

**Univerzita Pardubice
Fakulta chemicko-technologická**

Dokazování v daňovém řízení

Jiří Nezval

**Bakalářská práce
2008**

SOUHRN

Předmětem bakalářské práce je současný pohled na problematiku práv a povinností v důkazním řízení a to jak daňových subjektů, tak i správců daně.

Práce se zabývá obecnou charakteristikou daňového řízení a řeší problematiku důkazního řízení, důkazního břemene a následků v případě jeho neunesení. Práce se zabývá vybranými problémy v oblasti dokazování v daňovém řízení, kterými jsou prokazování původu peněz, reklamní činnosti a dodání zboží a služeb v případě neexistujícího dodavatele.

KLÍČOVÁ SLOVA

daňové řízení, zásady daňového řízení, dokazování, důkazní břemeno, správa daní, stanovení daně podle pomůcek

TITLE

The proofs in tax procedure

ABSTRACT

The subject of this bachelor work is an overview of current rights and duties in validation procedures both for tax entities and tax administrators.

The work is interested in the general form of tax procedures, shows a validation procedure, burden of proof and consequences of not proving a case. The work looks at chosen issues in the field of validation in tax procedures which authenticate financial sources, advertising activities and supply of goods and services when there is a non-existent supplier.

KEY WORDS

tax procedure, principles of tax procedure, proofs, burden of proof, tax administration, calculation of tax according to other type of documentation

Seznam zkratek

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

Listina základních práv a svobod – usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

občanský soudní řád – zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

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

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

zákon o daních z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

soudní řád správní – zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

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

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

správní řád – zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění zákona č. 413/2005 Sb.

Obsah

Úvod.....	7
1. Daňové řízení.....	9
1.1 Řízení.....	9
1.2. Základní zásady daňového řízení.....	10
1.2.1 Zásada zákonnosti.....	11
1.2.2 Zásada vzájemné součinnosti.....	11
1.2.3 Zásada vzájemné přiměřenosti.....	11
1.2.4 Zásada volného hodnocení důkazů.....	12
1.2.5 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti.....	12
1.2.6 Zásada rovnosti účastníků.....	12
1.2.7 Zásada neformálnosti řízení.....	12
1.2.8 Zásada dispoziční a zásada oficiality.....	13
2. Dokazování v daňovém řízení.....	14
2.1 Dokazování a jeho cíle.....	14
2.2 Vedení důkazního řízení.....	14
2.3 Důkazní prostředky.....	17
2.3.1 Protokol o ústním jednání.....	18
2.3.2 Svědecká výpověď.....	21
2.3.3 Důkazní prostředky získané na základě mezinárodní pomoci správců daně.....	26
2.3.4 Znalecký posudek.....	28
2.3.5 Čestné prohlášení.....	29
2.3.6 Důkazní prostředky získané v jiném než daňovém řízení.....	30
2.4 Důkazy.....	32
3. Důkazní břemeno.....	34
3.1 Důkazní břemeno správce daně.....	36
3.2 Důkazní břemeno daňového subjektu.....	39
3.2.1 Důkazní břemeno – neexistující dodavatel.....	39
3.2.2 Důkazní břemeno – reklamní činnost.....	42
3.2.3 Důkazní břemeno – prokazování původu peněz.....	43
4. Následky neunesení důkazního břemene.....	47
4.1 Stanovení daně podle pomůcek.....	47
4.2 Sjednání daně.....	51
Závěr.....	53
Seznam použité literatury.....	55

Úvod

Změna společenských poměrů po roce 1989 a s tím spojený rozvoj podnikání v České republice způsobily výraznou změnu v legislativě. Zákodárce schválil novou daňovou soustavu a umožnil tak vzniku zcela nových práv a povinností pro daňové subjekty a samotné správce daně, které vycházejí ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Práva a povinnosti daňového subjektu v daňovém řízení vyplývají nejen ze zákona o správě daní a poplatků, ale i z Ústavy České republiky a Listiny lidských práv a svobod.

Oblast daňové správy je pro společnost velmi důležitá a jejím cílem je správné zjištění základu daně, její vyměření a vybrání, včetně vymáhání daňových nedoplatků. Daňové příjmy jsou hlavním příjmem státního rozpočtu. V roce 2006¹ dosáhly celkové příjmy státního rozpočtu částky 923 mld Kč, z níž daňové příjmy činily 469 mld Kč (bez započtení příjmů z pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a z veřejného zdravotního pojištění). Daňové příjmy se tak podílely na celkových příjmech státního rozpočtu z více než poloviny celkových příjmů.

Významnou a nezastupitelnou úlohu v daňovém řízení a tedy i v procesu dokazování mají soudy. Do konce roku 2002 přezkoumávaly rozhodnutí orgánů veřejné správy pouze krajské soudy. Rozhodnutí jednotlivých krajských soudů byla často ve vzájemném rozporu, bez možnosti podání opravných prostředků. Daňové subjekty se musely často dovolávat svých práv u Ústavního soudu, jenž kontroluje ústavnost a neměl by být zneužíván k přezkoumávání rozhodnutí orgánů veřejné správy. Změna nastala po roce 2003 zřízením Nejvyššího správního soudu, který v případě kasační stížnosti rozhoduje o stížnosti proti rozhodnutí soudu v prvním stupni. Daňové subjekty tak získaly možnost napravit případná chybná rozhodnutí krajských soudů u Nejvyššího správního soudu. Tento soud svým působením sjednocuje judikaturu soudů prvního stupně a napomáhá k zajištění právní jistoty daňových subjektů.

¹ Státní závěrečný účet za rok 2006

Současná právní úprava zákona o správě daní navazuje na právní úpravu první republiky. Z uvedeného důvodu se judikatura první republiky objevuje i v rozhodnutích současných soudů, které se na ní velmi často odkazují. Sbíрка nálezů Nejvyššího správního soudu první republiky byla publikována v tzv. „Bohuslavově sbírce“, která osahuje několik desítek tisíc nálezů, řada z nich je dodnes aktuálních.

Cílem mé bakalářské práce Dokazování v daňovém řízení bylo přiblížit problematiku dokazování jak s pohledu správce daně, tak s pohledu daňových subjektů a předložit daňovým subjektům návod na postup v rámci dokazování. Zároveň je práce přínosná pro pracovníky správce daně tím, že shrnuje jejich nejčastější procesní pochybení a i jím dává návod, jak postupovat v průběhu daňového řízení při respektování všech zákonných norem tak, aby byl naplněn cíl daňového řízení, tj. správné stanovení a vybrání daně.

Bakalářská práce nejprve charakterizuje daňové řízení a jeho základní zásady. Následuje vlastní problematika dokazování, důkazního břemene a možných následků kdy daňový subjekt důkazní břemeno neunes.

V práci se zaměřuji na nejvíce využívané důkazní prostředky, kterými jsou protokol o ústním jednání, svědecká výpověď, důkazní prostředky získané na základě mezinárodní pomoci správců daně, znalecký posudek, čestné prohlášení a důkazní prostředky získané v jiném než daňovém řízení. V případě důkazního břemene je práce zaměřena na nejčastěji se vyskytující problematické případy v daňových řízeních – neexistující dodavatel, reklamní činnost a prokazování původu peněz.

1. Daňové řízení

1.1 Řízení

Řízení je postup orgánu státní moci, jehož pomocí jedná z fyzickými nebo právnickými osobami. V průběhu řízení orgány státní moci postupují v souladu s platnou legislativou. Orgán veřejné moci je orgán, který má právo autoritativním způsobem rozhodovat o právech a povinnostech fyzických a právnických osob (účastníku řízení). Jeho postavení je vrchnostenské. V České republice se mezi orgány státní moci řadí státní orgány (ministerstva, Policie České republiky, správní úřady, soudy apod.), orgány územní samosprávy (např. obecní policie) a orgány zájmové samosprávy (např. Komora daňových poradců).

Jednotlivé druhy řízení probíhají buď před soudy, nebo správními orgány. Před soudem se vede řízení občanské soudní řízení, trestní řízení a řízení ve správním soudnictví. Před správním orgánem probíhá řízení podle správního řádu a zákona o správě daní.

V řízení vedených správcem daně není aplikován pouze zákon o správě daní, ale také další procesní předpis, kterým je zákon o soudním řízení správním. Použití správního řádu je v daňovém řízení značně omezeno ustanovením § 99 zákona o správě daní, které neumožňuje použití správního řádu při správě daní. Správce daně se řídí správním řádem jen v řízeních, která nejsou upravena zákonem o správě daní. Příkladem mohou být pokuty podle ustanovení § 37 zákona nebo pokuta podle § 48 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů. Ze zákona o správě daní plyne použití správního řádu jen v případě stížností podle § 175 správního řádu. Zmíněné ustanovení nahradilo vládní vyhlášku č. 150/1958 Ú.l, o vyřizování stížností, oznámení a podnětů pracujících, která byla zrušena nařízením vlády č. 370/2005 Sb.

Mnoho daňových subjektů se v daňovém řízení odvolává na ustanovení § 177

správního řádu, které upravuje zásady činnosti správních orgánů. Ustanovení § 99 zákona o správě daní však uplatnění § 177 správního řádu, až na zmíněnou výjimku, neumožňuje. Krajský soud v Hradci Králové ve svém rozsudku vyloučil použití správního řádu pro daňové řízení: „Protože ze shora uvedených důvodů krajský soud považoval řízení o uložení pokuty za řízení daňové, nebylo podle něj na místě, aby v něm správce daně podpůrně užíval správní řád, a ve výroku na tento právní předpis z toho důvodu odkazoval. Pro daňové účely se totiž správní řád nepoužije (§ 99 daňového řádu).“²

Přestože možnost použití správního řádu v daňovém řízení je jednoznačně daná, domnívám se, že řízení před orgány státní správy nemusí být upraveno více zákony. K takovému řízení by postačil jeden společný zákon, který by se vztahoval na všechna řízení, včetně daňového.

1.2. Základní zásady daňového řízení

Definice daňového řízení a základní zásady daňového řízení jsou upraveny ustanovením § 2 odst. 1 zákona o správě daní. Daňové řízení je definováno jako řízení o daních. Pojem daň upravuje ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní jako správu daní a poplatků včetně odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně. Správce daně má v průběhu daňového řízení uloženu povinnost chránit zájmy státu, musí však při tom dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Základní zásady daňového řízení deklarují základní pravidla řízení, kterými je nutno se řídit při aplikaci jednotlivých ustanovení daňových zákonů.

K základním zásadám daňového řízení se vcelku výstižným způsobem vyjádřil i Nejvyšší správní soud: „Správce daně proto musí jednat vždy v souladu se zákony, musí rovněž chránit zájmy státu, tak, aby docházelo ke správnému stanovení a vybrání daně a nebyly kráceny daňové příjmy. Přitom však musí dbát i zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.“³ Rozsudek také ukládá správci daně povinnost úzce spolupracovat s daňovým subjektem a při řízení volit takové prostředky, které by daňový

² Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 30 Ca 50/2007-22.

³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 172/2005-115.

subjekt co nejméně zatěžovaly, samozřejmě v rozsahu, který ještě povede k dosažení daného cíle, tj. stanovit a vybrat daň. Správce daně je dále povinen se řídit všemi zásadami právního řádu a je tedy povinen brát na zřetel především ústavní ochranu práv občanů a dalších subjektů.

1.2.1 Zásada zákonnosti

Postup správců daně a daňových subjektů musí být v souladu se zákony a dalšími obecně závaznými právními předpisy. Závazné jsou i mezinárodní smlouvy, které jsou součástí právního řádu České republiky.

Povinnost pro správce daně řídit se zásadou zákonnosti je daná čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. Uvedená ustanovení umožňují postupovat správci daně pouze v souladu s platnými zákony. Daňový subjekt je vázán dokumenty, které byly publikovány ve Sbírce zákonů, popř. ve Sbírce mezinárodních smluv.

1.2.2 Zásada vzájemné součinnosti

V daňovém řízení je povinen správce daně postupovat v úzké součinnosti s daňovými subjekty. Pro daňový subjekt je právem i povinností úzce spolupracovat se správcem daně. Povinnost součinnosti však vždy neplatí. Povinnost součinnosti pro správce daně končí v okamžiku, kdy jsou naplněny veškeré podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Naopak daňový subjekt nemusí vždy uvádět pravdivé informace, např. v situaci, kdy by si mohl svým sdělením způsobit trestní stíhání.

1.2.3 Zásada vzájemné přiměřenosti

Správce daně nemůže při vyžadování plnění povinností daňového subjektu volit nepřiměřené prostředky, jež by daňový subjekt nepřiměřeně zatěžovaly. Musí tak volit prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují, ale zároveň umožní ještě dosáhnout cíle daňového řízení.

1.2.4 Zásada volného hodnocení důkazů

Správce daně hodnotí důkazy podle svého uvážení. Způsob, jak má správce daně hodnotit důkazy, není zákonem upraven. Jedná se o myšlenkovou činnost konkrétních pracovníků správce daně, důkazy však musí hodnotit jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a přihlídnout ke všem skutečnostem, vzešlým v průběhu daňového řízení. Správce daně musí při hodnocení důkazů zkoumat, zda důkazní prostředky nebyly získány v rozporu se zákonem.

1.2.5 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

Daňové řízení je neveřejné a osoby, účastníci se daňového řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem co se v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly. Povinnost mlčenlivosti se však nevztahuje na daňový subjekt, v jehož věci probíhá daňové řízení, vztahuje se tedy jen na správce daně a třetí osoby, účastnících se jednání. Daňový subjekt může správce daně a třetí osoby zbavit mlčenlivosti. Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti je důležitou právní ochranou daňových subjektů.

1.2.6 Zásada rovnosti účastníků

Daňové subjekty si jsou před správcem daně rovny a nelze tedy rozlišovat mezi malou a velkou firmou, či jaký daňový subjekt má majetek. Zásada rovnosti platí pouze mezi daňovými subjekty a ne mezi správcem daně a daňovým subjektem. Správce daně má v daňovém řízení vrchnostenské postavení a vztahují se na něho jiná práva a povinnosti než na daňový subjekt.

1.2.7 Zásada neformálnosti řízení

Podle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti, rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Správce daně v souladu s touto zásadou vždy přihlídně ke

skutečnému obsahu právního úkonu a nepřihlédne k formálně bezvadnému úkonu pouze zastírající skutečný obsah.

1.2.8 Zásada dispoziční a zásada oficality

Správce daně je povinen za daných podmínek zahájit daňové řízení i z vlastního podnětu (zásada oficality). V případě dispoziční zásady je zahájeno daňové řízení z podnětu daňového subjektu, případně jiné osoby.

2. Dokazování v daňovém řízení

2.1 Dokazování a jeho cíle

Důkazní řízení je vždy součástí daňového řízení a správce daně má povinnost postupovat v souladu se základními zásadami daňového řízení (§ 2 zákona o správě daní). Cílem tohoto řízení je správné stanovení daňové povinnosti. Vlastní dokazování spočívá ve vyhledání a zajištění důkazních prostředků a jejich následném vyhodnocení, zda se důkazní prostředek stane či nestane důkazem v daňovém řízení. Důkazní řízení vede správce daně, který také důkazní prostředky vyhodnocuje.

Dokazování v daňovém řízení má v porovnání s ostatními oblastmi práva specifické postavení. V případě např. trestního práva platí presumpce neviny, žalobce zastupující stát musí jednoznačně a bez jakýkoliv pochybností prokázat vinu obžalovaného. Naopak obžalovaný nemusí prokazovat svoji nevinu, že nespáchal trestný čin nebo se nedopustil přestupku.

Proces dokazování v daňovém řízení probíhá především v rámci daňové kontroly v souladu s ustanovením § 16 zákona o správě daní a ve vytykáacím řízení podle ustanovení § 43 citovaného zákona. Na tuto oblast se především také zaměřuje odborná literatura.

2.2 Vedení důkazního řízení

Vedení důkazního řízení upravuje ustanovení § 31 odst. 1 a 2 zákona o správě daní tak, že dokazování provádí správce daně, který je pověřen jeho vedením, případně dožádaný správce daně. Správce daně musí skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjistit co nejúplněji, přitom není vázán jen návrhy daňového subjektu.

Uvedená ustanovení způsobují v praxi řadu problémů, přestože jejich znění je na první pohled jednoznačně srozumitelné. Nejčastější rozpory nastávají ve výkladu druhého

odstavce, konkrétně významy slovních spojení „zjistit co nejdůkladněji“ a „není vázán jen návrhy daňových subjektů“.

Správce daně je povinen skutečnosti rozhodně pro správné stanovení daňové povinnosti zjistit co nejdůkladněji, tj. měl by vyhodnotit všechny důkazní prostředky jím získané a předložené daňovým subjektem. Správce daně by měl v první řadě daňový subjekt vyzvat k prokázání jím uváděných skutečností, pouze však v případě existence konkrétních pochybností (§ 31 odst. 8 zákona o správě daní). Na existenci pochybností správce daně je tedy založeno vedení důkazního řízení. Daňový subjekt je pak povinen v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní prokázat všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl vyzván. V případě, že daňový subjekt neprokáže svá tvrzení, postupuje správce daně samostatně. V průběhu důkazního řízení správce daně získává důkazní prostředky ať již předložené daňovým subjektem, získané na základě návrhu daňového subjektu nebo případně získané samostatně – bez návrhu daňového subjektu. V případě, že daňový subjekt předloží důkazní prostředky, které jsou v rozporu s jinými v řízení získanými, měl by správce daně daňový subjekt na tuto skutečnost upozornit a dát mu možnost se k tomuto zjištění vyjádřit, případně ho opětovně vyzvat k prokázání jím uváděných skutečností. Správce daně si může sám v případě nejasností a rozporů v důkazních prostředcích obstarat další důkazní prostředky dosud nepředložené v průběhu řízení, např. vyzvat třetí osoby k předložení listin, provést výslech svědka nebo místní šetření u obchodních partnerů daňového subjektu. V praxi však dochází, a to poměrně často, k tomu, že konkrétní pracovníci správce daně, pověřeni vedením daňového řízení (např. daňové kontroly), si již v průběhu řízení vytvoří vlastní názor na vlastní podnikatelskou činnost daňového subjektu. Ovlivnění tímto názorem si obstarávají důkazní prostředky potvrzující jejich názor a nepřihlíží k těm důkazním prostředkům, svědčícím ve prospěch daňových subjektů, (např. odmítají provádět důkazní prostředky navržené daňovým subjektem). Uvedený postup je samozřejmě nezákonný a zcela v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní, v rozporu se základními zásadami daňového řízení (§ 2 zákona o správě daní) a ustanovením čl. 2 odst. 3 Ústavy. Daňový subjekt by v takovém případě měl postup

správce daně namítnout a snažit se předložit a navrhnout co nejvíce důkazních prostředků, kterými by zpochybnil stanovisko správce daně. V případě, že by ani tak neuspěl, měl by využít všech řádných opravných prostředků, především odvolání podle ustanovení § 48 zákona o správě daní.

Problém, kdy správce daně odmítne provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem, se v praxi objevuje z důvodu možnosti, kterou mu dává ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a odůvodňuje ho tím, že není v důkazním řízení vázán jen návrhy daňových subjektů. Na tuto problematiku se vyskytují dva názory. První názor je, že správce daně nemusí být vůbec při volném hodnocení důkazních prostředků vázán návrhy daňového subjektu. Podle druhého názoru by měl správce daně být návrhy daňového subjektu vázán vždy. První názor je jednoznačně chybný a v rozporu se všemi základními zásadami daňového řízení a tento výklad je v současné době spíše ojedinělý. Z odstavce 2 výše zmíněného ustanovení je zřejmé, že správce daně je vázán jednotlivými návrhy daňového subjektu prakticky ve všech případech. Slovo „jen“ ve větěném spojení uvedeného ustanovení dává tomuto názoru zapravdu, přesto neznámá, že tomu tak je opravdu ve všech případech. Správce daně v ojedinělých případech nemusí návrhu daňového subjektu vždy vyhovět, měl by se však s ním vypořádat. Nejčastěji se tento problém vyskytuje např. při navrženém výslechu svědka, kterým se daňový subjekt snaží ve svůj prospěch zvrátit výsledek důkazního řízení, kdy správce daně má již dostatek důkazních prostředků, vyvracejících tvrzení daňového subjektu. V praxi nastává tato situace např. tehdy, jestliže správce daně má již dostatek důkazních prostředků, (listiny získaných od třetích osob, výslechy svědků), vyvracejících tvrzení daňového subjektu. V takovém případě by výslech jednoho svědka navrhovaného daňovým subjektem mohl těžko vyvrátit svědectví několika dalších osob, navíc podepřena zajištěnými listinnými důkazními prostředky. V případě, že navržený svědek je osoba, jež se přímo neúčastnila obchodní transakce (často je navrhována např. manželka) může správce daně takový návrh odmítnout, ale za splnění již uvedených podmínek, tedy existence dostatečného množství jiných důkazních prostředků a své rozhodnutí musí dostatečně odůvodnit. Správce daně se

však vystavuje nebezpečí, že zdůvodnění proč navržený důkazní prostředek odmítl, posoudí odvolací orgán jako nedostatečné. Domnívám se, že správce daně by měl ve vlastním zájmu přistoupit na všechny návrhy důkazních prostředků daňového subjektu a případnou jejich pravdivost a věrohodnost by se měl snažit vyvrátit při jejich hodnocení. K uvedené problematice se vyjádřil Krajský soud v Ostravě následujícím způsobem: „Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti.“⁴ Z rozsudku plyne, že správce daně nemůže hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů dříve než je vůbec provede, může je však za již výše uvedených podmínek v ojedinělých případech odmítnout.

2.3 Důkazní prostředky

Možné důkazní prostředky, jež lze použít v daňovém řízení, jsou uvedeny v ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní. Jedná se o různá podání daňových subjektů (přiznání, odpovědi na výzvy, hlášení), svědecké výpovědi, znalecké posudky, zprávy o výsledku daňových kontrol, veřejné listiny, protokoly o ústním jednání, úřední záznamy, doklady a povinné záznamy vedené daňovými subjekty. V zákoně je uveden pouze demonstrativní výčet možných důkazních prostředků. Lze samozřejmě použít i jiné, než uvedené důkazní prostředky. Základní a nutnou podmínkou pro užití důkazních prostředků je, že nebyly získány v rozporu s obecně závaznými předpisy. Důkazní prostředky získané nezákonným způsobem, nemohou být v průběhu daňového řízení hodnoceny, nelze je proto vyhodnotit a použít jako důkaz. Nejčastěji nezákonně získaným důkazním prostředkem je provedení výslechu svědka, aniž by o něm byl daňový subjekt vyrozuměn, čímž mu je správcem daně odebráno jeho základní právo klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření podle ustanovení § 16 odst. 4 zákona o správě daní.

V některých případech i důkazní prostředky, získané v průběhu daňového řízení

⁴ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě čj.: 22 Ca 421/2002-35 uveřejněný ve sbírce NSS 39/2003, II

zákonným způsobem, mohou být považovány za nezákonné. Taková situace nastává vždy, kdy správce daně nerespektuje čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Z uvedeného ustanovení je zřejmé, že každý (tedy i daňový subjekt) musí být seznámen se všemi důkazními prostředky, které správce daně získal a především musí být umožněno daňovému subjektu se k nim vyjádřit. V případě, že se tak nestane, jsou důkazní prostředky považovány za nezákonné.

Hlavními a nejčastěji využívanými důkazními prostředky jsou různé listiny, které se řadí mezi nejběžněji využívané důkazní prostředky. Veškeré projevy a vyjádření pracovníků správce daně, daňových subjektu a třetích osob, se zaznamenávají v písemné formě. V daňovém řízení se nejčastěji k zachycení jednotlivých vyjádření využívá protokol o ústním jednání podle ustanovení § 12 zákona o správě daní a úřední záznam podle ustanovení § 13 zákona o správě daní. Listiny se dělí na veřejné a neveřejné. Veřejnou listinu definuje ustanovení § 134 občanského soudního řádu. Jedná o listiny vydané soudy České republiky nebo jinými státními orgány v mezích jejich pravomoci. Dále se veřejnými listinami rozumí listiny, které jsou zvláštními předpisy prohlášeny za veřejné. Veřejné listiny se považují za pravdivé, není-li dokázán opak. Správce daně nemá oprávnění zkoumat, zda jsou po obsahové stránce správné. Ostatní listiny nemající charakter veřejných listin se označují jako listiny soukromé a u nich musí být naopak prokázána jejich pravdivost.

2.3.1 Protokol o ústním jednání

Protokol o ústním jednání se řadí mezi listiny veřejné. Správce daně sepíše o ústním jednání v daňovém řízení protokol v souladu s ustanovením § 12 odst. 1 zákona o správě daní. Protokol je snad nejčastěji využívanou listinou v průběhu daňového řízení. Do protokolu se zaznamenává zahájení daňové kontroly a projednání zprávy o výsledku daňové kontroly. Zaznamenat lze také různá podání daňových subjektů a třetích osob (převzetí listin), odpovědi na výzvy správce daně, výpověď svědka, jednotlivá zjištění v průběhu daňové kontroly nebo místního šetření. Do protokolu se i může daňový subjekt

odvolat proti rozhodnutí správce daně, případně i namítnout jeho postup v průběhu daňového řízení.

Náležitosti protokolu o ústním jednání jsou upraveny ustanovením § 12 odst. 2 zákona o správě daní. Z protokolu musí být zřejmé, kdo provedl daňové řízení, místo a datum jeho provedení, zúčastněné osoby, označení předmětu jednání, souvislé vylíčení průběhu jednání, označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, udělená poučení daňového subjektu a třetích osob, vyjádření poučených osob, návrhy nebo námítky směřující proti obsahu protokolu, rozhodnutí o těchto návrzích nebo námítkách, případné změny a opravy zaznamenaného vylíčení průběhu jednání a ujednání přijatá při ústním projednávání věci a rozhodnutí vyhlášená při jednání, podpisy zúčastněných osob apod. V případě, že protokol nahrazuje různá podání, musí obsahovat jeho náležitosti.

Definice veřejné listiny z občanského soudního řádu však nelze pro protokol o ústním jednání zcela vždy použít. Protokol o ústním jednání není prohlášením ani nařízením správce daně a jsou v něm spíše zaznamenána různá prohlášení, bez ohledu na skutečnost, zda jsou pravdivá či nikoliv.

Častým a v minulosti ze strany správce daně využívaným (a zneužívaným) příkladem prohlášení daňového subjektu je uvedení výše obchodní marže. Pokud daňový subjekt uvede do protokolu o ústním jednání vyšší své obchodní marže, nemusí to vždy znamenat, že jeho prohlášení je pravdivé (uvedená výše marže nemusí zahrnovat např. sezónní výkyvy – slevy). V takovém případě se jedná o pouhé tvrzení daňového subjektu, které může být zcela v rozporu s předloženou daňovou evidencí nebo účetnictvím. Pokud by správce daně považoval v tomto případě protokol o ústním jednání za veřejnou listinu, mohl by daňovou kontrolu ukončit a výsledek kontroly přizpůsobit vyšší marže, uvedené daňovým subjektem. V minulosti byla taková situace správcem daně zneužívaná. V případě, kdy měl ve skutečnosti daňový subjekt obchodní marži nižší, správce daně

vycházel z marže uvedené daňovým subjektem a stanovoval daň podle pomůcek. V opačném případě, kdy daňový subjekt uvedl výši obchodní přírážky nižší, než ve skutečnosti byla, správce daně nepřihlédl k tvrzení daňového subjektu a vychází z předložených evidencí. Obdobným případem, kdy nemusí být tvrzení daňového subjektu pravdivé, může být skutečnost, kdy uvede, že službu nakoupil od jistého dodavatele, přestože ve skutečnosti k nákupu nemuselo vůbec dojít.

Z výše uvedených důvodů by měl daňový subjekt s rozmyslem zvážit, co do protokolu o ústním jednání uvede a tvrdit jen pravdivé skutečnosti, jež může doložit. Dále by daňový subjekt měl věnovat náležitou pozornost obsahu protokolu o ústním jednání, jelikož v něm není zaznamenán doslovný popis ústního jednání, ale pouze souvislé vylíčení vlastního průběhu jednání. Správce daně, zaznamenávající průběh jednání, může pozměnit původní smysl a zkreslit vyjádření daňového subjektu, což by mohlo mít pro daňový subjekt nedozírné následky. Neúplný a chybný záznam průběhu ústního jednání může být způsoben správcem daně neúmyslně (při psaní na počítači maže a vkládá různá slova a věty), nelze však vyloučit ani úmysl konkrétního pracovníka, sepisujícího protokol o ústním jednání. Takový postup je sice nepřijatelný a zcela nezákonný, ale daňový subjekt by měl i takovou variantu brát v úvahu. Pokud nedojde k dohodě o změně s pracovníkem správce daně zaznamenávajícím průběh jednání do protokolu, měl daňový subjekt takový postup správce daně namítnout, případně využít svého práva odepření podpisu, ale své rozhodnutí musí dostatečně odůvodnit, jelikož podle ustanovení § 12 odst. 4 zákona o správě daní nemá bezdůvodné odepření podpisu protokolu vliv na jeho důkazní moc.

Daňový subjekt má v průběhu ústního jednání právo na přítomnost osoby poskytující právní pomoc (v souladu s čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). V případě uvedené osoby se nejedná o zplnomocněného zástupce podle ustanovení § 10 zákona o správě daní. Osoba poskytující právní pomoc by v žádném případě neměla zasahovat do průběhu jednání a měla by pouze dohlížet na zákonnost průběhu vlastního řízení, tj. zda nejsou ze strany správce daně porušována práva daňového subjektu a zda se

nedopouští chybného postupu. Správce daně má podle mého názoru pohled na právo přítomnosti této osoby chybný názor. Podle výkladu správce daně může být taková osoba přítomna jednání pouze do doby, kdy je daňový subjekt seznámen s předmětem jednání a kdy je poučen nebo jsou poučeni svědci. Před vlastním průběhem jednání by pak osoba poskytující právní pomoc měla jednání opustit. S tímto názorem nelze souhlasit. Správce daně může i nevědomky porušovat práva daňového subjektu až do doby ukončení jednání. Příkladem může být například pokládání kapiózních a navádějících otázek správcem daně svědkům, a tím i ovlivnění jeho výpovědi v neprospěch daňového subjektu nebo snaha přimět daňový subjekt k odpovědi na otázky, na něž v dané chvíli nezná přesnou odpověď. Domnívám se, že by zmíněná osoba měla být přítomna po celý průběh jednání a po celou dobu dohlížet na zákonnost postupu správce daně, měla by se však vyvarovat zásahům do jednání jako by činil zplnomocněný zástupce. Uvedený institut právní pomoci není v současné době daňovým subjektům obecně znám a není tedy ani příliš využíván.

2.3.2 Svědecká výpověď

Výpověď svědka se řadí mezi nejčastěji využívané důkazní prostředky a tento institut je hojně využíván jak ze strany správce daně, tak ze strany samotných daňových subjektů. Ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní dává právo daňovému subjektu klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření. Nelze tak provést výslech svědka bez toho, že by daňovému subjektu nebylo umožněno být výslechu přítomen a klást svědkovi otázky. Svědecká výpověď je upravena ustanovení § 8 zákona o správě daní. Zmíněné ustanovení zákona ukládá každé osobě vypovídat jako svědek, pokud jsou mu známi důležité skutečnosti v daňovém řízení týkajících se jiných osob. Svědek musí vypovídat pravdivě a nesmí zamlčet žádné jemu známé skutečnosti. Zákon dále upravuje, kdo může odmítnout vypovídat jako svědek (ten kdo by mohl sám sobě nebo osobě blízké způsobit nebezpečí trestního stíhání) a kdo nemůže být jako svědek vyslechnut (osoby, které by výpovědi mohli porušit státní tajemství, případně osoby mající zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti). Správce daně je vždy při zahájení jednání povinen svědka poučit o jeho právech a povinnostech.

V případě, že daňový subjekt navrhne k prokázání jeho tvrzení výslech svědka a svůj návrh dostatečně odůvodní (sdělí co by výslech mohl objasnit), nemá správce daně až na výjimky prakticky možnost takový návrh odmítnout s ohledem na základní zásady daňového řízení a ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní.

Z citovaného ustanovení zákona je zřejmé, že osoba, vystupující v daňovém řízení jako svědek, nemá možnost se vyhnout podání svědecké výpovědi. Může ji odmítnout jen za předem daných podmínek uvedených pod body 2 a 3 uvedeného ustanovení, tj. možnost způsobení trestního stíhání nebo je-li zavázán mlčenlivostí, případně by mohlo dojít k porušení státního tajemství.

V případě, že správce daně předvolá svědka k podání výpovědi, musí sdělit daňovému subjektu místo a termín samotného výslechu, včetně totožnosti svědka. Daňový subjekt tak dostane možnost se na jednání připravit. V minulosti správci daně totožnost svědka nesdělovali ani na jeho žádost s odůvodněním, aby nemohlo dojít se strany daňového subjektu k ovlivnění svědka. Zpočátku dávaly soudy správci daně zapravdu, ale v roce 2003 k této věci vydal jednoznačné stanovisko Nejvyšší správní soud (rozsudek č. 1 Afs 7/2003-65) a své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem: „Podle § 31 odst. 2 daňového řádu je povinností správce daně dbát o to, aby v daňovém řízení byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji; naplnění této povinnosti musí ve spojení s § 2 odst. 2 daňového řádu vést k závěru, že požádá-li daňový subjekt správce daně o poskytnutí informace o osobě svědka, který má být v daňovém řízení vyslýchán, je správce daně povinen mu tuto informaci poskytnout.“⁵

Předmětný rozsudek Nejvyššího správního soudu sice jasně stanovil podmínky ve věci sdělování totožnosti svědka, ale z vlastních zkušeností mohu potvrdit opodstatněné obavy správců daně, že by mohlo dojít k ovlivňování svědka. Obrana správce daně proti takovému postupu daňového subjektu je značně omezena. Z počátku správce daně postupuje tak, že daňový subjekt seznámí s termínem a místem výslechu svědka, včetně

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 7/2003-65.

obecné formulace předmětu jednání, ale nesdělí jeho totožnost a spoléhá na to, že daňový subjekt nepožádá o vyjevení totožnosti svědka. V naprosté většině případů, především pokud je daňový subjekt zastupován daňovým poradcem, však požadavek na identifikaci svědka a konkrétního předmětu jednání je vznesen. Správci daně pak nezbyvá než osobu svědka a konkrétní předmět jednání sdělit. Svědci jsou pak s dostatečným předstihem daňovým subjektem přesvědčeni, jak mají vypovídat, samozřejmě ve prospěch daňového subjektu. Tento názor je možné odvodit například z informací, které svědek sdělí při telefonickém hovoru se správcem daně, kdy se dotazuje na důvod předvolání, případně sami poskytnou tuto informaci po vlastním výslechu, jelikož sami nesouhlasí s uvedeným postupem. Svědci jsou často daňovým subjektem zastrašováni a je jim vyhrožováno. V případě, že by si podáním svědecké výpovědi ve prospěch daňového subjektu svědci sami způsobili problémy v oblasti daní (např. příjmy daňového subjektu vezmou na sebe) je jim slibováno, že jim daňový subjekt případnou doměřenou daň uhradí a to včetně příslušenství daně. Postih takové osoby, za podání nepravdivých informací, je prakticky vyloučen, správce daně by musel prokázat, že uvedená osoba uvedla úmyslně nepravdivé informace.

Správce daně někdy z důvodu možného ovlivnění svědka obchází institut výslechu svědka tím, že nejdříve provede samostatné daňové řízení se svědkem v souladu s ustanovením § 15 zákona o správě daní. V takovém případě je svědek v postavení daňového subjektu a spoléhá na skutečnost, že taková osoba v rámci jeho daňového řízení uvede pravdivé informace a především předloží správci daně důkazní prostředky (smlouvy, doklady o platbách apod.), které pak využije v daňovém řízení, které toto jednání správce daně původně vyvolalo. Správce daně také spoléhá na tu skutečnost, že když jednou někdo poskytl konkrétní informace do protokolu o ústním jednání, nezmění svá stanoviska v okamžiku, kdy bude v postavení svědka.

K této problematice je nutno podotknout, že ani postup správce daně není zákonný. V případě, kdy správce daně sdělí při telefonickém rozhovoru se svědkem na jeho žádost

důvod jednání a vyptává se ho na skutečnosti související s připravovaným výsledkem, dochází tak k výslechu svědka, o kterém nebyl daňový subjekt vyrozuměn. Obdobně nezákonný je i postup správce daně, když obchází institut svědka zahájením daňového řízení u osoby, která následně vystupuje jako svědek ve stejné věci. Pokud by tak správce daně postupoval u více osob v jednom daňovém řízení s daňovým subjektem, mohl by být takový postup správce daně daňovým subjektem napadnut a je otázkou, zda by mu odvolací orgán nedal zapravdu. Přes uvedené postupy daňových subjektů je rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci identifikace svědka správné, daňový subjekt musí mít možnost se na jednání připravit, daňovou kontrolou jsou prověřovány obchodní případy staré i několik let a daňový subjekt si je bez přípravy nemusí vždy zcela dopodrobna vybavit a následně klást svědkovi otázky, které by mohly prokázat jednotlivá tvrzení daňového subjektu. Přednostně by se měl správce daně vyvarovat možnosti poškození daňového subjektu, v zájmu této úvahy je zájem státu až na druhém místě.

Zajímavou skutečností, která se objevila v novele zákona o správě daní s účinností od 31. 10. 2007 je rozšíření ustanovení § 31 odst. 2. o větu, jež zní: „O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.“. Uvedená věta je v rozporu se všemi již zde uvedenými skutečnostmi a i v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Tato změna v zákoně může značně omezit zákonná práva daňového subjektu a mohla by se stát významnou zbraní správce daně v daňových řízeních, který nebude daňový subjekt předem seznamovat s výsledkem svědka. Můžeme se pouze domnívat, co zákonodárce měl na mysli. Taková situace by mohla nastat například je-li svědek na dlouhou dobu mimo republiku nebo chystá-li se podrobit lékařskému zákroku s dlouhou dobou rekonvalescence. O osudu tohoto ustanovení rozhodne až judikatura soudů. Domníván se, že zmíněné ustanovení bude, vzhledem k možnému omezení práv daňových subjektů, nepoužitelné v praxi.

Při výslechu svědka je potřeba se řídit základními pravidly. Svědek musí být před zahájením jednání legitimován a musí být řádně poučen. V poučení je daňový subjekt

především seznámen se skutečností, že je povinen vypovídat o důležitých okolnostech v daňovém řízení a musí vypovídat pravdu a nic nezamlčet. Svědek musí být také seznámen s možností, kdy může odmítnout vypovídat, kdy nemůže být vyslechnut a musí být seznámen s možnými sankcemi v případě nepravdivé a neúplné výpovědi. Svědek také musí být upozorněn na povinnost zachovávat mlčenlivost o tom, co se v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dověděl a na možnost náhrady hotových výdajů a ušlého zisku. Následně svědkovi, po seznámení s problémem, je dána možnost k souvislé výpovědi. Poté, co se svědek k celé věci vyjádří, pokládá správce daně a daňový subjekt případně otázky svědkovi. Při výslechu je nutno se vyvarovat otázkám kapciózním a spekulativním jak ze strany správce daně, tak ze strany daňového subjektu. Správce daně, jež vede daňové řízení musí v případě, že daňový subjekt takovou otázku položí, upozornit daňový subjekt na tuto skutečnost s tím, že pokud bude v navádějících otázkách pokračovat, bude muset být jednání předčasně ukončeno. Daňový subjekt by se měl těchto otázek vyvarovat ve vlastním zájmu, především, pokud svědek vypovídá v jeho prospěch. Správce daně by mohl při hodnocení důkazních prostředků výpověď svědka zpochybnit a neosvědčit ho jako důkaz v daňovém řízení. V případě, že takové otázky pokládá správce daně, (nejedná se o ojedinělý jev), měl by naopak na tuto skutečnost ve vlastním zájmu neprodleně daňový subjekt upozornit a svoji připomínku nechat zaznamenat v protokolu o ústním jednání nebo by měl podat námitku proti postupu správce daně. Svědek by měl vypovídat o důležitých skutečnostech, vztahujících se k projednávané věci a které zpravidla vnímá vlastními smysly nebo se o nich nějakým způsobem dozvěděl.

Z praxe jsou známy případy, kdy správce daně považoval za nevěrohodnou výpověď svědka, který byl v příbuzenském poměru s daňovým subjektem a jehož výslech musel být proveden na návrh daňového subjektu. Takový postup správce daně je chybný a nelze svědeckou výpověď vyloučit při hodnocení důkazních prostředků. Správce daně se musí s výslechem osoby blízké vždy dostatečným způsobem vypořádat, přestože je od samého počátku jednoznačné, že osoba blízká s největší pravděpodobností nepůjde proti zájmům daňového subjektu.

V případě, že se daňový subjekt nezúčastní výslechu svědka, o jehož uskutečnění byl předem informován, zbavuje se sám svého práva být účasten výslechu svědka a moci klást svědkovi otázky. Uvedený postup daňového subjektu může z jeho pohledu negativně ovlivnit výsledek daňového řízení. Může nastat situace, kterou by mohl správce daně využít ve svůj prospěch a klást svědkovi kapciózní otázky, kterými svědka nepřímo navede k odpovědi, kterou chce příslušný pracovník správce daně slyšet. Svědek si již k delšímu časovému období od uplynutí prověřovaného problému nemusí některé závažné skutečnosti pamatovat a je tak snadno pomocí navádějících otázek ovlivnitelný. Kladením otázek daňovým subjektem si naopak svědek může vzpomenout na řadu skutečností, rozhodných pro daňové řízení. Se zjištěnými skutečnostmi sice musí být daňový subjekt následně seznámen (nejčastěji mu je předán opis protokolu o ústním jednání), ale případný jeho požadavek na opakování výslechu svědka je již neopodstatněný a správcem daně neakceptovatelný.

2.3.3 Důkazní prostředky získané na základě mezinárodní pomoci správců daně

S přechodem na tržní hospodářství vzrostla otevřenost české ekonomiky a tím i obchodní spolupráce. V dnešní době není nic neobvyklého, kdy daňový subjekt nakupuje zboží nebo prodává své zboží v jiném státě, než je Česká republika. Vstupem do Evropské unie obchodní spolupráce ještě významně vzrostla. Kromě výměny zboží vzrostla i výměna v oblasti služeb. S uvedeným jevem, bezesporu významným pro českou ekonomiku, vzrostla zcela logicky i mezinárodní spolupráce správců daně, která je upravena zákonem č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Postup příslušného orgánu je upraven v § 3 odst. 3 citovaného zákona tak, že příslušný orgán postupuje při poskytování pomoci způsobem, jako by se jednalo o spolupráci s orgány České republiky, přičemž se uplatní postup podle zákona o správě daní. Postup a podmínky při poskytování pomoci se řídí v souladu s ustanovením § 1 citovaného zákona a to na základě mezinárodní smlouvy mezi Českou republikou a státem poskytujícím pomoc nebo v souladu s právem Evropských společenství mezi členskými státy Evropské unie.

Na základě uvedeného zákona správce daně ověřuje listiny a tvrzení, které daňový subjekt předložil v důkazním řízení a jimiž prokazuje oprávněnost uplatněných výdajů (nákladů). V případě listin se nejčastěji jedná o různé obchodní smlouvy a doklady (faktury, pokladní doklady). V uvedeném případě požaduje správce daně ověřit, zda zahraniční subjekt zaevidoval obchodní případ ve své evidenci a příjem (výnos) uvedl ve svém daňovém přiznání. Nejedná se o složitý administrativní proces, dožádaný zahraniční správce daně provede na základě žádosti místní šetření u jím místně příslušného daňového subjektu a výsledek šetření oznámí dožadujícímu správci daně.

V případě výsledku svědka však není postup jednotlivých dožádaných zahraničních správců daně vždy shodný. Podle § 3 odst. 3 zákona by se měl uplatnit při výsledku svědka postup podle zákona o správě daní, ale přednost má mezinárodní smlouva mezi jednotlivými státy. Daňový subjekt se většinou dožaduje být přítomen výsledku svědka a požaduje využít svého práva klást svědkovi otázky podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní. Požadavek může daňový subjekt vznést vždy, ale povinnost dožádaného správce daně se řídí mezinárodní smlouvou mezi danými státy. Příkladem může být výslech svědka, uskutečněný ve Spojených státech amerických, jenž je procesně upraven ve sdělení č. 32/1994 Sb. Ministerstva zahraničních věcí o Smlouvě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku. V souladu s uvedenou smlouvou probíhá výslech svědka podle amerického práva, tak jako by se jednalo o daňové řízení vedené americkými úřady ve věci jejich vlastních daní. Odlišná situace však nastane v případě výsledku svědka, provedeného v Maďarsku. Procesně se výslech tohoto svědka řídí zákonem č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, protože mezinárodní smlouva (sdělení č. 22/1995 Sb. Ministerstva zahraničních věcí o podepsání Smlouvy mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku) právně neupravuje proces výsledku svědka tak, jako smlouva se Spojenými státy americkými. Daňový subjekt má

proto právo se řízení účastnit a klást svědkům otázky ve smyslu zákona o správě daní. Aby nedošlo k procesnímu pochybení, měl by dožadující správce daně upozornit dožádaného zahraničního správce daně na práva daňového subjektu.

Judikatura zatím příliš neřešila problematiku získávání důkazních prostředků v zahraničí. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl: „Navíc rozhodně nelze souhlasit s tím, že by byl správce daně bez dalšího zproštěn povinnosti provést výslech určité osoby v případě jejího pobytu v zahraničí či že by daňový řád výslech svědka v zahraničí neumožňoval. Daňový řád v tomto ohledu nerozlišuje důkazy získané na území ČR a v zahraničí.“⁶

Z rozsudku je zřejmé, že správce daně má nejen právo získávat důkazní prostředky v zahraničí, ale je i jeho povinností je v zahraničí vyhledat, pokud je např. daňový subjekt sám navrhne. Vlastní proces získání důkazních prostředků se však může lišit vzhledem k rozdílností jednotlivých mezinárodních smluv.

2.3.4 Znalecký posudek

Znalecký posudek je nepříliš často využívaný důkazní prostředek. V případě jeho vyhotovení a využití v průběhu daňového řízení se jedná o důkazní prostředek umožňující zvrátit celý průběh řízení, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak ve prospěch správce daně. Znalec posuzuje skutkový stav a nepřebírá povinnost správce daně hodnotit důkazní prostředky. K možnosti použití znaleckého posudku se vyjádřil Nejvyšší správní soud: „Především je nutno zdůraznit, že znalecký posudek je v českém právním řádu důkazem, který se vyžaduje k posouzení skutkového stavu, jestliže takové posouzení závisí na odborných znalostech.“⁷

Znalecký posudek je nejčastěji vyhotoven na základě rozhodnutí správce daně, který tak nese náklady na jeho vyhotovení. Správce daně se k tomuto kroku uchyluje především v situaci „nejvyšší nouze“, kdy nepochybuje o svém názoru k danému problému, ale nemá dostatečné množství důkazních prostředků, které by mohly vyvrátit

⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 113/2006-70.

⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 7/2003-65.

tvrzení daňového subjektu. Častějšímu využití znaleckého posudku brání především limitující finanční prostředky státního orgánu. V praxi si nejčastěji nechává správce daně vyhotovit znalecký posudek v oblasti informačních technologií. Od počátku nového tisíciletí se mezi daňovými subjekty rozmohl jev snižování daňového základu formou nákupu služeb (od nekontaktních firem), souvisejících s internetovými prezentacemi za ceny neodpovídajícím obvyklým cenám na trhu (jedná se většinou o částky v řádu stovek tisíc až několika miliónů). Daňový subjekt svá tvrzení o existenci internetové prezentace většinou prokazuje přijatým dokladem, smlouvou s dodavatelem služby a tištěnou kopií internetové stránky. V době daňové kontroly daňový subjekt tvrdí, že prezentace na internetu již neexistuje. V takovém případě má správce daně jedinou možnost, jak zpochybnit předložené důkazní prostředky, a to navrhnout zpracování znaleckého posudku. Znalec je schopen zjistit, zda se daná internetová doména nebo obsahy stránek v minulosti na internetu vyskytovaly.

Ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní dává daňovým subjektům možnost klást znalcům otázky, obdobně jako svědkům. Ne vždy je znalecký posudek vyhotoven s jednoznačným závěrem a proto by daňový subjekt měl svého práva využít.

2.3.5 Čestné prohlášení

Čestné prohlášení není uvedeno mezi důkazními prostředky vyjmenovanými v ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a ani judikatura nepřipouští čestné prohlášení jako důkazní prostředek. Nejvyšší správní soud judikoval k použití čestného prohlášení jako důkazního prostředku následující stanovisko: „Čestné prohlášení je v prvé řadě institutem obecného správního řízení, nikoli řízení daňového: daňový řád se o čestném prohlášení vůbec nezmiňuje.“⁸ Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se stanoviskem správce daně, který nikdy nepřipouštěl čestné prohlášení daňového subjektu jako důkaz.

Přestože judikatura nepřipouští čestné prohlášení jako důkazní prostředek, občas se v praxi za důkazní prostředek považuje. Jedná se o případy, kdy čestné prohlášení učiní

⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 77/2005 – 43.

třetí osoba (např. obchodní partner) a ne samotný daňový subjekt. Ve většině případů však správce daně nepovažuje takové prohlášení jako dostatečný důkazní prostředek k objasnění prověřovaného problému, přiměje ho však se jím zaobírat, což vede i k situaci, kdy se správce daně z vlastní iniciativy rozhodne provést výslech svědka – osoby, jež určitou skutečnost čestně prohlásila.

2.3.6 Důkazní prostředky získané v jiném než daňovém řízení

V praxi se vyskytuje situace, kdy správce daně využije v daňovém řízení důkazní prostředky získané z jiných, než daňových řízení. Jedná se především o důkazní prostředky poskytnuté orgány činnými v trestním řízení. V případě takových důkazních prostředků je běžné, že nastane situace, kdy následně daňový subjekt v průběhu daňového řízení neunese důkazní břemeno a je mu správcem daně při daňové kontrole doměřena daň na základě dodatečného platebního výměru, přestože řízení před orgánem v činném řízení vyznělo v jeho prospěch. Je to dáno tím, že obě řízení (daňové a trestní) jsou na sobě navzájem nezávislá. V trestním řízení, kdy se uplatňuje presumce nevinu, musí vinu prokázat státní orgán. V případě daňového řízení je tomu naopak a důkazní břemeno stíhá samotný daňový subjekt.

Z praxe mohu uvést případ, kdy jistá společnost vyplácela rakouskému občanovi provize za zprostředkovatelskou činnost na bankovní účet v zahraničí. Při podrobném zkoumání smluv bylo zjištěno, že zprostředkovatelská odměna je zasílána na účet jiné osoby, než měla obchod zprostředkovat a název účtu byl označen jménem a příjmením osoby zaměstnané v obchodním oddělení právě firmy, která byla odběratelem zprostředkovaného prodeje zboží. Formou mezinárodní pomoci byla daná věc prověřena zahraničním správcem daně se závěrem, že jím příslušná osoba (zprostředkovatel obchodu) obdržela provizi, ale v podstatně nižší výši, než činila skutečně vyplacená provize. Zahraniční správce daně však neposkytl podrobné informace o majiteli a o stavu zahraničního bankovního účtu s odůvodněním, že takové informace nelze s ohledem na jejich zákony poskytnout. Správce daně, provádějící daňovou kontrolu, podal následně

trestní oznámení na zaměstnance společnosti, jež byla odběratelem zboží. V případě zahájení trestního řízení již byla z pohledu cizího státu prolomena mlčenlivost a byly českým orgánům činným v trestním řízení poskytnuty požadované informace, z nichž jednoznačně vyplynulo, že majitelem účtu byla právě osoba, zaměstnaná ve společnosti nakupující zboží. Uvedená osoba jednala v neprospěch svého zaměstnavatele a na jeho úkor se nezákonným způsobem obohatila.

Zmíněný případ je typickým příkladem listin získaných v jiném než daňovém řízení. Správce daně získal od policie informace o majiteli bankovního účtu a výpověď svědka, který objasnil celou transakci. Postup správce daně byl zcela v souladu se zákonem a na základě získaných listin mohl pokračovat v důkazním řízení. Jiná situace by však nastala v situaci, kdyby správce daně požádal orgány činné v trestním řízení o předání listin, s cílem vyhnout se provedení výslechu svědka a tedy umožnit klást daňovému subjektu otázky. Uvedený postup není v praxi neobvyklý, osoba svědka velmi často vypovídá jinak před policií a jinak před správcem daně.

Nejvyšší správní soud se k takovému postupu správce daně vyjádřil následujícím způsobem: „Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky).“⁹ Ze zmíněného rozhodnutí je dále zřejmé, že správce daně nemůže na základě takto získaných listin daňové řízení ukončit, daňový subjekt se po seznámení s důkazními prostředky může k nim vyjadřovat a může nadále navrhnout další důkazní prostředky. V případě, že navrhne vyslechnout osobu, jež již byla vyslechnuta jinými orgány, musí správce daně daňovému subjektu vyhovět a umožnit klást svědkovi otázky.

⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 24/2007-119.

2.4 Důkazy

V okamžiku kdy správce daně shromáždí jednotlivé důkazní prostředky, přechází k jejich hodnocení a musí rozhodnout, které důkazní prostředky se stanou důkazem v daňovém řízení a které nikoliv. Postup správce daně je upraven ustanovením § 31 odst. 4 zákona o správě daní. Důkazy hodnotí správce daně v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní. Jednotlivé důkazy správce daně hodnotí podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Při hodnocení důkazů správce daně musí dále přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Správce daně by se měl vypořádat se všemi důkazními prostředky, shromážděnými v průběhu daňového řízení a měl by řádně odůvodnit, proč některé vyhodnotil jako důkaz a druhé nikoliv. V žádném případě by neměla nastat situace, kdy správce daně opomene některé důkazní prostředky (získané zákonným způsobem) vyhodnotit v rámci důkazního řízení. Uvedeným postupem by došlo k podstatné vadě řízení, které by se tak stalo nezákonné od samého počátku. Daňový subjekt má právo se vyjádřit ke všem důkazním prostředkům, které mu je zajištěno v čl. 38 odst. 2 Listiny. Vlastní hodnocení důkazů nastává poté, co je rozhodnuto, které důkazní prostředky se stanou důkazy. Právo každého se vyjádřit k důkazům v jeho věci uvedl také ve svém nálezu Ústavní soud.¹⁰

Z ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní nevyplývá, jakým konkrétním způsobem by mělo být provedeno vyhodnocení. Zajímavým způsobem definoval způsob hodnocení důkazů Vrchní soud v Praze. „Hodnocení důkazů podle vlastního uvážení správního orgánu je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky. Takovýmto hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, když navíc nevyužil možnost provést ke sporné skutečnosti dostupné důkazy další.“¹¹

¹⁰ Nález Ústavního soudu č.j. III. ÚS 61/94.

¹¹ Rozsudek Vrchního soudu v Praze č.j.: 6 A 561/94-22.

Daňový subjekt by měl mít možnost se s hodnocením důkazů seznámit. Způsob hodnocení by měl být patrný ze spisu. V případě daňové kontroly je daňový subjekt s hodnocením seznámen ve zprávě o výsledku daňové kontroly, s níž je vždy seznámen a je mu dána možnost se ke všem skutečnostem v ní uvedených vyjádřit a případně navrhnout další důkazní prostředky. V případě vytykácího řízení, zahájeného podle ustanovení § 43 zákona o správě daní, byl ještě v nedávné době postup správce daně odlišný. Vytykácí řízení není daňovou kontrolou a postup správce daně byl založen pouze na jeho zjištění, které uvedl do úředního záznamu. Následně byla daňovému subjektu, v případě zjištění rozdílů, vyměřena daň v rozdílné výši, než která byla uvedena v daňovém přiznání a daňový subjekt se dozvěděl pouze na základě dodatečného platebního výměru výši rozdílu. Vlastní hodnocení důkazů sice správce daně uvedl v úředním záznamu, ale nedal daňovému subjektu možnost se k vyhodnocení vyjádřit. V novele zákona o správě daní s účinností od 31.10. 2007 bylo ustanovení § 43 odst. 2 doplněno o následující větu: „V průběhu vytykácího řízení má daňový subjekt práva přiměřené podle § 16 odst. 4 a výsledek vytykácího řízení pracovník správce daně projedná s daňovým subjektem postupem podle § 16 odst. 8“. Novela zákona o správě daní tak ukládá správci daně povinnost seznámit daňový subjekt se všemi důkazními prostředky a s jejich hodnocením a to formou sepsáním zprávy o vytykácím řízení. Pro daňový subjekt má nově zavedený postup správce daně jednu velkou výhodu. Výsledek vytykácího řízení může při samém projednání zprávy zvrátit ve svůj prospěch, případně může svými argumenty přimět správce daně přehodnotit alespoň částečně jeho stanovisko. Předešlý postup daňový subjekt značně zatěžoval, musel využít práva odvolání proti platebnímu výměru podle ustanovení § 48 zákona o správě daní a na výsledek rozhodnutí odvolacího orgánu čekal půl roku až jeden rok.

3. Důkazní břemeno

V průběhu daňového řízení je důkazní břemeno rozděleno mezi daňový subjekt a správce daně. Právní povinnost dokazování je upravena ustanovením § 31 zákona o správě daní a povinnost daňového subjektu je zakotvena v odstavci 9 citovaného ustanovení zákona, které ukládá daňovému subjektu prokazovat veškeré skutečnosti, jež je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Správce daně naopak prokazuje skutečnosti uvedené v ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní, především doručení písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky, existenci skutečností vyvracející řádné vedení účetnictví a jiných evidencí a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění sankcí.

V prvé řadě stíhá důkazní břemeno daňový subjekt vzhledem k tomu, že on činí různá podání, hlášení a něco tvrdí. V případě unesení důkazního břemene daňovým subjektem může nastat situace, že správce daně daň vyměří v rozporu s důkazními prostředky, které daňový subjekt předložil. V takovém případě naopak stíhá důkazní břemeno správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, který předložené důkazní prostředky zpochybnil a tvrdí o nich, že jsou nedostatečné a nedůvěryhodné.

V případě, že daňový subjekt svá tvrzení neprokáže, nemůže se odvolávat na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a přenést tak důkazní břemeno na správce daně, který naopak může daňové řízení ukončit a vydat rozhodnutí. Nejvyšší správní soud uvedl: „Důkazní břemeno, které stěžovatele ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní stíhá, nelze přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 cit. zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele.“¹² Ve stejném duchu rozhodl Nejvyšší správní soud i v dalším

¹² Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 40/2005 – 72.

případě, kdy rozhodl, že pokud daňový subjekt neprokáže veškeré jím tvrzené skutečnosti na výzvu správce, nelze usuzovat, že by následné rozhodnutí bylo vydáno na základě neúplných zjištění.¹³ Soud se dále odkázal na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní, kde je výslovně uvedeno co musí správce daně prokazovat.

Daňový subjekt není vždy povinen prokazovat, k čemu ho správce daně vyzve, jak je uvedeno v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Podle ustanovení § 31 odst. 3 citovaného zákona nemusí daňový subjekt prokazovat obecně známé skutečnosti nebo ty skutečnosti, které jsou známé správci daně z jeho činnosti. Na základě uvedeného ustanovení daňový subjekt není povinen prokazovat obecně známé věci, mezi než se řadí výpisy z katastru nemovitosti nebo z obchodního rejstříku, právní předpisy apod. Správce daně tak nemůže vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv. Tuto problematiku řeší náleží Ústavního soudu, ve kterém se uvádí: „Státní úředník tedy nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, jak tvrdí navrhovatel, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám.“¹⁴ Podobným způsobem zní i rozsudek Nejvyššího správního soudu. „Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.“¹⁵ Soud dále upozornil v rozsudku, že po daňovém subjektu nelze prokazovat ty skutečnosti, jež jsou mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže tedy ověřit a zjistit.

Uvedené rozsudky se řadí mezi zásadní rozhodnutí justice. V praxi se ve velké míře rozšířil jev, kdy byl správce daně v důkazní nouzi, a přesto se snažil ukončit daňové řízení v neprospěch daňového subjektu. Jednalo se zejména o tzv. řetězce kdy si jednotlivé články řetězce (fyzické nebo právnické osoby) zboží mezi sebou prodávaly. V počáteční fázi řetězce došlo k nákupu a prodeji zboží, přičemž daň z přidané hodnoty byla řádně odvedena. V dalším průběhu si však jedna ze společností daň na vstupu uplatnila a nechala si jí vrátit, ale při dalším prodeji zboží již daň na výstupu neodvedla. V době obchodní transakce taková firma již byla převedena na nekontaktní osoby. Správce daně při

¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 1/2003-101.

¹⁴ Nález Ústavního soudu č.j. IV.ÚS 29/05.

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Ans 1/2005-57.

prověřování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u firmy, jež zboží od nekontaktního subjektu nakoupila, nemohl obchod zpochybnit – zboží skutečně existovalo, byly předloženy potřebné doklady. Po daňovém subjektu, který si nárokoval odpočet daně, bylo požadováno prokázání, že jeho dodavatel skutečně zboží nakoupil a mohl mu ho tedy i prodat. Správce daně existenci zboží nezpochybňoval, ale pochybnosti zaměřil na skutečnost, že zboží mohlo být pořízeno od neplátce daně z přidané hodnoty. Správce daně tedy po daňovém subjektu požadoval něco, na čem se nepodílel a přesunul vlastní povinnost provést místní šetření u dodavatele na daňový subjekt, což je zcela nepřipustné jednání. Uvedený postup nemůže být ospravedlněn ani tím, že celá obchodní transakce mohla být od samého počátku pouze účelová, z cílem nelegálně získat finanční prostředky ze státního rozpočtu.

Pokud správce daně vyzve daňový subjekt k prokázání jeho tvrzení, je nutné, aby daňový subjekt na výzvu předložil důkazní prostředky. Nestačí jen na výzvu odpovědět písemnou formou a podat pouhé vysvětlení. Takovým způsobem se daňový subjekt vystavuje nebezpečí, že správce daně vyhodnotí jeho odpověď za nedostatečnou se závěrem, že nebyly požadované skutečnosti daňovým subjektem prokázány a daňový subjekt neunesl svoje důkazní břemeno. V případě, že daňový subjekt nemá důkazní prostředky, které by mohl přiložit k odpovědi na výzvu, měl by je správcovi daně navrhnout (např. výslech svědka).

3.1 Důkazní břemeno správce daně

Správce daně stíhá důkazní břemeno ve věci prokázání doručení vlastních písemností. Nejčastěji správce daně doručuje rozhodnutí podle ustanovení § 32 zákona o správě daní (např. výzvy k prokázání skutečností). Rozhodnutím je uložena daňovému subjektu povinnost, kterou je povinen splnit ve stanovené lhůtě. Z uvedeného důvodu je velmi důležité, aby písemnost správce daně byla řádně doručena v souladu s ustanovením § 17 až § 19 zákona o správě daní. Podle ustanovení § 17 odst. 12 citovaného zákona platí,

že dokladem o doručení písemnosti je řádně vyplněná doručenka. V případě pochybností o doručení je možné doručení prokázat jiným vhodným způsobem. Důkazní břemeno správce daně unese vždy, když má řádně vyplněnu dodejku, která je veřejnou listinou. V případě, že dodejka nespĺňuje podmínky dané poštovním řádem a nebo správce daně nemůže dodejku dohledat, nezbyvá mu většinou jiná možnost, než písemnost opětovně doručit. Pokud daňový subjekt na doručenou písemnost reaguje (např. formou odpovědi na výzvu), není pochyb o jejím doručení. Správce daně však současně musí prokázat, že doručení bylo provedeno řádným způsobem, tedy v souladu se zákonem. Daňový subjekt může argumentovat, že písemnost byla doručena např. manželce a ta mu jí předala. Takové tvrzení správce daně těžko daňovému subjektu vyvrátí. Pokud daňový subjekt na písemnost správce daně odpoví, nemusí být písemnost opakovaně doručována. Problém však nastane v okamžiku, kdy je daňovému subjektu uložena záznamní povinnost v souladu s ustanovením § 39 zákona o správě daní a daňový subjekt jí nevede v souladu s rozhodnutím. Při místním šetření, zaměřeném na správnost vedení uložených evidencí, pak nezbyvá správci daně než konstatovat, že daňový subjekt neměl povinnost evidence vést, jelikož mu nebylo rozhodnutí doručeno řádným způsobem, v souladu se zákonem. Daňovému subjektu pak nemůže být uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Řádným způsobem doručení se zabýval např. Nejvyšší soud České republiky: „Doručení prostřednictvím jiné fyzické či právnické osoby o. s. ř. nezná, proto doručení jiné osobě nemůže mít účinky řádného doručení, a to ani v případě, že by se jejím prostřednictvím doručovaná zásilka do rukou adresáta dostala.“¹⁶

V důkazním řízení občas nastane situace, kdy daňový subjekt zpochybňuje doručení písemnosti s odůvodněním, že na dodejce není uveden jeho podpis, ale jiné osoby. Správci daně pak nezbyvá jiná možnost, než nechat vyhotovit znalecký posudek v oboru písmoznalectví. Tvrzení správce daně, že má řádně vyplněnou dodejku, nemůže obstát, jak je zřejmé i z rozsudku Nejvyššího správního soudu: „Krajský soud se nevypořádal ani s tím, že se žalovaný za celou dobu popírání pravosti podpisu nepokusil jeho pravost prokázat znaleckým posudkem, ač měl dle ust. § 31 odst. 8 daňového řádu při prvním

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 1801/93.

zpochybnění pravosti podpisu povinnost tak učinit.“¹⁷ Z rozsudku je zřejmé, že správce daně neunesl důkazní břemeno a byl povinen nechat vyhotovit znalecký posudek, případně se pokusit znovu doručit písemnost. Důkazní břemeno ve věci prokazování doručení písemností nese správce daně, a nikoli daňový subjekt.

Písemnost může být doručena i v případě jejího nevyzvednutí na poště, tzv. uplynutím úložné doby na poště. V ustanovení § 17 odst. 5 zákona o správě daní je uvedeno, že v případě nezastižení adresáta v době doručování písemnosti uloží doručovatel písemnost na poště a adresáta o tom vhodným způsobem vyrozumí. Pokud si příjemce písemnost do patnácti dnů od uložení nevyzvedne, považuje se poslední den této lhůty za den doručení. Tento postup správce daně je spíše ojedinělý, jelikož musí daňovému subjektu prokázat, že se v místě doručení zdržoval. Pojem zdržovat se obecně vykládá jako každodenní pobyt a definován je např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 77/2007-77: „Tento pojem je vykládán jako situace, kdy se adresát každodenně vrací do svého bytu či pracoviště a jeho nepřítomnost v době doručování je pouze přechodná, popř. dočasná, což je však kromě jiného vyloučeno tehdy, vrací-li se příjemce do místa doručení nepravidelně.“¹⁸

Prokázat daňovému subjektu, že se zdržoval v místě doručování písemnosti by byl velmi složitý a zdlouhavý proces. Správce daně by musel prokazovat doručení písemnosti nejspíše za pomoci svědků. Jelikož je nutno brát v potaz, že daňový subjekt mohl být v době doručování písemnosti na dovolené, v nemocnici, na služební cestě apod., je nutné opakovat vlastní proces doručování.

Pokud si daňový subjekt písemnost v úložní době na poště nevyzvedne, uchyluje se správce daně k doručení písemnosti veřejnou vyhláškou podle ustanovení § 19 zákona o správě daní. Tento postup je možný za předpokladu, že správci daně není znám pobyt nebo sídlo příjemce. Obdobným způsobem se postupuje v případě, že se adresát na místě svého pobytu, sídla nebo adrese pro doručování, nezdržuje. V případě doručení veřejnou vyhláškou musí tedy správce daně prokázat, že mu nebyl v době doručování znám pobyt

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 7/2007-169.

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 77/2007-77.

daňového subjektu. Před vlastním doručením uvedeným způsobem by měl správce daně ověřit v registru obyvatel, zda daňový subjekt nezměnil místo trvalého pobytu, které správci daně nenahlásil. Registr obyvatel má správce daně k dispozici a má možnost si tuto skutečnost ověřit. V případě nahlášené adresy pro doručování by správce daně měl využít všechny jemu známé adresy, kde by se daňový subjekt mohl být jen teoreticky zdržovat (provozovna, trvalé bydliště). Teprve po marných pokusech o doručení prostřednictvím pošty by měla být využita možnost doručení veřejnou vyhláškou. Osobně se domnívám, že je vhodné po dobu vyvěšení oznámení současně odeslat písemnost poštou. V zájmu správce daně by mělo být doručení takovým způsobem, o němž se daňový subjekt dozví, oznámení o doručení veřejnou vyhláškou běžný občan nesleduje.

3.2 Důkazní břemeno daňového subjektu

3.2.1 Důkazní břemeno – neexistující dodavatel

Problematika neexistujícího dodavatele se v daňovém řízení objevuje docela často. Neznamená to však, že by daňový subjekt nenakoupil nebo nepořídil službu, kterou zaevidoval v daňové evidenci, případně zaúčtoval v účetních evidencích. V praxi se vyskytují případy, že daňový subjekt nezpochybnitelně služby nebo zboží využil ke své podnikatelské činnosti. Správce daně, kterému se nepodaří u dodavatele služby nebo zboží ověřit, že k plnění skutečně došlo, požaduje po daňovém subjektu, aby nadále postupoval v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a prokázal tak všechny skutečnosti, ke kterým byl vyzván. Tento postup je typickým příkladem toho, kdy se zdá, že daňový subjekt unesl důkazní břemeno způsobem, že byl schopen předložit přijaté doklady, doklady o úhradě a existenci zboží, včetně prokázání, že se jednalo o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů) a že měl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 72 zákona o dani z přidané hodnoty). Při místním šetření u dodavatele služby nebo zboží však správce daně zjistí, že se nejednalo o obchodního partnera daňového subjektu (zboží a službu nikdy nedodal, daňový subjekt nezná, používá jiné razítko, jiný typ faktury, druh dodávky se

neshoduje s jeho předmětem podnikání a především podpis o převzetí platby na pokladním dokladu není jeho). Správce daně tak opět důkazní břemeno přenáší zpět na daňový subjekt a obvykle po něm požaduje prokázat a sdělit následující skutečnosti:

- identifikovat osobu, s níž jednal o uzavření zakázky
- identifikovat osobu, která zboží případně službu fyzicky dodala
- identifikovat osobu, jež převzala od daňového subjektu platbu

Daňový subjekt se obvykle v takové situaci dostane do důkazní nouze a neunesse důkazní břemeno. Argumentace, že již předložil veškeré listiny prokazující obchodní vztah, nemůže vzhledem k výsledkům místního šetření obstát. Správce daně v takovém případě obvykle po svém zjištění vyslechne údajného dodavatele jako svědka, který ze zcela pochopitelných důvodů zjištění správce daně potvrdí. V žádném případě daňový subjekt nemůže obstát s argumentací, že byl uveden v omyl, jelikož se mu osoba představila jménem, shodujícím se s údaji v obchodním rejstříku. Nepostačí k prokázání obchodu ani popis takové osoby. Správce daně následně vyhodnotí důkazy v tom duchu, že daňový subjekt byl konzumentem předmětné služby a zboží, ale daňový subjekt neprokázal, zda došlo k nákupu od plátce daně z přidané hodnoty a neprokázal ani skutečnou výši úhrady, tj. výši výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně také přihlédne k možnosti, že si daňový subjekt mohl zboží sám vyrobit, případně si sám pořídit službu ve vlastní režii (např. zhotovení internetové stránky).

Domnívám se, že uvedený postup správce daně nelze zpochybnit a je jediným možným řešením. Daňový subjekt by si měl v případě nových obchodních partnerů, s nimiž nikdy nejednal, ve vlastním zájmu zjistit co nejvíce informací. Měl by s nimi jednat v sídle firmy, informovat se na ně v okruhu svých známých, případně po nich požadovat i identifikaci. Další z možností je, že daňový subjekt je přítomen dodávce zboží přímo u vykládky a zaznamená si registrační značku nebo ještě lépe si převezme přepravní list s potřebnými údaji. Skutečnost, že daňový subjekt neunesse důkazní břemeno, neznamená

ještě, že by jednal v rozporu s daňovými zákony. Daňový subjekt je jen uveden v omyl podnikatelem, který sám obchází zákony. Dodat zboží daňovému subjektu může i zaměstnanec firmy, který se na úkor svého zaměstnavatele nezákonným způsobem obohacuje a zneužívá k tomu pravé doklady a razítko firmy. Uvedený případ je typickým příkladem, kdy je daňový subjekt poškozen daňovým řízením, ne však nesprávným postupem správce daně, ale jeho vlastní neopatrností. Správce daně mu na pouhé neexistenci dodavatele daň nedoměří, umožní však daňovému subjektu prokázat uskutečnění obchodu opakovaně a jiným možným způsobem, než je předložení přijatých dokladů a smluv. Výraznou obranou daňových subjektů proti takové situaci je, že uskuteční úhradu za dodávku bezhotovostním převodem. Platba je pak snadno dohledatelná a je velká pravděpodobnost unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu. Uvedenou problematiku řešil i Ústavní soud, z jehož nálezu¹⁹ je zcela zřejmé, že daňový subjekt v případě prokazování výdajů (nákladů) doklady vystavenými neznámým dodavatelem není zbaven dalšího důkazního břemene a naopak je v jeho zájmu, aby minimalizoval své podnikatelské riziko ověřením existence dodavatele uvedeného na dokladu.

K problematice neexistujícího dodavatele se zcela jednoznačně vyjádřil i Nejvyšší správní soud: „Pokud správce daně prokázal (a to nezpochybňuje ani stěžovatel), že doklady byly vystaveny neexistující osobou, unesl svoje důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 cit. zákona a bylo na stěžovateli, aby prokázal ještě jinými důkazními prostředky, že se nejedná o fiktivní obchod (§ 31 odst. 9 cit. zákona).“²⁰ Rozsudek považuje doklady obsahující nepravdivé údaje za nevěrohodné a nepovažuje je za relevantní důkazy.

Uvedené rozsudky by měly být pro každý daňový subjekt odstrašujícím příkladem a každý daňový subjekt by měl při navázání obchodní spolupráce s neznámým dodavatelem od samého počátku sbírat důkazní prostředky pro případná daňová řízení v budoucnu. Jen tak je možné se vyvarovat riziku neprokázání oprávněnosti výdajů (nákladů), resp. přijatých zdanitelných plnění.

¹⁹ Nález Ústavního soudu č.j. IV. ÚS 99/2001.

²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 135/2006-85.

3.2.2 Důkazní břemeno – reklamní činnost

V posledních několika letech se při kontrolní činnosti zaměřuje správce daně na případy, kdy má daňový subjekt ve svých evidencích uplatněny výdaje za reklamu podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, případně uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podle ustanovení § 72 zákona o správě daní. Správce daně svým postupem nijak nezpochybňuje smysl a účel reklamy, ale vede ho k takovým krokům skutečnost, že řada daňových subjektů využívá reklamní služby ke snížení svého daňového základu. Takovým postupem daňových subjektů dochází k daňovým únikům velkého rozsahu. Snižováním daňového základu daňových subjektů se zabývají různí dodavatelé, kteří vystaví podle požadavku požadované listiny (faktury, smlouvy, pokladní doklady). Tito dodavatelé byly zpočátku firmy založené právě za účelem snižování daňových základů daňových subjektů a byly předem (po dosažení daného cíle) odsouzeny k zániku. Správci daně se zpočátku dařilo zpochybnit v průběhu daňové kontroly přijaté reklamní služby. Daňový subjekt většinou prokazoval existenci reklamy tak, že předložil přijatou fakturu (přijatý daňový doklad) a doložil smlouvy s dodavatelem. Nemohl však dalším jiným způsobem prokázat, že se reklama uskutečnila. Samotná argumentace, že ve smlouvě s údajným dodavatelem je přesně specifikovaná oblast, místo a čas uskutečnění reklamy, nemohla obstát. Správce daně v takovém případě požadoval od třetích osob, majících v držení listiny (§ 34 zákona o správě daní), aby případně poskytli listiny vztahující se k předmětné reklamní činnosti. Konkrétně se rozšířila údajná reklama v rádiích, na bilboardech a na internetu. V případě reklamy v rádiu správce daně obdržel od provozovatelů rozhlasových služeb mediální plány s rozpisem, kdy se jaká reklama v rádiu uskutečnila, v případě bilboardů poskytly listiny příslušné stavební úřady, vydávající stavební povolení a reklama na internetu byla ze strany správce daně zpochybněna znaleckým posudkem. Daňovým subjektem navrženého svědka (zástupce dodavatele údajné reklamní služby) se většinou nepodařilo předvolat k výslechu, jelikož společnost již neexistovala, případně osoba oprávněná jednat za dodavatele byla nekontaktní. V ojedinělých případech se zástupce dodavatele podařilo předvolat. Přestože svědek potvrdil existenci reklamní služby, nebyl takový důkazní prostředek daňového subjektu

osvědčen jako důkaz, jelikož správce daně měl i jiné důkazní prostředky, které byly v rozporu s informacemi poskytnutými svědkem.

Na základě postupu správce daně se osoby, zabývající se „fiktivním“ prodejem reklamní činnosti poučily a reklamní činnost začaly vykonávat společnosti, které působí na trhu alespoň několik let a jsou správci daně známy, byť vykonávající jiný druh činnosti. Osoby, mající v úmyslu zabývat se prodejem „fiktivní“ reklamy, koupí společenské podíly v libovolné společnosti. Zpočátku jsou takové firmy kontaktní, podávají daňová přiznání, ale daň do státního rozpočtu neodvedou a rostou jejich nedoplatky. Aby se zabránilo správci daně zpochybnit uskutečnění reklamy, je ze strany zmíněných osob kladen důraz na to, aby reklama byla skutečně uskutečněna, vše je řádně zdokumentováno a platby za reklamní činnost probíhají bezhotovostním převodem. Samozřejmě, že většina uhrazených prostředků je následně daňovému subjektu vrácena hotově a bez jakéhokoliv dokladu a zbylou částku si ponechá osoba jednající za společnost jako odměnu za umožnění snížit daňovou povinnost. Existence takové společnosti trvá až do okamžiku, než správce daně odhalí její skutečnou činnost, tedy do okamžiku, kdy je u ní provedeno místní šetření nebo na základě daňového řízení u subjektů, nakupujících její služby. Společnost se pak stává nedůvěryhodnou pro případné další zájemce, kteří chtějí napomoci snížit svoji daňovou povinnost. Nikdo z nich si nepřeje na sebe před správcem daně upozorňovat, přestože je v případě uvedeného postupu vysoká pravděpodobnost, že důkazní břemeno ve věci reklamy unesou. Následně je společnost nahrazena jinou a postup se opakuje. Z osobních zkušeností mohu potvrdit, že v případě takového postupu většinou daňový subjekt unese své důkazní břemeno a správci daně nezbyvá nic jiného, než daňové řízení vyhodnotit ve prospěch daňového subjektu.

3.2.3 Důkazní břemeno – prokazování původu peněz

V daňovém řízení je velmi rozšířena praxe, kdy správce daně požaduje po daňovém subjektu, aby prokázal vlastní vklady do podnikání. Uvedený problém se týká především podnikatelů - fyzických osob. Důvodem vlastních vkladů je zamezit zápornému zůstatku

stavu pokladny během zdaňovacího období. Jedná se tedy o problém osob, které po delší období vykazují svoji podnikatelskou činnost jako ztrátovou. Správce daně vklady do podnikání bedlivě sleduje a po daňovém subjektu požaduje prokázat, že vložené finanční prostředky do pokladny pocházejí z již zdaněných příjmů.

Daňový subjekt, který je k prokázání původu vložených peněz do pokladny správcem daně vyzván obvykle reaguje následujícím způsobem:

- správce daně nemá právo zkoumat způsob nabytí takového majetku, neexistuje zákon o prokazování majetku,
- jedná se o vypůjčené prostředky od třetích osob,
- jedná se o celoživotní úspory, případně o dar příbuzných (rodičů apod.).

Pokud daňový subjekt odmítne splnit uloženou povinnost výzvou a odkazuje se na neexistenci zákona o prokazování majetku, přistupuje správce k jeho odpovědi na výzvu jako by na ní nebylo vůbec odpovězeno.

V případě tvrzení o půjčce od třetí osoby – nepodnikatele, nastane obvykle problém v okamžiku, kdy správce daně požaduje od třetí osoby způsob prokázání nabytí právě těch prostředků, které údajně tato osoba poskytla daňovému subjektu. V takovém okamžiku se jedná pouze o přenesení problému od daňového subjektu na třetí osobu. V praxi v takové situaci dochází k tomu, že se třetí osoba, vystupující většinou v roli svědka, zalekne možnosti, že by se správce daně začal podrobně zabývat jejími majetkovými poměry a nepodpoří v dalším šetření daňový subjekt. Domnívám se však, že uvedený postup správce daně nemá oporu v zákoně a v žádném případě by nemělo dojít k prověřování způsobu nabytí majetku u osob nepodnikatelů. Tyto osoby o svém majetku nikdy neúčtovaly, případně jej neevidovaly v daňové evidenci a správce daně tak nemá oprávnění zkoumat, jak svůj majetek nabyly. Správce daně spoléhá na nevědomost účastníku řízení a jedná se spíše z jeho strany o nepřiměřený nátlak na svědka, v mnohých případech i bez toho, že by si sám konkrétní pracovník uvědomil, že jeho postup nemá oporu v zákoně.

Samozřejmě v případě třetí osoby (většinou podnikatele), jež má dostatečné podklady k nabytí svého majetku (např. dostatečně vysoké základy daně v daňových přiznáních), taková situace nenastane a daňový subjekt unese důkazní břemeno ve věci prokazování vkladů do podnikání.

Případným tvrzením o celoživotních úsporách si daňový subjekt může způsobit skutečné problémy, pokud jeho tvrzení není pravdivé. Daňový subjekt by si měl předem uvědomit existenci zákona č. 60/1993 Sb., o oddělení měny. V době dělení federace byly k 1. 1. 2003 bankovky kolkovány a evidovány. Problém nastane i v okamžiku, kdy daňový subjekt měl k uvedenému datu dostatek finančních prostředků, ale doklad o výměně bankovek si neuschoval, což je problémem asi většiny občanů. V době dělení federace banky neevidovaly peněžní transakce způsobem jako v současnosti, v době využívání počítačové techniky. Nelze tedy spoléhat na skutečnost, že banka je schopna zmíněné transakce dohledat. Daňovému subjektu pak nezbývá jiná možnost k prokázání nabytí finančních prostředků, než způsob jejich nabytí hledat až po uvedeném datu, tedy v době, kdy již pravidelně podával svá daňová přiznání.

V případě, že daňový subjekt neprokáže způsob nabytí prostředků, vložených do podnikání, přistupuje většinou správce daně ke stanovení daně podle pomůcek a pokud daňový subjekt neuvede v odpovědi na výzvu období, v němž došlo k získání předmětných prostředků, dodání správce daně obvykle vklady v období, kdy byly vloženy do pokladny. Správce daně se při prokazování vkladů do podnikání opřel o stanovisko Ústavního soudu²¹, který ve svém nálezu uvedl, že v případě vložení prostředků do podnikání nese daňový subjekt důkazní břemeno a v případě jeho neunesení je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek.

Pohled soudů na problematiku vkladů do podnikání se po vynesení rozsudku Ústavního soudu v následujících letech nezměnil, o čemž svědčí např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 103/2004-56: „Jestliže tedy stěžovatelka účtovala

²¹ Nález Ústavního soudu č.j. III. ÚS 101/99.

o svých vkladech do podnikání, přičemž u správce daně vznikly pochybnosti, zda se ve skutečnosti nejedná místo vkladů o nezdaněné příjmy, důvodně ji vyzval k prokázání původu vložených finančních prostředků.“²²

Je nutno podotknout, že prokazování vkladů do podnikání by se nemuselo týkat osob, jež vedou daňovou evidenci podle ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů, ale pouze v případě jejího vedení v rozsahu vymezeného zákonem. Naprostá většina daňových subjektů vede svoji daňovou evidenci pomocí software, vyvinutého pro účely jednoduchého účetnictví, které bylo právě daňovou evidencí nahrazeno. Dochází tak opětovně k evidování vlastních vkladů, jelikož programy na jednoduché účetnictví evidovaly průběžné stavy peněžních prostředků v pokladně. Daňové subjekty si tak samy „zadělávají“ na budoucí problémy a přitom by stačilo pouze změnit software. Opětovně tak dochází k evidování vkladů do pokladny a správci daně se nabízí možnost požadovat po daňovém subjektu prokázání původu jejich nabytí.

²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 103/2004-56.

4. Následky neunesení důkazního břemene

V okamžiku, kdy daňový subjekt neunese důkazní břemeno a neprokáže tak všechny skutečnosti v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní, postupuje správce daně při stanovení daňové povinnosti jedním z následujících způsobů:

- dokazováním podle ustanovení § 31 odst. 1-4 zákona o správě daní,
- za použití pomůcek podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní,
- sjednáním daně podle ustanovení § 31 odst. 7 zákona o správě daní.

Dokazování má vždy přednost před ostatními možnostmi, které správci daně umožňují stanovit daňovou povinnost daňového subjektu. Nelze tak institut dokazování obejít a přistoupit na jiný způsob stanovení daňové povinnosti. Obdobně musí možnost stanovení daňové povinnosti podle pomůcek předcházet institutu sjednání daně. Postup správce daně v důkazním řízení lze v judikatuře Nejvyššího správního soudu. „Znamená to, že zákon předpokládá, že ke stanovení daňové povinnosti dojde dokazováním, případně za použití pomůcek či na základě sjednání, přičemž použití každé následující metody bude možné pouze při vyloučení metody předchozí.“²³

4.1 Stanovení daně podle pomůcek

Ke stanovení daně podle pomůcek vedou správce daně dva důvody, uvedené v ustanovení § 44 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a v ustanovení § 31 odst. 5 citovaného zákona.

První ustanovení stanoví, že v případě nepodání přiznání nebo hlášení v zákonem stanovené lhůtě, a to ani po výzvě správce daně a nebo v případě kdy daňový subjekt na výzvu správce daně neodstraní nesprávné a neúplné údaje v již podaném přiznání nebo hlášení, správce daně dokazování neprovádí. Daňový subjekt nesplní povinnost uloženou výzvou a správce daně má možnost daň stanovit podle pomůcek, v případě nepodání

²³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6 A 76/2001-96.

daňového přiznání umožňuje uvedené ustanovení zákona správci daně vyměřit daň ve výši nula.

Podle druhého ustanovení, nesplní-li daňový subjekt při dokazování některou ze svých zákonných povinností a zároveň není-li možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, může správce daně stanovit daň podle pomůcek. K tomuto postupu musí být splněny kumulativně obě podmínky, tj. že daňový subjekt nesplnění některou ze zákonných povinností při dokazování a že nelze stanovit daň dokazováním.

Další podmínka plyne z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Daňový subjekt musí být nejdříve vyzván k prokázání jím uváděných skutečností. Ke stanovení daně podle pomůcek tedy nepostačí pouze jedna z uvedených podmínek, ale musí být splněny všechny současně.

Výčet možných pomůcek, které správce daně může při stanovení daně použít je uveden v ustanovení § 31 odst. 6 zákona o správě daní. Jedná se především o listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, posudky znalců, svědecké výpovědi v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně a dalších státních orgánů, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně. Nejedná se ovšem o úplný výčet pomůcek, jež lze využít, správce daně může např. jako pomůcku použít daňovým subjektem předložené doklady a evidence.

Není pochyb o tom, že vlastní způsob stanovení daně podle pomůcek se vyvíjel po mnoho let. V průběhu devadesátých let až na výjimky platilo, že stanovení daně podle pomůcek bylo spíše pro daňový subjekt likvidační a znamenalo konec jeho podnikatelské činnosti, provozované na svoji osobu. Z vlastních zkušeností mohu potvrdit, že daň podle pomůcek se stanovovala v nepřiměřené výši. S nadsázkou se říkalo, že daň se stanoví způsobem, kdy se správce daně podívá z okna a ta částka, která ho napadne, bude stanovena jako daň. Při stanovení marží se nepřihlíželo k reálné marži, byla prostě použita

taková, která „, prostě nějakým“ způsobem vyšla, bez přihlídnutí k sezónním výkyvům cen a množství prodávaného zboží. Postačilo např., pokud by daňový subjekt uvedl do protokolu o ústním jednání, že jeho marže se pohybovala od 5 % do 30 % a správce daně použil při stanovení daně marži ve výši 30%, v lepším případě aritmetický průměr a to bez přihlídnutí ke skutečnosti, že marži ve výši 5 % daňový subjekt mohl mít u 90 % celého prodávaného sortimentu, přičemž marže v horním rozmezí se týkala pouze doplňkového sortimentu. Postup správce daně byl soudy tolerován a obecně se vykládalo, že odvolací orgán má právo zkoumat pouze oprávněnost přechodu na pomůcky a nemůže zkoumat způsob a výši stanovení daně. Za připomínku stojí i fakt, že v uvedeném období si i soudy chybně vykládaly ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní. Možností, kdy již nešlo stanovit daň dokazováním, byla např. i ta skutečnost, kdy daňový subjekt byl vyzván k předložení veškerých dokladů a poté, co opomenul předložit byť jediný doklad nezaúčtovaný v účetnictví a který měl správce daně k dispozici, byla mu daň stanovena podle pomůcek. Navíc tyto doklady správce daně získával mnohdy od třetích osob, vyslychaných jako svědci bez přítomnosti daňového subjektu. Daň tak byla stanovena nejen bez splnění základních podmínek přechodu na pomůcky, ale i na základě nezákonným způsobem získaných důkazních prostředků. Uvedený postup odvolacích orgánů byl způsoben jejich nedostatečnou odbornou znalostí daňových zákonů a ani daňoví poradci v té době na tom nebyli o mnoho lépe. Naštěstí se vše změnilo s přibývajícím judikaturou, především Ústavního soudu a posléze i jednotlivých krajských soudů. Zpětná náprava však již nebyla možná a mnoho daňových subjektů bylo nenávratně poškozeno.

Dnes je již nepředstavitelné, že by správce daně nepřihlédl k ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní, které mu ukládá povinnost při stanovení daně podle pomůcek přihlídnout k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. K uvedené problematice se vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu. „Ze spisového materiálu správce daně tedy musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt.“²⁴

²⁴ Nález Ústavního soudu č.j. IV ÚS 179/01.

Mezi výhody, k nimž musí správce daně přihlédnout se řadí nejen přiměřené výdaje ke stanoveným příjmům, ale i slevy na daní nebo i jiné skutečnosti k nimž se přihlédne, např. předmět podnikání, lokalita kde je vykonávána podnikatelská činnost, sezónní výkyvy cen, výprodeje zboží apod.

V současné době musí již být ze spisového materiálu zřejmé, jakým způsobem byla daňová povinnost stanovena a daňový subjekt musí být seznámen, k jakým zjištěným okolnostem správce daně přihlédl, v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní. Na žádost daňového subjektu správce daně subjekt seznámí i s vlastním způsobem stanovení daně. Daňový subjekt tak může posoudit, zda daň nebyla stanovena chybným, neodborným způsobem v nepřiměřené výši.

V případě, že správce daně nezjistí žádné výhody, k nimž by mohl přihlédnout ve prospěch daňového subjektu, neznamená to chybný postup správce daně. Ze spisu daňového subjektu by však mělo být zřejmé, proč se tak nestalo. Oporu k takovému postupu našel správce daně v judikatuře Nejvyššího správního soudu. „K výhodám je pak správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě tvrzení daňového subjektu, nebo vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není však povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou., je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv.“²⁵

Domnívám se, že daňový subjekt by měl správce daně ještě před vlastním stanovením daňové povinnosti na případné výhody upozornit, vyloučí se tak možnost, že správce daně žádné výhody nezjistí.

Před vlastním přechodem na pomůcky musí být daňový subjekt na tuto možnost upozorněn ve výzvě nebo formou protokolu o ústním jednání. Pokud správce daně posoudí situaci tak, že není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním a své závěry shrne ve

zprávě o výsledku daňové kontroly, musí daňový subjekt, ještě před vlastním stanovením daně, se zmíněným rozhodnutím seznámit. Pokud daňový subjekt není schopen zpochybnit názor správce daně (např. předložením dalších důkazních prostředků dosud nepředložených v řízení) a výsledek z kontroly je s ním projednán, následuje teprve vlastní stanovení daně, s nímž je daňový subjekt seznámen. Ještě v průběhu roku 2005 byl daňový subjekt seznámen s výší stanovené daně, v dosud neprojednané zprávě o výsledku daňové kontroly. Tento postup však upíral daňovému subjektu možnost zpochybnit ty skutečnosti, které vedly správce daně k přechodu na pomůcky, jelikož daňová povinnost byla v té době již podle pomůcek stanovena. Změna postupu, kdy byl daňový subjekt ve zprávě o výsledku daňové kontroly seznámen i s výší stanovené daně, nastala na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž je uvedeno: „...druhým důvodem nezákonnosti je fakt, že výpočet daně byl proveden podle pomůcek v době, kdy ještě nebyla ukončena daňová kontrola a nebylo tedy možné s jistotou konstatovat, že daň nebude možné stanovit dokazováním.“²⁶ Z uvedené citace rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že daňová kontrola musí být nejdříve ukončena, musí být tedy projednána a podepsána zpráva o výsledku daňové kontroly, k níž se má daňový subjekt právo vyjádřit. Teprve projednáním a podepsáním zprávy je proces dokazování ukončen a správce daně má oprávnění stanovit daňovou povinnost podle pomůcek.

4.2 Sjednání daně

Institut sjednání daně upravuje ustanovení § 31 odst. 7 zákona o správě daní. V praxi ke sjednání daně příliš často nedochází a jedná se spíše o ojedinělé případy. Z citace zákona plyne možnost sjednat daň pouze za předpokladu, že ji nelze stanovit dokazováním a ani podle pomůcek. Daň může být sjednána jen v případě vzájemné dohody správce daně a daňového subjektu. Již tento fakt nedává institutu sjednání daně příliš mnoho šancí, v zájmu daňového subjektu je snaha o co nejnižší daň, naopak zájem správce daně je sjednat daň ve výši, odpovídající zisku daňového subjektu. Osobně vidím stranu hájící zájmy státu ve značné nevýhodě. Správce daně přistoupením na sjednání daně dává jasně

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 24/2004-55.

najevo, že nelze stanovit daň podle pomůcek a v tom je naopak ve výhodě daňový subjekt. Domnívám se, že pokud nedojde k dohodě, nastane situace, kdy nelze stanovit daňovou povinnost vůbec. Správce daně by musel získat nové pomůcky, na základě kterých by mohl stanovit daň podle pomůcek a to může být v některých případech téměř nemožné. K tomuto kroku se správce daně uchyluje právě z důvodu, že nedisponuje dostatečným množstvím pomůcek pro stanovení daně.

Zákonodárce by se měl podle mého názoru spíše ubírat cestou, jakou zvolila Slovenská republika, kde možnost sjednání daně předchází vlastnímu institutu stanovení daně podle pomůcek. Osobně jsem se nikdy se sjednáním daně nesetkal a slyšel jsem pouze o několika případech, kdy k tomu došlo.

Závěr

Dokazování v daňovém řízení je velmi složitý proces, na němž závisí budoucnost každého daňového subjektu. Bez potřebných odborných znalostí nemusí vždy daňové subjekty úspěšně obhájit a prokázat svá tvrzení v probíhajícím daňovém řízení. Zákon o správě daní byl od počátku své platnosti mnohokrát novelizován (i když ne zásadně) a je zcela logické, že samotný daňový subjekt nemůže všechny změny registrovat. Každý zákon a jeho novelizace vždy doprovází řada výkladových stanovisek, která se mohou od sebe lišit a v průběhu platnosti zákona měnit tak, jak postupem času přibývá judikatura soudů. V případě dokazování v daňovém řízení nepostačí znalost zákona o správě daní, který je předpisem procesním. K úspěšnému zvládnutí daňového řízení je nutná i znalost jednotlivých hmotných daňových zákonů, jako je například zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty a další daňové zákony.

Z uvedených důvodů je nejen vhodné, ale i nutné, aby se daňový subjekt nechal zastupovat v daňovém řízení daňovým poradcem nebo advokátem, specializujícím se na daňové právo. Ne vždy však může být zastupování pro daňový subjekt ekonomické s ohledem na výši vyplacené odměny zástupci, proto by měl hned v počátcích daňového řízení daňový subjekt zvážit všechna rizika, která mu hrozí ve formě doměřené daně, případně pokuty a problémy alespoň v úvodu řízení konzultovat s odborníkem. Pokud daňový subjekt nezplnomocní k zastupování svého zástupce, měl by si v první řadě uvědomit, že se správcem daně musí neustále úzce spolupracovat a svá tvrzení se snažit co nevíce prokázat.

V případě, že správce daně konstatuje neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu a je-li daňový subjekt přesvědčen o opaku, měl by využít všech zákonných možností, jako je odvolání, podání žaloby ke krajskému soudu, případně Nejvyššímu správnímu soudu.

Daňový subjekt by se měl na případnou daňovou kontrolu předem připravit a snažit se zajistit co nevíce důkazních prostředků hned od počátku obchodní transakce. Měl by se snažit nashromáždit co nejvíce listin, vztahujících se k obchodní transakci, prověřit si své obchodní partnery a nejlépe nahradit platby v hotovosti bezhotovostním převodem na bankovní účet. Pokud daňový subjekt dodrží uvedený postup, měl by mít značně usnadněn proces dokazování v průběhu daňového řízení.

Cílem bakalářské práce bylo přiblížit problematiku dokazování v daňovém řízení a upozornit na možné problematické situace, které mohou v důkazním řízení nastat. Při svých úvahách a hodnocení jsem se pokusil o nezaujatý pohled a domnívám se, že jsem neupřednostňoval názory a zájmy žádné ze stran, které se účastní daňového řízení, tj. správce daně a ani daňového subjektu. Bakalářská práce předeštlá nejčastější možné problémy, které se mohou v průběhu důkazního řízení vyskytnout a poskytla návod na jejich řešení. Práce dále upozornila na chybné postupy v důkazním řízení nejen daňových subjektů, ale i pracovníků správce daně. Ve své práci jsem využil vlastních praktických zkušeností a upozornil jsem na možná rizika, kterým se může daňový subjekt vlastním neodpovědným přístupem v průběhu daňového řízení vystavit.

Seznam použité literatury

1. Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. *Zákon o správě daní a poplatků, komentář*. 1. vydání, Praha: C.H.Beck, 2002, 492 s., ISBN 80-7179-651-4
2. Kobík, J., Šperl, J. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha: ASPI Publishing, 2004, 172 s., ISBN 80-86395-94-4
3. Kobík, J., *Správa daní a poplatků s komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní*, 5. vydání, Olomouc: ANAG, 2007, 800 s., ISBN 978-80-7263-375-3
4. Kobík, J., Jungwirth, J., Spurná, J., Šperl, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 2. vydání. Praha: ASPI Publishing, 2002, 272 s., ISBN 80-86395-17-0
5. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, č. III. ÚS 61/94 (N 10/3 SbNU 51), on-line, Brno: Ústavní soud (citace duben, 15., 2008). Přístup internet URL: <<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=26922&pos=1&cnt=2&typ=result>>
6. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463), on-line, Brno: Ústavní soud (citace duben, 20., 2008). Přístup internet URL: <<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=50575&pos=1&cnt=1&typ=result>>
7. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 6. 2001, č. ÚS 99/01, on-line, Brno: Ústavní soud (citace květen, 2., 2008). Přístup internet URL: <<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=40726&pos=1&cnt=1&typ=result>>
8. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 4. 5. 1999, č. ÚS 101/99, on-line, Brno: Ústavní soud (citace duben, 26., 2008). Přístup internet URL: <<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=33916&pos=1&cnt=1&typ=result>>
9. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, č. ÚS 179/01 (N 131/23 SbNU 251), on-line, Brno: Ústavní soud (citace květen, 31., 2008). Přístup internet URL:

- <<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=40145&pos=1&cnt=1&typ=result>>
10. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2006, čj. 5 Afs 172/2005-66, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace duben, 23., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=6646>>
 11. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.10. 2004, čj. 1 Afs 7/2003-65, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace duben, 29., 2008). Přístup internet URL <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=838>>
 12. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, čj. 8 Afs 113/2006-70, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 4., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=14516>>
 13. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.10. 2004, čj. 1 Afs 7/2003-65, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 5., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=838>>
 14. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 5., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=7376>>
 15. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 10., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=6734>>
 16. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11. 2007, čj. 1 Afs 7/2007-169, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 11., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=13881>>
 17. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, čj. 9 Afs 77/2007-77, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 11., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=14454>>
 18. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, čj. 135 Afs 135/2006-77, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 19., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=13595>>

19. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, čj. 7 Afs 103/2004-56, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 24., 2008). Přístup internet <URL: <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=3460>>
20. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, čj. 5 Afs 162/2006-114, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 26., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=11025>>
21. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 1/2003, Rozhodnutí 39, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 26., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/judikat.php?sID=1&jID=82>>
22. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 14., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=14510>>
23. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, čj. 3 Afs 1/2003-101, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 15., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=4835>>
24. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 22., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=2609>>
25. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001-96, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 26., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=4027>>
26. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2004, čj. 3 Afs 24/2004-55, on-line, Brno: Nejvyšší správní soud (citace květen, 26., 2008). Přístup internet URL: <<http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=1180>>
27. Encyklopedie Wikipedia, on-line. Přístup internet URL: <<http://encyklopedie.seznam.cz/heslo/142026-organ-verejne-moci>>
28. Encyklopedie Wikipedia, on-line. Přístup internet URL: <<http://encyklopedie.seznam.cz/heslo/183626-rizeni>>

Seznam použitých právních předpisů

1. ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
2. usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD, ve znění pozdějších předpisů
3. zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
4. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů
5. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
6. zákon č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
7. zákon č. 500/2004 Sb., Správní řád, ve znění pozdějších předpisů
8. sdělení č. 32/1994 Sb., o Smlouvě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku
9. sdělení č. 22/1995 Sb., o podepsání Smlouvy mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku