roku 2021. Zákonodárce touto novelou zavedl do Daňového řádu princip tzv. *obecného protizneužívacího pravidla*, a to jako součást § 8 odst. 4 DŘ. Princip slouží jako výkladové vodítko a tvoří součást zásady volného hodnocení důkazů správcem

⁸⁵ Srov. § 2 odst. 7 ZSDP.

⁸⁶ Srov. § 31 odst. 8 písm. d) ZSDP.

⁸⁷ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 512.

daně. Novelizace byla transpozicí Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016 kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.⁸⁸ Směrnice proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem si stanovuje za cíl posílit prostředky ochrany před „agresivním daňovým plánováním v rámci vnitřního trhu“.⁸⁹ Mezi tyto praktiky řadí evropský normotvůrce zejména erozi základu daně a přesouvání zisku jak je chápe Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD).⁹⁰ Obecně lze tedy cíle směrnice a potažmo relevantní politické priority Evropské unie v oblasti daňové politiky shrnout jako snahu o zajištění potřeby aby daně byly placeny tam, kde vznikají zisky a hodnota vytvářená daňovými subjekty.

Pokud správce daně usoudí, že ze strany subjektu dochází k jednání, jehož cílem je vyhnout se daňové povinnosti, musí uvedené závěry prokázat. Ve vztahu k vyhýbání se daňovým povinnostem nese správce daně důkazní břemeno jak k prokázání účelu samotného jednání daňového subjektu, ale rovněž k účelu daňového předpisu, s nímž je jednání v rozporu. Jak je uvedeno výše, nelze se spokojit s výkladem, že účelem daňových předpisů je stanovení daně co nejvyšší.⁹¹ Účel daňových předpisů a jimi uvalené daňové zátěže na určitý okruh subjektů, vztahů nebo zboží je nutné sledovat dle individuálních okolností uložení konkrétní daňové povinnosti, nebo naopak úlevy.

2.2. Důkazní břemeno daňového subjektu

Pokud jsme se v předešlé kapitole věnovali možnému následku při nesplnění povinností daňového subjektu, je vhodné začít následující kapitolu konkretizací klíčové povinnosti daňového subjektu. Touto pro daňové řízení specifickou povinností je povinnost daňového tvrzení (*břemeno tvrzení*). Daňové tvrzení pojmenovává důvodová zpráva dokonce jako ten nejdůležitější projev spolupráce daňového subjektu a správce daně.⁹² Právě s obsahem daňového tvrzení, které je určeno k revizi správcem daně, je spojena povinnost dokázat tvrzené (*břemeno důkazní*). Tato dvě břemena jsou vzájemně pevně propojena. Naopak nelze dovozovat důkazní břemeno lpící na daňovém subjektu, aniž by pro takový závěr existoval zákonný podklad. Lze tedy uzavřít že břemeno tvrzení vyčleňuje v pozitivním smyslu údaje, ve vztahu ke kterým nese daňový subjekt

⁸⁸ Dále jen „Směrnice proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem“ (jak ji zákonodárce pojmenovává v důvodové zprávě k zákonu č. 80/2019 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony).

⁸⁹ Směrnice proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem odst. 3.

⁹⁰ Směrnice proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem odst. 1.

⁹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš, 2021, op. cit., s. 397.

⁹² Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz

důkazní břemeno. A zároveň negativně vylučuje z důkazní povinnosti daňového subjektu údaje, které nejsou součástí daňového tvrzení.

2.2.1. Daňové tvrzení a další postupy obsahující dokazování ze strany daňového subjektu

Důležitost, kterou zákonodárce instrumentu daňového tvrzení přikládá, lze vyzorovat už jeho zakotvení v § 1 Daňového řádu, kde se rovněž dozvídáme, že daňové tvrzení podané daňovým subjektem je základem pro správné zjištění a stanovení daně.⁹³ Jedná se tak dlouhodobě o jeden ze základních principů správy daní. Skrze tento princip vzniká daňovému subjektu výše popsané břemeno tvrzení. Obsah daňového tvrzení je základním zdrojem informací relevantních pro zjištění daně ve správné výši označované proto také jako skutková tvrzení. Obsahem této povinnosti tak je kromě předložení samotného tvrzení také správné určení jeho obsahu. Teorie vychází z předpokladu, že pouze daňový subjekt má detailní znalosti ohledně skutkového stavu na takové úrovni, aby dokázal kvalifikovaně posoudit relevanci jednotlivých skutečností a vybral z nich skutečnosti relevantní pro daňové řízení. Dle Kobíka a Kohoutkové tak dochází k prvotnímu právnímu posouzení skutečností právě ze strany daňového subjektu.⁹⁴ Po podání daňového tvrzení by měl správce daně posoudit jeho náležitosti a po obsahové stránce úplnost ve vztahu k uvedeným údajům. Ve většině případů není prakticky realizován postup k naplnění zásady materiální pravdy, a to zejména s ohledem na ekonomičnost procesu. Správce daně tak může akceptovat tvrzenou daňovou povinnost a pouze zkontrolovat úhradu v patřičné výši. Nicméně potřeba osvětlit nebo postavit najisto skutečnosti relevantní pro stanovení daně ve správné výši může i přesto v některých případech vyvstat. Tento postup je realizován skrze dokazování.

Pokud pojal iniciativu k odlišnému stanovení daňové povinnosti správce daně, může se jednat o následující situace. Správce daně může zahájit postup k odstranění pochybností a vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností ve vztahu ke správnosti, úplnosti nebo průkaznosti konkrétních skutečností uvedených v daňovém tvrzení.⁹⁵ Prostředkem k rozptýlení pohybností bude právě předložení podpůrných důkazů ze strany daňového subjektu. Kobík propojuje požadavek konkrétnosti pochybností správce daně právě s požadavkem na důkazní aktivitu daňového subjektu. Správce daně by tak měl daňový subjekt navést, jaké další důkazy je pro osvětlení skutkového stavu potřeba předložit.⁹⁶

⁹³ Srov. § 1 odst. 3 DŘ.

⁹⁴ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ, 2013, op. cit., s. 23.

⁹⁵ Srov. § 89 DŘ.

⁹⁶ KOBÍK, Jaroslav, 2016, op. cit., s. 20.

Správce daně může také zahájit postup tzv. daňové kontroly, jejíž cílem je kontrola stanovené daňové povinnosti, daňového tvrzení nebo konkrétních okolností.⁹⁷ Daňová kontrola je co do intenzity nejinvazivnějším z uvedených postupů. Intenzita daňové kontroly spočívá zejména v šíři skutečností, které správce daně prověřuje. Daňová kontrola totiž nemusí být založena na konkrétně formulovaných pochybnostech, čímž se liší od postupu k odstranění pochybností. Ačkoliv nemusí správce daně formulovat konkrétní pochybnosti, musí před zahájením daňové kontroly vymezit její rozsah, a to nejčastěji daňovou povinností v určitém časovém období nebo částí takové daňové povinnosti.⁹⁸ Je na úvaze správce daně, který z těchto postupů zvolí jako vhodnější.⁹⁹ V rámci tohoto uvážení by se měl správce daně rovněž vypořádat s otázkou, zda cíle (stanovení daně ve správné výši) nelze dosáhnout účelněji prostředky méně zasahujícími do práv daňového subjektu. Na základě zjištění z daňové kontroly může správce daně zahájit doměřovací řízení.¹⁰⁰

Posledním nástrojem v pomyslném arsenálu správce daně v případě pochybností o okolnostech mající význam pro správné stanovení daně je výzva daňového subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení.¹⁰¹ Ta má za cíl dojít k doměření daňové povinnosti při nezahájení daňové kontroly. Pro úplnost je třeba doplnit, že může jít i o situace, kdy daňový subjekt ve lhůtě pro stanovení daně zjistí, že jeho daňová povinnost je vyšší než jeho stanovená daňová povinnost. V těchto případech má daňový subjekt povinnost podat sám dodatečné daňové přiznání. Jedná se o mechanismus spouštějící doměřovací řízení z iniciativy daňového subjektu, ve kterém dochází ke korekci stavu způsobeného chybným stanovením daňové povinnosti v řízení vyměřovacím. V doměřovacím řízení se na dodatečná daňová tvrzení vztahují obecná pravidla a povinnosti týkající se dokazování.¹⁰²

Nástroje, které má správce daně k dispozici, mohou být použity na základě volného uvážení správce daně. Správce daně musí při výběru dbát na naplnění cíle daňového řízení. Kromě roviny dokazovací při výše popsaných postupech může správce daně vyzvat daňový subjekt už ve vztahu k samotnému obsahu konkrétního tvrzení. Takový postup není vykonáván v rámci libovůle správce daně, ale jedná se o splnění povinnosti dle § 92 odst. 2. Proto daňový subjekt nemá proti tomuto postupu žádné obrané prostředky.¹⁰³

⁹⁷ Srov. § 85 DŘ.

⁹⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 293.

⁹⁹ Srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2014, sp. zn. 1 Afs 107/2014-31.

¹⁰⁰ Srov. § 143 DŘ.

¹⁰¹ Srov. § 145 ve spojení s § 143 odst. 3 DŘ.

¹⁰² Srov. § 92 odst. 3 DŘ.

¹⁰³ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ, 2013, s. 23.

Lze tedy konstatovat, že dokazování při správě daní je typické zejména pro řízení doměřovací. Svou roli hraje i v řízení vyměřovacím, kde kvůli neefektivitě v důsledku velkého nápadu daňových tvrzení může způsobovat průtahy a tím může docházet k maření cílů daňového řízení. Povinnost důkazní se vztahuje zejména na skutečnosti, které jsou obsaženy v daňovém tvrzení daňového subjektu a jiných jeho podáních určených správci daně. Dále se pak vztahuje na další skutečnosti se skutečnostmi uvedenými v takových podáních přímo související a spoluutvářející relevantní informační rámec pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Oproti tomu nutno uvést, že daňový subjekt není povinen dokazovat skutečnosti na kterých se nepodílel¹⁰⁴ nebo skutečnosti všeobecně známé. Jedná se o obecnou zásadu dokazování a tyto skutečnosti označuje právní věda jako notoriety.¹⁰⁵ Daňový subjekt neprokazuje ani skutečnosti známé správci daně z jeho úřední činnosti.¹⁰⁶ Ba naopak takové informace si musí opatřit správce daně sám dle pravidel rozebraných níže.

2.2.2. Skutečnosti prokazované daňovým subjektem

Jak je patrné z uvedeného výše, důkazní břemeno dělí zákonodárce mezi správce daně a daňový subjekt zejména skrze § 92 DŘ. Zde je také stanovena povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.¹⁰⁷ Uvedená povinnost se nevztahuje pouze ke skutečnostem, které daňový subjekt v daňovém tvrzení zahrnul, ale obecně ke všem skutečnostem, které je povinen v daňovém tvrzení uvést. Ostatní skutečnosti tedy obecně daňový subjekt neprokazuje. Správce daně si ale od daňového subjektu může vyžádat i další skutečnosti, které vyhodnotí jako potřebné pro správné stanovení daně.¹⁰⁸ Ty je pak daňový subjekt povinen správci daně doložit, neriskuje tím ale už negativní důsledky neuneseního důkazního břemene.¹⁰⁹ Vznik důkazního břemene na straně daňového subjektu je spojen se začátkem daňového řízení a trvá po dobu celého daňového řízení. K jeho plnění nemusí být daňový subjekt správcem daně nijak vyzýván, ale stačí upozornění ve vztahu ke konkrétním skutečnostem, které správce daně vyhodnotí jako potřebné dodatečného prokázání. Tento postup v souladu se zásadou součinnosti slouží k seznámení daňového subjektu s negativními následky, které je povinen nést v případě, že toto důkazní břemeno neunes. Případné rozhodnutí správce

¹⁰⁴ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99.

¹⁰⁵ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ, 2013, s. 442.

¹⁰⁶ Srov. § 92 odst. 4 DŘ a rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2015, sp. zn. 1 Afs 148/2014-32.

¹⁰⁷ Srov. § 92 odst. 3 DŘ.

¹⁰⁸ Srov. § 92 odst. 4 DŘ.

¹⁰⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 391.

daně k tíži daňového subjektu¹¹⁰ pak nemůže být pro daňový subjekt nepředvídatelné.¹¹¹ Může dojít i k případu, že daňový subjekt nesplnil ani povinnost podat daňové tvrzení a jeho důkazní břemeno tak trvá ve vztahu ke skutečnostem, které v něm měl uvést, ale neuvedl. Trvání takového důkazního břemene je v takových případech omezeno lhůtou pro stanovení daně dle Daňového řádu.¹¹² Lhůta působí jak ve prospěch daňového subjektu jako důsledek nečinnosti správce daně při správních činnostech, tak v neprospěch daňového subjektu jako důsledek nečinnosti daňového subjektu při dokazování. Po jejím uplynutí ze zákona zaniká právo správce daně na změnu výše stanovené daně nebo na samotné stanovení daně. Proto k uplynutí této prekluzivní lhůty musí být přihlédnuto i bez namítnutí subjektem daně, tedy z úřední povinnosti.¹¹³

Okruh skutečností prokazovaných daňovým subjektem je dále rozšířen o skutečnosti, které správce daně vyhodnotí jako potřebné pro dodatečné prokázání tvrzeného subjektem daně a v této souvislosti vyzve daňový subjekt k jejich prokázání. Zároveň musí platit, že bez dodatečného prokázání daňovým subjektem by stanovení daně nebylo možné.¹¹⁴ K uvedenému konceptu, jak byl obdobně pojat v Zákoně o správě daní a poplatků, poskytl vyčerpávající výklad Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. dubna 1996 č. 130/1996 Sb. Zde Ústavní soud mimo jiné rozebírá základní zásady daňového řízení, mezi které zařazuje břemeno tvrzení a následné břemeno důkazní na straně daňového subjektu. Ze skutečnosti, že zákonodárce v první řadě deleguje odpovědnost za prokázání skutečností relevantních pro stanovení daně na daňový subjekt, vyvozuje Ústavní soud, že dodatečná výzva k prokázání určitých skutečností je nástroj doplňující již učiněné dokazování daňového subjektu v rámci jeho důkazního břemena svázaného s daňovým tvrzením. Ústavní soud vyslovuje závěr, že správce daně „nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Teprve když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně“.¹¹⁵ A contrario je Ústavní soud toho názoru, že výklad daného ustanovení ve smyslu, že správce daně není omezen v okruhu skutečností, ve vztahu ke kterým může požadovat na daňovém subjektu dodatečné prokazování, by byl možný pouze za stavu, že by celé daňové řízení bylo ovládáno zásadou vyšetřovací a důkazní břemeno ohledně správného stanovení daně by od počátku leželo na správci daně. Tak tomu nebylo za účinnosti Zákonu o správě daní a poplatků a není tomu tak bezpochyby ani za účinnosti Daňového řádu. Důvodová zpráva k Daňovému řádu (konkrétně k § 92) ostatně

¹¹⁰ Tedy rozhodnutí s negativním důsledkem vůči daňovému subjektu.

¹¹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 391.

¹¹² Srov. § 148 DŘ.

¹¹³ MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8. 2015. Praha: Leges, 2015, ISBN 978-80-7502-081-9, op. cit., s. 537.

¹¹⁴ Srov. § 94 odst. 4 DŘ.

¹¹⁵ Srov. nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. 130/1996.

uvádí následující: „Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“¹¹⁶ Uvedené nás rovněž ujišťuje v závěru, že samostatným postupem rozumí Ústavní soud ve svém nálezu zejména stanovení daně za použití pomůcek, které v souladu s výše uvedeným může nastoupit až v případě, že daňový subjekt nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, nebo je absolutně nečinný a tím své důkazní břemeno neunes. Výzva správce daně musí být odůvodněna. Odůvodnění slouží daňovému subjektu jako vodítko k tomu, jaké dodatečné jím předložené důkazy by mohly rozptýlit pochybnosti vzniklé na straně správce daně. Zároveň dané odůvodnění svým obsahem naplní požadavky na unesení důkazního břemene správce daně ve vztahu k věrohodnosti, průkaznosti, správnosti nebo úplnosti předložených důkazů ve formě účetnictví.¹¹⁷ Právě vážné a důvodné pochyby o kvalitě předkládaných podkladů totiž mohou být typickým zdrojem pochybností správce daně o podkladu ke správnému stanovení daně. Dokazovací výzva¹¹⁸ tak má dvě hlavní úlohy. Jednak jako pobídka daňového subjektu k unesení důkazního břemene, a dále pak přiblížení úvah a názorů správce daně na dokazování a jeho předmětné skutečnosti směrem k daňovému subjektu. V Kobíkové publikaci se rovněž setkáme s upozorněním, že podobné výzvy můžeme v praxi nejčastěji nalézt jako součást postupu pro odstranění pochybností.¹¹⁹ Pokud daňový subjekt na výzvu nereaguje a svým dokazováním nerozptýlí pochybnosti správce daně, může tento přistoupit k uložení pořádkové pokuty pro ztěžování průběhu řízení.¹²⁰ Jednání daňového subjektu je totiž v takovém případě v rozporu se zásadou součinnosti a odpovídající povinností na straně daňového subjektu.¹²¹

Ustanovení § 92 Daňového řádu rovněž vymezuje okruh skutečností, jejichž prokázání správce daně po daňovém subjektu požadovat nemůže. Jedná se především o informace dostupné správci daně z vlastních databází a evidencí, ale zároveň i skutečnosti, které správce daně sice neeviduje, ale je schopen si jejich ověření zajistit. Klíčovým parametrem k posouzení, na kterém ze subjektů daňového řízení leží prokázání druhých zmíněných skutečností, bude zejména nákladnost postupu k prokázání těchto skutečností. Správce daně by měl upřednostňovat postup prokázání skutečností vlastními prostředky, pokud by byl postup správce daně srovnatelně

¹¹⁶ Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

¹¹⁷ Srov. § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

¹¹⁸ ROZEHNAL, Tomáš, 2021, op. cit., s.173.

¹¹⁹ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ, 2013, op. cit., s. 443.

¹²⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 392 a srov. § 247 DŘ.

¹²¹ Srov. § 6 odst. 2 DŘ.

nákladný, jako kdyby tuto povinnost přenesl na daňový subjekt skrze výzvu.¹²² Toto omezení je nutné chápat jako realizaci zásady zdrženlivosti a přiměřenosti, které mají za cíl chránit práva daňového subjektu a zamezovat správci daně ve výkonu správy daní na základě libovůle.¹²³ Zároveň výzva správce daně nemůže směřovat k prokázání neexistence určitých skutečností, tedy například toho, že příjem daňového subjektu nebyl vyšší, než jaký daňový subjekt uvádí. Taková výzva by směřovala k předložení tzv. *negativního důkazu*, jenž odporuje základním zásadám dokazování.¹²⁴ Správce daně rovněž nesmí na daňovém subjektu požadovat prokázání notorií, tedy skutečností obecně známých.

¹²² LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 392.

¹²³ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 510.

¹²⁴ KOBÍK, Jaroslav a ŠPERL, Jiří, 2004, op. cit., s. 53.

3. Stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně jako důsledek neunesení důkazního břemene daňovým subjektem

Dokazování není jediným prostředkem k překonání stavu *non liquet*. V praxi nejsou vzácné případy, kdy se nepodaří skrze standardní dokazování shromáždit dostatečně kvalitní podklad pro vydání rozhodnutí o správném vyměření daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že standardně leží odpovědnost za prokázání skutečností relevantních pro stanovení daně ve správné výši na daňovém subjektu, hovoříme v těchto případech z jeho strany o neunesení důkazního břemene. Poznání skutečností relevantních pro správné stanovení daně je v takových případech možné za stanovených podmínek překlenout použitím tzv. pomůcek a v okrajových případech i sjednáním daně. Zákonnou podporu těchto postupů nalezneme v § 98 DR. Oba postupy nejsou úpravou nově obsaženou v Daňovém řádu a odpovídající úpravu obsahoval i Zákon o správě daní a poplatků, a to jako součást § 31 ZSDP obsahující obecnou úpravu dokazování. Zařazení do obecné úpravy dokazování dle mého názoru napovídá, že nejde o situaci zcela výjimečnou, ač jde o postupy subsidiární.

3.1. Použití pomůcek

Užití pomůcek ke stanovení daně je podmíněno nesplněním povinností daňového subjektu ve fázi dokazování. Nelze jej ale chápat jako sankci vůči daňovému subjektu, ale pouze jako racionální náhradu dokazování, které by jinak nevedlo k naplnění cíle daňového řízení, tedy stanovení daně ve správné výši. Právní úprava stanovuje jasně koncepci, že primárním prostředkem je jen dokazování, které jako jediné může vést ke stanovení daně ve správné výši. Oproti tomu použití pomůcek se naopak ke správnému stanovení daně snaží pouze v co největší míře přiblížit.¹²⁵ Jedná se tak o prostředek subsidiární vůči postupu dokazování. Povinnostmi je myšlena zejména povinnost daňového subjektu daň tvrdit a vedle toho také povinnost toto tvrzení prokázat.¹²⁶ Hovoříme tedy o povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní. Dalšími dílčími povinnostmi, jejichž porušení může vést k neúspěšnému dokazování, je neposkytnutí součinnosti správci daně při postupu k odstranění pochybností a daňové kontrole, nebo nevedení účetnictví v řádné podobě, případně jejich nenávratné zničení. Z toho tedy plyne, že použití pomůcek správcem daně přichází v úvahu zejména v situacích, kdy daňový subjekt vůbec daňové tvrzení nepodá, nebo pokud neunese důkazní břemeno ohledně tvrzených skutečností. Primární porušení povinnosti daňového subjektu musí být současně v přímé příčinné souvislosti s nemožností daň

¹²⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 452.

¹²⁶ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 569.

stanovit. Kobík uvádí, že judikatura shrnuje výše uvedené do tří kumulativních podmínek použití pomůcek pro stanovení daňové povinnosti, a to neunesení důkazního břemene, nemožnost stanovit daňové povinnosti dokazováním a příčinnou souvislost mezi první a druhou podmínkou.¹²⁷ Poslední z podmínek použití pomůcek pro stanovení daně nalezneme v § 98 odst. 4 DŘ. Ten totiž upravuje alternativní postup pro případy, kdy daň nelze stanovit pomůckami dostatečně spolehlivě.¹²⁸ Právě spolehlivost proto musí být dodatečnou podmínkou použití pomůcek správcem daně. Charakteru spolehlivosti bude věnován prostor v kapitole 3.3 věnované sjednání daně. V případech, kdy nelze stanovit daň za použití dokazování nemůže správce daně rezignovat na cíl daňového řízení, ale musí se pokusit stanovit daň za použití pomůcek. Kobík i Baxa je toho názoru, že před vydáním rozhodnutí na základě použití pomůcek by správce daně měl s tímto svým záměrem seznámit daňový subjekt a přiblížit mu, jaké pomůcky ke stanovení zvolil.¹²⁹ Správce daně by měl konkrétně identifikovat, jaké pomůcky zvolil a učinit je součástí spisu. Daňovému subjektu by zároveň mělo být umožněno se k jejich volbě nebo míře jejich použití vyjádřit.¹³⁰ Pokud takovýmto způsobem daň nakonec stanoví, uvede současně ve výroku toto svoje rozhodnutí a odůvodní jej. Pokud daňový subjekt není s výslednou daní spokojen a je toho názoru, že určení její výše bylo protiprávní, může rozhodnutí napadnout, ale důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na něm.¹³¹ Takový závěr podporuje judikatura NSS, když stanoví, že „právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy.“¹³² Tento nástroj v rukou daňového subjektu by tak měl sloužit pouze k nápravě rozhodnutí správce daně, která výrazným způsobem neodpovídají objektivním skutečnostem nebo pozbývají logičnost a jsou tedy jakýmsi excesy v jeho činnosti. I tak ale platí, že daňový subjekt musí napadat výslednou stanovenou daň, a nikoliv dílčí správcem daně zvolené pomůcky, jelikož se brání rozhodnutí samotnému a neměl by polemizovat nad jednotlivými správními úvahami správce daně. Obdobně tomu správce daně přistupuje k použití pomůcek až po zpochybnění podstatné části důkazů předložených daňovým subjektem, čímž dojde k neunesení jeho důkazního břemene

¹²⁷ KOBÍK, Jaroslav a ŠPERL, Jiří, 2004, op. cit., s. 50.

¹²⁸ Srov. § 98 odst. 4 DŘ.

¹²⁹ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ, 2013, op. cit., s. 513, obdobně BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 571.

¹³⁰ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 571.

¹³¹ Srov. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, sp. zn. 1 Afs 21/2013-66.

¹³² Srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 9 Afs 28/2007-156.

a neměl by k pomůckám přistupovat z důvodu marginálního pochybení při dokazování ze strany daňového subjektu.¹³³ K míře v jaké musí dojít ke znevěrohodnění důkazních prostředků judikoval Nejvyšší správní soud, že musí jít zpochybnění podstatné části předložených dokladů a to do takové míry, že jejich zbytek nelze považovat za schopné věrohodně vypovídat o objektivní realitě.¹³⁴ Naopak NSS zároveň judikuje, že není zcela vyloučeno, aby daň „byla stanovena dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak.“¹³⁵ Použití pomůcek je tak na uvážení a následném odůvodnění správce daně, který se musí při svém postupu řídit výše uvedenými mantinely.

Zákon rovněž správci daně nabízí demonstrativní výčet nástrojů, které mohou sloužit jako pomůcky ke stanovení daně.¹³⁶ O výčet taxativní se jednat z principu nemůže, jelikož by tento byl v přímém rozporu s ideou a cílem používání pomůcek. Tímto cílem je v souladu s výše uvedeným co nejlépe se přiblížit stanovení daně ve správné výši. Pokud tedy existuje prostředek, kterým se správce daně může přiblížit takovému stanovení, Daňový řád mu nesmí klást překážky. V souladu s judikaturním pojetí použití pomůcek ve smyslu vytvoření *kvalifikovaného odhadu* tak může správci daně k vytvoření takového odhadu sloužit jakýkoli jeho poznatek o objektivních skutečnostech s dopadem na výši daňové povinnosti.¹³⁷ V demonstrativním výčtu nalezneme na prvním místě důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Dle intence zákonodárce by správce daně měl využít dosud získané důkazní prostředky na prvním místě.¹³⁸ Je tomu tak dle mého názoru z toho důvodu, že skrze tyto konkrétní důkazní prostředky a ve vztahu ke skutečnostem, které tyto prokazují unesl daňový subjekt částečně své důkazní břemeno. Jejich nezpochybněním ze strany správce daně fakticky panuje na těchto skutečnostech shoda mezi daňovým subjektem a správcem daně. Stav *non liquet*, který efektivně brání stanovení daně ve správné výši, tak začíná až tam, kde skutečnosti prokazané a nerozporované končí. Jako tato jakási výchozí pozice pro postup ze strany správce daně za použití pomůcek může sloužit kupříkladu část účetnictví a dalších dokladů předložených daňovým subjektem, jejichž kvalita nebyla správcem daně rozporována. Lichnovský k uvedenému doplňuje, že tyto nezpochybněné důkazy není možné analyzovat jednotlivě, protože tím by docházelo ke kombinaci použití pomůcek a klasického dokazování. Správce daně by tak jednotlivé skutečnosti měl pojmout jako „*indikátor rozsahu činnosti daňového subjektu*“, které následně použije ve svém *kvalifikovaném odhadu* jako

¹³³ ROZEHNAL, Tomáš, 2021, op. cit., s.191, a současně rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2012, sp. zn. 7 Afs 87/2011.

¹³⁴ Srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2012, sp. zn. 7 Afs 87/2011.

¹³⁵ Srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2016, sp. zn. 4 Afs 87/2015-29.

¹³⁶ Srov. § 98 odst. 3 DŘ.

¹³⁷ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 571.

¹³⁸ Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

vodítka v kombinaci spolu s pomůckou porovnání a odvozením od daňových povinností jiných daňových subjektů ve srovnatelném hospodářském postavení.¹³⁹ Kromě výše rozebraných nerozporovaných důkazních prostředků může správce daně získat podklad pro rozhodnutí o výši daně skrze podaná vysvětlení, zmíněné porovnání s výsledky hospodářské činnosti daňového subjektu v minulých obdobích se srovnatelnými daňovými subjekty a jejich daňovými povinnostmi a dalšími vlastními poznatky správce daně získané při správě daní.¹⁴⁰ Baxa uvádí jako příklady poznatků získaných při správě daní zejména údaje získané od jiných správců daně, poznatky z vlastní vyhledávací činnosti a místních šetření. Z tohoto výčtu je rovněž patrné, že některé z těchto pomůcek je možné použít i bez součinnosti daňového subjektu.¹⁴¹ Tyto tedy jak je patrné mohou vhodně překlenout stav *non liquet* způsobený právě nedostatečnou součinností daňového subjektu. Pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek v případech nedostatečné součinnosti daňového subjektu může správce daně podle Kobíka přistoupit až po nesplnění adresované výzvy. Výzva je tak v těchto případech další podmínkou stanovení daňové povinnosti kontumačním způsobem.¹⁴²

Primární povinností správce daně je snaha nalézt způsob, jak dojít ke správnému stanovení daně skrze dokazování. Může zhodnotit, že důkazní materiál tento postup neumožňuje, a tak přistoupí ke stanovení daně skrze použití pomůcek. Z tohoto dvojkolejného pojetí rozumím, že v teorii převládá striktní rozlišení dokazování od následného postupu skrze použití pomůcek. Správce daně je veden k tomu, aby používal důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny pouze jako ukazatele k nalezení vhodného srovnatelného subjektu, který by mohl užít ke k odhadu daňové povinnosti. Správce daně současně doplňuje své poznatky pomocí informací získaných vlastním šetřením a dožádáním si informací od ostatních správců daně. Právní teoretici tím ale vlastně dle mého názoru přenášejí těžiště použití pomůcek ze zákonodárcem zamýšleného doplnění bílých míst, které vznikly zpochybněním podstatné části důkazních prostředků daňového subjektu. Místo toho převládající pojetí *kvalifikovaného odhadu* upřednostňuje srovnávání možné daňové povinnosti se porovnatelným daňovým subjektem, kdy je tento postup podpořen i judikaturou. Uvedené myšlenky podporuje i Lichnovského komentář, když uvádí následující: „*Údaje jiných daňových subjektů by měly tvořit základ pomůcek.*“¹⁴³ Dle mého názoru je tento posun problematický ze dvou důvodů. Jednak si přímo protirečí s důvodovou

¹³⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 454, a současně § 98 odst. 3 písm. c) DŘ.

¹⁴⁰ Srov. § 98 odst. 3 DŘ.

¹⁴¹ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 571.

¹⁴² KOBÍK, Jaroslav a ŠPERL, Jirí, 2004, op. cit., s. 55.

¹⁴³ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 455.

zprávou k Daňovému řádu a za druhé je dle mého názoru do určité míry v rozporu se zásadou materiální pravdy. Při použití pomůcek samozřejmě dochází ke kompromisu při použití uvedené zásady, jelikož neunesené důkazní břemeno má za následek doplňování skutečností zásadních pro výši daňové povinnosti skrze *kvalifikovaný odhad*, který znamená rezignaci na úplné správné zjištění všech relevantních skutečností pro správné stanovení daňové povinnosti. Nicméně přenesením základu pomůcek z nerozporovaných skutečností na údaje jiného daňového subjektu je dle mého přílišným vzdálením se od zmiňované zásady. Uvedené zároveň může vést k pojetí pomůcek jako sankčního mechanismu, kterým správce daně trestá neunesení důkazního břemene a ukládá sankci ve formě neindividualizované daňové povinnosti.

3.2. Zjištění skutečností ve prospěch daňového subjektu skrze pomůcky

Zákonodárce explicitně zakotvuje v § 98 odst. 2 Daňového řádu povinnost správce daně přihlížet v rámci procesu uplatnění pomůcek i k výhodám pro daňový subjekt.¹⁴⁴ Správce daně musí při stanovení daňové povinnosti k okolnostem, z kterých daňovému subjektu vznikají výhoda, aniž by je tento musel samostatně uplatňovat. Dle Lichnovského je nutné v úvaze správce daně rovněž zohlednit výhody vyplývající z charakteru činnosti daňového subjektu, která je správci daně zřejmá ze známých a nezpochybněných skutečností. Jako příklady uvádí „*za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu*“.¹⁴⁵ Prakticky se bude jednat o zohlednění přiměřených výdajů k dosažení příjmu podléhajícímu zdanění nebo zohlednění nezdanitelného základu daně, tedy položky, které vedou k stanovení daňové povinnosti daňového subjektu v nižší konečné výši.¹⁴⁶ Stanoví-li tak správce daně daňovou povinnost za použití pomůcek, musí pomůckami zjistit nejen příjmy, ale rovněž i přiměřené výdaje, jak zároveň judikoval Ústavní soud.¹⁴⁷ Pokud by správce daně pomůcky tímto způsobem neaplikoval a použil by je pouze ve vztahu ke zjištění skutečností z nichž plyne daňovému subjektu daňová povinnost, stanovil by daň ve výši nepřiměřené, a tedy v rozporu se základní zásadou přiměřenosti. Uvedené je paralelně dovozené Nejvyšším správním soudem, který se ve svém rozhodnutí věnoval uznatelnosti výdajů při neprokázání jejich faktického vynaložení.¹⁴⁸ Nejvyšší správní soud nejdříve stanovuje, že samotné neunesení důkazního břemene ve vztahu k některým vynaloženým nákladům nezakládá samo o sobě nemožnost stanovení daně dokazováním a pro naplnění cílů daňového řízení je nutné zodpovědět otázku, zda

¹⁴⁴ Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz

¹⁴⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš., 2021, op. cit., s. 454.

¹⁴⁶ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01.

¹⁴⁷ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01.

¹⁴⁸ Srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 2 Afs 160/2016-38.

došlo ke zpochybnění účetnictví jako celku. Pokud by správce daně uvážil, že lze dojít ke stanovení daně dokazováním a současně by nebyla spolehlivě prokázána výše nákladů, které museli z podstaty věci být vynaloženy pro dosažení zdaňovaného příjmu, nemůže tyto náklady bez dalšího opomenout. Jejich nezohledněním správce daně nerespektuje dřívější závěry Nejvyššího správního soudu, které zakazují správcům daně rezignovat na správné stanovení daně a stanovit daň v souladu s fiskálním zájmem státu. Nejvyšší správní soud dříve označoval tyto náklady jako „*relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení příjmů*“¹⁴⁹ a nyní pro ně používá pojem „*esenciální náklady*“. Je nutné dodat, že nejde o pojem legislativy, ale právě pojem používaný pouze judikaturou. Nejvyšší správní osud rovněž stanoví postup, pro případy, kdy správce daně zjistí skrze dokazování příjmy podrobené dani, ale nezjistí k nim odpovídající *esenciální náklady*. Uvádí tak následující: „*Pokud by totiž zjistil, že uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, nelze dojít k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, a bylo by tedy třeba přistoupit k stanovení daně pomocí pomůcek*.“¹⁵⁰ Správce daně je tak veden k nalezení *esenciálních nákladů* prostřednictvím výše popsaných pomůcek. V případě, že takto postupovat nebude, učiní své rozhodnutí o výši daně v rozporu se zásadou přiměřenosti. Tento rozpor může pak úspěšně daňový subjekt navrhopat. Nemůže však rozporovat, že nebyly zohledněny konkrétní výhody, které může prokázat. Tímto způsobem by docházelo ke kombinaci postupu dokazování a použití pomůcek, která je nepřípustná. Uvedené by ale prakticky znamenalo, že nezohlednění odpovídajících nákladů bude problematické zejména u subjektů provádějících jednu hospodářskou operaci ve zdaňovacím období. Míra, v jaké musí správce daně zohledňovat *esenciální náklady* u subjektů, kteří provádějí mnoho takových operací je nejasná, ale s ohledem na jejich četnost musí přicházet v úvahu. Pokud by nicméně správce daně přistoupil k stanovení *esenciálních nákladů* za příslušné zdaňovací období jako celku, mohlo by docházet ke zvýhodňování daňových subjektů, kteří neunesli své důkazní břemeno, oproti daňovým subjektům, kteří ho unesli pouze ve vztahu k části svých nákladů.¹⁵¹ V ojedinělých případech by zároveň mohl správce daně napomáhat legalizaci nelegálních příjmů. V praxi by se daňovým subjektům mohlo více vyplatit unést své důkazní břemeno v takové míře, že by bylo nutné přistoupit k použití pomůcek, které by ale vedly ke stanovení výdajů v rozsahu větším, než v jakém by byl daňový subjekt schopen sám unést důkazní břemeno. Jako řešení navrhovali kritici jako např. Liška v kapitole *Esenciální výdaje* zavedení požadavku na daňový subjekt, aby prokázal

¹⁴⁹ Srov. rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, sp. zn. 5 Afs 148/2006.

¹⁵⁰ Srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 2 Afs 160/2016-38.

¹⁵¹ RADVAN, Michal; CZUDEK, Damian; ČEJKOVÁ, Tereza; LIŠKA, Michal; LIŠKOVÁ, Petra et al. Přímé daně a jejich správa v judikatuře. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-80-210-9084-2, s. 47.

alespoň snahu zaznamenat existenci příslušného nákladu.¹⁵² Z uvedeného je tedy patrné, že na jedné straně pozitivně vnímané snahy o zohlednění neprokázaných nákladů v souladu se zásadou materiální pravdy mohou vést k diskriminaci jiných daňových subjektů, a tedy k porušení další významné zásady daňového řízení, zásady procesní rovnosti.¹⁵³ V nedávné době jsme se dočkali rozhodnutí vnášejícího do problematiky esenciálních nákladů více světla, ale zároveň i více otázek. NSS ve svém rozhodnutí uvádí, že „*Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.*“¹⁵⁴ Tento závěr byl učiněn v rámci řízení, v němž byla daň stanovena skrze dokazování, a lze jej tak číst jako umožnění stanovení esenciálních nákladů právě při tomto primárním způsobu stanovení daně. Na druhou stranu NSS jasně deklaruje, že vytvoření umělých nákladů nelze pojímat jako povinnost správce daně a správce daně k zohlednění esenciálních nákladů nemá povinnost přistupovat automaticky.

Ústavní soud je současně toho názoru, že zdokumentoval-li správce daně pouze důvody pro stanovení daně za použití pomůcek, ale současně neprovedl a nezaznamenal v rozhodnutí správní úvahu nebo podklady o tom, že správce daně při tomto sekundárním postupu stanovení daně přihlédl i k takovým okolnostem, ze kterých pro daňový subjekt vyplývá snížení daňové povinnosti (tedy *výhoda*), pak je založena nepřezkoumatelnost takového rozhodnutí odvolacím orgánem.¹⁵⁵ Důvodem pro tento požadavek je nastavení spolehlivého postupu pro ověření úvahy správce daně, možnost jejího přezkumu a případné korekce, ale v první řadě vůbec zjištění, zda ji správce daně opravdu provedl. Nejvyšší správní soud tento závěr Ústavního soudu v současné judikatuře zohledňuje a konkretizuje, když ve svém rozhodnutí uvádí, že „*z obsahu správních spisů ani z rozhodnutí není seznatelná konkrétní správní úvaha, zda a v jakém rozsahu přihlédly správní orgány k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro žalobce, a o jaké konkrétní výhody se jedná. Nestačí samotné posouzení zákonných podmínek stanovení daně pomůckami, ani konstatování, že zásada přiměřenosti použitých pomůcek byla dodržena.*“¹⁵⁶ Výše uvedeným postupem tak správce daně učinil své rozhodnutí nepřezkoumatelným, čímž je zatížil závažnou procesní vadou.

¹⁵² RADVAN, Michal; CZUDEK, Damian; ČEJKOVÁ, Tereza; LIŠKA, Michal; LIŠKOVÁ, Petra, 2018, op. cit., s. 48.

¹⁵³ Srov. § 6 odst. 1 DŘ.

¹⁵⁴ Srov. rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2024, sp. zn. 8 Afs 296/2020-133.

¹⁵⁵ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01.

¹⁵⁶ Srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2017, sp. zn. 4 Afs 19/2017-62.

Poslední otázkou ve vztahu k pomůckám a jimi zjištěným výhodám je otázka, zda je správce daně povinen vyvíjet aktivní činnost vyhledávání výhod pro daňový subjekt. Textace zákona používá spojení „*přihlédne ke zjištěným okolnostem*“¹⁵⁷, nelze tedy dovozovat, že by ze znění Daňového řádu vznikala správci daně povinnost aktivně vyhledávat skutečnosti znamenající pro daňový subjekt výhodu. Zákonodárce tak nejdříve uložil správci daně povinnost využít za splnění určitých okolností ke kontumačnímu stanovení daně pomůcek. Současně zákonodárce zvolil výslovnou úpravu odstavce dvě pro vyloučení pochybností o možném sankčním charakteru pomůcek a zabránění správci daně selektivně přihlížet ke skutečnostem získaným použitím pomůcek bez zohlednění i adekvátních výhod pro daňový subjekt. Úprava tak prohlubuje účel stanovení daně ve správné výši, a nikoliv ve výši fiskálně nejpriznivější. Ze znění odstavce dvě ale neplyne žádná další povinnost správce daně aktivně vyhledávat další skutečnosti, než které získá z použití zvolených pomůcek. Při použití pomůcek by ale měl správce daně postupovat v souladu s jeho obecnou povinností dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.¹⁵⁸ Správce daně se tak musí při svém působení vyvarovat jednak pasivity, která nepovede ke zjištění úplných skutečností, a tedy dojde ke vzdání se od účelu správy daní, a zároveň nemůže jednat na základě zásady vyšetřovací, která nemá v daňovém řízení dostatečnou oporu. Obecná povinnosti zjišťovat relevantní skutečnosti v co nejúplnější míře je součástí ustanovení věnovanému dokazování, lze tak vést i polemiku, zda se daná povinnost uplatní v plné šíři i pro alternativní postup, tj. použití pomůcek. Z charakteru použití instrumentu pomůcek totiž vyplývá jistá míra kapitulace na zjištění daně ve správné výši, a tedy i na úplné zjištění všech relevantních skutečností. Nejvyšší správní soud se vyjadřoval i k požadavku daňového subjektu, aby správce daně porovnal výhody, které by mohlo mít použití různých pomůcek a aby pro stanovení daňové povinnosti byla použito pomůcek pro daňový subjekt nejvýhodnějších. Nejvyšší správní soud pro tento výklad nenalezl oporu v zákoně a kasační stížnost zamítl.¹⁵⁹ Dle mého názoru by takový postup byl zároveň v rozporu se zásadou hospodárnosti a rychlosti řízení. I z výše uvedeného závěru NSS je tak patrné, že z Daňového řádu nelze dovozovat povinnost správce daně aktivně vyhledávat skutečnosti z nichž by plynula daňovému subjektu výhoda nebo se stejným cílem volit vhodné pomůcky.

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně nemůže kontumačním stanovením daně skrze použití pomůcek realizovat sankcionování daňového subjektu za neunesení důkazního břemene. Zároveň musí volbu postupu použití pomůcek ke stanovení daně zdokumentovat a řádně

¹⁵⁷ Srov. § 98 odst. 2 DŘ.

¹⁵⁸ Srov. § 92 odst. 2 DŘ.

¹⁵⁹ Srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2022, sp. zn. 6 Afs 273/2020-38.

odůvodnit. Zvláštní pozornost musí věnovat odůvodnění použití pomůcek namísto dokazování, volbu jednotlivých pomůcek a pokud je to možné, tak je musí zároveň aplikovat na zjištění *esenciálních nákladů* vynaložených daňovým subjektem k dosažení příjmu podléhajícího zdanění. V tomto ohledu je tedy od správce daně vyžadován aktivní přístup k zjištění výhod pro daňový subjekt. Pokud budou na základě použití pomůcek zjištěny skutečnosti, které znamenají další výhody pro daňový subjekt, nemůže je správce daně přehlížet, naopak je povinen je při stanovování daňové povinnosti zohlednit. Postup správce daně při výběru vhodných pomůcek, jejich aplikace a jeho správní úvaha, a to i ve vztahu k výhodám pro daňový subjekt, musí být nejen patrná daňového spisu, aby se s ní mohl seznámit odvolací orgán, ale musí s postupem správce daně musí být seznámen i daňový subjekt.¹⁶⁰ Hlavní úskalí postupu správce daně tak tkvějí v případné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, nebo nepřiměřenosti stanovené daně.

3.3. Sjednání daně

Sjednání daně nastupuje jako nástroj sloužící ke stanovení daňové povinnosti jako poslední. I proto je systematicky upraven Daňovým řádem v posledním ustanovení § 98. Podmínkou jeho použití je, že daň nelze stanovit ani pomocí dokazování, ani skrze použití pomůcek, protože tyto neposkytují dostatečnou spolehlivost.¹⁶¹ V případě stanovení daňové povinnosti hovoříme při použití pomůcek, jak je uvedeno výše, o *kvalifikovaném odhadu* správce daně, který má za cíl v co možná nejvyšší možné míře se přiblížit dani stanovené ve správné výši, čehož lze dosáhnout výlučně dokazováním. Dostatečná spolehlivost je neurčitý právní pojem a dle Nejvyššího správního soudu je nutné jej proto vykládat v jednotlivých případech individuálně, proto Nejvyšší správní soud uvádí, že: „*lze shrnout, že daňový subjekt má i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námitky proti opačnému postupu správce daně*“ a od postupu a pomůcek užitých správcem daně vyžaduje „*racionální povahu*“ a „*maximální reálně dostupné míru úsilí o přesnost jimi určovaných skutečností*“.¹⁶² Oproti tomu je nutné připustit, že použití kvalifikovaného odhadu s sebou nevyhnutelně nese nutnou míru nepřesnosti. Tuto nepřesnost nelze chápat jako sankci, kterou musí daňový subjekt nést, ale o nevyhnutelnou vlastnost alternativního postupu, který je důsledkem neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. I proto daňový subjekt nemůže namítat, že postup správce daně byl protiprávní, obsahuje-li dílčí nepřesnosti, ale může zpochybnit rozhodnutí správce daně opustit dokazování

¹⁶⁰ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05.

¹⁶¹ Srov. § 98 odst. 4 DŘ.

¹⁶² Srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 9 Afs 28/2007-156.

a použít pomůcky, nebo může napadat volbu těchto pomůcek a jejich hodnocení.¹⁶³ Ohledně těchto tvrzení samozřejmě nese důkazní břemeno daňový subjekt.

Jak je uvedeno výše, správce daně disponuje možností v rámci postupu na základě pomůcek použít jako nástroj stanovení daňové povinnosti komparaci s jiným daňovým subjektem se srovnatelnou hospodářskou aktivitou. Můžeme dovozovat, že aby takový postup nebylo možné aplikovat na určitých daňový subjekt, musí dojít k situaci, kdy posuzovaný daňový subjekt vyvíjí natolik jedinečnou hospodářskou aktivitu, že žádný srovnatelný daňový subjekt neexistuje, nebo správce nemá o hospodářské činnosti daňového posuzovaného subjektu ani zdánlivou představu.¹⁶⁴ Z toho vyplývá, že míra nespolehlivosti, kterou musí být postup správce daně za použití pomůcek zatížen, je mimořádnou anomálií vymykající se očekávatelným vzorcům postupu stanovení daně. V rozhodovací praxi nalezneme příklad, kdy daňový subjekt (Český rozhlas) nebyl schopen rozlišit příjmy z vedlejší podnikatelské činnosti a příjmy z jeho hlavní činnosti, kterou je služba veřejnosti. Celkově se tedy jednalo o složení příjmů vzniklých na základě hospodářské činnosti natolik unikátní a komplexní, že ani použití pomůcek ke stanovení daňové povinnosti nebylo možné. Vzniklá situace byla překlenuta vydáním *ad hoc* stanoviska ze strany Ministerstva financí. Při následném přezkumu postupu stanovení daňové povinnosti daňového subjektu Městský soud v Praze uvedl, že uvedené stanovisko nelze považovat za sjednání daně, jelikož tento způsob stanovení daňové povinnosti lze vztahovat pouze ke konkrétnímu zdaňovacímu období a je nutné vždy vyčerpat primární způsob stanovení daně, a to dokazování a následně pomůcky.¹⁶⁵ Uvedený rozsudek tak vytyčuje pojetí institutu sjednání daně jako nástroje krajního použití ve vztahu k daňové povinnosti za konkrétní časové období a s individuálním odůvodněním.

Při splnění podmínky nedostatečné míry spolehlivosti použití pomůcek se stanovuje daň sjednáním, které má podobu dobrovolné dvoustranné dohody. Daňový řád ukládá, aby došlo jednak k zaprotokolování dohody a také k vydání samotného rozhodnutí o stanovení výše daňové povinnosti, které bude rovněž součástí protokolu.¹⁶⁶ Současná úprava tak i při postupu sjednání daně klade správci dani povinnost činit své kroky odůvodněně, a tedy přezkoumatelně. Význam bude mít zejména odůvodnění opouštění použití pomůcek, případně dílčí informace a vodítka, dle kterých byla daňová povinnost sjednána. Baxa tak dochází k závěru, že dohoda nabývající podobu protokolu musí splňovat náležitosti protokolu a ve spojitosti s tím, že je jejím prostřednictvím stanovována daňovému subjektu povinnost, by se měl zároveň uplatnit požadavek obsahových

¹⁶³ Srov. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, sp. zn. 1 Afs 19/2013-57.

¹⁶⁴ ROZEHNAL, Tomáš, 2021, op. cit., s.180.

¹⁶⁵ Srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. listopadu 2012, sp. zn. 5 Ca 108/2009-58.

¹⁶⁶ Srov. § 60 DŘ.

náležitostí rozhodnutí.¹⁶⁷ Tento závěr je v plném souladu s důvodovou zprávou k Daňovému řádu, která uvádí shodně, když hovoří o dohodě jako „*dvoustranném právním úkonu, který bude obsahem písemného protokolu a současně musí mít i náležitosti rozhodnutí obsaženého v tomto protokolu, tedy platebního výměru, proti němuž není odvolání přípustné.*“¹⁶⁸ Nemožnost takto stanovenou daňovou povinnost rozporovat odvoláním plyne z charakteru sjednání jako dvoustranného jednání. Opak by znamenal schizofrenní pozici daňového subjektu, který by sice dobrovolně přistoupil na dohodu o výši daňové povinnosti, ale obratem by její výši rozporoval. I tak ale může postup sjednání trpět vadami, jako je nezákonnost nebo dokonce zneužití institutu sjednání daně, které pak mohou být předmětem přezkumu, obnovy řízení a v krajních případech i stíženy prohlášením nicotnosti. Vzhledem k tomu, že tato sjednání v podobě dohody zakládá povinnosti v oblasti veřejného práva,¹⁶⁹ lze ji podle Baxi přisuzovat veřejnoprávní charakter.¹⁷⁰ Uvedené podporuje i účel dohody, kterým je naplnění nebo alespoň přiblížení se v co největší možné míře cíli správy daní, tj. stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Nicméně nic nenasvědčuje tomu, že lze tento závěr rozvést do širších důsledků na uzavírání, obsah a další aspekty v nichž by docházelo k průniku velice limitované úpravy dohod sloužících ke sjednání daně a úpravy veřejnoprávních smluv dle Správního řádu. Tento závěr je zejména podpořen skutečností, že Daňový řád použití Správního řádu *en bloc* vylučuje¹⁷¹ a úprava veřejnoprávních smluv nereflektuje specifické případy použití institutu sjednání daně. Je tedy patrné, že pokud bude sjednání daně přezkoumáváno, bude se jednat výlučně o přezkum na základě Daňového řádu.¹⁷²

Pokud hovoříme o sjednání daně, hovoříme o velice okrajovém nástroji ke stanovení daňové povinnosti, který je používán ve velice nízkém množství případů. Proto není autory ani judikaturou zcela jasně vyznačen postup, který je nutné aplikovat v případě, kdy nedojde ze strany daňového subjektu k uzavření dohody o sjednání daně. Vzhledem k tomu, že sjednání jakožto dvoustranné jednání předpokládá dobrovolnost, může nastat situace, že daňový subjekt sjednání odmítne. Správce daně pro takové případy není v zásadě vybaven donucovacími nástroji, kterými by mohl daňový subjekt k uzavření dohody přimět. Baxa uvádí, že pro takové případy si lze představit postup opačný, tedy nejdříve se pokusit daň stanovit dokazováním, pokud to není možné tak sjednat a pokud ani sjednání nevede k naplnění účelu správy daní, tak správce daně přistoupí

¹⁶⁷ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 572.

¹⁶⁸ Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

¹⁶⁹ Srov. § 159 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb. správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**Správní řád**“)

¹⁷⁰ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 572.

¹⁷¹ Srov. § 262 DŘ.

¹⁷² Srov. Hlava VII. Díl IV. § 121 a násl. DŘ.

k použití pomůcek.¹⁷³ Takto Baxou popsaný postup dle mého názoru nevypořádává popsanou situaci uspokojivě. Nelze dle mého názoru v závislosti na vůli daňového subjektu uzavřít dohodu o sjednání převracet pořadí jednotlivých postupů stanovení daně, když zákonodárce jasně vyjádřil jejich souslednost. V praxi si ale dovedu představit, že nedostatek vůle a součinnosti k uzavření dohody o sjednání daně na straně daňového subjektu může správce daně vést ke korekci tvrdosti s jakou hodnotil spolehlivost použití pomůcek. Tato sebereflexe může vést k nižší míře spolehlivosti použitých pomůcek a tím i k nižší míře přiblížení se správně stanovené daňové povinnosti. Míra, v jaké je tento postup správce daně přijatelný, může být v individuálních případech předmětem přezkumu odvolacího orgánu případně soudu. Nelze totiž připustit, aby bylo stanovení daně předmětem odhadu bez bližší kvalifikace, a tedy ve sféře libovůle správce daně, ale naopak lze tak změkčit jednání správce daně, který při prvním posouzení použití pomůcek postupoval příliš tvrdě. Lze ale konstatovat, že aktuální právní úprava není schopna flexibilně reagovat na situaci, kdy daňový subjekt nemá vůli uzavřít dohodu o sjednání daně a ani nelze jeho daňovou povinnost zjistit uspokojivě za použití pomůcek. Je na zákonodárci, jaký postup správcům daně stanoví. Nicméně s přihlédnutím ke skutečnosti, že se jedná o velice okrajové situace netvoří absence předepsaného postupu při správě daní větší komplikace.

¹⁷³ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena, 2011, op. cit., s. 572.

Závěr

Právní úprava odpovědnosti za zjištění skutečností relevantních pro zjištění daňové povinnosti ve správné výši je klíčovým bodem pro nastavení efektivního postupu aplikace daňového hmotného práva, a tedy i dosažení účelu správy daní. Pokud nedojde k jeho vhodné úpravě a není nastaven mechanismus překonávání nedostatků jednotlivých tvrzení a skutkových zjištění, nemůže být správa daní prováděna s dostatečnou mírou efektivity. Lze také říci, že na správném nastavení rozdělení důkazního břemena a stanovení následků při jeho neunesení, závisí efektivní výběr daní, a tedy naplnění příjmové strany státního rozpočtu. Zároveň je nutné chápat důkazní břemeno jako pojem, který daňový řád nepoužívá a jako takový proto tento pojem obsahuje širší teoretické souvislosti. Proto bylo pro účely této práce nutné i pojednání o důkazním břemenu jako samotném pojmu.

Cílem práce bylo zkoumat a zhodnotit platnou právní úpravu institutu důkazního břemena v daňovém řízení, jeho teoretických východisek a praktického dopadu. Jsem přesvědčen, že práce uspokojivě shrnuje zásadní poznatky české právní vědy k institutu důkazního břemena v oboru daňového práva. Jedná se nicméně o problematiku velice rozsáhlou a s přesahy do vícero právních disciplín, kterou není možné vyčerpávajícím způsobem rozpracovat v práci tohoto rozsahu. Práci by bylo možné obohatit o rozsáhlejší porovnání důkazního břemene v daňovém řízení s jeho obdobou v trestním a civilním řízení. V průběhu vypracování práce vyvstávaly další související otázky ve vztahu k povaze souvisejících právních institutů a charakteru samotného řízení. Otázka důkazního břemena se tak ukazuje jako určující pro další teoretické úvahy, jako je míra aplikace zásady materiální pravdy nebo nad charakterem řízení s prvky uplatnění vyšetřovací zásady i zásady projednací.

Pokud odhlédneme od základních zásad s přesahem do roviny dokazování, Daňový řád rozpracovává problematiku důkazního břemena do velmi malého množství paragrafů. Množství odborné literatury a prostoru, který je důkaznímu břemenu věnován v komentářové literatuře, je také v kontrastu s mírou dopadů, jaké má neunesení důkazního břemene na výsledek daňového řízení. Komentářová literatura zároveň neposkytuje přílišné propojení s praxí, ač je judikatura na toto téma bohatá. Právě judikатурní závěry byly často klíčovým zdrojem poznání smyslu právní normy. Do své práce jsem zapracoval judikатурní poznatky, které jsem vztahu k poznání problematiky důkazního břemena vyhodnotil jako nejdůležitější.

Soudní praxe současně formuje budoucí vývoj jednotlivých institutů a aspektů důkazního břemena. Jako výjimečně zajímavý hodnotím poznatek o nutné aplikaci zjištění esenciálních nákladů. Jedná se o institut, jehož zařazení do Daňového řádu bych hodnotil pozitivně. Obdobně

náleží zákonodárci, aby vyřešil absenci stanoveného postupu pro případy, kdy daňový subjekt odmítá uzavření dohody o sjednání daně. Možným řešením by mohlo být zákonem předepsaná moderace tvrdosti hodnocení spolehlivosti pomůcek.

Naopak výrazně pozitivně je nutné dle mého názoru hodnotit práci zákonodárce při upuštění od zásady ochrany fiskálního zájmu státu a posílení zásady materiální pravdy v upřednostnění hlediska správnosti daňové povinnosti. Jsem toho názoru, že práce zákonodárce v tomto směru prohlubuje důvěru daňových subjektů v systém správy daní. Výrazný posun oproti lze také sledovat v oblasti doručování. Upřednostnění elektronické komunikace v Daňovém řádu jako primárního způsobu doručování písemností se ukázalo jako krok správným směrem oproti původní úpravě v Zákoně o správě daní a poplatků. Elektronické doručování skrze systém datových schránek předchází množství sporů, které vznikaly při doručování skrze poštovního doručovatele. Problematika důkazního břemene v této oblasti oslabila a lez očekávat, že tento trend bude nadále pokračovat. Zajímavou úvahou může být vliv trendu elektronizace na další aspekty dokazování a nesení důkazního břemene např. elektronizace vedení účetnictví a dalších podkladů, jejichž spolehlivost tím může být výrazně zvýšena. Značně pozitivně je rovněž nutné dle mého názoru hodnotit práci zákonodárce při upuštění od zásady ochrany fiskálního zájmu státu a posílení zásady materiální pravdy v upřednostnění hlediska správnosti daňové povinnosti. Jsem toho názoru, že práce zákonodárce v tomto směru prohlubuje skrze Daňový řád důvěru daňových subjektů v systém správy daní.

Závěrem této práce považuji za nezbytné konstatovat, že odpovědi na praktické otázky, které musejí nutně vznikat na straně daňových subjektů ve vztahu k jejich důkaznímu břemenu, nemohou být uspokojivě zodpovězeny bez důkladné znalosti problematiky a časově náročné analýzy. Samotné znění právní úpravy neposkytuje samo o sobě jasné a stručné návody na to, jak mají daňové subjekty postupovat. Zároveň svádí správce daně k výkladu jeho pravomocí v extenzivní míře. Pro skutečné porozumění intencí zákonodárce a limity jednotlivých ustanovení je třeba aplikovat poměrně pokročilé úvahy v rovině právní teorie, což není možné při běžném postupu správce daně a daňového subjektu racionálně vyžadovat. Tento stav nehodnotím jako optimální, jelikož může zapříčiňovat zvýšené náklady při zdlouhavých daňových řízeních. Vidím zde proto prostor k publikaci strukturovaného pojednání ve formě manuálu, sloužícího daňovým subjektům jako prevence daňových sporů nebo případný návod k jejich vedení. Uvedený závěr platí zejména s ohledem na aktuální stav, kdy je správci daně svěřena velká škála nástrojů, kterými může zpochybňovat skutečnosti předkládané daňovými subjekty. Pokud tak nejsou daňové subjekty připraveny čelit takovému útoku správce daně, může to mít na jejich pozici v daňovém řízení fatální důsledky. I proto je nutné důkazní břemeno vnímat jako jeden z nejdůležitějších

aspektů dokazování v daňovém řízení, a tedy i ve správě daní jako takové. Kromě vyšší míry znalosti problematiky rozložení důkazního břemena daňovými subjekty zároveň dopomůže zkvalitnění procesu dokazování kultivace postupu správce daně skrze zvýšení jeho odbornosti.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9

BŘEZINOVÁ, Hana. Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy). Praha: Wolters Kluwer, 2016, ISBN 978-80-7552-064-7.

GASKINS, Richard H. Burdens of proof in modern discourse. New Haven: Yale University Press, c1992. ISBN 0-300-06306-7

KOBÍK, Jaroslav; JUNGWIRTH, Jan; SPURNÁ, Jaroslava a ŠPERL, Jiří. Daňové spory, jejich prevence a řešení. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2002. ISBN 80-86395-17-0

KOBÍK, Jaroslav a ŠPERL, Jiří. Dokazování v daňovém řízení. Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-86395-94-4

KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem: komunikování, vedení lidí, rozhodování a organizování. 7., dopl. a přeprac. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0

KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím, komentář autora, související zákonná ustanovení, výňatky z judikátů se zvýrazněným podstatným textem. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4

LAVICKÝ, Petr, Důkazní břemeno v civilním řízení soudním. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-203-5

LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra; KOSTOLANSKÁ, Eva a ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád: komentář. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-838-2

MACUR, Josef. Dělení důkazního břemena v civilním soudním sporu: komunikování, vedení lidí, rozhodování a organizování. 7., dopl. a přeprac. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 1996, ISBN 80-210-1403-2

MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8. 2015. Praha: Leges, 2015, ISBN 978-80-7502-081-9

RADVAN, Michal; CZUDEK, Damian; ČEJKOVÁ, Tereza; LIŠKA, Michal; LIŠKOVÁ, Petra et al. Přímé daně a jejich správa v judikatuře. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-80-210-9084-2

ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7598-963-5

SOCHOROVÁ, Vendula. Specifika dokazování v daňovém řízení: komentář. 7., dopl. a přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014, ISBN 978-80-7400-520-6

ŠÁMAL, Pavel. Trestní řád: komentář. 7., dopl. a přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2013. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-465-0

2. Seznam použitých právních předpisů

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

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

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

Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016

Zákon č. 80/2019 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony ve znění pozdějších předpisů

3. Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. 130/1996 Sb.

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99

Nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01

Usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 571/01

Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 385/02

Nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05

Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2011, sp. zn. Pl.ÚS 17/10

Rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003

Rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2004, sp. zn. 7 Afs 24/2004-127

Rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2006, sp. zn. 7 Afs 177/2005-41

Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 9 Afs 28/2007-156

Rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, sp. zn. 5 Afs 148/2006

Rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2008, sp. zn. 5 Afs 44/2007-68

Rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2009, sp. zn. 1 Afs 148/2008

Rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2012, sp. zn. 7 Afs 87/2011.

Rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, sp. zn. 8 Afs 14/2012-61

Rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2013 sp. zn. 5 Afs 65/2012-34

Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2014, sp. zn. 1 Afs 107/2014-31

Rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2015, sp. zn. 1 Afs 148/2014-32

Rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2016, sp. zn. 4 Afs 87/2015-29

Rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, sp. zn. 1 Afs 87/2016-45

Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 2 Afs 160/2016-38.

Rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2017, sp. zn. 4 Afs 19/2017-62

Rozsudek NSS ze dne 13. 2. 20248, sp. zn. Afs 296/2020-133

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 1998, sp. zn 22 Ca 371/97-28.

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, sp. zn. 10 Ca 72/98-20

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 1. 2006, sp. zn. 29 Ca 68/2004-26.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 9 Ca 32/2005-85.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. listopadu 2012, sp. zn. 5 Ca 108/2009-58.

4. Seznam ostatních zdrojů

LANDGRÁF, Roman., Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 1. část, Daňový expert (Wolters Kluwer) roč. 2009, číslo 6, s. 11.

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz

Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony

Důkazní břemeno při správě daní

Abstrakt

Diplomová práce detailně analyzuje jednotlivá ustanovení Daňového řádu věnující se problematice důkazního břemene. První část práce je věnována analýze teoretických východisek problematiky důkazního břemene se zvláštním důrazem na aplikaci základní zásad Daňového řádu v tomto institutu. Práce se zejména snaží přiblížit konkrétní dopady těchto zásad na vztah správce daně a daňového subjektu v průběhu daňového řízení. V druhé části se práce věnuje individuálním skutečnostem, ve vztahu ke kterým nesou daňový subjekt a správce daně důkazní břemeno. Zvláštní pozornost je věnována zejména propojení břemena tvrzení daňového subjektu a břemena důkazního, které je pro daňové řízení specifické. Při pojednání o skutečnostech, ve vztahu ke kterým daňový subjekt nese důkazní břemeno, se zároveň práce dotýká následků jeho neunesení. Poslední část diplomové práce se pak věnuje klíčovému nástroji pro překonání neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Použití pomůcek je jakožto následek neunesení důkazního břemene daňovým subjektem sekundární způsob stanovení daňové povinnosti. Pro stanovení daně za využití pomůcek je charakteristické použití tzv. kvalifikovaného odhadu a částečná rezignace na stanovení daně ve správné výši. Místo toho se správce daně použitím pomůcek snaží stanovení daně ve správné výši maximálně přiblížit. Zvláště se práce věnuje povinnosti správce daně zjišťovat skutečnosti i ve prospěch daňového subjektu a výkladu, jak je nutné tuto povinnost chápat. Obdobně práce analyzuje použití institutu dohody o sjednání daně. Ve vztahu k institutu sjednání daně je zvláštní prostor věnován úvaze nad mírou spolehlivosti použití pomůcek a možným legislativním úpravám ve vztahu k procesu uzavírání dohody o sjednání daně.

Práce má za cíl pomocí výše popsaného procesu analýzy dílčích aspektů problematiky důkazního břemene přiblížit čtenáři jeho úskalí. Unesení důkazního břemene je klíčovým bodem vedení daňového řízení a odvíjí se od něj úspěch daňových subjektů v řízení. Zároveň je unesení důkazního břemene klíčové pro zachování hospodárnosti a efektivitu správy daní. Praktické otázky vyplývající z úsporné úpravy poskytnuté Daňovým řádem je kvalitně dotvářena úvahami soudů. Pokud bude zákonodárce i nadále reflektovat a zapracovávat tyto recentní závěry judikatury do Daňového řádu, může dojít k odstranění slepých míst úpravy a tím zlepšení orientace osob zúčastněných na daňovém řízení v dané problematice.

Klíčová slova: Důkazní břemeno, Pomůcky, Sjednání daně

Burden of proof in tax administration

Abstract

The thesis analyses the provisions of the Tax Code that deal with the burden of proof in detail. The first part of the thesis analyses the theoretical background of the burden of proof, with special emphasis on the application of the basic principles of the Tax Code in this area. The thesis aims to examine the impact of these principles on the relationship between the tax administrator and the tax subject during tax proceedings. The second part of the thesis discusses the individual factors for which the burden of proof lies with the tax subject and the tax administrator. In tax proceedings, special attention is given to the relationship between the burden of proof and the burden of statement of the tax subject. When discussing the matters in relation to which the tax subject and tax administrator bears the burden of proof, the work also touches upon the consequences of not bearing it. The last part of the thesis is devoted to the key tool for overcoming the tax subject's failure to bear the burden of proof. The use of tools (in czech "pomůcky") as a secondary method of determining tax liability is a consequence of the taxpayer's failure to bear the burden of proof. The determination of tax liability using tools is characterised by the use of a 'qualified estimate' and a partial resignation to the determination of the correct amount of tax. Instead, the tax authorities use the tools to try to determine the amount of tax as closely as possible to the correct amount. In particular, the thesis focuses on the tax administrator's obligation to establish facts also in favour of the taxpayer and the interpretation of this obligation. The thesis similarly analyses the use of the tax negotiation agreement. In relation to the tax negotiation process, a special attention is given to the consideration of the reliability of the use of tools and possible legislative adjustments in relation to the process of concluding a negotiation agreement.

The thesis aims to introduce the reader to the pitfalls of the burden of proof by means of the above described process of analysis of the partial aspects of the issue. Meeting the burden of proof is a key point in the conduct of tax proceedings and the success of the tax subjects in the proceedings depends on it. At the same time, the burden of proof is crucial for maintaining the cost effectiveness and overall efficiency of tax administration. The practical issues arising from the brief regulation provided by the Tax Code are well shaped by the reasoning of the courts. If the legislator continues to reflect and incorporate these recent conclusions of case law into the Tax Code, the blind spots in the regulation may be resolved, thus improving the orientation of persons involved in tax proceedings on the issue.

Keywords: Burden of proof, Tools to determine tax liability, tax negotiation agreement