8. 9. 2021

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

Přenášení důkazního břemene v daňovém řízení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu

Důkazní břemeno se v daňovém řízení přesouvá mezi daňovým subjektem a správcem daně, přičemž v určité fázi řízení jej vždy může nést pouze jeden z nich. Důkazní břemeno nejprve tíží daňový subjekt, a teprve poté správce daně. Tato specifická koncepce dokazování přímo navazuje na podstatu daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.[1]

Předpokladem pro přenášení daňového břemene v daňovém řízení je mj. i správné rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Právní úprava rozložení důkazního břemene pak vychází především z ust. § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu[2]. Podle odst. 3 uvedeného ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních, přičemž důkazní břemeno jej tíží automaticky od okamžiku zahájení daňového řízení.

Správce daně pak tíží důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem vyjmenovaných v ust. § 92 odst. 5 daňového řádu, když prokazuje například oznámení vlastních písemností či skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.[3] Zákonodárce však v uvedeném ustanovení daňového řádu neobsáhl všechny skutečnosti, se kterými se pojí důkazní břemeno správce daně; jedná se toliko o demonstrativní výčet skutečností, které prokazuje správce daně. Nad rámec takto stanoveného správce daně prokazuje třeba účast daňového subjektu na podvodu na DPH. [4]

Problematika rozložení daňového břemene mezi daňový subjekt a správce daně byla podrobněji rozebrána v článku s názvem „Důkazní břemeno v daňovém řízení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu“.[5]

Přenášení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně

Je-li postaveno na jisto, kdo co v daňovém řízení prokazuje, dostáváme se (v ideálním případě) k druhému předpokladu pro úspěšné přenesení důkazního břemene. Ten již spočívá v unesení důkazního břemene. Z povahy daňového řízení je zjevné, že důkazní břemeno primárně tíží daňový subjekt. Nejvyšší správní soud vyslovil, že na počátku daňového řízení *„daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy.“*[6]

Účetnictví a jiné povinné záznamy představují základní důkazní prostředky k prokázání tvrzení daňového subjektu, někdy nazývané také jako tzv. primární důkazní prostředky[7], jejichž předložením dochází *ipso facto* k unesení důkazního břemene daňového subjektu. Z pohledu daňového subjektu tak předložení těchto účetnictví a jiných povinných záznamů směřuje především k prokázání, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak daňový subjekt tvrdí ve svém daňovém tvrzení.

Je nicméně důležité upozornit, že **pokud daňový subjekt v této fázi své daňové břemeno**

neunese, tedy pokud daňový subjekt neprokáže skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení či dalších podáních, nemůže logicky ani dojít k přenesení důkazního břemene na správce daně. Neunesení důkazního břemene pak *„umožňuje správci daně uložit [daňovému subjektu] povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání.“*[8]

Přenášení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt

Pokud daňový subjekt předloží primární důkazní prostředky (účetnictví a jiné povinné záznamy), unáší tím důkazní břemeno, které ho podle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží. Vyvstanou-li však správci daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně.[9]

V takovém případě má správce daně podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu povinnost nejen vyjádřit *„důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů“*[10], ale tyto současně i prokázat.[11] Správce daně tak tíží *„důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.“*[12]

Nejvyšší správní soud k otázce zpochybnění důkazních prostředků daňového subjektu dále vyslovil, že *„správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na [jejichž] základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“*[13] Správce daně 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.**“*[14] Vážnými a důvodnými pochybami je pak možné rozumět např. uvedení chybné sazby daně[15], neexistence plnění[16], absence dobré víry[17] či zneužití práva[18].

V praxi pak leckdy dochází k tomu, že správce daně zakládá své pochybnosti mj. i na skutečnosti, kdy deklarovaný dodavatel nemá reálné sídlo, nýbrž pouze sídlo virtuální. Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že *„využijí-li tito podnikatelé pro účely zápisu ve veřejných rejstřících službu tzv. office house, tedy virtuální sídlo […],* ***neshledává Nejvyšší správní soud tuto skutečnost nijak problematickou a nedomnívá se, že by mělo být bráno k tíži podnikatele****, jestliže takové sídlo využívá v případě, že všechny další okolnosti probíhají standardně a v souladu se zákonem.“*[19]

Jak tedy vyplývá z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu i z citované judikatury Nejvyššího správního soudu, aby mohl správce daně kvalifikovaným způsobem zpochybnit věrohodnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, musí v tomto ohledu také unést důkazní břemeno. Pokud však správce daně jím tvrzené pochybnosti dostatečně neprokáže (např. náležitě neodůvodní proč a jakým způsobem dané skutečnosti vyvolávají dané pochybnosti), je možné takový postup, kterým správce daně domněle přenáší důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, označit za nezákonný. Naopak v případě, kdy správce daně dostatečně prokáže své pochybnosti, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt a ten je následně povinen prokázat soulad účetnictví či jiných povinných záznamů se skutečností.

Přenášení důkazního břemene z daňového subjektu zpět na správce daně

Pokud daňový subjekt a následně i správce daně unesou jejich důkazní břemeno, je ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu na daňovém subjektu, aby následně *„prokázal*

pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. ***Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.***"[20] Takto nově předložené důkazní prostředky mohou *„de facto nahrad[it] či dopln[it] nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávní účetnictví.*"[21]

V této fázi může samozřejmě nastat i situace, kdy se ukáže, že důkazní prostředky (zejm. účetní doklady) předložené daňovým subjektem vykazují určité nedostatky. Ty je nicméně možné dodatečně zhojit, a to *„pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu".*[22] K tomuto Nejvyšší správní soud dále uvádí, 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.***"[23]

Důkazní břemeno nicméně nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat jej na prokázání všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tj. včetně těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá odlišný subjekt.[24] 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*".[25] **Správce daně proto není oprávněn daňový subjekt vyzvat**[26] **k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí s ohledem na ust. § 92 odst. 3 daňového řádu.**[27]

V okamžiku, kdy daňový subjekt (podruhé) unese své důkazní břemeno, tedy prokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak jej deklaroval svým účetnictvím či jinými povinnými záznamy, již nedochází k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně ohledně věrohodnosti, úplnosti, atd. důkazních prostředků daňového subjektu. K tomuto Nejvyšší správní soud uvedl, že *„jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.*"[28]

Závěr

Účelem daňového řízení je zjištění, zda k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je deklarováno na příslušných dokladech předložených daňovým subjektem. Ke správnému zjištění pak slouží právě rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a též jeho případné přenášení. V ideálním případě by pak daňové řízení mělo být založeno na dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, přičemž smyslem přenášením důkazního břemena není daňový subjekt „nachytat" na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné.[29] Důkazní břemeno je proto nutno vždy aplikovat v zákonných mezích, a to i v případě jeho přenášení.

Mgr. Lenka Droscová,

advokátka

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

act Řanda Havel Legal

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

2020 právnická firma roku

---

[1] 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.

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

[3] Srov. ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

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

[5] K dispozici >>> zde.

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

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

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

[9] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. března 2005 (sp. zn. 5 Afs 131/2004).

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

[11] Obdobné také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. března 2005 (sp. zn. 5 Afs 131/2004), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. září 2019 (sp. zn. 3 Afs 291/2017) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 (sp. zn. 1 Afs 39/2010).

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

[13] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2016 (sp. zn. 2 Afs 55/2016).

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

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

[16] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. ledna 2012 (sp. zn. 2 Afs 54/2011).

[17] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. června 2015 (sp. zn. 2 Afs 15/2014).

[18] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. prosince 2012 (sp. zn. 5 Afs 75/2011).

[19] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. srpna 2018 (sp. zn. 9 Afs 216/2018).

[20] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2010 (sp. zn. 1 Afs 39/2010). Obdobně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2016 (sp. zn. 2 Afs 55/2016), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. prosince 2016 (sp. zn. 4 Afs 179/2016) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února. 2015 (sp. zn. 9 Afs 152/2013).

[21] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008 (sp. zn. 2 Afs 2/2007).

[22] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2011 (sp. zn. 5 Afs 24/2010) nebo

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007 (sp. zn. 9 Afs 30/2007).

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

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

[25] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2016 (sp. zn. 6 Afs 147/2016). Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2016 (sp. zn. 2 Afs 55/2016-38).

[26] Zejména pak postupem podle § 92 odst. 4 daňového řádu.

[27] Nález Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996 (sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

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

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

© 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