

Dokazování v daňovém právu



Vybrané poznámky
10. března 2020 IFA



Obsah:

- Základní právní úprava týkající se dokazování
- Důkazní břemeno, důkazní standard
- Typický průběh dokazování
 - Účetnictví jako důkaz
- Důkazní břemeno finančního úřadu
- Důsledky neunesení důkazního břemene
- Dokazování při „podvodných řetězcích“
- Závěr - diskuse



Základní teze

- Správce daně vyžaduje po daňovém subjektu zjevně nepřiměřené důkazní břemeno
 - FÚ požadují pro dokazování daňovým subjektem prakticky jistotu, což je zjevně nesplnitelný (absurdní) důkazní standard
- Správce daně své důkazní břemeno zhusta ignoruje
 - FÚ často nepředloží a neprovede žádné důkazy, které by vyvrátily účetnictví a další důkazy předložené daňovým subjektem; FÚ pouze vysloví nějaké pochybnosti
- Judikatura NSS ohledně důkazního břemene státu se odchyluje od zákonného textu
 - Ustanovení § 92/5/c) DŘ hovoří o povinnosti prokázat skutečnosti vyvracející, ovšem judikatura se spokojuje s vyslovením (důvodných) pochybností
- Správce daně velmi často doměřuje podle pravidla o objektivním důkazním břemeni, tedy za situace, kdy se skutkové okolnosti nepodařilo prokázat
 - Ačkoli se vůbec nepodařilo prokázat, jak se podstatné skutky či děje odehrály, správce daně doměří daň; tedy nikoli tak, že by správce daně zjistil, že je něco nesprávné; je toto ještě ústavně konformní doměření daně?

Základní ústavně-právní pojetí čl.2 Listiny zákl. práv a svobod

- **Občan** (podnikatel) **může činit všechno**
 - co není zákonem zakázáno
- Občan (podnikatel) **nesmí být nucen činit**,
 - co zákon neukládá
- **Stát** (úřední osoba) **nesmí nic**
 - co zákon výslovně nestanoví
 - a to jen a právě tím způsobem, který stanoví zákon.

Čl. 11 Listiny základních práv a svobod



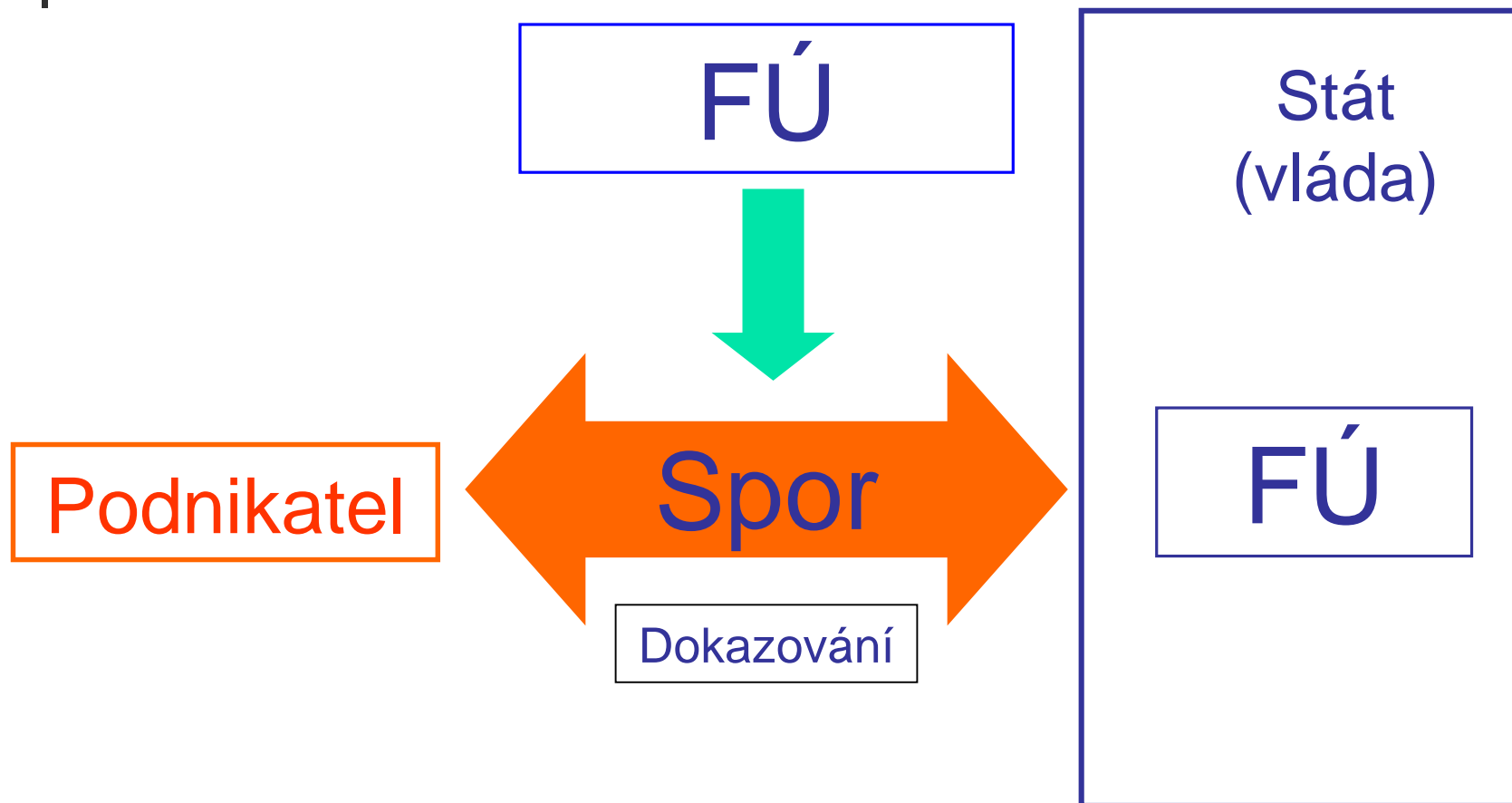
- (1) Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu
- (5) Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona

Čl. 38 Listiny základních práv a svobod

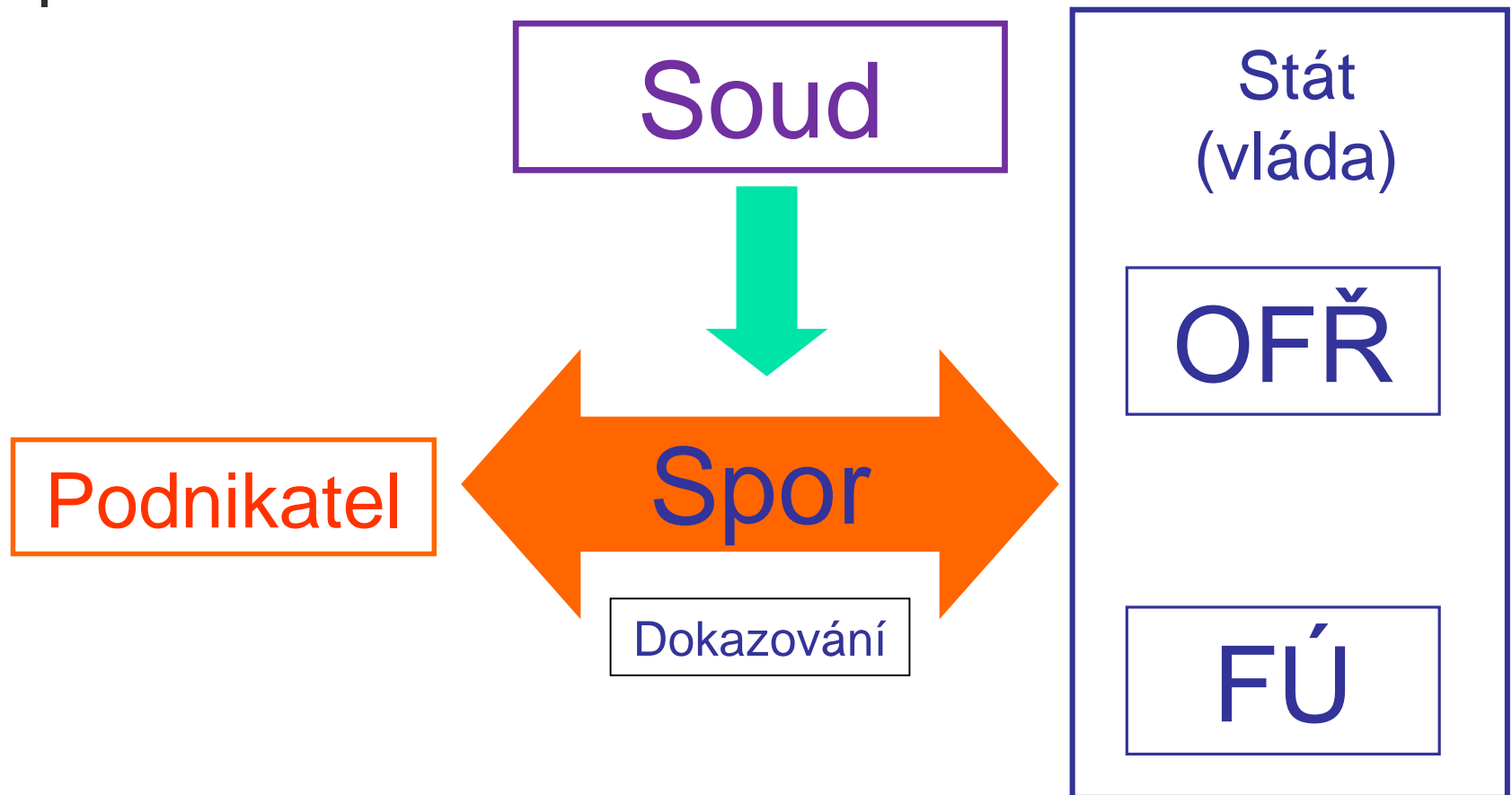


- (2) Každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se **mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům**. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem.

První instance



Soudní přezkum



Správce daně prokazuje (jako strana „sporu“)

- § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu:
„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“
- Je důležité odlišovat od § 89 (postup k odstranění pochybností):
 - § 89/1 DŘ: *„má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti (...)“*
 - § 89/2 DŘ: *„Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil,*

Daňový subjekt (jako jedna strana „sporu“)

- § 92 odst. 3 daňového řádu:

„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět

*v řádném daňovém tvrzení,
dodatečném daňovém tvrzení a
dalších podáních“*

- § 31 odst. 9 „starého“ zákona o správě daní a poplatků:

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván

Správce daně (jako „soudce“)

- Zásada správnosti
 - **§ 1 odst. 2 DŘ:** *Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*
- Zásada volného hodnocení důkazů
 - **§8/1 DŘ:** *Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
- Odpovědnost správce daně
 - **§ 92/1 DŘ:** *Dokazování provádí příslušný správce daně*
 - **§ 92/2 DŘ:** *Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*
- Hodnocení důkazů
 - **§ 92/7 DŘ:** *Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*



Typický průběh dokazování

- Daňový subjekt předloží
 - (účetní jednotka): účetnictví
 - (OSVČ): daňovou evidenci fyzické osoby dle § 7b zákona o daních z příjmů
 - (plátce DPH): evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH
- Správce daně unese své důkazní břemeno:
 - prokáže skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost či správnost předložených evidencí
- Daňový subjekt předloží či navrhne další důkazní prostředky ze sféry mimo účetnictví



Schéma procesu dokazování

- Na úrovni správního daňového řízení stojí proti sobě protistrany: daňový poplatník a správce daně (zde v roli protistrany)
- Celý proces, tedy i dokazování řídí správce daně (v roli řídicího a rozhodujícího orgánu = „soud“)
- Obě strany sporu navrhují a předkládají rozličné důkazní prostředky
- Obě strany si musí být vědomy svých důkazních břemen (neunesení => neúspěch ve sporu)
- Správce daně jako „soud“: zajistí a provede navržené důkazy => určí, které skutkové otázky byly prokázány a které nikoli. Přitom se musí vypořádat s těmito základními právními otázkami:
 - Která strana nese pro tu kterou skutkovou otázku důkazní břemeno?
 - Jaká je vyžadovaná míra (intenzita) důkazu?



Schéma procesu dokazování

- Správce daně jako „soud“ určí, zda provedené důkazy naplňují vyžadovanou míru důkazu
- Pokud ohledně významných skutkových otázek nedošlo podle názoru správce daně k naplnění požadované míry důkazu, tj. skutková otázka nebyla prokázána (non liquet), rozhodne správce daně v neprospěch té strany, která své důkazní břemeno neunesla:
 - Pokud správce daně neunesl důkazní břemeno dle § 92/5/c) DŘ => FÚ prohrál
 - Pokud daňový subjekt neunesl důkazní břemeno dle §92/3 DŘ => DS prohrál

Správce daně v roli „soudce“ si tedy musí vyjasnit:

- Jaká strana nese vůči které otázce důkazní břemeno ?
 - Jaký je přesný obsah důkazního břemene FÚ a SD?
 - **FÚ**: dle § 92/5/c) DŘ
 - **DS**: dle § 92/3 DŘViz dále judikatorní linie EURO PRIM
- B) Jaká je právem vyžadovaná míra důkazu ?
 - Najisto, mimo rozumnou pochybnost, jasné a přesvědčivé, nebo podle převahy důkazů?

Judikatorní linie „Euro prim“

- Z rozsudku NSS ze dne 30.1.2008 2 Afs 24/2007, č. 1572/2008 Sb. NSS, žalobce: EURO PRIM (soudce zpravodaj K. Šimka)
 - část věnující se výkladu ustanovení § 92/5/c) DŘ:
 - *„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 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“.*

Polemika s judikaturou „Euro prim“

- Zákon (§92/5/c) DŘ:
 - výslovně hovoří o prokázání skutečností **vyvracejících** věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost
- NSS:
 - správce daně je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné **pochyby**, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným
 - takové nesrovnalosti jež 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

5 Afs 99/2015 Libra Corporate Services

- NSS zde odkazuje na 9 Afs 110/2007 (RS), který se týkal vytykáčního řízení (dnes postup k odstranění pochybností). Onen RS mj. uvedl: „„Pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřeny o skutkové důvody.“
- V Afs 99/2015 se k tomu výslovně uvádí: „*Jakkoli se uvedené rozhodnutí primárně zabývalo konkrétností výzvy vydané ve vytykáčím řízení, závěry zde učiněné byly dále rovněž aprobovány ve vztahu k rozložení důkazního břemene.*“
- To je myslím **omyl, pokud se směšují** normy zákonem výslovně nastavené pro **vytykáčí řízení** (POP) s normami týkajícími se dokazování obecně. Jak je zde názorně vidět, takto se jakoby legitimizuje doktrína soudu, že stačí mít „důvodné podezření“.

5 Afs 99/2015 Libra Corporate Services

- *Na základě výše uvedeného je tedy zjevné, že důkazní břemeno poté, kdy správce daně vyjádřil zcela logické a opodstatněné pochybnosti stran uskutečnění tvrzeného obchodu, přešlo zpět na stěžovatele. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví, tj. důkazní břemeno, které stíhá dle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně, však dle ustálené judikatury správních soudů však neznamena, že správce daně je povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila.*
- Přitom zákona říká jasně:
 - **§ 92/5/c) DŘ:** *Správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*

Existují přitom i odlišné názory soudu

- II. ÚS 232/02 (29.10.2002):
 - *Vyhověl-li stěžovatel výzvě předložením účetních dokladů, splnil svou zákonnou povinnost, a tak bylo na správci daně, aby stěžovateli jeho nárok na nadměrný odpočet uznal nebo aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. prokázal, že předložené doklady jsou nevěrohodné či nesprávné, tedy že neodpovídají skutečnému stavu věci (tím se skutečně, jak uvádí stěžovatel, důkazní "břemeno" přesunulo na správce daně).*
- 3 Afs 12/2003, 666/2005 Sb.NSS (S-Bohemia Leasing a.s.):
 - **Sbírková věta:** *Unesl-li správce daně důkazní břemeno ve shodě s § 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tím, že vyvrátil tvrzení daňového subjektu o skutečnostech uvedených ve smlouvách o přijetí zdanitelného plnění, bylo na daňovém subjektu, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence takových důkazů šla k jeho tíži.*

Existují přitom i odlišné názory soudu (2)

- 4 As 1/2003, 542/2005 Sb.NSS, 31.1.2005:
 - **Sbírková věta:** Pokud celní orgán jako správce daně v souladu s 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, **prokáže existenci skutečností vyvracejících** věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených celním (daňovým) subjektem, je důkazní břemeno na celním subjektu, jehož povinností podle § 31 odst. 9 citovaného zákona je navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl celním orgánem v průběhu celního řízení vyzván.
- 1 Afs 39/2010 ŘEZPOF 08.07.2010
 - Měl-li **správce daně** i po předložení uvedených dokladů určité pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětné obchodní transakce, **bylo na něm**, aby důvodnost svých pochyb vyjádřil kvalifikovaně, tj. v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, a **unesl tak důkazní břemeno ohledně existence relevantních pochybností o skutečnostech vyvracejících** věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů. Správce daně mohl kupříkladu zjišťovat u dodavatele, zda se na předmětné obchodní transakci podílel, případně, s jakou osobou byla smlouva uzavřena, co bylo jejím obsahem, jak proběhla úhrada apod



Účetnictví jako důkaz

- Účetnictví (či jiná povinná evidence) je důkazním prostředkem svého druhu (sám o sobě)
- Předložením účetnictví daňový subjekt překládá důkazní prostředek = plní důkazní povinnost
- Správce daně následně může požadovat další prokazování (ze sféry mimo účetnictví) pouze tehdy, pokud unesl své důkazní břemeno, tj. pokud prokázal, že o souladu předloženého účetnictví existují natolik vážné a důvodné pochyby („zatemní obraz hospodaření“), které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným

Presumpce správnosti účetnictví

- Ustanovení § 92/5/c) konstruuje (mlčky předpokládá) právní domněnku správnosti účetnictví
 - Pokud se podíváme na text ustanovení **§ 92 odst. 5 písm. c) DŘ** a srovnáme ho s klasickou právní konstrukcí právních domněnek, poměrně silně docházíme k závěru, že **předmětné ustanovení vlastně konstruuje právní domněnku (presumpci) správnosti účetnictví a ostatních povinných evidencí**
 - Tato presumpce (domněnka) správnosti účetnictví a dalších vyjmenovaných důkazních prostředků nepochybně existuje, **protože jinak by samozřejmě toto ustanovení neuvádělo**, jakým způsobem je správce daně povinen tuto domněnku vyvrátit. Tato úvaha se odvolává například na výkladovou zásadu rozumného zákonodárce.
 - Jedná se přitom nesporně o **právní domněnku vyvratitelnou**, když právě obsah předmětného ustanovení definuje způsob, jakým správce daně tuto domněnku může vyvrátit

Účetnictví jako důkaz - judikatura

- Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008 čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb.NSS (EURO PRIM s.r.o.):
 - Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, **prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím**, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.
 - Ne každá chyba v účetnictví bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o 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.

Účetnictví jako důkaz - judikatura

- Rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010 čj. 1 Afs 39/2010-124 (ŘEZPOF s.r.o.):
 - „Správce daně je v souladu s § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, **povinen prokázat**, že o správnosti účetnictví daňového subjektu existují vážné a důvodné pochyby.
 - Pokud **namísto toho požaduje**, aby daňový subjekt předkládal další důkazy na podporu svých tvrzení, je jeho postup **v rozporu se zákonem.**“

Míra (intenzita) důkazu, důkazní standard

- S absolutní jistotou nelze prokázat nikdy
 - Z logiky se podává, že žádnou skutkovou okolnost nastalou v minulosti nelze prokázat najisto (na 100%, s absolutní jistotou) =>
 - vždy se tedy jedná určitou míru pravděpodobnosti, přesvědčení, přesvědčivosti.
 - Zřetelně takto judikoval ÚS dne 20.8.2014 v nálezu I. ÚS 173/13 (soudkyně zpravodajka K. Šimáčková):
 - *„Je tedy nutno reflektovat, že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti. (...). Absolutní jistota je tedy **důkazní standard**, který není možno v soudním řízení aplikovat, neboť by při tom důkazní břemeno prakticky nebylo možno unést. (...) Vyžadování, aby skutkový závěr mohl být učiněn zcela jednoznačně a bez jakéhokoliv náznaku pravděpodobnosti je skutečně až na hranici nemožnosti takového prokázání“. (...). Avšak absolutní, stoprocentní jistoty, jak bylo právě řečeno, dosáhnout nelze a nelze ji vyžadovat ani v trestním právu.“*

Míra (intenzita) důkazu, důkazní standard (2)

- Požadavek jistoty nepřiměřeně vysokým důkazním standardem
 - V publikovaných právních větech nálezu I. ÚS 173/13 můžeme číst:
 - „Pokud je **důkazní standard** požadovaný pro prokázání určité skutečnosti tvrzené žalobcem, jako jednou stranou řízení, zcela **nepřiměřeně vysoký**, tak v důsledku je i **důkazní břemeno** kladené na tohoto účastníka řízení **zjevně nepřiměřené (...)**“
 - Důkazní standard (požadovanou míru důkazu) je tedy nutno vnímat jako
 - otázku **míry pravděpodobnosti**,
 - přičemž je potřeba vzít na vědomí, že se stoprocentní jistotou („zcela jednoznačně“, „bez jakéhokoli náznaku pravděpodobnosti“) nelze prokázat nic => takovýto požadavek by byl zjevně **nepřiměřeným**

Důkazní standardy (důkazní teorie)



- Mimo jakoukoli pochybnost
 - požadavek *ad absurdum*
- Mimo rozumnou (důvodnou) pochybnost
 - *beyond reasonable doubt*
- Jasný a přesvědčivý důkaz
 - *clear and convincing*
- S převahou důkazů (spíše ano než ne)
 - *preponderance of the evidence*

Stav non-liquet, objektivní důkazní břemeno

- *Non-liquet* = v daňovém řízení se nepodařilo zjistit (s dostatečnou mírou důkazu), jak se rozhodující skutky či děje odehrály
 - Nelze ponechat případ nerozhodnutý => používá se pravidlo o objektivním důkazním břemeni:
 - Prohraje ta strana sporu, která mělo důkazní břemeno a toto břemeno neunesla



Non liquet => doměření daně

- Tedy v situaci *non liquet* (nepodařilo se prokázat rozhodující skutečnosti) správce daně konstatuje, že to byl právě daňový subjekt, kdo neunesl důkazní břemeno, a proto musí strpět prohru ve sporu (doměření daně).
- FÚ tedy nedoměruje na základě toho, že by přišel na to, že se rozhodující děje a skutky odehrály jinak, ale pouze na základě toho, že podle jeho názoru je intenzita důkazů předložených subjektem nedostatečná



Důkazní břemeno

- Důkazní břemeno nese:
 - daňový subjekt
 - (§ 92/3 DŘ: „*daňový subjekt prokazuje ..*“)
 - správce daně
 - (§ 92/5 DŘ: „*správce daně prokazuje ...*“)
- Důkazní břemeno
 - **subjektivní** (formální) důkazní břemeno = kdo musí předložit skutečnosti a případné důkazní prostředky
 - **objektivní** (hmotné) důkazní břemeno = kdo nese riziko neobjasnění skutkového stavu, resp. neprokázání tvrzení



Negativní důkazní teorie

- Negativní teorie důkazní: **neexistence se neprokazuje**, tj. po nikom nelze spravedlivě žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité právní skutečnosti.
- Takový fakt totiž se stoprocentní jistotou dokázat objektivně nelze
- Tato negativní důkazní teorie pak dovozuje, že **zde přechází důkazní břemeno na protistranu**, v našem případě tedy na správce daně.



Negativní důkazní teorie

- Rozsudek NSS ze dne 8.11.2007, č. 1663/2008 Sb. NSS:
 - *„Důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 ZSDP stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván.*
 - *Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí. Nelze proto vyzvat daňový subjekt k tomu, aby prokazoval, že předmětnou částku v daném roce nepřijal, resp. nevydal.*
- Věcná kauza: zda a v jakém rozsahu zatěžovalo podnikatele důkazní břemeno ohledně příjmu, který byl následně vložen jako půjčka do společnosti
 - FÚ podnikatele vyzýval, aby prokázal, že určitá částka (půjčená do společnosti) netvořila jeho příjem FO



„Esenciální“ výdaje

- 8 Afs 70/2011 (12.7.2012):
 - *správce daně pochybil, pokud zcela opomněl uplatněné výdaje za situace, kdy se jednalo o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy, byť jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána*
 - *Je-li základem daně (dílním základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení*
- 2 Afs 238/2017 MT-STOFI (28.2.2018):
 - *jedná-li se o výdaje (náklady), které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout*
 - *Pokud za daného skutkového stavu orgány finanční správy stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a **nezvážily využití pomůcek**, postupovaly v rozporu s § 98 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona.*

Nejčastější právní odůvodnění výroku o doměření daně

- Protože se nepodařilo s jistotou prokázat rozhodné skutečnosti, daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, proto správce daně neuznává daňový výdaj (resp. odpočet DPH).
- Doměruje se tedy na základě konstatování o neunesení objektivního důkazního břemene daňovým subjektem



Shrnutí

- v oblasti dokazování v daňovém právu existují **otázky**, které nejsou v české judikatuře dosud **uspokojivě vyřešeny** a ke kterým se česká daňověprávní doktrína vyjadřuje jen málo
- Nejedná se o pouze akademickou disputaci, protože velká část daňových doměrků po skončené daňové kontrole **stojí pouze na tom, že provedené dokazování nenaplnilo podle správce daně požadavek na úroveň důkazního břemene na straně daňového subjektu**
- 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**
- Správci daně nemají jasno v tom, **jakou míru důkazů mají požadovat po daňovém subjektu**, když často zcela nesmyslně požadují **stoprocentní jistotou**
- Přitom pro plnění **svého** důkazního břemene si vystačí s tou **nejnižší mírou důkazu**



Shrnutí

- 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**



Dokazování v případě „podvodných“ řetězců

- Axel Kittel test:
 - Je zde k dnešnímu dni daňová ztráta?
 - Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání?
 - Pokud je zde podvodné jednání, byly předmětné obchodní transakce s tímto spojeny?
 - Pokud byly předmětné obchodní transakce spojeny s podvodným jednáním, věděl či musel vědět o tomto spojení daňový subjekt?

Daňový subjekt může zůstat důkazně pasivní

- Za odpovědi na všechny tyto otázky odpovídá na svoji odpovědnost stát
 - s rizikem nezískání práva na odmítnutí nároku daňového subjektu na odpočet DPH
- NSS čj. 6 Afs 252/2016-35 ze dne 21.12.2016:
 - *Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH nárokující si odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. (...) V té fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může **daňový subjekt zůstat zcela pasivní**, neboť důkazní povinnost vyplývající mu z § 92 odst. 3 daňového řádu již splnil (prokázal přijetí zdanitelného plnění)*



Nelze požadovat prokázání, že se DS podvodu nezúčastnil

- NSS čj. 6 Afs 170/2016-30 (IMAO electric CZ s.r.o.) ze dne 5.10.2016:
 - *o přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat*

Doktrína jediného rozumného vysvětlení

- Podle rozsudku vysokého odvolacího soudu v Británii:
 - **Mobilx Ltd** (in Administration), The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, Calltel Telecom Ltd & Anr v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, Blue Sphere Global Ltd, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs. High Court of Justice Court of Appeal (Civil Division). 12.5.2010

Doktrína jediného rozumného vysvětlení

- *Pokud má být o plátcí odňato právo na odpočet daně na vstupu, musí být prokázáno, že věděl nebo vědět měl, že transakce byla spojena s podvodným jednáním. Není přitom dostatečné, pokud se prokáže, že tato osoba věděla nebo měla vědět, že transakce byla tako propojena pravděpodobně (spíše ano než ne). Tedy plátce může být považován za účastníka a ztrácí svůj nárok na odpočet daně, pokud měl vědět, že jediným rozumným vysvětlením okolností transakce je, že tato transakce je spojená s podvodem.*



Děkuji Vám za pozornost!

Ing. Roman Landgráf
daňový poradce
www.landgraf.cz