

dluhu. Po ukončení následné kontroly podle Celního zákona tak není důvodu zahajovat pro účely doměření celního dluhu jakékoli nové daňové řízení podle § 21 zák. o správě daní a poplatků; to bylo zahájeno již zahájením následné kontroly a je v něm toliko dále pokračováno. Pisemnost celního úřadu o zahájení daňového řízení, stejně tak jako upozornění na zahájení daňového řízení obsažené v opatřeních v kontrolním protokole, jsou tak zcela obsoletní. **(KS Ostrava, rozsudek ze dne 4. 9. 2008, čj. 22 Ca 90/2008-35)**

Zahájení vytykáčích řízení dle § 43 zák. o správě daní a poplatků není podmíněno formalizovaným úkonem správce daně, např. výzvou dle § 43 odst. 2. K jeho zahájení postačí, je-li daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně učinil, jak předpokládá § 21 odst. 1 citovaného zákona. **(KS Hradec Králové, rozsudek ze dne 14. 12. 2007, čj. 30 Ca 107/2007-16)**

Z § 16 odst. 8, § 41 odst. 2, § 46 odst. 1, 7 zák. o správě daní a poplatků lze dovodit, že zahájení daňové kontroly je úkonem ve smyslu § 21 odst. 1 citovaného zákona (zahájení vyměřovacího řízení) ve věcech, kdy důsledkem daňové kontroly je vydání dodatečného platebního výměru. **(KS Brno, rozsudek ze dne 12. 12. 2007, čj. 30 Ca 136/2006-41)**

Související ustanovení:

§ 1 odst. 2 – správa daně, § 2 odst. 2 – veřejný rozpočet, § 5 odst. 3 – zásada zdrženlivosti a přiměřenosti, § 6 odst. 3 – zásada poučovací, § 7 – rychlost a hospodárnost, § 9 odst. 2 – zásada oficiality a vyhledávací, § 10 – vymezení pojmu správce daně, § 12 – úřední osoby, § 13 a násl. – místní příslušnost, § 20 – pojem daňový subjekt, § 22 – třetí osoby, § 35 – zachování lhůty, § 39 – způsoby doručování, § 57 a násl. – poskytování informací správci daně, § 60 – rozsah a obsah protokolu, § 63 – úřední záznam, § 70 a násl. – podání, § 80 a násl. – místní šetření, § 87 odst. 1 – zahájení kontroly, změna místní příslušnosti, § 89 – podmínky postupu k odstranění pochybností, § 96 odst. 4 a 5 – poučovací povinnost správce daně, práva daňového subjektu v souvislosti s výsledkem svědka, § 101 odst. 2, 5 a 6 – okamžik vydání rozhodnutí, oznámení, účinnost rozhodnutí, vymezení pojmu oznámení rozhodnutí, § 106 – zastavení řízení, § 109 a násl. – obecná ustanovení o odvolání, § 118 a násl. – řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení, § 123 odst. 2 – zahájení přezkumného řízení, § 125 – lhůty pro splnění registrační povinnosti, § 134 – účel, předmět a fáze daňového řízení, § 135 a násl. – řádné daňové tvrzení, § 141 – dodatečné daňové příznání a dodatečné vyúčtování, § 142 – následné hlášení, § 145 – postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, § 178 odst. 1 – nařízení exekuce, § 259 – řízení o prominutí daně

Související předpisy:

§ 46 správního řádu – zahájení řízení z moci úřední; čl. 2 odst. 2 a 4 Ústavy; čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny; § 79 a násl. s. ř. s.

Literatura:

Kohoutková, A. Ještě jednou k „technické novele“ zákona o správě daní a poplatků. *Daňový expert*, 2008, č. 1, s. 13.

Kobík, J. Zahájení daňové kontroly, procesní důsledky. *Daňová kontrola*, 2006, s. 68.

Pulcová, M. *Lhůty pro vyměření daní dle ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*. Původní nebo upravené texty pro ASPI, 2004.

Taranda, P. Plnění běžné daňové povinnosti daňovým subjektem v průběhu konkursního řízení. *Poradce*, 1998, č. 2, s. 138–146.

§ 92

DOKAZOVÁNÍ

(1) [PŘÍSLUŠNOST SPRÁVCE DANĚ] Dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.

(2) [ODPOVĚDNOST SPRÁVCE DANĚ] Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

(3) [DŮKAZNÍ POVINNOST DAŇOVÉHO SUBJEKTU] **Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v rádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.**

(4) [VÝZVA K PROKÁZÁNÍ POTŘEBNÝCH SKUTEČNOSTÍ] **Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.**

(5) [DŮKAZNÍ POVINNOST SPRÁVCE DANĚ] **Správce daně prokazuje**

- a) **oznámení vlastních písemností,**
- b) **skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,**
- c) **skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,**
- d) **skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti,**
- e) **skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.**

(6) [NÁLEŽITOSTI DŮKAZNÍHO NÁVRHU] **Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.**

(7) [HODNOCENÍ DŮKAZŮ] **Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.**

Z důvodové zprávy:

Provádění dokazování je svěřeno správci daně, který při této činnosti musí dbát základních zásad (zásada materiální pravdy, zásada volného hodnocení důkazů). Dokazování provádí správce daně s využitím postupů a úkonů, které mu daňový zákon umožňuje; podle odst. 1 může také dožádat o některý z úkonů nebo postupů jiného správce daně stejného nebo nižšího stupně.

Odst. 2 přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůček (§ 98).

V rámci dokazování je pak podle odst. 3 zachován tradiční princip daňového práva, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých

tvrzeních (nikoliv jen ty, které fakticky uvedl), nese daňový subjekt. Existence této povinnosti úzce souvisí s břemenem tvrzení, podle něhož je daňový subjekt povinen přiznat svou daň. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podání tvrdil nebo tvrdit měl. Půjde tedy zejména o podání řádného daňového tvrzení či dodatečného daňového tvrzení, ale i dalších podání (např. registrační přihláška, odvolání či odpověď na výzvu správce daně).

Odst. 4 umožňuje správci daně, aby v rámci dokazování vyzval daňový subjekt k prokázání určitých skutečností, které jsou potřebné pro správné stanovení daně. Při tom musí šetřit práva dotčeného daňového subjektu a zatěžovat ho v nejnížší možné míře. Pokud tedy lze potřebné informace získat z vlastních zdrojů, k výzvě nedojde. Tento instrument představuje základní prvek komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem mimo přímou interakci zejména v daňové kontrole. Využití nalezne např. v rámci postupu k odstranění pochybností, který je zahájen výzvou podle § 89. V případě přetrvávajících pochybností či nutnosti určitou věc blíže vyjasnit pak správce daně použije výzvu podle tohoto ustanovení.

Základní výčet skutečností, při jejichž prokazování důkazní břemeno nese správce daně, vymezuje ustanovení odst. 5. Netřeba v textu zákona explicitně vyjadřovat tradiční skutečnost přítomnou v rámci dokazování podle jiných procesních řádů, tj. že není třeba dokazovat existenci právních předpisů a notariety.

Ustanovení odst. 6 zavazuje daňový subjekt k odůvodnění požadované účasti jiné osoby, např. navržení svědka, a stejně tak zavazuje k odůvodnění nepřipuštění takové osoby do řízení i správce daně.

Proces dokazování je podle odst. 7 završen závěrečným hodnocením důkazů, ve kterém správce daně určí, které provedené důkazní prostředky, resp. důkazy z nich získané jsou použitelné pro vydání rozhodnutí ve věci, a které nikoli, a osvědčí je jako důkaz. Zde se uplatní zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1). O tomto postupu sepíše správce daně úřední záznam, s výjimkou důkazů, jejichž hodnocení je obsaženo v dříve provedeném záznamu (např. zpráva o daňové kontrole).

K § 92

1. **Dokazování** je v daňovém řízení vedle vlastního rozhodování nejdůležitější procesní činností správce daně, protože umožňuje zjistit skutkový základ pro jeho rozhodování nezbytný, a naplnit tak účel správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. **Význam dokazování** spočívá v tom, že jde o jediný způsob obstarání skutkového podkladu pro vydání rozhodnutí či jiný procesní postup. Dokazování je tedy vlastně prostředkem poznání. Předmětem dokazování obecně jsou události ve vnějším světě, které se odehrály v minulosti a je třeba jejich průběh dokazováním objasnit. Správce daně se sám těchto událostí nezúčastnil, nepozoroval je a vědomost o nich tedy musí získat stanoveným procesním postupem. Pokud by tomu tak bylo, byl by z projednávání věci vyloučen (srov. § 77 – vyloučení úřední osoby). Výjimkou je ovšem místní šetření jakožto zvláštní a specifický postup správce daně, při němž získává vlastním pozorováním poznatky (srov. § 80 a násl.). Míra přiblížení se objektivní realitě předurčuje výsledek řízení, správnost, spravedlnost a přesvědčivost rozhodnutí, a tím i naplnění účelu daného řízení. Přestože odpovědnost za provedení dokazování má správce daně, zákon umožňuje osobám zúčastněným na správě daní aktivní účast při zjišťování skutkového stavu a naplnění jejich procesních práv.

2. **Předmětem dokazování** jsou skutečnosti, které mají být zjištěny. Jde o různé jevy, výsledky těchto jevů, někdy též nazývané skutkové okolnosti. Rozsahem dokazování rozumíme okruh důkazů nezbytných pro zjištění předmětu dokazování, tedy jejich množství, kvalitu a vymezení hranic dokazování v konkrétním řízení.

3. **Pramenem důkazu** či zdrojem důkazu je buďto osoba, nebo věc. Jde o nositele informací, z něhož se čerpá poznatek, který je předmětem dokazování. Je-li nositelem osoba, půjde typicky o daňový subjekt, svědka nebo znalce. V případě věci může být pramenem listina nebo jiný hmotný předmět či nehmotný zdroj informací o existenci či neexistenci určité skutečnosti (např. databáze v podobě registru majitelů cenných papírů, údaj z katastru nemovitostí, obchodního rejstříku apod.).

4. **Důkazním prostředkem** rozumíme procesní postup (činnost) správce daně za zákonem upravené součinnosti osob zúčastněných na správě daní, který slouží k objasnění a poznání skutkové okolnosti, která má být zjištěna. Jinak vyjádřeno, jde o procesní formu poznávání určité skutkové okolnosti z minulosti. V tomto smyslu je důkazním prostředkem např. výslech svědka (srov. § 96), ohledání osoby nebo věci, výslech znalce anebo procesní činnost správce daně spočívající v seznamování se s obsahem zpráv zachycených na hmotném předmětu – čtení listiny, sledování a poslouchání obrazového a zvukového záznamu apod.

5. **Důkazem v procesním smyslu** je pak výsledek procesu poznávání (jeho obsah), přímý poznatek (informace), který správce daně získal provedenou procesní činností o předmětu důkazu z pramene důkazu použitím důkazního prostředku. Půjde o výpověď svědka, tvrzení daňového subjektu, znalecký posudek, obsah listiny, nahrávky, poznatek získaný ohledáním osoby nebo věci.

6. Jak zákonné texty (nejen v daňovém řádu), tak i odborná procesualistická literatura a praxe správních orgánů i soudů **nepoužívají vymezené pojmy zcela důsledně**, často je zaměňují a pojmu důkaz používají jak ve smyslu pramene, tak prostředku i výsledku. Nový zákon používá převážně pojem důkazní prostředek. Na konkrétní obsah pojmu důkaz je proto nutno usuzovat z použitého kontextu. Dlužno dodat, že to zpravidla nečiní potíže.

7. **Průběh dokazování** lze obecně rozdělit do více fází. Důkazy (důkazní prostředky) je třeba nejprve označit (uvést jejich existenci, případně výskyt), poté vyhledat, někdy i bezprostředně zajistit, provést a konečně zhodnotit. Nutno zdůraznit, že jde o členění systematické posloupnosti, jednotlivé fáze v praxi často splývají nebo se překrývají (vzájemně prolínají), opakují, případně absentují.

8. **Označení důkazů** v daňovém řízení provádí především osoby zúčastněné na správě daní, zejména daňový subjekt, a to v souvislosti s vlastním tvrzením určitých skutečností, případně na výzvu správce daně či v rámci vlastní procesní obrany v průběhu dokazování.

9. **Vyhledání důkazů** je typickou činností správce daně, který k tomu má zákonem stanovené zvláštní postupy (srov. § 78 – vyhledávací činnosti, § 79 – vysvětlení, § 80 a násl. – místní šetření, § 89 – podmínky postupu k odstranění pochybností apod.). Vyhledávat důkazy může však i daňový subjekt, zejména aby unesl vlastní důkazní břemeno (srov. dále odst. 3), případně čelil vlastní procesní obranou důkazní aktivitě správce daně.

10. **Procesní zajištění důkazů** slouží k tomu, aby důkazy nebyly zničeny, „zašantročeny“ či jinak skryty a nemohly být provedeny v pozdějším stádiu řízení. Jde o procesní postup, jímž si správce daně stanoveným způsobem opatřuje potřebné poznatky. Může jít např. o pořízení fotodokumentace, audio a videozáznamu, záznamu dat prostřednictvím výpočetní techniky, sepsání protokolu apod. Správce daně má k zajištění důkazů řadu procesních pravomocí sloužících k dosažení sledovaného cíle, a to i proti vůli toho, u něhož jsou zajišťované důkazy v dispozici.

11. Orgány veřejné moci a další osoby mají **povinnost poskytnout** správci daně na základě jeho vyžádání bezúplatně **údaje v rozsahu nezbytném pro správu daní**. Nejvyšší kontrolní úřad a další kontrolní orgány předávají správci daně i bez vyžádání údaje uvedené v kontrolních protokolech, které mají vztah ke správě daní (srov. § 57 až 59).

12. V rámci prováděného **místního šetření** jsou osoby, u nichž je šetření prováděno, **povinny zapůjčit** správci daně jím vyžádané **doklady a další věci** nezbytné pro správu daní, a to i mimo své prostory. Správce si může též **vyžádat nebo odebrat vzorky věcí** pro účely bližšího posouzení nebo expertízy (srov. § 82 odst. 2 a 3).

13. Správce daně může **zajistit věci**, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že by později nebylo možno příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi (srov. § 83 odst. 1).

14. **Provádění důkazů** je těžištěm procesu dokazování. Jde o procesní úkony, jimiž si správce daně opatřuje znalost důkazů, tedy informací či poznatků důležitých pro rozhodnutí ve věci nebo jiný zákonem stanovený postup. Důkazy lze provádět pouze **v probíhajícím řízení** (srov. § 91), mimo toto řízení je možno provádět toliko vyhledávací činnost sloužící k vyhledání důkazů. Plně se zde uplatní **základní zásady správy daní**, zejména zásada oficiality a zásada vyhledávací (srov. § 9 odst. 2), zásada spolupráce daňových subjektů a správce daně (srov. § 6 odst. 2) a poučovací povinnost správce daně a povinnost poskytnout osobám zúčastněným na správě daní možnost uplatnění jejich práv při provádění důkazů (srov. § 6 odst. 3 a dále např. § 95 odst. 4 ohledně práv daňového subjektu při výslechu znalce nebo § 96 odst. 5 ohledně práv daňového subjektu při výslechu svědka). Provádění důkazů je nutno **protokolárně** nebo pomocí obrazového či zvukového záznamu **zachytit** (srov. § 60).

15. **Hodnocení důkazů** je závěrečnou fází dokazování a jeho dovršením. Provedené důkazy samy o sobě ještě netvoří skutková zjištění. Je třeba každý z nich **prověřit z hlediska závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti)**, učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebě dokazování doplnit a teprve posléze jednotlivě i v souhrnu provedené důkazy zhodnotit. K tomu v podrobnostech dále komentář k odst. 7.

16. Ačkoliv nová právní úprava nepřevzala výslovně pravidlo o nedokazování obecně známých skutečností a objektivního práva, neznamená to, že by obojí bylo pro příště třeba dokazovat. I nadále tak **nejsou předmětem dokazování právní předpisy**, které jsou součástí právního řádu, tedy byly vyhlášeny ve Sbírce zákonů a Sbírce mezinárodních smluv, **obecně známé skutečnosti** (tzv. notoriety) a **skutečnosti známé** správci daně z jeho **úřední činnosti**. U posléze uvedených skutečností se nevyžaduje, aby byly známé každému, postačí, jsou-li známé správci daně a osobám zúčastněným na správě daní v daném řízení. Lze ovšem namítnout, že nejde o skutečnosti obecně známé a je potřeba je dokazovat. Podobně chce-li

správce daně použit skutečnosti známé mu z vlastní úřední činnosti, musí s nimi seznámit daňový subjekt, který má právo se k jejich použití rovněž vyjádřit.

K odst. 1

17. Toto ustanovení vyjadřuje zásada, že **dokazování provádí pouze správce daně**, nikoliv daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na správě daní a dále bezvýjimečně jen ten správce daně, který je pro dané řízení věcně (funkčně) a **místně příslušný**. V souladu s ústavní zásadou, že „státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví“ (srov. čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny) je tedy nutné, aby pravomoci správce daně byly dostatečně určité zakotveny zákonem, tj. aby byla dostatečně určité vymezena **věcná příslušnost** nebo-li kompetence orgánů veřejné moci (zde správců daně) při výkonu správy daní. K vymezení věcné a místní příslušnosti správce daně viz § 10 až 16 místní příslušnosti, § 17 o dožádání, § 18 o delegaci a § 19 o atrakci a komentář k těmto ustanovením.

18. **Dožadáný správce daně** provádí dokazování pouze v rozsahu, v němž byl místně a věcně příslušným správcem daně o provedení úkonů, dílčích řízení nebo jiných postupů dožádán, případně nad rámec pouze úkony, které zajišťují účel dožádání. Dožadáným správcem daně může být nejen jiný věcně příslušný správce téhož stupně, nýbrž i správce daně nižšího stupně.

19. Dožádáním lze řešit **obstarání, případně provedení důkazů, nikoliv však jejich hodnocení**, to musí dělat příslušný správce daně k rozhodnutí ve věci. Zdůraznit je nutno zachování všech procesních práv osob zúčastněných na správě daní, ostatně důvodem pro dožádání je zpravidla požadavek rychlosti řízení a procesní ekonomie, tzn. dotýká se typicky daňového subjektu. Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (srov. § 7 odst. 2).

20. Zákon připouští spory o příslušnost (pozitivní i negativní) a též změny v místní příslušnosti v průběhu řízení. **Použitelnost** opatření či dokonce provedených **důkazů** je nutno hodnotit z perspektivy autoritativního rozhodnutí o příslušnosti a okamžiku, k němuž bylo takové rozhodnutí učiněno. V praxi to znamená, že v případě **rozhodnutého sporu o příslušnost** (srov. § 14 odst. 2) nadřízeným správcem daně zůstane příslušným vždy pouze jeden správce daně a úkony, které učinil v rámci prováděného dokazování, jsou z tohoto pohledu bezvadné. Případné **rozhodnutí o změně příslušnosti** (srov. § 16) však nemá vliv na zákonnost již provedených úkonů správcem daně, který není nadále příslušným v daném řízení. Jejich účinky (důkazní použitelnost) zůstávají zachovány. Obdobné zásady se uplatní i v případě **atrakce** (srov. § 19).

21. **Úkony, které učinil nepřislušný správce daně**, nevyvolávají procesní účinky, nemohou sloužit jako podklad rozhodnutí a chce-li z nich příslušný správce daně vycházet, musí je sám zákonným způsobem zopakovat.

22. **Provádět dokazování** znamená určovat, které důkazy budou provedeny, jakým způsobem, uplatňovat případně i pravomoc k vyhledání a opatření důkazů, včetně případných sankcí pro ty, kteří závažně ztěžují nebo maří správu daní tím, že neuposlechnou výzvy ke splnění procesní povinnosti (srov. § 247 – uložení pořádkové pokuty). Správce daně má při dokazování dominantní roli; pouze on dokazuje (osobně provádí důkazy), na rozdíl od některých jiných

procesů nemohou dokazování provádět daňové subjekty, těm přísluší právo toliko vyhledat, obstatat důkaz, případně jeho vyhledání a obstarání nebo až provedení navrhnout.

23. Povinnost dokazovat svěřená správci daně neznamená pasivitu osob zúčastněných na správě daní, není ani v rozporu s důkazním břemenem daňového subjektu (viz dále odst. 3), je vyjádřením odpovědnosti správce daně za naplnění účelu správy daní, k čemuž dokazování jako jádro jeho činnosti zásadně náleží.

24. Komentované ustanovení je **svodné ke všem dalším postupům v průběhu řízení**, obecné postupy jsou uvedeny v předchozím dílu 2 – vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření a samozřejmě daňová kontrola, v neposlední řadě i postup k odstranění pochybností (dříve vytykáací řízení); zvláštní důkazní postupy pak navazují.

K odst. 2

25. Správce daně je **povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností** osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny (srov. § 9 odst. 2). Tato základní zásada správy daní (zásada oficiality) je promítnuta v komentovaném ustanovení jako povinnost a odpovědnost nejen za spravedlivý průběh řízení, ale i za jeho spravedlivý výsledek, a to bez vázanosti na návrhovou aktivitu daňových subjektů. Nejde však o čistou podobu vyhledávací zásady ani o zásadu projednací, nýbrž jejich vzájemný poměr vyplývající ze samotného předmětu a účelu zákona.

26. Cílem právní úpravy je **správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady**. Správa daní je soubor zákonem definovaných postupů správců daní a práv a povinností daňových subjektů a třetích osob, které jim při správě daní vznikají. Zákon sám považuje za základ pro správné zjištění a stanovení daně řádné daňové tvrzení, případně dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem (srov. § 1, který definuje základní pojmy charakterizující smysl a účel zákona). Toto základní vymezení určuje **rozsah povinností daňového subjektu a správce daně a jejich vzájemný poměr**. Rozdělení důkazního břemene daňového subjektu a důkazní povinnosti správce daně vyplývá z jeho postavení při správě daní; správce nemůže rezignovat na své povinnosti ani při důkazní pasivitě daňového subjektu či jím záměrně uváděných nesprávných údajů.

27. **Povinnost správce daně dbát o co nejuplněnší zjištění skutečností** rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je **důkazní povinnost daňového subjektu** spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takoveto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i **dokazování iniciované vlastní úvahou**. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenesou stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému **kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek** (srov. § 98).

K odst. 3

28. **Důkazní povinnost daňového subjektu** je normována ve shodě s předchozí právní úpravou (srov. § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků). Je postavena na zásadě, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. Tato poněkud odlišná koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.

29. Důkazní břemeno daňového subjektu neznamená, že ten musí prokazovat cokoliv, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné, nýbrž jen skutečnosti, které sám uvádí (tvrdí). **Vztahuje se ke skutečnostem, jež je povinen uvést** (tvrdit) např. v daňovém přiznání, tedy skutečnostem upínajícím se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Důkazní povinnost lze splnit, nicméně nedostačuje k prokázání dokazované skutečnosti, a důkazní břemeno zůstává neuneseno.

30. Tvrzení daňového subjektu, resp. to, co musí tvrdit, **vyplývá z jeho povinností stanovených přímo zákonem** v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, která sám učinil (např. v ústních projevech do protokolu, ale i odvolání), k nimž byl případně správcem daně vyzván (viz dále odst. 4 a § 89 – postup k odstranění pochybností).

31. Důkazní břemeno daňového subjektu **není neohraničené**. Je druhově určeno stanovením konkrétní povinnosti ke konkrétní dani a je omezeno též časově lhůtami pro stanovení daně, jejichž marným uplynutím zaniká právo státu na vyměření či doměření daně (srov. § 148).

32. V praxi se někdy dostatečně neodlišuje **tvrzená (dokazovaná) skutečnost, důkaz o této skutečnosti (jako výsledek dokazování), důkazní prostředek (zákonem stanovený procesní postup) k objasnění dokazované skutečnosti a konečně nositel (zdroj) důkazu**. Daňový subjekt je povinen uvádět skutková tvrzení (skutečnosti, skutkové okolnosti) a k nim nabízet důkazy. Podle povahy těchto důkazů je buďto přímo předložit správci daně (např. listiny), nebo navrhne jejich vyžádání či provedení (výsledky svědků).

33. **Správce daně** není vázán jen tvrzeními daňového subjektu, **prověřuje i sám** správnost tvrzení ve snaze odstranit případné důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu (srov. odst. 2 komentovaného ustanovení).

K odst. 4

34. Druhá část normy stanovené předešlou úpravou (srov. § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků) je nyní obsahem samostatného odstavce. Nejde o pouhé legislativně technické řešení spočívající v rozdělení dvou pravidel do dvou norem, nýbrž o obsahovou změnu. Kompetence správce daně **není založena na bezkriteriální libovůli**, ale je vázána na řadu podmínek, které naplňují **zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti**, podle níž správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (srov. § 5 odst. 3). Správce daně může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně jen tehdy, jsou-li tyto podmínky splněny současně (kumulativně). Jeho postup je fakultativní a subsidiární.