

**Právnická fakulta Masarykovy univerzity
obor Právo
Katedra finančního práva a národního hospodářství**



Prokazování původu majetku v rámci daňového procesu

Diplomová práce

Mgr. Vladimír Hynšt

Brno 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma **Prokazování původu majetku v rámci daňového procesu** zpracoval sám. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použil k sepsání této práce, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury.

V Brně 26. března 2018

.....
Mgr. Vladimír Hynšt

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Dr. Mgr. Damianovi Czudkovi, Ph.D. za jeho cenné rady a připomínky při vedení mé diplomové práce. Rovněž bych chtěl poděkovat mojí rodině za podporu, kterou mi poskytovala po celou dobu studia, zvláštní poděkování patří mojí manželce, která mi byla vždy oporou.

Abstrakt

Tato práce se věnuje problematice prokazování původu majetku v souvislosti se zdaňováním příjmů daňových subjektů se zaměřením na fyzické osoby. V úvodní části je nastíněn princip stanovení daně z příjmů a je vysvětleno opodstatnění a význam prokazování původu majetku pro správné stanovení daně z příjmů. Rozebrána jsou oprávnění správce daně pro úplné zjištění příjmů daňových subjektů před přijetím úpravy prokazování původu majetku. Hlavní částí práce je rozbor jednotlivých ustanovení zákona o prokazování původu majetku s poukázáním na problematická výkladová místa a vazby nové úpravy na daňový řád. Práce obsahuje také informace o dosavadních zkušenostech s aplikací nové úpravy a nástin trestně právních souvislostí.

Klíčová slova

Prokazování původu majetku, daň z příjmů, prohlášení o majetku, výzva, důvodné pochybnosti, správa daní

Abstract

This thesis is dedicated to the issue of proving the origin of assets in connection to taxing the income of tax entities, with a focus on natural persons. The introduction outlines the principle of stipulating income tax and explains the justification and importance of proving the origin of assets in order to stipulate income tax correctly. The authority of the tax administrator to fully determine the income of tax entities before adoption of the legislation on proving the origin of assets is discussed. The body of the thesis contains an analysis of the individual provisions of the act on proving the origin of assets, with reference to the problematic interpretation points and links between the new legislation and tax regulations. The thesis also contains information about experience to date in applying the new legislation and an outline of the criminal law associations.

Key words

Proof of origin of assets, income tax, declaration of assets, request, justified doubt, tax administration

Obsah

Seznam tabulek	6
Seznam pojmů a zkratk	7
1. Úvod	8
2. Význam prokazování původu majetku	10
2.1. Princip výběru daně z příjmů	10
2.2. Opodstatněnost úpravy prokazování původu majetku	12
3. Stav před přijetím úpravy o prokazování původu majetku	15
3.1. Výzva k odstranění pochybností dle daňového řádu a její omezení	15
3.2. Další nástroje správce daně	18
3.2.1. Oznámení o osvobozených příjmech	18
3.2.2. Elektronická evidence tržeb	19
4. Úprava prokazování původu majetku	20
4.1. Návrh zákona a jeho přijetí	20
4.2. Systematické zařazení.....	20
4.3. Princip zákona o prokazování původu majetku.....	21
4.4. Pojem „důvodné pochybnosti“.....	22
5. Rozbor úpravy o prokazování původu majetku.....	25
5.1. Přípravná pasivní část.....	25
5.2. Aktivně získaná složka důvodných pochybností.....	27
5.3. Podmínky vydání výzvy k prokázání příjmů.....	29
5.4. Obsah výzvy k prokázání příjmů.....	31
5.4.1. Další výzva k prokázání příjmů.....	33
5.4.2. Časové aspekty výzvy.....	34
5.5. Postup poplatníka proti nezákonné výzvě.....	35
5.5.1. Obrana proti nezákonné výzvě odvoláním proti následnému rozhodnutí.....	39
5.5.2. Použitelnost obrany na novou úpravu.....	42
5.5.3. Vztah výzvy k prokázání příjmů a výzvy k odstranění pochybností.....	43
5.6. Povinnost prokázat příjmy.....	45
5.7. Prokázání příjmů.....	53

5.8. Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.....	56
5.9. Penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.....	59
5.10. Prohlášení o majetku.....	62
5.10.1. Náležitosti prohlášení o majetku.....	64
6. Nástin trestně právních souvislostí.....	68
6.1. Trestní souvislosti prohlášení o majetku.....	68
6.2. Trestní souvislosti odpovědi na výzvu k prokázání původu majetku.....	69
7. Dosavadní zkušenosti s aplikací zákona.....	71
8. Závěr.....	75
Použité zdroje.....	76
Příloha Poskytnutí informací GFŘ ze dne 9. 2. 2018	

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Počet vydaných výzev k prokázání příjmů a prohlášení o majetku.....

Tabulka č. 2: Počet podaných oznámení o osvobozeném příjmu.....

Seznam pojmů a zkratk

GFŘ	Generální finanční ředitelství
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

1. Úvod

Téma této diplomové práce je prokazování původu majetku v rámci daňového procesu. Po několika neúspěšných předchozích legislativních pokusech začlenit problematiku prokazování původu majetku do oblasti daňového práva byl s účinností od 1. 12. 2016 schválen zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku. Důvodem pro zvolení uvedeného tématu je právě jeho aktuálnost a malý stupeň prozkoumání nové problematiky a nových nástrojů, které přijatá úprava pro správce daně přinesla. Novost problematiky prokazování původu majetku v rámci daňového procesu s sebou nutně ovšem přináší omezené množství literatury, v době vyhotovení této práce byla k dispozici jediná monografie, která navíc čerpá zejména z důvodové zprávy k přijatému zákonu.

Hlavním cílem této práce je rozбором přijatých norem ověřit tezi, zdali je nová úprava schopna přispět k naplnění hlavního cíle správy daní, a to je správné stanovení a výběr daně. S ohledem na krátkou účinnost není možné předpokládat empirické ověření uvedené otázky například vyhodnocením zvýšení výběru daně z příjmů. Soustředil jsem se tedy na podrobné prozkoumání jednotlivých ustanovení novely zákona o daních z příjmů a otázek navazujících.

Nejdříve je objasněno, jaký význam má prokazování původu majetku pro správné stanovení daně z příjmů. Zdali je vůbec potřebné nové instituty ke správnému stanovení daně z příjmů do právního řádu začleňovat. Opodstatněnost nové úpravy je možné zkoumat z pohledu posuzování typických příkladů soudy, s jakými problémy a omezeními se daňová správa potýkala za stavu neexistence prokazování původu majetku. Rozбором judikatury je možné tyto limity identifikovat. Dále jsem naznačil, jaké další nástroje ke správnému výběru daně z příjmů Finanční správa ČR měla před přijetím nové úpravy.

Pokusil jsem se objasnit i za použití konkrétních příkladů nezbytné ekonomické souvislosti a poukazuji na skutečnost, že přestože uvedená problematika dopadá na fyzické i právnické osoby, tak úprava prokazování původu majetku míří především na osoby fyzické.

Při realizaci rozboru předmětné problematiky se nelze vyhnout komentování celé řady pojmů, jejich interpretace může činit obtíže. Jednu podkapitolu jsem například věnoval rozboru klíčového pojmu důvodné pochybnosti, celou řadu dalších pojmů rozebírám v kontextu jejich použití.

V rámci hlavní části práce jsem se pokusil podrobně rozebrat jednotlivá ustanovení novely zákona o daních z příjmů. Vysvětluji, jaké nároky nová úprava klade na správce daně,

jak by měla být jednotlivá ustanovení aplikována ze strany správce daně a jaké nové možnosti dává ke správnému stanovení daně. Věnuji se také možné obraně poplatníka zejména proti nezákonné výzvě.

S ohledem na neexistenci judikatury vztahující se k prokazování původu majetku je hlavní použitou metodou srovnání nové úpravy s dosavadními možnostmi správce daně a zdůraznění, čím se nová úprava od předchozí odlišuje. Součástí srovnání je také vyhodnocení stávající judikatury, nakolik je použitelná i na novou zákonnou úpravu. V podstatné míře se práce věnuje také sankčním mechanismům v souvislosti se stanovením daně podle pomůcek zvláštním způsobem. Zde se zabývám otázkou její ústavnosti s ohledem na dřívější rozhodnutí soudu ve věci omezení možnosti správního uvážení a také přiměřenosti majetkových sankcí.

Nově zavedený institut prohlášení o majetku, který svým obsahem je spíše prohlášením o jmění, dává vzniknout otázce, nakolik je z pohledu zákazu sebeobviňování přípustné, aby byl občan nucen pod hrozbou trestní sankce vytvářet přehled o svém jmění, a tím sám proti sobě připravoval stěžejní důkaz pro případné navazující trestní řízení. Navíc i způsob podřazení nepravdivého prohlášení o jmění pod trestný čin nepravdivé prohlášení o majetku považuji za užití analogie v neprospěch pachatele, která je v trestním právu nepřipustná¹.

Postupem dle zákona o svobodném přístupu k informacím jsem získal z Finanční správy ČR informace o probíhajících řízeních k prokázání původu majetku. S ohledem na mlčenlivost správce daně ke konkrétním případům jsem si vyžádal statistická data k dané problematice, která jsem rozebral v samostatné části této práce.

Přestože je zákonná úprava prokazování původu majetku fakticky spíše procesním postupem správce daně při aplikaci ustanovení zákona o daních z příjmů, pro lepší porozumění textu používám již zavedené sousloví „zákon o prokazování původu majetku“. Rozumím tím tu část zákona o daních příjmů, která byla do tohoto zákona vložena jeho novelou zákonem č. 321/2016 Sb.

Nová úprava prokazování původu majetku přinesla do českého právního řádu nová procesní pravidla, ve kterých se prolíná rovina daňová i rovina trestně právní. Tato práce je zpracována podle právního stavu ke dni 28. 2. 2018.

¹ JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016. Student (Leges). str. 64

2. Význam prokazování původu majetku

2.1. Princip výběru daně z příjmů

Součástí daňového systému České republiky je daň z příjmů fyzických a právnických osob. Jedná se o daň přímou důchodového typu in personam.² Obě tyto daně jsou upraveny jedním společným předpisem a to zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jedná se o předpis převážně hmotně právní, který procesně upravuje jen některé otázky týkající se výběru daně z příjmů fyzických a právnických osob. Obecným předpisem pro správu daně z příjmů je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Zákon o daních z příjmů je pak speciálním zákonem k daňovému řádu.

Daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob mají mnohé společné prvky, čemuž odpovídá i systematika zákona o daních z příjmů, kdy část třetí tohoto zákona obsahuje společná ustanovení pro obě daně.

Společným základem je obecný princip, že předmětem daní z příjmů jsou zákonem vymezené příjmy, ke kterým lze při splnění zákonných podmínek uplatnit výdaje, z rozdílu zjistit základ daně a uplatnit sazbu daně společně s korekčními prvky. Uvedený princip stanovení daňové povinnosti k dani z příjmů je sice hrubě zjednodušen, byl by zcela nedostatečný, pokud by cílem této kapitoly nebo práce bylo učinit obecný výklad o zákona o daních z příjmů.

Obsahem této práce je zasazení zákona o prokazování původu majetku do systému správného výběru daně. Proto si naopak pro přiblížení problematiky dovoluji ještě další zjednodušení.

Poplatník daně z příjmů je povinen v daňovém přiznání daň sám vypočítat, přitom je povinen přiznat a uvést všechny své relevantní příjmy. Současně je oprávněn uplatnit při splnění stanovených podmínek výdaje, slevy a zvýhodnění.

V případě daní z příjmů se tedy uplatňuje princip autoaplikace³. Tento princip je založen na pragmatické důvěře státu v daňové subjekty, že si vedou evidenci o svých příjmech, že příjmy přiznají, správně uplatní výdaje, slevy, osvobození a jiné korekční prvky, daň správně

² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. str. 314

³ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní: [bakalářský studijní program]*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. str. 108

vypočtou. Do tohoto principu lze zahrnout také důvěru v zaplacení daně, ovšem například zavedeným systémem záloh na daň a samotnou znalostí již přiznané daně se pak u zaplacení daně tento princip již příliš neprojevuje.

Absolutním základem pro správné stanovení daně z příjmů je tedy správná a plná identifikace příjmů poplatníka⁴. V případě osob vedoucích (podvojně) účetnictví je přesnější hovořit o úplné a správné identifikaci výnosů poplatníka. Jestliže poplatník při výpočtu svojí daňové povinnosti nezohlední všechny své příjmy (výnosy), pak sebepečlivější aplikace zákonných pravidel pro uplatnění souvisejících výdajů nebo korekčních prvků daně nemůže vést ke správnému přiznání daně.

Je zřejmé, že správnost podaného přiznání k daním z příjmů není a nemůže být ověřována správcem daně plošně. Za pomoci automatizovaných prostředků je možná kontrola vnitřní správnosti podaného daňového přiznání, nikoliv však kontrola úplnosti přiznaných příjmů.

Dále je možné uvažovat o automatizované kontrole v návaznosti na veřejné registry a to zejména ve spojitosti se zjišťováním příjmů z prodeje nemovitých věcí nebo při převodech podílů na korporacích. Nové možnosti automatizované kontroly přináší aktuálně zaváděné kontrolní možnosti, jako je elektronická evidence tržeb nebo kontrolní hlášení u plátců DPH.

Podstatnou součástí celého systému zajišťujícího správnost výše vybraných daní je daňová kontrola. Daňová kontrola je u daňových subjektů zahajována buď na základě plánu kontrol, případně na základě zjištění získaných u jiných subjektů, případně z další nalézací činnosti správce daně. Daňová kontrola prověřuje správnost údajů uvedených v daňovém přiznání, včetně správnosti a úplnosti zohlednění všech relevantních příjmů.

Nicméně značná šíře možností dosahování příjmů a neméně úzká paleta možností výdajů, návaznost daňového základu na výstupy (podvojně) účetnictví či daňové evidence u vymezeného okruhu osob stále ponechává správnost přiznané daně do značné míry na poctivosti subjektů podávajících přiznání. Motivaci k poctivosti subjektů pak zajišťují jednak morální normy a současně s nimi sankční ustanovení daňových předpisů a také předpisů trestních.

⁴ Poplatník daně je daňový subjekt, jehož předmět daně (příjem nebo majetek) je dani podroben. Viz JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. str. 308

2.2. Opodstatněnost úpravy prokazování původu majetku

V předchozí kapitole jsem uvedl, že při nejhrubším zjednodušení se daň z příjmů vypočte tak, že na rozdíl příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů) se aplikuje sazba daně. Při vědomí hrubého zjednodušení lze konstatovat, že v takto formálně stanoveném vzorci se o majetku nehovoří. Vyvstává tedy otázka, proč by měl být původ majetku prokazován, co může říct informace o majetku poplatníka k rozdílu příjmů a nákladů, který je základem daně?

Pro odpověď je třeba provést v zásadě ekonomickou úvahu. Vlastnictví majetku daňovým subjektem je stavový údaj, určitá objektivní skutečnost. V daném okamžiku lze určit, jaký konkrétní majetek v různých formách daňový subjekt vlastní. Existence konkrétního majetku konkrétního subjektu je objektivně zjistitelná, ověřitelná.

Majetek konkrétní osoby je souhrn všeho, co osobě patří⁵. Vlastnictví určitých věcí je důsledkem mnoha různých operací provedených v minulosti. Souhrn majetku a dluhů osoby se nazývá jmění, kde majetek má aktivní charakter a dluhy pasivní charakter.⁶

V případě fyzických osob lze konstatovat, že fyzická osoba má při svém narození nulový majetek a také množina jmění je nulová, pomineme-li zvláštní úpravu nascitura⁷, který má jmění již při svém narození v důsledku dědictví.

V každém následujícím okamžiku života má osoba, daňový subjekt, vždy určitý stav svého majetku (jmění) jako důsledek různých událostí v minulosti. Jako důsledek darů, dědictví, později jako důsledek závislé činnosti, směny, kapitálových příjmů, pronájmů i podnikatelské činnosti. Ale také úbytků majetku v důsledku spotřeb (bydlení, potraviny, oblečení a další), darování svého majetku. Majetek osoba nabývá v různých časových okamžicích a tedy zejména vlivem inflace je hodnota majetku v průběhu času proměnlivá. Také tržními vlivy se může cena majetku zvýšit nebo snížit a všechny uvedené vlivy ve svém důsledku komplikují porovnávání změn hodnoty majetku. A další komplikace nastává, jestliže

⁵ Ustanovení §495 zákona č. 89/2014 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

⁶ Obchodní zákoník platný do 31. 12. 2013 definoval v ustanovení §6 pojem čistý obchodní majetek jako obchodní majetek po odečtení závazků vzniklých podnikateli v souvislosti s podnikáním, je-li fyzickou osobou, nebo veškerých závazků, je-li právnickou osobou. Dříve zákon používal pojem čisté obchodní jmění. Oba pojmy vyjadřují odlišnost hodnoty majetku a hodnoty majetku po odpočtu dluhů.

⁷ Ustanovení §425 zákona č. 89/2014 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

do naznačeného vývoje majetku fyzické osoby začleníme také dluhy osoby a začneme hovořit o jmění.

V případě právnických osob lze uvažovat o vzniku a proměnách majetku nebo jmění analogicky.

Konstrukce daně z příjmů primárně nepracuje se stavovými veličinami (stavem majetku a závazků), ale odvíjí se od pohybu majetku, pracuje s tokovými veličinami, příjmy a výdaji za vymezené časové období (zdaňovací období). Jak tedy může zákonem o prokazování původu majetku zavedené zvláštní prohlášení o majetku pomoci správci daně se správným stanovením daně?

Je totiž nesmírně obtížné, snad i nemožné, aby správce daně byl schopen dohledat všechny operace, které daňový subjekt za daný časový úsek provedl. Je tedy obtížné, snad i nemožné, pro správce daně dohledat a zkontrolovat všechny příjmy (výnosy), které jsou za zdaňovací období předmětem daně. Pro ilustraci uvedu následující příklad:

Fyzická osoba pobírající průměrné příjmy ze závislé činnosti v hotovosti koupí od jiného občana nepodnikatele například obraz za 100 tis. Kč, o kterém ví, že jeho hodnota je významně vyšší. Ve lhůtě do jednoho roku tento obraz prodá jinému občanovi například za 5 mil. Kč a kupní cenu inkasuje opět v hotovosti. Ať již z jakýchkoliv důvodů tato osoba nepodá přiznání k dani z příjmů fyzických osob, pak vzhledem k tomu, že taková operace není předmětem evidencí ani rejstříků, platba neprošla přes bankovní účet, je velmi málo pravděpodobné, že se informace o takovém příjmu ke správci daně dostane. Pokud ovšem tento daňový subjekt použije takto získané prostředky například na nákup nemovitosti, pak se existence takového příjmu zviditelní. Správce daně pak má možnost zjistit a odhadnout nepoměr mezi nárůstem majetku (jmění) a správcem daně známými příjmy a vyzvat poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů daňového subjektu.

Tedy u určitého majetku zachyceného v evidencích (nemovitosti, cenné papíry, bankovní účty, automobily) je snadné dohledat jejich vlastnictví v konkrétním čase právě jako důsledek provedených operací, se kterými mohou být spojeny příjmy, které jsou předmětem daně.

Proces změn majetku daňového subjektu lze popsat zjednodušeně (při zanedbání jiných vlivů na hodnotu majetku) rovnicí:

Hodnota majetku na začátku období + příjmy – výdaje = stav majetku na konci období.

Situace je ale komplikovanější tím, že zdrojem získání majetku mohou být také dluhy. Tedy ne každé nabytí majetku znamená také zvýšení jmění osoby.

Například nákup nemovitosti v kupní ceně 5 mil. Kč ještě vůbec nemusí znamenat existenci zdanitelného příjmu, pokud si kupující na úhradu kupní ceny celých 5 mil. Kč vzal úvěr u banky. Na uvedeném případě lze tak demonstrovat, že přestože se majetek osoby zvýšil o 5 mil. Kč, tak (čisté) jmění této osoby se vůbec nezměnilo a není žádný důvod k pochybnostem o existenci nezdaněných příjmů poplatníka v této souvislosti.

Uvedené platí ale také obráceně. *Pokračujme ve shora uvedené úvaze o poplatníkovi, který tedy vlastní pouze nemovitost ve výši 5 mil. Kč a jediným dluhem je 5 mil. Kč úvěru u banky na pořízení této nemovitosti. Jmění (čisté) takového poplatníka je tedy nulové. Jestliže se ovšem poplatník dostaví na přepážku banky, v hotovosti uhradí část úvěru, například 2 mil. Kč, pak taková majetková operace z pohledu evidencí znamená nárůst jmění poplatníka o 2 mil. Kč. Přestože se majetek takové osoby vůbec nezměnil, tento poplatník může být po právu vyzván, aby původ takového příjmu prokázal.*

Z uvedených příkladů je tady patrné jisté matení pojmů, neboť zkoumaná problematika se netýká prokazování původu majetku, ale prokazování původu a zdanění příjmů při změnách jmění daňového subjektu. Lze tedy říct, že zkoumaná úprava směřuje k tomu, aby fyzická osoba měla umět popsat v hrubých obrysech významné změny ve stavu svého jmění a prokázat jeho zdanění, případně osvobození příjmů od daně.

Přestože se úprava prokazování původu majetku vztahuje i na právnické osoby, pak u těchto osob je situace přece jen jiná. Právnické osoby jsou vesměs povinny vést účetnictví, jehož součástí je i provádění pravidelné inventarizace. Je-li účetnictví vedeno správně a úplně, pak lze dohledat veškeré operace s majetkem právnické osoby i se závazky této osoby. Tomu odpovídá konstrukce základu daně z příjmů právnických osob vedoucích účetnictví, kdy se vychází z hospodářského výsledku uvedeného v účetnictví⁸. U právnických osob je vlastně každoročně vytvářeno úplné majetkové přiznání ve formě rozvahy a přehled toku příjmů i výdajů je podvojně zachycen ve výkazu zisků a ztrát. To neplatí u podnikajících fyzických osob vedoucích podvojně účetnictví, neboť tyto osoby v rozvaze nezachycují celý svůj majetek a všechny dluhy, ale pouze ty, které jsou součástí obchodního majetku.⁹

⁸ Ustanovení §23 odst. 2) písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁹ Dle ustanovení §4 odst. 4) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno

3. Stav před přijetím úpravy o prokazování původu majetku

3.1. Výzva k odstranění pochybností dle daňového řádu a její omezení

Možnosti správce daně aplikovat postupy odpovídající přijaté úpravě prokazování původu majetku lze velmi dobře ukázat na judikatuře předcházející přijetí předmětné úpravy. Častým tématem soudních případů jsou případy podnikajících fyzických osob, kdy tyto osoby vkládaly vysoké peněžní prostředky na bankovní účty nebo v hotovosti na pokladnu. Tyto vklady přitom deklarovaly nikoliv jako příjmy z podnikání, které jsou předmětem daně, ale jako úspory, které jsou převáděny ze sféry nepodnikatelské, tedy jako příjmy, které nejsou předmětem daně. Často za situace, kdy podnikající fyzická osoba tyto vklady používá na úhradu ztráty z podnikání.

Za jeden z klíčových nálezů ústavního soudu v oblasti daňového práva týkající se možností správce daně vyzývat daňový subjekt k prokazování skutečností je náleží Ústavního soudu zveřejněný i ve sbírce zákonů pod číslem 130/1996 Sb. V tomto nálezu Ústavní soud konstatoval, že „*státní úředník nemůže vyzvat daňový subjekt k čemukoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám*“¹⁰

Na uvedený náleží poté navazovaly další náleží Ústavního soudu, kdy citovaná teze byla rozvíjena tak, že ze žádného ustanovení daňových zákonů ani z jiného předpisu právního řádu nevyplývá obecná povinnost daňového subjektu informovat o jakémkoliv svém majetku či prokazovat jeho původ. Uvedené konstatování ovšem nebylo možné chápat jako rezignaci na možnost správce daně klást otázky daňovému subjektu a vyzývat jej k prokazování skutečností. Dle stejného soudu je ovšem ústavně akceptovaný postup, pokud správce daně „*vyjádří pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil*.“¹¹

Uvedený směr výkladu respektoval a rozvinul Nejvyšší správní soud, který konstatoval, že v České republice není zakotvena povinnost podávat tzv. majetková přiznání. Zdůraznil, že neexistenci této povinnosti nemůže správce daně nahrazovat pojetím dokazování v daňovém řízení tak rozšiřujícím způsobem, které by ve svých důsledcích vedlo ke stejnému efektu, jako

¹⁰ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 38/95 ze dne 24.4.1996

¹¹ Usnesení Ústavního soudu ze dne 3.9.2002, sp. zn. II.ÚS 750/2000

kdyby taková povinnost stanovena byla. Upřesnil, že daňová povinnost má jak rozměr druhový, tedy povinnost určenou zákonem ke konkrétní dani, tak rozměr časový, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření nebo doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a druhově omezeném rámci může správce daně po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene. Rozšíření povinnosti břemene důkazního vedle tento rámec je nepřipustným excesem správce daně, který v rovině ústavněprávní představuje zásah do autonomní sféry jednotlivce. Šíří povinnosti nést důkazní břemeno kladenou na daňový subjekt je tedy třeba vykládat tak, aby vůbec ještě byl respektován autonomní prostor osoby, aby byla zachována rovnováha mezi tímto autonomním prostorem na straně jedné a veřejným zájmem na správě daní na straně druhé. „*Vyměří-li či doměří-li správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň podle pomůcek, poruší tím rovněž i článek 11 odst. 5 Listiny.*“¹²

Poměrně častým typem sporů daňových poplatníků a správce daně byly v době po přijetí uvedených rozhodnutí případy, kdy fyzická osoba vkládala na bankovní účet finanční částky většího objemu a správci daně vznikly pochybnosti o tom, zdali tyto částky byly v minulosti zdaněny. Lze vysledovat, že docházelo k rozlišování případů s ohledem na to, zdali o vkladech bylo účtováno či nikoliv.

Zajímavý je s tím související rozbor problematiky o časovém aspektu získání příjmů. Správce daně totiž uměl identifikovat okamžik, kdy došlo k uskutečnění výdaje vyššího objemu, ale neuměl určit, kdy došlo k získání odpovídajícího příjmu. Došlo ke sjednocení výkladu, že tehdy platná právní úprava neumožnila správci daně z majetkových přírůstků, u nichž zdanění v minulosti nebylo poplatníkem fyzickou osobou prokázáno, doměřit bez dalšího daň z příjmů v roce, kdy byl z takového příjmu uskutečněn výdaj. Z těchto případů ovšem byly vyloučeny situace, kdy se jednalo o výdaj (přesněji o vklad na vlastní účet), o němž je účtováno jako o vkladu bez vlivu na základ daně. U správce daně vznikly na základě dokazování daňovými přiznáními poplatníka pochybnosti, zda se ve skutečnosti namísto vkladu nejedná o nezdaněné příjmy. Na tyto případy plně dopadá povinnost důkazní a stíhá osobu, která výdaj uskutečnila.¹³ Správce daně v těchto případech důvodně vyzval daňový subjekt k ozřejmění a prokázání původu vložených finančních prostředků. Jestliže daňový subjekt však původ peněz

¹² Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 20/2006-95

¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.11.2007, čj. 5 Afs 172/2006, č. 1663/2008 Sb.

neprokázal a ani nenavrhl relevantní důkazy, pak ve vztahu ke svému tvrzení, že se jedná o vklad do podnikání, neunesl důkazní břemeno.¹⁴

Uvedený směr výkladu potvrdil i Ústavní soud, kdy konstatoval, že správci daně přísluší oprávnění požadovat na daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků, resp. zda tyto byly již zdaněny, pokud jím byly vloženy do podnikání, a pokud o nich bylo takto účtováno, zejména v okolnostech, kdy dosavadní příjmy a výdaje vyplývající z daňových příznání daňového subjektu takové vklady neodůvodňují.¹⁵

Nejvyšší správní soud pak nepotvrdil názor stěžovatele, že by správce daně neměl vůbec možnost přistoupit k výzvě k prokázání zdanění soukromých prostředků vložených do podnikání, a soud příhodně tuto situaci popsal tak, že za takové situace (vklad soukromých prostředků do podnikání) „*podnikatel jakožto daňový subjekt skrze tyto vklady v této části propojil svou soukromou a podnikatelskou sféru*“.¹⁶

Stejný soud jinak posoudil případ, kdy správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností vzhledem k částkám vloženým fyzickou osobou do úložny společnosti. Vyjádřil názor, že ze skutečnosti, že osoba v uvedených letech finančními prostředky disponovala, nelze učinit závěr, že pouze v těchto letech předmětné částky tvořily její příjem. Tato osoba tvrdila, že podstatná část finančních prostředků byla získána v prekludované době, a prostředky byly tvořeny řadou dílčích příjmů, které nesouvisely s její daňovou povinností v letech, kdy je vkládala do úložny společnosti. Pokud tedy směřovala výzva správce daně k tomu, aby stěžovatelka prokazovala strukturu svých příjmů tak, aby z ní vyplývalo, že byla schopna ze svého majetku vydat předmětné finanční částky, pak takový přístup správce daně soud označil za nepřipustnou extenzi rozsahu důkazního břemene porušující autonomní prostor jednotlivce.

Soud pak označil za nepřipustné, aby správce daně požadoval obecný průkaz majetkových poměrů tak, aby bylo možné rekonstruovat skutečnost, zda v příslušných letech vůbec disponovala takovou výší majetku, která by jí umožnila později vynaložit finanční prostředky. „*Správce daně stanovením takové povinnosti vlastně konstruoval povinnost stěžovatelky k obecnému prokazování jejích majetkových poměrů a zdrojů jejího majetku, tedy fakticky k majetkovému přiznání*“. Stanovení daňové povinnosti poplatníkovi za takové situace

¹⁴ Usnesení Ústavního soudu ze dne 5.11.2002, sp. zn. II.ÚS 574/02

¹⁵ Usnesení Ústavního soudu ze dne 21.2.2008, sp. zn. III.ÚS 2191/07

¹⁶ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2007, sp. zn. 8 Afs 33/2005-48

pak soud označil jako protiústavní, když správce daně tím postupem v rozporu se zákonem vyměřil daň a odňal fyzické osobě vlastnické právo.¹⁷

Z rozboru uvedených případů lze vysledovat, že soudy i před přijetím úpravy prokazování původu majetku potvrdily oprávnění správce daně vydat výzvu odpovídající nově zakotvené výzvě k prokázání příjmů.¹⁸ Zásadním rozdílem a omezením ovšem bylo, že poplatník o „nadměrném“ výdaji účtoval, a tím *propojil svoji soukromou a podnikatelskou sféru*. Oproti tomu stávající úprava prokazování původu majetku umožňuje správci daně vydat výzvu bez ohledu na to, zdali je poplatník podnikatelem či nikoliv, nebo zdali byly výdaje učiněny v souvislosti s podnikáním.

3.2. Další nástroje správce daně

3.2.1. Oznámení o osvobozených příjmech

V souladu s principem autoaplikace v daňovém řízení jsou pro správce daně základní a prvotní informací o příjmech daňového subjektu podaná daňová přiznání daňových subjektů povinných taková přiznání podat. Úplnost informace o příjmech daňového subjektu je pak dána rozsahem povinnosti daňového subjektu v daňovém přiznání své příjmy uvést.

Z pohledu vymezení předmětu daně z příjmu i z pohledu obsahu daňového přiznání se v případě právnických osob situace jeví podstatně zřetelnější než u osob fyzických.

V případě právnických osob jsou až na omezený počet výjimek předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem¹⁹ a až na nevýznamné výjimky jsou všechny právnické osoby přiznání k dani z příjmů povinny podávat.

V případě fyzických osob je situace výrazně komplikovanější. V kapitole 5. podrobněji rozebírám povinnost podat podávat přiznání k daním z příjmů fyzických osob. Zde postačí pro pochopení souvislostí, že zdaleka ne všechny fyzické osob jsou povinny daňové přiznání podávat (zjednodušeně se tato povinnost například netýká osob, které mají příjmy jen ze závislé činnosti). A navíc fyzické osoby, které mají povinnost přiznání podat, ve svém daňovém přiznání nemusí uvádět všechny své příjmy. Správce daně tak nemá zejména informace o

¹⁷ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2007, sp. zn. 8 Afs 16/2005-114

¹⁸ Ustanovení §38x zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ Ustanovení §18 odst. 1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

osvobozených příjmech poplatníka a o příjmech konkrétních poplatníků zdaněných srážkou²⁰. Dále nemá správce daně ani informaci o příjmech fyzických osob, které nejsou předmětem daně, zejména přijaté zápůjčky a úvěry.²¹

S ohledem na uvedené informační omezení správce byla zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností od 1. 1. 2015 zavedena fyzickým osobám povinnost oznamovat správci daně přijetí osvobozených příjmů v částce vyšší než 5 mil. Kč. Tato povinnost se nevztahuje na příjmy, které si správce daně může zjistit z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup.²² Správce daně tak o jednotlivých fyzických osobách získává především informace o přijatých darech a dědictví. Získané informace tak může využít zejména při vyhodnocování poměrů u poplatníků a při formulaci svých pochybností o souladu majetku poplatníka a jeho zdaněných příjmech. Praktická aplikace povinnosti oznamovat osvobozené příjmy byla předmětem dotazu na Finanční správu ČR, kterou rozebírám v samostatné části této práce.

3.2.2. Elektronická evidence tržeb

Dalším účinným nástrojem pro získání informací o příjmech všech poplatníků je elektronická evidence tržeb zavedená zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Rozbor tohoto zákona přesahuje možnosti dané touto prací, proto se zde jen zmíním, že průběžná informace o příjmech poplatníka umožňuje do značené míry automatizované vyhodnocování souladu podaného přiznání a evidovaných příjmů poplatníka. Do značné míry elektronická evidence tržeb omezuje získávání příjmů poplatníkem a jejich neuvádění do daňových příjmů v rámci podaného daňového přiznání.

Na závěr této kapitoly je vhodné doplnit, že první novodobý daňový procesní předpis, tedy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zkraje své účinnosti počítal s podáním majetkového přiznání. Podle §42 tohoto zákona měly fyzické i právnické osoby u majetku nad 1 mil. Kč povinnost opakovaně v tříletých intervalech podat přiznání o svém majetku. U přírůstku majetku byly na výzvu správce daně daňové subjekty povinny prokázat zdanění odpovídajících příjmů. Uvedené ustanovení bylo po dvou letech účinnosti zrušeno.

²⁰ Například při výplatě podílů na zisku je o sražené dani podáváno správci daně hlášení (vyúčtování daně vybírané srážkou), obsahem hlášení ovšem nejsou příjmy jednotlivých poplatníků.

²¹ Ustanovení 38g odst. 3) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

²² Ustanovení 38v zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

4. Úprava prokazování původu majetku

4.1. Návrh zákona a jeho přijetí

Vláda v květnu 2015 schválila návrh zákona č. 100/15, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku (zákon o prokazování původu majetku). Návrh zákona předpokládal platnost od 1. 1. 2016. Návrh zákona obdrželi poslanci jako sněmovní tisk 504. V průběhu projednávání zákona byly navrhovány (a zamítnuty) některé i velmi kontroverzní pozměňovací návrhy, jako například prodloužení zpětné účinnosti zákona až 25 roků²³, tedy až k samotnému počátku transformace hospodářství po roce 1989.

V červenci 2016 poslanecká sněmovna návrh zákona schválila a předala k projednání senátu.

V srpnu 2016 senát návrh zákona projednal, návrh zákona neschválil a vrátil jej zpět poslanecké sněmovně s pozměňovacím návrhem, aby se hranice pro prokazování rozdílů v příjmech a majetku snížila ze 7 mil. na 5 mil. Kč. Poslanecká sněmovna změnu navrženou senátem schválila a po podpisu prezidenta byl zákon publikován ve sbírce zákonů pod číslem 321/2016 Sb. s účinností od 1. 12. 2016

4.2. Systematické zařazení

Lze konstatovat, že širokou veřejností je vnímáno (ovšem ale také odborníky v rámci popularizace problematiky²⁴), že předmětná úprava byla přijata jako samostatný zákon o prokazování původu majetku. To je poněkud zavádějící.

Předně se nejedná o samostatný nový zákon, ale o novelizaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a novelizaci zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Zákon č. 321/2016 Sb., kterým byly uvedené předpisy novelizovány, pak nese označení jako „zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku“.

Tím, že se prokazování původu majetku stalo součástí zákona o daních z příjmů, tak bylo současně vymezeno jeho postavení vůči daňovému řádu. Ustanovení k prokazování původu majetku se tak dostalo do pozice ustanovení speciálního vůči obecným ustanovením daňového řádu.

²³ Pozměňovací a jiné návrhy k tisku 504, dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=4>

²⁴ Běhounek, Pavel. *Zákon o prokazování původu majetku* [online]. Praha, 2016 [cit. 20. 12. 2017]. Behounek.eu.

4.3. Princip zákona o prokazování původu majetku

Název zákona č. 321/2016 Sb., *kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku*, je dalším z matoucích pojmů v rámci zkoumané problematiky. Dle mého názoru, který dokládám podrobným rozбором v hlavní části této práce, nově přijatá opatření vlastně vůbec nejsou o prokazování původu majetku.

Jedná se o stanovení zákonného oprávnění pro správce daně (a tomu odpovídající povinnosti daňových subjektů) k ověření skutečností, zda byl konkrétní majetek nabyt za příjmy, které byly zdaněny nebo byly od zdanění osvobozeny či nebyly tyto příjmy předmětem daně. Případně, že byly učiněny výdaje ke snížení zadlužení daňového subjektu, tedy ke zvýšení vlastního jmění, kterým by neodpovídaly předchozí správci daně známé zdaněné nebo osvobozené příjmy. Zákon počítá i s prokazováním původu a vzniku příjmů odpovídajících učiněné spotřebě poplatníka.

Cílem přijaté úpravy tedy rozhodně není zjištění a prokázání konkrétního původu majetku, jak by mohl název zákona napovídat, ale ověření otázky, zdali byly nezbytné příjmy k nabytí majetku nebo snížení závazků (nebo i ke spotřebě) řádně zdaněny. A také následné opatření a postupy správce daně vedoucí k dodanění příjmů, u kterých nebylo jejich zdanění nebo osvobození prokázáno.²⁵

Poplatníkem se v ustanoveních o prokazování původu majetku rozumí jak právnické, tak fyzické osoby. Jak již bylo naznačeno výše, právnické osoby jsou vesměs povinovány vést podvojný účetnictví a sestavit každoročně účetní závěrku. Její součástí je mimo jiné rozvaha, kterou lze vnímat jako každoroční majetkové přiznání.

Lze tedy očekávat, že prakticky bude prokazování původu majetku aplikováno zejména u fyzických osob, které nemají povinnost vést účetnictví o celém svém majetku a dlužích.

V hlavní části práce uvádím podrobný rozbor novelizace zákona o daních z příjmů. Pro úvod do problematiky lze vnímat přijaté opatření následujícím způsobem:

²⁵ Například na Slovensku se zákonodárce vydal jinou cestou, kdy zákon č. 101/2010 Z.z., o prokazování původu majetku, umožňuje propadnutí majetku daňového subjektu státu v případě, kdy nedojde k prokázání příjmů k nabytí předmětného majetku

Jestliže:

- správce daně bude mít důvodné (konkrétně podložené) pochybnosti o rozdílu v nárůstu jmění, spotřebě nebo jiným vydáním daňového subjektu oproti příjmům, které správce daně zná
- a tento rozdíl bude větší než 5 mil Kč

pak správce daně vyzve poplatníka k prokázání původu majetku.

Jestliže poplatník neprokáže vznik a původ majetku, (rozuměj: neprokáže zdanění odpovídajících příjmů), jejich osvobození nebo jiný legální důvod, pak správce daně stanoví poplatníkovi daň

- a) podle pomůcek při rozdílu změny jmění a příjmu menším než cca 13 mil. Kč u fyzických osob a stanoví z rozdílu daň 15% + 20% penále ze stanovené daně
- b) podle pomůcek zvláštním způsobem při rozdílu změny jmění a příjmu větším než cca 13 mil. u fyzických osob doměří z rozdílu daň 15% + 50% nebo 100% penále z doměřené daně podle míry spolupráce daňového subjektu.

Správce daně nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, o nichž je správci daně známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně, tedy obecně tři roky zpět. Pokud ovšem bude poplatník tvrdit, že původ majetku ve sledovaném období spadá do prekludovaného období, pak takové tvrzení musí prokázat.

Pokud by poplatník k výzvě správce daně vznik a původ příjmů neprokázal, pak správce daně může poplatníka vyzvat k podání prohlášení o majetku (prohlášení o stavu jmění). Zde bude pod zpřísněnou trestní sankcí povinen uvést všechny svůj nemovitý majetek, movitý majetek přesahující položkově 100 tis. Kč a své závazky nad 100 tis. Kč. Prohlášení o majetku pak může správce daně použít pro doměření nebo stanovení daně.

4.4. Pojem „důvodné pochybnosti“

Podle ustanovení §38x zákona o daních z příjmů vyzve správce daně poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností v případě, že má důvodné pochybnosti, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správci daně odpovídají nárůstu jeho jmění. Tedy jednou z podmínek pro to, aby správce daně mohl vyzvat poplatníka dle ustanovení §38x zákona o daních z příjmů k prokázání vzniku a původu příjmů, je existence důvodných pochybností

správce daně. Tyto důvodné pochybnosti dle ustanovení §38x odst. 2 zákona o daních z příjmů je správce daně povinen uvést ve výzvě zaslané poplatníkovi a to takovým způsobem, který poplatníkovi umožní se k nim vyjádřit.

Co jsou to důvodné pochybnosti není v zákoně o daních z příjmů nikterak definováno. Je to pojem v českém daňovém právu často používaný, přesto ani v dalších právních předpisech jeho definici nenajdeme. Jde o neurčitý pojem často spojovaný s dokazováním. V trestním řízení je zjištění skutkového stavu bez důvodných pochybností jednou ze zásad trestního řízení uvedenou v §2 trestního řádu. Obdobně je zásada zjištění stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, uvedena ve správním řádu. Přestože dle ustanovení §262 daňového řádu, se při správě daní správní řád nepoužije, pak s odvoláním na ustanovení § 177 správního řádu je možné zásadu zjištění stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, ze správního řádu na daňové řízení aplikovat jako základní zásadu.

Neurčité právní pojmy mají své nezastupitelné místo v právním řádu co by pojmy, které nelze přesně právně definovat, ani jejich přesná definice pro zachování obecnosti právního předpisu není žádaná. Obsah takového neurčitého pojmu, jeho rozsah a aplikace se může lišit podle okolností daného případu. Ve správním řízení je tak souladu s uvedeným požadavkem na obecnost normy ponechán prostor pro výklad správním orgánům, aby v dané konkrétní situaci posoudily a vyhodnotily, zdali je tato situace neurčitým právním pojmem pokryta či nikoliv.²⁶

Výklad neurčitých právní pojmů správním orgánem je pak úzce spjat se správním uvážením správního orgánu. Interpretace neurčitého právního pojmu se tak může ad hoc měnit případ od případu a může být časově i místně proměnlivá.²⁷

Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit, a to z toho hlediska, zda posuzovanou věc lze do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého pojmu zařadit.²⁸

V případě aplikace zákona o prokazování původu majetku to tedy znamená, že správce daně je povinen v konkrétním případě nejdříve shromáždit podklady (důkazy) jednak o příjmech poplatníka, které poplatník tvrdil v daňových tvrzeních nebo které byly správci daně

²⁶ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, sp. zn. 8 As 37/2011-154

²⁷ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, sp. zn. 10 Afs 24/2014-119

²⁸ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. 5 Afs 151/2004-73

oznámeny, a jednak informace o nárůstu jmění poplatníka, jeho spotřebě nebo jiných vydání. Obě tyto skupiny shromážděných informací musí vyhodnotit, učinit si úsudek, správní uvážení o tom, zdali správci daně známé příjmy odpovídají nárůstu jmění, spotřebě a jiným vydáním. Pokud dojde k závěru, že neodpovídají, pak tyto své pochybnosti musí konkrétně, jasně a určitě formulovat a odůvodnit s odvoláním na zjištěný skutkový stav.

Další problematické pojmy rozebírám v kontextu jejich použití, například v kapitole Podmínky k vydání výzvy k prokázání příjmů je rozebírán pojem „ozřejmovaly“ nebo „předběžné posouzení“. Pojem „nepoměrné obtíže“ je zase rozebírán v části práce věnující se prohlášení o majetku.

5. Rozbor úpravy o prokazování původu majetku

5.1. Přípravná pasivní část

Aplikaci zákonných ustanovení přímo se vztahujících k prokazování původu majetku nutně předchází přípravná analytická činnost správce daně. Důvodné pochybnosti správce, které jsou dle ustanovení §38x zákona o daních z příjmů jednou z nutných podmínek pro vydání výzvy, musí vycházet ze znalosti konkrétních okolností a skutečností vztahujících se k osobě poplatníka a jeho poměrů.

Obecným, ale zásadním východiskem pro přípravnou část prokazování původu majetku je zásada oficiality²⁹ vyjádřená v ustanovení §9 odst. 2 daňového řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá povinnost správce daně soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daně. Tuto povinnost nelze vnímat omezeně jako povinnost zahajovat řízení z moci úřední, ale jako soustavnou povinnost shromažďovat a analyzovat údaje, které vedou nebo mohou vést ke správnému zjištění a vyměření daně. Shromažďování údajů o poplatníkovi ovšem není bez omezení. Omezení lze nalézt například hned v následujícím odstavci daňového řádu, kde správce může shromažďovat osobní a jiné údaje o poplatníkovi jen tehdy, jestliže jsou potřebné pro správu daní, a to v nezbytném rozsahu pro dosažení cíle správy daní.

Dalším zákonným ustanovením, ze kterého může (a musí) správce daně čerpat v přípravné části řízení o prokazování původu majetku, je ustanovení §92 odst. 3 daňového řádu, kdy správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně byly zjištěny co nejúplněji. Přitom správce daně není vázán jen návrhy daňových subjektů.

Základní informací v přípravné části prokazování původu majetku budou jistě údaje, které poplatník uvedl ve svých daňových přiznáních k daním z příjmů.

V případě právnických osob v zásadě platí, že právnické osoby podávají daňové přiznání k daním z příjmů po celou dobu svojí existence, daňové přiznání vychází z účetnictví účetní jednotky, ve kterém jsou zaznamenány všechny pohyby majetku a závazků v účetním období. Správce daně tak má u právnických osob každoroční majetkové přiznání k dispozici, a

²⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. str. 67

to ve formě účetního výkazu rozvaha. Pro zjednodušení pomíjím speciální případy právnických osob, které nemají povinnost vést (podvojně) účetnictví.

V případě fyzických osob je situace komplikovanější a domnívám se, že právě na fyzické osoby úprava prokazování původu majetku směřuje, jak již bylo komentováno výše. Každá fyzická osoba nemá povinnost podávat každoročně přiznání. Pokud přiznání poplatník nepodal, pak i tato informace má pro správce daně vypovídající schopnost. Poplatník není povinen podat přiznání k daním z příjmů, jestliže například:

- má příjmy pouze ze závislé činnosti od jednoho nebo postupně více plátců a mimo jiné podmínky nedosáhl jiných příjmů (z podnikání, z nájmu, kapitálových a ostatních příjmů) ve výši přesahující 6.000,- Kč³⁰ nebo
- vedle příjmů osvobozených a příjmů, ze kterých je daň vybírána srážkou, nepřesáhnul v příjmech částku 15.000,- Kč³¹

Skutečnost, že poplatník daňové přiznání nepodal, vede správce daně k oprávněné úvaze vycházející z ustanovení § 38g zákona o daních z příjmů o omezeném rozsahu zdrojů a výši příjmů poplatníka.

Pokud poplatník daňové přiznání k daním z příjmů podává, pak je poplatník povinen v tomto přiznání uvést všechny příjmy, které jsou předmětem daně s výjimkou příjmů od daně osvobozených a příjmů zdaněných srážkou³². Správce daně má tak u fyzických osob podávajících přiznání k daním z příjmů poměrně podrobnou informaci o struktuře a výši příjmů poplatníka ve zdaňovacím období. O majetku a závazcích má z daňového přiznání informaci pouze u osob s příjmy z podnikání a to ještě pouze k části majetku a závazků poplatníka vztaheného k podnikání.

Další informací, kterou může správce průběžně disponovat, jsou oznámení poplatníka o osvobozených příjmech podle ustanovení §38v ZDP a následujících. Tento institut tvoří nedílnou součást systému prokazování původu majetku a tato práce podrobněji o tomto nástroji pojednává v samostatné části. Informace o obsahu podaného oznámení, tedy informace o konkrétních okolnostech získání osvobozeného příjmu, o jeho výši a datu vzniku příjmu, jsou informace pozitivně vyjádřenými. Informační hodnotu pro správce má informace negativně

³⁰ Ustanovení §38g odst. 2) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

³¹ Ustanovení §38g odst. 1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

³² Ustanovení §38g odst. 3) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

vyjádřená, tedy informace o tom, že poplatník takové oznámení neučinil. Správce daně je pak oprávněn předpokládat, že takové osvobozené příjmy poplatník neměl.

Charakteristikou této přípravné fáze je do jisté míry možná pasivita správce daně, tedy nemusí činit žádné aktivní úkony, pokud pomineme konkludentní vyměření daně.

Takto spíše pasivně zjištěný stav poplatníkem deklarovaných informací sám o sobě nemůže být dostatečným objemem informací, které by mohly vést k aktivaci ustanovení §38x ZDP, tedy k vydání výzvy k prokázání příjmů. Nutně zde musí být další dodatečná, již aktivně zjištěná nebo jinak získaná informace, která v kontextu s pasivně zjištěnými informacemi o příjmech poplatníka bude schopna vyvolat důvodné pochybnosti správce daně.

Takto pasivně získané informace jsou tím, co zákonodárce považuje ve smyslu ustanovení §38x ZDP za „příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správcem daně“.

5.2. Aktivně získaná složka vzniku důvodných pochybností správce daně

Aktivně získanou informací nezbytnou ke vzniku důvodných pochybností je informace o skutečnostech souvisejících s „nárůstem jmění, spotřeby nebo jiným vydáním³³“. Problematicke a výkladu uvedeného sousloví, co by aktivně získané složky vzniku důvodných pochybností správce daně, jsem se věnoval na jiném místě této práce.

Informaci o nárůstu jmění, spotřebě a jiných vydání bude správce daně získávat aktivně, nikoliv jen pasivním očekáváním jejího získání od poplatníka. Nelze mít ovšem představu, že správce daně bude například prověřovat bankovní účty náhodně vybraných poplatníků, ale získávání takových informací bude navázáno na jiné činnosti správce daně.

Lze očekávat, že základním zdrojem informací o významném růstu jmění poplatníka bude zejména daňová kontrola probíhající u tohoto poplatníka a případně³⁴ probíhající u jiného poplatníka.

Daňová kontrola³⁵ je základním postupem správce daně v daňovém řízení a základním kontrolním mechanismem tvořícím jeden celek s principem autoaplikace daňových a jiných

³³ Ustanovení §38x odst. 1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

³⁴ Daňová kontrola probíhající u jiného poplatníka bude zřejmě častějším důvodem aktivního získání informace než kontrola u poplatníka samotného. Lze očekávat, že takovým jiným kontrolovaným poplatníkem může být například právnická osoba majetkově či personálně propojená s tímto poplatníkem.

³⁵ Ustanovení §85 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

předpisů poplatníkem. Při daňové kontrole jsou sbírány a hodnoceny důkazní prostředky s cílem objasnit skutkový stav a ověřit správnost daňových tvrzení subjektu a jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Pro získání informací relevantních pro prokazování původu majetku bude hrát roli, do jaké hloubky bude daňová kontrola prováděna, tedy jak podrobně bude správce daně kontrolu provádět. Daňová kontrola je ovládána zásadou přiměřenosti, proti které lze klást cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady. Správce daně je tak oprávněn v souladu s uvedeným cílem správy daní provádět kontrolu i do značné míry podrobnosti či hloubky³⁶. Jeví se ovšem, že pro získání informace, která by mohla být vhodným zdrojem informací o významném růstu jmění poplatníka, není důležité, nakolik budou podrobně prověřovány jednotlivé dílčí změny majetku či závazků poplatníka. Daleko důležitější bude schopnost kontrolujícího pracovníka posoudit a vyhodnotit změny majetku a závazků u poplatníka v jeho celkovém kontextu a v kontextu s majetkovými poměry jiných poplatníků, kteří budou stát na opačné straně majetkových transakcí než je kontrolovaný subjekt. Na první pohled by se mohlo zdát, že s ohledem na limit rozdílu mezi příjmy a nárůstem jmění, spotřebou a jiným vydáním ve výši 5 mil. Kč se pozornost správce daně bude soustředit na jednotlivé operace s vyšší korunovou hodnotou³⁷. Takové operace jistě pozornost správce daně vyvolají. Ovšem i četné opakované majetkové operace s nižší jednotkovou částkou mohou ve svém součtu znamenat značný souhrnný majetkový pohyb. Identifikace takových majetkových operací může být ztížena jejich začleněním mezi další majetkové pohyby. Uvedená obtíž ovšem může být efektivně odstraněna u kontroly subjektu, který vede účetnictví za pomoci výpočetní techniky. Zde je správce daně oprávněn si vyžádat účetní záznamy na technickém nosiči dat podle ustanovení §81 odst. 2) DŘ³⁸ a za použití analytických softwarových nástrojů potřebná data získat. V této souvislosti bude vyvstávat i otázka, za jaké období bude správce daně „nižší“ majetkové operace vyhodnocovat, neboť v jednom zdaňovacím období nemusí být limit 5 mil. Kč překročen a za více období již překročen být může. Otázce délce posuzovaného období se věnuji níže.

Významným zdrojem informací správce daně, které mohou vést k vydání výzvy k prokázání příjmů dle §38x ZDP budou informace ze základních registrů³⁹, a to zejména

³⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. str. 292

³⁷ Například nad jeden milion Kč

³⁸ Ustanovení §81 DŘ se vztahuje k povinnostem subjektu při provádění místního šetření, ovšem ve spojení s §86 odst. 4) DŘ má uvedené oprávnění správce daně i při daňové kontrole

³⁹ Zákon č. 111/2009 Sb. o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů

informace o změně majitele nemovitost v registru územní identifikace a informace z registru osob.

Další zdrojem potřebných informací může být letecký rejstřík⁴⁰, plavební⁴¹ a námořní⁴² rejstřík. Z obou těchto rejstříků s vyžádáním další součinnosti může správce daně čerpat například informace o změnách majitelů dopravních prostředků s vyšší pořizovací cenou jednorázově samy o sobě přesahující limit 5 mil. Kč.

5.3. Podmínky vydání výzvy k prokázání příjmů

V předchozích dvou kapitolách jsem vymezil dvě skupiny informací, které správce daně získává cestou, kterou označuji jako pasivní, a dále cestou aktivního zjišťování údajů o nárůstu jmění, spotřebě a jiným vydáním poplatníka.

V další fázi daňového řízení správce daně provádí porovnání a vyhodnocení informací z obou uvedených skupin.

Provede porovnání příjmů, které správci daně poplatník oznámil nebo tvrdil (tedy pasivně získanou část informací o poplatníkovi), s hodnotou nárůstu jmění, spotřebou a jinými vydáními poplatníka, tedy s informacemi, které aktivně získal o poplatníkovi. Přitom vezme správce daně v úvahu, zdali jsou mu známy skutečnosti, které by nárůst jmění ozřejmovaly⁴³.

Zde se na chvíli zastavím u pojmu použitého zákonodárcem, a to slovesa „ozřejmovaly“. Není použito pojmu obvyklého v daňových předpisech v těchto souvislostech, kterým je například „prokazovaly“ nebo „dokazovaly“. Jazykovým výkladem je možné dovodit, že se jedná o nižší míru nebo stupeň jistoty nebo průkaznosti takových dalších skutečností, které má správce daně k dispozici o poplatníkovi a jeho poměrech. Tomuto použitému pojmu pak odpovídá další použitý pojem v témže odstavci, kterým je předběžné posouzení. Z obou použitých pojmů je možné dovodit podstatnou charakteristiku části daňového řízení předcházejícího vydání výzvy k prokázání příjmů. Pochybnosti správce daně sice *musí být důvodné*, ale míra spolehlivosti a přesnosti informací správce daně může být (zcela pochopitelně) nižší než například v případě vydání platebního výměru.

⁴⁰ Ustanovení §4 zákona č. 49/1997 Sb. o civilním letectví, ve znění pozdějších předpisů

⁴¹ Ustanovení §9 zákona č. 114/1995 Sb. o vnitrozemské plavbě, ve znění pozdějších předpisů

⁴² Ustanovení §7 zákona č. 61/2000 Sb. o námořní plavbě, ve znění pozdějších předpisů

⁴³ Ustanovení §38x odst. 1) písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Skutečnosti, které by ozřejmovaly nárůst jmění, spotřebu nebo jiná vydání, mohou být dvojího charakteru.

Jednak to mohou být informace o poplatníkovi, které nemají charakter oznamovaných ani tvrzených příjmů, přesto je správce daně získává. Takovou typickou informací může být informace správce o prodeji nemovitostí poplatníkem, kde příjem z prodeje byl osvobozen s ohledem na splnění časového testu. Tyto druhy osvobozených příjmů nemá poplatník povinnost správci daně oznamovat, neboť k nim má správce daně přístup z rejstříků či evidencí⁴⁴. Obdobnou povahu mohou mít informace o přijatém dědictví, a to v částkách, které jsou pod limitem oznamovaných osvobozených příjmů. S ohledem na propojení správce daně s katastrálním úřadem a dalšími evidencemi a rejstříky je možné tuto skupinu informací podřadit pod pasivně získané informace o poplatníkovi.

Dále to mohou být informace, které si správce daně o poplatníkovi při vzniku pochybností sám aktivně zjistí. Takovou informací jsou zejména výpisy z bankovních účtů poplatníka a údaje o zůstatcích a pohybech na těchto účtech.

Další podmínkou pro vydání výzvy k prokázání příjmů je překročení limitní hodnoty rozdílu mezi příjmy, které správci daně poplatník oznámil nebo tvrdil, a mezi nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním, a která po předběžném posouzení přesahuje částku 5 mil. Kč.

Z textu zákona vyplývá, že k vydání výzvy k prokázání příjmů podle ustanovení §38x ZDP musí nejdříve proběhnout úvaha správce nazvaná v textu zákona jako předběžné posouzení a vyhodnocení, zdali jsou *kumulativně* stanovené podmínky. Současně tedy musí nastat situace, že

- a) správce daně má důvodné pochybnosti (viz samostatná část této práce k uvedenému pojmu), o tom, že příjmy oznámené nebo tvrzené poplatníkem odpovídají nárůstu jmění, spotřebě nebo jiným vydáním poplatníka
- b) nejsou správci daně známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiná vydání ozřejmovaly a
- c) po předběžném posouzení správce daně rozdíl takto zjištěný přesahuje částku 5 mil. Kč.

Na závěr této části práce ještě provedeme rozbor časového hlediska, za jaké období má správce daně provést předběžné posouzení, zdali byl zjištěný rozdíl mezi příjmy oznámenými

⁴⁴ Ustanovení §38v odst. 3) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

nebo tvrzenými poplatníkem v porovnání s nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydání poplatníka vyšší než limit pěti milionů Kč.

Východisko odpovědi lze hledat v ustanovení §38x odst. 3) písm. a) ZDP, kde jednou z povinných náležitostí výzvy formulované správcem daně vůči poplatníkovi je určení rozhodného období pro posouzení vztahu příjmů a nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání. Z toho lze usuzovat, že časový interval, za který se uvedený rozdíl zkoumá (správce daně tak poprvé činí při předběžném posouzení) není v zákoně stanoven, a jeho stanovení je ponecháno na úvaze správce daně. Například v případě opakovaných výdajů činěných poplatníkem v částkách například statisíců Kč měsíčně (samozřejmě při současné neznalosti správce daně o odpovídajících příjmech poplatníka) může správce daně při stanovení krátkého rozhodného období přijít při předběžném posouzení k závěru, že limitní částka pěti milionů korun nebyla přesáhnuta. A za zcela stejné skutkové situace při stanovení „delšího“ časového intervalu rozhodného období dojde k závěru, že limitní částka přesažena byla. Jedná se tedy o poskytnutí možnosti správního uvážení zákonodárcem, která umožní správci daně podle okolností případu modifikovat délku rozhodného období, a tím umožnit splnění základního cíle správy daní. Rozhodné období tak může být například měsíc nebo také několik let.

Správce daně ovšem nemá neomezenou možnost správního uvážení pro stanovení rozhodného období. Vedle obecného omezení správního uvážení⁴⁵ je časový interval rozhodného období omezen také v ustanovení §38x odst. 5) ZDP, kdy správce daně nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, které nastaly v období, u kterého již nastala prekluze. Nejčastěji tedy bude rozhodné období omezeno dobou tří let.

5.4. Obsah výzvy k prokázání příjmů

Obsahové náležitosti výzvy jsou stanoveny v ustanovení §38x ZDP, které je ovšem třeba vnímat jako speciální ustanovení, k jehož aplikaci je třeba použít také obecná ustanovení z daňového řádu. Přestože je prvotní úkon správce daně směřující k poplatníkovi při prokazování příjmů označen jako výzva, jedná se z obecného pohledu o rozhodnutí, na které se uplatní ustanovení §101 a následující daňového řádu. Jestliže jsou daňovému subjektu ukládány povinnosti, což v případě výzvy k prokázání povinností ukládány jsou, pak se jedná o

⁴⁵ Absolutní či neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje. Každé správní uvážení má své meze, vyplývající v prvé řadě z ústavních principů zákazu libovůle, principu rovnosti, zákazu diskriminace, příkazu zachovávat lidskou důstojnost, principu proporcionality atd. Dodržení těchto mezí podléhá soudnímu přezkumu, viz. Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002 - 42, č. 906/2006 Sb.

rozhodnutí ve smyslu ustanovení daňového řádu upravující náležitosti rozhodnutí. Obsahově mezi výzvou a rozhodnutím není téměř žádný rozdíl, v obou případech jsou příjemci výzvy i rozhodnutí ukládány povinnosti správcem daně. Přesto oba pojmy nelze zaměňovat a je třeba vnímat výzvu jako speciální druh rozhodnutí⁴⁶. Tím věcně podstatným rozdílem je odlišná možnost příjemce rozhodnutí podat odvolání proti rozhodnutí. Daňový řád v obecných ustanoveních o odvolání⁴⁷ označuje výzvu jako rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinností. Proti výzvě se nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak. V případě výzvy k prokázání příjmů zákon možnost odvolání neupravuje, uplatní se tedy obecná úprava a odvolání proti výzvě k prokázání příjmů není možné.

S nemožností podání odvolání je úzce propojena otázka právní moci výzvy. Rozhodnutí, tedy i výzva, musí být oznámeno jeho příjemci. Rozhodnutí je vůči příjemci účinné okamžikem jeho doručení.⁴⁸ Proti výzvě, která je účinná (viz doručení), se nelze odvolat, tedy okamžikem doručení výzvy příjemci je tato výzva současně v právní moci.⁴⁹

Výzva k prokázání příjmů tedy musí obsahovat obecné⁵⁰ části, jako jsou například označení správce daně, který výzvu vydal, a číslo jednací, výrok a lhůtu k plnění.

Obecně musí rozhodnutí správce daně obsahovat odůvodnění s výjimkou případů stanovených zákonem⁵¹. V případě výzvy k prokázání příjmů nejen že není správce daně povinností uvést odůvodnění zbaven, naopak lze z textu zákona⁵² dovodit zvláštní důraz na odůvodnění, kdy je zákonem stanoveno i obsahové vymezení odůvodnění.

Správce daně je povinen ve výzvě k prokázání příjmů uvést své pochybnosti a to způsobem, který umožňuje poplatníkovi, aby se k nim vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Odůvodnění tedy musí být dostatečně konkrétní, musí obsahovat, na jakých zjištěních správce daně se zakládají důvodné pochybnosti správce. Je možné dovodit, že v odůvodnění výzvy k prokázání příjmů budou formulována zjištění a

⁴⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. str. 408

⁴⁷ Ustanovení §109 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁸ Ustanovení §101 odst. 5) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁹ Ustanovení §103 odst. 1) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁰ Ustanovení §102 odst. 1) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵¹ Ustanovení §102 odst. 2) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵² Ustanovení §38x odst. 2) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

úvahy správce daně, které zjistil a učinil při předběžném posouzení, kdy došel k závěru, že rozdíl mezi příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje limitní částku.

Výzva k prokázání skutečností musí vedle shora označených obecných náležitostí obsahovat také další údaje⁵³, a to

- a) určení rozhodného období pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání. Problematiku rozhodného období rozebírám výše.
- b) stanovení lhůty k vyjádření a předložení důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností. Tato lhůta nesmí být kratší než 30 dnů. Stanovení lhůty k vyjádření v uvedené délce je speciálním ustanovením k obecně stanovené lhůtě v daňovém řádu⁵⁴, kdy správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba. Z toho, že obecně lze lhůtu kratší než 8 dnů stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé a z toho, že pro splnění povinností z výzvy k prokázání příjmů nesmí být stanovena lhůta kratší než 30 dnů, lze dovodit, že se naopak jedná o úkon na straně daňového poplatníka nikoliv jednoduchý.
- c) poučení o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností

5.4.1. Další výzva k prokázání příjmů

V ustanovení §38x odst. 4) ZDP je formulováno speciální oprávnění správce daně vydat další výzvu k prokázání příjmů. Z textu ustanovení vyplývá, že správce daně může požadované skutečnosti doplňovat prostřednictvím další výzvy.

Jedná o speciální ustanovení k obecnému pravidlu⁵⁵ vyjádřenému v daňovém řádu, že uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou. Nelze ovšem uvedené speciální ustanovení vykládat tak, že by správce daně mohl opakovaně vydat výzvu zcela stejného obsahu. Takový postup by byl zcela jistě v rozporu se zásadou

⁵³ Ustanovení §38x odst. 3) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁴ Ustanovení §32 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵ Ustanovení §101 odst. 4) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

hospodárnosti⁵⁶, kdy by byl poplatník zbytečně zatěžován a vznikaly mu nadměrné náklady. Oproti tomu je možné, aby správce daně opakovaně vyzýval poplatníka k prokázání rozhodných skutečností tak dlouho, dokud nejsou dostatečně objasněny všechny skutečnosti důležité pro dosažení cíle správy daní.

Správce daně může vydat další výzvu zejména tehdy, zjistí-li další skutečnosti důležité v souvislostech řízení o prokázání původu majetku. Tyto nové skutečnosti mohou mít původ v samostatných poznatcích správce daně z jiných řízení. Jiným původem nových skutečností, které může chtít správce daně prokazovat další výzvou, jsou skutečnosti vyplývající z reakce poplatníka na předchozí výzvu. Je zřejmé, že v dané jedné věci může být tedy výzev i více než jedna nebo dvě. Typickou situací, kdy může být vydána opakovaná výzva, je stav, kdy poplatník na výzvu správce daně poskytne vyjádření a navrhne důkazy k prokázání svých tvrzení, ovšem správce daně takové vysvětlení bude považovat za nedostatečné a bude své pochybnosti opět formulovat v opakované výzvě. Půjde tak o jistou formu dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem.⁵⁷ Lze mít za to, že i na opakovanou výzvu jsou kladeny stejné požadavky jako na výzvu první, zejména co do konkrétnosti a vyjádření důvodných pochybností správce daně.

5.4.2. Časové aspekty výzvy

Účelem úpravy prokazování příjmů je dodanění těch příjmů, které nebyly zdaněny, případně byly osvobozeny nebo nebyly předmětem daně a přitom nutně byly použity pro zvýšení jmění, spotřebu nebo jiná vydání poplatníka. Logickou úvahou lze pak dospět k závěru, že má smysl činit výzvu k prokázání příjmů v takovém časovém úseku, kdy ještě neuplynula lhůta pro vyměření daně. Lhůta pro vyměření daně je upravena v ustanovení § 148 daňového řádu. Zákon hned v úvodu uvedeného ustanovení upravuje, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, tedy tato lhůta má prekluzivní charakter. Tato lhůta je obecně tříletá a začíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, zde konkrétně kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k daním z příjmů fyzických nebo právnických osob. Uvedená obecná tříletá lhůta ovšem může být prodlužována, či její běh může být přerušen, maximální lhůta je ovšem desetiletá.⁵⁸

⁵⁶ Ustanovení §7 odst. 2) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁷ Důvodová zpráva: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=0>, str. 51

⁵⁸ Ustanovení §148 odst. 5) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

V případě, že zde není další jiné řízení u téhož poplatníka a výzva k prokázání příjmů je prvním úkonem, pak správce nebude vyzývat poplatníka k prokazování skutečností, které nastaly před tříletou lhůtou. Jestliže správce zjistí z jiných řízení, že například poplatník před pěti lety obdržel na bankovní účet částku 6 milionů korun, pak i za situace, kdy správce daně poplatníka vyzve k prokázání příjmů a tento správci třeba i sdělí, že se jedná o příjem, který poplatník „zapomněl“ zdanit, pak vzhledem k prekluzivní lhůtě ke stanovení daně by daň v daňovém řízení nemohla být zákonně stanovena. Obdobně například bude postupovat správce daně v případě, kdy zjistí nárůst jmění poplatníka z důvodu zániku jeho finančního závazku splacením opět například před pěti lety. Je zřejmé, že příjem, který takovému snížení závazku poplatníka (a tím růstu jeho jmění) předcházel, musel nastat ještě dříve, tedy opět v prekludované době. Jinou otázkou zůstává, zdali-by takové zjištění správce daně mohlo vést k trestnímu stíhání poplatníka, viz část této práce věnující se trestně právnímu aspektu problematiky. Jiným příkladem, kdy správce daně nemůže výzvu zasílat, může být správcem daně zjištěný nákup lodě z námořního rejstříku nebo nemovitosti z katastru nemovitostí, jestliže zápisy do rejstříku nastaly v prekludované době.

Z uvedeného by se mohlo jevit, že pravidlo uvedené v ustanovení §38x odst. 5) ZDP je nadbytečné vzhledem k existenci prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Shledávám ovšem dva důvody pro existenci takového ustanovení. Jednak jde o informaci pro poplatníka připomínající existenci prekluzivní lhůty, ale zejména se jedná o ustanovení přispívající k efektivnímu výběru daně, kdy správce daně nebude činit takové výzvy k prokázání příjmů, které by právě z důvodu existence prekluzivní lhůty nemohly vyústit k dosažení dodatečného stanovení správné výše daně poplatníka.

Uvedené omezení ovšem nebude použito v případě, kdy správce daně nemá přesvědčivou nebo dostatečně přesnou informaci o tom, kdy poplatník příjmu dosáhl. Pokud správce daně má důvodné pochybnosti, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správci daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jiným vydáním a současně správci daně není zřejmé, kdy tyto skutečnosti nastaly, může (a měl by) výzvu k prokázání příjmů vydat. I když bude na základě výzvy poplatníkem prokázáno, že rozhodné skutečnosti nastaly v prekludované době, pak takový postup správce daně nemůže být označen jako nezákonný.⁵⁹

⁵⁹ Důvodová zpráva: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=0>, str. 52

5.5. Postup poplatníka proti nezákonné výzvě

V dané souvislosti nutně vyvstává otázka postupu poplatníka, jestliže je mu doručena výzva k prokázání příjmů, kterou je možné označit jako výzvu nezákonnou. Tedy výzva, která nebude obsahovat některou ze zákonných náležitostí. Jde zejména o případ, kdy ve výzvě správce daně dostatečně konkrétně neuvede své pochybnosti a tím poplatníkovi neumožní, aby na výzvu mohl dostatečně konkrétně a adekvátně reagovat a odstranit pochybnosti správce daně. Jak tedy může poplatník reagovat na tzv. nekonkrétní výzvu k prokázání příjmů? S ohledem na krátkou dobu účinnosti ustanovení zákona k prokazování původu majetku není možné najít v literatuře, a tím méně v judikatuře odpověď a je nutné sáhnout k analogii s výzvou k odstranění pochybností upravenou v daňovém řádu.⁶⁰

Výzva musí být koncipována tak, že jsou v ní uvedeny konkrétní pochybnosti či skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení, případně i dokumentů předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Musí umožnit daňovému subjektu podat konkrétní a určitou odpověď a současně s tím i dodání vhodných nebo požadovaných důkazních prostředků tak, aby pochybnosti mohly být reakcí daňového subjektu na výzvu odstraněny. Výzva tedy musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná. Ve výroku výzvy musí správce daně uvést, zda má pochybnost „o správnosti“ nebo „o průkaznosti“ nebo „o úplnosti“ nebo „o pravdivosti“ (nebo se jedná o více z těchto „variant“) a v čem spočívají, tedy odůvodnit samostatně tu kterou pochybnost⁶¹. Pochybnost nemusí a nemůže být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Dostatečné bude, jestliže pochybnosti budou založeny na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho rozborech opřených o přesvědčivé důvody a fakta. Musí jít o poznatky nebo analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a založené na logické a racionální úvaze. Poznatky mohou mít například charakter informací o činnosti dalších daňových subjektů, které jsou v nějakém (příjmovém nebo výdajovém) vztahu s prověřovaným subjektem, kterému má být zaslána výzva. Poznatky mohou být založeny na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.⁶²

Jak již bylo uvedeno, proti výzvě se není možné samostatně odvolat. Jestliže není možné použít tento opravný prostředek, pak se nabízí postup poplatníka prostřednictvím institutu

⁶⁰ Ustanovení §89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 25/2003-58 ze dne 28. 4. 2005

⁶² Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. 7. 2008

stížnosti podle §261 daňového řádu. K této úvaze nás může vést i skutečnost, že v prvním odstavci uvedeného ustanovení daňového řádu se uvádí, že stížnost se použije v situaci, kdy daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany. Jiným prostředkem ochrany je zejména odvolání a rozklad⁶³, ale dále také například námitka⁶⁴ či prohlášení nicotnosti rozhodnutí⁶⁵. Stížnost je možné použít proti nevhodnému chování úředních osob správce daně (tato okolnost pro naši problematiku není zajímavá) nebo proti postupu správce daně.

V případě podání stížnosti je správcem daně nejdříve zkoumána přípustnost podané stížnosti. Nepřípustná bude stížnost, kdy daňové zákony poskytují jiný prostředek ochrany, je podána jinou osobou, než osobou zúčastněnou na správě daní, a je podána opakovaná stížnost ve stejné věci, která již byla vyřízena (překážka věci rozhodnuté). Za takový prostředek obrany však nelze považovat odvolání proti konečnému rozhodnutí o vyměření daně, neboť výsledkem postupu k odstranění pochybností nemusí být vždy vydání rozhodnutí. O nepřípustné stížnosti správce daně rozhodne tak, že konstatuje její nepřípustnost s odvoláním na některý z uvedených důvodů.

Po zjištění přípustnosti bude stížnost zkoumána ze stránky důvodnosti či nedůvodnosti. Stížnost musí být správcem daně prošetřena, při prošetření mohou být vyslechnuty osoby včetně stěžovatele. Jeli stížnost shledána jako důvodná nebo částečně důvodná, pak správce daně učiní nápravná opatření a vyrozumí stěžovatele.

Je nutné tedy vyřešit, zdali je přípustné podání stížnosti proti výzvě. Nabízí se totiž úvaha, zdali není podání stížnosti proti výzvě svým způsobem obcházením zákonné nemožnosti podání odvolání proti výzvě.

Lze odlišovat dvě situace, respektive dva důvody a směry, ve kterých je stížnost proti výzvě správce daně podána.

Stížnost může být podána proti tomu, že výzva vůbec neměla být vydána, případně že by měla být zrušena, tedy směřuje přímo proti existenci výzvy. Taková stížnost by byla vyhodnocena jako nepřípustná. Daňové zákony totiž přiznávají jiné možnosti změny nebo zrušení nezákonného rozhodnutí. Takovou ochranu nabízí dozorčí prostředky, a to nařízení přezkoumání rozhodnutí.⁶⁶ Jestliže by daňový subjekt podal stížnost proti výzvě směřující proti existenci nebo změně výzvy, a která by s ohledem na shora uvedené důvody byla označena jako

⁶³ Ustanovení §108 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁴ Ustanovení §159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁵ Ustanovení §105 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁶ Ustanovení §121 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

nepřípustná, pak se nabízí řešení (v případě okolností svědčících, že výzva byla vydána v rozporu s právními předpisy), že správce daně posoudí podanou stížnost podle svého obsahu⁶⁷ jako podnět k přezkoumání rozhodnutí. Jestliže správce daně při přezkumném řízení zjistí, že výzva byla vydána v rozporu s právními předpisy, může takovou nezákonnou výzvu změnit nebo zrušit⁶⁸. Je však zřejmé, že na zahájení přezkumného řízení daňový subjekt nemá nárok a je možné očekávat jeho zahájení pouze v případech, kdy vady výzvy budou nabývat velké intenzity.

Jiná situace nastane u stížnosti směřující nikoliv proti existenci výzvy, ale proti tomu, že v ní nejsou uvedeny konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení, případně dokumentů předložených daňovým subjektem. Nebo v případě, že formulace pochybností ve výzvě neumožňuje daňovému subjektu podat konkrétní a určité odpovědi a navrhnout důkazní prostředky tak, aby pochybnosti správce daně mohly být odstraněny. Lze vyjít z úvahy, že výzva je jistou formou dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem⁶⁹, který není striktně formalizovaným postupem směřujícím k tomu, aby konkrétní pochybnosti byly odstraněny. Odstranění pochybností je shodným zájmem obou stran. Pokud tedy stížnost směřuje proti způsobu (obsahu), jakým správce daně osobu zúčastněnou na správě daní vyzval, ale daňový subjekt se nedomáhá formálního zrušení výzvy, lze takovou stížnost považovat za přípustnou. Správce daně by se takovou výzvou tedy měl věcně zabývat a vyhodnotit, zdali je důvodná či nedůvodná. Bude-li stížnost vyhodnocena jako důvodná, pak nápravným opatřením, které je správce daně povinen přijmout⁷⁰, nebude zrušení výzvy, ale odstranění nedostatků výzvy, např. v podobě upřesnění konkrétních pochybností správce daně, na které pak může daňový subjekt adekvátně reagovat.

Judikatura jde nad rámec uvedené úvahy. Nejvyšší správní soud⁷¹ neshledává důvod pro odlišení situace, kdy je stížností napadána samotná výzva dle ustanovení §89 daňového řádu a kdy je napadán způsob zahájení postupu k odstranění pochybností, a připouští stížnosti dle ustanovení §261 daňového řádu jako obecně přípustný opravný prostředek proti výzvě k odstranění pochybností. Byla-li tedy uplatněna stížnost a následně i žádost o prošetření způsobu

⁶⁷ Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání, §8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁸ Ustanovení §123 odst. 5) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁹ Hajdušek, Tomáš. *Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností* [online]. Brno, 2010 [cit. 20. 2. 2018]. Účetní-portál.cz. Koordinační výbor 437/18.11.14

⁷⁰ Ustanovení §261 odst. 5) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, čj. 10 Afs 40/2015 - 36

vyřízení stížnosti, není dle uvedeného soudu správce daně oprávněn tuto žádost odmítnout pro nepřípustnost.

5.5.1. Obrana proti nezákonné výzvě odvoláním proti následnému rozhodnutí

Vedle stížnosti je možné uvažovat o dalším způsobu obrany daňového subjektu proti nezákonné výzvě. Proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí ke splnění povinností, se nelze dle ustanovení §109 daňového řádu *samostatně* odvolat. Klíčem pro další úvahu je právě zvýrazněné slovo „samostatně“. Z textu zákona lze vyvodit, že proti výzvě je možné se odvolat, ale nikoliv samostatně jen proti výzvě. Zákonost výzvy, jak z pohledu její případné neurčitosti nebo nekonkrétnosti, tak i vydání výzvy samotné, může daňový subjekt zpochybnit v odvolání proti rozhodnutí, které následovalo na základě výsledku postupu k odstranění pochybností zahájeného nezákonnou výzvou. Možnost podat odvolání proti následnému rozhodnutí však není universálním obraným prostředkem proti nezákonné výzvě, neboť výsledkem postupu k odstranění pochybností nemusí být vždy vydání rozhodnutí správcem daně.

Uvedený způsob obrany tedy znamená skutkový stav, kdy správce daně vydá výzvu, která je z pohledu daňového subjektu nezákonná. Tento daňový subjekt na výzvu nereaguje vůbec nebo reaguje v návaznosti například na nekonkrétní formulace pochybností správce daně ve výzvě k odstranění pochybností obdobně nekonkrétním způsobem. Výsledkem takového nekonkrétního dialogu (je-li vůbec veden) mezi správcem daně a daňovým subjektem jsou přetrvávající pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení, případně dokumentů předložených daňovým subjektem. Tato situace pak musí nutně vyústit v další krok správce daně dle ustanovení §90 odst. 2) daňového řádu, kterým musí být seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Je právem daňového subjektu po seznámení s výsledky postupu k odstranění pochybností ve lhůtě 15 dnů podat návrh na pokračování dokazování a podat návrh na provedení dalších důkazních prostředků.

Postup k odstranění pochybností je zvláštním procesním institutem, který je správce daně oprávněn použít, pokud má pochybnosti ohledně tvrzení daňového subjektu. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti správce daně, místního šetření a zejména daňové kontroly slouží jen k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je tedy procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či

ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. Judikatura je v možnosti opakovaného a rozšiřujícího dokazování v rámci výzvy k odstranění pochybností dle daňového řádu poměrně striktní. Jestliže pochybnosti správce daně již po první výzvě k jejich odstranění a první reakci daňového subjektu nejsou odstraněny a nazná-li správce daně, že ve věci bude třeba obsáhlejšího šetření, měl by správce daně postup k odstranění pochybností protokolem uzavřít a zahájit podle § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu. Judikatura považuje za nepřijatelné, aby správce daně (a stejně tak daňový subjekt) usiloval o odstranění pochybností i více let. Takový postup s řadou zatěžujících procesních postupů zatěžuje daňového poplatníka řadou procesních úkonů, které se ve svém souhrnu vymykají povaze postupu k odstranění pochybností.⁷²

Zde je namístě podotknout, že v případě výzvy k prokázání příjmů v rámci prokazování původu majetku lze očekávat poněkud jiný přístup. Zákon naopak přímo počítá s tím, že výzev k prokázání příjmů může být i více než jedna, viz rozbor učiněný výše. Dále zákon o daních z příjmů nepředpokládá, že by v procesu prokazování původu majetku měla být zahajována daňová kontrola. Jak bude vysvětleno dále, zákon při neprokázání původu příjmů předpokládá stanovení daně z příjmů dokazováním nebo stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem⁷³.

Jestliže tedy v případě postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu nejsou pochybnosti správce daně odstraněny, může nastat dvojí situace.

Daňový subjekt na výzvu správce daně k odstranění pochybností reagoval, přesto pochybnosti správce daně nebyly odstraněny, a daňový subjekt včas podá návrh na další dokazování. Jestliže správce daně shledá důvody pro pokračování dokazování, pak tedy v souladu se shora uvedeným výkladem správce daně zahájí daňovou kontrolu. Jestliže správce daně neshledá důvody k pokračování dokazování, tedy správce daně považuje získané informace za dostatečné ke změně daně tvrzené poplatníkem, pak správce daně rozhodne o stanovení daně. V obou variantách uvedené první situace tedy bude výsledkem rozhodnutí správce daně, kterým bude daňovému subjektu stanovena daňová povinnost. Bude zde tedy rozhodnutí správce daně, proti kterému již je možné odvolání, a to rozhodnutí správce daně, které nějakým způsobem navazuje na výzvu k odstranění pochybností. V případě platebního výměru vyhotoveného po skončení daňové kontroly, bude taková výzva k odstranění

⁷² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb.

⁷³ Ustanovení §38z odst. 2) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

pochybností skutečností odůvodňující zahájení daňové kontroly, tedy iniciací celého dalšího řízení. V případě přímého rozhodnutí o stanovení daně podle §90 odst. 3) daňového řádu bude výzva a reakce poplatníka na ni rozhodujícím podkladem pro stanovení daně. Zejména v druhém uvedeném případě je zřejmé, že vadná nezákonná výzva zcela zásadním způsobem ovlivnila následné rozhodnutí správce daně. Jestliže se tedy daňový subjekt domnívá, že výzva k odstranění pochybností byla nezákonná, že mu zejména charakterem formulací uvedených skutečností a pochyb neumožnila pochybnosti účinně odstranit, pak se zcela jistě jedná o důležitý odvolací důvod.

Druhá situace nastane tehdy, jestliže správce daně daňový subjekt vyzve k odstranění pochybností, ale daňový subjekt na výzvu nereaguje nebo jiným způsobem neposkytuje správci daně potřebnou součinnost. Za této situace má správce daně opět možnost stanovit daň stejně jako dle předchozího odstavce, tedy jako v případě, kdy správce daně neshledá důvody k pokračování dokazování. Navíc je ale správce daně v případě nesoučinnosti daňového subjektu oprávněn stanovit daň podle pomůcek. I v této situaci, kdy daňový subjekt není součinný, bude hrát kvalita výzvy významnou roli, ovšem výzva k odstranění pochybností bude v jiném postavení než v případě přímého stanovení daně podle výsledku postupu k odstranění pochybností. V případě, kdy bude daň stanovena podle pomůcek, pak bude rozhodné, zdali byly splněny podmínky pro to, aby daň nebyla stanovena dokazováním ale stanovena podle pomůcek. Nastává rozdílná situace oproti stanovení daně dokazováním, kdy informace sdělené poplatníkem na základě výzvy k odstranění pochybností (i když třeba nebyly pochybnosti zcela odstraněny) budou použity při stanovení daně a může být zkoumáno, nakolik jsou takto zjištěné důkazy v relevanci s jinými důkazy. Pro stanovení daně podle pomůcek je existence výzvy k odstranění pochybností při současné nesoučinnosti daňového subjektu tím nezbytným předpokladem pro možnost stanovit daň podle pomůcek. Je tedy zřejmé, že nezákonná výzva k odstranění pochybností nemůže být zákonným důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Jestliže by například byla natolik neurčitá, pochybnosti správce daně by byly neurčitě formulovány, pak není možné dovozovat nesoučinnost daňového subjektu. Jestliže daňový subjekt neodpoví na neurčitě a nekonkrétně formulovanou výzvu k odstranění pochybností správce daně, protože na takovou výzvu konkrétně odpovědět není možné, pak tuto situaci není možné považovat za nesoučinnost daňového subjektu (i v uvedeném případě je ale patrné, že za této situace nesoučinnost daňového subjektu není tou nejlepší cestou jak „protestovat“ proti nekonkrétní výzvě stejně tak, jak se zcela namísteť jeví připuštění stížnosti daňového subjektu proti takové nekonkrétní výzvě). Odvolání daňového subjektu by za této situace směřovala

nikoliv k samotnému stanovení daně, ale proti tomu, že nebyly splněny podmínky vydání takového rozhodnutí.

Z uvedeného vyplývá, že vadná, nezákonná výzva k odstranění pochybností může být tím důvodem, pro který bude rozhodnutí o stanovení daně dokazováním nebo rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek zrušeno. Ne každá vada výzvy k odstranění pochybností ovšem založí neplatnost navazujícího rozhodnutí správce daně. Zejména ne každá formální vada vydané výzvy bude mít za následek nezákonné zahájení řízení. V každé konkrétní věci bude proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá na daňový subjekt přenést informace o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl nebo nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu přiměřeně konkrétně reagovat. A také zda daňový subjekt tak fakticky učinil. A zdali daňový subjekt na základě vydané výzvy ví, co po něm správce daně žádá prokázat, nebo zda trvá nejistota daňového subjektu, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a prokázat, a v čem pochybnosti správce daně vlastně spočívají.⁷⁴ Intenzita nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností tedy musí dosáhnout takové míry, že dle okolností případu nebyla zásadním způsobem způsobilá vést k odstraňování pochybností. Jestliže například správce daně pouze poukáže na ustanovení předpisu, na řádek daňového přiznání⁷⁵ nebo na jiný údaj s tím, že má pochybnosti o jeho správnosti, tyto své pochybnosti nikterak dále nerozvíjí a nekonkretizuje a vyzve daňový subjekt, aby takto vyjádřené pochybnosti správce daně odstranil a skutečnosti prokázal, pak taková výzva k odstranění pochybností bude zcela jistě nezákonná, nemůže být podkladem ani pro zahájení kontroly, ani pro stanovení daně dokazováním a ani pro stanovení daně podle pomůcek.

5.5.2. Použitelnost obrany na novou úpravu

Shora uvedená obrana daňového subjektu je založena zejména na rozboru judikatury vztahující se k výzvě k odstranění pochybností vydané správcem daně dle ustanovení §89 daňového řádu. Vzhledem ke krátkému trvání účinnosti zákona o prokazování původu majetku a zejména vzhledem k tomu, že v době psaní této práce ani nebylo v České republice žádné řízení navazující na vydanou výzvu k prokázání příjmů ukončeno⁷⁶, není možné konkrétní judikaturu dohledat. Za použití analogie lze dojít k úvaze, že drtivá většina judikatury vydané

⁷⁴ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2012, čj. 8 Afs 38/2011 - 117

⁷⁵ usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb.

⁷⁶ Poskytnutí informace GŘŘ č. j. : 11523/18/7500-20080-202098, viz příloha této práce

k problematice výzev podle daňového řádu bude aplikovatelná i na výzvy podle zákona o daních z příjmů.

Zejména budou použitelná rozhodnutí soudů v oblasti požadavku na konkrétní formulaci pochybností správce daně, uvádění konkrétních skutečností, které mají být daňovým subjektem prokázány, a logicky ucelené formulace odůvodnění správce daně.

Obdobně budou použitelná rozhodnutí na přípustnost podání stížnosti pro výzvě na prokázání příjmů. Přípustná bude stížnost, která bude směřovat proti obsahu výzvy, proti takové formulaci skutečností, které založí nejistotu daňového subjektu, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a prokázat a v čem pochybnosti správce daně vlastně spočívají. Proti existenci výzvy jako takové stížnost (a samozřejmě ani odvolání) přípustné nebudou.

Pokud bude na základě nezákonné výzvy k prokázání příjmů aplikován správcem daně postup ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem⁷⁷, bude taková nezákonná výzva důvodem pro podání odvolání proti rozhodnutí správce daně.

5.5.3. Vztah výzvy k prokázání příjmů a výzvy k odstranění pochybností

Výzva k odstranění pochybností podle ustanovení §89 daňového řádu je obecným postupem správce daně, který správce daně aplikuje v průběhu nalézacího řízení u všech druhů daní. Tedy jak v průběhu řízení vyměřovacího, tak i řízení doměřovacího. Jeho podstatou je odstranění pochybností, které má správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Odstraňovány mohou být tímto postupem také pochybnosti správce daně o dalších písemnostech předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů zde uvedených. Může se tedy jevit, že výzva k prokázání příjmů podle zákona o daních z příjmů je opakováním téhož obecného postupu již vyjádřeného v daňovém řádu. K tomuto názoru může vést i podobnost formulací náležitostí výzvy k odstranění pochybností, kde je správce daně povinen uvést své pochybnosti takovým způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k pochybnostem vyjádřil, doplnil neúplné údaje, nejasnosti vysvětlil, prokázal pravdivost údajů a navrhnul či předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností. Stejně jako ve výzvě k prokázání příjmů je správce

⁷⁷ Ustanovení §38za odst. 2) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

daně povinen stanovit daňovému subjektu lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být oproti výzvě k prokázání příjmů kratší než 15 dnů.

Obě výzvy se ovšem podstatně liší. Přestože obě vedou k odstranění pochybností, tak výzva k odstranění pochybností dle daňového řádu má za nezbytnou podmínku konkrétní pochybnosti, tak výzva k prokázání příjmů má jako podmínku důvodné pochybnosti. Nejde zřejmě o synonyma, ale o zesílení skutečnosti, že dalším nezbytným předpokladem k vydání výzvy k odstranění pochybností dle daňového řádu je existence podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení nebo dalších písemností předložených daňovým subjektem.

Zcela zásadní odlišností výzvy podle daňového řádu a podle zákona o daních z příjmů je tedy to, že k vydání výzvy k prokázání příjmů může dojít i za situace, kdy poplatník žádná daňová tvrzení nepodal. Výzva k odstranění pochybností podle daňového řádu tedy do značné míry omezovala správce daně k vydání výzvy za situace, kdy daňový subjekt daňová tvrzení nepodal a správce daně tedy neměl možnost vyjádřit své pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, neboť takové tvrzení zde nebylo.

Je možné si ovšem představit náhradní postup správce daně i před přijetím zákona o prokazování původu majetku. Uvažujme situaci, kdy má správce daně informaci o nárůstu jmění poplatníka, jeho spotřebě nebo jiných vydáních a současně daňový subjekt nepodal daňové tvrzení, v námi rozebírané problematice konkrétněji poplatník nepodal daňové přiznání k daním z příjmů. Správce daně je dle §145 daňového řádu oprávněn za situace, že poplatníkem nebylo podáno řádné daňové tvrzení, vyzvat daňový subjekt k jeho podání. Jestliže daňový subjekt výzvě k podání daňového přiznání nevyhoví a daňové přiznání nepodá, pak je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč, ale zejména může správce daně vyměřit daň podle pomůcek. Vyměření daně podle pomůcek upravuje daňový řád v ustanovení §98 a opravňuje správce daně stanovit daň daňovému subjektu i bez jeho součinnosti podle pomůcek, které má správce daně k dispozici nebo které si obstará. Přitom správce daně přihlédne i ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody⁷⁸. Při stanovení daně podle pomůcek může správce daně použít důkazní prostředky poskytnuté daňovým subjektem, které správce daně nezpochybnil, podaná vysvětlení, porovnání s jinými srovnatelnými daňovými subjekty⁷⁹. Pro zkoumanou

⁷⁸ Ustanovení §98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁹ Uvedený výčet není taxativní, ale demonstrativní, viz §98 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

problematiku je podstatné, že zákon přímo uvádí jako použitelné pomůcky také vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Těmito poznatky tak mohou být informace o nárůstu jmění poplatníka, jeho spotřebě nebo jiném vydání.

Jeví se tedy, že správce daně mohl i před přijetím zákona o prokazování původu majetku dosáhnout doměření daně uvedeným postupem, kdy při stanovení daně mohl použít i získané informace nárůstu jmění poplatníka, jeho spotřebě nebo jiném vydání.

Je zde ovšem podstatný rozdíl. Stanovení daně podle pomůcek za použití §98 daňového řádu při stanovení daně z příjmů klade na správce daně náročný požadavek na komplexní posouzení příjmové i výdajové stránky daňového subjektu za zdaňovací období. Tento požadavek vyjadřuje jednak povinnost správce daně přihlídnout i k okolnostem svědčícím ve prospěch poplatníka (zde lze uvažovat zejména o možném osvobození příjmů, případně o zohlednění daňově relevantních výdajů) a také zákonný požadavek na to, že daň podle pomůcek musí být stanovena dostatečně spolehlivě.⁸⁰ Požadavek na dostatečnou spolehlivost je třeba chápat tak, že správce daně musí při použití pomůcek dosáhnout kvalifikovaného odhadu. Tedy že daň stanovená dle pomůcek se bude blížit realitě, a to dani, která by byla stanovena dokazováním. Hranice dostatečné spolehlivosti nemůže být stanovena s obecnou platností, ale vždy podle okolností případu.⁸¹

Právě shora uvedené obtíže při využití stanovení daně podle pomůcek dle daňového řádu vedly zákonodárce k zakotvení stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem podle §38za ZDP. Jak rozebírám dále, tak při tomto zvláštním způsobu aplikace pomůcek správce daně neposuzuje celkovou situaci poplatníka, ale „pouze“ se věnuje okolnostem získání příjmů poplatníkem, které by odpovídaly nárůstu jmění poplatníka, jeho spotřebě nebo jiným vydáním.

5.6. Povinnost prokázat příjmy.

Jestliže jsme si shora uvedli požadavky kladené na výzvu k prokázání příjmů, pak ustanovení §38y zákona o daních z příjmů ukládá poplatníkovi v reakci na tuto výzvu povinnosti. Poplatník je povinen prokázat skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů. Povinnosti prokázat

⁸⁰ Tento požadavek na spolehlivé stanovení daně podle pomůcek je poněkud skryt v §98 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.5.2011, čj. 8 Afs 69/2010 - 103

skutečnosti požadované ve výzvě je zbaven v případě, že poplatník prokáže, že skutečnosti požadované ve výzvě nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.

S ohledem na silící celospolečenskou kritiku ohledně bobtnajícího rozsahu právního řádu⁸² nejdříve rozeberu, zdali bylo přijetí uvedeného ustanovení nutné, zdali nebyla dostatečná obecná úprava v daňovém řádu, která by se mohla použít i na aplikaci speciálních ustanovení zákona o prokazování původu majetku dle zákona o daních z příjmů.

První část věty ustanovení §38y zákona o daních z příjmů říká, že „poplatník je povinen prokázat skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů“. Obdobná povinnost je daňovým subjektům stanovena již v ustanovení §92 daňového řádu, tedy v části dokazování, a to ve dvou alternativách.

V odstavci třetím ustanovení §92 daňového řádu se projevuje zásada materiální pravdy, když je zde stanoveno, že „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Přestože se gramaticky na první pohled jeví, že se jedná o stejnou povinnost, vidím zde podstatnou odlišnost. Daňový řád hovoří o prokazování skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých podáních. Tato povinnost daňový subjekt stíhá, ať již ve svých podáních skutečnosti uvedl nebo neuvedl, ale měl povinnost je uvést. Oproti tomu §38y zakládá povinnost daňovému subjektu prokazovat skutečnosti, které jsou správcem daně požadované ve výzvě k prokázání příjmů. Tedy uvedené ustanovení rozšiřuje obecnou povinnost daňového subjektu prokazovat skutečnosti dle daňového řádu o skutečnosti, které daňový subjekt nebyl povinen uvést ve svých daňových tvrzeních nebo v jiných podáních, ale správce daně daňový subjekt k prokázání takových skutečností vyzval.

Může se jednat například o celou řadu příjmů, které daňový subjekt není povinen ve svých přiznáních k daním z příjmů uvádět⁸³, a přitom svým objemem (peněžním vyjádřením) mohou být z pohledu prokazování původu majetku významné. Zejména půjde o příjmy, které nejsou předmětem daně⁸⁴, příjmy od daně osvobozené⁸⁵ a příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně.

⁸² Správní právo je typické úřednické právo, tvoří je úředníci, protáhnou je legislativním procesem, zákon se k nim vrátí a oni jej pak aplikují. Kromě toho je postiženo rezortismem – každé ministerstvo si své zákony připravuje samo a není tady síla, která by tvorbu zákonů nějak sjednotila. Kromě celkového bobtnání právního řádu a jeho zvyšující se nepřehlednosti vznikají zbytečné interpretační rébusy. Baxa, Josef. *Spravedlnost je někdy drahá* [online]. 2015 [cit. 10. 2. 2018]. Nejvyšší správní soud.

⁸³ Ustanovení §38g odst. 3) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁴ Ustanovení §3 odst. 4) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁵ Ustanovení §4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

V souvislosti s prokazováním původu majetku půjde v případě osvobozených příjmů zejména o různé dary (zejména finanční), které daňový subjekt obdržel a nevznikla mu u nich povinnost zdanění ani oznámení (například dary mezi příbuznými). Dalším častým případem osvobozených příjmů mohou být příjmy z úplatného převodu cenných papírů⁸⁶ nebo příjmy z úplatného převodu podílu na obchodní korporaci⁸⁷, tedy zejména prodeje akcií či podílů na společnosti s ručením omezeným při splnění časového testu. Z příjmů zdaněných zvláštní sazbou daně (tedy tzv. srážkovou daní, kdy daň z příjmů srazí plátce příjmů, daň pod vlastní majetkovou odpovědností odvede správci daně a poplatníkovi uhradí již čistý příjem po zdanění) budou nejčastějším případem přijaté dividendy z držby akcií a podíly na zisku z držby podílu na společnosti s ručením omezeným nebo podíl na zisku tichého společníka⁸⁸. Z příjmů, které nejsou předmětem daně, půjde nejčastěji o příjmy získané přijetím úvěru nebo zápůjčky⁸⁹. Lze předpokládat, že půjde o často tvrzenou skutečnost daňovým subjektem, který bude okolnost nárůstu jeho majetku (nikoliv jmění) prokazovat právě s odkazem na přijatou zápůjčku. Poplatník tak bude vlastně prokazovat, že se jeho jmění nezvýšilo, ale došlo k nárůstu jeho majetku a současně k nárůstu jeho závazků.

Ve výčtu příjmů, které poplatník nemusí uvádět ve svém přiznání, neuvádím příjmy získané prodejem nemovitosti s ohledem na evidenci vedenou katastrem nemovitostí a přístupem správce daně do této evidence.

Výše jsem uvedl celou řadu příjmů, které poplatník není povinen uvádět ve svém přiznání k daním z příjmů, přitom tyto příjmy mohou dosahovat značných finančních částek a jsou nebo mohou být tedy velmi významné pro postup při prokazování původu majetku. Lze tedy dojít k závěru, že nově doplněná povinnost prokazovat skutečnosti uvedené ve výzvě vhodným způsobem rozšiřuje povinnost daňového subjektu prokazovat i skutečnosti, které souvisí prokázáním původu majetku. Obecná úprava v daňovém řádu ustanovení §92 odst. 3) by tedy byla nedostatečná.

Obdobnou povinnost daňovému subjektu prokazovat skutečnosti ukládá také ustanovení §92 odst. 4) daňového řádu. 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. V tomto ustanovení již není

⁸⁶ Ustanovení §4 odst. 1) písm. x) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁷ Ustanovení §4 odst. 1) písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁸ Ustanovení §36 odst. 2) písm. a), b) a d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁹ Ustanovení §3 odst. 4) písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

uvedena vazba na skutečnosti, které měl daňový subjekt uvádět ve svém tvrzení, může tedy být vyžván k prokázání například příjmů osvobozených. Je zde ovšem vedle předpokladu, že správce daně nemůže požadované informace získat z vlastní evidence, také požadavek na probíhající řízení. Nutným předpokladem pro vydání výzvy dle uvedeného ustanovení je tedy existence jiného předchozího řízení. Ovšem právě při postupu při prokazování původu majetku lze očekávat, že žádné takové řízení zde nebude, že vydání výzvy k prokázání příjmů bude prvním úkonem správce daně v dané věci. Byla by zde tedy celá skupina poplatníků, kterým by nemohla být výzva v souladu se zákonem zaslána, protože by chybělo předchozí řízení.

Navíc je zde další okolnost svědčící pro nedostatečnost stanovení povinnosti prokazovat skutečnosti dle ustanovení §92 odst. 4) daňového řádu. Touto okolností je postih daňového subjektu v případě, že neprokáže požadované skutečnosti dle výzvy podle ustanovení §92 odst. 4). Za nesplnění výzvy k prokázání požadovaných skutečností dle tohoto ustanovení je možné ze strany správce daně uložit pořádkovou pokutu⁹⁰. S ohledem na horní hranici výše pořádkové pokuty⁹¹ nelze v mnoha případech očekávat, že by v souvislosti s prokazováním původu majetku byla hrozba pořádkové pokuty dostatečnou motivací prokazovat požadované skutečnosti.

V této souvislosti je vhodné se vrátit také k obsahu výzvy k prokázání příjmů a požadavku na správce daně, které ze samotného znění ustanovení §38x zákona o daních z příjmů upravujícího obsah výzvy, nemusí být zcela patrné. Poplatník je povinen prokázat (pod sankcí) skutečnosti, které ve výzvě uvede správce daně. Přestože nadpis ustanovení §38y zákona o daních z příjmů zní „Povinnost prokázat příjmy“, samotná norma zní širěji, tedy nikoliv prokázat příjmy ale prokázat skutečnosti. Z toho lze dovodit, že skutečnosti, které správce daně požaduje prokázat, musí být takového charakteru, že daňový subjekt bude objektivně schopen takovému požadavku vůbec dostát. I zde lze aplikovat obecný právní princip, podle kterého musí být požadované plnění nebo závazek pro jeho platnost objektivně splnitelný. To znamená, že rozhodnutím správního orgánu (tedy i správce daně) stanovená povinnost musí být stanovena dostatečně jasně, srozumitelně, určitě; musí být možná a

⁹⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. str. 344

⁹¹ Podle §247 odst. 2) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád může správce daně uložit pořádkovou pokutu do výše 500.000,- Kč tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně.

splnitelná⁹². Není tedy přípustné, aby správce daně vyzýval daňový subjekt k prokázání tzv. negativní skutečnosti. Nelze tedy například vyzvat daňový subjekt, aby prokázal, že nějakou částku nepřijal nebo nezaplatil⁹³. Požadavek na přiměřenost, hospodárnost a podobně platí samozřejmě i zde.

Přestože jsem shora uvedeným rozbořem došel k závěru, že stanovení povinnosti daňovému subjektu prokázat skutečnosti⁹⁴ uvedené ve výzvě k prokázání příjmů je speciálním ustanovením k povinnosti daňového subjektu prokázat skutečnosti dle daňového řádu⁹⁵, tak tento závěr nebrání v plném rozsahu aplikovat teorii daňového práva a odpovídající judikaturu vztahující se k důkazní povinnosti daňového subjektu.

Předně je třeba konstatovat, že při procesu prokazování, obdobně jako při dokazování, bude stíhat daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Povinnost tvrzení pro daňový subjekt znamená, že musí rozhodné skutečnosti tvrdit. V případě prokazování skutečností na základě výzvy k prokázání skutečností bude do jisté míry obsah povinnosti tvrzení splývat se skutečnostmi uvedenými správcem daně ve výzvě. Budou zde ovšem i další skutečnosti, které na prokázání svých tvrzení bude daňový subjekt nejdříve povinen tvrdit. Na povinnost tvrzení pak časově i věcně navazuje povinnost důkazní, kdy je daňový subjekt povinen k prokázání jím tvrzených skutečností předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky. Povinnost tvrzení a povinnost důkazní jsou tak úzce provázány. Bez splnění povinnosti tvrzení nelze očekávat splnění povinnosti důkazní. Naopak pouhé splnění povinnosti tvrzení bez splnění povinnosti důkazní bude znamenat obecně neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.

V této části ještě zbývá provést rozbor druhé části ustanovení §38y zákona o daních příjmů. Poplatník je povinen prokázat skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů, *ledaže prokáže, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně*. I v této části se opět projevuje povinnost tvrzení a povinnost důkazní daňového subjektu. Zákon zde dává daňovému subjektu možnost tvrdit, že příjmy nastaly v již prekludovaném období, současně uvedené ustanovení ovšem daňovému subjektu ukládá, aby takové své tvrzení prokázal.

Jde o ustanovení, které v odůvodněných případech umožní, aby byl postup o prokazování původu majetku ukončen před samotným prokazováním příjmů. Pokud daňový

⁹² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2011, čj. 7 Afs 95/2010 - 47

⁹³ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.11.2007, čj. 5 Afs 172/2006, č. 1663/2008 Sb.

⁹⁴ Ustanovení §38y zákona č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁵ Ustanovení §92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

subjekt splní svoji povinnost tvrzení, kdy bude tvrdit, že příjmy nastaly v již prekludovaném období, a splní svoji povinnost důkazní tím, že tvrzenou skutečnost prokáže, nemusí již žádné další skutečnosti prokazovat.⁹⁶

Lze očekávat, že správce daně bude mít informace o tom, že daňový subjekt v určitém čase v daných souvislostech učinil jistý výdaj, například uhradil v milionových částkách svůj závazek, poskytl ve vysoké peněžní hodnotě půjčku, provedl nákup akcií nebo obchodního podílu v částkách, které správce daně vedou k úvaze o prokazování původu majetku daňového subjektu.

Rozeberme uvedené ustanovení zákona na následujícím příkladu.

Poplatník jako fyzická osoba založí akciovou společnost se základním kapitálem ve výši 6 mil. Kč, upíše všechny akcie s tím, že emisní kurz bude splacen v penězích. Protože k zápisu do obchodního rejstříku je nezbytné potvrzení banky o složení základního kapitálu, zakladatel společnosti jako správce vkladu u banky takový účet založí. Následně se na pobočku banky v určitý den dostaví s hotovostí ve výši 6 mil. Kč a tuto hotovost složí na založený bankovní účet. Přestože upisovatel tím hradí svůj závazek v hotovosti v částce nad 270.000,- Kč, takový vklad do banky není porušením zákona o hotovostních platbách.⁹⁷ Provedením vkladu hotovosti do banky je jasně a prokazatelně zachycen okamžik, kdy poplatník činí výdaj v penězích v jasně doložitelné částce. Následně, například po dvou letech, začne u této nově založené společnosti probíhat daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob.

Správce daně při provádění kontroly tak získá mimo jiné informaci o provedeném hotovostním vkladu na bankovní účet společnosti při jejím založení. Ve smyslu shora uvedeného rozboru se tedy jedná o aktivně získanou informaci správcem daně. Nyní nastává na úvahu správce daně náročná část. Pro daňovou kontrolu probíhající u akciové společnosti je provedený vklad na bankovní účet této společnosti operací neovlivňující výnosy ani náklady, tedy bez dopadu na daňový základ daně z příjmů. Správce daně musí tuto informaci o provedeném vkladu dát do souvislostí s dalšími pasivně získanými skutečnostmi o jiném poplatníkovi, než u kterého provádí daňovou kontrolu. Připomínám, že daňovou kontrolu provádí správce daně u právnické osoby (založené akciové společnosti), ale výdaj v částce 6

⁹⁶ PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017. Daně (ANAG). str. 117

⁹⁷ Za platbu se pro účely zákona o omezení plateb v hotovosti nepovažuje vložení peněžních prostředků v hotovosti na účet u peněžního ústavu, viz §2 odst. 2) písm. a) zákona č. 254/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů

mil. Kč učinila fyzická osoba, upisovatel akcií. Musí tedy začít prověřovat poměry u tohoto jiného poplatníka a provést předběžné posouzení ve smyslu §38x zákona o daních z příjmů, zda příjmy poplatníka (fyzické osoby, upisovatele akcií) oznámené nebo tvrzené správcem daně odpovídají učiněnému vydání na úhradu emisního kurzu hotovostním vkladem do banky. Nyní předpokládejme, že správce daně porovnáním jemu známých příjmů a majetkových poměrů u poplatníka a učiněným vydáním zjistí, že rozdíl přesahuje 5 mil. Kč.

Za této situace správce daně nemá informaci o tom, kdy poplatník příjem nezbytný na úhradu závazku (v našem příkladu na úhradu upsaného vkladu) dosáhl. Správce daně má informaci, kdy daňový subjekt nejpozději potřebného příjmu dosáhl, tedy nejpozději v den vkladu do banky, který se udál v době, kdy ještě lze daň poplatníkovi fyzické osobě stanovit. Bylo by však chybou, kdyby datum výdaje bylo považováno za datum příjmu poplatníka. Správce daně sice nesmí poplatníka vyzývat k prokázání příjmů, které prokazatelně nastaly v prekludované době⁹⁸, ale v situaci, kdy v našem případě takovou jistotu nemá a přitom není vyloučeno, že příjem nastal v době, kdy lze daň ještě stanovit, je správce daně oprávněn daňový subjekt k prokázání příjmů vyzvat. Tím správce daně zahájí již zmiňovaný dialog s daňovým subjektem. Přitom není vyloučeno, že se správce daně bude poplatníka ve skutečnosti ptát na příjem, který poplatník dosáhnul v již prekludovaném období, protože tuto skutečnost prozatím správce daně nezná.

Pokud daňový subjekt na vydanou výzvu bude reagovat tvrzením, že příjem odpovídající uskutečněnému výdaji se uskutečnil v již prekludované době, pak s ohledem na břemeno důkazní bude povinen takové své tvrzení prokázat. Lze tedy do jisté míry uvažovat o tom, že uvedené ustanovení prolamuje lhůtu pro stanovení daně, nikoliv ovšem pro samotné stanovení daně, ale pro povinnost poplatníka prokazovat skutečnosti, které (dle jeho tvrzení) v prekludované lhůtě nastaly.

Předpokládejme dále v uvedeném příkladu s úhradou závazku v hotovosti, že fyzická osoba plnící závazek bude tvrdit, že finanční prostředky na úhradu závazku získala již před pěti lety.

Pak s ohledem na uvedené ustanovení zákona bude povinna takové své tvrzení prokázat. Způsob prokázání tvrzené skutečnosti bude záviset jednak na okolnostech, které dle tvrzení poplatníka vedly ke vzniku příjmu, a také na časovém odstupu, kdy měl být příjem získán. Jako

⁹⁸ Ustanovení §38x odst. 5) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

důkazní prostředky mohou být použity všechny prostředky⁹⁹, které budou mít schopnost tvrzenou skutečnost prokázat. Jestliže bude tvrzeno, že příjem je z dědictví, pak takovým důkazem může být usnesení soudu v řízení o dědictví. V případě tvrzení, že příjem byl získán darem, může být takovým důkazem i svědecká výpověď, v případě příjmu čerpáním zápůjčky může být takový důkazem smlouva o zápůjčce. Možná je kombinace důkazních prostředků různé důkazní síly, tvrzené skutečnosti mohou být prokázány i řetězcem navzájem souvisejících a na sebe navazujících nepřímých důkazů.¹⁰⁰ Při hodnocení důkazů vyplývajících z předložených nebo provedených důkazních prostředků, které by měly prokázat skutečnost, která nastala v delším časovém odstupu, musí správce daně vzít v úvahu i princip slábnoucího důkazního břemene.¹⁰¹

Další okolností, která může daňovým subjektům, fyzickým osobám nepodnikatelům komplikovat (snad i prakticky znemožňovat) prokazování jejich tvrzení je to, že nejsou povinováni vést účetnictví ani jinou evidence. Tedy nejsou povinny uchovávat doklady o provedených transakcích tak jako účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zákon, a jsou na to systémově zvyklé. Fyzické osoby nepodnikatelé se tak mohou snadno dostat do důkazní nouze. Lze si jistě představit situaci spořivé fyzické osoby, která po dobu dvaceti let odkládá část svých legálně nabytých příjmů ze závislé činnosti, občas dostane od rodičů darem v hotovosti finanční prostředky, část peněz si půjčí od prarodičů nebo přijme jako dědictví, a z takto kombinovaných zdrojů uhradí uvedených 6 mil. Kč. Na stranu druhou lze namítat, že obvyklé legální transakce v částkách přesahující milion korun českých budou většinou nějakou formou dokumentace zachyceny.

V této souvislosti se ještě nabízí otázka, nakolik je v těchto souvislostech úprava retroaktivní. Zpětně totiž klade zejména na fyzické osoby nepodnikatele povinnost uchovávat důkazní prostředky o provedených transakcích, aby byly schopny v době účinnosti zákona o prokazování původu majetku prokázat okolnosti nabytí příjmu a případné zdanění příjmu třeba i ve značné minulosti. V současnosti, za platnosti stávajícího zákona o prokazování původu majetku, již daňové subjekty ví, že v budoucnu může nastat situace, že budou správcem daně vyzváni k prokázání příjmů. Mohou tedy důkazní prostředky o získaných příjmech uschovávat nebo je dokonce vytvářet písemným zachycením transakcí (nejlépe i s úředně ověřeným podpisem z důvodu prokázání data příjmu), které mohou být často jediným možným důkazním

⁹⁹ Ustanovení §93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁰ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.8.2005, čj. 2 Afs 13/2005, č. 718/2005 Sb.

¹⁰¹ Důvodová zpráva: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=0>, str. 53

prostředkem. Daňový subjekt se nemůže spolehnout například na budoucí svědeckou výpověď rodiče k prokázání daru z důvodu, že taková svědecká výpověď s ohledem na příbuzenský poměr nemusí být posouzena jako hodnověrná, ale zejména z důvodu úmrtí svědka. V delším časovém horizontu se nelze spolehnout ani na to, že rozhodná peněžní operace (získání příjmu) proběhla prostřednictvím bankovního účtu. Pokud si daňový subjekt neuchoval příslušné výpisy o pohybu na bankovních účtech, pak nemusí uspět u banky se žádostí o vydání opisu bankovního výpisu, protože příslušné záznamy již banka nemusí mít k dispozici.¹⁰² Zejména v přechodovém období tří let od účinnosti zákona se tedy jeví jako vhodné, aby byly správcem daně akceptovány i jiné „slabší“ důkazní prostředky předložené daňovými subjekty. Částečně tuto problematiku řeší přechodné ustanovení zákona o prokazování původu majetku.

Závěrem k §38y tedy shrňme, že poplatník, který bude tvrdit a současně prokáže, že příjmy, ze kterých byly hrazeny výdaje poplatníka, byly poplatníkem získány v prekludované době, pak již žádné další skutečnosti prokazovat nemusí a prokazování původu majetku dále nepokračuje. Časový rámec získání příjmů ovšem musí být spolehlivě prokázán.

5.7. Prokázání příjmů

Na výzvu k prokázání příjmů a na povinnost daňového subjektu prokázat skutečnosti požadované ve výzvě navazuje ustanovení §38z zákona o daních z příjmů, který stanoví správci daně další postup.

Aplikaci ustanovení §38z zákona o daních z příjmů ovšem nutně musí předcházet hodnocení důkazů předložených daňovým subjektem nebo provedení důkazních prostředků, které daňový subjekt sám předložit nemůže, ale v odpovědi na výzvu k prokázání příjmů je označil a k prokázání svých tvrzení navrhnul. Lze očekávat, že tvrzení daňového subjektu správce daně porovná s jemu známými informacemi, případně si vlastní činností další informace získá. Daňový řád dává správci daně oprávnění k získání informací od různých subjektů, jako jsou orgány veřejné moci, pojišťovny, banky, provozovatelé poštovních služeb a další.¹⁰³ Může provádět místní šetření. Může provést výslech svědka, každý, až na zákonem stanovené výjimky,¹⁰⁴ je povinen vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou svědkovy známy. Při hodnocení důkazů je správce

¹⁰² Ustanovení §21 odst. 2) zákona č. 21/1992 Sb. o bankách stanoví, že doklady o uskutečněných obchodech je banka povinna uschovávat po dobu nejméně 10 let.

¹⁰³ Ustanovení 57 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁴ Ustanovení §96 odst. 2) a 3) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

daně vázán zásadou volného hodnocení důkazů, kdy 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.¹⁰⁵

Po provedeném hodnocení důkazů správce daně provede úvahu, zdali daňový subjekt skutečnosti uvedené ve výzvě k prokázání příjmů prokázal či nikoliv. Obsah provedené úvahy a hodnocení důkazů bude základem pro řádné odůvodnění dalšího postupu správce daně.

Jestliže správce daně vyhodnotí nashromážděné důkazy tak, že daňový subjekt prokázal skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů, pak postup k prokázání původu majetku končí a správce daně o tom poplatníka vhodným způsobem vyrozumí. Forma vyrozumění není zákonem předepsána, bude tedy možné i informování prostřednictvím telefonického rozhovoru a o jeho obsahu správce daně učiní úřední záznam.¹⁰⁶ Přestože to není explicitně uvedeno, správce daně vyrozumí poplatníka také tehdy, jestliže dle ustanovení §38y zákona o daních z příjmů prokázal, že příjmy získal v prekludovaném období, a tímto prokázáním časového aspektu proces prokazování původu majetku končí.¹⁰⁷

Odstavec druhý ustanovení §38z definuje podmínky, za kterých přistoupí správce daně ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem. Z textu odstavce opět vyplývá další postup správce daně, který ovšem z uvedeného ustanovení není zcela zřejmý. Jednou z podmínek, která musí být splněna pro to, aby správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, je ta okolnost, že daň nelze stanovit na základě dokazování.¹⁰⁸ Jednou z možností, jak může prokazování původu majetku skončit je také to, že daň nemusí být nutně stanovena podle pomůcek zvláštním způsobem s přísně nastaveným penále ve výši 50% nebo 100%, ale bude stanovena na základě dokazování. Jestliže budou informace (důkazní prostředky) získané správcem daně včetně informací získaných na základě výzvy dostatečné ke stanovení daně, vznik příjmu poplatníka bude ve lhůtě pro stanovení daně, pak správce daně daň vyměří platebním výměrem. Případně sám poplatník situaci vyhodnotí tak, že podá daňové přiznání nebo přiznání dodatečné.

K tomu, aby mohl správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, musí být kumulativně splněny tři podmínky.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Ustanovení §8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁶ Ustanovení §63 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁷ Důvodová zpráva: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=0>, str. 55

¹⁰⁸ Ustanovení §38z odst. 2) písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁹ Ustanovení §38z odst. 2) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- Poplatník neprokázal skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů. Neprokázání skutečností může být důsledkem nesoučinnosti poplatníka, který na výzvu ve stanovené lhůtě nebude reagovat vůbec. Nebo poplatník reagovat bude, ale jeho tvrzení a předložené či navržené důkazy nebudou způsobilé požadované skutečnosti dostatečně prokázat.
- Daň nebude možné stanovit na základě dokazování a
- Předpokládaná daň při jejím stanovení bude zřejmě přesahovat 2 mil. Kč.

První dvě podmínky jsou již rozebrány výše. Třetí podmínka svým způsobem vyjadřuje skutečnost, že stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem je přísným a finančně citelným postižením poplatníka s ohledem na výši penále.¹¹⁰ Z tohoto důvodu je aktivace zvláštního způsobu stanovení daně podle pomůcek navázána na situace, kdy se z pohledu výše částky případného dodanění se jedná o závažné případy. Správce daně při splnění první a druhé uvedené podmínky opět provede předběžné posouzení, tentokrát zaměřené na odborný odhad předpokládané daně, která může být daňovému subjektu stanovena. Při stanovení výše předpokládané daně musí správce daně provést odhad příjmů daňového subjektu, které nezbytně musel dosáhnout. Vzhledem k tomu, že se jedná o předběžné posouzení, pak nelze vyloučit situaci, kdy správce daně ověří splnění prvních dvou podmínek a provede odborný odhad výše daně, která může být stanovena. Vzhledem k tomu, že správce daně dojde k závěru, že daň přesáhne limitní hodnotu dvou milionů korun, ke stanovení daně podle pomůcek přistoupí. Jestliže bude následně při vlastním stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem zjištěno, například uplatněním výhody pro poplatníka, že takto stanovená daň nepřesáhne limitní částku dvou milionů Kč, bude oprávněnost postupu správce daně zachována¹¹¹. Tedy velmi vysoké penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem může být uplatněno i na případy, kdy výsledná stanovená daň limit dvou milionů Kč nepřesáhne. To jistě neplatí pro extrémní případy, při zvlášť vysokém rozdílu mezi odhadnutou výší daně a daní stanovenou podle pomůcek zvláštním způsobem.

Je třeba ještě zdůraznit odlišnost limitu dvou milionů korun v ustanovení §38z zákona o daních z příjmů a limitu pěti milionů korun¹¹² dle §38x zákona o daních z příjmů. Oba dva limity navazují na předběžné posouzení situace a známých skutečností správcem daně. V případě limitu pět milionů korun se jedná o hodnotu růstu jmění poplatníka, jeho spotřebu

¹¹⁰Ustanovení §38zb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹¹¹ Důvodová zpráva: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=0>, str. 57

¹¹² Původně stanovený návrh zákona počítal s hranicí sedmi milionů korun, na základě senátního návrhu byl tento limit snížen na stávajících pět milionů korun odpovídající limitům škod podle trestních předpisů.

nebo vydání. V případě limitu dvou milionů korun se jedná o výši daně, která bude zřejmě poplatníkovi stanovena. V případě limitu stanovené výše daně se jedná o projev účelu zákona o prokazování původu majetku, kterým je dosáhnout zdanění příjmů, které musely být poplatníkem dosaženy před tím, než daňový subjekt uskutečnil předmětný výdaj nebo došlo k růstu jeho jmění. Při sazbě daně z příjmů fyzických osob ve výši 15% lze dospět při zjednodušení k závěru, že stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem bude aktivováno při zjištěném rozdílu pravděpodobně nezdaněných příjmů přesahující částku 13,3 mil. Kč a v případě právnických osob s ohledem na sazbu daně 19% při částce přesahující 10,5 mil. Kč.

Na první pohled se může zdát, že je v zákoně disproporce mezi výší předpokládaného růstu jmění poplatníka, který je impulsem pro vydání výzvy k prokázání příjmů a mezi příjmem, který je předpokladem pro aktivaci postupu stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem. Je namístě očekávat, že tedy bude vydáno správcem daleko více výzev k prokázání příjmů dle ustanovení §38x zákona o daních z příjmů, než bude zahájených postupů ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem. Klíčem k odpovědi je právě shora opakovaně používané sousloví „zvláštním způsobem“.

V případě, že správce daně po vydání výzvy k prokázání příjmů a po předběžném posouzení zjistí, že daň stanovená podle pomůcek (a zde záměrně nedoplňuji „zvláštním způsobem“) nedosáhne limitní částky dvou milionů korun, pak to neznamena, že správce daně daňovému subjektu daň z příjmů nestanoví. Správce daně poplatníkovi daň z příjmů stanoví, ovšem nikoliv „zvláštním způsobem“, ale způsobem „běžným“ podle ustanovení §98 daňového řádu.

Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem dle zákona o daních z příjmů je samozřejmě daleko přísnější pro daňový subjekt, neboť penále z takto stanovené daně je významně vyšší než způsobem podle daňového řádu, kdy zvláštní způsob může vést k vyměření penále ve stejné výši jako je stanovená daň.

5.8. Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

Postup stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem podle zákona o daních z příjmů je speciální úpravou mající přednost před stanovením daně podle pomůcek podle daňového řádu. Pro správce daně je zvláštní způsob stanovení daně podle zákona o daních z příjmů koncipován jednodušeji, nejedná se dle mého názoru o tak komplexní posouzení situace poplatníka jako

v případě stanovení daně podle pomůcek podle daňového řádu. Správce daně dle daňového řádu daň nestanoví za použití pomůcek tak, že zjistí příjmy a výdaje daňového subjektu, nýbrž posoudí daňovou povinnost jako celek.¹¹³

Tento názor doložím vedle uvedeného judikátu i dalším příkladem. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek podle daňového řádu, pak je správce daně povinován přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, a to *i tehdy, jestliže tyto výhody daňový subjektu neuplatnil*.¹¹⁴ Oproti tomu při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem správce daně přihlédne k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro poplatníka, *pouze pokud jím byly uplatněny* a prokázány v řízení o stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.¹¹⁵ Důvodová zpráva sice uvádí, že v souladu s principem dobré správy by správce daně měl poplatníka k uplatnění a prokázání okolností, které svědčí v jeho prospěch vyzvat a dát poplatníkovi možnost pro jejich uplatnění, ze zákona (mimo uvedený princip) ale takový postup nevyplývá. Uplatnění a prokázání skutečností ve prospěch poplatníka je tedy zejména na bdělosti poplatníka.

Podle ustanovení §38za zákona o daních z příjmů správce daně provádí úvahu, při které provede odhad výše příjmů, které poplatník musel dosáhnout, aby mohl uskutečnit svá vydání, spotřebu nebo navýšení jmění. Správce daně tak vytváří fikci o příjmech poplatníka, na základě které stanoví základ daně poplatníka.

Totéž ustanovení, obdobně jako daňový řád u stanovení daně podle pomůcek (běžným) způsobem, uvádí demonstrativní výčet toho, z čeho správce daně při odhadu výše příjmů vychází. Jak lze očekávat, půjde v první řadě o informace, ze kterých přímo i nepřímo vyplývá, že příjmy poplatníka neodpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, které byly podkladem pro vydání výzvy k prokázání příjmů, případně byly podány daňovým subjektem při odpovědi na výzvu správce daně. Obdobně jako v daňovém řádu bude použito porovnání se srovnatelnými poplatníky. S ohledem na nutnost odhadnout výši hodnoty nabývaného majetku, tak správce daně použije obvyklé hodnoty srovnatelného majetku, spotřeby nebo jiného vydání a ekonomické ukazatele. Použití pohybů a zůstatků na účtech poplatníka a jiných subjektů se jeví natolik zřejmé, že je v příkladném výčtu nadbytečné. Oproti daňovému řádu je zde ovšem uvedeno i prohlášení o majetku, které zřejmě navazuje na následující ustanovení zákona¹¹⁶ o

¹¹³ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2005, čj. 1 Afs 153/2004

¹¹⁴ Ustanovení §98 odst. 2) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁵ Ustanovení §38zb odst. 4) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁶ Ustanovení §38zc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

prokazování původu majetku. Půjde zcela jistě o poměrně silný zdroj informací o daňovém subjektu i s ohledem na zpřísněnou trestní sankci poplatníka, jak si ukážeme dále.

Ustanovení §38za v odstavci třetím upravuje přístup správce daně k časovým aspektům získání příjmů s ohledem na existenci prekluzivní lhůty k vyměření daně. Pokud při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem nemůže správce daně stanovit, do jakého zdaňovacího období příjmy náleží, pak zde zákon stanoví právní fikci, jakoby příjmy vznikly v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň. Může se tedy stát, že tímto způsobem mohou být příjmy, které daňový subjekt fakticky získal v prekludovaná době a daň by z nich nemohla být dokazováním stanovena, zahrnuty do odhadu základu daně při jejím stanovením zvláštním způsobem. Tato situace ovšem bude nastávat zejména (snad i výlučně) tehdy, jestliže daňový subjekt nebude se správcem daně komunikovat, nebude reagovat na výzvu k prokázání příjmů, případně nebude schopen svá tvrzení vůbec žádným způsobem prokázat.

Podobnost procesu stanovení daně podle pomůcek podle zákona o daních z příjmů a podle daňového řádu opravňuje k úvaze, nakolik je při respektování uvedených rozdílů obou procesů použitelná stávající judikatura vytvořená k procesu stanovení daně podle pomůcek dle daňového řádu. Dle mého názoru bude použitelná ta část judikatury, která řeší principiální otázky. Principiální otázkou rozumím například možnost souběhu stanovení daně dokazováním a podle pomůcek. Daň za určité zdaňovací období lze stanovit pouze jedním způsobem, a to v pořadí způsobů stanovení daně. Nejdříve dokazováním, nelze-li dokazování, pak stanovení daně za použití pomůcek. Třetím způsobem je sjednání daně, byť se tento způsob stanovení daně jeví spíše jako teoretický¹¹⁷. Vyjmenované způsoby stanovení daně však nejsou jen dílčími postupy, které může správce v daňovém řízení libovolně a pružně kombinovat podle svého uvážení.¹¹⁸ Použitelná se jeví judikatura řešící průkaznost postupu správce daně při použití pomůcek, zdali způsob stanovení pomůcek, jejich identifikace jsou součástí spisu.¹¹⁹ Stejně tak budou relevantní rozhodnutí ve věci řádného odůvodnění rozhodnutí správce daně nestanovit daň dokazováním ale použít stanovení daně podle pomůcek. Z odůvodnění musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky měl správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečný, nevěrohodný či nepoužitelný.¹²⁰

¹¹⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. str. 395

¹¹⁸ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2005, čj. 1 Afs 153/2004

¹¹⁹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.1.2011, čj. 9 Afs 72/2010 - 157

¹²⁰ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2009, čj. 7 Afs 62/2009 - 112

Obtížně použitelná bude ta část judikatury, která se věnuje komplexnímu posouzení daňové situace daňového subjektu při stanovení daně podle pomůcek, například uplatnění skutečností svědčících ve prospěch poplatníka¹²¹

5.9. Penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

V případě, že je poplatníkovi stanovena daň podle pomůcek zvláštním způsobem, nastupuje současně i povinnost uhradit penále dle §38zb zákona o daních z příjmů. Výše penále na úrovni 50% nebo 100% stanovené daně je projevem dvou okolností. Jednak celý postup stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem je i důvodovou zprávou označován jako prostředek ultima ratio, tedy jako krajní prostředek stanovení daně, kdy jiný způsob není možný pro nesoučinnost daňového subjektu. Jde současně o značně silný preventivní signál vyslaný nejen zákonodárcem jeho zakotvením do citovaného ustanovení, ale v konkrétních případech vydání výzvy k prokázání příjmů je také daňovému subjektu připomenut. Správce daně má povinnost ve výzvě k prokázání příjmů¹²² a také v souladu s obecnou poučovací povinností¹²³ poučit daňový subjekt o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při jejich prokazování.

Jde opět o speciální ustanovení ve vztahu k obecné úpravě dle ustanovení §251 daňového řádu. V případě postupu dle daňového řádu je penále předepsáno výhradně v situaci, kdy je daň daňovému subjektu doměřena správcem daně. V případě zvyšování poslední známé daně je penále předepsáno ve výši 20% z částky doměřené daně. V případě postupu podle zákona o prokazování původu majetku nebylo možné ponechat pouze odkaz na obecné ustanovení daňového řádu, protože při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem půjde často o první stanovení daně. Nikoliv o doměření daně.

Oba postupy (podle daňového řádu i podle zákona o daních z příjmů) při stanovení povinnosti uhradit penále mají to společné, že tato povinnost poplatníkovi vzniká, jestliže je daň stanovena správcem daně. Pokud je daň stanovena na základě přiznání nebo dodatečného daňového přiznání, pak povinnost uhradit penále podle daňového řádu¹²⁴ ani podle zákona o daních z příjmů nevzniká.

¹²¹ Například usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01

¹²² Ustanovení §38x odst. 3) písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹²³ Ustanovení §6 odst. 3) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁴ Ustanovení §251 odst. 4) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zde je tedy možné opět vidět preventivní působení hrozby vysokého penále a snahy zákonodárce ponechat aplikaci stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem jako krajního prostředku. Jakmile poplatník obdrží výzvu k prokázání příjmů, je na jeho obezřetném postupu, aby vyhodnotil, zdali skutečnosti, které má prokázat, jsou jen otázkou tvrzení a doložení důkazními prostředky a je přesvědčen, že pochybnosti správce daně tak snadno odstraní. Nebo jestli si na základě obdržené výzvy uvědomí, že jistý druh příjmů „zapomněl“ uvést ve svém daňovém přiznání. Za této druhé situace má stále možnost podat daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání a daň bez hrozby penále dle daňového řádu nebo dokonce penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem. A uhradí vedle daně „pouze“ úrok z prodlení.¹²⁵

Jestliže nastane situace, že je daňovému subjektu stanovena daň podle pomůcek zvláštním způsobem, pak vždy bude povinen uhradit vedle daně také penále ve výši 50%. Správce daně zde nemá možnost správního uvážení, nejedná se o penále až do stanovené výše. Povinnost úhrady penále ve výši 50% stanovené daně poplatník má bez ohledu na rozsah jeho součinnosti se správcem daně.

Role správního uvážení ovšem nastupuje v případě, že poplatník neposkytoval při stanovení daně součinnost a to takovým způsobem, že to ztížilo nebo bránilo stanovení daně. Pak je poplatník povinen vedle daně uhradit také penále ve výši 100% stanovené daně. I tato sazba je stanovena jako pevné procento ke stanovené dani, opět se nejedná o penále až do stanovené výše. Je zde silně patrná snaha zákonodárce motivovat daňový subjekt ke spolupráci se správcem daně. Dle mého názoru je ale ustanovení velmi problematické, dovoluji si vyslovit úvahu, že snad až protiústavní. Problém vidím v tom, že klade na správce daně oprávnění i povinnost učinit správní rozhodnutí, ve kterém posoudí míru součinnosti daňového subjektu se správcem daně při stanovení daně. Přitom pokud vyhodnotí míru nesoučinnosti daňového subjektu za tak intenzivní, že závažně ztížila nebo bránila stanovení daně, pak již žádné správní uvážení nemá a bez ohledu na stupeň závažnosti vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále ve výši 100%. Na tomto místě stojí opět připomenout, že stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem bude aplikováno mimo jiné za podmínky, kdy předpokládaná výše daně přesáhne částku 2 mil. Kč. Tedy i penále ke stanovené dani bude dosahovat milionových částek.

¹²⁵ Ustanovení §252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Důvodová zpráva¹²⁶ k zákonu o prokazování původu majetku uvádí jako příklady nesoučinnosti situace, kdy poplatník záměrně uvádí nesprávné nebo hrubě zkreslené údaje, dále kdy nesoučinností, obstrukcí či liknavostí ztěžují správci daně získávání důkazů potřebných pro stanovení daně.

Považuji za správné, že je na úvaze správce daně ponechána možnost odlišit přístup k daňovým subjektům podle toho, jakým způsobem se správcem daně komunikují, zdali plní své povinnosti a podle toho při pochybení daňového subjektu odlišit i míru následku ve formě sazby penále ke stanovené dani. Svazovat správce daně zpřesňováním míry nesoučinnosti do textu zákona by bylo proti zásadě obecnosti právních norem. Ovšem dle uvedených příkladů bude správce daně posuzovat například liknavost daňového subjektu. Jaká míra liknavosti daňového subjektu již správce daně opravňuje ke skokovému zvýšení penále na dvojnásobek? Tedy i v případech stanovení daně na nejnižších možných úrovních, bude posouzení míry liknavosti znamenat volbu mezi penále 1 mil. Kč a 2 mil. Kč. Dle mého názoru zde měla být ponechána na správním uvážení sazba penále právě podle míry nesoučinnosti daňového subjektu. Jako vhodná se mi jeví úprava, kdy minimální penále bude stanoveno na určité minimální úrovni v% (méně než stávajících 50%, například 20% jako penále dle daňového řádu) stanovené daně, která může být při nesoučinnosti daňového subjektu zvýšena až na 100%. Bude pak na správci daně, aby své rozhodnutí o zvýšení sazby penále nad minimální procentní sazbu řádně odůvodnil.

K vyslovení domněnky o možné protiústavnosti uvedeného omezení možnosti správního uvážení mne vede nález Ústavního soudu o zjevně nepřiměřené spodní hranici za správní delikt¹²⁷, kdy došlo ke zrušení části zákona o zaměstnanosti¹²⁸, která stanovila minimální výši sankce na úrovni 250 tis. Kč. Ústavní soud zde došel k závěru, že přijatá právní úprava (stanovení minimální sankce ve značné výši) brání správnímu orgánu individualizaci konkrétního případu, neboť spodní hranice sankce je stanovena v takové výši, že neopouští správnímu orgánu možnost přihlídnout ke specifickým okolnostem různých případů. Navíc neumožňuje přihlídnutí k osobám delikventů a jejich majetkovým poměrům.

V jiném svém rozhodnutí pak Ústavní soud vyslovil názor, že má-li být majetková sankce individualizovaná a přiměřená, pak musí odrážet i majetkové poměry potrestaného. Cituji: „*Stejná výše pokuty uložená majetnému se bude jevit jako směšná a neúčinná, zatímco v*

¹²⁶ Důvodová zpráva: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=0>, str. 61

¹²⁷ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 52/13 ze dne 9.9.2014, 219/2014 Sb.

¹²⁸ Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

*případě postihu nemajetného může působit drakonicky a likvidačně*¹²⁹. Zde je namístě doplnit, že ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem nemusí docházet výlučně u osob, u kterých došlo k navýšení jmění v rádech milionů korun a s takovým jměním osoba disponuje, ale také u osob, které učinili souhrnnou spotřebu v časovém úseku nad limitní částkou a žádný majetek následně mít ani nemusí. Obdobně Ústavní soud vyslovil názor, že odnětí majetku na základě pokuty, případně i na základě poplatků a daní, zakládá neústavní zásah do vlastnických práv, jestliže zásadně mění majetkové vztahy dotčeného subjektu tak, že zmaří samu podstatu majetku.

Jsem si vědom, že může být namítáno, že se jedná o stanovení sankce sice pevnou sazbou penále ve značné procentní výši, ale absolutní výše penále je odvozena plynule od výše stanovené daně. Ovšem při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, kdy správce vyhodnotí liknavý postup poplatníka jako hrubou nesoučinnost, pak minimální výše sankce bude 2 mil. Kč. Vzhledem k tomu, že doposud žádné řízení o stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem nebylo v době vyhotovení této práce ukončeno, nemohlo zatím dojít k otestování uvedené hypotézy řízením před soudy a tedy ani před Ústavním soudem.

Oproti uvedené úvaze ovšem platí, že stanovení daně podle pomůcek je tou poslední možností stanovení daně a bude ve většině případů v moci poplatníka přizpůsobit své chování a míru součinnosti se správcem daně tak, aby k uplatnění postupu stanovení daně podle pomůcek nemuselo vůbec dojít.

5.10. Prohlášení o majetku

Při výkladu stanovení daně podle pomůcek jsem uvedl, že jednou z pomůcek, která může být správcem daně při stanovení daně použita, je prohlášení o majetku.

Prohlášení o majetku daňové právo již zná a to ustanovení §180 daňového řádu. Je ovšem systematicky zařazeno v části daňového řádu, který upravuje vymáhání daní, a to daňovou exekucí. Dle daňového řádu může správce vyzvat poplatníka k podání prohlášení o majetku, kdy nemohla být pohledávka uhrazena daňovou exekucí na účtu. Je tedy zřejmé, že nároky na obsah takto účelově vymezeného prohlášení jsou jiné než u prohlášení o majetku, které má za cíl poskytnout správci daně informace – pomůcky pro stanovení daně.

¹²⁹ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 38/02 ze dne 9.3.2004, 219/2014 Sb.

Výzva k podání prohlášení o majetku je opět rozhodnutím, tedy zde platí obecné nároky na výzvu, jak bylo komentováno v části této práce o výzvě k prokázání příjmů.

Zákon stanoví tři podmínky, které musí být kumulativně splněny, aby mohl správce daně k prohlášení o majetku poplatníka vyzvat. Implicitně je ovšem stanovena další podmínka a to je, že správce daně vyzval daňový subjekt k prokázání příjmů podle ustanovení §38x zákona o daních z příjmů. Tedy bez výzvy k prokázání příjmů nemůže být výzva k prohlášení o majetku.

První podmínkou je, daňový subjekt neprokázal skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů. Druhou podmínkou je, že informace potřebné ke zjištění stavu jmění poplatníka nelze získat jiným způsobem, nebo je lze získat pouze s nepoměrnými obtížemi. Je patrné, že tato podmínka je založena na interpretaci právně neurčitého pojmu „nepoměrné obtíže“. Lze předpokládat, že obtíže budou poměřovány z hlediska materiálního, personálního a časového. Jiný způsob není konkretizován, lze tedy předpokládat, že půjde o jinou činnost jak správce daně, tak i daňového subjektu, kdy by k získání informací bylo nutné použít prostředky, jejichž realizace by byla nákladná a nevhodná. V třetí podmínce se opět objevuje institut předběžného posouzení, kdy je možnost vyzvat k podání prohlášení o majetku poplatníka pouze v případě, že souhrnná hodnota majetku poplatníka dle předběžného posouzení správcem daně přesáhne limit 10 mil. Kč. Tímto majetkem se rozumí majetek ve smyslu § 495 občanského zákoníku nikoliv jmění. V teoretickém případě tak může být daňový subjekt vyzván k podání prohlášení o majetku, jestliže je jeho jmění nulové, tedy veškerý majetek je kryt dluhy poplatníka.

Třetí podmínku je nutné interpretovat také v návaznosti na ustanovení §38ze zákona o daních z příjmů, kde se do uvedeného limitu nezapočítává majetek, který si správce daně může zjistit z jemu dostupných rejstříků a evidencí. Do limitu 10 mil. Kč se tak nebudou započítávat například nemovité věci evidované v Katastru nemovitostí České republiky, dopravní prostředky zapsané v Centrálním registru vozidel, Leteckém rejstříku České republiky a Plavebním rejstříku České republiky. Povinen naopak bude poplatník v prohlášení o majetku uvádět zejména informace o majetku umístěném v zahraničí. Poplatníkům nemusí být známa informace o tom, z jakých rejstříků a evidencí si může správce daně informace o majetku poplatníka zjistit, protože do nich má přístup. K odstranění této nejistoty, k jakým informacím

správce daně přístup má, stanovilo ustanovení §38ze zákona o daních z příjmů správci daně povinnost tyto údaje zveřejnit na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup.¹³⁰

Povinnosti podat prohlášení o majetku v zákonem požadované struktuře je daňový subjekt zbaven také v případě, kdy souhrnná hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, nepřesahuje 10 mil. Kč.¹³¹ Opět se jedná o souhrnnou hodnotu majetku, který není veden v evidencích a rejstřících, ke kterým má správce daně přístup. Vedle majetku na území mimo ČR se tak může jednat například o akcie nebo podíly na kapitálových společnostech. V případě, že hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, nepřesahuje uvedený finanční limit, pak poplatník sice prohlášení o majetku sice podat musí, ale stačí, že v prohlášení tuto skutečnost uvede a výslovně prohlásí, že tento údaj je pravdivý.

Zde může být poměrně zásadní otázkou, jak bude oceněn například podíl na společnosti s ručením omezeným. Jak bude stanovena hodnota podílu na společnosti, která má široké portfolio činností, výrobních nemovitostí, technologie, know how, pohledávky různé kvality, podíly na dalších společnostech a další druhy majetku? Hodnota podílu může být jistě stanovena znaleckým posudkem, což ovšem může být značně nákladná i delší doba trvající záležitost. I proto je lhůta pro podání prohlášení o majetku nastavena na 60 dnů a je výslovně stanovena možnost prodloužení této lhůty.¹³² Uvedení možnosti prodloužení lhůty pro podání prohlášení o majetku navazuje na prodloužení lhůty dle daňového řádu.¹³³ V kombinaci s úpravou prodloužení lhůty dle daňového řádu lze dojít k závěru, že pokud poplatník požádá o prodloužení lhůty před jejím uplynutím a uvede závažné důvody, pro které nemůže prohlášení podat v zákonné lhůtě, správce daně prodloužení lhůty povolí.

5.10.1. Náležitosti prohlášení o majetku

Náležitosti prohlášení o majetku upravuje §38zd zákona o daních z příjmů. Uvedené ustanovení je zahájeno povinností poplatníka uvést v prohlášení o majetku úplné a pravdivé údaje. Na tuto

¹³⁰ Sekce metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství tyto údaje zveřejnilo, zde uvedený seznam evidencí a rejstříků odpovídá seznamu uvedenému v této práci, viz. Fojtík, Jiří. *Sdělení ke zvláštnímu ustanovení o náležitostech prohlášení o majetku – údaje, které může správce daně zjistit z rejstříků a evidencí, do kterých má přístup* [online]. Praha, 2017 [cit. 15. 2. 2018]. Generální finanční ředitelství. Sekce metodiky a výkonu daní. Financnisprava.cz.

¹³¹ Ustanovení §38ze odst. 2) písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹³² Ustanovení §38zc odst. 2) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹³³ Ustanovení §36 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

povinnost navazuje další stanovená povinnost poplatníka uvést v prohlášení o majetku výslovné prohlášení, že uvedl úplné a správné údaje. Tato ustanovení zákona o daních z příjmů jsou úzce provázány s trestním zákoníkem.¹³⁴ Důkazní hodnota prohlášení a případné uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů takového prohlášení je zesílena povinností poplatníka prohlášení podepsat úředně ověřeným podpisem, pokud není podáváno datovou zprávou nebo ústně do protokolu.

Shora jsem uvedl, že prohlášení o majetku daňové předpisy před přijetím zákona o prokazování původu majetku již znaly, a to v ustanovení §180 daňového řádu v souvislosti s výkonem rozhodnutí. Této skutečnosti zákonodárce v souladu s pravidly normotvorby vhodně využil a neuvádí opětovně kompletně výčet všech údajů, které má prohlášení o majetku dle zákona o prokazování původu majetku obsahovat, ale odkázal právě na uvedené ustanovení daňového řádu a provedl modifikaci prohlášení. Poplatník je tak v prohlášení o majetku povinen například uvést informace o svých bankovního účtech, o svých pohledávkách, movitých věcech, obchodních závodech. Ve spojení s ustanovením §38ze zákona o daních z příjmů se pak tato povinnost vztahuje pouze na movité věci s hodnotou 100 tis. Kč a vyšší.

Daňový subjekt, který vyhotovuje prohlášení o majetku dle zákona o daních z příjmů, uvede v prohlášení stejný rozsah údajů jako v prohlášení dle daňového řádu a v odstavci třetím §38zd jsou uvedeny další rozšiřující údaje, které je poplatník povinen uvést. Jednak je zde povinnost uvést svěrenský fond, jehož je poplatník zakladatelem nebo obmyšleným. Bude velmi zajímavé sledovat, jak bude tato informace v procesu prokazování původu majetku použita. Pokud jako doplňkové informace ke změnám jmění u poplatníka převedením majetku nebo jeho části do svěrenského fondu s cílem dosáhnout zdanění takového případně nepřiznaného příjmu, pak se mi takové využití jeví jako odpovídající. Za problematické bych považoval, pokud by takto získaná informace o majetku svěrenského fondu, která byla získána pod hrozbou trestního stíhání, měla být použita například k vymáhání daní u zakladatele svěrenského fondu. Možnost použít prohlášení o majetku k „*nedobrovolnému odčerpání majetku*“ poplatníka při případné daňové exekuci totiž uvádí důvodová zpráva.¹³⁵ Tím by mohla být popřena samotná podstata svěrenských fondů, kdy vyčleněný majetek nezůstává ve vlastnictví zakladatele.¹³⁶

¹³⁴ Ustanovení §227 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹³⁵ Důvodová zpráva: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=0>, str. 65

¹³⁶ HURDÍK, Jan. Občanské právo hmotné: obecná část, absolutní majetková práva. 2., aktualiz. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. str. 270

Dále je poplatník povinen v prohlášení o majetku dle zákona o daních z příjmů uvést také majetek, který nepodléhá výkonu rozhodnutí, a to věci, které nezbytně nutně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti.

Přestože je dle důvodové zprávy účelem prohlášení o majetku identifikace veškerého významného majetku poplatníka, dochází zde opět k určitému matení pojmů, neboť v prohlášení o majetku dle zákona o daních z příjmů je poplatník povinen uvést také peněžité dluhy. V spojení s ustanovením §38ze odst. 3) zákona o daních z příjmů pak plyne povinnost uvádět peněžité dluhy, které přesahují částku 100 tis. Kč. Tímto se nejedná o prohlášení o majetku, ale spíše prohlášení o jmění poplatníka.

Ve znění ustanovení §38zd odst. 2) je mezi písmenem c) a písmenem d) uvedena spojka nebo. To znamená, že v prohlášení o majetku je poplatník povinen uvést údaje o svých peněžitých dluhách nebo výslovně prohlásit, že v prohlášení podal úplné a správné údaje. To ovšem nedává žádnou logiku. Lze tedy usuzovat, že se jedná o chybu koncipování textu zákona. Oprávněnost této hypotézy se jistě ukáže při další novelizaci zákona o daních z příjmů.

Pokud poplatník prohlášení o majetku nepodá, přestože k tomu byl správcem daně vyzván, nebo poplatník v podaném prohlášení o majetku uvedl nepravdivé nebo hrubě zkreslené informace, pak správce daně bez dalšího stanoví poplatníkovi daň zvláštním způsobem.¹³⁷ Sousedství „bez dalšího“ je možné vykládat tak, že poplatníkovi za této situace bude stanovena daň podle pomůcek zvláštním způsobem také tehdy, jestliže nebudou splněny podmínky¹³⁸ pro tento způsob stanovení daně, tedy zejména v případech, kdy předpokládaná daňová povinnost takto stanovená nepřesáhne částku 2 mil. Kč. Lze očekávat, že než stanovení daně podle pomůcek a s tím související zvýšená sazba penále bude pro daňový subjekt daleko významnější skutečnost, že nepravdivé nebo hrubě zkreslené prohlášení o majetku společně s vyhodnocením a důkazy získané správcem daně mohou být přesvědčivým důkazním prostředkem pro trestní řízení o porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku.

Na konci této kapitoly se ještě zastavím u možnosti použít prohlášení o majetku pro stanovení daně dokazováním. I když literatura¹³⁹ i důvodová zpráva¹⁴⁰ se o této možnosti zmiňují, nejsem o reálnosti takového způsobu použití majetkového prohlášení přesvědčen.

¹³⁷ Ustanovení §38zc odst. 4) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹³⁸ Ustanovení §38z odst. 2) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹³⁹ PELC, Vladimír. Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy. Olomouc: ANAG, 2017. Daň (ANAG). str. 117

¹⁴⁰ Důvodová zpráva: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=0>, str. 65

Výzva k podání prohlášení o majetku bude vydána za situace, kdy mimo jiné nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů. Prohlášení o majetku umožní správci daně získat informace o jmění poplatníka, o stavu jeho složek k určitému datu, tedy objasní majetkové poměry poplatníka. Při stanovení daně dokazováním ovšem musí být stanoven základ daně z příjmů za zdaňovací období, tedy na základě informace o příjmech, které poplatník získal a výdajích, které jsou vzhledem k dosaženým příjmům daňově uplatnitelné. Takové informace ovšem v prohlášení nebudou.

6. Nástin trestně právních souvislostí

S ohledem na zaměření této práce se v této kapitole nebudu věnovat všem trestně právním souvislostem daňových trestních činů a zaměřím se na některé nové aspekty, které úprava prokazování původu majetku přináší.

6.1. Trestní souvislosti prohlášení o majetku.

Trestní dopady situace, kdy poplatník na výzvu správce daně nepodá prohlášení o majetku nebo uvede v podaném prohlášení nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, se jeví jako zřejmé. Tato situace skutkově odpovídá trestnému činu podle ustanovení §227 trestního zákoníku¹⁴¹ Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku. Spojitostí odpovídá také ta skutečnost, že současně se změnou zákona o daních z příjmů byl jedním zákonem změněn také trestní zákoník tak, že došlo ke zpřísnění trestní sankce odnětí svobody. Horní hranice sazby se zvýšila z jednoho roku na tři léta a dolní hranice byla stanovena na 6 měsíců. Dále byla u tohoto trestného činu výslovně zavedena možnost stanovit sankci peněžitého trestu.

Zde ovšem shledávám problém. Trestný čin podle ustanovení §227 trestního zákona pracuje s pojmem prohlášení o majetku. V literatuře¹⁴² je jako příklad prohlášení o majetku, jehož nepodání nebo hrubě zkreslené údaje v něm uvedené zakládají trestnost takového jednání, uvedeno prohlášení o majetku podle ustanovení §260a občanského soudního řádu. Obsah prohlášení o majetku pak stanoví ustanovení §260e občanského soudního řádu a jsou zde opět vyjmenovány jednotlivé majetkové složky.

Prohlášení o majetku dle zákona o prokazování původu majetku vyžaduje, aby poplatník vedle informací o svém majetku uvedl také celou řadu informací o skutečnostech, které majetkem poplatníka nejsou. Navíc zde uvádí informace o majetkových hodnotách, které jeho majetkem nejsou ale také, a to považuji za zásadnější, také informace o peněžitém dluhu poplatníka. Obsahově tedy prohlášení o majetku dle zákona o prokazování původu majetku není prohlášením o majetku, ale jde o „prohlášení o jmění poplatníka a dalších skutečnostech“.

¹⁴¹ §227 zákona č. 40/2009 Sb, trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů: Kdo v řízení před soudem nebo jiným orgánem veřejné moci odmítne splnit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku nebo se takové povinnosti vyhýbá nebo v takovém prohlášení uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta, peněžitým trestem nebo zákazem činnosti.

¹⁴² JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016. Student (Leges). str. 682

Okolnost, že takto obsahově širší prohlášení bylo také nazváno prohlášení o majetku, na závadnosti stavu nic nemění. Tímto způsobem, domnívám se, došlo k nepřipustnému rozšíření trestní odpovědnosti. Jde o obejití zásady „není trestného činu bez zákona“.

Doplňuji, že považuji za správné trestně postihnout nepravdivé prohlášení o jmění poplatníka. Za právně vadný a nebezpečný ovšem považuji způsob rozšíření trestní odpovědnosti. Nepomůže zde ani analogie, v trestním právu nepřipustná. Legislativně vhodným řešením mělo být správné pojmenování prohlášení o jmění v zákoně o daních z příjmů a provedení novelizace §227 trestního zákoníku, kdy měla být skutková podstata doplněna o nepravdivé prohlášení o jmění poplatníka.

6.2. Trestní souvislosti odpovědi na výzvu k prokázání původu majetku

V části této práce věnující se odpovědi na výzvu k prokázání příjmů jsem uvedl, že jednou z možností je situace, že na základě výzvy k prokázání příjmů daňový subjekt bude tvrdit, že k získání příjmů došlo v již prekludovaném období a takové své tvrzení prokáže, zejména prokáže časový aspekt takového tvrzení. Pokud se tvrzení daňového subjektu o získání příjmů v prekludovaném období prokáže, pak se zdá, že z pohledu daňového procesu pro daňový subjekt záležitost končí a daň mu nemůže být stanovena. Jak vysvětlím dále, tak to nemusí vždy takto být.

V odpovědi na výzvu vedle časového aspektu získání příjmů bude daňový subjekt povinen identifikovat také druh příjmu a okolnosti jeho získání. Nelze si představit situaci, kdy lze prokázat časový aspekt získání příjmů bez toho, že současně tento příjem označí. Poplatník tedy například předloží listinu prokazující získání příjmů. Může předložit výpis z účtu (například u zahraniční banky), na kterém bude příjem zachycen nebo bude uveden zůstatek na tomto účtu.

Snadno tak může nastat situace, kdy daňový subjekt sám na sebe upozorní a prokáže, že v prekludovaném období získal příjem, který měl zdanit, ale do svého daňového přiznání jej nezahrnul a daň z takového příjmu neodvedl. Správce daně je povinen¹⁴³ dát podnět orgánům činným v trestním řízení pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů, zejména daňových. Prostřednictvím výzvy k prokázání příjmů se tak vlastně může správce daně nepřímo ptát poplatníka i na příjmy, které

¹⁴³ Ustanovení §53 odst. 3) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

vznikly v prekludovaném období. Je otázkou, zdali taková situace není v rozporu se zásadou zákazu sebeobviňování.¹⁴⁴ Svobodný občan, který tvoří součást občanské společnosti, není v právním státě partnerem orgánu finanční správy, která vykonává svá oprávnění vrchnostensky a občan má povinnost se oprávněnému postupu finanční správy podrobit. Nelze ovšem sankcionovat osobu, která odmítne podat správnímu orgánu vysvětlení (prohlášení) v případě, kdy je zřejmé, že by tímto prohlášením, třeba jen teoreticky, mohla přispět ke svému postihu.¹⁴⁵ Proti uvedené námitce ovšem hovoří skutečnost, že daňové řízení je postaveno na základě autoaplikace, a přestože je správce daně povinován vyhledáváním důkazních prostředků, vyhledává daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní i před zahájením řízení¹⁴⁶, je tvrzení daňového subjektu základním kamenem daňového řízení.

Samotné zahájení trestního stíhání je pro daňový subjekt zcela jistě nepříznivou situací a hrozba trestního postihu závažným zásahem do poměrů daňového subjektu. Trestní sankcí ovšem dopady na daňový subjekt nekončí. V případě, kdy je zde takové jednání daňového subjektu, o kterém je soudem pravomocně rozhodnuto jako o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci. A to bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.¹⁴⁷ Jde tedy o speciální případ, kdy lze daň stanovit bez ohledu na maximální desetiletou lhůtu¹⁴⁸, a jde o případ možnosti stanovení daně po celou dobu života daňového subjektu.

¹⁴⁴ čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

¹⁴⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 18. 20. 2010, sp. zn. I.ÚS 1849/08

¹⁴⁶ Ustanovení §78 odst. 1) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴⁷ Ustanovení §148 odst. 6) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. str. 553

7. Dosavadní zkušenosti s aplikací zákona

Zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazování původu majetku, nabyl účinnosti 1. 12. 2016. V době vyhotovení této práce od zahájení účinnosti zákona uplynul rok a několik měsíců. Nejsou tedy k dispozici žádná soudní rozhodnutí ve věci aplikace nově přijatých ustanovení zákona o daních z příjmů ani trestního řádu. V rámci výzkumné části práce jsem ověřoval, nakolik jsou již k dispozici alespoň správní rozhodnutí ve zkoumané části právního řádu.

V rámci možností daných zákonem č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím jsem požádal Generální finanční ředitelství o poskytnutí informací zaměřených na údaje o prokazování původu majetku. Při formulaci otázek jsem vycházel ze dvou ustanovení daňového řádu. Jednak jsem si byl vědom toho, že úřední osoby jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob.¹⁴⁹ Nemělo by tedy významu se ptát na obsah konkrétních zahájení řízení, a to ať již ve věci obsahu vydaných výzev nebo konkrétního obsahu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem. Na stranu druhou není porušením povinnosti mlčenlivosti, jestliže správce daně zveřejnění zobecněné informace získané při správě daní. Z takto zveřejněných informací nesmí vyplývat, které osoby se informace týkají.¹⁵⁰

Položil jsem tedy Finanční správě ČR následující otázky:

- 1) V kolika případech byly vydány výzvy k prokázání vzniku a původu příjmů podle ustanovení §38x zákona č. 586/1992 Sb.
- 2) V kolika případech byla stanovena daň podle pomůcek ve smyslu ustanovení §38z zákona č. 586/1992 Sb.
- 3) V jakém rozpětí se pohybovala daň stanovená podle pomůcek ve smyslu ustanovení §38z zákona č. 586/1992 Sb.
- 4) Jaká celková úhrnná částka daně byla stanovena podle pomůcek ve smyslu ustanovení §38z zákona č. 586/1992 Sb.

¹⁴⁹ §52 odst. 1) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵⁰ §52 odst. 4) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

5) V kolika případech byly vydány výzvy k podání prohlášení o majetku podle ustanovení §38zc zákona č. 586/1992 Sb.

To vše v období od účinnosti zákona č. 321/2016 Sb.

Součástí norem ke správnému stanovení daňových povinností je také povinnost daňových subjektů oznamovat osvobozené příjmy podle ustanovení §38v zákona o daních z příjmů. Proto jsem také položil následující otázky pro roky 2016 a 2017:

6) V kolika případech bylo podáno oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob dle ustanovení §38v zákona č. 586/1992 Sb.

7) Jaká celková úhrnná částka pokut za neoznámení osvobozeného příjmu byla správcem daně vyměřena ve smyslu ustanovení §38w zákona č. 586/1992 Sb.

8) Kolik bylo zahájeno řízení o udělení pokuty dle ustanovení §38w zákona č. 586/1992 Sb.

Na podanou žádost o poskytnutí informací jsem obdržel odpověď, která je přílohou této práce. Z odpovědi vyplynulo:

K otázce číslo 1) a 5) o počtech vydaných výzev je stav k 2. 2. 2018 následující

Finanční úřad (zkráceně)	Výzva k prokázání příjmů	Výzva k prohl. o majetku
Plzeňský kraj	2	0
Hlavní město Praha	3	0
Ústecký kraj	2	0
Jihočeský kraj	1	0
Středočeský kraj	0	0
Karlovarský kraj	0	0
Královehradecký kraj	4	0
Pardubický kraj	0	0
Kraj Vysočina	0	0
Jihomoravský kraj	1	0
Olomoucký kraj	0	0
Moravskoslezský kraj	1	0

Zlínský kraj	1	0
Specializovaný fin. úřad	0	0
Celkem	15	0

Tabulka č. 1, zdroj Poskytnutí informací GFR ze dne 9. 2. 2018

Z uvedeného přehledu vyplývá, že vydaných výzev k prokázání příjmů podle §38x zákona o daních z příjmů jsou zatím pouze jednotky, některé finanční úřady zatím ani žádnou výzvu k prokázání příjmů nevydaly. Důvody pro vydání tak nízkého počtu výzev lze hledat jednak v nastaveném limitu rozdílu mezi příjmy a nárůstem jmění, spotřebou a jiným vydáním, jednak v krátké době účinnosti zákona. Důvodem může také být ta okolnost, že aplikace tohoto nového nástroje opravdu klade nové nároky na úvahu správce daně a komplexní posouzení skutečností u více různých subjektů, jak uvádím v části práce o vydání výzvy k prokázání příjmů.

Dále je z tabulky o počtu výzev patrné, že doposud nebyla vydána žádná výzva k podání prohlášení o majetku. Výzvě k podání prohlášení o majetku musí předcházet výzva k prokázání příjmů. Podmínkou pro podání výzvy k prohlášení o majetku totiž je, že daňový subjekt neprokázal skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů. Z uvedeného lze tedy dovodit, že u žádného z probíhajících případů si tedy správce daně doposud neučinil závěr, že daňový subjekt neprokázal skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů.

Na otázku v kolika případech byla stanovena daň podle pomůcek ve smyslu §38z zákona o daních z příjmů, byla odpověď Finanční správy ČR, že není evidováno žádné ukončené řízení v souladu s aplikací podle ustanovení §38z a tím také podle ustanovení §38za zákona o daních z příjmů. Tedy nebylo zatím ukončeno žádné řízení způsobem, kdy by si správce daně učinil úsudek o tom, že subjekty, které vyzval k prokázání příjmů, prokázaly skutečnosti požadované výzvě.

V době psaní této práce tedy žádnému subjektu v České republice zatím nebyla stanovena daň podle pomůcek zvláštním způsobem.

Jiná situace nastává u řízení o oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob dle ustanovení §38v zákona č. 586/1992 Sb., zejména s ohledem na delší dobu účinnosti povinnosti takové oznámení učinit.

Počty podaných oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob podle data doručení oznámení na finanční úřad jsou následující:

Finanční úřad (zkráceně)	2016	2017
Plzeňský kraj	104	129
Hlavní město Praha	1033	1234
Ústecký kraj	92	117
Jihočeský kraj	113	73
Středočeský kraj	334	444
Karlovarský kraj	42	41
Královehradecký kraj	87	96
Pardubický kraj	104	95
Kraj Vysočina	64	76
Jihomoravský kraj	291	359
Olomoucký kraj	133	134
Moravskoslezský kraj	116	159
Zlínský kraj	105	149
Specializovaný fin. úřad	0	0
Liberecký kraj	39	84

Tabulka č. 2, zdroj Poskytnutí informací GFR ze dne 9. 2. 2018

Ročně tedy Finanční správa ČR obdrží cca 3 tis. oznámení o osvobozených příjmech. Vzhledem k tomu, že v každém oznámení je oznamován příjem nejméně 5 mil. Kč, získává tak Finanční správa ČR informaci o pohybu majetku nejméně ve výši 15 miliard Kč ročně.

Na otázku jaká celková úhrnná částka pokut za neoznámení osvobozeného příjmu byla správcem daně vyměřena, Finanční správa ČR uvádí celkem 2,9 mil. Kč v roce 2016 v 16 případech a celkem 1,5 mil. Kč v roce 2017 v 88 případech.

Z výše pokut a počtu případů lze dovodit, že naprostá většina fyzických osob, která splnila svoji povinnost oznámit osvobozený příjem tak učinila v řádné lhůtě. Průměrná výše pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu v roce 2016 činila 183 tis. Kč a 19 tis. Kč v roce 2017.

Přehled o počtu podaných oznámení o osvobozených příjmech nad 5 mil. Kč může být podkladem pro zajímavý sociologický průzkum o nerovnoměrném rozdělení obyvatelstva dle osvobozených příjmů (zřejmě navazujících i na jiné druhy příjmů) na území České republiky.

7. Závěr

V této práci jsem téma prokazování původu majetku v rámci daňového procesu zasadil do právního systému České republiky, uvedl jsem okolnosti přijetí právní úpravy k prokazování původu majetku. Rozebral jsem možnosti správních orgánů ke zjišťování původu majetku před novelizací zákona o daních z příjmů a s tím spojené řádné stanovení základu daně. Těžiště práce je v rozboru jednotlivých částí zákona o prokazování původu majetku. Rozebírám interpretační problémy, problematiku retroaktivity, výklad neurčitých právních pojmů. V jednom případě upozorňuji na zjevnou, byť drobnou chybu v textu zákona, na jiném místě odůvodňuji svůj názor na snad až ústavně problematickou část zákona.

Z dosavadní praxe není možné potvrdit reálnou účinnost zákona o prokazování původu majetku a konkrétní dopady na stanovení a výběr daně. Důvodem je krátká doba účinnosti zákona, konkrétní zahájená řízení jsou zatím v jednotkách případů a žádné řízení doposud nebylo ukončeno.

Cílem práce je ověření hypotézy, zdali přijatá právní úprava k prokazování původu majetku může vést k dosažení deklarovaného cíle, tedy ke správnému stanovení a zaplacení daně. Provedený podrobný rozbor jednotlivých ustanovení zákona o prokazování původu majetku potvrzuje, že nově zavedená opatření mohou vést ke sledovanému cíli správy daní. Rozbor také ukázal, o jak komplexní a provázanou problematiku jde, kde každý nevhodný zásah vede k celé řadě problematických výkladů. Platí, že žádné z dílčích opatření zákonodárce nebo nástroj v rukách Finanční správy ČR není způsobilý sám o sobě cíl správy daní naplnit, ve svém souhrnu ovšem dávají správci daně účinný nástroj k řádné správě daní.

Nová úprava prokazování původu majetku přinesla do českého právního řádu nová procesní pravidla, která správci daně umožní stanovení daně i v těch případech, kde by to bez přijaté úpravy nebylo možné. Důsledky stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem jsou pro daňové subjekty nastaveny velmi přísně a mohou působit i preventivně. Stále je však ponechán prostor pro aktivitu a součinnost poplatníka tak, aby například povinnost vyhotovit prohlášení o majetku bylo prostředkem ultima ratio.

Použité zdroje

- 1) HURDÍK, Jan. Občanské právo hmotné: obecná část, absolutní majetková práva. 2., aktualiz. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-495-4. 311 s.
- 2) JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. 492 s.
- 3) JELÍNEK, Jiří. Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-120-5. 976s.
- 4) LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3. 918 s.
- 5) PELC, Vladimír. Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy. Olomouc: ANAG, 2017. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-072-0. 263 s.
- 6) RADVAN, Michal. Daně a správa daní: [bakalářský studijní program]. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7746-1. 129 s.
- 7) Daně z příjmů: zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách : vyhlášky, pokyny a sdělení MF : přehled smluv o zamezení dvojího zdanění ; Evidence tržeb : zákon o EET ve znění nálezů Ústavního soudu : redakční uzávěrka 1. 1. 2018, Ostrava: Sagit, 1994. ÚZ. ISBN 978-80-7488-272-2. 287 s.
- 8) Daňový řád: Daňové poradenství ; Finanční správa ; Platby v hotovosti : redakční uzávěrka 1. 11. 2017, Ostrava: Sagit, 2009-. ÚZ. ISBN 978-80-7488-166-4. 271 s.

Elektronické zdroje

- 1) Baxa, Josef. *Spravedlnost je někdy drahá* [online]. 2015 [cit. 10. 2. 2018]. Nejvyšší správní soud. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/Josef-Baxa-Spravedlnost-je-nekdy-draha/art/538?tre_id=207
- 2) Běhounek, Pavel. *Zákon o prokazování původu majetku* [online]. Praha, 2016 [cit. 20. 12. 2017]. Behounek.eu. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/zakon-o-prokazovani-puvodu-majetku/>

- 3) Čechovský, Karel. *Prokazování původu majetku* [online]. Praha, 2017 [cit. 20. 12. 2017]. Právní prostor. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/prokazovani-puvodu-majetku>
- 4) Fojtík, Jiří. *Sdělení ke zvláštnímu ustanovení o náležitostech prohlášení o majetku – údaje, které může správce daně zjistit z rejstříků a evidencí, do kterých má přístup* [online]. Praha, 2017 [cit. 15. 2. 2018]. Generální finanční ředitelství. Sekce metodiky a výkonu daní. Financnisprava.cz. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/2017_Sdeleni-k-prohlaseni-o-majetku.pdf
- 5) Hajdušek, Tomáš. *Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností* [online]. Brno, 2010 [cit. 20. 2. 2018]. Účetní-portál.cz. Koordinační výbor 437/18.11.14 Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/pripustnost-stiznosti-proti-vyzve-k-odstraneni-pochybnosti-prispevek-je-uzavren-s-castecnym-rozporem-536-v.html>
- 6) Kolář, Milan. *Zákon o prokazování původu majetku* [online]. Praha, 2016 [cit. 20. 12. 2017]. Fučík&partneři, s.r.o. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/zakon-o-prokazovani-puvodu-majetku-5/>
- 7) Poslanecká sněmovna VII. volební období, *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku*, sněmovní tisk 504/0 [online]. Praha, 2015 [cit. 20. 10. 2017]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=504&ct1=0>

Použitá judikatura:

- 1) Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95 *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud [cit. 19. 11. 2017]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=27978&pos=1&cnt=1&typ=result>
- 2) Usnesení Ústavního soudu ze dne 3.9.2002, sp. zn. II.ÚS 750/2000. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud [cit. 19. 11. 2017]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=36504&pos=1&cnt=1&typ=result>
- 3) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 20/2006-95. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 19. 11. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0043_9Afs_1200001_prevedeno.pdf
- 4) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.11.2007, čj. 5 Afs 172/2006, č. 1663/2008 Sb. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 19. 11. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0172_5Afs_0600115A_prevedeno.pdf

- 5) Usnesení Ústavního soudu ze dne 5.11.2002, sp. zn. II.ÚS 574/02. *Ústavní soud*, [online]. Ústavní soud [cit. 19. 11. 2017]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=41966&pos=1&cnt=1&typ=result>
- 6) Usnesení Ústavního soudu ze dne 21.2.2008, sp. zn. III.ÚS 2191/07. *Ústavní soud*, [online]. Ústavní soud [cit. 19. 11. 2017]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=58007&pos=19&cnt=20&typ=result>
- 7) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2007, sp. zn. 8 Afs 33/2005-48. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 20. 11. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0033_8Afs_0500048A_prevedeno.pdf
- 8) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2007, sp. zn. 8 Afs 16/2005-114. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 20. 11. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0016_8Afs_0500114A_prevedeno.pdf
- 9) Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, sp. zn. 8 As 37/2011-154. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 20. 11. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0037_8As_11_20140428113056_prevedeno.pdf
- 10) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, sp. zn. 10 Afs 24/2014-119. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 26. 11. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/002410Afs_1400119_20150707111026_prevedeno.pdf
- 11) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. 5 Afs 151/2004-73. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 26. 11. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0151_5Afs_0400073A_prevedeno.pdf
- 12) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005 č. j. 7 Afs 25/2003-58. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 2. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2003/0025_7Afs_0300058A_prevedeno.pdf
- 13) Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008 č. j. 9 Afs 110/2007-102. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 2. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0110_9Afs_0700102A_prevedeno.pdf

- 14) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, čj. 10 Afs 40/2015 – 36. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 2. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/004010Afs_1500036_20150618_141334_prevedeno.pdf
- 15) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014, čj. 1 Aps 20/2013 – 61. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 15. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0020_1Aps_13_2014070710043_6_prevedeno.pdf
- 16) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2012, čj. 8 Afs 38/2011 – 117. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 15. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0038_8Afs_110_201203051020_43_prevedeno.pdf
- 17) Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008, čj. 9 Afs 110/2007 – 102. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 15. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0110_9Afs_0700102A_prevedeno.pdf
- 18) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.5.2011, čj. 8 Afs 69/2010 – 103. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 20. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0069_8Afs_100_201106090802_43_prevedeno.pdf
- 19) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2011, čj. 7 Afs 95/2010 – 47. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 20. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0095_7Afs_100_201102161119_18_prevedeno.pdf
- 20) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.11.2007, čj. 5 Afs 172/2006-115. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 6. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0172_5Afs_0600115A_prevedeno.pdf
- 21) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.8.2005, čj. 2 Afs 13/2005-60. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 6. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0013_2Afs_0500060A_prevedeno.pdf
- 22) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2005, čj. 1 Afs 153/2004-136. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 6. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0153_1Afs_0400136A_prevedeno.pdf
- 23) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.1.2011, čj. 9 Afs 72/2010 – 157. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 6. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0072_9Afs_100_201102210823_37_prevedeno.pdf

- 24) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2009, čj. 7 Afs 62/2009 – 112. *Nejvyšší správní soud*, [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 20. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0062_7Afs_0900112A_prevedeno.pdf
- 25) Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001 sp. zn. IV. ÚS 179/01. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud [cit. 20. 1. 2018]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=40145&pos=1&cnt=1&typ=result>
- 26) Nález Ústavního soudu ze dne 9.9.2014 sp. zn. Pl. ÚS 52/13, 219/2014 Sb. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud [cit. 20. 1. 2018]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=85473&pos=1&cnt=1&typ=result>
- 27) Nález Ústavního soudu ze dne 9.3.2004 sp. zn. Pl. ÚS 38/02, 299/2004 Sb. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud [cit. 20. 1. 2018]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=81&pos=1&cnt=1&typ=result>
- 28) Nález Ústavního soudu ze dne 18. 20. 2010 sp. zn. I.ÚS 1849/08. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud [cit. 20. 1. 2018]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=65232&pos=1&cnt=1&typ=result>