

Dokazování v daňovém právu



vybrané obecné a aktuální
poznámky



Rozhodování sporů jako smysl a účel práva

- Narativ: rozhodování má být objektivní, nezávislé, spravedlivé
- Tedy rozhodovat spory na základě objektivních kritérií,
 - například dle objektivních či faktických či reálných skutečností
 - tedy ve shodě s fakty či skutky



Dokazování jako metoda určení pravdivosti skutkové otázky

- Nejen v právu ale i ve vědě a filosofii vůbec se používá metoda dokazování
- V oblasti praktického práva:
 - nejen filosofická disputace
 - nejen o potvrzení či nepotvrzení vědecké hypotézy
 - ale ryze prakticky, zda v tom kterém sporu vyhraje ta která strana



Dosahování „spravedlnosti“

- Narativ: Právo by mělo být zhmotněním představy o „spravedlnosti“
- Tedy jde o to rozhodovat spory „správně“, „spravedlivě“



V oblasti práva daňového

- V daňovém právu platí velmi specifická pravidla v dokazování
- Obecně: právě ten kdo tvrdí, tak právě ten dokazuje: *affirmanti (non neganti) incumbit probatio*
 - v soukromoprávní sporu: obě strany něco tvrdí, nějak to prokazují, vyhraje strana, u které převáží intenzita (přesvědčivost) důkazů
 - trestní právo: hlavně nepotrestat nevinného, proto vina musí být prokázána "mimo rozumnou pochybnost"
 - daňové právo:
 - "presumpce zdanění": bude zdaněno, pokud se neprokáže, že zdaněno být nemá
 - „trestní řízení naruby“: Jakým způsobem a v jaké intenzitě nese v trestním řízení důkazní břemeno stát (policie, potažmo státní zástupce), tak stejně nese důkazní břemeno v daňovém řízení daňový subjekt.
 - Neunes-li státní zástupce své důkazní břemeno, obžalovaný se nestane odsouzeným; neunes-li daňový subjekt své důkazní břemeno, „sprostý podezřelý“ se nestane čistým

Neodstranění nálepky daňového dlužníka

- Tedy neunesením svého důkazního břemene se daňovému subjektu nepodaří ze sebe sundat nálepku daňového dlužníka, kterou mu správce daně přisoudil na základě svých, někdy pohříchu velmi subjektivních, až spekulativních, přitom téměř vždy důkazně neukotvených, úvah, uvedených typicky ve výsledku kontrolního zjištění



Minimalizace rizika nezdanění?

- Lapidárně řečeno:
 - zatímco výše zmíněná úprava důkazního břemene v trestním řízení má za cíl minimalizovat riziko, že by byl odsouzen nevinný
 - a to samozřejmě i za cenu toho, že řada vinných vyvázne bez trestu,
 - tak úprava důkazního břemene v daňovém řízení má fakticky ten účinek, že se minimalizuje riziko, že by nebyl zdaněn ten, kdo si to zaslouží
 - a to samozřejmě i za tu cenu, že řada poctivých daňových poplatníků je „nesprávně“ zdaněna.



„Presumpce viny“

- V tomto spočívá pravdivé jádro oblíbeného rčení, že v daňovém řízení platí *de facto* „presumpce viny“;
 - přesněji řečeno vlastně platí tento postoj správce daně: „*pokud nedokážeš, milý daňový poplatníku, že tě nemám zdanit, tak tě zdaním.*“



Není daně bez zákona?

- Není daně bez zákona: *nullum tributum sine lege*
- Skutečně?
- Skutečně *Rule of Law*, a nikoli *Rule of Man* či dokonce *Rule of Tax Officer* ?



Cesta pro naplnění narativů naší právní kultury

- Nastavit metody dokazování tak, abychom se co nejvíce přiblížili k „pravdě“ či „skutečnosti“



SD X DS = Sporné řízení

- Fakticky (materiálně) se jedná o (kvazi)sporné řízení
- Fakticky existuje spor mezi daňovým subjektem a správcem daně
 - navíc: praxe ukazuje, že správce daně často „jde za vítězstvím“
 - kasační stížnosti podané správcem daně:
 - za roky 2010-2019: 960
 - za rok 2020: 140



Sporné řízení

- právě v dobře vedeném sporu se nejvíce přiblížíme „skutečnosti“, „pravdě“
- Před OFŘ a soudy: řeší se otázky právní a skutkové
- Zákony by měly určovat, jaké skutkové otázky mají být tématem
- Kdo nese důkazní břemeno, by mělo být také určeno zákonem (§ 92 DŘ)



Pokud se má ve sporu nacházet „pravda“

- Daňový subjekt s důkazním břemenem musí umět:
 - perfektně zvládat dokazování (jinak se pravdy nedobereme)
 - být přinejmenším jako Sherlock Holmes
- Správce daně musí umět rozpoznat, kdy má „vyhlásit porážku“, tj. že subjekt unesl své důkazní břemeno
 - Jaká míra důkazu je požadována



Objektivní realita logiky

- logika přímo určuje, že žádná událost v minulosti nelze prokázat najisto:
 - indukce je vždy neúplná
- a to vlastně bez ohledu na pozitivní právo,
 - tím spíše bez ohledu na názor úředníka či soudce



Naplnit důkazní břemeno

- Trefovat míru důkazu pomocí důkazních prostředků
- I správce daně by měl své důkazní břemeně unášet stejným způsobem a při stejné míře důkazu

Důkazní břemeno správce daně



- Dle § 92 odst. 5 c) DŘ
- Obvyklá cena mezi spojenými osobami
- Dissimulace: (zastíraný) skutečný právní úkon
- Skutečné sídlo: pro účely určení daňového domicilu
- Míra důkazu je tedy klíčový definiční prvek, jako součást pravidel hry



Míra důkazu jako pravidlo hry

- Pravidla hry:
 - By měla být známa na začátku hry
 - Neměla by se měnit v průběhu hry
- Míra důkazu ovšem právě není často jasná, a to ani na konci hry
- Často není jasné ani to, kdo má důkazní břemeno

Judikatura: nelze požadovat prokázat najisto

- I. ÚS 173/13 ze dne 20.8.2014
 - 29. *Obdobně trestní nauka vychází z premisy, že **absolutní pravdu v řízení zjistit prakticky nelze** a určitá nejistota bude vždy přítomna (...). Proto je v oblasti trestního práva konkretizováno, že se nezjišťuje skutečný stav věci, ale skutkový stav musí být zjištěn tak, **aby o něm nebyly "důvodné pochybnosti"***
 - 30. *Je tedy nutno reflektovat, že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, **nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou**. Vždy půjde o otázku **určité míry pravděpodobnosti**. (...) Absolutní jistota je tedy důkazní standard, který není možno v soudním řízení aplikovat, neboť by při tom **důkazní břemeno prakticky nebylo možno unést**.*
 - 31. *V tomto světle je zřejmé, že standard stanovený v judikatuře Nejvyššího soudu pro aplikaci § 38 odst. 2 občanského zákoníku, (...) nereflektuje reálně existující těžkosti při dokazování. Vyžadování, aby skutkový závěr mohl být učiněn **"zcela jednoznačně"** a **"bez jakéhokoliv náznaku pravděpodobnosti"** je skutečně až na hranici nemožnosti takového prokázání. "Zcela jednoznačně" naznačuje, že nemůže být myslitelný žádný jiný závěr a "bez jakéhokoliv náznaku pravděpodobnosti" je již explicitním ekvivalentem stoprocentní jistoty. Avšak **absolutní, stoprocentní jistoty, jak bylo právě řečeno, dosáhnout nelze** a nelze ji vyžadovat ani v trestním právu*

Judikatura: nelze požadovat prokázat najisto

- MSPH: 8 Afs 5/2015 „Milkpol“ (7.6.2018)
 - *Volné hodnocení důkazů však neznamena ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který **prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.***
 - ***Správce daně tedy musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemene žalobcem. Správce daně se musí ptát, zda z předložených důkazů lze předmětný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, **pokud jsou důkazy přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností. Nemůže však v žádném případě požadovat jistotu úplnou.***** Ta je totiž v realitě nedosažitelná.

Judikatura: nelze požadovat prokázat najisto

- NSS: 8 Afs 23/2018 „Z.H.“ (16.1.2020)
 - Sbírková věta (č. 3976/2020 Sb. NSS):
 - *Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nese daňový subjekt, **nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti.** Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.*

Judikatura: nelze požadovat prokázat najisto

- NSS: 8 Afs 304/2018 „JIVA CZ“ (24.9.2020):
 - *[20] (...) Po daňovém subjektu nelze ovšem požadovat, aby prokázal svá tvrzení s absolutní jistotou. Postačí, pokud je prokáže s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, tzn. tak, aby o nich neexistovaly vážné pochybnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS).*

Judikatura: nelze požadovat prokázat najisto

- MSPH: 14 Af 22/2019 „P.B.“ (13.01.2021):
 - 30. Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti může dojít k porušení základních práv účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ (nálezn. sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30).
 - Městský soud se s tímto názorem ztotožňuje, a zdůrazňuje, že správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně **musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemeno žalobcem.** Správci daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze předmětný závěr **učinit s dostatečnou mírou jistoty. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, pokud důkazy jsou přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností.** Nemůže však v žádném případě požadovat jistotu úplnou. Ta je totiž v realitě nedosažitelná (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 8 Afs 23/2018-37).



Unést míru pravděpodobnosti

- Četnosti výskytu
- Přesvědčivosti
- Přesvědčení



Doklady ničeho nedokazují?

- 5 Afs 40/2005 „Svodidla“ (12.4.2006)
 - „ (...) *ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.*“



Některé problémy, rozpornosti

- Doklady ničeho nedokazují („Svodidla“)
 - a současně je kritizována absence listinné podoby
 - a současně se listinou zpochybňuje svědecká výpověď
- Smlouvy jsou dle NOZ typicky bez povinné listinné formy:
 - Existuje smlouva? Ta je přeci vždy, ale nikoli vždy v listinné podobě.



V písemné podobě?

- Je přiměřené vyžadovat písemné smlouvy, kdy NOZ předvídá typicky spíše ústní smlouvu?
 - Je listina konstitutivním prvkem?
 - nebo jenom deklaratorním, že se smlouva uzavřena?
- Neplatí: není písemná smlouva => není smlouva



Rozlišování důkazů

- Hlavní x Podpůrné
- Správce daně by měl předložit alternativní teorii ?
- Soupeř vystaví vlastní ucelenou teorii
 - Jak to říkají soudy ohledně neexistence povinnosti se vypořádat se všemi námitkami, pokud vystaví vlastní teorii

K podstatě se často vůbec nedostaneme



- Spor o vyžadovanou míru důkazů
- Co je vlastně skutkovou otázkou
 - Vůči nim se cílí důkazy
 - Potvrdit, zpochybnit, vyvrátit
 - Skutkové otázky (důkazní cíl) by tedy měly být vyjasněny



Shrnutí

- Vyjasnění skutkových otázek
- Kdo má důkazní břemeno?
- Vyjasnění požadované míry důkazu (důkazního standardu)
 - pravděpodobnost, nikoli najisto
- Míra důkazu platí pak pro obě strany
- Neodsuzovat předem listinné důkazy jako nepoužitelné
- Popsat, co přesně bylo a jak použito jako důkaz, pro prokázání té které skutkové otázky



Děkuji Vám za pozornost!

Ing. Roman Landgráf
daňový poradce
www.landgraf.cz