1. 9. 2021

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Důkazní břemeno v daňovém řízení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu

Daňový subjekt prokazuje pouze to, co sám tvrdí. Vzniknou-li správci daně o těchto tvrzeních pochybnosti, je již povinností správce daně, aby svá tvrzení náležitě prokázal. Daňový subjekt tak konkrétně tíží důkazní břemeno ohledně existence, předmětu a rozsahu zdanitelného plnění, naopak prokázání pochybností či nevěrohodnosti předložených důkazních prostředků je již povinností správce daně.

Podle platné konstrukce důkazního břemene v daňovém řízení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Toto je explicitně zakotveno v ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, čímž je stanoven základní rozsah důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení.

Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení ovšem není postaveno na prokázání všeho, ale pouze na tom, co daňový subjekt uvádí.[1] Tato specifická koncepce dokazování přímo navazuje na podstatu daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.[2]

Nicméně daňový subjekt není jediný, koho v daňovém řízení tíží důkazní břemeno. Obdobně (byť modifikovaně) je vázán také správce daně, jehož důkazní břemeno vychází z ust. § 92 odst. 5 daňového řádu. To stanoví výčet celkem pěti skutečností, jejichž prokázání tíží právě správce daně (např. oznámení vlastních písemností; k těmto skutečnostem dále níže).

Předpoklady pro vznik důkazního břemene v daňovém řízení

Jak již bylo uvedeno výše, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (řádném či mimořádném) a dalších podáních.[3] Aby však daňovému subjektu vznikla důkazní povinnost, je nutné naplnit určité předpoklady. Zaprvé musí existovat zákonem založená povinnost daňového subjektu uvádět příslušné skutečnosti (tzv. povinnost tvrzení). Jinými slovy musí existovat zákonná povinnost daň přiznat, k čemuž slouží právě daňové tvrzení.[4] Zadruhé je pak nezbytná existence nalézacího řízení podle ust. § 134 odst. 3 daňového řádu.

Jakmile jsou výše uvedené předpoklady naplněny, vzniká daňovému subjektu důkazní povinnost k prokázání jím tvrzených skutečností, a to bez ohledu na to, zda je k tomu vyzván správcem daně. Důkazní povinnost daňového subjektu tudíž není spojená s vydáním výzvy správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu (obecně známá jako výzva k prokázání skutečností), nýbrž vzniká zahájením daňového řízení a trvá po celou dobu až do jeho konce.[5] **Daňový subjekt tak automaticky (primárně) nese důkazní břemeno v rámci daňového řízení.**

Oproti tomu vznik důkazního břemene správce daně je podmíněn existencí nalézacího řízení podle ust. § 134 odst. 3 daňového řádu a existencí skutečností uvedených v § 92 odst. 5 daňového řádu. V porovnání s daňovým subjektem se pro vznik důkazního břemene správce daně neuplatní předpoklad v podobě povinnosti tvrzení. V praxi pak bude důkazní břemeno správce daně zpravidla *ad hoc* navázáno na pochybnosti vyjádřené správcem daně o důkazních prostředcích předložených daňovým subjektem.

Rozsah důkazního břemene daňového subjektu

Nejvyšší správní soud již několikrát vyslovil, že *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní)“*.[6] Daňový subjekt je tak v rámci daňového řízení povinen prokázat, že *„k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem.“*[7] Jinými slovy daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně existence, předmětu a rozsahu (výše) zdanitelného plnění.

Důkazní břemeno daňového subjektu je ale nutno aplikovat v zákonných mezích; důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat jej na prokázání všech, resp. jakýchkoli skutečností, tj. včetně těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá odlišný subjekt.[8] Do rozsahu důkazního břemene daňového subjektu potom nepatří zejména *„skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit.“*[9]

Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, potažmo i ze závěrů vyjádřených Ústavním soudem pak dále vyplývá, že *„prokazování uskutečnění zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou“*[10], přičemž k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění bude daňový subjekt zpravidla nejprve předkládat příslušné daňové doklady. Pro prokázání zdanitelného plnění nicméně nejsou rozhodné formální náležitosti takto předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, nýbrž stav faktický.[11] To znamená, že ani *„formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo“*.[12]

Může tedy nastat situace, kdy v důsledku nedostatků v obsahu účetních dokladů zpochybní správce daně uplatněný nárok daňového subjektu, např. nárok na odpočet daně podle zákona o DPH[13]. Nedostatky v obsahu účetních dokladů je přesto možno dodatečně zhojit, a to *„pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu“*.[14]

K tomuto Nejvyšší správní soud dále uvedl, že *„chce-li daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložené výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.* ***Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“***[15] Uvedený postup je toliko postupem ultima ratio, tedy pokud standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění daňového odpočtu nebyl daňovým subjektem dodržen.[16]

Pokud ale daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, není možné nadále vycházet z jím tvrzených skutečností, *„přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit [daňovému subjektu] povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání.“*[17] Je proto zcela na daňovém subjektu, který se domáhá svého nároku v jím tvrzené výši, aby svůj nárok náležitě prokázal.[18]

Rozsah důkazního břemene správce daně

Důkazní břemeno správce daně je v daňovém řádu tvořeno toliko výčtem pěti skutečností, které musí prokazovat.[19] Jedná se o tzv. **obrácené důkazní břemeno**, neboť z pravidla, že daňový subjekt automaticky nese důkazní břemeno, platí výjimky dané v ust. § 92 odst. 5 daňového řádu, které naopak stanoví, že v určitých případech je to správce daně, který je povinen důkazní břemeno

primárně unést.[20]

Tato výjimka se uplatní v prokazování zejména oznámení písemností správce daně, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce či skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Uvedený výčet skutečností (a ani ten zákonný) však není výčtem taxativním, neboť existují i skutečnosti v zákoně neuvedené, které je správce daně přesto povinen prokázat. Typicky se bude jednat o prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu na DPH.[21]

V praxi se důkazní břemeno správce daně uplatní např. tehdy, předloží-li daňový subjekt správci daně podklady na podporu svých tvrzení, načež správce daně vyjádří *„důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů*“.[22] Učiní-li správce daně, vzniká mu současně povinnost prokázat důvodnost svých pochybností dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.[23]

Správce daně už ale není povinen *„prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností**, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným***“.[24]

Závěr

Je zjevné, že právní úprava rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně obsažená v daňovém řádu je velmi stručná, když každému je v zákoně věnován pouze jeden odstavec. Přitom správné rozlišení toho, co kdo v daňovém řízení prokazuje, je naprosto zásadní pro výsledek daňového řízení. Je proto důležité mít na paměti, že daňový subjekt prokazuje pouze to, co sám tvrdí a vzniknou-li správci daně o těchto skutečnostech pochybnosti, je již povinností správce daně, aby svá tvrzení náležitě prokázal. Důkazní břemeno se tak obvykle přesouvá mezi daňovým subjektem a správcem daně. Jelikož však rozbor problematiky přenášení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt značně přesahuje rozsah tohoto článku, bude této problematice věnován samostatný příspěvek.

Mgr. Lenka Droscová,
advokátka

Mgr. Michal Gola, LL.M.,
advokátní koncipient

act Řanda Havel Legal advokátní kancelář s.r.o.

Truhlářská 13-15
110 00 Praha 1

Tel.: +420 222 537 500 – 501
Fax: +420 222 537 510
e-mail: office.prague@actlegal-rhl.com

---

[1] Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 (sp. zn. 2 Afs 24/2007).

[2] Matyášová, L., Grossová, M., E. Daňový řád s komentářem a judikaturou - 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2015. Komentář k § 92.

[3] Viz ust. § 92 odst. 3 daňového řádu

[4] Srov. ust. § 135 odst. 1 daňového řádu.

[5] Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. Komentář k § 92.

[6] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2017 (sp. zn. 7 Afs 200/2016), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018 (sp. zn. 7 Afs 219/2017), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 12. 3. 2020, sp. zn. 7 Afs 523/2018.

[7] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 12. 3. 2020 (sp. zn. 7 Afs 523/2018). Obdobně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007 (sp. zn. 2 Afs 148/2006) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004 (sp. zn. 2 Afs 6/2004).

[8] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016 (sp. zn. 2 Afs 55/2016). Obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005 (sp. zn. 5 Afs 131/2004) a nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 (sp. zn. IV. ÚS 402/99).

[9] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016 (sp. zn. 2 Afs 55/2016).

[10] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2019 (sp. zn. 3 Afs 291/2017). Obdobně také nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006 (sp. zn. II. ÚS 664/04).

[11] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007 (sp. zn. 9 Afs 81/2007).

[12] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011 (sp. zn. 5 Afs 79/2010).

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

[14] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011 (sp. zn. 5 Afs 24/2010) nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007 (sp. zn. 9 Afs 30/2007).

[15] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. září 2019 (sp. zn. 3 Afs 291/2017).

[16] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. září 2019 (sp. zn. 3 Afs 291/2017).

[17] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007 (sp. zn. 9 Afs 81/2007).

[18] Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007 (sp. zn. 9 Afs 81/2007).

[19] Viz § 92 odst. 5 daňového řádu.

[20] Rozehnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2021. Komentář k § 92.

[21] Viz Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. Komentář k § 92. Obdobně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016 (sp. zn. 6 Afs 147/2016).

[22] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. září 2019 (sp. zn. 3 Afs 291/2017). Obdobně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 (sp. zn. 1 Afs 39/2010).

[23] Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. září 2019 (sp. zn. 3 Afs 291/2017).

[24] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016 (sp. zn. 6 Afs 147/2016).

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- AIFMD II v České republice: Schvalovací proces a co čeká investiční společnosti
- Oceňování senior center a domovů se zvláštním režimem v nemovitostních fondech
- Změna výroby na příkaz mateřské společnosti bez finanční kompenzace vzniklých ztrát? Judikát NSS, který mění pohled na převodní ceny
- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc prosinec 2025
- Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2026
- Zaměstnanecké akcie (ESOP) v roce 2026: co přináší novela a jak se na ni připravit
- Ústavní soud vymezil hranice závaznosti trestního rozsudku pro rozhodování správních soudů v daňových věcech
- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních