

# Dokazování v daňovém právu – vybrané doktrinní a komparativní poznámky aneb lze vůbec unést důkazní břemeno?

Ing. Roman Landgráf,  
daňový poradce č. 1284

Tento nebo podobný příběh jistě zná dosti důvěrně velká řada z nás: Po zahájení daňové kontroly předloží poplatník své účetnictví (případně daňovou evidenci dle § 7b ZDP<sup>1</sup> nebo evidenci pro účely DPH podle § 100 ZDPH<sup>2</sup>) za předmětné kontrolované období. Následně správce daně vyzve poplatníka, aby k určitým (správcem daně zdánlivě nahodile vybraným) nákladům (výdajům, odpočtům DPH) prokázal, že se věci skutečně odehrály tak, jak je uvedeno v předloženém účetnictví (resp. v určitém účetním dokladu), jednoduše přitom konstatujíc, že přeci samotné účetnictví (resp. samotné účetní doklady) toto neprokazuje.

## 1 Úvod

Poplatník pak tedy předloží správci daně **další různé listinné důkazní prostředky** (nabídky, objednávky, smlouvy, dodací listy, předávací protokoly apod.). Správce daně však následně odpoví, že ani tyto dodatečně předložené důkazní prostředky nejsou způsobitelné jednoznačně prokázat, že věci (skutky) se odehrály právě tak, jak je uvedeno na předložených (listinných) důkazních prostředcích, respektive právě tak, aby to prokazovalo nárok daňového subjektu na daňově uznatelný náklad (resp. odpočet DPH); správce daně přitom poplatníka poučí (obvykle ve výzvě o předložení důkazních prostředků), že pokud poplatník relevantní fakta neprokáže, správce daně mu předmětné náklady (odpočet DPH) neuzná. Daňový subjekt tedy následně horečně přemýšlí, jak by z této pro něj nepříjemné situace vyvázl; často právě v této situaci vyhledává pomoc odborníka, obvykle v našich řadách. Pro prokázání relevantních skutkových zjištění tedy správci daně **navrhne provedení svědeckých výpovědí** určitých lidí, u kterých si daňový subjekt pamatuje (nebo u kterých to vyplývá z jeho poznámek nebo z jím držených listin), že byli (nebo velmi pravděpodobně mohli být) přímými svědky relevantních skutkových událostí. Následně tedy správce daně tyto svědky vyzve, aby se dostavili k provedení svědecké výpovědi; současně daňový subjekt upozorní, že se může této výpovědi zúčastnit. Svědecké výpovědi pak tedy proběhnou, některé z nich se na základě dožádání konají před jinými finančními úřady (svědecké výpovědi se tak mohou konat prakticky po celé České republice, a někdy i mimo ni); některé z nich třeba neproběhnou vůbec, protože svědek se ani na opakovanou výzvu nedostavil. Následně pak správce daně pozve daňový subjekt, aby mu předložil **výsledek kontrolního zjištění**.

V tomto výsledku správce daně konstatuje, že provedené dokazování nerozptýlilo pochybnosti správce daně o tom, že předmětné relevantní skutky se odehrály právě tak, aby naplnily hypotézu norem daňového práva stanovujících nárok na daňově uznatelný náklad, respektive na odpočet DPH. Často přitom správce daně konstatuje, že **nebylo najisto prokázáno**, že daňový subjekt pořídil právě takové plnění od právě takového dodavatele. K provedeným svědeckým výpovědím pak správce daně konstatuje, že odpovědi svědků nebyly dostatečně konkrétní (když svědci například odpovídali, že si určité události – vzhledem k uplynulému času – již přesně nepamatují), přičemž neopomene uvést, že i neúčast některých svědků přispěla k tomu, že relevantní skutky nebyly prokázány.

Takto se daňový subjekt ocitá situaci, kdy správci daně předložil kompletní účetní evidenci a všechny další listinné důkazy, které měl k dispozici, a kdy správci daně navrhl (a také se jich následně osobně zúčastnil) provedení svědeckých výpovědí všech osob, o kterých se alespoň mohl důvodně domnívat, že byly přímými účastníky relevantních událostí. Zkrátka **další důkazní prostředky už nemá a ani mu není známa existence jiných důkazních prostředků** v držení jiných osob. Z předloženého výsledku kontrolního zjištění je přitom naprosto zřejmé, že správce daně se chystá doměřit daň právě a jen na základě toho, že podle jeho názoru daňový subjekt neunesl důkazní břemeno stran předmětných nákladů (odpočtů DPH).

<sup>1</sup> ZDP = zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

<sup>2</sup> ZDPH = zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

V rámci jednání při příležitosti předložení výsledku kontrolního zjištění se tedy daňový subjekt správce daně dotáže, **jak tedy podle správce daně se skutky odehrály**, vezmeme-li v úvahu, že správce daně tvrdí, že se neprokázalo, že se odehrály právě tak, jak tvrdí daňový subjekt (respektive jak bylo uvedeno v daňovém subjektu vedeném účetnictví). Na toto správce daně obvykle odpovídá tak, že není jeho povinností zjišťovat skutečný stav věcí. Často k tomu daňový subjekt následně ještě replikuje, že z výsledku kontroly zjištění plyne, že správce daně nemá žádné pochybnosti o tom (resp. že se má za prokázané), že daňový subjekt určitá plnění poskytl svým zákazníkům, přičemž z konkrétního instrumentálního, technologického nebo logického hlediska je nepochybné, že tato plnění poskytnutá zákazníkům by nemohla existovat (nastat), pokud by současně neplatilo, že daňový subjekt předtím pořídil související plnění (dodávky, subdodávky), jejichž existenci ovšem správce daně rozporuje.

Ani tato **námítka logické nekonzistence výsledků kontrolního zjištění ovšem správce daně nezvyklá**: stále si drží své tvrzení, že jelikož daňový subjekt neprokázal, nelze uznat daňový náklad, respektive odpočet DPH. Následně tedy v průběhu jednání u příležitosti předložení výsledku kontrolního zjištění daňový subjekt uvede, že s ohledem na skutečnost, že správce daně navrhuje doměřit daň právě a jen na základě toho, že daňový subjekt neunesl (podle názoru správce daně) své důkazní břemeno, se mu jeví jako legitimní, požádat správce daně, aby mu sdělil, **jaké důkazní prostředky**, nebo alespoň jaké druhy nebo typy důkazních prostředků, v předmětné daňové kontrole **chybí** (absentují); tedy aby mu sdělil, jaké důkazní prostředky (alespoň typy nebo druhy důkazních prostředků), v reálném světě existující, by mohl daňový subjekt ještě předložit nebo navrhnout, aby unesl důkazní břemeno v intenzitě a rozsahu požadovaném správcem daně. Správce daně obvykle na tuto otázku odpovídá vyhýbavě, respektive vůbec.

### Daňový subjekt si klade legitimní otázky

Daňový subjekt si tedy v důsledku této zkušenosti (tohoto „příběhu“) celkem přirozeně pokládá například tyto otázky:

- 1) K čemu že jsem tedy vedl řádné a kompletní účetnictví, když správce daně v průběhu daňové kontroly může jednoduše konstatovat, že samotné doklady nic neprokazují?
- 2) Jaký mělo smysl, že jsem bazíroval na tom, aby na všechna plnění (na všechny účetní případy) byly objednávky, resp. smlouvy, a také dodací listy, resp. předávací protokoly, když správce daně může v průběhu daňové kontroly konstatovat (podobně jako v případě účetnictví), že samotné doklady nic neprokazují?
- 3) A pokud tedy správce daně konstatuje, že samotné účetnictví nebo samotné i další listinné doklady nic neprokazují, jak je možné, nebo podle čeho se řídí úvaha správce daně, že toto konstatování směřuje správce daně jen vůči vybraným dokladům (například jen vůči vybraným přijatým fakturám), zatímco v případě jiných dokladů (např. stovek a tisíců dalších přijatých faktur) to ponechal bez povšimnutí<sup>3</sup>? Je to otázka jen náhodného výběru, nebo v tom hraje roli určité předporozumění<sup>3</sup> (presumpce) na straně správce daně? Pokud má být rozhodnutí správce daně přezkoumatelné, a tedy zákonné, neměl by správce daně toto své předporozumění popsat (jako součást své správní úvahy)?
- 4) Pokud správce daně trvá na neunesení důkazního břemene i poté, co daňový subjekt předložil a navrhl veškeré důkazní prostředky, které má k dispozici nebo o kterých je mu známo, včetně navržení a provedení svědeckých výpovědí, a správce daně právě a jen z tohoto neunesení důkazního břemene vyvozuje nepříznivé důsledky pro daňový subjekt, není legitimní si pokládat otázku, **jaká vlastně je právem požadovaná úroveň (intenzita) důkazního břemene daňového subjektu?** Vždyť každý ví, resp. je všeobecně sdíleným názorem či zkušeností, že na 100 % (jistota) se nedá prokázat prakticky nic – to by ovšem znamenalo, že pokud správce daně z nějakého důvodu trvá na tom, že ve vztahu k určité rozhodné skutkové otázce důkazní břemeno leží na daňovém subjektu a současně očekává míru prokázání 100%, je vysoce pravděpodobné, že ve většině případů daňový subjekt takové břemeno objektivně nemůže unést, a to bez ohledu na to, zda se relevantní skutky odehrály či nikoli a i bez ohledu na to, v jaké míře se daňový subjekt staral, aby si důkazní prostředky obstaral. Skutečně se má takto doměřovat daň legálním (právně a ústavně konformním) způsobem?
- 5) Nemělo by to být tak, resp. nemohl by daňový subjekt legitimně očekávat, že pokud se správce daně chystá doměřit daň, že **je to správce daně**, kdo (alespoň v určité míře či intenzitě) **prokáže pro tento závěr relevantní skutky?** Nemělo by to v konkrétním případě

---

<sup>3</sup> V hermeneutickém slova smyslu.

znamenat, že za situace, kdy správce daně konstatuje neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu i poté, co daňový subjekt navrhne nebo předloží veškeré rozumně požadovatelné důkazní prostředky, je to správce daně, kdo je povinen prokázat (alespoň v určité míře nebo intenzitě) jak se podstatné skutky či události odehrály? Neboli jinak řečeno: poté co daňový subjekt předloží veškeré po něm rozumně požadovatelné důkazní prostředky na podporu svých skutkových tvrzení (která jsou alespoň *prima facie* racionální) a správce daně v **pozici rozhodujícího orgánu** konstatuje, že požadované míry naplnění důkazního břemene nebylo dosaženo, nebylo by spravedlivé, přiměřené, racionální, legitimní a tedy legální po správci daně v **pozici protistrany** požadovat, aby prokázal, jak se tedy skutky podle něj odehrály? Je možné připustit mnohdy fatální doměření daně pouze na základě toho, že relevantní **skutková fakta se nepodařilo v požadované míře prokázat**, a to daňovému subjektu ani správci daně, a to dokonce často i v situaci, že ani daňový subjekt ani správce daně si již žádné další důkazní prostředky ani neumějí představit? Nemělo by toto doměření spíše spočívat na co možná **nejférovějším odhadu daňové povinnosti** (slovy českého práva: stanovení daně podle pomůcek), než na pouhém neuznání veškerých správce daně zpochybněných nákladů při ovšem současném ponechání všech (i přímo věcně a logicky souvisejících) příjmů?

- 6) Jakou roli v tom všem hraje zcela evidentní zákonné ustanovení uvedené v § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), že správce daně prokazuje skutečnosti **vyvracející** věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí (například účetnictví) a účetních záznamů, jakož i jiných listin? Nemohl by se daňový subjekt spolehnout na zcela jasný textuální výklad tohoto ustanovení, že správce daně opravdu má povinnost prokázat skutečnosti **vyvracející**, a tedy nikoliv pouze stroze konstatovat, že účetnictví či listiny nejsou způsobilé prokázat?

## 2 Dokazování jako klíčová část daňově-právního procesu

Není samozřejmě žádných pochyb o tom, že dokazování představuje klíčovou část každého právního řízení, zejména pak řízení sporného. V každém právním sporu se v podstatě řeší jednak otázky skutkové a jednak otázky právní. Je přitom široce vnímanou realitou, že skutkové otázky jsou v tomto naprosto primární (krucální).

Je tomu tak zejména proto, že logika právních norem spočívá v tom, že právní normou definované následky nastanou pouze a jen tehdy, pokud je naplněna hypotéza této normy, tedy pokud zde jsou taková skutková zjištění, na kterých tato hypotéza stojí. Pokud tedy například v daňovém řízení, konkrétně například při postupu zvaném daňová kontrola (a souvisejícím doměřovacím řízením), jde o to, zda se uplatní dispozice hmotně-právní normy, která stanoví například daňově uznatelný náklad nebo odpočet DPH, je potřeba v tomto řízení vyřešit skutkovou otázku, zda tu jsou nebo nejsou skutky, které představují hypotézu předmětných norem. Úspěch nebo neúspěch při prokázání takových skutků tedy přímo a neodvratně implikuje úspěch či neúspěch v celém daňovém řízení.

V daňovém řízení, podobně jako v jiných správních řízeních<sup>4</sup>, je potřeba si uvědomit zvláštnost, kdy **správce daně vystupuje ve dvojí roli**: jednak (i) jako **protistrana** ve sporu o správnost nebo nesprávnost (zákonnost nebo nezákonnost) stanovení daně, a jednak (ii) jako **orgán, který celé řízení vede** a také v něm procesně<sup>5</sup> a hmotně<sup>6</sup> rozhoduje. Pokud se tedy týká námi zde diskutované otázky dokazování, je vhodné si uvědomit, že obecně se jedná o situaci (proces), kdy jedna i druhá strana činí určitá tvrzení (výroky) a současně jedna i druhá strana pro svá tvrzení navrhuje provedení určitých důkazů. V tomto ohledu tedy správce daně vystupuje v roli protistrany (podobně jako protistrana před soudem).

Následně pak orgán, který řízení vede (v našem případě správce daně, který řízení vede), navržené důkazní prostředky provede (např. ohledání listin či jiných věcí, provedení svědecké výpovědi), případně rozhodne o jejich neprovedení. Následně pak rozhodující orgán (např. správce daně v roli rozhodujícího orgánu) takto provedené dokazování vyhodnotí a rozhodne, která skutková tvrzení byla prokázána a která nikoliv. Pokud některá z podstatných skutkových otázek **zůstala** podle názoru

<sup>4</sup> Pokud tedy alespoň pro tento okamžik připustíme platnost teze, že daňové řízení je (zvláštním) druhem správního řízení v obecném smyslu.

<sup>5</sup> Rozhoduje ve věcech procesu.

<sup>6</sup> Činí hmotněprávní rozhodnutí, například stanovení daně.

tohoto orgánu **neprokázána**, pak tento orgán za pomoci zákonem stanovených důkazních břemen dovodí, jaké z obou protistran tato skutečnost jde k tíži.

**Právní normy stanovující důkazní břemeno takto pomáhají rozhodujícímu orgánu vyřešit situaci, kdy se podstatné skutkové otázky nepodařilo dostatečně prokázat.**

Z nastíněné úvahy je tedy zřejmé, tj. je potřeba uvažovat tak, že jednou věcí je, jaké skutky a události se skutečně reálně odehrály, a věcí druhou je pak, zda, jakým způsobem a v jaké intenzitě se tyto skutky podařilo či nepodařilo prokázat. Je tedy potřeba z racionálně logické pozice rozlišovat situaci, kdy určité skutky reálně *nastaly nebo nenastaly* od situace, kdy se tyto skutky *podařilo nebo nepodařilo* prokázat. Jinými slovy je potřeba se vystříhat zkratkovitého uvažování (resp. logické chyby v uvažování), že pokud se určitý skutek nepodařilo prokázat, že je možné konstatovat, že tento skutek (jistě) nenastal. Tato úvaha má přitom dost společného i s dalším široce uznávaným právně-logickým pravidlem, podle kterého neexistenci nějaké skutečnosti nikdy nelze prokázat najisto (často se hovoří o tzv. negativní důkazní teorii).

### 3 Jaká míra důkazu je považována za dostatečnou

Z výše uvedeného současně vyplývá, že klíčovou právní (nikoliv skutkovou) otázkou je, jaká míra důkazu je považována za dostatečnou pro konstatování, že určité tvrzení bylo prokázáno. Z výše uvedeného stručné analýzy procesu dokazování je totiž možno dovodit, že pokud se určitou konkrétní skutkovou otázkou nepodaří prokázat, pak to **pro tu stranu, která takto neunesla své důkazní břemeno, znamená prohru ve sporu**. Platí zde jednoduše řečeno tato implikace [podmínka => důsledek]: (jestliže) skutková otázka nebyla dostatečně prokázána => (pak) strana nesoucí důkazní břemeno právě ve vztahu k této skutkové otázce spor prohrála. Vztáženo tedy k námi promyšlenému daňovému procesu, je významnou otázkou, **jakou míru důkazu je správce daně (v roli rozhodujícího orgánu) pro prokázání určité skutečnosti oprávněn požadovat, respektive jakou míru důkazu je povinen akceptovat**. S tím souvisí otázka, zda a jak tuto míru v českém daňovém právu určují psané normy (zákony), či zda a jak ji určuje české soudcovské právo (nebo, chcete-li: judikatura českých správních soudů). Stojí přitom za připomenutí, že je všeobecně známým faktem, že prakticky žádnou skutečnost nelze prokázat na 100 %.<sup>7</sup>

Čeští správci daně v drtivé většině<sup>8</sup> případů požadují, aby daňový subjekt prokázal „najisto“, „nade vši pochybnost“, „mimo jakoukoli pochybnost“. Požadují tedy tu nejpřísnější normu na kvalitu důkazů, resp. požadují tu nejvyšší možnou míru (intenzitu) důkazu, tu nejvyšší pravděpodobnost (prakticky – nebo alespoň v rétorické rovině – se tváří, že vyžadují jistotu, tedy 100% pravděpodobnost). Přitom je potřeba si uvědomit, jak jsme zmínili výše, že český správce daně současně vnímá jako jasnou právní normu, že prakticky ke všem relevantním skutkovým tvrzením nese důkazní břemeno pouze daňový subjekt, kdy navíc správce daně obvykle vyvíjí jen minimální aktivitu z moci úřední zjišťovat (vyšetřovat) relevantní fakta. Tato kombinace právních norem a správní praxe [důkazní břemeno pouze na daňovém subjektu + požadavek na maximální míru („jistotu“) důkazů + minimální *ex officio* aktivita správce daně stran zjišťování skutků] je tedy přinejmenším k zamyšlení (viz také dále), pokud tedy ve svém důsledku není přímo na hraně či za hranou ústavněprávní konformity.

#### Úrovně důkazu

Obecně je možno říci, že teorie i praxe rozlišuje různé úrovně důkazů a že existují i rozličné stupnice těchto úrovní. Je tedy možno uvést například tuto (řazeno sestupně vzhledem k intenzitě důkazu):

- ⇒ Důkaz mimo jakoukoli pochybnost;
- ⇒ Důkaz mimo rozumnou pochybnost;
- ⇒ Jasný a přesvědčivý důkaz;
- ⇒ Převaha důkazů (vyšší míra pravděpodobnosti než 50 %, resp. vyšší pravděpodobnost je na jedné straně sporu než na druhé).

<sup>7</sup> A to přitom úplně pomíjím jednu zcela zásadní větev obecné filozofie, že věci (pravda) a (pro)jevy věcí jsou dva naprosto odlišné světy.

<sup>8</sup> Tedy alespoň podle zkušeností autora.

## 4 Komparativní poznámky

Ve dnech 2. až 4. 6. 2011 se ve švédské Upsale konala **výroční konference Evropské asociace profesorů daňového práva**<sup>9</sup>, která se týkala právě důkazního břemene v daňovém právu. Pro účely tohoto našeho pojednání si tedy povšimněme některých podnětných a zajímavých myšlenek, které minimálně z komparativního úhlu pohledu mají co říci i tuzemské teorii a praxi daňového práva (přitom nutno zdůraznit, že již dvanáctileté členství v Evropské unii, ve které právě v oblasti práva daňového dochází k významné harmonizaci, význam a legitimitu komparace s právními systémy zejména jiných členských států výrazně posiluje).

### Souhrnná generální zpráva

Podle souhrnné generální zprávy ze zmíněné konference<sup>10</sup> nejvyšší úroveň důkazu mezi reportujícími zeměmi uplatňují Německo a Finsko. Podle německého práva, důkazy o skutečnostech musí být natolik **přesvědčivé**, aby mohly být akceptovány soudy. Daňová správa akceptuje prohlášení, pokud **nevyvolávají vážné pochybnosti** (nižší úroveň). Ve Finsku je obecný požadavek na úplnost důkazů, i když praxe se často **spokojí s úrovní „více než pravděpodobné“**.

Holandsko, Belgie, Francie, Norsko a Švédsko uplatňují pravidlo **pravděpodobného důkazu**.

V Rakousku je úroveň nastavená na **věrohodných faktech**. Také v USA se důkazní břemeno přesunuje na daňovou správu v případě, že daňový poplatník předloží „*věrohodná fakta*“; uplatňuje se také **princip převahy důkazů**.

**Švédsko** jako hostitelská země předmětné konference v dotazníku pro jednotlivé národní referenty uvedlo, že obecným pravidlem ohledně důkazních požadavků je, že každá strana musí demonstrovat „pravděpodobnost“ / „hodnověrnost“ příjmů / výdajů.

### Rakousko

Národní **rakouská** zpráva<sup>11</sup> uvádí, že dle § 138 rakouského daňového řádu<sup>12</sup> musí daňový poplatník na žádost daňové správy, s cílem rozptýlit pochybnosti, vysvětlit obsah svého podání, případně jej změnit, a prokázat jeho správnost. Pokud podle konkrétní situace (konkrétních okolností) **nelze očekávat**, že poplatník je schopen předložit přesvědčivý důkaz, je dostatečné, pokud prokáže, že zápis provedený daňovým poplatníkem je pravděpodobný (prokázat, že **věc se jeví spíše pravděpodobná**)<sup>13</sup>. Odmítnutí poplatníka dodat důkazy nezavazuje daňovou správu od své povinnosti vyšetřovat relevantní skutkové podstaty případu, a to až do té míry, do jaké je to možné a rozumné. Ustanovení § 138 rakouského daňového řádu **nestanoví obecný posun důkazního břemene** na žádost daňové správy. Porušení povinnosti daňového poplatníka spolupracovat je v důsledku předmětem uvážení při posuzování důkazů. Pokud poplatník nesplní své povinnosti při vedení účetnictví (nepředloží účetní evidenci), vede to na stanovení daně odhadem (podle pomůcek).

### Německo

Národní **německá** zpráva<sup>14</sup> uvádí, že obecnou úroveň důkazů je **přesvědčivý** důkaz. Judikatura je odvozena z německého soudního řádu finančního<sup>15</sup>, zejména z ustanovení § 96 odst. 1 první věta<sup>16</sup>. Tato obecná úroveň je použitelná pro daňový soud a stejně tak pro trestní soud. Nicméně tato vysoká úroveň důkazů je v různých typech případů **redukována**. Pro německou daňovou správu neexistuje žádné zákonné pravidlo obdobné výše uvedenému § 96 německého soudního řádu finančního. Situace daňové správy je od situace soudu významně odlišná. Každoročně finanční úřady zpracují miliony daňových výměrů. Je tedy prakticky nemožné zkontrolovat všechna relevantní fakta na výše uvedené obecné úrovni přesvědčivých důkazů. Z toho důvodu daňová správa nemusí být přesvědčena o skutečnostech v daňových přiznáních. Z toho důvodu daňová správa spíše důvěřuje prohlášení v daňových přiznáních, dokud nevzniknou vážné pochybnosti (jedná se o tzv. princip

<sup>9</sup> European Association of Tax Law Professors (EATLP).

<sup>10</sup> Viz (Meussen, 2011).

<sup>11</sup> Viz (Heinrich, 2011).

<sup>12</sup> Bundesabgabenordnung (BAO).

<sup>13</sup> § 138 BAO: „Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.“

<sup>14</sup> Viz (Seer, 2011).

<sup>15</sup> Finanzgerichtsordnung (FGO).

<sup>16</sup> „Das Gericht entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung; die §§ 158, 160, 162 der Abgabenordnung gelten sinngemäß.“

kreditu důvěry). Nicméně pokud dojde ke ztrátě kreditu důvěry nebo pokud vznikne kontroverze mezi daňovým poplatníkem a správcem daně ohledně určitého faktu, úroveň důkazu je stejná jako před daňovým soudem.

### **Holandsko**

**Holandská** národní zpráva<sup>17</sup> uvádí, že v holandském daňovém právu jsou fakta prokázána, pokud je soudce posoudí jako pravděpodobné. Fakta jsou považována za **pravděpodobná**, když je více pravděpodobné, že se něco uskutečnilo, než že se to neuskutečnilo. Toto pravidlo je založeno v judikatuře daňových soudů. Důkazní břemeno se znesnadňuje, pokud nejsou splněny určité informační požadavky (viz níže ohledně převrácení důkazního břemene).

### **USA**

Národní zpráva **USA**<sup>18</sup> ohledně otázky úrovně důkazu uvádí, že důkazní břemeno v netrestních daňových věcech spočívá na **převaze** důkazů. V případě trestání (nikoli trestněprávního), kde pro stanovení sankce je klíčové zjištění znalostí či úmyslu poplatníka, je standardem **jasný a přesvědčivý** důkaz. V případě trestněprávních věcí je standardem důkaz **mimo rozumnou pochybnost**. Všechny tyto standardy pocházejí z rozhodování soudů, v trestněprávních případech se jedná o široce respektovaný standard trestního práva.

Spojené státy mají **rozsáhlé požadavky na evidenci a zveřejňování**. Tyto požadavky mají dopad na schopnost daňových poplatníků plnit své důkazní břemeno tím, že produkují věrohodné důkazy na podporu jejich daňových tvrzení. Daňoví poplatníci musí udržovat záznamy, které plní předpisy ministerstva financí. U poplatníka, který nesplnil své povinnosti udržet potřebné záznamy, je zabráněno přenesení důkazního břemene na stát. Požadavky na vedení záznamů nejsou v daňovém právu USA uniformní. Významný judikát<sup>19</sup> týkající se výdajů na prezentaci vyžaduje, aby vláda provedla rozumný odhad minimálních výdajů s ohledem na obchodní a podnikatelské aktivity poplatníka a povolil odpočet jako běžné a nezbytné výdaje podniku v této odhadované výši, a to i v případě, že poplatník nevedl žádné záznamy.

Neexistují žádné limitace nebo diference v požadavcích na důkazy s ohledem na různé procesní pozice daňových věcech. Pokud důkazy předložené státem nebo poplatníkem jsou průkazné, důvěryhodné a přípustné, soud nebo jiný rozhodující orgán **posoudí jejich relativní váhu** pro vydání rozhodnutí. Odvolací úředníci také hodnotí relativní váhu důkazu předložených poplatníkem a státem při analýze rizika soudního sporu.

Důkazní standardy a požadavky jsou nezávislé na druhu daně. Poplatník **nemá větší důkazní břemeno v případech, ve kterých má finanční správa problémy s přístupem k záznamům třetí strany**.

## **5 Pravidla o důkazním břemenu**

Jak jsme tedy již výše uvedli, i v situaci, kdy provedené dokazování nevede podle rozhodujícího orgánu ke konstatování, že určitá zásadní skutková otázka byla prokázána, musí rozhodující orgán nějak rozhodnout, přitom mu zvláště významným způsobem pomáhají normy stanovující důkazní břemeno v určitých otázkách pro některou ze zúčastněných stran. Tyto normy totiž umožňují rozhodujícímu orgánu i v tomto případě důkazní nedostatečnosti rozhodnout, a to v neprospěch právě té strany, která své důkazní břemeno neunesla.

### **Jak právo stanoví důkazní břemeno**

Významnou právní (nikoliv skutkovou) otázkou tedy je, právě i ve vazbě na výše uvedené, jakým způsobem platné právo stanoví důkazní břemeno v tom kterém právním procesu. Připomeňme přitom, že právní určení, která ze stran má důkazní břemeno k té které skutkové otázce, je klíčové pro neúspěch té které strany v procesu, pokud nastane situace, že rozhodující orgán konstatuje, že podstatná skutková otázka nebyla dostatečně (v požadované míře – viz výše) prokázána. Je to možné říci také jinak: Po provedeném dokazování rozhodující orgán určí, zda byla ta která podstatná skutková otázka prokázána v požadované míře. U té podstatné skutkové otázky, u které dojde k závěru, že nebyla prokázána v požadované míře, vyřeší právní otázku, zda a případně která ze

<sup>17</sup> Viz Koopman (2011).

<sup>18</sup> Viz Ordower (2011).

<sup>19</sup> Cohan v. Commissioner, 39 F.2d 540 (2d Cir. 1930).

stran má vůči této skutkové otázce důkazní břemeno. Na základě této normy o důkazním břemeni pak je tento rozhodující orgán oprávněn **učinit rozhodnutí nepříznivé právě pro tu stranu, která vůči této skutkové otázce nesla důkazní břemeno**. Tedy v případě důkazní nedostatečnosti je to v podstatě právě a jen norma o důkazním břemeni, jež určí, která strana bude ve sporu neúspěšná.

**V případě daňového práva to tedy konkrétně znamená**, že pokud správce daně jako rozhodující orgán dojde k závěru, že klíčové skutkové otázky nebyly v dostatečné míře prokázány, pak jako rozhodující orgán je nucen vyhledat normy stanovující důkazní břemeno. Pokud podle těchto norem dojde k závěru, že skutková otázka neprokázaná v požadované míře je součástí důkazního břemene daňového subjektu, měl by rozhodnout v neprospěch daňového subjektu [daňový subjekt je v tomto řízení (sporu) neúspěšný]. Pokud však podle norem stanovujících důkazní břemeno dojde k závěru, že skutková otázka neprokázaná v požadované míře je součástí důkazního břemene správce daně (vystupujícího v pozici protistrany), měl by rozhodnout v neprospěch správce daně. V případě důkazní nedostatečnosti v daňovém řízení je tedy **nalezení normy stanovující důkazní břemeno otázkou kruciólní**, téměř vždy (a navíc téměř vždy výhradně) určující pro hmotněprávní výsledek (např. doměření či nedoměření daně).

### Odpovědnost správce daně

Jak jsme se již zmínili, správce daně vystupuje ve dvou rolích, a to jako jedna ze stran sporu (daňový subjekt versus správce daně) a zároveň jako orgán státní moci, který toto sporné řízení řídí a rozhoduje<sup>20</sup>. Právě pokud se týká jeho role řídicího a rozhodujícího orgánu, je potřeba zdůraznit normu uvedenou v § 92 odst. 2 daňového řádu, podle které je správce daně povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejuplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně tak nemůže rezignovat na své povinnosti ani při důkazní pasivitě daňového subjektu či jím záměrně uváděných nesprávných údajů.<sup>21</sup>

### Důkazní břemeno správce daně

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je správce daně povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Při plnění tohoto ustanovení tedy správce daně vystupuje zejména v roli protistrany. Pro textuální zakotvení této normy o důkazním břemeni správce daně je podle mého názoru velmi podstatné si povšimnout, že zákonodárce zde naprosto jasně a zřetelně (*acte claire*) výslovně uvádí, že správce daně je povinen prokázat skutečnosti **vyvracející** (tedy nikoli jenom uvést *nějaké* pochybnosti) správnost, věrohodnost... Pro textuální výklad je přitom směrodatný běžný jazykový význam slova, případně za použití zásadních (široce akceptovaných) jazykových slovníků. Takto je možné zjistit, že synonymem jsou slova jako: *zvrátit*, *popřít*, *zničit*. Vyvrátit správnost také znamená falzifikovat. V angličtině by tomu nejbližší odpovídaly výrazy jako *disprove*, *refute*.

Klasik nejen české právní vědy prof. Otta Weinberger<sup>22</sup> k pojmu vyvrácení důkazu uvádí<sup>23</sup>, že důkaz lze vyvrátit:

- a) důkazem nepravdivosti některého argumentu (za argument se přitom považuje důkazový prostředek, tj. dokázaný nebo zřejmý výrok, kterým lze provést důkaz),
- b) důkazem formální nesprávnosti demonstrace, tj. důkazem, že tvrzení neplyne z daných premis (= nesprávnost úsudku),
- c) důkazem nepravdivosti závěru.

### Důkazní břemeno daňového subjektu

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Tato zákonná norma tedy stanoví, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních, nese daňový subjekt. Důkazní břemeno daňového subjektu neznámá, že ten musí prokazovat cokoli, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné, nýbrž jen skutečnosti, které sám uvádí (tvrdí).<sup>24</sup> Jak jsme již

<sup>20</sup> Viz Landgráf (2009, s. 11); Vašutová (2011, s. 802).

<sup>21</sup> Viz Baxa (2011, s. 509).

<sup>22</sup> Narodil 1919 v Brně, zemřel v 2009 v rakouském Grazu. Mezinárodně významný český právní filosof a logik, v letech 1972–1989 vedl Institut pro právní filosofii v Grazu.

<sup>23</sup> Viz Weinberger (1959, s. 164).

<sup>24</sup> Viz Baxa (2011, s. 510).

zmínili, ohledně požadované intenzity plnění tohoto důkazního břemene panuje v českém daňovém právu, zejména v jeho aplikační oblasti, v podstatně dosti silný úzus o tom, že toto břemeno lze unést jenom při předložení takových důkazů, které postaví tvrzení daňového subjektu „najisto“, resp. „mimo jakoukoli pochybnost“, tedy se vyžaduje ten nejpřísnější požadavek (nejpřísnější pravidlo) pro míru důkazu.

### Komparativní poznámky

Ve většině zemí zúčastněných na předemtné konferenci v Uppsale je obecným pravidlem<sup>25</sup>, že **důkazní břemeno je rozděleno mezi daňového poplatníka a daňovou správu**. Běžným způsobem je, že **daňová správa musí prokázat zdanitelné příjmy a daňový poplatník daňové náklady**. Takto je to v Dánsku, Belgii, Španělsku, Německu, Švédsku, Finsku, Holandsku a Rusku.

Tento princip nicméně **spočívá na rozdílných teoriích**:

- ⇒ V Německu, Švédsku, Holandsku, Norsku a Španělsku je tento princip odvozen z teorie, že důkazní břemeno by mělo **spočívat na straně, pro kterou je jednodušší získat informace o určité skutečnosti**.
- ⇒ V Dánsku spočívá v teorii, že důkazní břemeno by mělo spočívat na té straně, která činí nárok, jenž ovlivňuje druhou stranu.
- ⇒ A konečně ve Finsku je toto pravidlo založeno na schématu, podle kterého je důkazní břemeno na té straně, **kteřá by utrpěla horší následky, pokud by se skutečnost nebrala v úvahu**.

Ačkoli tento stejný princip není výslovně aplikován ve Francii, Itálii a Turecku, platí v těchto zemích pravidlo, že ta strana, která si přeje uplatnit právo, musí předložit důkazy o skutečnostech, na nichž je toto právo založeno. To tedy v praxi znamená, že se v těchto zemích uplatní prakticky stejný princip, jaký byl uveden výše.

Podle norského, amerického a řeckého práva poplatník nese důkazní břemeno prokázat všechny relevantní skutečnosti. V Norsku je toto pravidlo založeno na principu samovyměření a v Řecku je poplatník povinen prokázat pravdivost daňového přiznání. V USA je daňový poplatník považován za stranu, která má více informací o příjmech a výdajích než daňová správa. Tyto země, na rozdíl od většiny zemí, **nedělají žádný rozdíl mezi příjmy a výdaji**.

Na rozdíl od všech ostatních zemí, **rakouské právo obecně klade důkazní břemeno na daňovou správu**. Daňový poplatník však **musí spolupracovat**, a to tak, že plní řadu povinností, jako například zveřejňovat všechny relevantní skutečnosti, které by mohly vést k daňové povinnosti. V některých případech, například pokud je případ neobvyklý, nebo v případě, že daňová správa má omezený přístup k informacím, musí daňový poplatník **spolupracovat na zvýšené úrovni**.

### Švédsko

**Švédsko** jako hostitelská země v dotazníku pro jednotlivé národní referenty uvedlo, že ve Švédsku, podobně jako v jiných zemích je obecným pravidlem týkajícím se rozdělení důkazního břemene to, že **daňová správa prokazuje příjmovou stranu, zatímco poplatník prokazuje nákladovou stranu**. Toto pravidlo spočívá v daňové praxi a je postaveno na představě, kdy každá strana musí provést **dokazování toho, co je pro ni jednodušší**. Obvykle je pro daňovou správu jednodušší prokázat, že příjmy byly přijaty, a pro poplatníka naopak prokázat, že náklady byly realizovány.

### Holandsko

V **holandské** národní zprávě<sup>26</sup> se uvádí, že co se týče obecného pravidla důkazního břemene je situace v Holandsku podobná jako ve Švédsku. Tato judikatorní doktrína spočívá na „férovém rozdělení důkazního břemene“, které daňový soud používá jako základní princip pro všechna rozhodnutí týkající se dokazování. Tato alokace důkazního břemene je často shrnuta takto: pokud nárokujete nějakou skutečnost, musíte ji prokázat<sup>27</sup>.

Toto pravidlo platí stejně pro daňovou správu jako pro daňové soudy. Ve skutečnosti se toto pravidlo o důkazním břemenu jeví jako metoda pro soudy pro vydání rozhodnutí v případech, kdy fakta zůstávají

<sup>25</sup> Viz Meussen (2011).

<sup>26</sup> Viz Koopman (2011).

<sup>27</sup> *Srovnej semper necessitas probandi incumbit ei qui agit.*



nejistá. Dá se říci, že pravidla o alokaci důkazního břemene nejsou ničím jiným než **pravidly o alokaci rizika**, která odpovídají na otázku, kdo nese důsledky nejistoty o skutkových otázkách.

V trestněprávních otázkách je situace úplně jiná. Zde neexistuje, minimálně teoreticky, žádné rozdělení důkazního břemene mezi vyšetřovatelem a obviněným. Obviněný nemá žádnou formální odpovědnost pro zjištění faktů. Presumpce nevinu způsobuje, že důkazní břemeno leží úplně na vyšetřovateli a že jakékoliv pochybnosti ohledně faktů jdou ve prospěch obviněného.

Pokud daňový poplatník **nevyplnil požadované přiznání**, neodpověděl na specifické otázky správce daně nebo nesplnil povinnosti účetnictví, zákon stanoví, že důkazní břemeno spočívá úplně na poplatníkovi. Toto se nazývá, i když nepřesně: **obrácení důkazního břemene**. Daňová správa může stanovit daň na základě odhadu (posudku), který musí být férový. Toto odhadnuté stanovení se považuje za korektní do té doby, dokud poplatník neprokáže mimo důvodnou pochybnost, že je nesprávné. Toto obrácení důkazního břemene je obecně nazýváno *probandum diabolicum*.

### Rakousko

Rakouská národní zpráva<sup>28</sup> uvádí, že podle § 115 spolkového daňového řádu<sup>29</sup> je **povinností daňového úřadu** vyšetřit všechny relevantní faktuelní a právní skutečnosti za účelem uložení daní<sup>30</sup>. Tedy obecně **daňová správa nese důkazní břemeno**. Daňový poplatník ale musí splnit řadu povinností spolupráce v daňovém řízení.

Podle § 119 spolkového daňového řádu<sup>31</sup> musí poplatník úplně a pravdivě sdělit daňové správě všechny relevantní skutečnosti, které by mohly vést k daňové povinnosti.

Pokud poplatník uplatňuje daňové náklady, daňová správa po něm může požadovat **zveřejnění příjemce plateb** (komu bylo nebo má být zapláceno). Pokud tak daňový poplatník neučiní, nejsou tyto náklady odpočitatelné.<sup>32</sup>

Na základě obecné povinnosti daňového subjektu ke spolupráci v daňovém řízení dovedil rakouský správní soud (v dlouhé řadě judikátů), že ve všech takových případech, kdy je pro daňovou správu nemožné (z faktuelních nebo právních důvodů) vyšetřit skutky, mají daňoví poplatníci povinnost **spolupracovat na zvýšené úrovni**. Takováto povinnost ke spolupráci na zvýšené úrovni existuje například:

- ⇒ v případech, které jsou neobvyklé,
- ⇒ v případech, ve kterých daňová správa má omezený přístup k informacím (například v případě bankovního nebo profesního tajemství),
- ⇒ v daňových postupech, které jsou zahájeny na návrh poplatníka,
- ⇒ v přeshraničních případech.

V případech, kdy poplatník nese povinnost spolupracovat na zvýšené úrovni, to stále ještě neznamená, že je na něm prokázat existenci relevantních právních skutečností daného případu. Jak již bylo uvedeno, pokud je to podle okolností pro poplatníka nemožné, postačí, že fakta jsou spíše pravděpodobná. Povinnost spolupracovat na zvýšené úrovni znamená povinnost předložit příslušné doklady. I ve zmíněných případech povinnosti poplatníka spolupracovat na zvýšené úrovni je ve výsledku stále povinností daňového úřadu volně uvážit s ohledem na důkazy poskytnuté daňovým

<sup>28</sup> Viz Heinrich (2011).

<sup>29</sup> Bundesabgabeordnung (BAO)

<sup>30</sup> BAO § 115: „Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.“

<sup>31</sup> BAO § 119: „Offenlegungspflicht: (1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.“

<sup>32</sup> § 162 BAO: „(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichet. (2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen **nicht anzuerkennen**.“

poplatníkem. Pokud daňová správa nevěří v pravdivost daňovým poplatníkem předložených vyjádření a dokumentů, musí (v rámci vyměření daně) zdůvodnit proč (**objektivní** důkazní břemeno).

Na rozdíl od povinnosti spolupracovat na zvýšené úrovni (která ponechává důkazní břemeno na daňové správě), v některých ustanoveních daňového práva je výslovně stanoveno, že poplatník má povinnost něco prokázat (**subjektivní** důkazní břemeno). V těchto případech je poskytnutí důkazu součástí právních skutečností daňového ustanovení. Pokud poplatník nepodá důkaz (nemůže prokázat), právní skutečnosti ustanovení nejsou naplněny a proto (obvykle požadované) právní následky nenastanou.

### Německo

Z německé národní zprávy vyplývá<sup>33</sup>, že německé daňové soudy (Finanzgericht, Bundesfinanzhof) stejně tak jako německá daňová správa jsou **povinny z moci úřední zjišťovat** daňově relevantní fakta<sup>34, 35</sup>. Proto daňový soud ani daňová správa výslovně nejsou vázáni podáními a důkazními návrhy stran (účastníků). To tedy znamená, že soud sám rozhoduje, jak shromáždí (zajistí) důkazy.

Nicméně toto je jenom jedna strana mince. Daňový subjekt je **současně povinen spolupracovat** během daňového nebo soudního řízení.<sup>36, 37</sup> Zákon výslovně uvádí, že poplatník je povinen pravdivě sdělit všechna relevantní fakta a předložit všechny jemu známé důkazy. Plnění povinnosti poplatníka spolupracovat ovlivní rozsah dokazování, které musí být provedeno z moci úřední. Čím méně daňová správa nebo daňový soud zná o daňovém případě, tím méně je k dispozici důvodů pro ověření daňového výměru. Daňová správa ani daňový soud nemusí provádět vyšetřování až do zcela křišťálové čistoty. Pokud poplatník nesplní svoji povinnost spolupracovat a daňová správa nebo daňový soud nemají žádný další důvod ke zkoumání faktů, jsou daňový soud a daňový úřad legitimizováni stanovit základ daně pouze odhadem na základě standardu pravděpodobnosti.<sup>38, 39</sup>

Obecné pravidlo o důkazním břemenu v německém daňovém procesním právu existuje a vyplývá z judikatury.<sup>40</sup> Původ tohoto pravidla může být nalezen v civilním procesním právu (Normenbegünstigungstheorie – teorie prospěchu normy). V literatuře se toto pravidlo nazývá **základní pravidlo o důkazním břemenu**. V posledních letech toto základní pravidlo bylo zkompletováno v oblasti teorie<sup>41</sup>. Tato teorie zohledňuje odpovědnost důkazů a důvod pro nedostatek důkazů<sup>42</sup>. V komplexním pojetí je toto základní pravidlo **založeno na těchto čtyřech kombinovaných pravidlech**:

Ve vztahu k faktům týkajícím se **příjmové** strany (tj. ohledně zdanitelných příjmů):

<sup>33</sup> Viz Seer (2011).

<sup>34</sup> Viz Finanzgerichtsordnung (FGO), § 76 odst. 1: „Das Gericht erforscht den Sachverhalt von Amts wegen. (...) Das Gericht ist an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden.“ (Dostupné např. na <http://www.gesetze-im-internet.de>.)

<sup>35</sup> Viz Abgabeordnung (AO), § 88 odst. 1: „Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden.“ (Dostupné např. na <http://www.gesetze-im-internet.de>.)

<sup>36</sup> Viz Abgabeordnung (AO), § 76 odst. 1: „Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben.“

<sup>37</sup> Viz Finanzgerichtsordnung (FGO), § 76 odst. 1: „Die Beteiligten sind dabei heranzuziehen. Sie haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären.“

<sup>38</sup> Viz Abgabeordnung (AO), § 162 odst. 1 a 2: „Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 verletzt.“

<sup>39</sup> Viz Finanzgerichtsordnung (FGO), § 96 odst. 1: „Das Gericht entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung; die §§ 158, 160, 162 der Abgabenordnung gelten sinngemäß.“

<sup>40</sup> Viz Bundesfinanzhof, rozsudek ze dne 25. 7. 2000 (IX. R 93/97).

<sup>41</sup> Sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung.

<sup>42</sup> Viz např. Bundesfinanzhof, rozhodnutí ze dne 17. 10. 2001 (I R 103/00).

- 1) V případech, kdy nedostatek důkazů **je způsoben nedostatkem spolupráce** poplatníka, je vyměření daně možné na redukované úrovni pouze pravděpodobnosti příjmově relevantních faktů (**riziko důkazu je na daňovém poplatníkovi**).
- 2) V případech, kdy nedostatek důkazů **není způsoben nedostatkem spolupráce** na straně poplatníka, stanovení daně předpokládá (je podmíněno) přesvědčivé důkazy příjmově relevantních faktů (**riziko důkazu je na daňovém úřadu**).

Ve vztahu k faktům týkajícím se **výdajové** strany (tj. ohledně daňově uznatelných výdajů):

- 3) V případech, kdy nedostatek důkazů **je způsoben nedostatkem spolupráce** daňového poplatníka, stanovení daně předpokládá (je podmíněno) přesvědčivé důkazy nákladově relevantních faktů (**riziko důkazu je na straně daňového poplatníka**).
- 4) V případech, kdy nedostatek důkazů **není způsoben nedostatkem spolupráce** daňového subjektu, stanovení daně je možné na redukované úrovni pouze pravděpodobnosti výdajově relevantních faktů (**riziko důkazů je na straně daňového úřadu**).

Pravidlo je použitelné pro daňovou správu stejně tak jako pro daňové soudy. V tretních případech je soud povinen respektovat presumpci nevinu na straně obviněného. Soud je tedy povinen zjistit všechna příjmově relevantní fakta bez ohledu na to, zda poplatník spolupracuje či nikoliv. Na druhé straně, ve prospěch obviněného musí trestní soud zohlednit výdajově daňově relevantní fakta, i když tato jsou pouze na principu pravděpodobnosti.

Na otázku, **zda v Německu existuje princip převahy**, podle něhož vyhraje ta strana, které svědčí vyšší míra pravděpodobnosti, německá národní zpráva konstatuje, že obecně řečeno, německé daňové procesní právo nezná princip převahy. Nicméně oprávnění ke stanovení daně odhadem<sup>43</sup>, které používá standard „více pravděpodobný než nikoliv“, je srovnatelné s tímto principem. Kromě toho toto pravidlo by mohlo být použitelné v případech smíšených nákladů, kdy náklady jsou způsobeny z různých důvodů, například z důvodů podnikatelských na jedné straně a z důvodů osobních na straně druhé. Na rozdíl od zmíněného principu převahy německý federální daňový soud v současnosti používá **dělicí princip**<sup>44</sup>. Takto soud odhaduje procento podnikatelského a osobního užívání. Pouze podnikatelská poměrná část je daňově odpočitatelná.

## USA

Americký národní reportér ve své zprávě<sup>45</sup> uvádí, že soudní řešení netrestních daňových sporů je v USA spíše výjimkou než pravidlem<sup>46</sup>. Ministr financí jednající prostřednictvím komisaře IRS má pravomoc se s poplatníkem vypořádat i za méně, než bylo původně požadováno. Komisař deleguje tuto pravomoc se vypořádat odvolacímu orgánu. Úkolem odvolacího orgánu je vypořádat (netrestní) daňové kontroverze v maximální možné míře bez soudních sporů. Odvolací orgán určuje částku, o kterou je ochoten se vypořádat, na základě **vyhodnocení „rizika soudního sporu“**. Při úvahách ohledně tohoto vyhodnocení odvolací orgán analyzuje účinek pravidel o důkazním břemeni a další faktory, jakými jsou právní precedenty, dostupná skutková data, věrohodnost poplatníka a další faktory, které by soud mohl vzít v úvahu při vydání rozhodnutí.

Při analýze rizika soudního sporu, odvolací orgán vyhodnotí každý případ a snaží se určit pravděpodobnost vítězství státu nebo poplatníka. Pokud odvolací orgán dojde k tomu, že daňový poplatník má 60% šanci na vítězství a stát 40%, odvolací orgán nabídne kompromis ohledně předmětné daňové povinnosti poplatníka na základě poměru 60/40. Pokud například předmětem sporu je částka 100 dolarů, odvolací orgán bude akceptovat platbu 40 dolarů a případ uzavře.

IRS provádějící daňovou kontrolu nemá pravomoc vyměřit daň. V důsledku dokončení daňové kontroly daňový kontrolor zašle daňovému poplatníkovi dokument (*thirty day letter*), ve kterém daňový kontrolor uvádí navrhované změny v daňovém přiznání. Ve lhůtě 30 dní pak poplatník může:

- a) souhlasit se změnami a zaplatit dodatečnou daň, nebo
- b) zaslat protest odvolacímu orgánu, čímž dojde k přesunutí složky (spisu) z oddělení kontroly na odvolací orgán k dalšímu projednání a případnému urovnání, nebo
- c) vyjádřit nesouhlas s navrhovanými změnami.

<sup>43</sup> Viz Abgabeordnung (AO), § 162 *Schätzung von Besteuerungsgrundlagen*.

<sup>44</sup> Viz např. Bundesfinanzhof, rozhodnutí ze dne 21. 9. 2009 (GrS 1/06).

<sup>45</sup> Viz Ordower (2011).

<sup>46</sup> Z oficiálního vyjádření IRS (Internal Revenue Service, jedná se federální vládní agenturu představující úřad ministerstva financí) vyplývá, že více než 80 % kontroverzí je urovnáno bez soudních sporů.

V případě c) nebo pokud daňový subjekt neodpověděl vůbec, vydá IRS tzv. oznámení o deficitu (*notice of deficiency*). Daňový poplatník může následně věc předložit daňovému soudu (Tax Court) k posouzení deficitu před placením dodatečné daně.

Na úrovni procesu daňové kontroly IRS nemůže navrhopvat či přijímat kompromis (dohodnout se) ohledně výše daně. Kontrola zpravidla sleduje pouze specifické otázky, které ovlivnily daňové přiznání poplatníka. Daňový kontrolor má poměrně rozsáhlý prostor pro uvážení ohledně přijetí nebo odmítnutí důkazů na podporu tvrzení poplatníka.

Soudní spor (nikoli v trestních věcech): Podle americké jurisprudence, žalobce v soudním řízení nese důkazní břemeno. V daňových záležitostech je poplatník žalobcem (před daňovým soudem se nazývá navrhovatel) a v počátku nese důkazní břemeno jak ohledně příjmů tak výdajů. Na rozdíl od některých jiných zemí, v USA důkazní břemeno není závislé na tom, zda se jedná o otázku ohledně příjmů nebo výdajů. Vychází se přitom z logiky, že daňový poplatník má lepší informace než stát ohledně faktů týkajících se příjmů a výdajů. Daňový poplatník má povinnost zveřejňovat tyto skutečnosti ve svém daňovém přiznání. Státním úřadem stanovená daň nebo oznámení o deficitu požívají presumpce správnosti. Poplatník musí předložit důkaz pro překonání této presumpce, aby ohledně jeho důkazního břemene v soudním řízení došlo k uplatnění **principu převahy hodnověrných důkazů**.

Na základě **změny zákona od roku 1998**<sup>47</sup> může daňový poplatník **přesunout důkazní břemeno na stát**, pokud předloží hodnověrné důkazy na podporu svých tvrzení. Takové hodnověrné důkazy mohou překonat presumpci správnosti výměru daně. Pro takové přesunutí důkazního břemene poplatník musí:

- a) splnit povinnosti k doložení položek vykazovaných v přiznání,
- b) vést požadované záznamy,
- c) spolupracovat s úřadem (IRS), pokud jsou požadovány informace, důkazy, dokumenty, jednání.

V případech, ve kterých úřad rekonstruuje základ daně fyzické osoby na základě statistické evidence odvozené od nesouvisejících poplatníků, stát nyní (od roku 1998) nese důkazní břemeno.

Kromě zmíněné obecné možnosti k přesunutí důkazního břemene na stát se aplikují i různá speciální pravidla o důkazním břemenu.

Důkazní břemeno je významné pouze v takových daňových sporech, které substantivně obsahují skutkové otázky. Mnohé daňové spory které dojdou k americkému daňovému soudu se týkají interpretace daňového práva. Pokud jsou zvažovány skutkové otázky, tyto otázky jsou často předmětem míry a nikoliv záležitostí existence či neexistence daňové povinnosti. Jako příklad je možno uvést, že častou otázkou je hodnota majetku. Soudy nemusí v těchto případech vybírat mezi hodnotou uváděnou státem a hodnotou uváděnou poplatníkem, ale může vybrat (a také tak často činí) hodnotu v rozmezí mezi těmito dvěma hodnotami.<sup>48</sup> V těchto případech obě strany předloží své důkazy o hodnotě. V případech týkajících se posouzení, zda poplatník má či nemá daňovou povinnost, soudy rozhodují spíše **na základě převahy důkazů**, které obě strany předložily, než na základě toho, která strana nesla důkazní břemeno. Existují **pouze vzácné případy**, ve kterých důkazní pozice je tak vyrovnaná, že soud použije **důkazní břemeno jako pravidlo vyřazovací**<sup>49</sup>.

Empirické studie z roku 2003 se snažily zjistit dopad legislativy z roku 1998 (viz výše) o přenesení důkazního břemene, a to s ohledem jak na rozhodovací výsledky, tak na kompromisní stanovení daně. Tato studie alespoň zčásti prokázala, že došlo k poklesu počtu případů, které jdou k daňovému soudu než k urovnání. Kromě toho nedávná analýza<sup>50</sup> velkého počtu rozhodnutí amerického daňového soudu uvádí, že v (netrestních) daňových věcech **důkazní břemeno téměř nikdy není rozhodující**. Daňový soud spíše rozhoduje **téměř každý případ na základě převahy důkazů**, které obě strany, poplatník a stát, soudu předložily.

<sup>47</sup> Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 (IRRA).

<sup>48</sup> Viz například soudní rozhodnutí *Turner v Commissioner*, 13 T.C.M. (CCH) 462 (1954): Soud stanovil, že hodnota vstupenky na parník, kterou poplatník vyhrál, je středem mezi hodnotou uváděnou IRS a hodnotou uváděnou poplatníkem.

<sup>49</sup> Tie-breaker rule.

<sup>50</sup> Jones, *The Burden of Proof 10 Years After the Shift*, 121 Tax Notes 287 (2008).

## 6 České právo týkající se důkazního břemene

Připomeňme si **základní schéma** procesu dokazování podle českého daňového práva:

- Na úrovni správního daňového řízení stojí proti sobě dvě strany: daňový poplatník a správce daně (zde v roli protistrany).
- Celý proces daňového řízení, tedy i proces dokazování, řídí správce daně (zde v roli řídicího a rozhodujícího orgánu). V této roli správce daně musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů.
- Obě dvě strany sporu, tedy daňový subjekt a správce daně, mohou na podporu svých tvrzení navrhnout a předkládat rozličné důkazní prostředky.
- Obě dvě strany sporu si musí být současně vědomy, že zákon jim stanovuje důkazní břemena – pokud některá ze stran své důkazní břemeno neunesou, může to být důvodem, pro který bude ve sporu neúspěšná.
- Po předložení, zajištění a provedení důkazů určí správce daně jako rozhodující orgán, které skutkové otázky byly prokázány a které nikoliv. Při tom se musí vypořádat s právní otázkou, jaká je právem vyžadovaná úroveň důkazního břemene, a zda právě takovouto úroveň předložené a provedené důkazy naplňují či nikoliv.
- Pokud ohledně významných skutkových otázek dojde správce daně jako rozhodující orgán k závěru, že nedošlo k naplnění požadované úrovně důkazního břemene, tedy že podle názoru tohoto rozhodujícího orgánu nebyla tato skutková otázka prokázána, je správce daně jako rozhodující orgán oprávněn rozhodnout v neprospěch té strany, která své důkazní břemeno nesplnila (neunesla).
  - o Takto tedy rozhodne v neprospěch správce daně (jako protistrany), pokud správce daně neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
  - o Takto tedy rozhodne v neprospěch daňového subjektu, pokud daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

### Základní právní otázky

Z výše uvedeného schématu je tedy evidentní, že **správce daně v roli rozhodujícího orgánu si musí vyjasnit zejména tyto právní otázky:**

- Jaká je právem požadovaná úroveň důkazu? Musí být prokázána najisto, nebo stačí prokázat v úrovni mimo rozumnou pochybnost, nebo rozhoduje pravidlo o převaze důkazů, či postačí úroveň pravděpodobnosti větší než 50 %?
- Jaký je přesný obsah důkazního břemene správce daně a jaký je přesný obsah důkazního břemene daňového subjektu?

Dovoluji si tvrdit, že k oběma uvedeným skupinám právních otázek existuje v české (daňově)právní literatuře dosud jen velmi málo materiálů.

### Vykládá soud ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ „správně“ ?

Ve vztahu ke druhé skupině je nicméně možno konstatovat, že v judikatuře českých správních soudů již existuje významná judikatorní linie, kterou bychom mohli pojmenovat „**účetnictví jako důkaz**“ a která se odvíjí zejména od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 (EURO PRIM s.r.o.) uveřejněného pod č. 1572/2008 Sb.NSS. V tomto rozsudku se soud zejména zabýval otázkou výkladu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu<sup>51</sup>, tedy v podstatě otázkou obsahu důkazního břemene správce daně. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které zní „*Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ vyložil Nejvyšší správní soud takto: „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o*

<sup>51</sup> Pro zjednodušení zde přitom odhlížíme od faktu, že rozsudek se fakticky zabýval ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) předchozího zákona o správě daní a poplatků. Opravňuje nás k tomu nejen to, že ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se textově nijak významně neliší, ale i skutečnost, že NSS takto nastoupenou judikaturní linii drží i v novějších rozsudcích, které se výslovně týkají novějšího ustanovení

konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno.“ Velmi jednoduchým srovnáním tohoto soudního výkladu s textem zákona lze již na první pohled konstatovat, že **si lze klást otázku, do jaké míry se zde soud nechal inspirovat zákonem** a do jaké míry něčím jiným (nějakým nontextuálním [zřejmě i nonlegálním] argumentem, nějakým svým předporozuměním). Jde přitom zejména o to, a už jsme to zmínili výše, že zatímco zákon výslovně hovoří o prokázání skutečností **vyvracejících** věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost (...), tak NSS konstatuje, že správce daně je povinen prokázat, že o souladu se skutečností **existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí** účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Může se o tom samozřejmě vést legitimní debata (darmo není právo podle některých teoretiků spíše diskursivní věda), ale já si **dovoluji tvrdit, že NSS tímto výkladem**, který nadále drží v desítkách dalších rozhodnutí až do současnosti, **nikoli nevýznamně důkazní břemeno správce daně ulehčil, resp. úroveň zákonného důkazního břemene** dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu **významně snížil**. Prokázat skutečnosti, které vyvrátí věrohodnost, průkaznosti atd. není přeci totéž jako prokázat existenci (pouhých) vážných pochybností. Pro úvahy a diskuse nad legalitou a legitimitou takového soudního výkladu mohou být inspirativní výše nastíněné komparativní poznámky. Je tak možno například zjistit, že v mnohých zemích je požadavek na úroveň důkazního břemene finančního úřadu významně vyšší, než jak vyplývá z výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu. A to je přitom třeba ještě **neodhlížet od faktu, že dosti častá praxe finančních úřadů při hodnocení důkazního řízení je pro daňový subjekt obvykle ještě daleko nepříznivější**; jinými slovy řečeno, v praxi finančních úřadů je možno se velmi často setkat s tím, že tyto postupují tak, jakoby výše nastíněná judikatorní linie ani neexistovala, resp. jako by ani neexistovalo ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

## 7 Závěr

Smyslem tohoto pojednání bylo zejména poukázat na to, že v oblasti dokazování v daňovém právu existují otázky, které podle mého názoru nejsou v české judikatuře dosud uspokojivě vyřešeny a ke kterým se česká daňověprávní doktrína vyjadřuje jen málo. Pokud by snad někdo měl pocit, že se jedná o čistě akademickou disputaci, je potřeba zmínit, že **velká část všech neúspěchů daňového subjektu** v daňových sporech se správcem daně, resp. že velká část daňových doměrků po skončené daňové kontrole, **stojí pouze na tom, že provedené dokazování nenaplnilo podle správce daně požadavek na úroveň důkazního břemene**, které tíží daňový subjekt. Jinými slovy řečeno, velká část doměrků daně po skončené daňové kontrole stanoví často velmi fatální důsledky pro daňový subjekt v situaci, kdy **zásadní skutkové otázky přetrvávají v pozici neprokázaných** (tedy alespoň podle názoru finančního úřadu). Nedochozí tedy k doměření daně na základě toho, že by se správci daně podařilo prokázat, že relevantní fakta se odehrála jinak, než jak tvrdí daňový subjekt, ale čistě pouze na základě toho, že je konstatováno neunesení důkazního břemene na straně daňového subjektu. Pokud se pak například jedná o situaci (v praxi nikoliv ojedinělou), že daňový subjekt předloží a navrhne prakticky všechny důkazní prostředky, které vůbec připadají v úvahu, a správce daně přesto doměří daň, a to na základě konstatování, že daňový subjekt své důkazní břemeno neunesl, aniž by přitom zohlednil fakt, že prokázání té které konkrétní skutkové otázky je v úrovni, kterou požaduje správce daně (prokázat „najisto“ nebo „nade vší pochybnost“), pro kohokoliv naprosto objektivně nemožné, je **možno velmi vážně uvažovat o překročení hranice ústavní konformity**.

Pro řešení výše nastolených otázek není jistě bez významu podívat se na to, jak podobné věci řeší v jiných zemích. Z výše uvedeného stručného popisu přístupu některých zemí je dosti zřetelně vidět, že **většina zemí zúčastněných na konferenci EATLP v Uppsale aplikuje pravidla a přístupy, které jsou pro dokazování z pohledu daňového subjektu méně přísné** (resp. které jsou přísnější pro finanční správu), než je obvyklé v České republice. Můžeme tak tedy vidět, že v mnohých zemích je daleko větší povinnost správce daně vyšetřovat ex offio skutečný stav věcí, že úroveň dokazování i v daňových věcech je často postavena na principu převahy důkazů a že v mnohých situacích se jak správce daně, tak daňový soud spokojí s dokazováním na úrovni „spíše pravděpodobné“.

Pokud má české daňové právo v oblasti dokazování naplnit ambice materiálního právního státu, tj. zejména být v souladu s ústavní ochranou vlastnictví a autonomie osob, a s tím souvisejícím požadavkem na právní jistotu a předvídatelnost a právem na spravedlivý proces, je podle mého názoru ještě potřeba na poli teorie i praxe vykonat řadu kroků. Alespoň vykročení na tuto cestu bylo neskromným cílem tohoto pojednání.

## Bibliografie

BAXA, Josef, Onřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. 2011. *Daňový řád*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 1880 s. ISBN 9788073575649.

HEINRICH, Johannes. 2011. *Austria: Questionnaire 'The Burden of Proof in Tax Matters'*, EATLP Conference. [online]. [cit. 2016-02-03]. Dostupné z: [http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Austria%20\(2\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Austria%20(2).pdf).

KOOPMAN, Robert Jan a Ramon DWARKASING. 2011. National Report The Netherlands. [online]. [cit. 2016-02-04]. Dostupné z: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20The%20Netherlands.pdf>.

LANDGRÁF, Roman. 2009. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 1. část. *Daňový expert*. č. 6.

MEUSSEN, Gerard, Börje LEIDHAMMAR, Klaus-Dieter DRUËN, Daniel DRISSEN a Giuseppe MARINO. 2011. *General report EATLP Conference 2-4 June 2011 Uppsala, Sweden, „Burden of proof“*. [online]. [cit. 2016-02-03]. Dostupné z: <http://www.eatlp.org/uploads/public/upsala/General%20report.pdf>.

ORDOWER, Henry. 2011. *United States of America – The Burden of Proof in Tax Matters: prepared for the European Association of Tax Law Professors 2011 Annual Meeting*. [online]. [cit. 2016-02-03]. Dostupné z: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20USA.pdf>.

SEER, Roman. 2011. *National Report of Germany on the Questionnaire „The burden of proof“*. [online]. [cit. 2016-02-03]. Dostupné z: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof-%20German.pdf>.

VAŠUTOVÁ, Vendula. 2011. Specifika dokazování v odlišných právních procesech. *Právní rozhledy*. č. 22, s. 795–803.

WEINBERGER, Ota. 1959. *Logika*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství.