

UNIVERZITA PARDUBICE

FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2024

Lucie Janouchová

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

Přenos důkazního břemene u daně z přidané hodnoty

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2023/2024

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Lucie Janouchová, DiS.**  
Osobní číslo: **E21371**  
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**  
Specializace: **Finanční správa**  
Téma práce: **Přenos důkazního břemene u daně z přidané hodnoty**  
Zadávající katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

## Zásady pro vypracování

Cílem bakalářské práce je analýza právní úpravy daňového řízení u DPH, konkrétně rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Komparována bude judikatura českých správních soudů se závěry soudů evropských. Z kasuistiky budou induktivní metodou zobecněna pravidla, které skutečnosti musí prokázat ten který subjekt. V závěru budou vyvozena doporučení, jak v řízení postupovat, aby daňový subjekt důkazní břemeno unesl a byl ve věci úspěšný.

Osnova:

- Vymezení základních pojmů.
- Daňové řízení.
- Zásady daňového řízení.
- Dokazování.
- Důkazní prostředky.
- Důkazní břemeno.

Rozsah pracovní zprávy: **35**  
Rozsah grafických prací:  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- DROSCOVÁ, L., GOLA, M. Přenášení důkazního břemene v daňovém řízení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu. *www.epravo.cz*. [Online] 8. 9. 2021. [Citace: 25. 6. 2023.] <https://www.epravo.cz/top/clanky/prenaseni-dukazniho-bremene-v-danovem-rizeni-ve-svetle-judikatury-nejvyssiho-spravniho-soudu-113450.html>.
- JANDEROVÁ, J. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, *Acta Iuridica Olomucensia*, Univerzita palackého v Olomouci, 2022, Vol. 17, No. 2, s. 136–151. ISSN: 1801-0288.
- KAPPEL, J. Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 184 s. 2023. ISBN: 978-80-7400-912-9.
- NOVOTNÁ, M., JORDÁNOVÁ, K., KRUPIČKOVÁ, L., ŠOTNÍK, J. Daňové řízení, 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 280 s. 2019. ISBN: 978-80-7400-730-9.
- PATOČKA, R. Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly, [Online] Generální finanční ředitelství, 27. 6. 2022. [Citace: 25. 6. 2023.] [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381\\_22\\_MP\\_k\\_aspektum\\_danove\\_kontroly.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf).
- PERSTICKÁ, L. NSS: Cílem podnikání není neomezené shromažďování důkazů pro daňové řízení. *www.dreport.cz*. [Online] 13. 6. 2022. [Citace: 25. 6. 2023.] <https://www.dreport.cz/blog/nss-ci-lem-podnikani-neni-neomezene-shromazdovani-dukazu-pro-danove-rizeni/>.
- SOCHOROVÁ, V. Specifika dokazování v daňovém řízení, 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 193 s. 2014. ISBN: 978-80-7400-520-6.
- ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech, 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 348 s. 2011. ISBN: 978-80-7400-366-0.

Vedoucí bakalářské práce: **JUDr. Jana Janderová, Ph.D.**  
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2023**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2024**

**prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.**  
děkan

L.S.

**doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D. v.r.**  
garant studijního programu

V Pardubicích dne 1. září 2023

Prohlašuji:

Práci s názvem Přenos důkazního břemene u daně z přidané hodnoty jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 04. 2024

Lucie Janouchová v.r.

## **PODĚKOVÁNÍ**

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí bakalářské práce paní JUDr. Janě Janderové, Ph.D. za vstřícnost, cenné rady, připomínky, podněty, pomoc a odborné vedení při zpracování této bakalářské práce.

Moc bych chtěla poděkovat také své rodině, zejména svým dětem za jejich trpělivost, pochopení a podporu, kterou mi po celou dobu poskytovaly.

## **ANOTACE**

Cílem bakalářské práce je analýza právní úpravy daňového řízení u DPH, konkrétně rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Komparována bude judikatura českých správních soudů se závěry soudů evropských. Z kasuistiky budou induktivní metodou zobecněna pravidla, které skutečnosti musí prokázat ten který subjekt. V závěru budou vyvozena doporučení, jak v řízení postupovat, aby daňový subjekt důkazní břemeno unesl a byl ve věci úspěšný.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

daň, daňové řízení, důkazní břemeno, dokazování

## **TITLE**

Transfer of the burden of proof to value added tax

## **ANNOTATION**

The aim of the bachelor thesis is to analyse the legal regulation of the VAT tax procedure, specifically the distribution of the burden of proof between the tax administrator and the tax subject in relation to the legitimacy of the claimed tax deduction. The case law of Czech administrative courts will be compared with the conclusions of European courts. The inductive method will be used to generalise from the casuistry the rules which facts must be proved by a given subject. In conclusion, recommendations will be drawn on how to proceed in the proceedings in order to ensure that the tax subject bears the burden of proof and is successful in the case.

## **KEYWORDS**

tax, tax procedure, burden of proof, proving

# OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....	11
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK .....	12
ÚVOD .....	13
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ .....	15
1.1 Správa daně .....	16
1.2 Daň .....	16
1.2.1 Daň z přidané hodnoty .....	17
1.2.2 Daňová povinnost u DPH .....	18
1.3 Správce daně .....	19
1.3.1 Pravomoci správce daně .....	19
1.4 Daňový subjekt.....	19
1.4.1 Daňový subjekt dle ZDPH .....	20
2 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ .....	22
2.1 Účel a předmět daňového řízení.....	22
2.2 Vztah daňového a správního řádu .....	23
2.3 Nalézací řízení.....	23
2.3.1 Vyměřovací řízení.....	24
2.3.2 Doměřovací řízení.....	24
2.3.3 Průběh nalézacího řízení .....	26
2.3.4 Ukončení nalézacího řízení.....	26
3 ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ .....	27
3.1 Zásada zákonnosti .....	27
3.2 Zásada součinnosti .....	28
3.3 Zásada volného hodnocení důkazů .....	28
3.4 Zásada materiální pravdy .....	28
3.5 Zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí.....	28



3.6	Zásada proporcionality .....	29
3.7	Zásada procesní rovnosti, poučovací a vstřícného přístupu.....	29
3.8	Zásada rychlosti řízení, hospodárnosti a procesní ekonomie.....	29
3.9	Zásada legitimního očekávání.....	29
3.10	Zásada zákazu zneužití práva .....	30
4	DOKAZOVÁNÍ.....	31
4.1	Proces dokazování.....	32
4.1.1	Daňová kontrola.....	32
4.2	Třístupňové schéma .....	33
4.3	Fáze dokazování.....	34
4.3.1	Vyhledávání důkazů .....	34
4.3.2	Opatření důkazů.....	35
4.3.3	Provádění a procesní zajištění důkazů správcem daně .....	35
4.3.4	Prověrka důkazů .....	37
4.3.5	Hodnocení důkazů – závěr dokazování .....	37
4.4	Stanovení daně .....	39
5	DŮKAZNÍ PROSTŘEDKY .....	40
5.1	Důkazní prostředek a důkaz .....	40
5.2	Listinné důkazy .....	41
5.2.1	Protokol.....	42
5.3	Znalecký posudek.....	42
5.4	Svědecká výpověď .....	43
5.4.1	Procesní postup správce daně .....	45
5.4.2	Výslech svědka na návrh daňového subjektu .....	46
5.4.3	Výslech jednatele daňového subjektu.....	47
6	DŮKAZNÍ BŘEMENO.....	49
6.1	Vznik důkazního břemena.....	49

6.2	Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení .....	49
6.2.1	Ústavní konformita rozložení důkazního břemene v daňovém řízení .....	51
6.2.2	Důkazní břemeno daňového subjektu .....	51
6.2.3	Důkazní břemeno správce daně .....	52
6.3	Přenos důkazního břemena .....	53
6.4	Důkazní břemeno a nárok na odpočet daně .....	55
6.5	Formální podmínky nároku na odpočet daně .....	56
6.5.1	Náležitosti daňového dokladu .....	56
6.6	Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně .....	60
6.6.1	Faktické uskutečnění zdanitelného plnění .....	60
6.6.2	Rozsah zdanitelného plnění .....	63
6.6.3	Postavení dodavatele .....	65
6.6.4	Použití plnění v rámci ekonomické činnosti .....	69
6.7	Účast daňového subjektu na podvodu .....	72
	ZÁVĚR .....	75
	POUŽITÁ LITERATURA .....	77

## **SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK**

Obrázek 1 - Prověřování podmínek nároku na odpočet daně .....	55
Tabulka 1 - Formální podmínky .....	59
Tabulka 2 - Faktické uskutečnění plnění .....	62
Tabulka 3 - Rozsah plnění .....	64
Tabulka 4 - Deklarovaný dodavatel.....	67
Tabulka 5 - Použití plnění pro ekonomickou činnost .....	71

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
JČS	jiný členský stát
LPS	Listina základních práv a svobod č. 2/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů
NSS	Nejvyšší správní soud
odst.	odstavec
ZRUD	zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní
Sb.	Sbírka
SDEU	Soudní dvůr EU
Směrnice	směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
SpDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
SŘ	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
Úst	ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

## ÚVOD

Tato práce pojednává o důkazním břemenu a jeho přenosu v rámci procesu dokazování v daňovém řízení u DPH, konkrétně o jeho rozložení mezi správce daně a daňový subjekt ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Práce blíže popisuje daňové řízení a jednotlivé aspekty vedeného dokazování, které jsou pro dosažení správného výsledku ve věci klíčové. Dokazování v daňovém řízení je jako takové obecně náročným procesem, kdy je zapotřebí nejen odborných znalostí v oboru daňového práva, a to jak hmotného, tak i procesního, ale náročným i proto, že vyžaduje od správce daně logické uvažování a adekvátní vystupování při konfrontaci s různými protistranami, které k procesu dokazování patří. Správce daně v rámci vedeného dokazování postupně zjišťuje a ověřuje skutečnosti související s tvrzením daňového subjektu, které považuje za sporné, přičemž cílem je zjistit, zda se deklarované obchodní transakce uskutečnily tak, jak daňový subjekt tvrdí na předložených dokladech. Přestože se jedná o skutečnosti, které se odehrály v minulosti, musí být snahou správce daně zjistit je co nejúplněji.

Proto, aby vedené dokazování splnilo svůj účel, kterým je stanovení daně ve správné výši, je důležité vědět, jak je důkazní břemeno rozloženo mezi správce daně a daňový subjekt a jak jej v průběhu dokazování správně přenášet. Důkazní břemeno ohledně tvrzených skutečností zpočátku tíží pouze daňový subjekt. V jeho zájmu je důkazní břemeno unést a prokázat, že údaje, které uvedl ve svých daňových tvrzeních jsou v souladu se skutečností.

Autorka si téma vybrala z několika důvodů. Jedním z nich je skutečnost, že důkazní břemeno a jeho správný přenos je tématem důležitým, aktuálním, zajímavým a řešeným v rámci správního soudnictví, a to jak z pohledu daňového práva procesního, tak i z pohledu práva na spravedlivý proces. Téma je autorce blízké vzhledem k několikaleté praxi při provádění daňových kontrol na DPH, kde se s problematikou důkazního břemene a jeho přenosu často setkává a získala zkušenost, že správné rozložení a přenos důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem, zajišťuje plynulost a přehlednost celého procesu dokazování. Je pak zcela zřejmé, kdo břemeno v danou chvíli nese a musí prokazovat požadované skutečnosti. Správný přenos důkazního břemene má vliv i na úspěch v objasnění věci jako takové, umožňuje důkazní břemeno unést a prokázat tvrzené skutečnosti.

Bakalářská práce vychází jak z platných právních předpisů, odborné literatury a odborných článků, tak i ze stěžejní judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU. Bakalářská práce je rozvržena do několika samostatných kapitol, které na sebe navazují. Úvodní

kapitola definuje základní pojmy, které jsou stěžejní pro správu daní jako takovou a zároveň jsou vymezeny termíny související s problematikou DPH, konkrétně s oblastí nároku na odpočet DPH. Pojmy jsou vysvětleny jak z pohledu daňového řádu, tak z pohledu speciální hmotněprávní normy pro tuto daň.

Druhá kapitola se zabývá deskripcí daňového řízení, které je v obecném základu pro všechny daně totožné, podrobněji je vysvětlen jeho průběh v nalézací rovině, neboť právě v ní proces dokazování a přenášení důkazního břemene probíhá.

Kapitola třetí je věnována zásadám daňového řízení, které jsou velmi důležitou součástí daňového řízení. Zásady, jejich podstata a smysl jsou v této kapitole přiblíženy se zdůrazněním na potřebu jejich dodržování, jak ze strany správce daně, tak osob zúčastněných na daňovém řízení.

Čtvrtá kapitola podrobně vysvětluje dokazování jako proces, tedy včetně jeho jednotlivých fází a z nich plynoucích výsledků, když plynule přechází do kapitoly páté, ve které je jednak vysvětlen rozdíl mezi důkazním prostředkem a důkazem a dále jsou blíže popsány konkrétní důkazní prostředky, které příkladmo uvádí daňový řád, a to s uvedením i případných úskalí při jejich získávání a realizování. Podrobněji je pak popsán výsledek svědka, který je často klíčovým důkazním prostředkem v rámci prováděných kontrolních postupů při správě daní. Uvedeny jsou i s problematikou důkazních prostředků související stěžejní závěry Nejvyššího správního soudu.

Poslední, šestá kapitola je věnována důkaznímu břemenu, jeho rozložení a přenosu mezi správcem daně a daňovým subjektem s následným podrobným zaměřením na podmínky vzniku nároku na odpočet daně, kdy prokázání jejich splnění je pro unesení důkazního břemene zásadní. Komparována je v této části judikatura českých správních soudů, zejména Nejvyššího správního soudu se závěry Soudního dvora EU, a to ve smyslu posuzování splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Na základě porovnání soudních závěrů uvedených sporů jsou vyvozeny obecné závěry, jak by v daňovém řízení a v něm vedeném dokazování měl daňový subjekt postupovat, aby svá tvrzení prokázal a dosáhl příznivého výsledku ve věci.

# 1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Daně jsou historicky významnou součástí příjmů veřejných rozpočtů a mají v nich své nezastupitelné místo. Prostřednictvím výběru daní dochází k přesunu finančních prostředků ze soukromého do veřejného sektoru. Občané žijící na území státu jsou jednak povinni daně platit ze svých příjmů a majetku a na druhou stranu jsou jejich hlavním konzumentem, neboť z nich jsou financovány nejrůznější typy veřejných potřeb. To je důvodem, proč je zajištění participace občanů na výběru daní důležitá.

Správa daní je jednou z oblastí veřejné správy, jakožto činnosti orgánů veřejné správy. Veřejná správa ve funkčním pojetí představuje činnosti státu, které se týkají správy či řízení věcí veřejných, tedy věcí ve veřejném zájmu a ve prospěch občanů. Zájmem státu je jednak zajistit správné fungování státního aparátu a dále pak zabezpečit produkci kvalitních veřejných služeb a statků pro veřejnost, přičemž tyto jsou financovány z veřejných rozpočtů. Veřejné rozpočty definuje daňový řád v § 2 odst. 2 jako: „*státní rozpočet, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie, nebo rozpočet o němž to stanoví zákon.*“

Veřejné rozpočty jsou tvořeny příjmovou a výdajovou stránkou, kdy jedním z hlavních příjmů veřejných rozpočtů jsou právě daňové příjmy. Z daného lze tak logicky odvodit, že veřejné výdaje se realizují prostřednictvím daní, a proto úkolem státu je zajistit jejich řádný výběr a stanovení ve správné výši prostřednictvím spravedlivého daňového systému. Stát musí při realizaci správy daní nastavit pravidla tak, aby jednak byla zajištěna efektivní správa daní a zároveň, aby veřejný zájem na výběru daní nezasahoval do chráněných práv a zájmů občanů, potažmo daňových subjektů a nadměrně je nezatěžoval. Daně by měly být vybírány, co nejefektivněji, spravedlivě, transparentně, stanoveny ve správné výši a v souladu se zaručenými ústavněprávními principy.

Daňové právo, které se váže k samotným daním je specifickou oblastí, která se v čase neustále dynamicky vyvíjí. Základní pojmy jsou definovány dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „daňový řád“), právní normy upravující procesní postupy správy daní obecně. Daňový systém v České republice zahrnuje vícero daní, které jsou vzájemně odlišné, a proto je každá z nich speciálně upravena hmotněprávním předpisem pro tu kterou daň. V případě DPH, o které pojednává tato práce, se jedná o zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „ZDPH“). ZDPH je ve vztahu k daňovému řádu tzv. právní normou „*lex specialis*“, která má aplikační přednost. Na

daňový řád je tedy třeba pohlížet jako na právní normu obecnou „*lex generalis*“, která se použije v případě, že speciální právní norma úpravu neobsahuje (například zásady správy daní).

Klíčové pojmy používané v souvislosti s DPH jsou pro přehlednost a snazší pochopení problematiky související s touto daní podrobně vysvětleny i z pohledu ZDPH.

## **1.1 Správa daně**

Daňový řád vymezuje pojem správa daně velmi široce a v podstatě pod něj lze zahrnout všechny činnosti, které se v daňovém procesu odehrávají. Konkrétně je v daňovém řádu definována v § 1 jako: „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ Předmětem správy daně jsou daně, které jsou dle § 2 odst. 1 daňového řádu: „*příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).*“

Dle Rozehnalová (2021, str. 2) je správa daně vztahem mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daně, jehož podstatou je prostřednictvím řízení a postupů vedených správcem daně stanovit daň v materiálně správné výši a zabezpečit její inkaso.

Ve stejném duchu se k danému vyjádřila i Novotná, dle které jádro cíle správy daně vymezené daňovým řádem je odlišné od jeho vymezení v předchozí právní úpravě, kterou byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „SpDP“), neboť již není prioritou zajistit, co největší výběr daní a naplnit státní pokladnu, ale stanovit daně ve správné výši, tj. zajistit jejich materiální správnost a chránit zájmy daňových subjektů. Změna v odlišném vnímání cíle správy daní se odráží nejen v pohledu na daňové řízení jako celek, ale zejména pak v procesu dokazování, kdy správce daně musí při stanovení daně provést řádné dokazování a zohlednit všechny skutečnosti, které vyšly najevo, ať ve prospěch, tak i v neprospěch daňového subjektu a daň stanovit po právu, tj. ve správné výši. (NOVOTNÁ, 2019, str. 3)

Podstata správy daně coby činnosti nebo vztahu mezi správcem daně a daňovými subjekty, vykonávané v rámci výkonu veřejné správy, prošla určitým vývojem, kdy v dnešní době je důraz kladen právě na určitý klientský přístup vycházející i z principů dobré správy.

## **1.2 Daň**

Pojem daň je definován daňovým řádem, kde v § 2 odst. 3 a 4 uvádí, že se jedná o peněžitá plnění, která jsou pro účely daňového procesu označeny za daň:



*„a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*

*b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*

*c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“*

Daň, jak je výše charakterizována „zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.“

V návaznosti na § 1 daňového řádu, který definuje cíl a předmět správy daně, lze dospět k závěru, že daní je každé peněžité plnění, které je příjmem nebo výdajem veřejného rozpočtu, při jehož stanovení a zajištění inkasa je postupováno v souladu s daňovým řádem.

Z pohledu veřejných financí je daní: „povinná zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností tzn. ukládá se jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu.“ (ŠINDELKA, 2001)

### **1.2.1 Daň z přidané hodnoty**

DPH neboli daň z přidané hodnoty je sdílenou daní, která tvoří významnou část daňových příjmů veřejných rozpočtů. Sdílenou ve smyslu jejího přerozdělování mezi jednotlivé veřejné rozpočty dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZRUD“), tedy i do rozpočtů obcí a krajů.

DPH byla z důvodu dosažení transparentnosti obchodování států EU harmonizována, ve smyslu povinné implementace stěžejního právního předpisu EU pro oblast DPH, kterým je směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též jen „Směrnice“), do své vnitrostátní právní úpravy této daně. Směrnice tak ovlivňuje právní úpravu DPH všech členských zemí tím, že jim nastavuje určité meze, které nesmí vnitrostátní právní úprava DPH daného státu překročit.

Silnou stránku DPH lze spatřovat v její univerzálnosti, neboť ji platí všichni při nákupu většiny zboží a služeb. Slabinou DPH je pak značná mezera v jejím výběru, která vede k jejímu častému zneužití. (KUPČÍK, 2021)

Podle dalších třídících hledisek je DPH daní nepřímou (hledisko dopadu), daní ze spotřeby (hledisko objektu), daní in rem (hledisko adresnosti), daní ad valorem (hledisko druhu sazby), a další. (KUBÁTOVÁ, 2018, str. 22)

Daň do veřejného rozpočtu odvádí prostřednictvím podaného daňového přiznání k DPH daňový subjekt, a to za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost daň přiznat. V případě, že daňovou povinností na DPH je vlastní daň, pak je daňový subjekt povinen tuto daň i ve lhůtě pro podání daňového přiznání zaplatit.

### 1.2.2 Daňová povinnost u DPH

Mezi základní pojmy související se stanovením daňové povinnosti u DPH patří daňová povinnost, vlastní daň, nadměrný odpočet, daň na vstupu, odpočet daně a daň na výstupu.

**Daňová povinnost** může být buď vlastní daň nebo nadměrný odpočet. O **vlastní dani** hovoříme tehdy, pokud daň na výstupu je vyšší než odpočet daně. **Nadměrným odpočtem** je daň ve výši rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně, kdy daň na výstupu je nižší než odpočet daně.

**Daní na vstupu** pak rozumíme daň, kterou plátce zaplatil v ceně pořízeného zboží a služeb jinému plátcovi a v oprávněné výši ji uplatnil v daňovém přiznání k DPH jako odpočet daně.

Odpočtem daně je daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, kterou se dle § 72 odst. 2 ZDPH rozumí: „*daň uplatněná podle tohoto zákona*

- a) na zboží, které plátcovi bylo nebo má být dodáno nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,*
- b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo*
- c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).“*

Nárok na odpočet daně na vstupu obecně představuje právo plátce k uplatnění si odpočtu daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od jiného plátce, které daňový subjekt použije v souvislosti s uskutečňováním jeho ekonomické činnosti. Druhy uskutečněných plnění, se kterými je spojen vznik práva plátce k uplatnění si odpočtu daně na vstupu taxativně vymezuje ZDPH v § 72, který určuje principy uplatňování nároku na odpočet daně.

**Daň na výstupu** definuje ZDPH v § 4 odst. 1 písm. c) jako: „*daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění.*“

### 1.3 Správce daně

Správce daně mohou být pouze orgány veřejné moci, kdy nejvýznamnějším je Finanční správa České republiky a Celní správa České republiky.

*„Je třeba si uvědomit, že v pozici správce daně tak nemusí vystupovat pouze finanční úřad, ale i jiné orgány veřejné správy, jakož i soudy. To však pouze za předpokladu, že se jedná o peněžitá plnění označená jako daň, clo nebo poplatek, nebo v případě, že zákon stanoví, že se v případě správy peněžitých plnění spravovaných těmito orgány použije DŘ.“ (NOVOTNÁ, 2019, str. 10)*

Pojem správce daně je definován daňovým řádem v § 10. Správce daně je orgán veřejné moci, konkrétně moci výkonné, dále také nazývaný jako správní orgán, který vykonává působnost v oblasti veřejné správy, konkrétně v oblasti správy daní.

#### 1.3.1 Pravomoci správce daně

Správce daně v souvislosti s výkonem své působnosti v oblasti daní má vůči osobám zúčastněným na správě daní vrchnostenské postavení, když může autoritativně rozhodovat o právech a povinnostech těchto osob. S ohledem na jeho nadřazené postavení jsou v souladu s ústavněprávními principy v § 11 daňového řádu správci daně vymezeny obecné pravomoci:

- „a) vede daňová řízení,*
- b) provádí vyhledávací činnost,*
- c) kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,*
- d) vyzývá ke splnění povinností a*
- e) zabezpečuje placení daní.“*

Jednotlivé postupy a řízení prováděné v rámci správy daně se vzájemně odlišují, každý má svůj charakter, daňový řád proto uvádí konkrétní pravomoci správce daně pro dané řízení nebo postup přímo u příslušného řízení nebo postupu. Správce daně je při vedení řízení a provádění postupů vázán zásadami daňového řízení, které korespondují s ústavněprávními principy České republiky.

### 1.4 Daňový subjekt

Daňový subjekt není v daňovém řáde konkrétně definován, neboť přesné vymezení tohoto pojmu pro konkrétní daň daňový řád ponechává příslušnému hmotněprávnímu předpisu.

(NOVOTNÁ, 2019, str. 18) Nicméně důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu uvádí:

*„Pro potřeby procesního předpisu je podle § 20 odst. 1 za daňový subjekt považována osoba, kterou takto daňový zákon označí, resp. využije ustálené označení poplatník (obvykle osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny zdanění) nebo plátce daně (obvykle osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků).“<sup>1</sup>*

Daňový subjekt může při správě daní jednat sám nebo se nechat zastoupit v souladu s § 25 až § 30 daňového řádu, které vymezují institut zastoupení jako takový a jeho možné formy.

#### **1.4.1 Daňový subjekt dle ZDPH**

Hmotněprávním předpisem, který vymezuje pojem daňový subjekt v rámci daňového řízení na DPH je ZDPH. Tento právní předpis za daňový subjekt považuje obecně fyzickou nebo právnickou osobu, která je dále označována za osobu povinnou k dani.

**Osoba povinná k dani** je definována v § 5 ZDPH jako: *„osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“* Aby osoba povinná k dani mohla v rámci své ekonomické činnosti uplatňovat z přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně, musí se stát plátcem daně.

Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku se dle § 6 ZDPH stane **plátcem daně**, pokud její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 2 000 000 Kč. Osobě povinné k dani tak překročením obratu vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k DPH a dle § 6 odst. 2 ZDPH se stane plátcem: *„od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.“* Jedná se o povinnou registraci k DPH z titulu překročení obratu. Plátcem daně se dále osoba povinná k dani může stát za splnění podmínek daných § 94a ZDPH, který upravuje dobrovolnou registraci.

ZDPH dále za daňový subjekt v § 108 odst. 6 označuje **osoby, které jsou povinny přiznat a zaplatit daň**, přičemž tento okruh osob ZDPH zavedl v souladu se Směrnicí.

---

<sup>1</sup> Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona daňový řád. [www.psp.cz](http://www.psp.cz). [Online] Praha: Vláda České republiky, 19. 11. 2008. [Citace: 24. 10. 2023.] <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>.

Důvodová zpráva pak uvádí: „Povinnost přiznat a zaplatit daň má nejen plátce, který uskutečňuje dodání zboží nebo poskytování služeb nebo plátce, který pořizuje zboží z jiného členského státu, ale také osoby identifikované k dani, osoby registrované k dani v jiném členském státu a zahraniční osoby v případech, kdy místo plnění při dodání zboží nebo poskytování služeb je v tuzemsku a také soukromé osoby, které pořizují nový dopravní prostředek z jiného členského státu. Mezi osobami povinnými platit daň je zahrnuta i jakákoliv osoba, která uvede daň na daňovém dokladu.“<sup>2</sup>

Daňové břemeno tvrzení tak netíží pouze plátce daně, který uskutečňuje ekonomickou činnost, ale i ostatní osoby, pokud se účastní výše uvedených plnění.

---

<sup>2</sup>Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o dani z přidané hodnoty. [www.psp.cz](http://www.psp.cz). [Online] Praha: Vláda České republiky, 6. 11. 2003. [Citace: 13. 11. 2023.] <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=4&CT=496&CT1=0>.

## 2 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ

Daňové řízení je důležitou součástí daňového procesu, které je pro všechny daně v obecné rovině upraveno daňovým řádem v Části třetí nazvané Zvláštní část o správě daní, Hlavě III., konkrétně pak v § 134. Povinnosti související se správou DPH v tuzemsku, konkrétně s daňovými tvrzeními na DPH a lhůtami pro jejich podání jsou upraveny hmotněprávní normou pro tuto daň, ZDPH v Části první, Hlavě V., Díle 1, v § 101 a násl.

### 2.1 Účel a předmět daňového řízení

Daňového řízení je definováno v § 134 daňového řádu jako: „*řízení, které se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.*“ Smysl daňového řízení je tak na první pohled vymezen shodně s cílem správy daně. Odlišnost spočívá v tom, že správa daně není řízením, ale postupem, který správce daně může realizovat i mimo probíhající daňové řízení (např. vyhledávací činnost) a nemusí při jeho ukončení vydávat rozhodnutí.

Ve stejném duchu se k podstatě daňového řízení vyjádřila i Novotná (2019, str. 1), když uvádí: „*V širším slova smyslu představuje daňové řízení právními normami upravený postup správců daně, který směřuje k vydání rozhodnutí o dani za určité zdaňovací období, kontrole plnění povinností ze strany adresátů těchto rozhodnutí, jakož i postupů směřujících k vymožení jejich splnění.*“

Daňové řízení tak představuje komplex procedurálních postupů a dílčích řízení vedených správcem daně za účelem dosažení cíle správy daně. Řízení na rozdíl od postupu je vždy ukončeno vydáním rozhodnutí.

Správce daně prostřednictvím vydaných rozhodnutí dle § 101 daňového řádu: „*ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem.*“ Rozhodnutí tak mohou mít buď konstitutivní nebo deklaratorní právní účinky. Každé rozhodnutí musí mimo obecných náležitostí obsahovat výrok, odůvodnění výroku a poučení o možnosti podat odvolání a případném vyloučení odkladného účinku.

Rozhodnutím, které hraje v procesu dokazování zásadní roli, je výzva k prokázání skutečností vydaná v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu. V čem spočívá její důležitost bude blíže popsáno v následujících kapitolách, které se budou věnovat procesu dokazování a přenosu důkazního břemene.

**Předmětem daňového řízení** je vždy konkrétní daň za konkrétně vymezené zdaňovací období. Daňové řízení v rámci správy DPH tak u plátce probíhá v souladu s jeho zdaňovacím obdobím, měsíčním nebo čtvrtletním. Daňové řízení může probíhat současně za více zdaňovacích období.

Daňové řízení jako takové se skládá z dílčích řízení, které jsou taxativně vymezeny v § 134 odst. 3 daňového řádu, přičemž je lze vnímat ve třech rovinách, a to:

*„a) nalézací,*

*b) při placení daní a*

*c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.“*

Rozehnal (2021, str. 252) k uvedenému dodává, že znalost definic jednotlivých fází daňového řízení je důležitá, zejména pak v souvislosti s formulací plných mocí, konkrétně jejich rozsahu, neboť je rozdíl mezi zmocněním k zastupování v řízení nalézacím nebo v řízení vyměřovacím.

## **2.2 Vztah daňového a správního řádu**

Dle Sochorové (2014, str. 51) je daňové řízení: *„řízení, v němž o právech a povinnostech fyzických a právnických osob rozhoduje orgán veřejné správy (správce daně); jedná se tedy o druh správního řízení.“* Daňové řízení je možné podřadit pod řízení správní, daňový proces se neřídí předpisy o správním řízení, zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „SŘ“) lze aplikovat pouze subsidiárně.

Správa daní, coby zvláštní řízení správní má svůj procesní předpis, daňový řád, který upravuje daňové řízení a související postupy komplexně. Daňový řád svou nezávislost na SŘ deklaruje v § 262, kde použití SŘ výslovně vylučuje. Existuje zde však kontradikce k § 262 daňového řádu, a to § 177 SŘ, z něhož vyplývá jeho subsidiární aplikace ve smyslu použití základních zásad pro činnost správních orgánů, pokud zvláštní předpis sám úpravu neobsahuje.

Vzhledem k problematice přenosu důkazního břemene, o které tato práce pojednává, bude podrobněji popsáno daňové řízení v rovině nalézací, neboť v ní správce daně provádí kontrolní postupy a vede dokazování, kdy prověřuje tvrzení daňového subjektu.

## **2.3 Nalézací řízení**

Nalézací řízení je první a stěžejní částí daňového řízení, daňovým řádem upraveno v Části třetí, Hlavě IV., Díl 1, v § 135 až 140. V rámci tohoto řízení se správce daně snaží o naplnění jednoho z aspektů vytyčených cílů správy daní, a to nalezení a stanovení daně.

*„Právě v této fázi je realizován základní cíl správy daní, kterým je ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. V optimální variantě by tedy výsledkem nalézacího řízení měla být objektivně správná výše daně.“* (NOVOTNÁ, 2019, str. 55)

V rámci roviny nalézací daňový řád rozlišuje řízení vyměřovací a doměřovací.

### **2.3.1 Vyměřovací řízení**

Účelem vyměřovacího řízení je první vyměření, stanovení daně. Jakékoliv další stanovení daňové povinnosti je označováno jako doměření daně. Zahajuje se buď z iniciativy daňového subjektu nebo z podnětu správce daně (z moci úřední).

Jak k věci uvádí Novotná (2019, str. 1): *„Daňové řízení je založeno primárně na aktivitě daňových subjektů. Koncepce daňového systému v České republice totiž spočívá v tom, že daňový subjekt je tím, kdo je povinen sám daň vypočítat a deklarovat správci daně.“*

Daňový subjekt tak nese břemeno tvrzení v rámci vyměřovacího řízení, neboť on sám je primárně tím, kdo ví o svých ekonomických činnostech, tudíž pouze on sám musí zvážit, zda jsou příjmy z těchto činností předmětem daně a je s nimi spojen okamžik vzniku daňové povinnosti. Daňový subjekt břemeno tvrzení unese podáním daňového tvrzení, které je dle § 1 odst. 3 daňového řádu základem pro správné zjištění a stanovení daně. Daňový subjekt v daňovém tvrzení sám vyčíslí daň a uvede předepsané údaje a další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.

Daňové tvrzení je legislativní zkratka, která zahrnuje více formulářových podání daňového subjektu. U DPH se může jednat o daňové přiznání (řádné/dodatečné), kontrolní hlášení a souhrnné hlášení (řádné/následné), přičemž tyto musí být podané elektronicky, ve správném formátu a struktuře, jinak jsou podáním neúčinným a správce daně k němu nepřihlíží. Lhůta pro podání daňového tvrzení k DPH je do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (měsíčního nebo čtvrtletního). Pokud daňový subjekt v této lhůtě daňové tvrzení nepodá, může jej ke splnění této povinnosti správce daně vyzvat dle § 145 odst. 1 daňového řádu.

*„Je to právě daňový subjekt, kdo svým aktivním jednáním (konkrétním tvrzením a prokázáním všech tvrzených skutečností) určuje průběh celého řízení.“* (BAXA, 2011, str. 832)

### **2.3.2 Doměřovací řízení**

Doměření daně je jakékoliv další stanovení daně, které následuje po prvním vyměření, stanovení daně. V případě změny daně v rámci doměření daně je možné daň zvýšit nebo snížit.



*„Doměření daně je specifickým nástrojem daňového řízení, neboť umožňuje provést změnu výše daně, která již byla pravomocně stanovena, aniž by byly využity „klasické“ mimořádné a dozorčí opravné prostředky.“ (NOVOTNÁ, 2019, str. 63)*

Správce daně i daňový subjekt tak mají možnost i po pravomocném stanovení daně činit další úkony, kterými můžou změnit výši poslední známé daně a nalézt její správnou výši.

Poslední známou daní lze rozumět dle § 141 odst. 1: *„výslednou daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.“* Změnit poslední známou daň lze pouze ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, která v základu činí 3 roky.

Autorka ze své dosavadní praxe může uvést, že správné stanovení počátku a konce běhu lhůt je pro daňové řízení velmi důležitá. K dané problematice se výstižným způsobem vyjádřil Hajdučík (2023), když uvádí: *„Lhůta pro stanovení daně začíná běžet v den, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt neměl povinnost podat daňové přiznání, pak začíná běžet v den, v němž se daň stala splatnou. Specifikem této lhůty je, že se neřídí obecnými pravidly pro počítání času dle daňového řádu. Prvním dnem lhůty pro stanovení daně je totiž už den uplynutí lhůty pro podání přiznání, nikoli až den následující. Rovněž se tato lhůta neprodlužuje, pokud její konec připadne na svátek, sobotu nebo neděli.“*

Zahájení doměřovacího řízení stejně jako vyměřovacího může iniciovat daňový subjekt podáním dodatečného daňového tvrzení, pokud zjistil určité skutečnosti, které mají vliv na správnost výše dosud stanovené daně.

Doměřovací řízení může zahájit i správce daně z moci úřední, a to pouze v souladu s § 143 odst. 3 daňového řádu:

*„a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo*

*b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení.“*

Pokud správce daně u daňového subjektu zjistí mimo daňovou kontrolu (např. vyhledávací činností nebo při místním šetření) skutečnosti, na základě kterých lze *„důvodně předpokládat“*, že výše dosud stanovené daně není správná a že bude doměřena, v souvislosti s DPH se jedná například o výši uplatněného nároku na odpočet daně, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Řízení pak

bude zahájeno okamžikem podání daňového přiznání nebo v případě jeho nepodání ve stanovené lhůtě, uplynutím stanovené lhůty.

### **2.3.3 Průběh nalézacího řízení**

Správce daně podané daňové tvrzení zaeviduje a vyhodnotí správnost deklarovaných údajů, přičemž postupuje v souladu se zásadami správy daní tak, aby daň byla stanovena v materiálně správné výši. Správce daně v souvislosti s DPH ověřuje, přezkoumává správnost údajů, jak v daňových přiznáních, tak kontrolních a souhrnných hlášeních. Odpovědnost za správné stanovení daně nese správce daně. Pokud se závěr o výši daně správce daně shoduje s výší uvedenou v tvrzení daňového subjektu, pak je daň vyměřena konkludentně, tj. ve výši přiznané daňovým subjektem. V případě, že správce daně má pochybnosti o správnosti výše daně deklarované v daňovém tvrzení, přistoupí buď k vydání výzvy dle § 89 daňového řádu, čímž zahájí postup k odstranění pochybností nebo zahájí daňovou kontrolu dle § 87 daňového řádu, čímž umožní daňovému subjektu tvrzení, která jsou pochybná neboli sporná, objasnit a prokázat.

Daňový subjekt pak ve vztahu k tvrzeným skutečnostem nese břemeno důkazní, jehož unesení závisí na schopnosti daňového subjektu sporná tvrzení prokázat. Prokazovat svá tvrzení a ostatní skutečnosti, které mají vliv na stanovení daně ve správné výši, je daňovému subjektu umožněno v rámci kontrolních postupů, zejména prostřednictvím daňové kontroly.

Při provádění daňové kontroly na DPH správce daně vede rozsáhlé dokazování, kdy nejčastěji ověřuje přijatá zdanitelná plnění deklarovaná v daňovém přiznání, zejména pak, zda uplatněné nároky na odpočet daně z těchto plnění daňový subjekt uplatnil oprávněně a ve správné výši.

### **2.3.4 Ukončení nalézacího řízení**

Daňové řízení je ukončeno k okamžiku splnění daňové povinnosti:

- uhrazením stanovené daně na základě vydaného platebního/ dodatečného platebního výměru, který je rozhodnutím o stanovení daně dle § 147 daňového řádu nebo
- uplynutím lhůty pro stanovení daně, tzv. prekluzivní lhůty, která dle § 148 odst. 1 daňového řádu činí 3 roky.

V rámci daňového řízení, zejména při dokazování postupuje jak správce daně, tak osoby zúčastněné na správě daní v souladu se zásadami správy daní. Pro daňové řízení a postupy v něm vedené se jedná zejména o zásadu zákonnosti, součinnosti, volného hodnocení důkazních prostředků a materiální pravdy.

### **3 ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ**

Základní zásady daňového řízení představují zaručená interpretační pravidla, jejichž primárním cílem je pomoci ke správnému výkladu jednotlivých ustanovení všech daňových předpisů, aby bylo dosaženo cíle správy daní. Dalším smyslem zásad je určitým způsobem regulovat chování, jak správců daně, tak ostatních osob zúčastněných na správě daní. Obecně je lze vnímat jako oboustranně akceptovatelná „pravidla hry“ nebo pomyslné mantinely daňového řízení, mezi kterými se mohou zúčastněné strany pohybovat tak, aby bylo dosaženo cíle správy daní, efektivnosti správy daní a zároveň byly chráněny jejich práva a zájmy. Důležitost zásad daňového řízení je dána zejména existencí ústavněprávních principů, principů dobré správy, jakož i ustálené judikatury, z nichž zásady vychází. Ústavněprávní principy a zásady nesmějí být při správě daní opomíjeny, neboť do daňového procesu promítají základní lidská práva, která nesmí být při správě daní ohrožena, zejména pak právo na spravedlivý proces a principy materiálního právního státu.

Zásady jako takové lze členit jednak na základní zásady, které jsou obecné pro všechna správní řízení a dále na zásady, které jsou charakteristické pouze pro správu daní. Daňový řád upravuje základní zásady správy daní v Úvodních ustanoveních v Části první, v Hlavě II., v § 5 až § 9.

#### **3.1 Zásada zákonnosti**

Zásada zákonnosti neboli legality, upravená daňovým řádem v § 5 odst. 1, je stěžejní zásadou pro daňové řízení, neboť ve svém obsahu reflektuje ústavněprávní principy, zejména čl. 2 odst. 3 Úst a čl. 2 odst. 2 LPS, které vymezují výkon státní moci prostřednictvím správních orgánů tak, že mohou státní moc vykonávat pouze v případech, mezích a způsobech daných zákonem.

Tato zásada správci daně stanoví povinnost při správě daní postupovat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, tj. nejen v souladu s daňovým řádem a ostatními předpisy, které jsou publikovány ve Sbírce zákonů, ale i v souladu s mezinárodními smlouvami, unijními nařízeními, které jsou přímo použitelnými předpisy EU a unijními směrnici, které mají přímý účinek. (NOVOTNÁ, 2019, str. 4)

Vázanost správce daně zákonem je myšlena tak, že správce daně má v rámci správy daní vycházet zejména ze smyslu a účelu daného zákona, nikoliv pouze z jeho textace. Tato zásada dále odráží další ústavní princip, deklarovaný čl. 11 odst. 5 LPS, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.

Důležitost této zásady je vnímána i v procesu dokazování, kdy správce daně je povinen v souvislosti se získáváním důkazních prostředků a jejich prováděním postupovat zákonným způsobem. Důsledkem porušení této zásady ze strany správce daně v rámci dokazování je pak nezákonnost vydaného rozhodnutí, která vede k jeho následnému zrušení.

### **3.2 Zásada součinnosti**

Zásada je definována v § 6 odst. 2 daňového řádu a představuje nejen právo, ale i povinnost osob zúčastněných na správě daní spolupracovat se správcem daně pro dosažení cíle správy daní. Svůj velký význam má tato zásada hlavně v rámci prováděných kontrolních postupů, obzvláště daňové kontroly a v rámci ní vedeného dokazování.

### **3.3 Zásada volného hodnocení důkazů**

Tato zásada je klíčovou pro kontrolní postupy. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu: „*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“ V souladu s touto zásadou správce daně jednak hodnotí důkazy dle jeho volného uvážení, avšak musí se vyvarovat libovůli. Rozhodnutí správce daně musí obsahovat řádné odůvodnění, ze kterého bude zřejmé, jak správce daně postupoval, jaké důkazy hodnotil a na základě čeho ke svým závěrům dospěl, které skutečnosti považuje za prokázané. Odůvodnění musí obsahovat správní úvahu správce daně včetně posouzení celé věci po právní stránce. Rozhodnutí vydaná správcem daně v průběhu daňového řízení nesmí trpět vadami a musí být přezkoumatelná.

### **3.4 Zásada materiální pravdy**

V souladu s touto zásadou by správce daně měl vycházet přednostně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, které jsou rozhodné pro správu daní, před formou. Správce daně v souladu s touto zásadou nemůže u okolností rozhodných pro správné stanovení daně akceptovat tzv. disimulaci, kdy je skutečný stav zastřen stavem formálně právním. Důkazní břemeno vzhledem k prokázání dodržení této zásady nese vždy správce daně.

### **3.5 Zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí**

Tato zásada úzce souvisí se zásadou zákonnosti a představuje pro správce daně zákaz libovůle, zákaz zneužití pravomoci. Daňový řád v § 5 odst. 2 uvádí: „*Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.*“ Správce daně při správě daní nesmí rozhodovat

svévolně a rozšiřovat své pravomoci nad rámec zákona. Při použití správních úvah nesmí dojít k jejich zneužití. Diskreční pravomoc správce daně je do jisté míry touto zásadou omezována, neboť ji může uplatnit pouze tam, kde mu to zákon dovoluje, tzn. tam, kde není vymezeno pevné pravidlo, se kterým je spojena pouze jedna varianta rozhodnutí.

### **3.6 Zásada proporcionality**

Zásadu proporcionality neboli přiměřenosti upravuje daňový řád v § 5 odst. 3. Správce daně má povinnost v procesní rovině šetřit práva a právem chráněné zájmy nejen daňových subjektů, ale všech osob zúčastněných na správě daní. Cílem zásady je dosažení vyvážení veřejných zájmů a zásahů do práv jednotlivců v rámci daňového řízení. Správce daně by měl nalézt takové prostředky, které budou pro osoby zúčastněné na správě daní, nejvhodnější, co nejméně je zatěžovat a zároveň umožní dosáhnout cíle správy daní. Přiměřenost zvolených prostředků ve vztahu k cíli lze v praxi posoudit dle kritéria vhodnosti, potřeby a závažnosti.

### **3.7 Zásada procesní rovnosti, poučovací a vstřícného přístupu**

Dle § 6 daňového řádu mají osoby zúčastněné na správě daní: „*rovná procesní práva a povinnosti.*“ Správce daně nesmí v rámci výkonu správy daní nikoho diskriminovat nebo upřednostňovat a při rozhodování musí být nestranný. Osobám, které se účastní správy daní je správce daně povinen poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech a v souladu s principy dobré správy jim vycházet vstříc.

### **3.8 Zásada rychlosti řízení, hospodárnosti a procesní ekonomie**

Správce daně je povinen při správě daní postupovat bez zbytečných průtahů, tedy s ohledem na složitost věci v přiměřeném čase a aby nevznikaly zbytečné náklady řízení. Daňový řád vymezuje zásadu rychlosti řízení v § 7. V případě, že správce daně nekoná v souladu s touto zásadou, má daňový subjekt možnost domáhat se nápravy prostřednictvím podnětu na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu.

### **3.9 Zásada legitimního očekávání**

Zásada legitimního očekávání je principem definovaným v § 8 odst. 2 daňového řádu, který ukládá správci daně povinnost dbát na to, aby: „*při rozhodování ve skutkově stejných nebo podobných případech postupoval nestranně.*“ Výkladem této zásady se zabýval i NSS ve svém rozhodnutí ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64: „*[...] v oboru daňového práva je nutné dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch*

daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější.“ Správce daně by tak měl při svém rozhodování v konkrétním případě vycházet i z rozhodnutí jiných skutkově podobných případů, o nichž by měl vzhledem ke svému postavení mít povědomí, a tyto ve svém rozhodnutí zohlednit tak, aby při řešení podobných věcí nevznikaly nedůvodné rozdíly. V případě existence více podobných případů, které byly rozhodnuty každý trochu jinak, by správce daně měl postupovat v souladu se smyslem LPS, šetřit práva a zájmy daňových subjektů a postupovat „in dubio mitius“, tedy mírněji.

### **3.10 Zásada zákazu zneužití práva**

Tato zásada doprovází zásadu materiální pravdy. Daňový řád v § 8 odst. 4 stanoví, že: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“

K danému se vyjádřil i Kappel (2023, str. 30 a 34), dle kterého musí správce daně zkoumat, zda došlo ke zneužití práva prostřednictvím naplnění objektivního kritéria, tj. smyslu a účelu daňové normy a dále naplnění subjektivního kritéria, tj.: „*zda převažujícím účelem jednání daňového subjektu je na základě analýzy objektivních skutečností získání daňové výhody.*“ Správce daně musí nejen odhalit transakce v rámci, kterých je právo zneužíváno, ale musí i prokázat naplnění objektivního a subjektivního kritéria.

Tato zásada zakazuje zneužít právo ve smyslu uplatňování subjektivních práv v neprospěch ostatních, přičemž důkazní břemeno ve směru prokázání zneužití práva daňovým subjektem tíží správce daně.

Dodržování zásad daňového řízení a jejich případné porušení jsou velmi často, ne-li téměř vždy důvody uváděnými jednak v jednotlivých vyjádřeních daňových subjektů v průběhu daňových kontrol a dále pak v podaných odvoláních proti rozhodnutím správce daně, kdy namítají porušování zásad ze strany správce daně a domáhají se tím zrušení vydaných rozhodnutí. I proto jsou zásady daňového řízení, jejich znalost a dodržování, klíčovými aspekty, které mohou mít vliv, jak na průběh řízení, tak i na jeho výsledek.

## 4 DOKAZOVÁNÍ

Základní pravidlo dokazování v daňovém řízení zní: „**kdo něco tvrdí, ten je povinen to také prokázat**“. Jak již bylo uvedeno v souvislosti s daňovým řízením a jeho zahájením, daňový subjekt je tím, kdo má povinnost sám daň vypočítat a přiznat v podaném daňovém tvrzení, tíží jej tak břemeno tvrzení, z čehož následně pramení jeho povinnost uvedené skutečnosti i prokázat, tíží ho tak i břemeno důkazní.

Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07 uvádí: „*Daňovému subjektu však musí být dána možnost, aby tuto svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit, respektive požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný.*“

Dokazování je obecně upraveno v § 92 daňového řádu, z něhož vyplývá:

- povinnost správce daně zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji,
- povinnost daňového subjektu: „*prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*“,
- právo správce daně: „*vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné zjištění a stanovení daně.*“

Vedle povinnosti daňového subjektu prokázat svá tvrzení, má daňový subjekt v průběhu vedeného dokazování dle § 86 odst. 2 daňového řádu právo předkládat důkazní prostředky a navrhopvat jejich provedení v případě, že on sám je nemá k dispozici a vyvracet pochybnosti správce daně.

*„Podstatou dokazování v daňovém řízení je dostatečně spolehlivé zjištění relevantního skutkového stavu, když tento dokazovací proces se odvíjí od unesení důkazního břemene primárně ze strany daňového subjektu. V průběhu dokazování se posuzují různé právní a skutkové okolnosti, které mají ve svém konečném důsledku zásadní vliv na formulaci závěrů správce daně v kontextu zásady volného hodnocení důkazů dle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Při dokazování by správce daně skutečně měl posuzovat každý důkaz podle své úvahy, jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Při posuzování některých praktických skutečností a okolností však tato „dokazovací“ zásada nezřídka dostává tzv. „co proto“.“ (TESAŘ, 2023)*

Dokazování je možno charakterizovat jako procesní činnost správce daně, při které zákonným způsobem zjišťuje všechny rozhodné okolnosti, poznává, postupně rozkrývá a objasňuje, snaží

se nalézt pravdu, jak se předmětné události v minulosti odehrály, a to za účelem stanovení daně ve správné výši, tedy spravedlivě. Povinností správce daně je zjistit rozhodné skutečnosti, co nejuplněji a postupovat v rámci dokazování nejen zákonným způsobem, ale i v souladu s ostatními zásadami správy daní, zejména se zásadou volného hodnocení důkazů, zásadou materiální pravdy a zásadou součinnosti, která má nepochybně vliv na výsledek provedeného dokazování.

#### **4.1 Proces dokazování**

Ke zjištění skutkového stavu může správce dospět jen na základě řádně provedeného dokazování. Správce daně je nadán pravomocí kontrolovat, zda výše daňové povinnosti, kterou daňový subjekt deklaruje v daňovém tvrzení je správná. Daňový řád v Hlavě VI., Díle 3 definuje kontrolní postupy, ve kterých je možné na základě dokazování stanovit daň, a to daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností.

Volba vhodného postupu závisí na úvaze správce daně, kdy rozhodujícím kritériem je rozsah pochybností správce daně ohledně správnosti, úplnosti a pravdivosti údajů uvedených v daňovém tvrzení daňového subjektu. Pokud má správce daně konkrétní pochybnosti, měl by zvolit postup k odstranění pochybností, který je časově i obsahově méně náročný než daňová kontrola. Správce daně musí při výběru zohlednit veškeré související okolnosti a zvolit takový postup, aby byl na daný případ přílehavý.

V souvislosti nejen s DPH, kdy správce daně ověřuje správnost výše daňové povinnosti uvedené daňovým subjektem v daňovém tvrzení, tj. správnou výši vlastní daně nebo výši uplatněného nároku na odpočet daně a jeho oprávněnost, ale i v rámci vedeného dokazování v souvislosti s ostatními daněmi, lze konstatovat, že přesto, že se jedná o náročný proces, což potvrzuje i existence bohaté judikatury řešící dostatečnost provedeného dokazování, tak pro celkový výsledek ve věci, je právě proces dokazování rozhodující. Správce daně důkazní prostředky může získat v rámci vyhledávací činnosti, postupu k odstranění pochybností nebo postupu daňové kontroly. Existuje-li předpoklad, že v souvislosti s ověřováním tvrzených skutečností bude nutné vést rozsáhlé dokazování, je správcem daně zvolen postup daňové kontroly, který je v dané věci vhodnějším.

##### **4.1.1 Daňová kontrola**

Daňovou kontrolu definuje daňový řád v § 85 daňového řádu, který vymezuje její předmět jako: „*daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*“ Patočka (2022, str. 2) pak



vysvětluje vztah daňové kontroly k daňovému řízení, když uvádí: „*daňová kontrola je realizována v průběhu nalézacího řízení.*“

Daňová kontrola probíhá v určitých fázích, přičemž tou nejdůležitější je právě fáze dokazování, která dává daňovému subjektu široký prostor prokazovat svá tvrzení a unést tak své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným skutečnostem.

Daňová kontrola je zahájena okamžikem doručení oznámení o zahájení daňové kontroly, kde správce daně vymezí její rozsah a předmět. Oznámení je rozhodnutím, které neobsahuje odůvodnění a nelze se proti němu odvolat. Aby byla daňová kontrola zahájena i fakticky, musí správce daně buď při zahájení nebo bez zbytečného odkladu po jejím zahájení, začít prověřovat tvrzení daňového subjektu a ostatní skutečnosti, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné. Při zahájení správce daně nemusí, oproti postupu k odstranění pochybností, sdělovat žádné konkrétní pochybnosti. (PATOČKA, 2022, str. 5, 7 a 11)

Správce daně může postup daňové kontroly na příslušné dani provádět v neomezeném nebo omezeném rozsahu, přičemž v průběhu daňové kontroly lze takto vymezený rozsah v souladu s § 85 odst. 3 daňového řádu případně měnit (rozšířit nebo zúžit). Daňová kontrola je ukončena doručením sdělení o ukončení daňové kontroly daňovému subjektu, kdy přílohou je zpráva o daňové kontrole.

## **4.2 Třístupňové schéma**

Jak uvádí Sochorová (2014, str. 5), vycházejíc z teorie práva Knappa, dokazování lze znázornit jako třístupňový proces:

1. stupeň – vymezení „*thema probandi*“ – předmětu a rozsahu dokazování,
2. stupeň – důkazní prostředky – vymezení důkazních prostředků, které mohou odpovědět na otázky, které jsou věcí dokazování,
3. stupeň – „*důkaz neboli demonstrace*“ – na základě získaných a provedených důkazů je učiněno hodnocení důkazů a vyvození závěrů o tom, zda „*thema probandi bylo prokázáno, či nikoliv.*“

Třístupňové schéma je v podstatě syntézou jednotlivých fází dokazování, jednoduše shrnuje postupný průběh dokazování.

### 4.3 Fáze dokazování

Dokazování jako proces probíhá v určitých stádiích, které dle Sochorové (2014, str. 6 a 7) lze charakterizovat jako fáze, které se mohou i vzájemně prolínat:

- „*Vyhledávání důkazů*“
- *Opatření důkazů*
- *Provádění a procesní zajištění důkazů*
- *Prověrka důkazů*
- *Hodnocení důkazů*“

Délka jednotlivých fází není nijak časově limitována, nicméně není ani nekonečná. Dokazování probíhá v souladu se zásadou součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem, kdy provádí úkony za účelem zjištění a ověření skutečností, které jsou sporné. Správce daně by měl ve smyslu zásady součinnosti dát daňovému subjektu dostatečný časový prostor k zajištění důkazních prostředků a k jejich předložení. V praxi není nic neobvyklého, že daňový subjekt žádá o prodloužení lhůty stanovené výzvou k prokázání skutečností, a to někdy i opakovaně. Správce daně pak opakované žádosti vyhoví, je-li požadavek na prodloužení lhůty adekvátně odůvodněn, tj. daňový subjekt musí uvést konkrétní vážné důvody a případně prokázat i jejich existenci. Důvodem prodloužení lhůty může být i velký rozsah potřebných důkazních prostředků. Bohužel v praxi se stává čím dál častěji, že daňový subjekt opakovaně žádá o prodloužení lhůty i bez uvedení konkrétních, závažných důvodů a dochází tak k časovým průtahům daňových kontrol. Účel takového chování daňového subjektu je jediný, a to způsobit procesní obstrukce, které ve výsledku mohou zapříčinit marné uplynutí prekluzivní lhůty, kdy poté nebude možné daň stanovit.

#### 4.3.1 Vyhledávání důkazů

Správce daně není v rámci daňového řízení ani postupů se správou daní souvisejících ovládan vyšetřovací zásadou. K danému Zatloukal (2011, str. 214) uvedl, že: „*odpovědnost za náležité zajištění skutkového a důkazního materiálu nese primárně daňový subjekt.*“

Daňový subjekt je tím, koho primárně tíží břemeno důkazní ve vztahu k tvrzeným skutečnostem, má tak povinnost důkazní, kterou splní předložením důkazních prostředků nebo navržením jejich provedení, přičemž se musí jednat o takové důkazní prostředky, které mohou prokázat rozhodné skutečnosti. Navrhovat důkazní prostředky může daňový subjekt v případě, že jsou pro rozhodnutí ve věci důležité a tyto nejsou ve sféře jeho vlivu. Může se jednat například o návrh na provedení výslechu svědků, provedení místního šetření, vypracování

znaleckých posudků, vyžádání provedení listinných důkazů, odkázání na informace z jiných řízení apod. Správce daně může vyhledávat důkazy i sám a nemusí vycházet pouze z návrhů daňového subjektu.

#### **4.3.2 Opatření důkazů**

Správce daně důkazní prostředky shromažďuje v souladu s procesními postupy a v dostatečném rozsahu, které zaručí, aby prověřované skutečnosti byly zjištěny řádně. (SOCHOROVÁ, 2014, str. 88)

V opatrovací fázi je cílem, aby se důkazní prostředky dostali zákonným způsobem do dispozice správce daně. Prvotní důkazní prostředky, kterými jsou účetnictví, daňové doklady a ostatní povinné evidence, by měl správci daně v souladu se zásadou součinnosti poskytnout sám daňový subjekt.

V případě, že daňový subjekt nepředloží žádné důkazní prostředky nebo dosud předložené důkazní prostředky nepostačují k prokázání jeho tvrzení, může jej správce daně v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. V praxi se tak jedná o prvotní dokazovací výzvu, která je specifická tím, že v ní správce daně nevyjadřuje žádné konkrétní pochybnosti, pouze vyzývá k předložení daňových dokladů a ostatních důkazních prostředků, týkajících se předmětu daňové kontroly. Pokud daňový subjekt ve stanovené lhůtě požadované důkazní prostředky nepředloží, nelze než dojít k závěru, že svá tvrzení neprokázal a důkazní břemeno neunesl.

Jako důkazní prostředky mohou být použity i podklady, které správce daně získal i bez součinnosti daňového subjektu, jedná se pak například o informace z různých evidencí, k nimž má správce daně přístup. Je možno použít i důkazní prostředky, které správce daně získal například v rámci vlastní vyhledávací činnosti u daňového subjektu nebo z daňových řízení vedených u jiných daňových subjektů, pokud informace z nich plynoucí souvisí s prokazovanými skutečnostmi.

#### **4.3.3 Provádění a procesní zajištění důkazů správcem daně**

V této fázi dle Sochorové (2014, str. 6): „získává rozhodující subjekt z pramene důkazu zprávy o skutečnostech, které jsou významné pro projednávanou věc.“ Po provedení důkazů musí být každý důkaz procesně zajištěn, tzn. musí být zaznamenán například v protokole, který je součástí spisového materiálu daňového subjektu. Daňový subjekt musí mít v kterékoliv fázi vedeného dokazování možnost se seznámit s důkazními prostředky, o které správce daně opírá své závěry, a to nejen konečné, ale i v průběhu vedeného dokazování.

Nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01 se zabýval otázkou, nesprávného postupu správce daně v rámci vedeného dokazování, když nezahrnul „*provedený sporný důkaz do spisového materiálu*“, čímž došlo k porušení čl. 38 odst. 2 LPS a daňový subjekt nemohl vyslovit svůj názor ke všem prováděným důkazům. Skutečnost, že správce daně ohledně sporného důkazu nedal stěžovatelce možnost se k němu vyjádřit a [...] *nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces. [...] současná právní úprava nezná institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi.*“

Správce daně k prokázání sporných skutečností vyzývá daňový subjekt, přičemž tyto odůvodňuje dosud provedenými důkazy, z jejichž hodnocení nelze mít skutečnosti za prokázané a je potřeba v dokazování pokračovat. Správce daně přitom není nikterak omezen v množství takto vydaných výzev.

Neprovedení navržených důkazních prostředků, tj. neakceptování návrhu daňového subjektu, je správce daně povinen řádně odůvodnit, přičemž odůvodnění musí být provedeno písemně.

Možné tři argumenty odmítnutí vymezil Ústavní soud např. ve svém nálezu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09 takto:

- „*tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení*“,
- „*důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci*“,
- „*nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.*“

Patočka (2022, str. 23) k odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků dodává, že správce daně musí skutečnosti důkladně zvážit dle konkrétního případu, neboť případný chybný postup ve věci může ovlivnit zákonnost daného řízení.

V případě, že správce daně odmítne provést navržené důkazní prostředky a nebude pro odmítnutí disponovat pádnými argumenty, bude takový postup správce daně považován za

nesprávný. Daňový subjekt má právo prokazovat svá tvrzení a navrhopvat důkazní prostředky a povinností správce daně je daňovému subjektu prokazování skutečností umožnit. Správce daně nemůže dělat selekci navržených důkazních prostředků a hodnotit je ve smyslu, že by tyto nemohly prokázat skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, aniž by je správce daně provedl.

#### 4.3.4 Prověřka důkazů

Pro použitelnost získaného důkazu je nezbytné, aby pocházel z kvalitního pramene zpráv, což je právě předmětem této fáze. Zjištění, zda pramen byl věrohodný, úplný, spolehlivý. Po úspěšném prověření, pak důkaz může být hodnocen s ostatními důkazy. V této fázi může správce daně i zjistit, že je potřeba vyhledat, opatřit a provést ještě další důkazní prostředky pro řádné zjištění věci.

#### 4.3.5 Hodnocení důkazů – závěr dokazování

Závěrečnou fází procesu dokazování je hodnocení důkazů. Jedná se o myšlenkovou činnost správce daně, která nemá žádná vyhraněná pravidla a správce daně ji realizuje až ve chvíli, kdy byly provedeny všechny důkazy potřebné pro správné posouzení věci. V této fázi dochází k určení důkazních prostředků, které jsou schopné prokázat skutečnosti, o nichž měl správce daně pochybnosti. Správce daně hodnotí jednotlivé důkazy dle jejich hodnoty:

- **zákonnosti**, tj. zda byl důkaz získán zákonným způsobem, nezákonnost představuje nepoužitelnost důkazu (v praxi se může jednat například o výsledch svědka správcem daně bez vyrozumění daňového subjektu o termínu konání svědecké výpovědi, které se daňový subjekt má právo účastnit a klást svědkovi otázky), vadu lze odstranit pouze opakováním provedení důkazu zákonným postupem,
- **závažnosti**, tedy vztah k dokazované skutečnosti, jeho upotřebitelnost, správce daně vyhodnocuje, zda důkaz, respektive jeho obsah má význam pro rozhodnutí ve věci a přiznává mu důkazní váhu,
- **pravdivosti**, tj. zda okolnosti, které z důkazu vyplynuly nejsou v rozporu se skutečností,
- **věrohodnosti**.

Správce daně v rámci hodnocení důkazů vytyčí ty skutečnosti, které považuje na základě provedeného dokazování za prokázané a které nikoliv.

Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07 zrušil pro rozpor s čl. 36 LPS rozhodnutí NSS ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Afs 158/2006 - 118, když dospěl

k závěru, že: „[...] se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení“ ze strany správce daně, spočívající v porušení zákonného postupu při stanovení daně, když rozhodnutí nebylo vydáno na základě objektivně provedeného dokazování, tudíž nebyl řádně zjištěn skutkový stav věci a došlo tak k: „[...] porušení principu legality a ve svých důsledcích byl ohrožen princip spravedlivého procesu“ ze strany správních orgánů. Ve svých závěrech Ústavní soud uvádí mimo jiné: „[...] na základě provedeného dokazování, nelze dovodit, že zdanitelná plnění ve skutečnosti neproběhla tak, jak jsou deklarována na předmětných dokladech, a že stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, v daném případě právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.“

Správce daně se musí zabývat v rámci hodnocení všemi důkazy, jak ve prospěch, tak v neprospěch daňového subjektu. Při hodnocení důkazů postupuje v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, kdy nejprve hodnotí každý důkaz samostatně a pak všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech.

Správce daně má diskreční pravomoc, kdy hodnotí důkazy na základě své správní úvahy, v rámci, níž vymezí okolnosti a skutečnosti, které z důkazních prostředků vyšly najevo a ty poté v souladu se zásadou volného hodnocení vyhodnotí. Jedná se tak o určitý myšlenkový proces správce daně, který je omezen pouze požadavkem na to, aby vydané rozhodnutí bylo řádně odůvodněno a odůvodnění bylo podloženo důkazy. Ne všechny důkazy se mohou stát v řízení věrohodným fundamentem pro zjištění pravdy. Důkazy mohou být ve vzájemném rozporu (například výslechy svědků, znalců, ale i listiny mohou být v rozporu). Správce daně musí i tyto rozpory v rámci své správní diskrece uvést a vyhodnotit s tím, že pro rozhodnutí o věci nemůžou mít stejnou důkazní váhu jako důkazy spolehlivé. (SOCHOROVÁ, 2014, str. 69 a 70)

Dle Zatloukala (2011, str. 216 a 217) správce daně v rámci své správní úvahy postupuje logicky a bez libovůle, když u každého důkazního prostředku posoudí jeho závažnost, dále určí míru důkazů „potřebných k prokázání dokazované skutečnosti“ a stanoví „důkazní sílu (věrohodnost) každého důkazního prostředku.“ Správce daně ve své úvaze přiřazuje získaným informacím pravdivostní hodnoty, dle kterých je pak přisuzován důkazům jejich význam pro ověření daně skutečnosti. Správní úvaha jako taková musí být vždy náležitě odůvodněna.

V souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet DPH správce daně ověřuje zejména, jeho oprávněnost a správnou výši, a to prvotně ve smyslu splnění hmotněprávních a formálních podmínek pro jeho uplatnění vymezených v § 72 a § 73 ZDPH.

Správce daně tak v rámci své správní úvahy dojde k logickému závěru o oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet daně. Své závěry správce daně opírá nejen o skutečnosti zjištěné v rámci řádně vedeného objektivního dokazování, ale i o bohatou konstantní judikaturu NSS, Ústavního soudu a SDEU.

#### **4.4 Stanovení daně**

Primárně by daň měla být stanovena na základě řádně provedeného dokazování. V případě, že nelze takto daň stanovit, daňový subjekt například je pasivní, nekomunikuje se správcem daně nebo neposkytuje potřebnou součinnost, daňový řád v § 98 umožňuje správci daně přistoupit ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek nebo daň sjednat, což nemusí být pro daňový subjekt úplně výhodné. (NOVOTNÁ, 2019, str. 57)

## 5 DŮKAZNÍ PROSTŘEDKY

Důkazní prostředky obecně daňový řád definuje v § 93 odst. 1, kdy: *„Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.“* Zákon uvádí pouze demonstrativní množinu důkazních prostředků, když mezi ně příkladmo zahrnuje tvrzení daňového subjektu, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Vzhledem k tomu, že se nejedná o taxativní výčet, je možné jako důkazní prostředek použít cokoliv, čím lze objektivně zjistit skutkový stav věci a co nejlépe ověřit skutečnosti rozhodné pro dosažení cíle správy daní. Je tedy svobodnou volbou daňového subjektu, jaké důkazní prostředky zvolí k prokázání svých tvrzení. Podstatné však je, aby důkazní prostředky, kterými hodlá daňový subjekt prokázat svá tvrzení byly konkrétní a měly přímou vazbu na ověřované skutečnosti. Zde lze odkázat na rozhodnutí NSS ze dne 9. 5. 2018, č. j. 9 Afs 29/2017 - 51: *„Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.“*

Důkazy uplatňovanými v daňovém řízení mohou být tak protokoly z ústních jednání a výsledku svědků, účetnictví nebo daňová evidence daňového subjektu, daňové doklady, evidence pro účely DPH vedená v souladu s § 100 ZDPH, faktury, bankovní výpisy, pokladní doklady, evidence zásob, zpráva o daňové kontrole, protokol o výsledku postupu k odstranění pochybností, emailová komunikace s obchodními partnery, smlouvy, knihy jízd, fotodokumentace a jiné.

### 5.1 Důkazní prostředek a důkaz

Důležité je vymežit rozdíl mezi důkazním prostředkem a důkazem, neboť se nejedná o totéž a daňový řád je výslovně nerozlišuje.

Z důvodové zprávy k daňovému řádu lze vyčíst, že v daňovém řádu je precizován: *“vztah pojmu důkaz, který návrh chápe jako relevantní informaci či poznatek pramenící z procesu dokazování, a pojmu důkazní prostředek, kterým je třeba rozumět nosič této informace – pramen důkazu (např. svědek, listina), ale i procesní činnost správce daně směřující k poznání skutkového stavu (např. výslech svědka, čtení listiny).“* Důkazem tak v právním slova smyslu není pouze informace, která je důležitá pro rozhodnutí o dané věci, ale je to jakákoliv informace, která je z důkazního prostředku zřejmá. *„Podle doktríny je důkazním prostředkem zdroj, z něhož rozhodující subjekt čerpá.“* (SOCHOROVÁ, 2014, str. 86)



Ve stejném duchu se k danému vyjádřil i Rozehnal (2021, str. 178), když uvedl, že: „*Důkazní prostředek je procesem poznání skutkového stavu. Jeho konkrétní výsledek je důkazem.*“

Dále budou blíže popsány důkazní prostředky, které příkladmo uvádí daňový řád.

## **5.2 Listinné důkazy**

Dle § 94 daňového řádu je za listinu považována: „*Listina vydaná orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za veřejnou, potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno. Za listinu se pro účely tohoto ustanovení považuje rovněž datová zpráva.*“

Sochorová k danému uvádí, že datová zpráva je specifický listinný důkaz, kdy dokument obsahující text má elektronickou formu a je tzv. elektronickou listinou. Listinné důkazy jsou oproti ostatním důkazním prostředkům stálé, neměnné a obsah skutečností v nich uvedený je „*konstantní a nezávislý na vnějších vlivech*“. Listiny, které budou v daňovém řízení použity jako důkaz, musí správce daně zahrnout do spisu daňového subjektu a umožnit daňovému subjektu se se shromážděnými důkazy řádně seznámit formou nahlížení do spisu, a to ještě před vydáním rozhodnutí. Daňový subjekt má právo nesouhlasit s obsahem listin a ostatních důkazních prostředků, kdy může navrhnout jejich neúplnost, nepravost případně nepoužitelnost v dané věci. Daňový subjekt může v souvislosti s předloženou listinou navrhnout důkazní prostředky, které skutečnosti uvedené v listině vyvrátí. Oproti jiným důkazním prostředkům, jakým je například svědecká výpověď, při provádění listinného důkazu nemusí být tomuto daňový subjekt osobně přítomen. V souladu se zásadou součinnosti a hospodárnosti tak úplně postačí, že bude s existencí listinného důkazu daňový subjekt řádně seznámen a bude mu umožněno reagovat na jeho obsah. Pro daňové řízení a dokazování v rámci něj je typickou listinou protokol o ústním jednání a doručenka. Tak jak je listina, coby důkazní prostředek v současnosti definována: „*vnáší do daňového řízení prvky legální teorie důkazní, neboť správci daně naznačuje, jak má na veřejné listiny nahlížet v rámci hodnocení důkazů (platí domněnka pravdivosti tvrzení uváděných ve veřejné listině není-li prokázán opak).*“ Důkazní hodnota listiny je pak ovlivněna skutečností, zda se jedná o listinu veřejnou nebo soukromou. Za veřejnou listinu je všeobecně považována listina vydaná orgánem veřejné moci nebo taková, kterou za veřejnou deklaruje zákon. (SOCHOROVÁ, 2014, str. 91 a 92)

Listinou veřejnou tak může být živnostenské oprávnění, řidičský průkaz, cestovní pas, rozhodnutí soudů, licence, notářské zápisy, úřední potvrzení a jiné.

*„Ostatní listiny, které nejsou listinami veřejnými, tedy soukromé listiny, nepochybně mohou být také důkazním prostředkem, ale pravdivost toho, co je v nich uvedeno nebo osvědčeno, je součástí dokazování a hodnocení správcem daně.“ (ŠPERL, 2016)*

Z daného je patrné, že v případě, že správce daně nebo jiný účastník daňového řízení zpochybní pravdivost údajů uvedených v soukromé listině, je pro použití této listiny jako důkazního prostředku nutné, aby předkladatel listiny prokázal jiným věrohodným způsobem shodu deklarovaných údajů s realitou a pravdivost údajů v této listině je nutné zkoumat. Oproti tomu má veřejná listina výhodu spojenou s presumovanou pravdivostí a správností.

*„Důkaz listinou probíhá konstatováním a hodnocením jejího obsahu.“ (ROZEHNAL, 2021, str. 180)*

### **5.2.1 Protokol**

**Protokol** je v daňovém řízení jednou z nejdůležitějších listin, které jsou obsaženy v daňovém spisu daňového subjektu. Protokol zachycuje interakci správce daně s daňovým subjektem a ostatními osobami zúčastněnými na správě daní v rámci ústního jednání. Jak uvádí daňový řád v § 60: *„O ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol.“* Přílohou protokolu mohou být nejen různé listiny, daňové doklady a ostatní písemnosti, ale i zvukový nebo obrazový záznam, pořízený při jednání, přičemž správce daně je povinen předem daňový subjekt upozornit na to, že z jednání bude záznam pořizován. Dle § 61 daňového řádu jsou součástí protokolu rozhodnutí, která byla při jednání vyhlášena. Povinné náležitosti protokolu jsou vymezeny v § 60 odst. 3 daňového řádu.

Odepření podpisu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá dle § 60 odst. 4 daňového řádu *„vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku“*, přičemž správce daně na tento fakt osoby zúčastněné na protokolovaném jednání předem upozorní.

### **5.3 Znalecký posudek**

Daňový řád v § 95 umožňuje správci daně v souvislosti s prokázáním skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně na základě vydaného rozhodnutí ustanovit znalce, o čemž musí být daňový subjekt informován. Správce daně ustanoví znalce nebo nechá vypracovat znalecký posudek v případě potřeby *„vyjasnění odborných skutkových otázek, které nespadají do odbornosti správce daně.“* (SOCHOROVÁ, 2014, str. 93)

Daňový řád v § 95 odst. 1 uvádí dvě typové skutečnosti, kdy správce daně má povinnost ustanovit znalce:

- a) pokud k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně je potřeba posouzení odborné otázky,
- b) povinnost přeložení znaleckého posudku je daňovému subjektu uložena zákonem a tento ani na výzvu správce daně povinnost nesplní a znalecký posudek nepředloží.

Jako znalec může vystupovat pouze osoba, která je zapsaná v seznamu znalců dle zákona č. 36/1967 Sb., zákona o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů. Znalec musí při být nejen osobou odborně znalou v daném oboru, ale i osobou nezáujatou a objektivní.

V případě, že závěry uvedené ve znaleckém posudku budou ve vzájemném rozporu s ostatními důkazními prostředky, je nutné provést další dokazování ve věci a vzniklé nesoulady odstranit, a to například výsledkem dalšího znalce, který sporné okolnosti vyjasní. Případné rozpory lze odstranit i prostřednictvím zpracování nového znaleckého posudku znaleckým ústavem. (SOCHOROVÁ, 2014, str. 94)

K vzájemné odlišnosti znaleckých posudků v téže věci a chybnému postupu správce daně se vyjádřil NSS ve svém rozsudku ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010 - 60, kdy namítl nesprávnost postupu správních orgánů v upřednostnění některého ze dvou rovnocenných znaleckých posudků, které vykazovaly vzájemné rozpory. *„Správní orgány však vzájemné rozpory mezi znaleckými posudky neodstranily zákonným procesním postupem (nejprve měly k rozporům vyslechnout znalce a pokud by ani toto doplnění nevedlo k cíli, měly vyžádat revizní posudek). [...] Správním orgánům však nepřísluší upřednostnit některý z rovnocenných znaleckých posudků na základě vlastní přezkumné úvahy (odstraňovat rozpory v závěrech odborných znaleckých posouzení vlastním nalézáním správných řešení) a dovozovat, který z konkurenčních znaleckých posudků je správný a který nikoliv.“*

#### **5.4 Svědecká výpověď**

Daňový řád institut svědka upravuje v § 96, kde říká, že: *„Každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.“*

Svědeckou výpověď tak nelze nahradit žádným jiným důkazním prostředkem, neboť její podstatou je osobní účast svědka, který může správci daně sdělit, co svými smysly v minulosti vnímal. To je důvodem, proč svědek nemůže k podání svědecké výpovědi zmocnit jinou osobu.

Výslech svědka jako důkazní prostředek posuzovala i Novotná (2019, str. 128), když zdůrazňuje jeho důležitost pro daňové řízení, neboť výslech svědka může být v praxi jedním z rozhodujících důkazních prostředků, který zásadním způsobem přispěje k: *„objasnění skutkového stavu, přičemž v mnoha případech představuje výslech svědka onen pomyslný jazýček na vahách, který může rozhodnout o výsledku samotné daňové kontroly.“*

Význam svědecké výpovědi zdůrazňuje i judikatura NSS, která jako jednu z jejích předností uvádí její bezprostřednost. Tento závěr lze nalézt například v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, kde NSS uvádí: *„Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořizovanými v jiných řízeních o právech a povinnostech.“*

K důležitosti výslechu svědka a jeho hodnocení jako důkazního prostředku správcem daně v rámci dokazování se vyjádřil i Tesař, který uvedl, že: *„Dokazování skutkových okolností prostřednictvím výslechu osob (svědků), které jednotlivé skutkové jevy vnímaly přímo svými smysly, představuje jeden z klíčových důkazů, který zpravidla nastupuje tehdy, pokud převážně písemné důkazy nejsou dostatečné, resp. kdy je správce daně za dostatečné nepovažuje. Při výslechu nejsou svědci zpravidla schopni uvést velmi podrobné informace, a to ze zcela logického důvodu – časového odstupu od relevantní skutkové události. Skutečnost, že si nezpomněli na některé konkrétní detaily, není a ani nemůže být nic závadného, neboť s ohledem na časový odstup od realizovaných transakcí (čítající několik let) je to i logické.“* (TESAŘ, 2023)

NSS k této skutečnosti vyslovil svůj závěr například v rozsudku ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46, kde konstatoval, že: *„[...] je potřeba uvést, že konkrétnost svědecké výpovědi má vždy určitou míru. Nelze říct, že svědecká výpověď je buď konkrétní, nebo*

*nekonkrétní. Vždy je potřeba hodnotit míru konkrétnosti svědecké výpovědi a způsobilost takové svědecké výpovědi přispět ke zjištění skutkového stavu s ohledem na tuto míru.*“ NSS ve svém rozhodnutí hodnotil i míru sdělených skutečností svědkem, a to zejména pak s ohledem na časový odstup a velikost zdanitelného plnění.

S ohledem na výše uvedené lze dospět k závěru, že díky obrovské rozmanitosti daňových „kauz“ a v rámci nich prokazovaných skutečností bude každý výslech svědka vždy originální. To, jakou důkazní sílu ve výsledku bude výslech svědka pro rozhodnutí ve věci mít, bude záležet nejen na správci daně a jeho „sadě otázek“, které si pro ověření sporných skutečností přichystá a jak následně odpovědi svědka v kontextu s ostatními důkazy vyhodnotí, ale i na spolupráci svědka při jeho výslechu a na účasti daňovém subjektu a jeho doplňujících otázek. K úspěšné realizaci svědecké výpovědi, která může v procesu dokazování představovat poslední chybějící střípek mozaiky vedoucí k objasnění věci, musí předcházet i správný procesní postup ze strany správce daně.

#### **5.4.1 Procesní postup správce daně**

Dle § 100 daňového řádu *„správce daně předvolá osobu zúčastněnou na správě daní, jejíž osobní účast v řízení nebo v jiném postupu při správě daní je nutná.“* V předvolání musí správce daně uvést, kdy a kde bude výslech realizován, v jaké věci a proč je nutné, aby se předvolaná osoba dostavila. Zároveň je povinností správce daně v zaslaném předvolání upozornit na právní důsledky spojené s nedostavením se a s možností nechat osobu svědka předvést k výslechu bezpečnostním sborem. Předvolání je doručováno do vlastních rukou dané osoby. Osoba předvolaná jako svědek se může správci daně řádně a včas omluvit s uvedením relevantních důvodů, pro které se nemůže v daný termín výslechu účastnit. Správce daně poté předvolá svědka k výslechu znovu s uvedením nového termínu. Důležitými aspekty, které k náležité omluvě a posouzení její důvodnosti patří je její včasnost, forma, odůvodnění a prokázání. V praxi není výjimkou, že se předvolaná osoba opakovaně výslechu účelově vyhýbá, a to i bez dostatečné omluvy. Pro tyto případy je správce daně oprávněn udělit osobě svědka pořádkovou pokutu dle § 247 odst. 2 daňového řádu a v případě opakovaného nedostavení se bez řádné omluvy lze využít institutu předvedení.

Správce daně má povinnost o záměru provést výslech svědka včas vyrozumět daňový subjekt, neboť dle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt: *„právo být přítomen výslechu svědka klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností.“*

V případě, že by správce daně právo daňovému subjektu odepřel, mohl by daňový subjekt takový postup správce daně považovat za nezákonný. Co se týká povinnosti správce daně vyrozumět daňový subjekt ohledně plánované svědecké výpovědi, existuje výjimka, a to v situaci, kdy hrozí nebezpečí z prodlení a mohlo by dojít ke zmaření postupu správce daně. V tomto případě správce daně nemusí daňový subjekt vyrozumět, avšak musí nebezpečí z prodlení „*následně hodnověrně prokázat*“. (NOVOTNÁ, 2019, str. 128)

Správce daně je povinen dle § 96 odst. 4 daňového řádu svědka před samotným výsledkem, tj. hned na začátku ústního jednání, poučit: „*o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi.*“ Odepřít podat svědeckou výpověď může osoba, která by podáním svědecké výpovědi mohla způsobit nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým nebo pokud by výpovědí došlo k porušení mlčenlivosti utajovaných informací.

Průběh svědecké výpovědi musí být zachycen v protokole o výsledku svědka, který je součástí kontrolního spisu daňového subjektu.

#### **5.4.2 Výslech svědka na návrh daňového subjektu**

Daňový subjekt má právo navrhnout provedení výsledku svědka za účelem prokázání skutečností sporovaných správcem daně, kdy pro jeho úspěšné provedení je nutné dle § 92 odst. 6 daňového řádu správci daně sdělit údaje potřebné pro identifikaci osoby svědka a „*informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti.*“ V případě, že daňový subjekt nedostatečně označí osobu a neuvede potřebné informace, správce daně podání daňového subjektu posoudí jako podání obsahující vady dle § 74 odst. 1 písm. a) daňového řádu, „*pro které není způsobilé k projednání*“. Správce daně následně v souladu se zásadou součinnosti, procesní ekonomie a dobré správy vyzve daňový subjekt ve smyslu § 74 daňového řádu k odstranění vad podání, kdy daňovému subjektu stanoví lhůtu pro jejich odstranění a uvede poučení o následcích, které nastanou, nebudou-li vady, konkrétně vymezené ve výroku výzvy, odstraněny. V případě neodstranění nedostatku daňovým subjektem, kdy se do dispoziční sféry správce daně nedostanou potřebné informace, správce daně nevyhoví návrhu daňového subjektu provést výslech svědka. Neprovedení navrženého důkazního prostředku v tomto případě nelze přičítat k tíži správce daně, je to daňový subjekt, kdo nese odpovědnost za neunesení důkazního břemene v daňovém řízení.

Naopak v případě, že daňový subjekt navrhne pro prokázání svých tvrzení provést výslech svědka, kterého dostatečně identifikuje, správce daně tak disponuje potřebnými informacemi,

z nichž mimo jiné vyplývá i to, že se nejedná o „fiktivní osobu“, pak by správce daně měl vyvinout maximální úsilí pro faktické uskutečnění výsledku této osoby.

NSS se k nedostatečnému úsilí správce daně v souvislosti s předvoláním svědka vyjádřil ve svém rozhodnutí ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016 - 36: „[...] správce daně měl vynaložit větší úsilí k provedení svědeckého výslechu pana A. P., neboť je to on, kdo disponuje prostředky k zajištění účasti svědka v řízení.“ Správce daně pochybil, když ve věci učinil pouze jediný úkon, kterým bylo řádné předvolání svědka. Svědek však na doručené předvolání nereagoval a k výslechu se nedostavil. Dle NSS správce daně nepostupoval správně, když: „[...] nepožádal o předvedení této osoby Policií ČR, ani dále nereagoval na konkrétní tvrzení žalobce o tom, že se svědek zdržuje na adrese svého bydliště. Z daňového spisu je přitom patrné, že nelze očekávat, že tento svědek bude dobrovolně spolupracovat s finančními orgány ve věci žalobce, a to s ohledem na občanskoprávní, a i trestněprávní dohru jejich vzájemných vztahů. Na druhou stranu se však podle soudu nejedná o zjevně nedostupnou osobu. Správce daně mohl A. P. uložit pořádkovou pokutu nebo jej mohl nechat předvést Policií ČR. Soud připomněl judikaturu Ústavního soudu, podle které vystavení účetního dokladu nekontaktním subjektem neznamena samo o sobě derealizaci zdanitelného plnění.“ Pochybení správce daně představuje nevyužití všech možných zákonných prostředků, kterými mohl dosáhnout úspěšného zrealizování výslechu svědka. V daném případě nelze konstatovat, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, „[...] když ten naopak uvedl všechny relevantní, logicky souladné a pochopitelné okolnosti, které však správce daně následně v rozporu s daňovým řádem dostatečně neověřil.“

### **5.4.3 Výslech jednatele daňového subjektu**

V souvislosti s výslechem svědka je nutné odlišovat výslech fyzické osoby, která je v postavení statutárního orgánu daňového subjektu, například jednatele, který musí být proveden jako „účastnický“.

Touto otázkou se opakovaně zabýval i NSS ve svých rozhodnutích, kdy v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23 se ve věci výslechu jednatele daňového subjektu odkazuje na rozsudek ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99, kde uvádí: „[...] postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. [...] Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za

*něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka. [...] Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.“ K otázce možnosti vyslechnout jako svědka osobu bývalého člena statutárního orgánu, NSS uvádí, že: „[...] bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci.“*

Z uvedeného je patrné, že výslech člena statutárního orgánu daňového subjektu, a to i bývalého, je možné fakticky provést, avšak nikoliv jako výslech svědka, ale jako účastníka řízení, v rámci protokolovaného ústního jednání, při kterém fyzická osoba jednak odpovídá na otázky kladené správcem daně a dále může uvést své vyjádření k ověřovaným skutečnostem.

Perstická (PERSTICKÁ, 2022) se vyjádřila k požadavkům správce daně na množství předkládaných důkazních prostředků daňovým subjektem, přičemž vnímá určitý pozitivní posun v dokazování, a to na základě závěru NSS, který uvedl v jednom ze svých rozhodnutí, kde mimo jiné *„také podotkl, že není možné paušálně tvrdit, že by podnikatelé měli povinnost opatřovat si blíže nspecifikované množství důkazních prostředků tak, aby vždy vyhověli požadavkům daňových úřadů, protože hlavním účelem podnikání je dosažení zisku, nikoli ničím neohraničené shromažďování listin a kontaktů.“*

K danému lze konstatovat, že je svobodnou volbou daňového subjektu, jaké portfolio důkazních prostředků si k prokázání svých tvrzení do budoucna připraví a jakou důkazní sílu budou pro objasnění skutkových okolností mít, a pokud bude daňový subjekt disponovat dostatečně silnými důkazními prostředky, které budou věrohodné a pravdivé, určitě nebude potřeba jejich „nekonečné množství.“



## 6 DŮKAZNÍ BŘEMENO

Důkazní břemeno, latinsky „*onus probandi*“ lze v souvislosti s daňovým řízením charakterizovat jako procesní odpovědnost daňového subjektu ve věci prokázání skutečností, které uvedl v daňových tvrzeních.

*„Nepodaří-li se v řízení pochybnosti o skutkovém stavu odstranit, musí být prostřednictvím pravidel o objektivním důkazním břemenu rozhodnuto, na čí vrub jde skutečnost, že okolnosti, které měly být v řízení prokázány, zůstaly neobjasněny.“* (SOCHOROVÁ, 2014, str. 107)

Důsledkem neprokázání tvrzených skutečností je neunesení důkazního břemene, což pro daňový subjekt představuje stanovení daně v jeho neprospěch včetně zákonných sankcí.

V daňovém řízení je důkazní břemeno upraveno v § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu, kde je uvedeno, které skutečnosti prokazuje daňový subjekt a které správce daně.

### 6.1 Vznik důkazního břemena

Droscová a Gola jednoduše a výstižně vymezují předpoklady, které je nutné naplnit, aby důkazní povinnost v daňovém řízení vůbec vznikla, a to:

1. **existence zákonné povinnosti** daňového subjektu tvrdit skutečnosti ohledně jeho ekonomické činnosti, tj. povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a přiznat daň a
2. **existence nalézacího řízení** podle § 134 odst. 3 daňového řádu (vyměřovacího/doměřovacího), ve kterém dochází k vyměření/doměření daně.

*„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.“* (DROSCOVÁ, 2021)

Primárně tíží důkazní břemeno v rámci daňového řízení daňový subjekt, přičemž vznik důkazní povinnosti není navázán až na okamžik vydání výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které správce daně vysloví pochybnosti ohledně tvrzení daňového subjektu, ale tato povinnost vzniká už okamžikem zahájení daňového řízení a trvá až do jeho ukončení.

### 6.2 Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

V průběhu vedeného dokazování je důležité vědět, jak je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně a koho, v určité fázi dokazování tíží. Ve stejnou chvíli může tížit jen jednoho z nich.

*„Otázka, kdo a kdy prokazuje v daňovém řízení, už potrápila nejen daňový subjekt, ba dokonce i správce daně. Důkazní břemeno je totiž rozloženo mezi ně a v průběhu daňového řízení se obvykle střídavě přenáší z jednoho na druhého. Správné porozumění tomu, jakým principům rozložení důkazního břemene podléhá, je proto pro volbu vhodné strategie stěžejní a často může být i klíčem k úspěchu.“ (DUŠEK, 2022)*

Projevem rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je *de facto* **povinnost daňového subjektu předkládat důkazní prostředky** prokazující jeho tvrzení, vyplývající z § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. **Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět** v daňovém tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu) a dále ty skutečnosti, k jejichž prokázání byl **správcem daně vyzván** (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Aby mohl správce daně vyzvat daňový subjekt, musí být dle § 92 odst. 4 daňového řádu splněny tři předpoklady:

1. vyžaduje-li to průběh řízení,
2. skutečnosti, které jsou vyžadovány, jsou potřebné pro správné stanovení daně a
3. skutečnosti nelze správcem daně získat z vlastní úřední evidence.

Jádro rozložení daňového břemene charakterizují Droscová a Gola (2021) takto: *„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.“*

K rozložení důkazního břemene existuje bohatá judikatura NSS, který nerovnoměrné rozložení důkazního břemene odůvodňuje. K danému NSS například v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 uvádí: *„Proto - kvůli ekonomické efektivitě výběru daní - je povinnost tvrzení a povinnost důkazní uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno. Drtivá většina daňových případů se tak vyřídí v rovině správcem daně vůbec nezpochybněného tvrzení, menší část v rovině tvrzení doloženého účetnictvím, resp. jinou povinnou evidencí a teprve poměrně malá část bude za situace, kdy správce daně relevantně zpochybní účetnictví či jinou povinnou evidenci daňového subjektu, řešena „plnohodnotným“ dokazováním v daňovém řízení.“*

Důkazní břemeno v daňovém řízení je rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně nerovnoměrně.

### **6.2.1 Ústavní konformita rozložení důkazního břemene v daňovém řízení**

Otázkou nerovnoměrnosti rozložení důkazního břemene, zejména posouzením, zda je v demokratickém právním státě takové rozložení v souladu s ústavněprávními principy, se zabýval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, přičemž závěry následně Ústavní soud potvrdil i v usnesení ze dne 11. ledna 2022, sp. zn. II. ÚS 2336/21: *„Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně se považuje za ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo ji tvrdí.“*

Je to právě daňový subjekt, kdo má povědomí o svých ekonomických aktivitách, tudíž i o související daňové povinnosti, nadto disponuje nebo by měl disponovat ve vztahu ke svému daňovému tvrzení důkazními prostředky, což vysvětluje nerovnoměrnost v rozložení důkazního břemene, kdy více tíží daňový subjekt.

### **6.2.2 Důkazní břemeno daňového subjektu**

Rozsah důkazního břemene daňového subjektu, který primárně nese důkazní břemeno, představující povinnost prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém tvrzení, je tak ohraničen pouze na ty skutečnosti, které sám tvrdí a nelze jej extenzivně rozšiřovat. Dané potvrzuje i ustálená judikatura NSS, který se k rozsahu důkazního břemene a nutnosti určení jeho rozměru vyjádřil například v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, kde odkazuje na předchozí závěry svých rozhodnutí, mimo jiné na rozsudky ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 nebo ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41, z nichž je zřejmé že:

*„důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt., resp. že nelze požadovat, aby daňový subjekt prokazoval, co nemůže ovlivnit.“*

Tento závěr byl opakovaně potvrzen i Ústavním soudem, který mimo jiné v nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 uvedl: *„Státní úředník nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.“*

Správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat předložení neexistujících důkazních prostředků nebo takových, které daňový subjekt nemá, jak zjistit nebo jak získat. Pro příklad

lze uvést třeba požadavek na předložení daňového přiznání obchodního partnera daňového subjektu, neboť tuto listinu daňový subjekt nejspíš nemá k dispozici.

### 6.2.3 Důkazní břemeno správce daně

Důkazní břemeno správce daně je vymezeno v § 92 odst. 5 daňového řádu, přičemž jej tíží ve vztahu k prokázání oznámení vlastních písemností, **skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem**, a dále skutečností rozhodných pro:

- užití právní domněnky nebo právní fikce,
- posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,
- uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní,
- posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

Nejedná se však o výčet taxativní, tedy zcela konečný. K danému Janderová uvádí: „*V praxi se s případy, kdy správce daně vyvrací tvrzení daňového subjektu, a tíží jej proto důkazní břemeno, setkáváme ve skutkově komplikovanějších případech, které lze rozdělit do těchto skupin:*

1. *neoprávněné odpočty DPH a podvody s DPH včetně karuselových*
2. *transferové ceny – plnění ve skupině, které neodpovídá podmínkám běžného obchodního styku a jeho*
3. *dissimulované právní jednání – neučinil-li daňový subjekt záměrně podání podle pravdy, jelikož se snažil minimalizovat svoji daňovou povinnost – zastírá pravdu, aby si zajistil výhodu,*
4. *zneužití práva – jednání, jehož převažujícím účelem bylo získání daňové výhody (čistě vykonstruovaná plnění postrádající hospodářskou podstatu), přičemž takovéto jednání může souviset s některým z výše uvedených případů.“ (JANDEROVÁ, 2022, str. 142 a 143)*

K důkaznímu břemenu správce daně se vyjadřuje i Drosková a Gola (2021), když konstatují: „*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.*“ Zároveň pak Droscová a Gola shodně s Janderovou uvádějí, že se nejedná o výčet taxativní, ale že existují i skutečnosti, které přesto, že nejsou specifikovány zákonným předpisem, má správce daně povinnost je prokázat. „*Typicky se bude jednat o prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu DPH.*“

V rámci dokazování správce daně k předloženým důkazním prostředkům (daňové doklady, evidence, účetnictví, a jiné) může vyslovit pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Správce daně v tento moment tíží důkazní břemeno ve smyslu prokázání důvodnosti těchto pochybností. K tomu Droscová a Gola (2021) poukazují na fakt, že: „*Správce daně už ale není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.*“

Předpoklad pro úspěšné unesení důkazního břemene správcem daně pak Janderová (2022, str. 137) vysvětluje, takto: „*má-li správce daně pochybnosti o důkazech předložených daňovým subjektem, musí sám předložit důkazy, které jejich pravdivost či věrohodnost vyvracejí. K dodržení zásady materiální pravdy tedy není dostačující pouze konstatování, že daňové tvrzení je nepravdivé. Důkazní břemeno je tedy do jisté míry rozloženo mezi správce daně a daňový subjekt.*“

Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k řádnému odůvodnění jeho pochybností ohledně daňovým subjektem předložených důkazních prostředků, přičemž důvodnost musí také prokázat, nelze pouze konstatovat, že předložené důkazní prostředky jsou nevěrohodné.

### **6.3 Přenos důkazního břemena**

**Důležitým předpokladem pro přenos důkazního břemena je to, aby bylo zřejmé, kdo co prokazuje.**

Primárně důkazní břemeno nese daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl ve svých daňových tvrzeních. Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání plnění deklarovaných v daňovém tvrzení daňový subjekt unese předložením účetnictví, vedeným v souladu se zákonnými předpisy, ostatními povinnými evidencemi (například evidence vedená pro účely DPH) a daňovými doklady. (DROSCOVÁ, 2021) Daňové břemeno bude tak prostřednictvím splnění formální podmínky ze strany daňového subjektu přeneseno na správce daně.

Pokud správce daně nabude pochybnosti o souladu předložených daňových dokladů, evidencí a jiných listin se skutečností a zákonem předvídaným způsobem, tedy doručením výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, vysloví důvodnost a vážnost svých pochybností, unese své důkazní břemeno a přenesení jej zpět na daňový subjekt. (PATOČKA, 2022, str. 28)

Pro řádný přenos důkazního břemena od správce daně zpět na daňový subjekt je zásadní, aby správce daně jednotlivé pochybnosti prokázal a odůvodnil, a to jasně, konkrétně, srozumitelně, věcně a přezkoumatelně, aby daňovému subjektu bylo zřejmé, proč správce daně nepovažuje předmětné skutečnosti za prokázané. Jestliže by odůvodnění pochybností bylo nedostatečné, nedojde k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt a zůstane tížit správce daně.

Je-li důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt, je nutné, aby daňový subjekt i ve vztahu k dalším sporným skutečnostem pokračoval v prokazování a předkládal další důkazní prostředky, kterými pochybnosti správce daně náležitě rozptýlí. **Počet výzev k prokázání skutečností vydaných správcem daně v průběhu dokazování přitom není omezen.** Takto lze přenášet důkazní břemeno z jedné strany na druhou opakovaně, avšak ne donekonečna. Ve chvíli, kdy bude správce daně mít potřebné množství důkazů s dostatečnou důkazní silou, aby mohl učinit spravedlivý závěr ve věci, tedy tak silné důkazy, že bude mít postavené na jisto, zda uplatněný nárok na odpočet daně byl oprávněný či nikoliv, dokazování ukončí s uvedením správné úvahy ohledně hodnocení důkazních prostředků a závěru o tom, zda daňový subjekt důkazní břemeno unesl a uplatnil nárok na odpočet daně oprávněně, či nikoliv.

Zároveň však Janderová (2022, str. 141) uvádí: „*Neunese-li daňový subjekt důkazní břemeno již zpočátku dokazování, tedy nedodá-li účetní knihy nebo další dokumenty, které by mohly potvrdit jeho tvrzení o dani uvedené v daňovém přiznání, případně jestliže předložené dokumenty nepotvrzují jeho tvrzení, není ani možné, aby důkazní břemeno tížilo správce daně. Aby bylo možné „přenést“ důkazní břemeno na druhý subjekt, je nutné unést nejprve své vlastní důkazní břemeno.*“

Důkazní břemeno a jeho přechod je podložen četnou judikaturou, kdy se k danému NSS vyjadřuje například v rozsudku ze dne 18. 9. 2019, č. j. 3 Afs 291/2017 - 43, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, či ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016 - 29.

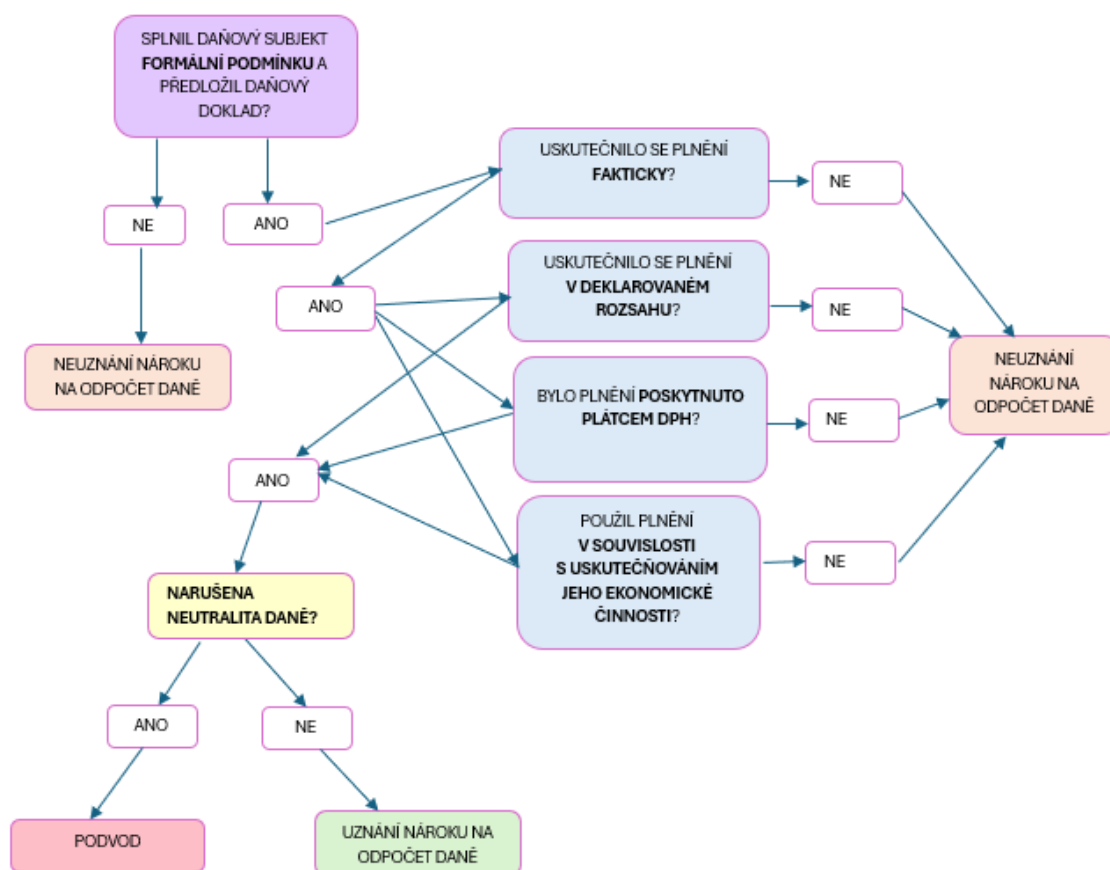
Přenos důkazního břemene popisuje i Dušek (DUŠEK, 2022), když uvádí: „*Důkazní břemeno si můžeme představit i jako pingpongový míček, který si správce daně a daňový subjekt mohou*

při utkání vyměňovat tak dlouho, dokud hra neskončí. Aby daňový subjekt hru neprohrál, měl by pamatovat i na to, že je povinen prokazovat pouze to, co sám tvrdí, a vždy důsledně zvažovat, jaké informace a doklady správci daně poskytne.“

## 6.4 Důkazní břemeno a nárok na odpočet daně

Vznik práva plátce na uplatnění nároku na odpočet daně je podmíněno splněním formálních a hmotněprávních podmínek, které stanoví ZDPH v § 72 a § 73. Daňový subjekt tak unese důkazní břemeno pouze v případě, že obě podmínky kumulativně splní.

Logickou posloupnost při ověřování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, kdy k přenosu důkazního břemene dochází znázorňuje Obrázek 1. Formální podmínky jsou označeny fialově a hmotněprávní podmínky modře.



Obrázek 1 - Prověřování podmínek nároku na odpočet daně

Zdroj: Vlastní zpracování

Z uvedeného schématu je patrný možný postup správce daně a způsob, jakým způsobem je důkazní břemeno v souvislosti s prokazováním oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně přenášeno mezi daňovým subjektem a správcem daně. I když oba účastníci nejsou ve

schématu přímo znázornění, uvedené vazby probíhají právě mezi nimi prostřednictvím výzvy a reakci na ni.

Pokud tedy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně a žádá stát o vrácení daně ve výši odpočtu daně, jednak musí v daňovém přiznání tvrdit, že mu nárok vznikl a následně musí také jeho oprávněnost prokázat.

## **6.5 Formální podmínky nároku na odpočet daně**

Jak už víme, formální podmínkou pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně je dle § 73 ZDPH povinnost plátce mít daňový doklad, který splňuje podmínky stanovené v § 26 až § 35a ZDPH, tj. se všemi náležitostmi. Formální správnost daňového dokladu je procesní podmínkou, kdy daňový doklad musí obsahovat náležitosti dle § 29 ZDPH, vymezené jako základní pro všechny daňové doklady a korespondující s čl. 226 Směrnice.

Pro použitelnost daňového dokladu jako důkazního prostředku v rámci vedeného dokazování se doklad musí dostat do dispozice správce daně a být součástí spisu daňového subjektu. Existence daňového dokladu a jeho předložení je nejen primární podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně, ale i **prvotním předpokladem pro unesení důkazního břemena daňovým subjektem.**

Neznamená to však, že daňový subjekt předloží jakékoliv doklady, musí se jednat o daňové doklady, které jsou po formální stránce bezvadné a lze je považovat za důkazní prostředky objektivně prokazující skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení. K danému Ústavní soud v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04 uvedl: „*Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem.*“

Daňový subjekt nese odpovědnost za to, že předložené daňové doklady budou konkrétní a budou se týkat prokazovaných skutečností.

Nepředložení primárních důkazních prostředků ve vztahu k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet daně z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění má za následek neunesení důkazního břemena daňovým subjektem. Dokazování jako takové je poté ukončeno v neprospěch daňového subjektu.

### **6.5.1 Náležitosti daňového dokladu**

Pro možnost ověření splnění věcných podmínek vzniku nároku na odpočet daně, tedy zda údaje na daňovém dokladu jsou v souladu se skutečností, je nezbytné, aby z náležitostí uvedených na



daňovém dokladu byl zřejmý předmět, číslo daňového dokladu, plnění a jeho rozsah, údaje o poskytovateli a příjemci plnění včetně jejich daňového identifikačního čísla, rozsah plnění, časové období – datum vystavení daňového dokladu a datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, sazba daně a výše daně.

Daňový doklad musí dle § 34 ZDPH splňovat: „*věrohodnost jeho původu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost.*“ Tyto vlastnosti je nutné, aby u daňového dokladu byly zajištěny „*od okamžiku jeho vystavení až do konce doby stanovené pro jeho uchování*“, a to: „**prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním.**“ Jak uvádí Patočka (2022, str. 20) daňový subjekt by tak měl vytvářet tzv. „*spolehlivou auditní stopu*“. V praxi tento požadavek představuje uchovávání nejen veškerých daňových dokladů a souvisejících evidencí, ale i ostatních dokumentů, objednávek, skladové evidence včetně jednotlivých příjemek a výdejek, smluvní dokumentace, dokladů o úhradách a dalších.

V souvislosti s výše uvedeným je důležité zmínit, že daňový subjekt by měl zachovávat při realizaci obchodních případů v rámci jeho ekonomické činnosti **určitou míru obezřetnosti**, jak opakovaně uvedl i NSS, mimo jiné v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61, kdy konstatuje, že: „*V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění [...] skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace [...] je na jeho straně.*“

Daňový subjekt by tak ve svém vlastním zájmu měl shromažďovat veškeré důkazy, kterými bude v budoucnu schopen prokázat, že plnění se uskutečnilo tak, jak tvrdí a nárok na odpočet daně uplatnil oprávněně. Ve stejném duchu i Dušek uvádí: „*Prokazování je v první řadě záležitostí dokladovou a základním důkazním prostředkem je v tomto případě účetnictví daňového subjektu. [...] Je proto důležité, aby daňové subjekty měly své účetní doklady v pořádku.*“ (DUŠEK, 2022)

V případě, že některá z povinných náležitostí na daňovém dokladu chybí, dle § 73 odst. 5 ZDPH: „*lze nárok prokázat jiným způsobem.*“ Nelze tak odmítnout přiznat nárok na odpočet daně v situaci, kdy daňový doklad neobsahuje některou z náležitostí, pokud okolnosti související s deklarovaným plněním lze ověřit na základě ostatních důkazních prostředků a hmotněprávní podmínky budou naplněny.

Daňový subjekt tedy prokáže svá tvrzení daňovými doklady, pokud nejsou správcem daně relevantně zpochybněny. Tento závěr potvrdil i NSS například v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119.

Co se týká povinnosti důkazní, z obsáhlé judikatury vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je v první řadě záležitostí dokladovou. NSS se k danému vyjádřil například ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, kdy dodává, že: *„Prokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“*

K daňovému dokladu ve smyslu důkazu se také NSS vyjadřuje v rozsudku ze dne 25. 5. 2016 č. j. 1 Afs 96/2016 - 28: *„Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Důkazní povinnost nemůže být splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79). Daňový doklad sám o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Existenci zdanitelného plnění nijak nevymezuje ani nepodmiňuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84).“*

Základem nároku na odpočet daně tak není formálně bezvadný daňový doklad, ale faktická existence zdanitelného plnění, v čemž lze tak spatřovat určitou nadřazenost hmotněprávních podmínek nad formálními.

Mechanismus uplatňování DPH v České republice je ohledně podmínek vzniku a uplatňování nároku na odpočet daně plně harmonizován s právem EU, kdy správní praxe, NSS i Ústavní soud východiska obsáhlé judikatury SDEU ve svých rozhodnutích zmiňují a o její závěry svá odůvodnění rozhodnutí opírají. Nyní budou příkladmo uvedena rozhodnutí SDEU a NSS (viz Tabulka 1 - Formální podmínky), kdy předmětem sporu bylo odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu nepředložení daňových dokladů.

Tabulka 1 - Formální podmínky

Rozsudek SDEU ze dne 21. 11. 2018, ve věci <b>C-664/16 Lucrețiu Hadrian Vădan</b>	
<b>Předmět sporu</b>	Absence faktur za pořízení zboží a služeb - nemožnost daňového subjektu prokázat částku DPH, která byla uhrazena na vstupu, otázkou je, zda lze přiznat nárok na odpočet daně odhadem dle znaleckého posudku.
<b>Závěr soudu</b>	<i>„Osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, nicméně přísluší doložit, že splňuje požadavky pro to, aby tento nárok vznikl, je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH. Těmito důkazy mohou být doklady v držení dodavatelů“, od nichž zboží nebo služby pořídila. „Odhad vyplývající ze znaleckého posudku [...] může uvedené důkazy doplnit nebo posílit jejich věrohodnost, ale nemůže je nahradit.“ [...] Články 167 a 168, čl. 178 a) a 179 Směrnice, jakož i zásada neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že „nelze osobě povinné k dani, která není schopna předložením faktur nebo jakýchkoliv jiných dokladů prokázat částku DPH, kterou zaplatila na vstupu, přiznat nárok na odpočet daně“ [...].</i>
Rozsudek NSS ze dne 4. 9. 2019, č. j. <b>9 Afs 99/2018 - 112, Dostihový spolek</b>	
<b>Předmět sporu</b>	Neexistence daňových dokladů za pronájem traktoru.
<b>Závěr soudu</b>	<i>Nelze uznat nárok na odpočet DPH za pronájem traktoru při neexistenci daňového dokladu. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty mít daňový doklad. Skutečnost, že plnění bylo fakticky poskytnuto a není o tom sporu, nemůže být dostatečným důvodem pro uznání nároku na odpočet této daně.</i>
<b>Doporučení vyplývající z judikatury SDEU a NSS</b>	<b>Disponovat daňovými doklady, týkajícími se uplatněného nároku na odpočet daně. Skutečnost, že daňové doklady nebudou po formální stránce bezvadné, budou obsahovat chybné údaje či nepravdivé a nebude-li se jednat o fiktivní plnění, pak tyto nedostatky lze zhojit prostřednictvím dalších důkazních prostředků v souladu s § 73 odst. 5 ZDPH.</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozhodnutí NSS i SDEU jsou v souladu se zásadou neutrality DPH a podstatou mechanismu DPH, kdy při nesplnění formální podmínky nároku na odpočet daně, nepředloženi žádných daňových dokladů, povinných evidencí, účetnictví, nelze přiznat nárok na odpočet daně, neboť nelze ani ověřit splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.

Absence daňového dokladu je přípustná v případě přenesené daňové povinnosti („reverse charge mechanism“) jak potvrdil SDEU v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, ve věci **C-90/02 Gerhard Bockemühl**. V souladu je pak i tuzemská právní úprava režimu přenesené daňové povinnosti, kdy z § 29 odst. 2 písm. c) a odst. 3 písm. d) bod. 2 ZDPH vyplývá, že v případě, že: „je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno,“ pak daňový

doklad nemusí obsahovat „sazbu daně a výši daně“ s tím, že zároveň daňový doklad musí obsahovat údaj o tom, že: „daň odvede zákazník“.

Právní úprava § 73 ZPDH je v souladu s čl. 178 Směrnice a NSS ve věci posuzování oprávněného uplatnění, tedy přiznání nároku na odpočet daně rozhoduje shodně jako SDEU.

## **6.6 Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně**

Důkazní břemeno, které daňový subjekt nese ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet představuje povinnost daňového subjektu nejen předložit formálně správný daňový doklad, ale povinnost prokázat současně i splnění hmotněprávních podmínek, které vyplývají z § 72 ZDPH.

Dle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k: „*odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování:* „a) *zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,* b) *plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, [...].*“

Následně § 72 odst. 2 ZDPH definuje daň na vstupu z přijatého zdanitelného plnění jako: „*daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno nebo službu, která mu byla nebo bude poskytnuta, [...]*“ a v odst. 3 je vymezen okamžik vzniku nároku na odpočet daně jako: „*okamžik kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*“

Daňový subjekt pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně musí prokázat:

- uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech, tj., že:
  - zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno a daňový subjekt jej přijal,
  - přijal plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu a
  - přijal od osoby povinné k dani, která byla v postavení plátce DPH a vznikla jí tak povinnost daň z uskutečněného plnění přiznat,
- použití přijatého plnění v souvislosti s uskutečňováním ekonomické činnosti pro účely dle § 72 odst. 1 ZDPH.

### **6.6.1 Faktické uskutečnění zdanitelného plnění**

Daňový subjekt má v souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet DPH povinnost prokázat, že deklarované zdanitelné plnění se fakticky uskutečnilo, tudíž že plnění skutečně přijal. Tato povinnost je stanovena v § 72 odst. 2 ZDPH.

Nárok na odpočet daně je podmíněn faktickou existencí zdanitelného plnění, kterým může být dodání zboží nebo poskytnutí služby. Z logiky věci tak vyplývá, že **pokud neexistuje zdanitelné plnění, nemůže ani žádný nárok na odpočet daně vzniknout.**

Faktická existence deklarovaného přijatého plnění je tak prvním aspektem, který správce daně po předložení daňových dokladů prověřuje. Snahou správce daně je získat maximální množství důkazních prostředků, týkajících se obchodních transakcí, které s deklarovaným zdanitelným plněním přímo souvisely, a na základě kterých bude možné faktické uskutečnění plnění ověřit.

V praxi se tak může jednat například o ověření deklarovaných transakcí jak u daňového subjektu, tak u jeho dodavatele, a to například provedením analýzy kontrolního hlášení, daňového přiznání, bankovního účtu, ale i prostřednictvím zasláné výzvy k poskytnutí informací dle § 57 daňového řádu konkrétnímu dodavateli, provedením svědecké výpovědi statutárního orgánu dodavatele a případně dalších participujících osob. Správce daně hodnotí například i náležitosti předložených uzavřených smluv ve vztahu k předmětu plnění uvedeného na daňových dokladech (cena, záruky, podmínky dodání, sankce z prodlení úhrady, a další). Po provedeném dokazování správce daně vyhodnotí získané důkazní prostředky, přičemž na základě zjištěných důkazů lze dospět k závěru, že plnění existovalo nebo neexistovalo vůbec (nebylo ani dodavatelem uskutečněno) anebo ohledně existence deklarovaného plnění existují důvodné pochybnosti.

Správce daně je povinen opět vyzvat daňový subjekt k prokázání konkrétně uvedených sporných skutečností, týkajících se faktického přijetí deklarovaných plnění. Zpochybněním daňových dokladů přechází důkazní břemeno na správce daně, který jej přenesse na daňový subjekt prostřednictvím doručené výzvy. Daňový subjekt v reakci na výzvu může předkládat a navrhopvat další důkazní prostředky. Správce daně po zhodnocení provedených důkazů učiní závěr o tom, zda na základě provedeného dokazování byly sporné skutečnosti prokázány či nikoliv a zda má za prokázané, že se deklarované plnění fakticky uskutečnilo.

Judikatura NSS a SDEU, kdy předmětem sporu je splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně je velmi rozsáhlá. Příkladem jsou uvedena rozhodnutí, ve kterých byla otázka faktického uskutečnění plnění řešena (viz Tabulka 2 - Faktické uskutečnění plnění).

Tabulka 2 - Faktické uskutečnění plnění

Rozsudek SDEU ze dne 27. 6. 2018, ve spojených věcech C-459/17 a C-460/17 SGI a Valérianne	
<b>Předmět sporu</b>	Zboží (investiční majetek) nebylo skutečně daňovému subjektu dodáno, „faktury neodpovídaly žádnému skutečnému dodání“.
<b>Závěr soudu</b>	„V systému DPH je nárok na odpočet daně spojen se skutečným uskutečněním dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služby.“ [...] a naopak pokud nedošlo k faktickému poskytnutí služby nebo dodání zboží „žádný nárok na odpočet nemohl ani vzniknout. [...] Existence nároku na odpočet DPH podléhá podmínce, že příslušná plnění se skutečně uskutečnila. [...] aby byl osobě povinné k dani, která je příjemcem faktury, odepřen nárok na odpočet DPH, která je vykázána na této faktuře, stačí, aby daňová správa prokázala, že plnění, k nimž byla tato faktura vystavena, se ve skutečnosti neuskutečnila.“
Rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2023, č. j. 8 Afs 345/2021 - 47, L. K.	
<b>Předmět sporu</b>	Neprokázání skutečného přijetí deklarovaných plnění – dodání uniforem, poskytnutí služby ostrahy včetně vyhledávání zaměstnanců.
<b>Závěr soudu</b>	Daňový subjekt neunesl důkazní břemeno pro „nedostatečnost předložených důkazů“. Nepředložil takové důkazy, „které by prokazovaly reálné uskutečnění deklarovaných plnění.“ Daňový subjekt neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 ZDPH, konkrétně neprokázal, že plnění deklarovaná na daňových dokladech přijal. „Formální doklady nemohly prokázat fakticitu plnění.“
<b>Doporučení vyplývající z judikatury SDEU a NSS</b>	<b>K prokázání přijetí plnění nestačí mít pouze bezvadné daňové doklady, musí být naplněny i hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně, tzn. je na daňovém subjektu, aby si zajistil a uchovával takové důkazní prostředky, které budou mít dostatečnou důkazní sílu a kterými bude schopen v budoucnu prokázat, že deklarované plnění bylo skutečně realizováno. Není třeba, aby uchovával velké množství důkazních prostředků, ale aby byly kvalitní a věrohodné, co do vypovídací schopnosti.</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Na výše uvedený rozsudek SDEU ze dne 27. 6. 2018, ve spojených věcech C-459/17 a C-460/17 SGI a Valérianne odkazuje NSS například i v rozsudku ze dne 22. 1. 2024, č. j. 4 Afs 65/2023 - 65 kdy uvedl: „V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), a na ni navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu, současně platí, že nárok na odpočet daně je spojen jen a pouze se skutečným zdanitelným plněním, tedy výhradně se skutečným dodáním zboží. Pokud ke skutečnému dodání zboží nedochází, nárok na odpočet daně nevzniká. Fiktivní plnění, tedy takové, které se odehrává toliko v rovině účetních a dalších dokladů, aniž by mělo reálný základ, nárok na odpočet daně nezakládá.“

Z uvedených rozhodnutí SDEU i NSS lze konstatovat, že jejich závěry jsou ve shodě. Z odůvodnění, které soudy v rozhodnutích uvádí, jednoznačně vyplývá, že nelze přiznat nárok na odpočet daně z plnění jen na základě předložených dokladů, když plnění jako takové nebylo reálně vůbec uskutečněno.

### **6.6.2 Rozsah zdanitelného plnění**

Další z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, kterou musí daňový subjekt v souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet daně splnit je prokázání přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Správce daně k prověřování rozsahu přistoupí v případě, kdy má sice najisto postavené, že se určité plnění uskutečnilo, ale má pochybnosti o tom, zda se uskutečnilo v deklarovaném rozsahu, tedy v rozsahu uvedeném na předložených daňových dokladech.

Z uvedeného tak vyplývá, že prověřování splnění této podmínky se vylučuje se současným prověřováním splnění podmínky faktického uskutečnění zdanitelného plnění.

Dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH musí daňový doklad obsahovat mimo jiné „*rozsah a předmět plnění*“, což potvrzuje i NSS, kdy například v rozhodnutí ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 - 48 uvádí, že: „*určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný.*“

Z rozsudku NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 - 133 je pak zřejmá povinnost plátce, „*prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.*“

Správce daně nese důkazní břemeno týkající se prokázání a odůvodnění pochybností, kterých nabyl ohledně deklarovaného rozsahu plnění, tedy zda údaje o rozsahu plnění uvedené na daňovém dokladu jsou ve shodě s rozsahem, který daňový subjekt fakticky přijal. Správce daně pro unesení důkazního břemene, vyzve daňový subjekt k prokázání deklarovaného rozsahu plnění. Ve výzvě je nutné opět uvést řádné odůvodnění oprávněnosti požadavku správce daně na předložení dalších důkazních prostředků nad rámec daňového dokladu ve vztahu ke sporovanému rozsahu plnění. Oprávněnost tohoto požadavku správce daně opírá i o judikaturu NSS, ze které vyplývá povinnost daňového subjektu zachovávat náležitou míru obezřetnosti při realizaci obchodních případů a zajistit si v rámci své účetní jednotky dostatečné kontrolní mechanismy, na základě, kterých bude schopen i v budoucnu prokázat skutečnosti deklarované na daňových dokladech, tedy mimo jiné i rozsah deklarovaných plnění. Aby daňový subjekt důkazní břemeno unesl, musí prokázat, jaký byl skutečný rozsah přijatého plnění. Pokud daňový subjekt je v důkazní nouzi a není schopen prokázat celý rozsah plnění, uvedený na

daňovém dokladu, ale disponuje důkazními prostředky, kterými lze prokázat část rozsahu a tuto lze spolehlivě vyčíslit, náleží mu nárok na odpočet daně pouze ve výši prokazaného rozsahu. Otázkami prokazování skutečného rozsahu přijatých plnění a úskalí, která s tím souvisí jsou dlouhodobě předmětem rozhodnutí NSS i SDEU. Pro příklad jsou uvedena dvě rozhodnutí v tabulce níže (Tabulka 3 - Rozsah plnění).

Tabulka 3 - Rozsah plnění

Rozsudek SDEU ze dne 15. 9. 2016, ve věci <b>C-516/14 Barlis 06</b>	
<b>Předmět sporu</b>	Obecné označení rozsahu a druhu poskytnutých služeb na předložených fakturách.
<b>Závěr soudu</b>	<i>Nelze odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu že osoba povinná k dani má fakturu, která nesplňuje podmínky vyžadované čl. 226 body 6 a 7, když uvedené orgány disponují všemi informacemi nezbytnými k ověření, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky pro uplatnění tohoto nároku.“ Z Čl. 226 Směrnice je zřejmé, že je vyžadováno uvedení údaje o rozsahu a druhu plnění, nicméně „toto ustanovení neupřesňuje, že je třeba vyčerpávajícím způsobem popsat konkrétně poskytnuté služby.“ SDEU odkazuje na základní zásadu neutrality DPH, která požaduje, aby: „odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním podmínkám.“</i>
Rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2022, č. j. <b>2 Afs 32/2021 - 36, SOLID PROPERTY</b>	
<b>Předmět sporu</b>	Neprokázání rozsahu poskytnutých stavebních prací a dodaného materiálu.
<b>Závěr soudu</b>	<i>NSS uvedl, že: „není sporu o tom, že nějaké stavební práce byly provedeny a pravděpodobně je mohl i poskytnout tvrzený dodavatel, avšak daňovým subjektem předkládané důkazy nemohly prokázat konkrétní rozsah provedených prací a použitého materiálu, což je také podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.“ Vzhledem k tomu, že se nepodařilo daňovému subjektu dalšími důkazními prostředky prokázat v jakém skutečném rozsahu deklarované plnění přijal, „nároky na odpočet daně tak byly uplatněny v rozporu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH“.</i>
<b>Doporučení vyplývající z judikatury SDEU a NSS</b>	<b>Pro prokázání nedostatečně uvedených údajů o rozsahu a předmětu plnění na daňových dokladech, kdy není zřejmé, v jakém rozsahu se plnění uskutečnilo, musí daňový subjekt disponovat dalšími důkazními prostředky, podklady, kterými tyto sporné skutečnosti prokáže a věrohodným a průkazným způsobem vyčíslí hodnotu sporovaného zdanitelného plnění.</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

K povinnosti prokázat v souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet daně rozsah a předmět deklarovaného plnění se NSS vyjádřil mimo jiné i v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 - 25 v bodě 13: „Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém



*dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.“*

Ke stejnému závěru pak dospěl NSS například i v rozhodnutí ze dne 27. 7. 2023, č. j. 6 Afs 194/2022 - 36 v bodě 18, kde uvádí že: *„Každý daňový subjekt, který si nárokuje odpočet DPH, musí být schopen doložit a prokázat, že se plnění (z něhož nárok na odpočet daně uplatňuje) fakticky uskutečnilo v deklarovaném předmětu a rozsahu. Pokud daňový subjekt důkazná břemeno neunes, nelze mu nárok na odpočet daně přiznat.“*

Z výše uvedených rozhodnutí NSS a SDEU a odůvodnění jejich závěrů je zřejmé, že ač je každý případ originální, zakládá se na různých objektivních skutečnostech, NSS i SDEU postupují při posuzování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně shodně a hodnotí všechna zjištění v kontextu daného případu a teprve poté vysloví závěr ve věci. V souvislosti s posouzením prokázání rozsahu plnění uvedeného na daňových dokladech vycházejí nejen z primárních daňových dokladů, ale i z ostatních důkazních prostředků a zjištění, které s kauzou souvisí a mohou nedostatečně uvedené údaje o předmětu a rozsahu na daňových dokladech doplnit.

### **6.6.3 Postavení dodavatele**

Postavení dodavatele je dalším důležitým aspektem v procesu dokazování. Jedná se o hmotněprávní podmínku, kdy daňový subjekt musí v souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet daně prokázat, že zdanitelné plnění uvedené na daňovém dokladu bylo dodáno osobou povinnou k dani, která v době uskutečnění plnění byla v postavení plátce DPH.

*„Zákon o DPH (dále jen „ZDPH“) upravuje nárok na odpočet na vstupu v § 72 ZDPH a násl. V § 73 odst. 1 písm. a) je stanovena podmínka, že aby měl plátce nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, musí mít daňový doklad. To znamená, že **postavení dodavatele zboží nebo služby jako plátce DPH je jednou z podmínek pro uplatnění odpočtu DPH.**“ (BÍLÝ, 2023)*

Správce daně k ověřování splnění podmínky deklarovaného dodavatele přistoupí až ve chvíli, kdy má na jisto postavené, že prověřované plnění fakticky existovalo. K prokázání pochybností ohledně postavení dodavatele je daňový subjekt správcem daně vyzván.

Neprokáže-li daňový subjekt deklarovaného dodavatele a ani ze spisového materiálu ani z ostatních zjištění nevyplývá, kdo byl skutečným dodavatelem, nelze daňovému subjektu

přiznat nárok na odpočet daně, neboť nebylo prokázáno, kdo předmětné plnění dodal nebo službu poskytl a zda byl v postavení plátce DPH.

Důkazní břemeno ve věci prokázání postavení dodavatele tíží primárně daňový subjekt až na výjimku z uvedeného pravidla, kterou uvedl SDEU v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20 Kemwater ProChemie, v bodě 38: „[...] ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ Jedná se tak o případ, kdy správce daně disponuje informacemi z úřední činnosti, z nichž není pochyb, že deklarovaný dodavatel byl plátcem DPH.

K danému pak Kozjarová Salinková a Měkýš (KOJZAROVÁ SALINKOVÁ, 2023) uvádějí, že NSS i SDEU ve shodě preferují „prokázání identity dodavatele, a to buď deklarovaného či náhradního – skutečného“ a až poté uplatnit výjimku spočívající v možnosti „prokázat plátcovství dodavatele, aniž by byla zjištěna jeho identita, a to za situace, kdy je jisté, že takový dodavatel postavení plátce musel mít.“

Daňový subjekt tak může nárok na odpočet daně prokázat uvedením náhradního dodavatele, pokud prokáže, že tento byl v postavení plátce DPH, případně poukázáním na skutečnost, kdy s ohledem na povahu a objem poskytnutých plnění, lze mít na jisto postavené, že byl v pozici plátce DPH.

V souvislosti s prokazováním postavení dodavatele lze říci, že zde existovala dlouhodobě rozpornost mezi judikaturou NSS a závěry SDEU v této věci, kdy:

- NSS závěry svých rozhodnutí opíral o skutečnost, že pokud daňový subjekt neprokázal, že plnění fakticky přijal od konkrétního dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, nebyly naplněny hmotněprávní podmínky dle § 72 ZDPH a daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně bez dalšího odmítnut,
- oproti tomu SDEU ve svých závěrech konstatoval, že pokud bylo prokázáno, že plnění fakticky existuje, ale nebylo prokázáno poskytnutí konkrétním dodavatelem, došlo tak k porušení hmotněprávních podmínek, nicméně pro odmítnutí nároku na odpočet daně je nutné prokázat, že plnění bylo zasaženo podvodem na DPH (například usnesení SDEU ze dne 10. 11. 2016, ve věci C-446/15 Signum Alfa Speed Kft).

K odchýlení od dlouhodobě ustálené judikatury NSS ve věci možnosti odeprít nárok na odpočet daně při neprokázání deklarovaného dodavatele, došlo v souvislosti s rozsudkem NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, Stavitelství Melichar, kdy byly propojeny důvody NSS

a SDEU možného odmítnutí nároku na odpočet daně, konkrétně, že: „[...] v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“

Tento odklon od ustálené judikatury ve věci posuzování deklarovaného dodavatele vyvolal u NSS důvodnost položit SDEU dvě předběžné otázky, konkrétně pak usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54 rozšířeného senátu, neboť si nebyl jist, jak interpretovat dosavadní judikaturu SDEU, řešící možnost uplatnění nároku na odpočet DPH v situaci, kdy není jednoznačně identifikována osoba dodavatele, případně dodavatelů. Odpověď SDEU a závěr NSS v dané věci jsou uvedeny v tabulce níže (Tabulka 4 - Deklarovaný dodavatel).

Tabulka 4 - Deklarovaný dodavatel

Rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci <b>C-154/20 Kemwater ProChemie</b>	
<b>Předmět sporu</b>	Možnost odepření nároku na odpočet daně při nesplnění prokázání postavení dodavatele jako osoby povinné k dani, aniž by bylo prokázáno, že daňový subjekt věděl anebo mohl vědět, že pořízením zdanitelného plnění se účastní daňového podvodu.
<b>Závěr soudu</b>	Směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že: „ <i>uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění [...] bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.</i>
Rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. <b>1 Afs 334/2017 – 208, Kemwater ProChemie</b>	
<b>Předmět sporu</b>	Neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, potažmo neprokázání postavení dodavatele jako plátce DPH.
<b>Závěr soudu</b>	Dodavatel zdanitelného plnění nemusí být jednoznačně identifikován, pokud na základě skutkových okolností lze postavit na jisto, že postavení plátce DPH nutně měl. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření naplnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně má k dispozici správce daně.
<b>Doporučení vyplývající z judikatury SDEU a NSS</b>	<b>Daňový subjekt nemusí prokázat, že plnění přijal od dodavatele, který daňový doklad vystavil, ale musí prokázat, že deklarovaná plnění byla uskutečněna plátcem DPH, což by mělo být jedním z ověřovaných prvků v rámci správně nastavených kontrolních mechanismů daňového subjektu.</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Povinností daňového subjektu tak není prokázáno, že plnění přijal od dodavatele, který vystavil daňový doklad.

V souvislosti se závěry rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci *Kemwater ProChemie* ohledně postavení osoby dodavatele zdanitelného plnění, tj. „*dodavatele na vstupu*“, jako osoby povinné k dani, představující jednu z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, kdy ve výsledku nemusí být zjištěna jeho identita, je vhodné zmínit, že NSS byl později v souvislosti s rozhodováním o oprávněném uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do JČS, tedy o dani na výstupu, postaven před otázkou ve věci *B2 Energy*, a to: „*zda lze odepřít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu, jestliže není znám skutečný příjemce zboží, v souvislosti s nímž uplatňuje dodavatel nárok na osvobození od daně*“, jak uvádí v usnesení NSS ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021 - 34, ve věci *B2 Energy*.

NSS v usnesení odkazuje na závěry formulované v rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci *Kemwater ProChemie*, který představuje určitý posun v dosavadní judikatuře a dodává, že jak v případě uplatnění nároku na odpočet daně, tak nároku na osvobození od daně při dodání do JČS, se v obou případech jedná o srovnatelnou problematiku, kdy v bodě 27 uvádí, že: „*je relevantní hmotněprávní podmínkou obchodní partner dané transakce v postavení osoby povinné k dani (v případě nároku na odpočet daně je to osoba dodavatele příslušného zdanitelného plnění, v případě osvobození od daně při dodání do jiného členského státu je to příjemce zboží v jiném členském státě)*.“

Nutno zmínit, že v dosavadní judikatuře NSS existuje rozpor v posuzování právní otázky nároku na osvobození od daně v případě dodání zboží do JČS, kdy v rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 45 byly závěry rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci *Kemwater ProChemie* aplikovány a naproti tomu v rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59 dospěl soud k závěru, že tyto závěry aplikovat nelze.

NSS pro složitost uvedené otázky a trvajícím rozpor v dosavadní judikatuře NSS přerušil řízení ve věci a požádal SDEU dne 2. 11. 2022 o rozhodnutí předběžné otázky: „*Musí být čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v intencích rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie, v tom smyslu, že uplatnění nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie musí být*

*odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že dodavatel zboží byl účasten podvodu na DPH, jestliže dodavatel neprokázal dodání zboží konkrétnímu příjemci v jiném členském státě EU v postavení osoby povinné k dani uvedenému na daňových dokladech, ačkoli s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě EU toto postavení měl?“*

Soudní dvůr o předběžné otázce rozhodl rozsudkem ze dne 29. 2. 2024, ve věci C-676/22 B2 Energy proti Odvolacímu finančnímu ředitelství takto: „*Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty, pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.“*

Z uvedeného rozhodnutí SDEU je tak zřejmé, že daňový subjekt by měl prokázat postavení osoby odběratele, jako osoby povinné k dani, aby mohl uplatnit osvobození od daně při dodání do JČS, pokud z ostatních okolností nevyplývá, že toto postavení měl.

Nyní je na NSS ve věci rozhodnout.

#### **6.6.4 Použití plnění v rámci ekonomické činnosti**

Daňový subjekt má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v rámci jeho ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vymezených v § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Ekonomickou činnost pak definuje § 5 odst. 3 ZDPH jako: „*činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkon svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu.“* Za ekonomickou činnost se pak nepovažuje činnost zaměstnanců, tj. činnost osob, z níž plynoucí příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

Použití zdanitelných plnění v souvislosti s ekonomickou činností daňového subjektu je tak další hmotněprávní podmínkou, kterou musí daňový subjekt prokázat.

Daňovému subjektu nenáleží nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro soukromé účely, tedy pro neekonomickou činnost. Dále pak nelze uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která daňový subjekt použije pro uskutečnění plnění, která

jsou od daně osvobozena bez nároku na odpočet daně a jejichž taxativní výčet je uveden v § 51 ZDPH.

V případě, že daňový subjekt použije zdanitelné plnění jak pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti, tak pro neekonomickou činnost, tj. pro soukromé účely, má dle § 75 ZDPH nárok na odpočet daně pouze v **poměrné výši**, která odpovídá rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Výpočet poměrného koeficientu se vypočte dle § 75 odst. 3 ZDPH.

Je-li předmětem ekonomické činnosti daňového subjektu poskytování zdanitelných plnění a zároveň plnění, která jsou od daně osvobozena bez nároku na odpočet daně, je daňový subjekt oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v **krácené výši** v souladu s § 76 ZDPH, která odpovídá: „*rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.*“ Daňový subjekt pro stanovení oprávněné výše nároku na odpočet daně použije krátcí koeficient, který vypočítá dle pravidel uvedených v § 76 ZDPH.

Nezbytnou skutečností, kterou daňový subjekt musí vždy v souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet a jeho rozsahem prokázat je: „*existence přímé a bezprostřední souvislosti*“ mezi daným plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jak vyplývá ze závěru SDEU uvedeného v rozsudku ze dne 21. 2. 2013, ve věci **C-104/12 Wolfram Becker**. Na závěry SDEU odkazuje NSS například v rozsudku ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 356/2018 - 34, ze kterých vyplývá, že musí být však přiznán nárok na odpočet daně rovněž osobě povinné k dani i v případě, kdy sice neexistuje přímá a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, ale jsou-li náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží a služeb. „*Tyto náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s hospodářskou činností osoby povinné k dani.*“

Splnění podmínky použití zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost daňového subjektu je taktéž předmětem soudních sporů. (Tabulka 5 - Použití plnění pro ekonomickou činnost).

Tabulka 5 - Použití plnění pro ekonomickou činnost

Rozsudek SDEU ze dne 16. 2. 2012, ve věci <b>C-118/11 Eon Aset</b>	
<b>Předmět sporu</b>	Odepření nároku na odpočet daně u nájmu motorového vozidla, které nebylo využíváno pro účely ekonomické činnosti.
<b>Závěr soudu</b>	Nárok na odpočet daně lze uplatnit pouze tehdy, „ <i>existuje-li přímá a bezprostřední vazba mezi používáním tohoto vozidla a ekonomickou činností osoby povinné k dani a v tom smyslu, že nárok na odpočet daně vzniká uplynutím období, ke kterému se vztahuje každá z plateb, a k tomuto okamžiku je třeba posuzovat existenci takové souvislosti.</i> “
Rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2018, č. j. <b>9 Afs 427/2017 – 42, město Mnichovo Hradiště</b>	
<b>Předmět sporu</b>	Rozsah použití přijatých zdanitelných plnění při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy a ekonomické činnosti a od něho se odvíjející rozsah nároku na odpočet daně.
<b>Závěr soudu</b>	Dle § 5 ZDPH se obec při výkonu působnosti veřejné správy nepovažuje za osobu povinnou k dani, jedná z pozice konečného spotřebitele, tudíž nelze uplatnit nárok na odpočet daně. „ <i>Projevuje se zde zásada daňové neutrality, na níž je systém DPH založen.</i> “ Z hlediska vzniku nároku na odpočet daně na vstupu a jeho výši je rozhodující, zda přijaté plnění obec <i>použila v rámci ekonomické činnosti - použití kanalizace, nebo v rámci výkonu působnosti v oblasti veřejné správy – obecné užívání místních komunikací.</i> Pokud není plnění použito výlučně pro ekonomickou činnost, ale i pro neekonomickou, musí být stanoven poměr, v jakém bylo plnění použito pro ekonomickou činnost a poté určit poměrnou část nároku na odpočet daně.
<b>Doporučení vyplývající z judikatury SDEU a NSS</b>	<b>Prostřednictvím vnitřních kontrolních mechanismů hlídat návaznost přijatých zdanitelných plnění na ekonomickou činnost daňového subjektu.</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Ze závěrů uvedených rozhodnutí je jasný souladný přístup SDEU a NSS při posuzování skutkových okolností daných případů, kdy výše nároku na odpočet daně se jednak odvíjí od účelu, pro který bude plnění použito a následně prokazatelného rozsahu použití.

Přervávají-li pochybnosti správce daně ohledně oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně i po splnění formálních i hmotněprávních podmínek, pak správce daně přistoupí k ověření, zda nedošlo v rámci deklarovaných obchodních transakcí k narušení neutrality daně a transakce nebyly zasaženy podvodem na DPH. Důkazní břemeno ohledně prokázání, že daňový subjekt o zapojení do podvodného řetězce věděl nebo vědět mohl a měl, je rozloženo specificky, neboť jej nese výhradně správce daně.

## 6.7 Účast daňového subjektu na podvodu

Pro úplnost je třeba uvést, že splnění formálních a hmotněprávních podmínek nestačí k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, pokud správce daně má pochybnosti ohledně toho, zda předmětný nárok na odpočet daně nebyl uplatněn podvodně a nedošlo k narušení neutrality daně, tedy zda nedošlo k úniku na dani. **Důkazní břemeno ohledně prokázání narušení neutrality tíží správce daně.**

Možnost správce daně odepřít nárok na odpočet daně v případě účasti daňového subjektu na podvodu na DPH není ani vnitrostátními právními předpisy ani Směrnicí dosud upravena. Správce daně ve svých rozhodnutích odůvodňuje odepření nároku na odpočet daně četnou konstantní judikaturou v oblasti podvodu na DPH, zejména závěry uvedenými v rozhodnutích SDEU. Za průlomové rozsudky, na které následně navazuje celá řada dalších rozsudků SDEU, lze v dané oblasti považovat: rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech **C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd.** a rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech **C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel**, kdy na základě závěrů SDEU uvedených v tomto rozsudku byl vytvořen tzv. „*Axel Kittel test*“, který spočívá v zodpovězení čtyř otázek:

1. Došlo k narušení neutrality daně?
2. Došlo k narušení neutrality daně v důsledku existence podvodu na DPH?
3. Existují objektivní (nestandardní) okolnosti, na základě kterých daňový subjekt o účasti na podvodu na DPH věděl, nebo mohl a měl vědět?
4. Přijal daňový subjekt preventivní rozumná opatření, aby se podvodu na DPH neúčastnil?

Pokud je na některou z výše uvedených otázek záporná odpověď, nelze konstatovat vědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH.

SDEU v závěru rozsudku ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel uvádí, že: „*pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet daně.*“

Důkazní břemeno správce daně ohledně prokázání objektivních okolností zmiňuje NSS například i v rozsudku ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 303/2018:



*„Za tímto účelem tak musí daňové orgány zjistit a prokázat nejen objektivní skutečnost, že došlo k narušení neutrality daně (jeden daňový subjekt ji neodvedl a jiný si uplatnil nárok na odpočet), ale zároveň i skutečnost, že uplatnění nároku na odpočet DPH bylo vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění.“*

Správce daně tak může ke konstatování vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH přistoupit až tehdy, zjistí-li, že plnění bylo zasaženo podvodem na DPH a existují objektivní okolnosti dané obchodní transakce, které nejsou úplně běžné v obchodních vztazích a které měly být daňovému subjektu známy již od začátku obchodní spolupráce. Nestandardní skutečnosti je nutné posuzovat nikoliv izolovaně, ale v souhrnu a hodnotit je komplexně. Většinou se jedná o jednotlivé nepřímé důkazy, které samy o sobě nic neprokazují, ale v souhrnu mohou poskytnout ucelený obraz, prokazující, že daňový subjekt se daňového podvodu účastnil vědomě. Je tak na správci daně veškeré nestandardní okolnosti nejen identifikovat a daňovému subjektu je sdělit prostřednictvím výzvy k uplatnění práva, ale mít je i řádně podloženy důkazními prostředky zahrnutými do spisového materiálu daňového subjektu. Důkazní břemeno, které primárně tížilo správce daně je výzvou přeneseno na daňový subjekt. Pro jeho unesení je na daňovém subjektu, aby ve vztahu k prokázání své neúčasti na daňovém podvodu prokázal přijetí preventivních rozumných opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnul, tedy, že byl v dobré víře, že se svou účastí do podvodu na dani nezapojí. Za nestandardní okolnosti, kdy by daňový subjekt měl být opatrný, lze přitom považovat například: virtuální sídlo obchodního partnera, nekontaktnost obchodních partnerů, neexistenci internetových stránek, personální propojení osob v podvodném řetězci, absence původu zboží, transakce bez ekonomického opodstatnění, platby v hotovosti, absence obchodních smluv nebo jsou uzavřené vágní smlouvy, časté změny osob statutárního orgánu obchodního partnera, apod. Podezření o zapojení do podvodného řetězce nelze vyslovit třeba jen proto, že obchodní partner nemá webové stránky nebo jen proto, že má sídlo na virtuální adrese.

Z uvedeného je patrné, že podezření o existenci podvodu na DPH a vědomého zapojení daňového subjektu může správce daně vyslovit a své důkazní břemeno unést, až když zjistí existenci více nestandardností najednou a zároveň, že daňový subjekt při uskutečňování předmětných obchodních transakcí nebyl v dobré víře a nepřijal rozumná opatření, která po něm lze vyžadovat a vše má podloženo důkazními prostředky. Pokud daňový subjekt nevyvrátí pochybnosti správce daně o zapojení do podvodného řetězce, nelze mu přiznat nárok na odpočet daně z předmětných obchodních transakcí.

K výše popsaným aspektům týkajících se důkazního břemene, jeho rozložení a přenosu obecně lze shrnout, že se jedná o důležitý aspekt procesu dokazování, od kterého se odvíjí určitá povinnost obou stran být neustále „ve střehu“ a hlídat, koho v danou chvíli důkazní břemeno tíží a zda bylo procesně správně přeneseno na druhou stranu. V souvislosti s ověřováním oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně ve smyslu splnění formálních a hmotněprávních podmínek je nutno konstatovat, že tento postup vyžaduje téměř vždy provedení rozsáhlého a důkladného dokazování ze strany správce daně a aktivní účast daňového subjektu. K přenosu důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem tak dochází opakovaně, přičemž to, jak se bude celý proces vyvíjet, jak dlouho bude trvat a kolikrát bude důkazní břemeno v tom kterém případě přesunuto, nelze dopředu nikdy přesně určit. Procesní postup a jeho časový interval se odvíjí od množství konkrétních pochybností správce daně, které postupně vyjdou najevo, přičemž každou z nich je nutné pro unesení důkazního břemene rozptýlit a spornou skutečnost prokázat.

## ZÁVĚR

Cílem práce byla právní analýza daňového řízení u DPH, konkrétně rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně.

Daňové řízení, jehož existence je nezbytná pro možnost vést dokazování a umožnit tak daňovému subjektu unést důkazní břemeno, kterého ho tíží ve vztahu k jeho daňovým tvrzením, je velmi rozsáhlou oblastí. V práci byly instituty s daňovým řízením související přiblíženy co nejvíce, nikoliv však zcela vyčerpávajícím způsobem, a to i s ohledem na možný rozsah této práce. Teoretická část práce tak obsahuje objasnění problematiky daňového procesu, konkrétně daňového řízení a v něm vedených postupů správce daně. Podrobněji byl vysvětlen proces dokazování, a to včetně nejčastěji předkládaných důkazních prostředků, kdy lze říci, že právě tyto aspekty jsou pro konečný výsledek ve věci klíčové. Vysvětleny byly i zásady daňového řízení, které jak i judikatorní vývoj potvrzuje, jsou nedílnou a důležitou součástí daňového řízení jako takového.

Další část práce je pak věnována daňovému břemenu, jeho podstatě, rozložení a přenosu. Konkrétněji pak bylo pojednáno o důkazním břemenu a problematice jeho přenosu v souvislosti s nárokem na odpočet daně a s uvedením procesního postupu správce daně při prověřování naplnění formálních a hmotněprávních podmínek. Tato část byla značně doplněna i o související závěry soudů, neboť jsou dlouhodobě konzistentní a správní praxe z nich vychází a opírá odůvodnění svých rozhodnutí.

Praktická část práce byla zaměřena na komparaci judikatury Nejvyššího správního soudu se závěry Soudního dvora EU, týkající se naplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Komparována byla judikatura soudů z období let 2011 – 2022 a pro doplnění byly dále uvedeny i další rozhodnutí soudů v dané věci. Z uvedených judikátů v oblasti uplatňování nároku na odpočet daně jak Nejvyššího správního soudu, tak Soudního dvora EU je zřejmé, že tato je dlouhodobě konstantní a závěry vnitrostátních soudů vycházejí ze závěrů Soudního dvora EU.

Na základě výše uvedených závěrů je zřejmé, že v České republice existuje zavedená výkladová soudní praxe. V případě, že z dosavadní judikatury není zřejmé, jak věc posoudit a správně v ní rozhodnout, je požádán Soudní dvůr EU o vyslovení právního názoru. Judikatura je tak postupně doplňována o další skutkové otázky. Příkladem toho, že ve vztahu k DPH stále existuje řada zatím neřešených otázek, které jsou postupně rozkrývány, je žádost Nejvyššího

správního soudu o rozhodnutí předběžné otázky ve věci B2 Energy, ve které již SDEU odpovědělo rozsudkem ze dne 29. 2. 2024, C-676/22 B2 Energy. Nyní je na Nejvyšším správním soudu ve věci rozhodnout.

Z jednotlivých doporučení, které byly v průběhu práce uváděny, vyplývá to, že je v zájmu daňového subjektu vést účetnictví a ostatní povinné evidence, řádně evidovat a archivovat veškeré daňové doklady, mít dostatečně nastavené kontrolní mechanismy uvnitř účetní jednotky, spolupracovat se správcem daně, průběžně si ověřovat své obchodní partnery, dbát na zajištění spolehlivé auditní stopy o transakcích a sledovat nejen právní přepisy, ale i vývoj judikatury.

Uvedená doporučení nejsou taxativní a budou se v čase neustále vyvíjet.

# POUŽITÁ LITERATURA

## Knižní literatura

BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. 2011. *Daňový řád. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer (ČR), 2011. ISBN: 978-80-7357-564-9.

JANDEROVÁ, J. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. *Acta Iuridica Olomucensia*, 2022. Vol. 17, No. 2, stránky 136-151.

KAPPEL, J. 2023. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023. str. 180. ISBN: 978-80-7400-912-9.

KUBÁTOVÁ, Květa. 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2018. str. 272. ISBN: 978-80-7598-165-3.

KUPČÍK, P. 2021. Kritický komentář k vybraným oblastem v DPH. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 10. 12. 2021, číslo: 4, strana 27.

NOVOTNÁ, M., JORDÁNOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L., ŠOTNÍK, J. 2019. *Daňové řízení*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2019. str. 280. ISBN: 978-80-7400-730-9.

ROZEHNAL, T. 2021. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. str. 572. ISBN: 978-80-7598-963-5.

SOCHOROVÁ, V. 2014. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014. str. 207. ISBN: 978-80-7400-520-6.

ZATLOUKAL, T. 2011. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. str. 348. ISBN: 978-80-7400-366-0.

## Internetové zdroje

BÍLÝ, R. 2023. Nárok na odpočet DPH ve světle aktuální judikatury. *www.portalpohoda.cz*. [Online] 24. 3. 2023. [Citace: 4. 4. 2024.] <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/finance-a-dane/narok-na-odpocet-dph-ve-svetle-aktualni-judikatury/?css=print>.

DROSCOVÁ, L., GOLA, M. 2021. Důkazní břemeno v daňovém řízení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu. *www.epravo.cz*. [Online] 1. 9. 2021. [Citace: 6. 11. 2023.]

<https://www.epravo.cz/top/clanky/dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-ve-svetle-judikatury-nejvyššihosprávníhosoudu-113449.html>.

DROSCOVÁ, L., GOLA, M. 2021. Přenášení důkazního břemene v daňovém řízení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu. *www.epravo.cz*. [Online] 8. 9. 2021. [Citace: 13. 11. 2023.] <https://www.epravo.cz/top/clanky/prenaseni-dukazniho-bremene-v-danovem-rizeni-ve-svetle-judikatury-nejvyššihosprávníhosoudu-113450.html>.

DUŠEK, V., RAMPOVÁ, P., KUBÍŠKOVÁ, K. 2022. Koho tíží důkazní břemeno v daňovém řízení a proč je důležité to vědět. *www.danovky.cz*. [Online] 11. 1. 2022. [Citace: 13. 11. 2023.] <https://danovky.cz/cs/koho-tizi-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-a-proc-je-dulezite-to-vedet>.

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona daňový řád. *www.psp.cz*. [Online] Praha: Vláda České republiky, 19. 11. 2008. [Citace: 24. 10. 2023.] <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>.

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o dani z přidané hodnoty. *www.psp.cz*. [Online] Praha: Vláda České republiky, 6. 11. 2003. [Citace: 13. 11. 2023.] <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=4&CT=496&CT1=0>.

HAJDUČÍK, R., KOČAŘ, T. 2023. Jak dlouho může finanční úřad prověřovat správnost přiznané daně? *www.danovky.cz*. [Online] 5. 9. 2023. [Citace: 20. 11. 2023.] <https://danovky.cz/cs/jak-dlouho-muze-financni-urad-proverovat-spravnost-priznane-dane>.

PATOČKA, R. 2022. Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly. [Online] Generální finanční ředitelství, 27. 6. 2022. [Citace: 25. 6. 2023.] [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381\\_22\\_MP\\_k\\_a\\_spektum\\_danove\\_kontroly.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_a_spektum_danove_kontroly.pdf).

PERSTICKÁ, L. 2022. NSS: Cílem podnikání není neomezené shromažďování důkazů pro daňové řízení. *www.dreport.cz*. [Online] 13. 6. 2022. [Citace: 5. 6. 2023.] <https://www.dreport.cz/blog/nss-cilem-podnikani-neni-neomezene-shromazdovani-dukazu-pro-danove-rizeni/>.

KOJZAROVÁ SALINKOVÁ A., MĚKÝŠ, T. 2023. Podvody na DPH, Kemwater a rozsah (bez)moci správce daně. *dauc.cz*. [Online] 14. 6. 2023. [Citace: 19. 11. 2023.] <https://www.dauc.cz/clanky/11809/podvody-na-dph-kemwater-a-rozsah-bez-moci-spravce-dane>.

ŠINDELKA, V. 2001. Definice daně. *www.finance.cz*. [Online] 25. 6. 2001. [Citace: 24. 10. 2023.] <https://www.finance.cz/zpravy/finance/17291-definice-dane/>.

ŠPERL, J. 2016. Důkazní prostředky. *www.du.cz*. [Online] 19. 12. 2016. [Citace: 6. 11. 2023.] [https://www.du.cz/33/dukazni-prostredky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ElRHge\\_8mMLuoantuP2B474/](https://www.du.cz/33/dukazni-prostredky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ElRHge_8mMLuoantuP2B474/).

TESAŘ, Radan. 2023. Některé aspekty dokazování v daňovém řízení. *www.dauc.cz*. [Online] 14. 1. 2023. [Citace: 18. 10. 2023.] <https://www.dauc.cz/clanky/10941/nektere-aspekty-dokazovani-v-danovem-rizeni>.

### **Právní předpisy**

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

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

### **Judikatura Ústavní soud**

Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. [online] [citace: 10. 11. 2023.] Dostupné z: <https://www.nalus.usoud.cz>.

Nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01. [online] [citace: 3. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nalus.usoud.cz>.

Nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07. [online] [citace: 8. 12. 2023.] Dostupné z: <https://www.nalus.usoud.cz>.

Nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. [online] [citace: 3. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nalus.usoud.cz>.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2022, sp. zn. II. ÚS 2336/21. [online] [citace: 2. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nalus.usoud.cz>.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04. [online] [citace: 8. 12. 2023.] Dostupné z: <https://www.nalus.usoud.cz>.

## **Judikatura Nejvyšší správní soud**

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64. [online]  
[citace: 15. 10. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Afs 158/2006 - 118. [online]  
[citace: 8. 12. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010 - 60. [online]  
[citace: 20. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46. [online]  
[citace: 21. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46. [online]  
[citace: 5. 11. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2018, č. j. 9 Afs 29/2017 - 51. [online]  
[citace: 15. 10. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. [online]  
[citace: 20. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016 - 36. [online]  
[citace: 21. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23. [online]  
[citace: 16. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99. [online]  
[citace: 16. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2019, č. j. 3 Afs 291/2017 - 43. [online]  
[citace: 15. 10. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124. [online]  
[citace: 16. 10. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117. [online]  
[citace: 15. 10. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.



Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016 - 29. [online]  
[citace: 15. 10. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61. [online]  
[citace: 26. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37. [online]  
[citace: 26. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016 - 28. [online]  
[citace: 27. 2. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2024, č. j. 4 Afs 65/2023 - 65. [online]  
[citace: 30. 3. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 - 48. [online]  
[citace: 31. 3. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 - 133. [online]  
[citace: 30. 3. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45. [online]  
[citace: 5. 11. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41. [online]  
[citace: 5. 11. 2023.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2019, č. j. 9 Afs 99/2018 - 112. [online]  
[citace: 3. 4. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2023, č. j. 8 Afs 345/2021 - 47. [online]  
[citace: 30. 3. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 - 25. [online]  
[citace: 2. 4. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2023, 6 Afs 194/2022 - 36. [online]  
[citace: 7. 4. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208. [online]  
[citace: 29. 3. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78. [online]  
[citace: 7. 4. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79. [online]  
[citace: 30. 3. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84. [online]  
[citace: 15. 3. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2022, č. j. 2 Afs 32/2021 - 36. [online]  
[citace: 29. 3. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017 - 42. [online]  
[citace: 29. 3. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 45.[online]  
[citace: 15. 4. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59.[online]  
[citace: 15. 4. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 356/2018 - 34.[online]  
[citace: 15. 4. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021 - 34. [online]  
[citace: 14. 4. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54.[online]  
[citace: 14. 4. 2024.] Dostupné z: <https://www.nssoud.cz>.

## **Judikatura Soudního dvora EU**

Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 21. 11. 2018, ve věci **C-664/16 Lucrețiu Hadrian Vădan** v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba. [online] [citace: 30. 3. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0664&qid=1713379984223>.

Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 1. 4. 2004, ve věci **C-90/02 Finanzamt Gummersbach v. Gerhard Bockemühl**. [online] [citace: 3. 4. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0090&qid=1713380043976>.

Rozsudek Soudního dvora (šestého senátu) ze dne 27. 6. 2018, ve spojených věcech **C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC v. Ministre de l'Action et des Comptes publics**. [online] [citace: 30. 3. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62017CA0459&qid=1713380122267>.

Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 15. 9. 2016, ve věci **C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA v. Autoridade Tributária e Aduaneira**. [online] [citace: 3. 4. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0516&qid=1713380216407>.

Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 9. 12. 2021, ve věci **C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o. v. Odvolací finanční ředitelství**. [online] [citace: 25. 3. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0154&qid=1713380276046>.

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším správním soudem (Česká republika) dne 2. listopadu 2022 - **B2 Energy s.r.o. v. Odvolací finanční ředitelství**. [online] [citace: 14. 4. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62022CN0676&qid=1713380419008>.

Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 29. 2. 2024, ve věci **C-676/22 B2 Energy s.r.o. v. Odvolací finanční ředitelství**. [online] [citace: 5. 4. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62022CJ0676&qid=1713380419008>.

Usnesení Soudního dvora (devátého senátu) ze dne 10. 11. 2016, ve věci **C-446/15 Signum Alfa Speed Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság**. [online] [citace: 4. 4. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62015CB0446&qid=1713380558235>.

Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 16. 2. 2012, ve věci **C-118/11 Eon Aset Menidjunt LTD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**. [online] [citace: 7. 4. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62011CA0118&qid=1713380654454>.

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 21. 2. 2013, ve věci **C-104/12** Finanzamt Köln-Nord v. **Wolfram Becker**. [online] [citace: 7. 4. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62012CA0104&qid=1713380824407>.

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech **C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd** proti Commissioners of Customs & Excise. [online] [citace: 7. 4. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62003CJ0354&qid=1713380944912>.

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech **C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel** v. Belgický stát a Belgický stát v. Recolta Recycling SPRL. [online] [citace: 7. 4. 2024.] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0439&qid=1713381225065>.