Katedra finančního práva
a finanční vědy

hugo § grotius

Zákon o prokazování původu majetku

rozbor problematických otázek z hlediska ústavního, finančního a trestního práva

Seminář je pořádán v rámci grantu poskytnutého Nadací Hugo Grotius a v rámci spolupráce programů „PRVOUK 06 – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ a „PRVOUK 04 – Institucionální a normativní proměny práva v evropském a globálním kontextu“ realizovaných v roce 2015 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.



Katedra finančního práva a finanční vědy

Zákon o prokazování původu majetku

rozbor problematických otázek z hlediska ústavního, finančního a trestního práva

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

dovolte mi, abych Vás jménem svým i jménem katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty UK přivítala na dnešním odborném semináři na téma „Zákon o prokazování původu majetku“, který jsme mohli uskutečnit díky finanční podpoře Nadace Hugo Grotius. Tento odborný seminář je rovněž organizován v rámci spolupráce programů „PRVOUK – P06 Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ a „PRVOUK – P04 Institucionální a normativní proměny práva v evropském a globálním kontextu“ realizovaných v roce 2015 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

Věřím, že oceníte tuto příležitost k odborné diskuzi nad návrhem zákona, který přináší nové instituty do daňového práva, stejně jako k osobnímu setkání s lidmi, kteří se daňovým právem zabývají na akademické i praktické úrovni.

Katedra finančního práva a finanční vědy uvažuje pořádat obdobné semináře i v budoucnu, proto doufám, že i na základě pozitivních zkušeností z dnešního semináře se v budoucnu na některém z dalších seminářů opět shledáme.

prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.
vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy

Obsah

str. 4 **Úvodní přednáška**

str. 15 **Témata panelové diskuze**

str. 20 **I. návrh zákona**

str. 23 **II. spojená verze zákona**

str. 40 **Důvodová zpráva k návrhu zákona**

Zákon o prokazování původu majetku

Rozbor problematických otázek z hlediska ústavního, finančního a trestního práva

Úvodní přednáška
doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

18. února 2015

Osnova 1/2

1. Analýza prokazování původu majetku a možnosti jeho odčerpávání
2. Srovnání evropských úprav
3. Návrh zákona o prokazování původu majetku
4. Shrnutí hlavních principů
5. Výzva k prokázání příjmů
6. Předmět porovnání
7. Na co se může správce daně ptát

2

Osnova 2/2

8. Reakce na výzvu k prokázání příjmů
9. Stanovení daně
10. Sankce
11. Zvláštní pomůcky
12. Prohlášení o majetku
13. Změna trestního zákoníku

3

1. Analýza prokazování původu majetku a možnosti jeho odčerpávání

- navazuje na Koaliční smlouvu a Programové prohlášení vlády
- koncipována pro hledání vhodné cesty pro odčerpávání nelegálního majetku (příjmů)
  - daňová vs. soudní
- předložena vládě v červenci 2014
  - vláda projednala (6. srpna 2014)
- změna zadání
  - posílení mechanismů pro identifikaci a zdanění zatajených či nepřiznaných příjmů
  - indikace na základě rozporu mezi majetkem a oznámenými příjmy

4

2. Srovnání evropských úprav

ZEMĚ	Povinnost prokázat původ příjmů	Pomůcky	Prohlášení o majetku	Metoda kontumačního stanovení daně
Bulharsko	ANO	ANO	ANO (na výzvu správce daně)	správní uvážení – fikce stanovení základu daně
Dánsko	ANO	NE	NE	stanovení základu daně správním uvážením
Estonsko	ANO (pouze FO)	ANO	NE	stanovení daně odhadem
Litva	ANO	ANO	ANO (vysvětlení o zdrojích nabytí majetku a pobíraných příjmech)	stanovení základu daně správním uvážením
Lotyšsko	ANO (pouze FO)	NE	ANO (formou dodatečného prohlášení) + v roce 2012 plošně	stanovení základu daně výpočtem (5 metod výpočtu)
Maďarsko	ANO	ANO	NE	stanovení daně odhadem
Německo	ANO	ANO	NE	stanovení základu daně odhadem
Polsko	ANO (pouze FO)	NE	NE	zvláštní řízení + dodatečné zdanění (75 %)
Španělsko	NE	ANO	NE	metoda „nepřímého odhadu“

Zdroj: Příloha Důvodové zprávy

3. Návrh zákona o prokazování původu majetku

- návrh zákona obsahuje:
  1. novelu zákona o daních z příjmů
  2. novelu trestního zákoníku
- navrhovaná účinnost: 1. leden 2016
  - standardní počátek zdaňovacího období u daní z příjmů
- stav legislativního procesu
  - prošlo standardním mezirezortním připomínkovým řízením
  - na konci ledna předloženo k projednání vládě

6

4. Shrnutí hlavních principů

- věcná působnost
  - zdanění nepřiznaných příjmů nikoli odčerpání nelegálního majetku
  - příjmy poplatníka (majetek, jmění, spotřeba a jiné vydání jsou ukazatele)
- osobní působnost
  - fyzické osoby
  - právnické osoby a jiní poplatníci daně z příjmů právnických osob (svěřenské fondy a jiné non-subjekty)
  - daňoví rezidenti České republiky i daňoví nerezidenti
- časová působnost
  - respektována lhůta pro stanovení daně
  - povinnost prokázat i ty příjmy, které pochází ze starších období

7

5. Výzva k prokázání příjmů

- vyzván k prokázání příjmů může být poplatník,
  - jehož tvrzené příjmy neodpovídají nárůstu jeho jmění nebo spotřebě (a jiným vydáním)
  - a zároveň tento rozdíl přesahuje **10 mil. Kč**
- správce daně musí svůj předběžný závěr o zjištěné disproporci ve výzvě odůvodnit a určit, jaké skutečnosti mají být prokázány

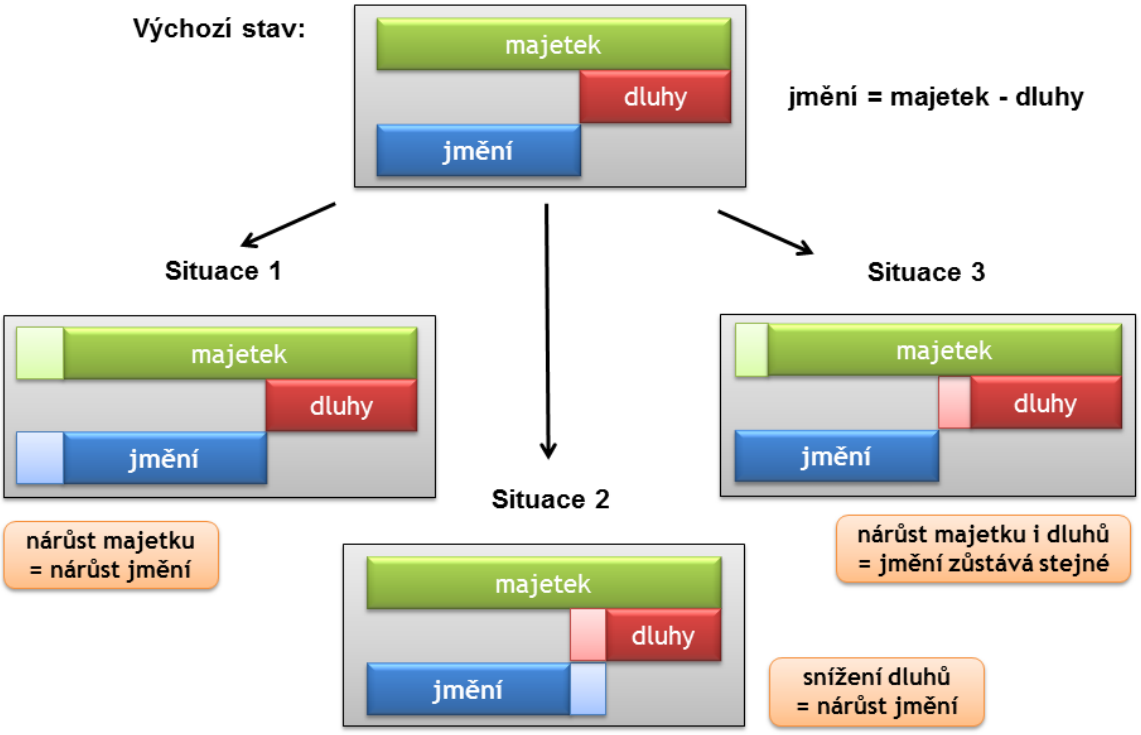
8

6. Předmět porovnání

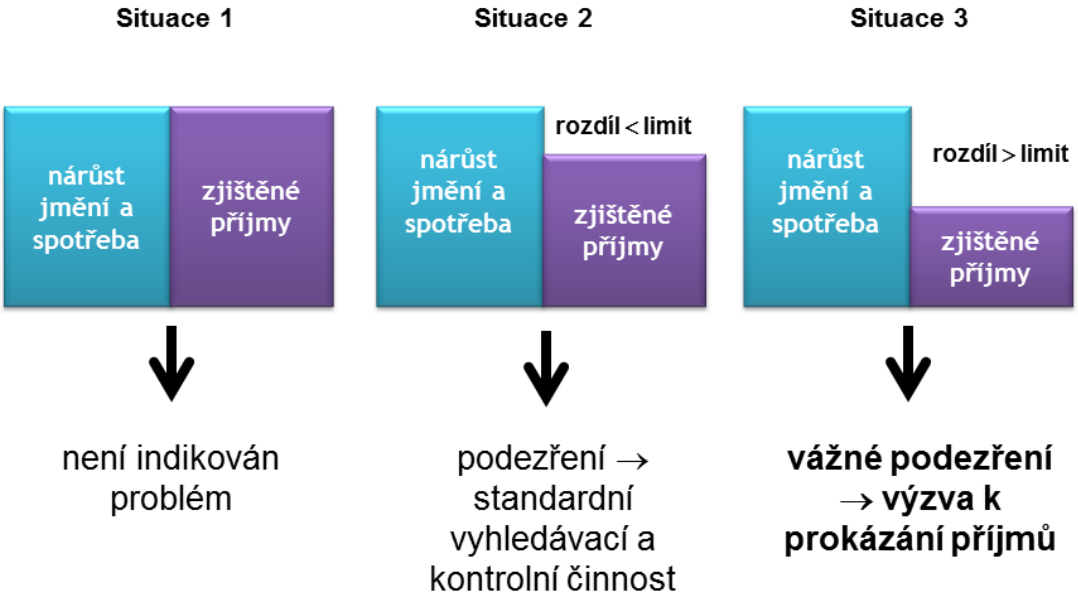
- na jedné straně jsou **příjmy**, které
  - podléhají zdanění (uvádí se v daňovém tvrzení)
  - jsou osvobozené od daně
  - které nejsou předmětem daně
- na druhé straně je:
  - nárůst **jmění** (jmění je celkový majetek po odečtení dluhů)
  - **spotřeba** (např. luxusní dovolená, bezplatné užívání jachty či nemovité věci) a jiná vydání

9

Kdy dojde k nárůstu jmění



Porovnání nárůstu jmění a spotřeby se zjištěnými příjmy



7. Na co se může správce daně ptát

- na skutečnosti
  - objasňující vznik a původ příjmů
  - týkající se jmění a spotřeby poplatníka
- z hlediska časového
  - nelze se ptát na skutečnosti, u nichž je **zřejmé, že nastaly** před uplynutím lhůty pro stanovení daně (její základní délka je 3 roky)
  - pokud poplatník prokáže, že příjem nastal před uplynutím lhůty pro stanovení daně, **není povinen prokazovat** další skutečnosti, které se vztahují k tomuto příjmu

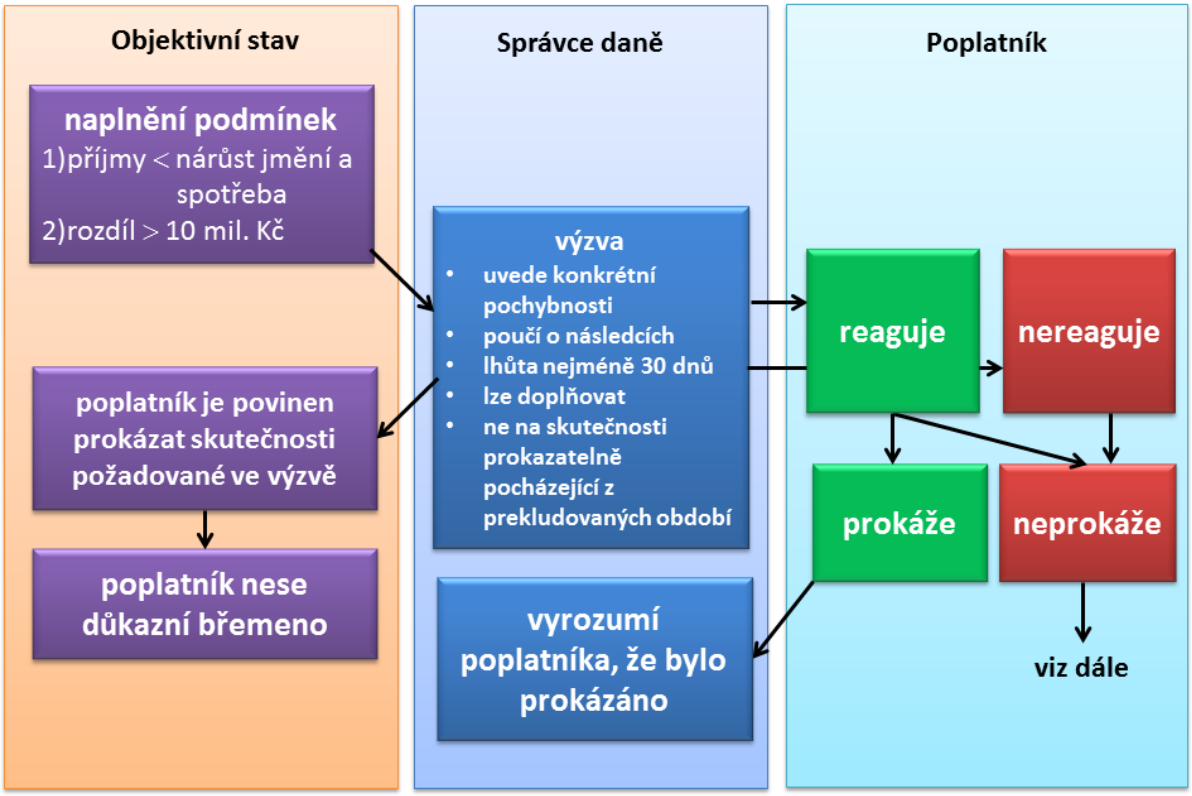
12

8. Reakce na výzvu k prokázání příjmů

- poplatník má **povinnost prokázat**, z jakých příjmů byl financován nárůst jeho jmění a spotřeba v posuzovaném období
- proces **končí**, pokud
  - je vše prokázáno a není indikováno zkrácení daně
  - je prokázáno, že sporné skutečnosti nastaly v období, kde již uplynula lhůta pro stanovení daně
- proces **pokračuje**, pokud
  - není prokázáno jakými příjmy byl nárůst jmění či spotřeba financován nebo
  - se ukáže, že prokázané příjmy nebyly zdaněny

13

Proces prokazování příjmů



9. Stanovení daně

- v důsledku informací získaných na základě výzvy k prokázání příjmů může dojít k několika způsobům stanovení daně:
  - **standardní stanovení** daně na základě poplatníkem předložených důkazů
  - stanovení daně podle **standardních pomůcek**
  - stanovení daně podle **zvláštních pomůcek** (lze využít pouze při dodanění ve výši přesahující 2 mil. Kč)
- sazba daně je standardní
  - 15 % daň z příjmů fyzických osob
  - 19 % daň z příjmů právnických osob

15

10. Sankce

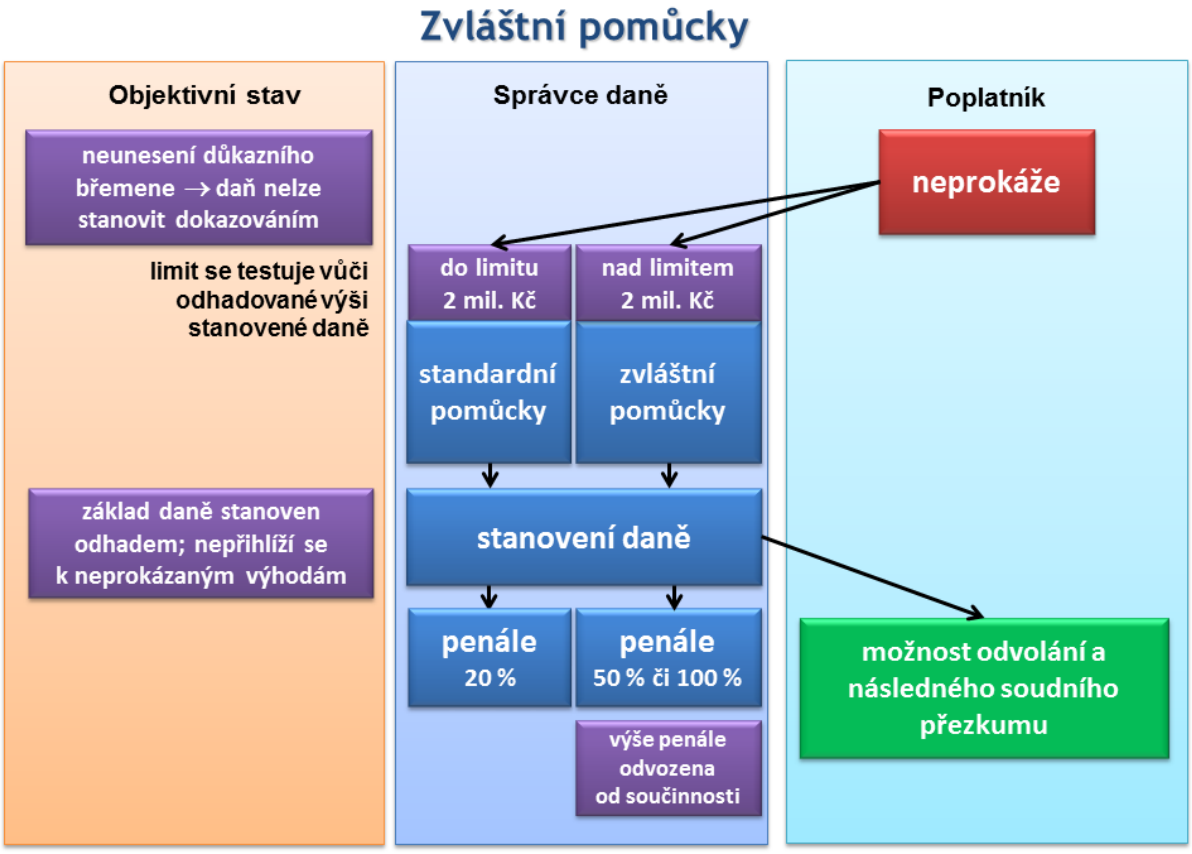
- při standardním doměření na základě dokazování či běžných pomůcek se uplatní běžná výše penále, tj. 20 % doměřené daně
- při stanovení daně podle zvláštních pomůcek se uplatní **zvýšené penále**:
  - 50 % stanovené daně
  - 100 % stanovené daně v případě nesoučinnosti

16

11. Zvláštní pomůcky

- stanovení daně podle pomůcek znamená stanovení daně **kvalifikovaným odhadem** správce daně
- při užití zvláštních pomůcek se přihlíží pouze k těm **výhodám**, které poplatník prokáže
- **pomůckami jsou například**:
  - porovnání se srovnatelnými poplatníky
  - obvyklá hodnota majetku
  - indicie, které nestačí jako důkazy
- pokud při stanovení daně podle zvláštních pomůcek nelze určit, do jakého zdaňovacího období příjmy spadají, hledí se na ně, jako by vznikly v posledním zdaňovacím období

17

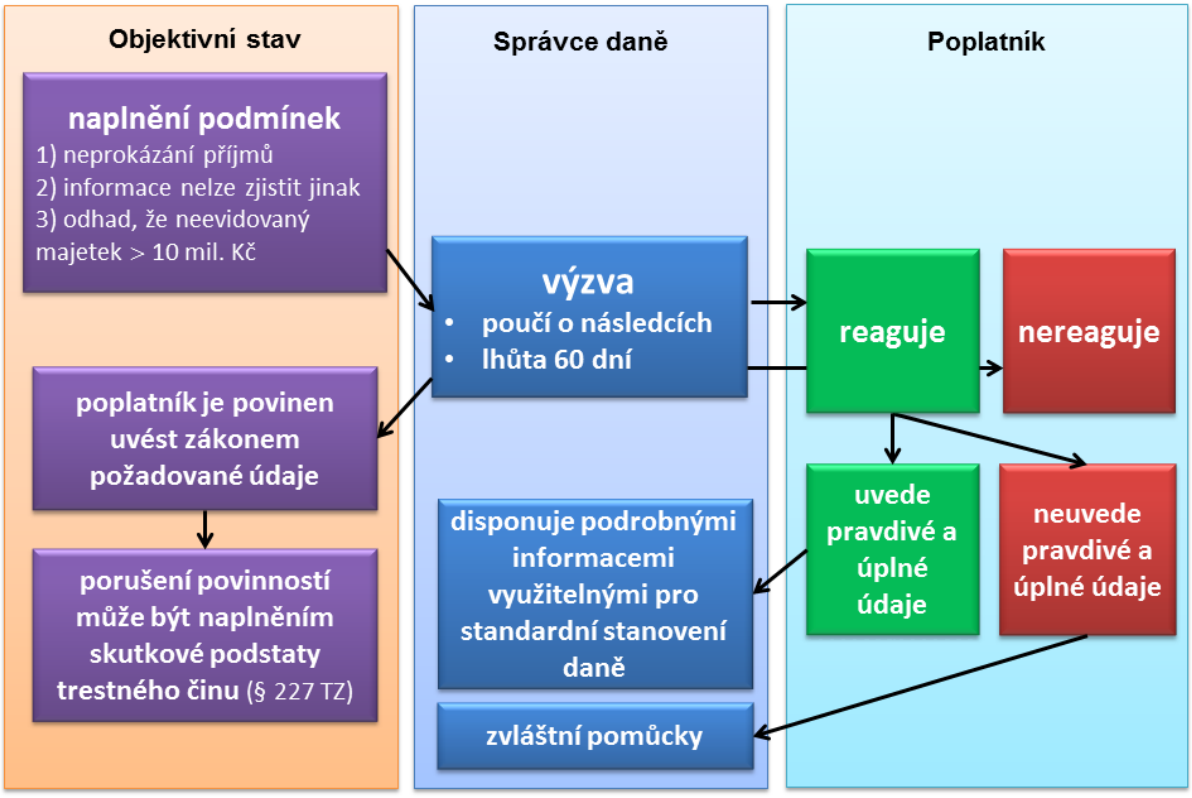


12. Prohlášení o majetku

- institut využívaný v případě exekucí
- nově bude uplatněn, pokud poplatník uspokojivě nedoloží rozdíl mezi příjmy a nárůstem jmění a spotřebou
- lze využít pouze v případě, pokud
  - podle předběžného závěru hodnota majetku poplatníka, který nemůže správce daně zjistit z jemu dostupných rejstříků či evidencí, přesahuje 10 mil. Kč a
  - informace o majetku poplatníka nelze získat jinak

19

Prohlášení o majetku



13. Změna trestního zákoníku

- navrhuje se
  - zvýšení horní hranice trestní sazby trestu odnětí svobody za trestný čin „Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku“ z 1 roku na 3 léta a
  - výslovné doplnění peněžitého trestu
- trest hrozí za úmyslné nepodání prohlášení o majetku nebo uvedení hrubě zkreslených údajů

21

Děkuji za pozornost !

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
katedra finančního práva a finanční vědy PF UK
nám. Curieových 7
116 40 Praha 1
email: bohac@prf.cuni.cz
www.radimbohac.cz
tel.: +420221005530

22

Zákon o prokazování původu majetku

Rozbor problematických otázek z hlediska ústavního, finančního a trestního práva

Témata panelová diskuse

18. února 2015

Osnova

1. Zdanění nebo zabavení majetku
2. Retroaktivní působení návrhu zákona
3. Návrh zákona z hlediska zákazu sebeobvinění

1. Zdanění nebo zabavení majetku

- politické zadání vyplývající z Programového prohlášení vlády a Koaliční smlouvy
  - možnost odčerpat majetek evidentně pocházející z nelegálních zdrojů, i když se to nepodaří prokázat prostředky trestního práva
- Analýza prokazování původu majetku a možnosti jeho odčerpávání
  - daňová cesta – daň není sankce
  - soudní cesta – vyvlastnění ve zvláštním soudním řízení
- projednání Analýzy vládou – změna zadání

3

Možné otázky k diskusi

- Daně jako prostředek odčerpání nelegálně nabytého majetku?
- Vyvlastnění ve zvláštním soudním řízení – obcházení ústavou zaručených práv?
- Jaké řešení politického zadání by bylo z právního hlediska ideální?

4

2. Retroaktivní působení návrhu zákona

- návrh zákona respektuje lhůtu pro stanovení daně
- pokud poplatník neprokáže požadované skutečnosti, může mu být daň na základě právní fikce stanovena i za prekludovaná období
  - problematika uchování dokladů
  - povinnost doložit i osvobozené příjmy
- daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a jiných podáních (§ 92 odst. 3 DŘ)

5

Možné otázky k diskusi

- Působí návrh zákona zpětně?
- V čem je retroaktivní působení spatřováno?
- Jaký je vztah právní fikce a retroaktivity?
- Jde o pravou nebo nepravou retroaktivitu?
- Pokud jde o nepravou retroaktivitu, jde o přípustnou nepravou retroaktivitu?
- Zasahuje návrh zákona do legitimního očekávání daňových subjektů?
- Jak by musel návrh zákona vypadat, aby retroaktivní nebyl?

6

3. Návrh zákona z hlediska zákazu sebeobvinění

- podle čl. 37 odst. 1 LZPS má každý právo odepřít výpověď, jestliže by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké – zásada zákazu sebeobvinění (*nemo tenetur*)
- judikatura dovodila, že donucení je vyloučeno nejen u výpovědi v užším slova smyslu, ale i u vyžadování jiné součinnosti nebo aktivního jednání dotčené osoby vedoucímu k jejímu sebeobvinění
- trestný čin Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 TZ)

7

Možné otázky k diskusi

- Vztahuje se obava z porušení zákazu sebeobvinění k mechanismu prokazování příjmů nebo k prohlášení o majetku?
- Je návrh zákona ve vztahu k porušení této zásady novinkou nebo riziko existuje již podle platné právní úpravy?

8

Děkujeme za pozornost !

Katedra finančního práva a finanční vědy
Právnická fakulta
Univerzita Karlova

9

I. Návrh zákona

N á v r h

ZÁKON

ze dne…2015,

kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku (zákon o prokazování původu majetku)

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ

Změna zákona o daních z příjmů

Čl. I

V zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 196/1993 Sb., zákona č. 323/1993 Sb., zákona č. 42/1994 Sb., zákona č. 85/1994 Sb., zákona č. 114/1994 Sb., zákona č. 259/1994 Sb., zákona č. 32/1995 Sb., zákona č. 87/1995 Sb., zákona č. 118/1995 Sb., zákona č. 149/1995 Sb., zákona č. 248/1995 Sb., zákona č. 316/1996 Sb., zákona č. 18/1997 Sb., zákona č. 151/1997 Sb., zákona č. 209/1997 Sb., zákona č. 210/1997 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 111/1998 Sb., zákona č. 149/1998 Sb., zákona č. 168/1998 Sb., zákona č. 333/1998 Sb., zákona č. 63/1999 Sb., zákona č. 129/1999 Sb., zákona č. 144/1999 Sb., zákona č. 170/1999 Sb., zákona č. 225/1999 Sb., nálezu Ústavního soudu vyhlášeného pod č. 3/2000 Sb., zákona č. 17/2000 Sb., zákona č. 27/2000 Sb., zákona č. 72/2000 Sb., zákona č. 100/2000 Sb., zákona č. 103/2000 Sb., zákona č. 121/2000 Sb., zákona č. 132/2000 Sb., zákona č. 241/2000 Sb., zákona č. 340/2000 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 117/2001 Sb., zákona č. 120/2001 Sb., zákona č. 239/2001 Sb., zákona č. 453/2001 Sb., zákona č. 483/2001 Sb., zákona č. 50/2002 Sb., zákona č. 128/2002 Sb., zákona č. 198/2002 Sb., zákona č. 210/2002 Sb., zákona č. 260/2002 Sb., zákona č. 308/2002 Sb., zákona č. 575/2002 Sb., zákona č. 162/2003 Sb., zákona č. 362/2003 Sb., zákona č. 438/2003 Sb., zákona č. 19/2004 Sb., zákona č. 47/2004 Sb., zákona č. 49/2004 Sb., zákona č. 257/2004 Sb., zákona č. 280/2004 Sb., zákona č. 359/2004 Sb., zákona č. 360/2004 Sb., zákona č. 436/2004 Sb., zákona č. 562/2004 Sb., zákona č. 628/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 676/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 342/2005 Sb., zákona č. 357/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 530/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 552/2005 Sb., zákona č. 56/2006 Sb., zákona č. 57/2006 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 112/2006 Sb., zákona č. 179/2006 Sb., zákona č. 189/2006 Sb., zákona č. 203/2006 Sb., zákona č. 223/2006 Sb., zákona č. 245/2006 Sb., zákona č. 264/2006 Sb., zákona č. 267/2006 Sb., zákona č. 29/2007 Sb., zákona č. 67/2007 Sb., zákona č. 159/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 362/2007 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 306/2008 Sb., zákona č. 482/2008 Sb., zákona č. 2/2009 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 216/2009 Sb., zákona č. 221/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 289/2009 Sb., zákona č. 303/2009 Sb., zákona č. 304/2009 Sb., zákona č. 326/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 346/2010 Sb., zákona č. 348/2010 Sb., zákona č. 73/2011 Sb., nálezu Ústavního soudu vyhlášeného pod č. 119/2011 Sb., zákona č. 188/2011 Sb., zákona č. 329/2011 Sb., zákona č. 353/2011 Sb., zákona č. 355/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 420/2011 Sb., zákona č. 428/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 466/2011 Sb., zákona č. 470/2011 Sb., zákona č. 192/2012 Sb., zákona č. 399/2012 Sb., zákona č. 401/2012 Sb., zákona č. 403/2012 Sb., zákona č. 428/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 503/2012 Sb., zákona č. 44/2013 Sb., zákona č. 80/2013 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákona č. 105/2013 Sb., zákona č. 160/2013 Sb., zákona č. 215/2013 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., nálezu Ústavního soudu vyhlášeného pod č. 162/2014 Sb., zákona č. 182/2014 Sb., zákona č. 247/2014 Sb., zákona č. 267/2014 Sb. a zákona č. 332/2014 Sb., se za § 38w vkládají nové § 38x až § 38ze, které včetně nadpisů znějí:

„§ 38x

Výzva k prokázání příjmů

(1) Správce daně vyzve poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním v případě, že

a) má důvodné pochybnosti o tom, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správci daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a nejsou mu známy jiné skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly, a
b) po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 10 000 000 Kč.

(2) Správce daně ve výzvě k prokázání příjmů uvede své pochybnosti způsobem, který umožňuje poplatníkovi, aby se k nim vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Správce daně může ve výzvě k prokázání příjmů poplatníka vyzvat, aby prokázal, jak byl pokryt nárůst jeho jmění, spotřeba nebo jiné vydání.

(3) Ve výzvě k prokázání příjmů správce daně

a) stanoví lhůtu k prokázání požadovaných skutečností, která nesmí být kratší než 30 dnů,
b) poplatníka poučí o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností.

(4) Správce daně může výzvu k prokázání příjmů doplňovat.

(5) Správce daně nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, které zjevně nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.

§ 38y

Povinnost prokázat příjmy

Poplatník je povinen prokázat skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů bez ohledu na to, zda tyto skutečnosti nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně, ledaže prokáže, že tyto skutečnosti nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.

§ 38z

Prokázání příjmů

(1) Došlo-li k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů, správce daně o tom poplatníka vhodným způsobem vyrozumí.

(2) Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, pokud

a) nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů,
b) daň nelze stanovit na základě dokazování a
c) správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem přesáhne 2 000 000 Kč.

§ 38za

Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

(1) Správce daně při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem určí základ daně pomocí odhadu výše příjmů, kterých by poplatník musel dosáhnout, aby to odpovídalo nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání.

(2) Při odhadu výše příjmů podle odstavce 1 vyjde správce daně zejména z

a) informací, ze kterých přímo i nepřímo vyplývá, že příjmy poplatníka neodpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání,
b) obchodních ukazatelů,
c) porovnání se srovnatelnými poplatníky,
d) obvyklé hodnoty srovnatelného majetku, spotřeby nebo jiného vydání,
e) pohybů a zůstatků na účtech,
f) prohlášení o majetku.

(3) Pokud při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem nelze určit, do jakého zdaňovacího období příjmy spadají, hledí se na ně, jakoby vznikly v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň.

(4) 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.

§ 38zb

Penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

(1) Poplatníkovi vzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené podle pomůcek zvláštním způsobem ve výši

a) 50 %, nebo
b) 100 %, pokud neposkytnutí součinnosti poplatníka závažně ztížilo nebo bránilo stanovení daně.

(2) Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci platebního výměru, nebo dodatečného platebního výměru, kterými se stanoví daň podle pomůcek zvláštním způsobem, a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné ke stejnému dni jako stanovená daň.

§ 38zc

Výzva k podání prohlášení o majetku

(1) Správce daně poplatníka vyzve k podání prohlášení o majetku, pokud

a) nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů,
b) informace potřebné k objasnění majetkové situace poplatníka nelze získat jiným způsobem, nebo je lze získat pouze s nepoměrnými obtížemi a
c) správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že souhrnná hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, přesáhne 10 000 000 Kč.

(2) Poplatník je povinen podat prohlášení o majetku ve lhůtě 60 dnů od oznámení výzvy k podání prohlášení o majetku; tuto lhůtu lze prodloužit.

(3) Ve výzvě správce daně poučí poplatníka o povinnostech spojených s oznámením výzvy a případných následcích spojených s nepodáním prohlášení o majetku nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů; ohledně nesplnění této povinnosti není správce daně vázán povinností mlčenlivosti pro účely trestního řízení.

(4) Pokud poplatník nepodá na výzvu správce daně prohlášení o majetku, nebo v něm uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, správce daně bez dalšího přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.

§ 38zd

Náležitosti prohlášení o majetku

(1) V prohlášení o majetku je poplatník povinen uvést úplné a pravdivé údaje.

(2) V prohlášení o majetku je poplatník povinen uvést údaje, které se uvádějí v prohlášení o majetku podle daňového řádu.

(3) V prohlášení o majetku je poplatník povinen dále uvést

a) svěřenský fond, jehož je zakladatelem nebo obmyšleným, a skutečnosti, které jsou mu známy o majetku v tomto svěřenském fondu,
b) peněžitý dluh,
c) věc nepodléhající výkonu rozhodnutí, pokud jde o věc, kterou podnikatel nezbytně nutně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti, nebo
d) výslovné prohlášení o tom, že uvedl úplné a pravdivé údaje.

(4) Rozhodným dnem pro sestavení prohlášení o majetku je den oznámení výzvy k podání prohlášení o majetku, není-li v této výzvě stanoven jiný rozhodný den.

(5) Podpis poplatníka na prohlášení o majetku, které není podáno ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy, musí být úředně ověřen.

§ 38ze

Zvláštní ustanovení o náležitostech prohlášení o majetku

(1) V prohlášení o majetku není poplatník povinen uvést údaje, které může správce daně zjistit z rejstříků a evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup.

(2) Pokud souhrnná hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, nepřesahuje 10 000 000 Kč, poplatník v prohlášení o majetku může uvést pouze tuto skutečnost a výslovné prohlášení, že tento údaj je pravdivý.

(3) Poplatník není v prohlášení o majetku povinen uvést

a) movitou věc, jejíž hodnota nepřesahuje 100 000 Kč, nebo
b) peněžitý dluh nepřesahující 100 000 Kč.“.

Čl. II

Přechodné ustanovení

Penále podle § 38zb lze uplatnit až v případě stanovení daně, u níž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po dni nabytí účinnosti tohoto zákona.

ČÁST DRUHÁ

Změna trestního zákoníku

Čl. III

V § 227 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, se slova „až na jeden rok“ nahrazují slovy „na šest měsíců až tři léta, peněžitým trestem“.

ČÁST TŘETÍ

ÚČINNOST

Čl. IV

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2016.

II. Spojená verze

N á v r h

ZÁKON

ze dne…2015,

kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku (zákon o prokazování původu majetku)

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ

Změna zákona o daních z příjmů

K části první - změna zákona o daních z příjmů

Čl. I

K čl. I

V zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 196/1993 Sb., zákona č. 323/1993 Sb., zákona č. 42/1994 Sb., zákona č. 85/1994 Sb., zákona č. 114/1994 Sb., zákona č. 259/1994 Sb., zákona č. 32/1995 Sb., zákona č. 87/1995 Sb., zákona č. 118/1995 Sb., zákona č. 149/1995 Sb., zákona č. 248/1995 Sb., zákona č. 316/1996 Sb., zákona č. 18/1997 Sb., zákona č. 151/1997 Sb., zákona č. 209/1997 Sb., zákona č. 210/1997 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 111/1998 Sb., zákona č. 149/1998 Sb., zákona č. 168/1998 Sb., zákona č. 333/1998 Sb., zákona č. 63/1999 Sb., zákona č. 129/1999 Sb., zákona č. 144/1999 Sb., zákona č. 170/1999 Sb., zákona č. 225/1999 Sb., nálezu Ústavního soudu vyhlášeného pod č. 3/2000 Sb., zákona č. 17/2000 Sb., zákona č. 27/2000 Sb., zákona č. 72/2000 Sb., zákona č. 100/2000 Sb., zákona č. 103/2000 Sb., zákona č. 121/2000 Sb., zákona č. 132/2000 Sb., zákona č. 241/2000 Sb., zákona č. 340/2000 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 117/2001 Sb., zákona č. 120/2001 Sb., zákona č. 239/2001 Sb., zákona č. 453/2001 Sb., zákona č. 483/2001 Sb., zákona č. 50/2002 Sb., zákona č. 128/2002 Sb., zákona č. 198/2002 Sb., zákona č. 210/2002 Sb., zákona č. 260/2002 Sb., zákona č. 308/2002 Sb., zákona č. 575/2002 Sb., zákona č. 162/2003 Sb., zákona č. 362/2003 Sb., zákona č. 438/2003 Sb., zákona č. 19/2004 Sb., zákona č. 47/2004 Sb., zákona č. 49/2004 Sb., zákona č. 257/2004 Sb., zákona č. 280/2004 Sb., zákona č. 359/2004 Sb., zákona č. 360/2004 Sb., zákona č. 436/2004 Sb., zákona č. 562/2004 Sb., zákona č. 628/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 676/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 342/2005 Sb., zákona č. 357/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 530/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 552/2005 Sb., zákona č. 56/2006 Sb., zákona č. 57/2006 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 112/2006 Sb., zákona č. 179/2006 Sb., zákona č. 189/2006 Sb., zákona č. 203/2006 Sb., zákona č. 223/2006 Sb., zákona č. 245/2006 Sb., zákona č. 264/2006 Sb., zákona č. 267/2006 Sb., zákona č. 29/2007 Sb., zákona č. 67/2007 Sb., zákona č. 159/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 362/2007 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 306/2008 Sb., zákona č. 482/2008 Sb., zákona č. 2/2009 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 216/2009 Sb., zákona č. 221/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 289/2009 Sb., zákona č. 303/2009 Sb., zákona č. 304/2009 Sb., zákona č. 326/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 346/2010 Sb., zákona č. 348/2010 Sb., zákona č. 73/2011 Sb., nálezu Ústavního soudu vyhlášeného pod č. 119/2011 Sb., zákona č. 188/2011 Sb., zákona č. 329/2011 Sb., zákona č. 353/2011 Sb., zákona č. 355/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 420/2011 Sb., zákona č. 428/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 466/2011 Sb., zákona č. 470/2011 Sb., zákona č. 192/2012 Sb., zákona č. 399/2012 Sb., zákona č. 401/2012 Sb., zákona č. 403/2012 Sb., zákona č. 428/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 503/2012 Sb., zákona č. 44/2013 Sb., zákona č. 80/2013 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákona č. 105/2013 Sb., zákona č. 160/2013 Sb., zákona č. 215/2013 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., nálezu Ústavního soudu vyhlášeného pod č. 162/2014 Sb., zákona č. 182/2014 Sb., zákona č. 247/2014 Sb., zákona č. 267/2014 Sb. a zákona č. 332/2014 Sb., se za § 38w vkládají nové § 38x až § 38ze, které včetně nadpisů znějí:

„§ 38x

Výzva k prokázání příjmů

(1) Správce daně vyzve poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním v případě, že

a) má důvodné pochybnosti o tom, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správci daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a nejsou mu známy jiné skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly, a

b) po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 10 000 000 Kč.

(2) Správce daně ve výzvě k prokázání příjmů uvede své pochybnosti způsobem, který umožňuje poplatníkovi, aby se k nim vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Správce daně může ve výzvě k prokázání

příjmů poplatníka vyzvat, aby prokázal, jak byl pokryt nárůst jeho jmění, spotřeba nebo jiné vydání.

(3) Ve výzvě k prokázání příjmů správce daně

a) stanoví lhůtu k prokázání požadovaných skutečností, která nesmí být kratší než 30 dnů,

b) poplatníka poučí o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností.

(4) Správce daně může výzvu k prokázání příjmů doplňovat.

(5) Správce daně nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, které zjevně nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.

K § 38x

Jde o první ze série ustanovení, která upravují problematiku prokazování příjmů (§ 38x až § 38z). Na ně pak navazují ustanovení upravující problematiku zvláštních pomůcek (§ 38za a § 38zb) a prohlášení o majetku (§ 38zc až § 38ze). V ustanovení § 38x jsou zakotveny podmínky pro použití instrumentu výzvy k prokázání příjmů a její základní náležitosti.

Cílovou skupinou, vůči níž jsou navrhovaná ustanovení směřována, jsou poplatníci daní z příjmů, a to jak daňoví rezidenti České republiky (viz § 2 odst. 2 a § 17 odst. 4), tak daňoví nerezidenti (viz § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4). Návrh v tomto ohledu respektuje stávající koncepci stanovení daně podle pomůcek, která je využitelná pro všechny poplatníky daní z příjmů bez ohledu na to, zda jsou daňovými rezidenty nebo nerezidenty. Poplatník, který je daňovým nerezidentem, je povinen prokázat, z jakých zdrojů příjmy nabyl. Pokud mu plynou ze zdrojů na území České republiky, můžou mu být zdaněny. Pokud poplatník prokáže, že plynou ze zdrojů mimo Českou republiku, může správce daně toliko poskytnout tuto informaci správci daně státu jeho rezidentství na základě zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní (šlo by o tzv. spontánní výměnu informací podle § 14 odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů).

Návrh směřuje jak na poplatníky daně z příjmů fyzických osob (§ 2 zákona o daních z příjmů), tak na poplatníky daně z příjmů právnických osob (§ 17 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Půjde tedy jak o fyzické, tak právnické osoby, jakož i jiné entity, které jsou na základě zákona o daních z příjmů poplatníkem. Ačkoli praktický dopad se předpokládá zejména na osoby fyzické, je nutné dané mechanismy zacílit dostatečně široce, aby právní úprava nezavdávala příčiny k jejímu obcházení skrz účelové zakládání právnických osob či jiných entit a následného transferu majetku do nich. Vyloučení poplatníků daně z příjmů právnických osob z působnosti zákona, by v konečném důsledku představovalo rezignaci na prověřování majetku v právnických osobách nebo jiných entitách. Právnická osoba je do jisté míry fiktivní entita využívaná v konečném důsledku vždy osobou fyzickou. Nárůst jmění právnické osoby se v teoretické rovině vždy promítne v nárůstu jmění fyzické osoby, která má na ní podíl, a to prostřednictvím nárůst ocenění tohoto podílu. V takové situaci by bylo možné podrobit zdanění fyzickou osobu mající v právnické osobě (či jiné entitě) podíl. Takováto konstrukce prověřování je však složitá a nákladná jak pro správce daně, tak pro samotné fyzické osoby účastnící se v osobách právnických. Navíc možnosti správce daně zjistit, jaká fyzická osoba má podíl v některých právnických osobách nebo je obmyšleným svěřenského fondu, nebo beneficientem zahraničního trustu, jsou výrazně omezené. Vyloučení poplatníků daně z příjmů právnických osob z aplikace navržených mechanismů by též zakládalo nežádoucí nerovnost mezi prověřovanými subjekty, neboť by byl činěn nedůvodný rozdíl mezi procesními nástroji, kterými lze prověřovat poplatníky daně z příjmů fyzických osob a poplatníky daně z příjmů právnických osob, přičemž již podle stávající právní úpravy se daň podle pomůcek stanoví i právnických osobám. Z praktického hlediska bude tento způsob stanovení daně u poplatníků daně z příjmů právnických osob dopadat zejména na ty, kteří nevedou účetnictví (ať už nemusí, nebo neplní svou zákonnou povinnost), nebo jej nevedou řádně (pak má účetnictví nevypovídající hodnotu). Samo účetnictví je z hlediska svého obsahu a z pohledu jeho využití pro zjištění správného stavu věcí slabší, než je navržený mechanismus prokazování příjmů a prohlášení o majetku.

Použitý mechanismus není namířen na plátce daně, kteří jsou z hlediska konstrukce daní z příjmů pouze subjekty, které pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí daň vybranou či sraženou poplatníkům.

Navržený mechanismus není v principu novinkou, neboť staví na stávající koncepci stanovení daně podle pomůcek. Přináší však některé nové prvky, se kterými se bude muset správce daně důkladně seznámit, aby je mohl účinně aplikovat. Vzhledem k tomu, že zákon klade poměrně vysoké nároky na správce daně v rámci celého procesu prokazování majetku, je základem řádného výkonu jeho činnosti kvalitní metodické řízení. To bude zajištěno zejména prostřednictvím zpracovaných metodických pomůcek či školením úředních osob správce daně. S ohledem na to, že zákon nezavádí plošné zkoumání majetkových poměrů všech poplatníků daní z příjmů, ale zacílení na konkrétní daňové subjekty, kteří naplní zákonem definované předpoklady, lze očekávat, že se dané problematice budou věnovat specializované týmy odborně vybavených úředních osob správce daně.

Odstavec 1:

Naplnění podmínek podle odstavce 1 aktivuje mechanismus prokazování příjmů. Předpokladem aktivace je existence důvodných pochybností správce daně o disproporci mezi poplatníkem (či plátcem nebo jinou osobou) tvrzenými nebo oznámenými (viz oznamování osvobozených příjmů dle § 38v) příjmy poplatníka a tím, jaké jsou jeho faktické příjmy, resp. „ekonomické statky“. Po materiální stránce však správce daně nebere v potaz jen příjmy oznámené nebo tvrzené správci daně, ale rovněž všechny další skutečnosti, které jsou mu známy a které mohou ozřejmit nárůst jmění nebo pokrytí spotřeby nebo jiné vydání poplatníka.

Správce daně je například povinen zohlednit příjem, který zjistil v rámci řízení o stanovení daně (i když ho poplatník netvrdil ani neoznamoval). Správce daně je povinen zohlednit pouze ty skutečnosti, které zná (jsou mu dostupné na základě standardních informačních zdrojů, které běžně využívá), tj. nelze požadovat, aby zohlednil informaci, která mu známa není (byť by si ji na základě některých svých procesních prostředků mohl teoreticky obstarat). O těchto skutečnostech se může dozvědět z předchozí interakce se samotným poplatníkem (např. v rámci daňové kontroly).

Současně musí být naplněna podmínka, že disproporce mezi oznámenými nebo tvrzenými příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka na základě předběžného posouzení ze strany správce daně dosahuje určité částky. Užití daného mechanismu je tak vázáno nejen na samotný rozdíl, ale též jeho výši (měřeno absolutně). Jeho hodnota je navržena ve výši 10 mil. Kč. Nepoměr mezi příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka by měl být současně zcela evidentní, aniž by správce daně musel přistoupit k jejich ocenění (výši určí odhadem). Důvodem pro zavedení takového limitu je, aby daný nástroj byl správcem

daně využíván pouze v případech rizika větších daňových úniků, což odpovídá i nutnému kapacitnímu zatížení správce daně, které by mělo být využito maximálně efektivním způsobem. Limit je však klíčový i z hlediska právní jistoty a předvídatelnosti práva samotných poplatníků, kteří tak mohou dopředu posoudit, zda se jich tento nástroj může dotknout, či nikoli.

Od ekonomického statku je třeba odlišit statek „*neekonomický*“, kterým je např. láska bližního, pocit z dobře odvedené práce, štěstí jedince a další obdobné statky. Statky tohoto charakteru nejsou zohledňovány ani ve výši daně (je od nich abstrahováno, resp. jsou zohledňovány pouze skrze statky ekonomické). Z tohoto důvodu ustanovení cílí pouze na statky ekonomické, které jsou v ustanovení vyjádřeny dvěma základními složkami: (i) jměním poplatníka a (ii) jeho spotřebou nebo jiným vydáním.

Jmění je definováno občanským zákoníkem (§ 495) a reprezentuje jak složku aktiv (tj. majetek), tak složku pasiv (tj. dluhy). Spojení „*nárůst jmění*“ zahrnuje jakýkoliv tok jmění, a to jak případ, kdy někdo poskytuje věc jinému (např. dar, výhodná koupě, úplatek), který se projeví kladným dopadem do majetku (tj. do kladné složky jmění), tak zároveň i případy, kdy se snižuje povinnost poplatníka (taktéž možný motiv korupčního jednání), který se projeví záporným dopadem do výše dluhu (tj. kladným dopadem do jmění). Ukazatel jmění sleduje zejména materiální vyžití poplatníka. Jelikož příjem se projevuje zvýšením jmění, kategorii, kterou správce daně ve vztahu k příjmům posuzuje, je jmění, nikoli majetek.

Kritérium nárůstu jmění postačí jen na některé případy, pomocí nichž lze zatajený příjem zužitkovat. Poplatník však může statky získávat i na základě skutečností, které se v jeho jmění neprojeví. Takovou skutečností je typicky získání přímé spotřeby, např. výpůjčka věci (např. šperků, kabelek, automobilu, jachty) či bezplatné užívání nemovité věci (např. luxusní vila v zahraničí). Toto jednání se v nárůstu jmění poplatníka neprojeví, neboť v okamžiku prověřování poplatník žádný majetek nevlastní. Spotřeba je nicméně kritériem, které musí být v určení míry požívání ekonomických statků relevantní. Dalším (spíše pomocným) kritériem je ukazatel jiného vydání (pojem „jiné vydání“ je použit proto, že spotřeba je sama o sobě také vydáním) poplatníka (například utrácení peněz), neboť nárůst jmění je veličina, která se zkoumá v určitém časovém úseku. Pokud v tomto časovém úseku dojde zároveň k okamžitému převedení hodnot jiné osobě, bude rozdíl hodnoty jmění v tomto zkoumaném údobí neměnný. Teoreticky však lze i tuto transakci zjistit prostřednictvím kritéria nárůstu hodnoty jmění, a to prostřednictvím volby vhodného období pro zjištění této veličiny (čas mezi získáním hodnot a jejich převedením jiné osobě totiž není nulový). Doplnění kritéria spotřeby a jiného vydání též zajistí, aby v důsledku navržené úpravy nevznikala nežádoucí nerovnost mezi prověřovanými subjekty, neboť nebude činěn rozdíl mezi tím, kdo příjem transformuje do svého majetku a tím, kdo jej konzumuje (například užívá tentýž objem majetku formou nájmu). Naopak vyloučení spotřeby a jiného vydání z předmětu zkoumání by mohlo vést k nežádoucí motivaci pro poplatníky, aby místo pořizování majetku do svého vlastnictví zatajené příjmy tímto způsobem využívali a zákon tak poměrně snadno obcházeli.

Kategorie nárůstu jmění zohledňuje reálný nárůst jmění, nikoliv nárůst konstruovaný na základě formálního přístupu k oceňování, resp. amortizaci majetku, který je do značné míry umělý. Z tohoto důvodu k nárůstu jmění nedochází, resp. nárůst jmění neovlivňuje, např. odpisování majetku, změna způsobu ocenění nebo zdroje ocenění, než který byl používán dosud, změna právního předpisu nebo rozhodnutí soudu a jiného orgánu veřejné moci.

Pochybnosti správce daně ohledně rozdílu mezi skutečnostmi poplatníkem deklarovanými a faktickým stavem mohou vyvstat na základě informací, indicií nebo domněnek, které nemusí mít formu důkazních prostředků, resp. mít sílu důkazů, ve formálním smyslu (správce daně může například vyjít z informace, že vůči poplatníkovi bylo zahájeno trestní stíhání ve věci daňového trestného činu nebo i jiného trestného činu, typicky krádeže nebo zpronevěry). Zároveň však tyto informace musí být natolik konkrétní, věrohodné a přesvědčivé, že mohou založit důvodné podezření správce daně o tom, že podmínky pro výzvu byly naplněny. Toto kritérium má praktický odraz v povinnosti správce daně uvést své pochybnosti do výzvy k prokázání příjmů takovým způsobem, aby se k nim poplatník mohl vyjádřit a předložit důkazy k jejich vyvrácení (viz odstavec 2).

Pochybnosti správce daně mohou vzniknout na základě podání daňového subjektu (typicky daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání), na základě zjištění učiněných v rámci daňového řízení (typicky vyměřovacího nebo doměřovacího řízení), v rámci jiného postupu jako je daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností či v rámci obecně vedené vyhledávací činnosti. Výzva sama o sobě není podkladem pro vznik pochybností, ty nastávají před jejím vydáním na základě činnosti správce daně. Předpokladem vydání výzvy správcem daně je získání informací o daňovém subjektu v dostatečné kvalitě odpovídající konkrétnímu případu, což bude ze strany správce daně realizováno především v rámci vyhledávací činnosti před započetím samotného procesu prokazování příjmů. Správce daně by měl zanalyzovat příjmy a majetek poplatníka zahrnující přehled o potenciálních příjmech, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené a poplatník neměl povinnost je správci daně v minulosti tvrdit. Výsledkem by měla být ucelená představa správce daně o majetkových poměrech poplatníka, která však nemusí být podložena informacemi o síle důkazů (viz výše).

Pod pojmem vznik příjmů je třeba rozumět jakékoli vytvoření příjmů poplatníka. Při tom nehraje roli, zda příjem plyne z činnosti (samostatné či jiné jako je například chov včel podle § 10 zákona o daních z příjmů), plyne od plátce příjmů či z jiného zdroje nebo zda je plátcem příjmů vyplácen. Původem příjmů se rozumí další podmínky vzniku příjmů jako je okamžik vzniku příjmu nebo jeho zdroj (myšleno v obecném významu tohoto slova, nikoli ve smyslu § 22 zákona o daních z příjmů). V rámci posouzení míry krytí nárůstu jmění poplatníka, jeho spotřeby nebo jiného vydání z jím deklarovaných příjmů vezme správce daně v úvahu skutečnosti, které nutně nemusí být příjmy a které souvisejí s nárůstem jmění nebo s pokrytím spotřeby či jiného vydání poplatníka (postavení domu svépomocí, vypěstované plody či vznik nebo rozšíření společného jmění manželů).

Správce daně vychází při své úvaze z příjmů, které mu byly oznámeny nebo tvrzeny poplatníkem, jeho plátcem daně nebo jinou osobou zúčastněnou na správě daní. Ačkoli plátce daně podle platné právní úpravy tvrdí správci daně údaje za všechny své poplatníky v souhrnu, individualizované údaje za jednotlivé poplatníky je správce daně schopen zjistit v rámci místního šetření nebo daňové kontroly u plátce daně. Nemusí jít pouze o příjmy deklarované v daňovém přiznání, přestože ty budou tvořit majoritní část posuzovaných příjmů, ale správce daně vezme v úvahu například též příjmy, které byly poplatníkem fyzickou osobou oznámeny v rámci oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v zákona o daních z příjmů.

Aby bylo možné vytvořit reálný obraz o tom, zda příjmy poplatníka odpovídají nárůstu jeho jmění nebo pokrývají jeho spotřebu či jiná vydání, bude zapotřebí poplatníka posuzovat kontinuálně v delším časovém úseku a s ohledem na všechny skutečnosti, které by mohly mít vliv na stav jeho jmění nebo na jeho spotřebu či jiná vydání. Časový úsek, který bude podléhat prokazování příjmů, může přesahovat délku zdaňovacího

období a nemusí se nutně se zdaňovacím obdobím shodovat. Časový úsek vymezí správce daně ve výzvě.

Správce daně bude nucen vzít vždy do úvahy skutečnost, zda příjmy poplatníka zvyšují jeho výlučné jmění nebo zda spadají do společného jmění manželů (příp. jaké má toto společné jmění manželů režim). Majetek ve společném jmění manželů se ve vztahu k poplatníkovi posuzuje jako celek, neboť majetek ve společném jmění manželů je celý ve vlastnictví poplatníka i jeho manžela (na rozdíl od spoluvlastnictví v něm není možné určit podíly). Existence společného jmění manželů je skutečností, kterou je správce daně povinen vzít v úvahu při posuzování toho, zda nárůst jmění, spotřeba nebo jiné vydání poplatníka odpovídá jeho příjmům (viz § 38x odst. 1 písm. a). Uvedeno na příkladu, pokud poplatník nabyde do společného jmění manželů nemovitou věc v hodnotě 20 mil. Kč, přičemž za ni zaplatil pouze 10 mil. Kč, správce daně je povinen zohlednit, že dalších 10 mil. Kč uhradil druhý z manželů. Samozřejmě za předpokladu, že o této skutečnosti správce daně ví, což je v daném případě zajištěno prostřednictvím katastru nemovitostí, resp. jeho sbírky listin. V případech darů, dědictví a obdobných situací jen ve prospěch jednoho z manželů se do dělení společného jmění manželů tento fakt též promítne. V případě rozdělení společného jmění manželů je nutné vyjít z dohody manželů při jeho vypořádání. S ohledem na výše uvedené skutečnosti může v praxi často docházet k tomu, že správce daně bude posuzovat oba manžele zároveň nebo že odpověď na výzvu jednoho z manželů nasměruje správce daně k druhému z nich.

Obdobně správce daně vezme v úvahu veličiny vlastní práce, darovaného materiálu či pomoc blízkých osob, kterými se bude zvyšovat majetek poplatníka, aniž by to odpovídalo jeho reálným příjmům. Uvedeno na příkladu, pokud poplatník postaví v zásadě svépomocí větší rodinný dům, pak o této práci zpravidla nevede evidenci a tuto práci neoceňuje (tj. tím spíše o této práci nemá informace správce daně). Dojde-li k vydání výzvy k prokázání příjmů, pak rozdíl mezi prokázanými a oznámenými příjmy poplatníka a výší jeho majetkového nárůstu bude zcela jistě obsahovat i složku, která připadá na tuto práci, jíž realizoval stavbu svépomocí. Pokud o této skutečnosti správce daně neví, poplatník jej na ni upozorní v rámci odpovědi na výzvu k prokázání příjmů (§ 38x odst. 2).

Správce daně může výzvu k prokázání příjmů vydat v rámci (i) již probíhajícího postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu), (ii) daňové kontroly (§ 85 a následující daňového řádu) nebo (iii) samostatně na podkladě jiných svých postupů nebo neformalizovaných zjištění. V posledním zmíněném případě může být výzva prvním úkonem ve věci, který zahájí řízení ve smyslu § 91 daňového řádu (ve znění účinném od 1. ledna 2015).

Výzva k prokázání příjmů je nezávislá na výzvě k podání prohlášení o majetku podle § 38zc zákona o daních z příjmů. Naopak k tomu, aby mohl správce daně poplatníka vyzvat k podání prohlášení o majetku, musí nejprve dojít k vydání výzvy k prokázání příjmů a následnému neprokázání požadovaných skutečností. Tento subsidiární vztah obou výzev odpovídá požadavkům zásady přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

Odstavec 2:

Výzva k prokázání příjmů je rozhodnutím ve smyslu § 101 a následující daňového řádu. Musí proto obsahovat obecné náležitosti rozhodnutí spolu s údaji vyžadovanými v odstavci 3 a 4. Není vyloučeno použití § 61 daňového řádu, který umožňuje rozhodnutí (tedy i výzvu) vyhlásit při jednání s poplatníkem, o němž se sepisuje protokol. V případě výzvy k prokázání příjmů se uplatní obecné pravidlo zakotvené v § 109 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se proti výzvě nelze samostatně odvolat. Výzvu správce daně poplatníkovi doručuje postupem podle § 39 a následující daňového řádu.

K tomu, aby správce daně vydal výzvu k prokázání příjmů, nemusí disponovat informacemi, které mají sílu důkazů. K vydání výzvy postačí indicie a informace vyvolávající na straně správce daně důvodné pochybnosti, že byla naplněna některá z podmínek uvedených v odstavci 1 (například indicie, že si poplatník v daném období pořídil majetek z neznámých příjmů). Pochybnosti na straně správce daně však musí být alespoň tak konkrétní, že umožní správci daně uvést je do výzvy k prokázání příjmů takovým způsobem, aby se poplatník k nim mohl vyjádřit a předložit důkazy, potřebné k vyvrácení pochybností správce daně. Pokud správce daně nebude schopen konkrétní pochybnosti do výzvy uvést, výzvu nebude možné vydat. Je zde využita obdobná konstrukce jako v případě § 89 odst. 2 daňového řádu, který upravuje obsahové náležitosti výzvy k odstranění pochybností.

Při formulování výzvy by měl správce daně respektovat cíl, ke kterému výzva směřuje, a který je vymezen v odstavci 1, a sice že poplatník je povinen prokázat vznik svých příjmů a jejich původ a další skutečnosti související s nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním. Mezi skutečnosti, které budou správce daně při formulování výzvy především zajímat, patří, zda příjem, o jehož existenci má správce daně pochybnosti, vznikl či nikoli a pokud vznikl, za jakých podmínek se tak stalo (v jakém čase, z jakého zdroje, apod.). Dalšími skutečnostmi, které souvisejí s nárůstem jmění poplatníka nebo pokrytím spotřeby či jiného vydání, jsou skutečnosti odlišné od vzniku a původu příjmů, které však mají také vliv na nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání poplatníka jako například nález velmi cenného originálu obrazu na půdě domu, který poplatník v minulosti zdědil, vstup do manželství s výrazně movitějším poplatníkem, osvojení movitého poplatníka, nebo je-li sám poplatník movitou osobou osvojen. Vznik a původ příjmů a další skutečnosti související s nárůstem jmění nebo pokrytím spotřeby či jiného vydání poplatníka tvoří objektivní rámec okolností, na které správce daně může ve výzvě zacílit. Správce daně na základě svých předchozích zjištění v dané věci posoudí, o jakých skutečnostech má v daném případě pochybnosti, a tyto skutečnosti konkretizuje ve výzvě. Pokud se v průběhu prokazování příjmů objeví další pochybnosti, které správce daně ve výzvě zprvu neuvedl, může poplatníka vyzvat k jejich objasnění. K tomu mu slouží institut doplnění výzvy upravený v odstavci 4.

Správce daně ve výzvě zároveň vymezí časový úsek, za který má poplatník prokázat vznik příjmů, jejich původ a další skutečnosti související s nárůstem jmění nebo pokrytím spotřeby či jiného vydání. Správce daně je při formulaci výzvy i v rámci dalšího postupu povinen respektovat skutečnost, že čím dále do minulosti se poplatníka na vznik a původ příjmů a další skutečnosti dotazuje, tím slabší je poplatníkova schopnost a možnost požadované skutečnosti prokázat. Důkazní břemeno poplatníka slábne úměrně tomu, jak moc do minulosti výzva správce daně cílí. Kritérium úměrné doby se pak v praxi může u jednotlivých poplatníků lišit s ohledem na jejich povolání, funkci nebo skutečnost, že jejich plat je hrazen z veřejných rozpočtů (o delší lhůtě lze uvažovat například u osob veřejně činných). Správce daně by měl vždy respektovat zásadu proporcionality, racionality a zákazu vybočení ze svěřené pravomoci (zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí). Výslovná úprava časového úseku v zákoně se nejeví jako vhodná. Existuje důvodná obava, že by ze strany daňových subjektů docházelo k obcházení povinnosti prokázat příjmy s odvoláním na skutečnost, že vznik a původ příjmů a dalších skutečností nastal v čase, do kterého už výzva nemůže směřovat. Proto se jeví vhodnější ponechat stanovení délky časového úseku na úvaze správce daně, který při jejím stanovení zohlední okolnosti konkrétního případu při respektování základních zásad správy daní a ústavních principů.

Při stanovení časového úseku, který vytýčí rozsah důkazního břemene poplatníka, musí správce daně respektovat pravidlo obsažené v odstavci 5.

Možnost správce daně doplnit výzvu podle odstavce 4 se vztahuje i na časový úsek, za který je poplatník povinen příjmy prokázat. Správce daně jej tak v reakci na výsledky dialogu s poplatníkem může rozšířit nebo zúžit.

Vedle toho, že je správce daně povinen uvést ve výzvě své pochybnosti, může se poplatníka dotázat, jakým způsobem byl financován nárůst jeho jmění nebo jeho spotřeba či jiná vydání. V souladu se smyslem věty první požadující dostatečnou míru konkrétnosti, by měl toto pravidlo správce daně respektovat i v případě dotazu podle věty druhé. Správce daně by tak měl svůj dotaz směřovat na konkrétní nárůst jmění (např. pořízení určité věci, u něhož není dohledatelné financování) či na konkrétní spotřebu a jiné vydání.

Výzva může směřovat k objasnění vzniku a původu zdanitelných příjmů, příjmů, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozené apod. K posouzení toho, zda nárůst jmění, spotřeba nebo jiné vydání v určitém období odpovídá příjmům dosaženým v tomto období, je nutné komplexní posouzení příjmů. Správce daně se tak nemůže soustředit pouze na příjmy, které je poplatník povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo které jsou obsaženy v tvrzení ze strany plátce daně. I v tomto případě se uplatní princip, že pro identifikaci zdanitelných příjmů je nutný komplexní pohled na dosažené příjmy.

Poplatník obecně nese důkazní břemeno ohledně toho, co tvrdil, nebo tvrdit měl (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu). Poplatníkovi, který je správcem daně vyzván k prokázání příjmů, se toto důkazní břemeno rozšiřuje a současně konkretizuje na prokázání skutečností požadovaných ve výzvě. Právní normou, ze které toto vyplývá, je výše zmíněný § 92 odst. 3 daňového řádu, který mimo jiné stanoví: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v … dalších podáních*.“. Za takové podání lze přitom označit reakci na výzvu k prokázání příjmů.

Výzva k prokázání příjmů může dopadat jak na příjmy, které se povinně uvádějí v daňovém přiznání, tak na příjmy osvobozené či příjmy, které nejsou předmětem daně. Aby daňový subjekt prokázal výši své daňové povinnosti, musí v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat existenci i těch skutečností, které není povinen v daňovém tvrzení uvádět (typicky těch, které výši jeho daňové povinnosti snižují, jako jsou příjmy od daně osvobozené nebo příjmy, které nejsou předmětem daně). Povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení, implicitně zahrnuje též povinnost uvést důvody, které jej vedou k tvrzení těchto skutečností. Přestože tedy poplatník v daňovém přiznání neuvádí osvobozené příjmy, je povinen (například na základě dotazu správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností nebo v rámci daňové kontroly) prokázat jejich existenci, jelikož pouze tak je schopen prokázat výši své daňové povinnosti. Výklad, který by dovozoval opak, by *ad absurdum* vedl poplatníky k tomu, aby do daňového tvrzení uváděli pouze úzký okruh údajů, resp. daňové tvrzení by nepodával vůbec.

Samotný postup prokazování příjmů není zákonem nijak formalizován, a to z důvodu, že bude zpravidla součástí jiného formalizovaného postupu (typicky daňová kontrola, doměřovací řízení). V praxi bude zejména záležet na tom, zda výzva k prokázání příjmů bude vydána samostatně nebo v rámci některého jiného zákonem předvídaného postupu (daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností) a jaký prostředek komunikace se správcem daně zvolí samotný poplatník. Není vyloučeno, aby správce daně výzvu vydal poté, co poplatník nereagoval na výzvu k podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání podle § 145 daňového řádu. Správce daně může též obě výzvy vydat současně. Jelikož cílem navržené právní úpravy je správné stanovení daně a její úhrada, vydání výzvy k prokázání příjmů nezbavuje poplatníka možnosti podat daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání. Na základě takto podaného daňového tvrzení může být poté stanovena daň na základě dokazování.

Odstavec 3:

V tomto odstavci je využita obdobná konstrukce jako v případě § 89 odst. 3 daňového řádu upravujícího postup k odstranění pochybností.

Podle písmene a) správce daně ve výzvě k prokázání příjmů stanoví lhůtu, ve které je poplatník povinen příjmy prokázat. Takto stanovená lhůta nesmí být kratší než 30 dní. Poplatník je povinen skutečnosti požadované ve výzvě správci daně ve stanovené lhůtě prokázat. Nestačí tak pouze na výzvu reagovat (např. blanketním podáním), ale je nutné do té doby poskytnout důkazy či jiné informace, které jsou způsobilé prokázat požadované skutečnosti. To však nevylučuje, aby byl na základě reakce poplatníka na výzvu k prokázání příjmů mezi ním a správcem daně zahájen a veden dialog.

Lhůta počne běžet v den následující po dni, kdy správce daně poplatníkovi oznámil výzvu k prokázání příjmů (podle § 33 odst. 2 daňového řádu počne lhůta stanovená podle dní běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty). Jelikož výzva je rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, rozumí se oznámením její doručení poplatníkovi nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení poplatníka s jejím obsahem (§ 101 odst. 6 daňového řádu). Při osobním jednání se správcem daně se rozhodnutí doručují předáním stejnopisu protokolu (podle § 61 odst. 2 daňového řádu).

Zákon umožňuje, aby lhůta pro prokázání příslušných skutečností byla prodloužena rozhodnutím správce daně vydaným na základě žádosti poplatníka, kterou je nutné podat ještě před tím, než dojde k marnému uplynutí této lhůty (§ 36 daňového řádu). Proto, aby k prodloužení lhůty mohlo dojít, musí žadatel doložit existenci závažných důvodů. Jedná se o tzv. lhůtu správcovskou, proto je prodloužení možné, i bez toho aniž by tak výslovně stanovil zákon (§ 36 odst. 1 daňového řádu). Zároveň se uplatní automatické prodloužení lhůty na základě první žádosti poplatníka, kterou správce daně prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě ze lhůty zbývá, pokud není žádáno o lhůtu kratší (viz § 36 odst. 2 daňového řádu). Tímto způsobem může poplatník dosáhnout prodloužení lhůty až o 29 dní, za předpokladu že žádost o prodloužení bude podána první den lhůty. Lhůtu je též možné navrátit v předešlý stav podle § 37 daňového řádu. Na rozdíl od žádosti o prodloužení lhůty je možné žádost o navrácení lhůty v předešlý stav podat až po jejím marném uplynutí. Opět zde musí být správcem daně shledány závažné důvodu.

Podle písmene b) je správce daně povinen poučit poplatníka o právních následcích, kterým bude vystaven, pokud neprokáže vznik a původ příjmů či další skutečnosti požadované správcem daně ve výzvě nebo při jejich prokazování neposkytne správci daně dostatečnou součinnost. Neprokázání příjmů může spočívat buď v (i) nesplnění důkazní povinnosti (poplatník na výzvu správce daně vůbec nereaguje a je nesoučinný), v důsledku čehož poplatník automaticky neunese důkazní břemeno, nebo v (ii) neunesení důkazního břemene v důsledku nedostatečné věrohodnosti a přesvědčivosti předložených důkazů (poplatník na výzvu správce daně reagoval, ale předložené důkazy k prokázání příjmů nepostačují).

Správce daně poplatníka poučí, že v případě neprokázání skutečností požadovaných ve výzvě mu bude daň stanovena na základě pomůcek (viz odstavec 3 písmeno a)). Tím, že poplatník neprokáže tyto skutečnosti, neunese důkazní břemeno. Protože v takovém případě není možné stanovit daň na základě dokazování, správce daně přistoupí ke

kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek, které má k dispozici (§ 98 daňového řádu). Pokud správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že by na základě použití pomůcek zvláštním způsobem podle § 38z odst. 2 byla výsledně stanovená daň ve výši alespoň 2 mil. Kč, pak použije tento zvláštní postup a obecná úprava pomůcek podle daňového řádu se uplatní pouze subsidiárně. Současně správce daně poplatníka poučí o tom, že pokud mu bude daň stanovena na základě pomůcek zvláštním způsobem, vznikne mu povinnosti uhradit penále ve výši 50 %. Stejný důsledek jako neprokázání požadovaných skutečností, resp. neposkytnutí součinnosti, má i nereagování na výzvu k prokázání příjmů ve správcem daně stanovené lhůtě.

Správce daně zároveň poplatníka poučí, že při neposkytnutí dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností bude v případě, že dojde ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, povinen uhradit penále v pětinásobné (100%) výši oproti standartní výši podle § 251 daňového řádu (viz odstavec 3 písm. b)). Aby ke vzniku penále v pětinásobné výši došlo, musí být nesoučinnost daňového subjektu vždy alespoň takové intenzity, aby závažně ztížila nebo bránila stanovení daně (k tomu viz odůvodnění k § 38zb).

Zakotvení povinnosti správce daně poučit poplatníka o následcích spojených s nevyhověním výzvě nebo neposkytnutím dostatečné součinnosti je konkretizací zásady poučovací, která je jednou ze základních zásad správy daní. Výzva k prokázání příjmů je rozhodnutím ve smyslu § 101 a následující daňového řádu a jako taková musí obsahovat poučení. Bez tohoto výslovného vyjádření by byl správce daně v souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu povinen poplatníka poučit pouze o skutečnosti, že proti výzvě o prokázání příjmů není možné podat odvolání (srov. § 109 odst. 2 daňového řádu).

Odstavec 4:

Odstavec 4 upravuje možnost správce daně doplnit výzvu k prokázání příjmů. Správce daně k rozšíření výzvy přistoupí, pokud po vydání výzvy k prokázání příjmů vyjde najevo, že výzvu je potřeba doplnit o další skutečnosti, a toto zjištění správce daně učiní (i) na základě vlastních poznatků, nebo (ii) na základě vyjádření poplatníka k výzvě. Správce daně k doplnění výzvy přistoupí vždy, pokud je to s ohledem na dosavadní průběh postupu prokazování příjmů nutné.

Správce daně může výzvu doplňovat i v rámci vedení dialogu s daňovým subjektem. Pokud se poplatníkovi nepodaří objasnit napoprvé veškeré skutečnosti požadované ve výzvě, měl by správce daně zpravidla zareagovat konkretizací svých požadavků v rámci doplnění výzvy o další skutečnosti.

Správce daně může výzvu doplnit vždy, pokud to bude situace vyžadovat. K doplnění tak může dojít i vícekrát. Správce daně je však povinen šetřit práva daňového subjektu a postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu) tak, aby poplatníka zbytečně nezatěžoval a aby mu nevznikaly zbytečné náklady. Nemůže tak výzvu doplňovat donekonečna nebo se poplatníka vícekrát dotazovat na skutečnost, která již byla objasněna. To však neznamená, že by jedna a tatáž skutečnost nemohla být v rámci dialogu mezi poplatníkem a správce daně opakovaně rozebírána, pokud tento postup vede k jejímu objasnění.

Doplněním výzvy správce daně rozšiřuje obsah původní výzvy o nové skutečnosti, resp. pochybnosti, ke kterým se má poplatník vyjádřit a předložit důkazní prostředky. Při formulaci doplnění výzvy je správce daně povinen postupovat v souladu s odstavcem 2.

Odstavec 5:

V souladu s principem, podle něhož lze daň stanovit pouze tehdy, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, která má v tomto ohledu prekluzivní (propadný) charakter, je v odstavci 5 stanoveno explicitní pravidlo, které limituje správce daně při vymezení skutečností, které má poplatník prokázat. Správce daně by měl primárně respektovat lhůtu pro stanovení daně a nesměřovat své pochybnosti popsané ve výzvě na skutečnosti, které se týkají období, u něhož již tato lhůta uplynula. Pokud je správci daně zjevné, že určitá skutečnost nastala v tomto období, nemůže vyzývat poplatníka k jejímu prokazování. Typicky se bude jednat o skutečnosti, které prokazatelně nastaly v daleké minulosti. (např. správce daně z katastru nemovitostí zjistí, že nemovitou věc poplatník koupil před pěti lety, tudíž i příjmy na zakoupení dané nemovité věci musely vzniknout v období před jejím zakoupením). Naopak v případě, kdy správce daně nebude s dostatečnou mírou jistoty přesvědčen o tom, kdy daná skutečnost nastala, měl by prokázání této skutečnosti požadovat po poplatníkovi ve výzvě. I kdyby se následně na základě reakce poplatníka prokázal původ skutečnosti v již prekludovaném období, nebude to činit postup správce daně nezákonným, neboť v době vydání výzvy takovou informací nedisponoval, resp. mu nebyla hodnověrně prokázána.

§ 38y

Povinnost prokázat příjmy

Poplatník je povinen prokázat skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů bez ohledu na to, zda tyto skutečnosti nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně, ledaže prokáže, že tyto skutečnosti nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.

K § 38y

Zákon explicitně upravuje povinnost poplatníka prokázat vznik a původ i těch příjmů a jiných skutečností požadovaných ve výzvě, které vznikly nebo nastaly v období (zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání), u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně. Toto vymezení navazuje na důkazní povinnost daňového subjektu vyjádřenou v § 92 odst. 3 daňového řádu, na základě které poplatník prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Cílem tohoto ustanovení není v rozporu s principem právní jistoty a smyslem prekluzivních lhůt dát správci daně možnost bez dalšího otvírat již uzavřená zdaňovací období. Účelem je umožnit mu zkontrolovat a posoudit tvrzení poplatníka, který se v rámci prokazování příjmů bude odvolávat na to, že jde o příjmy či jiné skutečnosti z dob minulých, u nichž již uplynula lhůta pro stanovení daně. Je tím reagováno i na zkušenosti ze stávající praxe, kde obecné mechanismy sice umožňují správci daně dotazovat se na rozpory mezi deklarovanými příjmy a faktickým nárůstem majetku či spotřebou nebo jinými vydáními, avšak poplatník se s odkazem na vznik v prekludovaném období vyhne povinnosti svá tvrzení dále prokazovat a správce daně tato tvrzení nemůže ověřit standardními mechanismy jako je daňová kontrola. Základní limit pro správce daně představuje úprava obsažená v § 38x odst. 5, podle kterého se správce daně může poplatníka dotázat na skutečnosti, které nastaly v prekludovaném období pouze, pokud tuto skutečnost sám nezná. Jinými slovy pokud správce daně ví, že skutečnosti mají původ období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně, nemůže se na ně poplatníka ve výzvě dotazovat.

Pokud se poplatník dovolává skutečnosti, že příjmy, z nichž byl dotčený majetek pořízen, nebo z nichž byly hrazeny výdaje poplatníka, vznikly v prekludovaném období, musí tuto skutečnost prokázat. Pokud tak učiní, není povinen prokazovat žádné jiné skutečnosti, které se vztahují k těmto příjmům (tj.

podrobnosti o jejich původu a vzniku), i přesto že byly obsaženy ve výzvě k prokázání příjmů. Pokud však přesvědčivým způsobem neprokáže časový rámec vzniku příjmů, což je klíčové pro posouzení prekluze, musí prokázat i vznik a původ těchto příjmů, resp. jiné skutečnosti správcem daně požadované. V zájmu poplatníka by mělo být prokázat původ příjmů i v tom případě, že prokáže jejich vznik ve zdaňovacím období, kde již uplynula lhůta pro stanovení daně (viz § 148 daňového řádu). Ačkoli správce daně nemůže s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně stanovit za tato období daň, může takto zjištěné údaje využít pro stanovení daně za zdaňovací období, u kterých lhůta pro stanovení daně ještě neuplynula. Pokud to bude v daném případě odůvodněné, lze zjištěné údaje v souladu s § 53 odst. 2 daňového řádu využít také jako podnět pro orgány činné v trestním řízení z hlediska možného podezření na zkrácení daně (lhůty pro zánik trestnosti jsou delší, než lhůta pro stanovení daně) nebo jiného v úvahu připadajícího trestného činu (např. trestného činu legalizace výnosů z trestné činnosti podle § 216 trestního zákoníku). Daný nástroj, tj. možnost správce daně dotázat se poplatníka na skutečnosti, u kterých není zřejmé, zda nastaly před uplynutím prekluzivní lhůty, a následná povinnost poplatník tyto skutečnosti prokázat, by však neměl být správcem daně používán samoúčelně nebo proto, aby suploval vyšetřovací činnost orgánů činných v trestním řízení.

Rozsah pravomoci správce daně upravené v § 53 odst. 2 daňového řádu poskytovat orgánům činným v trestním řízení svá zjištění ohledně páchání trestné činnosti není navrhovanou úpravou rozšiřován. Tato pravomoc je úpravou efektivnějšího nástroje k odhalování porušení povinností při správě daní pouze obnažena. Jelikož správce daně poskytuje orgánům činným v trestním řízení údaje, bez toho aniž by si činil úsudek, resp. aniž by byl schopen si učinit úsudek, o tom, zda byl trestný čin skutečně spáchán, zda byla naplněna skutková podstata či subjektivní stránka trestného činu, samotným poskytnutím údajů není nijak zasaženo do práv daňového subjektu. Z povahy věci nemůže jít v takovém případě ani o rozpor se zásadou zákazu sebeobvinění, jelikož ta se v daňovém právu, jehož základním prvkem je tvrzení daňového subjektu, z povahy věci neuplatní. Bez daňového tvrzení by správa daní nemohla být realizována, resp. by nemohlo být dosaženo jejího cíle. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem „základem pro správné zjištění a stanovení daně“, jinými slovy tvrzení daně daňovým subjektem je jedním ze základních předpokladů řádného stanovení daně. Obecná právní úprava daňového řádu nevylučuje podání daňového tvrzení v případě, kdy daňový subjekt spáchal trestný čin (zejména daňový ale potenciálně i jiný trestný čin vztahující se k předmětu daně). Vedle toho může být daňový subjekt pro daný trestný čin trestně stíhán. Daňový řád i trestní zákoník předpokládá předávání informací o páchání daňových trestných činů mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení a v tomto ohledu prolamuje mlčenlivost správce daně. Daňový řád též předpokládá, že daňovému subjektu bude při zjištění spáchání daňového trestného činu stanovena daň (pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu prolamuje lhůtu pro stanovení daně, viz § 148 odst. 6 daňového). Platí však premisa uvedená shora, že skutečnosti, které nastaly před uplynutím prekluzivní lhůty, nejsou správcem daně zjišťovány pouze proto, aby mohly být následně předány orgánům činným v trestním řízení, ale pouze v případě, že si není jist, v jakém okamžiku nastaly (viz § 38x odst. 5).

Pravomoc správce daně kontrolovat plnění této povinnosti implicitně vyplývá z § 11 odst. 1 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní.

Ačkoli se lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu vztahuje primárně k dani, její běh je nutné posuzovat též ve vztahu ke zdaňovacímu období (srov. § 134 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení daň posuzuje ke zdaňovacímu období).

§ 38z

Prokázání příjmů

(1) Došlo-li k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů, správce daně o tom poplatníka vhodným způsobem vyrozumí.

(2) Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, pokud

a) nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů,
b) daň nelze stanovit na základě dokazování a
c) správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem přesáhne 2 000 000 Kč.

K § 38z

Ustanovení § 38z stanoví následky vyhovění nebo nevyhovění výzvě správce daně k prokázání příjmů.

Podle obecné právní úpravy v daňovém řádu je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Důkazní povinnost i důkazní břemeno nese daňový subjekt. Pokud správce daně na základě svých poznatků a indicií důvodně předpokládá, že nárůst jmění daňového subjektu nebo jeho spotřeba či jiné vydání neodpovídají deklarovaným příjmům, vyzve poplatníka, aby prokázal opak (viz § 38x). Pokud poplatník důkazní břemeno unese, správce daně o tom poplatníka vhodným způsobem vyrozumí (odstavec 1). Pokud však neunese důkazní břemeno (tj. neprokáže skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů) do té míry, že nelze stanovit daň na základě dokazování, správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu nebo pomůcek zvláštním způsobem podle § 38za. Přičemž klíčovým kritériem pro určení, které pomůcky správce daně použije, je očekávaná výše stanovené daně (viz odstavec 2 písm. c)).

Odstavec 1:

Odstavec 1 upravuje postup správce daně v případě, kdy poplatník prokáže své příjmy.

Na rozdíl od stanovení daně podle pomůcek, o kterém se poplatník dozví z platebního výměru či dodatečného platebního výměru, který mu bude správcem daně oznámen (uplatní se obecná právní úprava daňového řádu, viz § 139, § 143, § 147 a § 101 odst. 6), se o skutečnosti, že pochybnosti odstranil a výsledek postupu je pro něj pozitivní, nemusí bez dalšího dozvědět. Proto zákon správci daně ukládá povinnost informovat poplatníka vhodným způsobem o tom, že příjmy prokázal. Vyrozumění není rozhodnutím. Zákon formu výslovně neupravuje, jde o neformální úkon správce daně (v závislosti na situaci a použitém postupu lze užít i méně oficiální formu komunikace). Sledovaným cílem je zde, aby se informace dostala k poplatníkovi. Tato forma komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem je podle daňového řádu běžná (viz např. § 153 odst. 3 nebo § 252 odst. 6). V případě, že odstranění pochybností povede k tomu, že daň bude možné stanovit na základě dokazování, není nutné samostatné vyrozumění, neboť k vyrozumění dojde tím, že poplatník obdrží platební výměr, resp. dodatečný platební výměr.

Informace, které správce daně na základě výzvy k prokázání příjmů získá, nemusí vždy znamenat, že ze strany poplatníka

nedošlo k tvrzení daně v nižší výši, než měla ve skutečnosti být. Správce daně proto může získané informace využít k tomu, že vyměří nebo doměří daň z moci úřední (pokud v mezidobí sám poplatník nepodá daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání). Půjde o standardní stanovení daně na základě dokazování. Nebude tedy naplněna podmínka pro použití stanovení daně podle pomůcek.

Správce daně zde bude vázán standardní lhůtou pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Pokud by poplatník v reakci na výzvu k prokázání příjmů doložil existenci nezdaněných příjmů za období, za které již nelze s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty stanovit daň, správce daně již nebude moci k vyměření nebo doměření daně přistoupit. Pokud to budou okolnosti daného případu vyžadovat, bude moci zjištěné údaje využít pro případný podnět orgánům činným v trestním řízení ohledně toho, že je zde podezření na zkrácení daně, neboť lhůty pro zánik trestnosti jsou delší (k tomu viz výše odůvodnění k § 38y).

Odstavec 2:

V tomto ustanovení jsou obsaženy podmínky pro použití speciální kategorie pomůcek. Na rozdíl od stanovení daně na základě standardních pomůcek obsažených v § 98 daňového řádu, lze stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem označit jako „přísnější“ a „konkrétnější“ formu kontumačního stanovení daně, resp. vyčíslení základu daně. Zmíněná přísnost je dána určitými omezeními oproti obecné právní úpravě (viz § 38za odst. 4). Konkrétnost je pak dána tím, že úprava těchto pomůcek je poplatná stanovení daně z příjmů, zatímco standardní pomůcky v daňovém řádu jsou koncipovány univerzálně pro všechny druhy daní.

Předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem je kumulativní splnění tří podmínek.

Za prvé je nutné, aby nedošlo k prokázání skutečností požadovaných správcem daně ve výzvě k prokázání příjmů. Neprokázání příjmů může spočívat buď v (i) nesplnění důkazní povinnosti (poplatník na výzvu správce daně vůbec nereaguje a je nesoučinný), v důsledku čehož poplatník automaticky neunese důkazní břemeno, nebo v (ii) neunesení důkazního břemene v důsledku nedostatečné věrohodnosti a přesvědčivosti předložených důkazů (poplatník na výzvu správce daně reagoval, ale předložené důkazy k prokázání příjmů nepostačují).

Skutečnosti, které bude poplatník tvrdit a prokazovat, stejně jako důkazní prostředky, které bude předkládat, se budou odvíjet od obsahu výzvy správce daně. Ta by měla primárně směřovat k tomu, aby poplatník prokázal vznik svých příjmů a jejich původ (viz § 38x odst. 1).

Pokud poplatník prokáže, že (i) příjem vznikl, (ii) v jakém časovém období i (iii) jaký byl jeho původ, pak důkazní břemeno v zásadě unese. Pokud dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně, správce daně může přistoupit ke stanovení daně na základě dokazování při použití zjištěných skutečností. Pokud lhůta pro stanovení daně již uplynula, daň stanovit nelze. Má-li však správce daně podezření, že jednáním poplatníka mohlo dojít ke spáchání trestného činu, správce daně podá podnět orgánům činným v trestním řízení, které budou dál postupovat v souladu s trestně-právními předpisy. V případě, že by došlo k pravomocnému odsouzení poplatníka pro daňový trestný čin, bylo by možné daň stanovit bez ohledu na to, že již uplynula lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 6 daňového řádu).

Pokud poplatník prokáže vznik příjmu a určí časové období tohoto vzniku, nikoli však jeho původ, bude rozhodující, zda vznik příjmu nastal ve zdaňovacím období, kde již uplynula lhůta pro stanovení daně, či nikoli. Správce daně bude moci přistoupit ke stanovení daně pouze za ta období, která nebyla dosud prekludována. Nicméně neschopnost či neochota prokázat (alespoň rámcově) původ příjmů může být s ohledem na další okolnosti daného případu správcem daně vyhodnocena jako signál, že v minulosti došlo ke spáchání trestného činu.

Pokud poplatník nebude schopen prokázat časové období, ve kterém příjem vznikl, bude záviset na tom, zda unese důkazní břemeno ohledně prokázání původu příjmů. Pokud by v důsledku neunesení důkazního břemene došlo ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, tak se uplatní právní fikce obsažená v § 38za odst. 3, podle níž se na takové příjmy hledí, jakoby vznikly v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň.

Navrhovaná úprava se týká i daňových nerezidentů. Jejich daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (viz § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Návrh zákona tuto skutečnost respektuje, proto je poplatník daňový nerezident povinen prokázat, z jakých zdrojů příjmy nabyl. Pokud plynou ze zdrojů na území České republiky, můžou mu být zdaněny. Pokud poplatník prokáže, že plynou ze zdrojů mimo Českou republiku, může správce daně toliko poskytnout tuto informaci správci daně státu rezidentství podle § 14 odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (jde o tzv. spontánní výměnu informací).

Za druhé musí být splněn předpoklad, že daň není možné stanovit na základě dokazování. Tento požadavek je logickým vyústěním toho, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. To sice nemusí nezbytně nutně znamenat nemožnost stanovit daň na základě dokazování, neboť by mohl důkazní prostředky opatřit sám správce daně, byť to není jeho povinnost. V praxi však v drtivé většině neunesení důkazního břemene bude znamenat splnění této podmínky. Podmínka nemožnosti stanovit daň na základě dokazování je obecnou a základní podmínkou pro stanovení daně podle „standardních“ pomůcek (viz § 98 daňového řádu), nicméně je žádoucí z důvodu právní jistoty stanovit tuto podmínku *expressis verbis* v navrhovaném ustanovení.

Třetí podmínkou je dosažení určité hodnoty disproporce (měřeno absolutně, nikoli poměrně) mezi přiznanými, resp. zdaněnými, příjmy a dosud zjištěným nárůstem jmění, spotřebou či jinými vydáními na základě odhadu správce daně. Tato hodnota je v této fázi procesu prokazování příjmů vyjádřena výší daně, která by podle úvahy správce daně měla být stanovena, pokud by došlo k použití mechanismu zvláštních pomůcek („*daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem*“). Na rozdíl od limitu stanoveného u výzvy k prokázání příjmů, která celý proces startuje, zde není poměřována výše tvrzených příjmů a nárůstu jmění nebo spotřeby či jiného vydání, nýbrž očekávaná výše stanovené daně, resp. doměrku, který bude výsledkem celého procesu, pokud dojde ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.

Hodnota tohoto limitu se navrhuje ve výši 2 mil. Kč. Správce daně proto ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem přistoupí pouze tehdy, pokud očekávaná výše vyměřené nebo doměřené daně (při aplikaci tohoto postupu) dosáhne hodnoty vyšší než 2 mil. Kč. Stanovenou daní je nutné rozumět jednak daň vyměřenou (celkovou výši vyměřené daně) a zároveň též daň doměřenou, resp. doměřený rozdíl, jelikož daň je možné na základě pomůcek jak vyměřit, tak doměřit (též daňový řád hovoří o „stanovení daně podle pomůcek“, nikoli pouze o vyměření, resp. doměření daně podle pomůcek). To znamená, že stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem může být aplikováno jak ve vyměřovacím, tak v doměřovacím řízení. V případě 15% sazby u daně z příjmů fyzických osob by tedy základ daně, který správce daně v souladu s § 38za odhadne, musel být ve výši

přesahující 13,3 mil. Kč. V případě 19% sazby u právnických osob by základ daně musel přesahovat 10,5 mil. Kč.

Jelikož bude výše stanovené daně odhadnuta na základě úvahy správce daně, výše skutečně stanovené daně se od ní může lišit. To by samo o sobě nemělo diskvalifikovat použití zvláštní kategorie pomůcek podle § 38za, pokud tato disproporce nebude enormní. Pokud by při samotném stanovení daně správce daně došel k závěru, že výsledně stanovená daň nenaplní dvoumilionový limit, stanoví daň podle pomůcek standardním způsobem podle § 98 daňového řádu. Pokud je daň možné stanovit na základě dokazování, správce daně ji stanoví standardním způsobem podle dostupných důkazů bez ohledu na to, že stanovená daň by přesáhla zákonem stanovený limit.

V případě, kdy správce daně po předběžném posouzení usoudí, že stanovená daň nedosáhne požadované hodnoty, přistoupí ke stanovení daně podle standardních pomůcek. Uplatní se tak obecné ustanovení § 98 daňového řádu. Pokud je daň možné na základě dokazování stanovit, správce daně ji stanoví standardním způsobem podle daňového řádu bez ohledu na to, že stanovená daň by přesáhla zákonem stanovený limit.

Při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem se obecná právní úprava pomůcek podle daňového řádu uplatní subsidiárně. Z povahy věci vyplývá, že při neunesení důkazního břemene správce daně přistoupí buď ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem (pokud jsou naplněny výše uvedené podmínky), anebo ke stanovení daně podle tzv. standardních pomůcek podle § 98 daňového řádu. Nemůže dojít k tomu, aby byla za totožné zdaňovací období daň stanovena dvakrát (tj. jednou podle pomůcek zvláštním způsobem a jednou podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu).

Jelikož časové období, za které je poplatník na základě výzvy správce daně povinen prokázat příjmy, může přesahovat délku jednoho zdaňovacího období, může v praxi docházet k tomu, že poplatník prokáže skutečnosti požadované ve výzvě pouze za část ve výzvě vymezeného časového období, tedy pouze za některá zdaňovací období. Pokud na základě prokázání skutečností za některá zdaňovací období vyjde najevo, že daň má být vyměřena nebo doměřena, pak ji správce daně za tato zdaňovací období stanoví na základě dokazování. Za zdaňovací období, u kterých nedošlo k prokázání požadovaných skutečností, pak přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek (při naplnění výše uvedených podmínek podle pomůcek zvláštním způsobem nebo podle pomůcek podle § 98 daňového řádu). Předložené důkazní prostředky, pak mohou sloužit jako jedna z pomůcek pro stanovení daně podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu.

Na základě jedné výzvy k prokázání příjmů tak může dojít ke stanovení daně na základě dokazování, na základě pomůcek (zvláštních nebo standardních) nebo k němu nemusí dojít vůbec. Zároveň je myslitelné, že na základě jedné výzvy dojde ke stanovení daně za více zdaňovacích období.

§ 38za

Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

(1) Správce daně při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem určí základ daně pomocí odhadu výše příjmů, kterých by poplatník musel dosáhnout, aby to odpovídalo nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání.

(2) Při odhadu výše příjmů podle odstavce 1 vyjde správce daně zejména z

a) informací, ze kterých přímo i nepřímo vyplývá, že příjmy poplatníka neodpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání,
b) obchodních ukazatelů,
c) porovnání se srovnatelnými poplatníky,
d) obvyklé hodnoty srovnatelného majetku, spotřeby nebo jiného vydání,
e) pohybů a zůstatků na účtech,
f) prohlášení o majetku.

(3) Pokud při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem nelze určit, do jakého zdaňovacího období příjmy spadají, hledí se na ně, jakoby vznikly v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň.

(4) 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.

K § 38za

Ustanovení § 38za upravuje pravidla stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem. Správce daně stanoví daň podle pomůcek zvláštním způsobem, pokud jsou splněny podmínky uvedené v § 38z. Stanovení daně podle pomůcek je sekundární způsob stanovení daně, který se jako *ultima ratio* použije pouze v případě, kdy daň není možné stanovit na základě dokazování. Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem je zároveň omezeno zákonným limitem v podobě odhadu výše stanovené daně za použití zvláštních pomůcek (viz § 38z). Ačkoli je právní úprava pomůcek zvláštním způsobem podle zákona o daních z příjmů do značné míry komplexní, právní úprava pomůcek podle daňového řádu se použije subsidiárně. Je-li odůvodněná obava, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem, u které ještě neuplynul den její splatnosti, nebo daň, která nebyla zatím podle pomůcek zvláštním způsobem stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, může správce daně přistoupit k použití institutu zajištění daně podle § 167 a následující daňového řádu. Z povahy věci plyne, že zajištění lze použít i při stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu.

Odstavec 1:

Odstavec 1 upravuje způsob, jakým se prostřednictvím právní fikce stanoví výše příjmů při použití zvláštních pomůcek, resp. při kontumačním stanovení daně. Cílem procesu je vyčíslit rozdíl mezi příjmy, u nichž bylo doloženo jejich zdanění nebo to, že dani nepodléhají, popř. jinými legitimními zdroji, které zvyšují jmění poplatníka, a skutečným (faktickým) nárůstem jmění a realizované spotřeby. Správce daně při tom neposuzuje legalitu či nelegalitu příjmů nebo jiných zdrojů.

Správce daně pomocí důkazů, informací nebo jiných indicií (příkladem uvedených v odstavci 2) odhadne výši příjmů, které by poplatník musel mít, aby byl schopen pokrýt zjištěný nárůst svého jmění, svou spotřebu nebo jiné vydání. Na základě tohoto odhadu správce daně určí základ daně z příjmů. V případě daně z příjmů fyzických osob správce daně přiřadí příjmy k příslušnému dílčímu základu daně (včetně konsekvencí do povinného pojistného). V tomto ohledu není navržený mechanismus novinkou, neboť staví na stávající koncepci stanovení daně podle pomůcek. Vztah daně z příjmů stanovené podle pomůcek zvláštním způsobem k jiným daním (resp. pojistnému) je stejný jako vztah daně stanovené podle obecné úpravy pomůcek v daňovém řádu.

Odstavec 2:

V odstavci 2 jsou demonstrativně uvedeny konkrétní nástroje a mechanismy, které správce daně použije při odhadu výše příjmů pro určení základu daně podle odstavce 1. Materiálně jde o další pomůcky, které správce daně použije pro stanovení daně. Použití pomůcek podle § 98 odst. 3 daňového řádu tím není vyloučeno.

Jako možné pomůcky jsou zde uvedeny informace, ze kterých přímo i nepřímo vyplývá, že příjmy poplatníka za dané zdaňovací období neodpovídají nárůstu jeho jmění nebo nepokrývají jeho spotřebu či jiné vydání. V daném případě nemusí jít nutně pouze o přímé či nepřímé důkazy, ale též o indicie a další poznatky, které by neobstály v procesu dokazování. Explicitně jsou zmíněny informace vyplývající z obchodních ukazatelů či informace o pohybech a zůstatcích na účtech (účtem je myšlen účet podle § 2662 a následující občanského zákoníku).

Stejně jako u standardních pomůcek je zde zdůrazněna metoda porovnání se srovnatelnými poplatníky. Porovnávány nebudou pouze obvyklé příjmy v daném místě a čase, ale též spotřeba a jiná vydání, jakož i pořizovací nebo aktuální hodnota srovnatelného majetku.

Specifickou pomůckou může být prohlášení o majetku podle § 38zc a následující, resp. informace z tohoto prohlášení vyplývající. Užití tohoto nástroje však bude možné pouze při naplnění zákonem stanovených podmínek (viz § 38zc).

Odstavec 3:

Odstavec 3 upravuje právní fikci, která se použije v případě, kdy není možné určit, do jakého zdaňovacího období patří příjmy, z nichž byla stanovena daň podle pomůcek zvláštním způsobem podle odstavce 1. Zákon stanoví, že pro tento případ se příjmy považují za příjmy vzniklé v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň. Právní fikce nastoupí subsidiárně pouze v těch případech, kdy správce daně není schopen identifikovat, v jakém zdaňovacím období příjmy skutečně vznikly.

Posledním zdaňovacím obdobím, za které již lze stanovit daň, je to zdaňovací období (i) u kterého jsou splněny zákonné podmínky vyměření daně, (ii) které předchází období, ve kterém je stanovována daň podle pomůcek zvláštním způsobem a (iii) a které je z těchto období posledním v řadě (myšleno nejpozdějším). Posouzení skutečnosti, zda je za dané zdaňovací období již možné stanovit daň, je odvislé od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Správce daně nemůže přistoupit k vyměření daně do doby, než uplyne lhůta, ve které je poplatník povinen podat daňové přiznání. Tato lhůta činí zpravidla 3 měsíce od uplynutí zdaňovacího období (viz § 136 odst. 1 daňového řádu), pokud však daňové přiznání poplatníka zpracovává daňový poradce, činí lhůta pro podání daňového přiznání 6 měsíců (§ 136 odst. 2 daňového řádu). Další možnou modifikaci lhůty pro podání daňového přiznání představuje institut prodloužení lhůty podle § 36 odst. 4 daňového řádu (lhůtu lze prodloužit až o 3 měsíce). S ohledem na rozdílnou délku lhůty pro podání daňového přiznání bude i okamžik, kdy již lze stanovit daň, rozdílný.

Ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem může (obdobně jako u jakéhokoli stanovení daně) dojít až po té, co uplyne lhůta pro podání daňového přiznání, která je zároveň lhůtou splatnosti daně. Z logiky věci vyplývá, že správce daně bude moci mechanismus sloužící k prokazování příjmů a případnému stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem využít nejdříve po uplynutí této lhůty.

Taková právní úprava je pro daňový subjekt výhodná z hlediska vzniku úroku z prodlení. Pokud se na odhadované příjmy hledí jako na příjmy vzniklé v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň, uhradí poplatník úrok z prodlení pouze ode dne splatnosti stanovené daně (podle § 252 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt v prodlení, pokud neuhradí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti, přičemž daň je podle § 135 odst. 3 daňového řádu splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání).

Fixace příjmů ke zdaňovacímu období, za které již lze stanovit daň, má zároveň vliv na běh lhůty pro stanovení daně.

Vzhledem k tomu, že poplatník může být tázán na příjmy pocházející z již prekludovaných období (viz § 38y), za která nelze stanovit daň, bude v jeho zájmu, aby tuto skutečnost hodnověrně prokázal. V opačném případě se uplatní výše zmíněná právní fikce, podle níž se na tyto příjmy (jejichž vznik a původ poplatník neprokáže) bude hledět jako na příjmy z posledního období, za které již lze stanovit daň. V důsledku toho může dojít k dodanění příjmů, které fakticky nastaly v prekludovaných obdobích, avšak poplatník tuto skutečnost nedokázal správci daně přesvědčivě prokázat. Při posouzení toho, co lze považovat za prokázané, musí správce daně zohlednit efekt běhu času. Mělo by tak být respektováno obecné pravidlo, že čím delší časové období uplynulo, tím obtížnější je určitou věc prokázat.

Podle obecné právní úpravy v § 98 daňového řádu si musí správce daně při stanovení daně podle pomůcek vždy učinit názor o tom, do jakého zdaňovacího období příjmy spadají. Ustanovení odstavce 3 tuto skutečnost potvrzuje, a to zejména s ohledem na důležitost a citlivost navrhované právní úpravy.

Odstavec 4:

Odstavec 4 upravuje *lex specialis* vůči § 98 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédne ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i pokud jím nebyly uplatněny. K okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro poplatníka, správce daně přihlédne, ale pouze v případě že byly poplatníkem uplatněny a řádně prokázány. Nepostačí, aby poplatník skutečnosti, které svědčí v jeho prospěch, správci daně uvedl. Pouze pokud ohledně nich unese důkazní břemeno, pak je správce daně při stanovení daně zohlední.

Uplatnění a prokázání okolností, ze kterých plynou pro poplatníka výhody, proběhne na základě výzvy správce daně k prokázání příjmů, případně v rámci samotného procesu prokazování skutečností, které správce daně uvedl v této výzvě. Načasování záleží na komunikaci mezi správcem daně a poplatníkem. Správce daně by měl, v souladu s principem dobré správy, poplatníka k uplatnění a prokázání okolností svědčících v jeho prospěch vyzvat a poskytnout mu prostor pro jejich uplatnění. Nicméně uplatnění a prokázání těchto skutečností leží primárně na poplatníkovi, proto by sám poplatník měl být iniciativní. Pokud na výzvu správce daně nereaguje nebo po celou dobu odmítá jakkoli se správcem daně spolupracovat, nemůže pak namítat, že mu správce daně neposkytl prostor k uplatnění a prokázání skutečností nebo že jej k tomu nevyzval.

§ 38zb

Penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

(1) Poplatníkovi vzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené podle pomůcek zvláštním způsobem ve výši

a) 50 %, nebo
b) 100 %, pokud neposkytnutí součinnosti poplatníka závažně ztížilo nebo bránilo stanovení daně.

(2) Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci platebního výměru, nebo dodatečného

platebního výměru, kterými se stanoví daň podle pomůcek zvláštním způsobem, a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné ke stejnému dni jako stanovená daň.

K § 38zb

Ustanovení navazuje na § 251 daňového řádu, podle kterého je daňový subjekt povinen uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, a to ve výši 20 %, je-li daň zvyšována. Podle § 251 daňového řádu povinnost uhradit penále vzniká, pouze pokud byla daň doměřena z moci úřední ve vyšší výši oproti poslední známé dani (povinnost uhradit penále nevzniká, pokud byla daň doměřena na základě dodatečného daňového tvrzení, viz § 251 odst. 4 daňového řádu).

Oproti § 251 odst. 1 daňového řádu rozšiřuje ustanovení § 38zb zákonné podmínky, za kterých dojde ke vzniku povinnosti uhradit penále. Podle § 38zb vzniká penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem bez ohledu na to, zda k jejímu stanovení došlo na základě platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru, tedy zda jde o vyměření nebo doměření daně. Základem pro výpočet penále bude daň stanovená (tj. vyměřená nebo doměřená) na základě pomůcek zvláštním způsobem. Z povahy věci tak vždy půjde o stanovení z moci úřední, nikoli stanovení na základě daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání.

Pokud nedojde k naplnění podmínky podle odstavce 1 písmene b), je penále vždy ve výši 50 % stanovené daně.

Penále ve výši 100 % stanovené daně je poplatník povinen uhradit, pokud byla daň ve vyšší výši oproti poslední známé dani stanovena podle pomůcek zvláštním způsobem, za předpokladu že nesoučinnost poplatníka závažně ztížila nebo bránila stanovení daně. Kritérium nesoučinnosti, které závažně ztěžuje nebo brání stanovení daně, bude naplněno například, pokud poplatník nebude reagovat na výzvu správce daně k prokázání příjmů nebo zareaguje jen pro formu (blanketně) a dále nebude se správcem daně spolupracovat. Obdobná situace může nastat při podání prohlášení o majetku. Nesoučinností je též třeba rozumět takové jednání poplatníka, kterým ztěžuje nebo brání stanovení daně, když záměrně uvádí nesprávné nebo hrubě zkreslené údaje nebo závažným způsobem porušuje povinnosti, jejichž řádné splnění je nezbytné pro zjištění údajů potřebných pro správné stanovení daně (například opakované nepodání daňového tvrzení, nevedení účetnictví, neplnění registračních povinností). Správce daně by měl při posuzování naplnění kritéria nesoučinnosti vycházet ze smyslu navržené úpravy, kterým je rozlišení mezi poplatníky, kteří svou nesoučinností, obstrukcemi či liknavostí ztěžují správci daně získávání důkazů potřebných pro stanovení daně, od poplatníků, kteří k odhalení vlastního pochybení přispějí a následnou součinností se jej snaží napravit. Součinnost se nemusí týkat striktně pouze dokazování, tj. skutkového stavu, ale též právního posouzení dané věci. Aby ke vzniku penále došlo, musí být nesoučinnost daňového subjektu vždy alespoň takové intenzity, aby závažně ztížila nebo bránila stanovení daně.

Zavedení zvýšené sazby penále oproti standardní úpravě v daňovém řádu je vedeno především snahou o preventivní působení mechanismu prokazování původu majetku. V průběhu postupu zahájeného na podkladě výzvy k prokázání příjmů je poplatník oprávněn kdykoli doložit správci daně příjmy, které netvrdil, ač je tvrdit měl, a tím se vyhnout stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem a uložení penále ve zvýšené výši (za předpokladu, že daň bude v takovém případě možné stanovit na základě dokazování). Zvýšenou sazbou penále je poplatník motivován ke spolupráci se správcem daně a řádnému plnění daňových povinností (alespoň dodatečně, jelikož pokud bude poplatník plnit své povinnosti řádně, pak mu samozřejmě nevznikne ani penále podle obecné právní úpravy). Obdobně je rozlišení 50% a 100% sazby penále při stanovení daně podle zvláštních pomůcek odůvodněno preventivním působením zejména 100% sazby na poplatníka a záměrem motivovat jej ke spolupráci se správcem daně. Penále ve výši 100 % mimo to kompenzuje zvýšené náklady na straně správce daně vyvolané nesoučinností daňového subjektu.

O následcích spojených s neposkytnutím dostatečné součinnosti v podobě 100% penále musí správce daně poplatníka poučit ve výzvě k prokázání příjmů, stejně tak jako o následcích spojených s neprokázáním příjmů a možností vzniku penále ve výši 50 % při naplnění dalších zákonem stanovených podmínek (viz § 38x odst. 3 a § 38z odst. 2).

Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru, kterým je stanovena daň podle pomůcek zvláštním způsobem (odstavec 2). Penále je splatné ke stejnému dni jako takto stanovená daň. S ohledem na fixní výši penále stanovenou zákonem nemusí správce daně složitě odůvodňovat stanovení penále ve výši 50 %. Naopak v případě, že přistoupí k uložení penále ve výši 100 %, bude muset dostatečně odůvodnit, že došlo k naplnění zákonem předvídané podmínky.

Ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu není § 38zb dotčeno a jeho subsidiární použití zůstává zachováno.

Daňový řád v § 259a upravuje podmínky, za kterých lze penále prominout. Podle § 259a odst. 1 je předpokladem prominutí části penále splnění dvou formálních podmínek (i) podání žádosti o prominutí a (ii) uhrazení daně, v důsledku jejíhož doměření daň vznikla. Odstavec 2 upravuje kritérium, podle kterého správce daně stanoví výši promíjeného penále (resp. to, zda k prominutí vůbec dojde), pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí penále podle odstavce 1. Tímto materiálním kritériem je míra součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední. Poplatníkovi, kterému vznikne povinnost uhradit penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem ve výši 100 %, nemůže být z povahy věci penále prominuto. Materiální podmínka součinnosti pro prominutí penále u něj nebude z povahy věci naplněna. Prominutí penále ve výši 50 % podle písmene a) není vyloučeno, nicméně bude záležet na naplnění zákonných podmínek a konečném posouzení správcem daně.

§ 38zc

Výzva k podání prohlášení o majetku

(1) Správce daně poplatníka vyzve k podání prohlášení o majetku, pokud

a) nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů,
b) informace potřebné k objasnění majetkové situace poplatníka nelze získat jiným způsobem, nebo je lze získat pouze s nepoměrnými obtížemi a
c) správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že souhrnná hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, přesáhne 10 000 000 Kč.

(2) Poplatník je povinen podat prohlášení o majetku ve lhůtě 60 dnů od oznámení výzvy k podání prohlášení o majetku; tuto lhůtu lze prodloužit.

(3) Ve výzvě správce daně poučí poplatníka o povinnostech spojených s oznámením výzvy a

případných následcích spojených s nepodáním prohlášení o majetku nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů; ohledně nesplnění této povinnosti není správce daně vázán povinností mlčenlivosti pro účely trestního řízení.

(4) Pokud poplatník nepodá na výzvu správce daně prohlášení o majetku, nebo v něm uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, správce daně bez dalšího přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.

K § 38zc

Odstavec 1:

Inspirací pro navrženou úpravu prohlášení o majetku je institut prohlášení o majetku podle § 180 daňového řádu. Účelem prohlášení o majetku podle tohoto návrhu zákona je obstarání informací o majetkové sféře poplatníka a využití těchto údajů pro správu daní (zejména pro doměření daně). Prohlášení o majetku není plošným nástrojem, k jehož podání by byly povinni poplatníci, kteří naplní zákonem stanovené podmínky. Jde o instrument, který správce daně zacílí na konkrétního poplatníka, pokud jsou splněny zákonné předpoklady, a k podání prohlášení jej vyzve.

Výzva k podání prohlášení o majetku je rozhodnutím ve smyslu § 101 a následující daňového řádu. Musí proto obsahovat obecné náležitosti rozhodnutí spolu s údaji vyžadovanými v odstavci 3 a 4. Není vyloučeno použití § 61 daňového řádu, které umožňuje rozhodnutí (tedy i výzvu) vyhlásit při jednání s poplatníkem, o němž se sepisuje protokol. V případě výzvy k podání prohlášení o majetku se uplatní obecné pravidlo zakotvené v § 109 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se proti výzvě nelze samostatně odvolat. Výzvu správce daně poplatníkovi doručuje postupem podle § 39 a následující daňového řádu.

Aby mohl správce daně k prohlášení o majetku poplatníka vyzvat, musí být kumulativně naplněny tři podmínky.

První podmínkou je, že na základě výzvy k prokázání příjmů podle § 38x nedošlo k prokázání skutečností požadovaných v této výzvě. Správce daně bude mít v takovém případě zpravidla mandát přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. V určitých případech však bude žádoucí, aby si nejprve opatřil podrobné informace, které lze získat výzvou k podání prohlášení o majetku. Takto získané informace mohou přispět k tomu, že daň bude možné stanovit na základě dokazování, nebo poslouží alespoň jako pomůcka.

Druhou podmínkou je, že informace potřebné k objasnění majetkové situace poplatníka nelze získat jiným způsobem, nebo je lze získat pouze s nepoměrnými obtížemi. Toto kritérium vyjadřuje skutečnost, že prohlášení o majetku by mělo být správcem daně vyžadováno jako *ultima ratio,* pokud informace potřebné k objasnění majetkové situace poplatníka nelze získat jinak, nebo by k jejich získání bylo nutné použít prostředky, jejichž realizace by byla nákladná a nehospodárná z hlediska materiálního, personálního i časového.

Třetí podmínkou je předpoklad, že souhrnná hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, přesáhne limit 10 mil. Kč. Tímto majetkem je nutné v souladu s § 38ze odst. 1 rozumět majetek, který si správce daně nemůže zjistit z jemu dostupných rejstříků a evidencí (zejm. nemovité věci na území České republiky, motorová vozidla evidovaná v registru vozidel). Půjde tak především o peněžní prostředky či nemovité věci v zahraničí. Ačkoli je poplatník v prohlášení o majetku podle § 38zd povinen uvádět i jiné údaje než údaje týkající se majetku, je pro účely posouzení limitu 10 mil. Kč rozhodná pouze výše majetku. Majetkem se rozumí majetek ve smyslu § 495 občanského zákoníku (oproštěný od dluhů, nejedná se tak o jmění).

Důvodem pro zavedení limitu určeného absolutní částkou (10 mil. Kč) je zacílení tohoto mimořádného a administrativně náročného nástroje pouze na ty poplatníky, u nichž lze s ohledem k rozsahu jejich majetku očekávat, že by případné zkrácení daně mohlo dosáhnout vysoké hodnoty. Limit je též klíčový z hlediska právní jistoty samotných poplatníků, kteří tak mohou dopředu posoudit, zda se jich tento nástroj může dotknout, či nikoli.

Hodnota majetku je určována na základě odhadu správce daně, proto se od ní skutečná hodnota majetku může lišit. Pokud bude poplatník správcem daně k podání prohlášení o majetku vyzván, protože správce daně odhadne výši jeho majetku tak, že přesáhne hodnotu 10 mil. Kč, avšak poplatník usoudí, že souhrn jeho majetku hodnotu 10 mil. Kč nepřesahuje, může správci daně pouze oznámit tuto skutečnost (viz § 38ze odst. 2). I toto oznámení má však povahu prohlášení o majetku. Pokud by se ukázalo, že si poplatník zjednodušil svou povinnost uvést požadované údaje odkazem na to, že výše jeho majetku nepřesahuje zákonem předvídanou hodnotu, přičemž tato hodnota by ve skutečnosti byla překročena, vystavuje se riziku trestního stíhání pro trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 trestního zákoníku.

Pokud poplatník vyhoví výzvě a prohlášení o majetku podá, závisí další postup na charakteru informací, které tím správce daně získá. Pokud tyto informace objasní majetkové poměry poplatníka a daň je s ohledem na běh lhůty pro stanovení daně možné stanovit, přistoupí správce daně ke stanovení daně na základě dokazování, popřípadě pokud nebudou natolik průkazné, tak prohlášení o majetku poslouží alespoň jako jedna z pomůcek, na jejichž základě bude daň stanovena (v závislosti na splnění dalších podmínek podle § 38z odst. 2, správce daně stanoví daň na základě standardních pomůcek nebo pomůcek zvláštním způsobem). Údaje získané z prohlášení o majetku může též správce daně využít v dalších zdaňovacích obdobích pro určení výše nárůstu jmění poplatníka.

Odstavec 2:

Odstavec 2 upravuje lhůtu, v jaké je poplatník povinen správci daně prohlášení o majetku podat. Délka lhůty je stanovena na 60 dnů. Lhůta počne běžet v den následující po dni, kdy správce daně poplatníkovi oznámil výzvu k podání prohlášení o majetku (podle § 33 odst. 2 daňového řádu počne lhůta stanovená podle dní běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty). Jelikož výzva je rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, rozumí se oznámením její doručení poplatníkovi nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení poplatníka s jejím obsahem (§ 101 odst. 6 daňového řádu). Při osobním jednání se správcem daně se rozhodnutí doručují předáním stejnopisu protokolu (§ 61 odst. 2 daňového řádu).

Zákon umožňuje, aby lhůta pro podání prohlášení o majetku byla prodloužena rozhodnutím správce daně vydaným na základě žádosti poplatníka, kterou je nutné podat ještě před tím, než dojde k marnému uplynutí této lhůty (§ 36 daňového řádu). Proto, aby k prodloužení lhůty mohlo dojít, musí žadatel doložit existenci závažných důvodů. Jedná se o tzv. lhůtu zákonnou, proto je prodloužení možné pouze, pokud tak výslovně stanoví zákon. Zároveň se neuplatní automatické prodloužení lhůty na základě každé žádosti jako je tomu u lhůt stanovených správcem daně (viz § 36 odst. 2 daňového řádu *a contrario*). Lhůtu je též možné navrátit v předešlý stav podle § 37 daňového řádu. Na rozdíl od žádosti o prodloužení lhůty lze žádost o navrácení lhůty v předešlý stav podat až po jejím marném uplynutí. Opět zde musí být správcem daně shledány závažné důvodu.

Obecně platí, že reakce na výzvu by měla následovat v dohledném časovém odstupu ode dne, ke kterému se seznam majetku sestavuje (zpravidla půjde o den oznámení výzvy – blíže k tomuto viz odůvodnění k § 38zd odst. 4), neboť uplynutím většího času určité informace zastarávají, což by nemělo být v zájmu ani jedné z dotčených stran. Současně lze zmínit, že lhůta k podání prohlášení o majetku podle § 180 daňového řádu je určována správcem daně a může tak být daleko kratší (minim. 15 dní). Z tohoto pohledu se jeví dopředu daná lhůta čítající 2 měsíce jako dostatečně dlouhá.

Odstavec 3:

Obdobně jako daňový řád i návrh tohoto zákona ukládá povinnost správci daně poučit poplatníka ve výzvě k podání prohlášení o majetku o jeho povinnostech, které mu oznámením výzvy vznikají, a současně o možných následcích spojených s nepodáním prohlášení o majetku nebo s uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů. Povinností poplatníka je podat prohlášení o majetku (§ 38zc odst. 2) a uvést v něm úplné a pravdivé údaje (§ 38zd odst. 1), které jsou vyspecifikovány v § 38zd odst. 1 až 3. Následkem nesplnění této povinnosti (bude-li úmyslné) může být uložení trestu odnětí svobody na šest měsíců až tři léta, zákaz činnosti nebo peněžitý trest podle § 227 trestního zákoníku. Souladně s daňovým řádem je v tomto odstavci navrhováno prolomení mlčenlivosti správce daně vůči orgánům činným v trestním řízení ohledně výše uvedených skutečností.

Odstavec 4:

V případě, kdy poplatník nesplní povinnosti spojené s prohlášením o majetku, ke kterému byl vyzván podle odstavce 1, ať už jeho nepodáním, nebo uvedením nepravdivých či hrubě zkreslených údajů, správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem podle § 38za bez toho, aby musel testovat splnění podmínek obsažených v § 38x odst. 2. Jde o specifický případ sankce, neboť kontumační stanovení daně bude pro poplatníka zpravidla méně příznivé, než kdyby mu byla daň stanovena dokazováním.

Podmínky stanovené v tomto ustanovení jsou širší než ty, které znamenají naplnění skutkové podstaty trestného činu podle § 227 trestního zákoníku. Pro správce daně nebude na rozdíl od orgánů činných v trestním řízení rozhodné zavinění poplatníka (v daném případě úmyslné). Správce daně tak bude zkoumat pouze objektivní stav ohledně toho, zda zákonem požadovaná povinnost podat úplné a pravdivé prohlášení o majetku byla splněna.

Pokud poplatník vyhoví výzvě a prohlášení o majetku podá, závisí další postup na charakteru informací, které tím správce daně získá. Pokud tyto informace objasní majetkové poměry poplatníka a daň je s ohledem na běh lhůty pro stanovení daně možné stanovit, přistoupí správce daně ke stanovení daně na základě dokazování, popřípadě pokud nebudou natolik průkazné, tak prohlášení o majetku poslouží alespoň jako jedna z pomůcek, na jejichž základě bude daň stanovena (v závislosti na splnění dalších podmínek podle § 38z odst. 2, správce daně stanoví daň na základě standardních pomůcek nebo pomůcek zvláštním způsobem). Údaje získané z prohlášení o majetku může též správce daně využít v dalších zdaňovacích obdobích pro určení výše nárůstu jmění poplatníka.

§ 38zd

Náležitosti prohlášení o majetku

(1) V prohlášení o majetku je poplatník povinen uvést úplné a pravdivé údaje.

(2) V prohlášení o majetku je poplatník povinen uvést údaje, které se uvádějí v prohlášení o majetku podle daňového řádu.

(3) V prohlášení o majetku je poplatník povinen dále uvést

a) svěřenský fond, jehož je zakladatelem nebo obmyšleným, a skutečnosti, které jsou mu známy o majetku v tomto svěřenském fondu,
b) peněžitý dluh,
c) věc nepodléhající výkonu rozhodnutí, pokud jde o věc, kterou podnikatel nezbytně nutně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti, nebo
d) výslovné prohlášení o tom, že uvedl úplné a pravdivé údaje.

(4) Rozhodným dnem pro sestavení prohlášení o majetku je den oznámení výzvy k podání prohlášení o majetku, není-li v této výzvě stanoven jiný rozhodný den.

(5) Podpis poplatníka na prohlášení o majetku, které není podáno ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy, musí být úředně ověřen.

K § 38zd

Odstavec 1:

Návrh v odstavci 1 explicitně ukládá poplatníkovi zákonnou povinnost uvádět v prohlášení o majetku úplné a pravdivé údaje. Jde o obdobnou konstrukci jako u prohlášení o majetku podle § 180 daňového řádu. Na rozdíl od úpravy v daňovém řádu se zde povinnost vztahuje nejen na údaje o majetku, ale i na další požadované údaje, což odpovídá rozdílnému pojetí tohoto instrumentu. Údaj ohledně majetku patřícího do společného jmění manželů musí být rovněž součástí prohlášení o majetku, což lze dovodit z odstavce 2, který odkazuje na použití úpravy v daňovém řádu (v tomto případě § 180 odst. 2). Výslovné zakotvení povinnosti uvádět úplné a pravdivé údaje zdůrazňuje poplatníkům, kteří jsou adresáty této normy, že nerespektování této povinnosti může být shledáno jako naplnění skutkové podstaty trestného činu podle § 227 trestního zákoníku.

Skutečnost, že poplatník uvedl v prohlášení o majetku pravdivé a úplné údaje, je povinen výslovně potvrdit v samotném prohlášení (viz odstavec 3 písm. d)).

Odstavec 2:

Údaje, které bude poplatník povinen uvádět v prohlášení o majetku podle tohoto návrhu, se až na výjimky (viz odstavec 3 a § 38ze odst. 3) shodují s údaji, které je daňový subjekt povinen sdělit správci daně na základě výzvy k prohlášení o majetku podle § 180 odst. 1 daňového řádu (údaje uvedené v § 180 odst. 3 písm. a) až j) daňového řádu). Tím je zajištěna kompatibilita prohlášení pro účely případné daňové exekuce, tj. pokud by mělo dojít k nedobrovolnému odčerpání majetku, správce daně může toto prohlášení o majetku využít k identifikaci majetku vhodného ke zpeněžení.

Struktura požadovaných údajů předepsaných pod písmeny a) až f) § 180 odst. 3 daňového řádu je poplatná jednotlivým způsobům daňové exekuce, jimiž může být majetek, resp. majetkové právo daňovou exekucí postiženo. Daňový subjekt je povinen v prohlášení uvést osoby, vůči nimž má či bude mít majetkový nárok (např. plátce mzdy, plátce důchodu podle § 2701 a následující občanského zákoníku, poskytovatele platebních služeb, odběratele aj.) a movité a nemovité věci, které vlastní. Na rozdíl od občanského soudního řádu jsou

podle písmene e) požadovány pouze takové věci, které podléhají výkonu rozhodnutí. V kombinaci s § 38ze odst. 3 se pak do výčtu údajů nemusí dostat věci, jejichž hodnota nepřesahuje 100 tis. Kč.

Výkonu rozhodnutí podle občanského soudního řádu nepodléhají věci uvedené v § 322. Je logické, aby ani v prohlášení o majetku podle tohoto návrhu nebyl poplatník nucen uvádět majetek bagatelní povahy, jako například snubní prsten či zdravotnické potřeby. Naproti tomu věci, které podnikatel nezbytně nutně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti, a které jsou vyloučené z výkonu rozhodnutí podle § 322 odst. 3 občanského soudního řádu, by v prohlášení o majetku podle navrhovaného zákona měly být (pokud jejich hodnota překročí limit podle § 38ze odst. 3). Proto odstavec 3 písmeno c) výslovně upravuje povinnost poplatníka tuto skutečnost v prohlášení o majetku uvést.

Přestože obchodní závod není postižitelný daňovou exekucí, musí být podle § 180 odst. 3 písm. g) daňového řádu v prohlášení o majetku uveden, neboť soudní exekutor má pravomoc jej prodat v exekučním řízení podle exekučního řádu zahájeném na návrh správce daně.

Podle § 180 odst. 3 písm. h) daňového řádu je daňový subjekt povinen uvést i všechen ostatní majetek, který nespadá mezi majetek uvedený v předchozích písmenech uvedeného ustanovení. Oproti občanskému soudnímu řádu má daňový subjekt povinnost uvést k jím uvedenému majetku i případné právní závady. Ty totiž mohou mít zásadní vliv na výběr způsobu daňové exekuce, neboť ne všechny právní vady jsou zjistitelné bez součinnosti daňového subjektu.

Podle § 180 odst. 3 písm. j) daňového řádu musí daňový subjekt výslovně v prohlášení o majetku prohlásit, že údaje, které uvedl jak o svém majetku, tak o majetku ve společném jmění manželů, který je podle daňového řádu rovněž povinen uvést (§ 180 odst. 2 daňového řádu), jsou úplné a pravdivé. Tuto povinnost poplatnou pouze požadovaným údajům podle daňového řádu zkonzumuje navrhované ustanovení § 38zd odst. 3 písm. d), které ukládá poplatníkovi povinnost, aby v navrhovaném prohlášení o majetku výslovně prohlásil, že jím uvedené údaje (tj. nejen údaje o majetku) jsou úplné a pravdivé.

Odstavec 3:

Odstavec 3 vymezuje, jaké další údaje nad rámec právní úpravy § 180 daňového řádu je poplatník povinen v prohlášení o majetku uvést. Jde o údaje, které nejsou potřeba pro účely daňové exekuce (proto nejsou obsaženy v § 180 daňového řádu), ale pro účely prokazování původu majetku jsou žádoucí. Rozšířením o tyto údaje se název „prohlášení o majetku“ stává částečně zkreslujícím, avšak zachování tohoto terminologického označení je nutné s ohledem na provázanost s trestním zákoníkem (§ 227 upravuje trestný čin „Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku“).

Písmeno a) stanoví, že poplatník v prohlášení o majetku uvede údaje vztahující se ke svěřenskému fondu, jehož je poplatník obmyšleným nebo zakladatelem. Poplatník v prohlášení o majetku uvede údaje, které správci daně umožní svěřenský fond identifikovat (zejména jeho označení a svěřenského správce, pokud je mu znám). Poplatník je zároveň v prohlášení o majetku povinen uvést skutečnosti o majetku ve svěřenském fondu, které jsou mu známy. Mezi tyto údaje patří například údaj o výši majetku ve svěřenském fondu, jeho struktuře, jednotlivých věcech do tohoto majetku náležejících, plnění, které je obmyšlenému z majetku fondu určeno. Jelikož právní úprava svěřenského fondu nepočítá s tím, že by zakladatel nebo obmyšlený byli vždy obeznámeni se stavem majetku ve svěřenském fondu a záleží na vnitřním uspořádání toho kterého fondu, nakolik budou o fungování fondu informováni (neboť právní úprava svěřenského fondu podle občanského zákoníku i jiných obdobných institutů podle cizích právních řádů je založena na dispozitivních principech), uvede zakladatel nebo obmyšlený v prohlášení o majetku pouze ty údaje, které jsou mu známy. V případě zakladatele svěřenského fondu podle občanského zákoníku půjde zejména o údaje o majetku, který tvořil svěřenský fond při jeho vzniku, neboť tento je vždy nutné uvést ve statutu svěřenského fondu při založení (viz § 1452 občanského zákoníku). Pokud zakladatel nebo obmyšlený úmyslně neuvede majetek, který je mu znám, vystavuje se riziku trestního stíhání za spáchání trestného činu podle § 227 trestního zákoníku.

Ustanovení písmene a) necílí pouze na svěřenské fondy podle občanského zákoníku, ale též na obdobné právní instituty (zejména zahraniční), které mají stejné podstatné znaky jako svěřenský fond (srov. znění § 17 odst. 1 písm. f) *a contrario* a písm. g). To samé platí pro osoby, které mají vztah ke svěřenskému fondu a jsou v obdobném postavení jako zakladatel (*settlor*, apod.) nebo obmyšlený (beneficient, *beneficiary*, apod.).

Podle písmene b) je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést peněžité dluhy. V kombinaci s § 38ze odst. 3 písm. b) se však povinnost vztahuje pouze na peněžité dluhy přesahující hodnotu. 100 tis. Kč. Nicméně poplatník s ohledem na břemeno tvrzení při prokazování příjmů může být motivován, aby do prohlášení o majetku uvedl i dluhy nižší hodnoty. Požadavek se vztahuje pouze na dluhy peněžité. Limit se posuzuje za každý dluh samostatně. Pro účely prohlášení o majetku nehraje roli, zda je dluh poplatníka veden v jiné měně (poplatník je povinen jej přecenit). Obdobnou úpravu lze nalézt v § 11 odst. 1 písm. b) zákona o střetu zájmů.

Podle písmene c) je poplatník na rozdíl od úpravy prohlášení o majetku podle daňového řádu povinen v prohlášení uvést rovněž věci, které jako podnikatel nezbytně nutně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti (srov. § 322 občanského soudního řádu). Důvodem je to, že úprava převzatá z daňového řádu by mohla zmařit účel prohlášení o majetku podle tohoto návrhu - tj. identifikaci veškerého významnějšího majetku. Nicméně i pro tyto věci se uplatní limit obsažený v § 38ze odst. 3 písm. a), pokud jsou tyto věci věcmi movitými.

V návaznosti na povinnost poplatníka uvádět v prohlášení o majetku úplné a pravdivé údaje podle odstavce 1 se v písmeni d) odstavce 3 požaduje, aby stejně jako v prohlášení o majetku podle daňového řádu i v navrhovaném prohlášení o majetku poplatník výslovně prohlásil, že jím uvedené údaje jsou úplné a pravdivé.

Ačkoli je mezi jednotlivými položkami prohlášení o majetku slučovací poměr, z povahy věci vyplývá, že daňový subjekt nemusí do prohlášení o majetku uvést všechny položky. Vždy záleží na tom, kterými z nich opravdu disponuje.

Odstavec 4:

Instrument prohlášení o majetku byl do úpravy daňového řádu převzat ze soukromoprávního předpisu – občanského soudního řádu (§ 260a až 260h). Ačkoli se obě úpravy v zásadě shodují, důvod jejich existence v tom kterém právním předpisu je jiný. Primárním účelem prohlášení o majetku podle občanského soudního řádu je získání informací o majetkové sféře povinného pro oprávněného, neboť v návrhu na nařízení výkonu rozhodnutí musí být určen způsob, jakým by měl být výkon proveden, pokud se ale nepodařilo uspokojit pohledávku oprávněného výkonem rozhodnutí přikázáním pohledávky z účtu povinného u peněžního ústavu. Při daňovém řízení má správce daně pravomoc získat relevantní informace o většině obvyklého majetku daňového subjektu od třetích osob či registrů a jiných evidencí, proto hlavním důvodem, proč se úprava prohlášení o majetku stala součástí daňového řádu, je ten, že po doručení výzvy k prohlášení o majetku se veškerá právní jednání, která neslouží pro uspokojování základních

životních potřeb, správy majetku a zachování běžné obchodní činnosti, stávají *ex lege* vůči správci daně neúčinná.

Primárním účelem prohlášení o majetku podle tohoto návrhu je identifikace veškerého významného majetku poplatníka. Tím se prohlášení o majetku podle navržené úpravy liší od prohlášení o majetku pro exekuční účely, jehož účelem je též stanovit okamžik, od kterého je právní jednání dlužníka týkající se předmětného majetku, neúčinné. Z tohoto důvodu se jako *lex specialis* vůči § 180 odst. 6 daňového řádu navrhuje zavést rozhodný den, k němuž se mají požadované údaje zjišťovat. Výzva k prohlášení o majetku podle § 38zc tak nebude mít vliv na účinnost právních jednání poplatníka učiněných po jejím oznámení.

Při stanovení rozhodného dne bude správce daně postupovat v souladu se zásadami správy daní, zejména pak v souladu se zásadou přiměřenosti a šetření práv osob, vůči nimž pravomoci správce daně směřují. V prvé řadě musí dbát smyslu daného opatření, kterým je zjištění majetkových a jiných poměrů poplatníka z hlediska prověření rizika, že by z jeho strany docházelo k zatajení zdanitelných příjmů. Rozhodným dnem může být např. poslední den účetního období (ať už kalendářního či hospodářského roku). Pokud správce daně po vydání výzvy k prokázání příjmů podle § 38x, která je nezbytným prvním krokem celého procesu, získá podezření, že poplatník zcizuje svůj majetek nebo činí jiná opatření vedoucí k tomu, aby v případném budoucím prohlášení o majetku nemusel uvádět určité údaje, může následně při vydání výzvy k prokázání příjmů rozhodný den stanovit zpětně – např. k datu, o kterém se domnívá, že předchází zcizení majetku, nebo ke dni oznámení výzvy podle § 38x. Tento postup by měl správce daně řádně odůvodnit.

Neurčí-li správce daně rozhodný den ve výzvě k prohlášení o majetku, pak jím vždy bude den oznámení výzvy. V tomto případě není nutné určení rozhodného dne blíže odůvodňovat. Oznámením je doručení výzvy poplatníkovi nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení poplatníka s výzvou (viz § 101 odst. 6 daňového řádu).

K odstavci 5:

Navrhuje se, aby stejně jako prohlášení o majetku podle daňového řádu bylo i prohlášení o majetku podle tohoto návrhu povinně opatřováno úředně ověřeným podpisem u listinné formy, a to z důvodu možných dopadů způsobených porušením povinnosti uvádět úplné a pravdivé údaje o svém majetku. Úředně ověřený podpis je v návrhu zákona, stejně jako v § 180 odst. 2 daňového řádu, vyžadován s ohledem na možné trestněprávní dopady zkreslení obsahu prohlášení o majetku. Nejde o náležitost, která by zbytečně zatěžovala daňový subjekt, ale o prvek sloužící k jeho ochraně a ověřující jeho skutečnou totožnost. Jiná podání vůči správci daně nemusí být podána s úředně ověřeným podpisem, jelikož jejich nepodání nebo podání v hrubě zkreslené podobě není trestným činem. V případě že podpis nebude úředně ověřen, bude prohlášení o majetku stiženo vadou (§ 74 daňového řádu). Správce daně bude postupovat standardním postupem odstranění vad podání.

§ 38ze

Zvláštní ustanovení o náležitostech prohlášení o majetku

(1) V prohlášení o majetku není poplatník povinen uvést údaje, které může správce daně zjistit z rejstříků a evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup.

(2) Pokud souhrnná hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, nepřesahuje 10 000 000 Kč, poplatník v prohlášení o majetku může uvést pouze tuto skutečnost a výslovné prohlášení, že tento údaj je pravdivý.

(3) Poplatník není v prohlášení o majetku povinen uvést

a) movitou věc, jejíž hodnota nepřesahuje 100 000 Kč, nebo
b) peněžitý dluh nepřesahující 100 000 Kč.“.

K § 38ze

Odstavec 1:

Odstavec 1 upravuje výjimku z § 38zd, tj. stanovuje okruh údajů, které není potřeba v prohlášení o majetku uvést. V tomto směru musí být kumulativně naplněny tři podmínky: (i) evidence či rejstřík musí obsahovat údaje, které se uvádějí v prohlášení o majetku, (ii) správce daně má do této evidence nebo rejstříku přístup a (iii) správce daně zveřejní na úřední desce či způsobem umožňujícím dálkový přístup, že se výjimka týká právě této evidence či rejstříku (viz § 56 daňového řádu). Takovou evidencí bude typicky katastr nemovitostí nebo registr vozidel.

V souladu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu) a dobré správy (§ 6 odst. 4 daňového řádu) by se správce daně v rámci zveřejnění neměl omezit na pouhé zveřejnění evidencí a rejstříků, ale měl by zároveň zveřejnit přímo údaje (příp. okruhy údajů), kterých se vynětí z prohlašovací povinnosti týká. Zveřejnění je nástroj, pomocí kterého může správce daně modifikovat rozsah údajů, které může po poplatníkovi v prohlášení o majetku požadovat. Při uveřejnění evidence či rejstříku jako celku správce daně nemůže po poplatníkovi požadovat žádné údaje z tohoto rejstříku či evidence.

Hodnota věcí zjistitelných z těchto rejstříků a evidencí se nebude započítávat do limitu podle odstavce 2, resp. § 38zc odst. 1 písm. c). Do výpočtu limitu se tak nezahrnou zejména nemovité věci na území České republiky (to však neplatí pro nemovité věci v zahraničí) či automobily evidované v rejstříku vozidel.

Odstavec 2:

Pokud je poplatník správcem daně k podání prohlášení o majetku vyzván, ale poplatník usoudí, že souhrn jeho majetku nepřesahuje hodnotu 10 mil. Kč, může v prohlášení o majetku uvést pouze tuto skutečnost (spolu s prohlášením, že tento údaj je pravdivý). Poplatníkovi je tak poskytnuta možnost, aby podal prohlášení o majetku ve zjednodušené formě, pokud je přesvědčen, že jeho majetek zákonem stanovený limit nepřekračuje (přestože správce daně si na základě svého odhadu podle § 38zc odst. 1 písm. c) učinil jiný závěr). Zákon však poplatníkovi v podání kompletního prohlášení o majetku nebrání a poplatník jej může podat (učiní tak zejména v situaci, pokud se výše jeho majetku bude pohybovat na zákonné hranici).

Do hodnoty majetku se nezapočítá majetek, který správce daně může zjistit sám z rejstříků a evidencí podle předchozího odstavce.

Odstavec 3:

Smyslem tohoto ustanovení je snížit administrativní náročnost při vyplňování údajů do prohlášení o majetku tím, že poplatník nebude povinen uvádět údaje o jednotlivých věcech či dluzích, pokud jejich hodnota nepřesahuje zákonem předvídaný limit. Nicméně poplatník s ohledem na břemeno tvrzení při

prokazování příjmů může být motivován, aby do prohlášení o majetku uvedl i údaje o věcech či dluzích, které daný limit nepřesahují.

Podle písmene a) není poplatník povinen v prohlášení o majetku uvést jednotlivé movité věci, jejichž hodnota nepřesahuje 100 tis. Kč. Limit se posuzuje u každé věci samostatně.

Podle písmene b) není poplatník povinen uvést v prohlášení o majetku peněžité dluhy nepřesahující hodnotu 100 tis. Kč. Limit se posuzuje za každý dluh samostatně. Pro účely prohlášení o majetku nehraje roli, zda je dluh poplatníka veden v jiné měně (poplatník je povinen jej přecenit).

Ačkoli je mezi jednotlivými položkami prohlášení o majetku slučovací poměr, z povahy věci vyplývá, že daňový subjekt nemusí do prohlášení o majetku uvést všechny položky. Vždy záleží na tom, kterými z nich opravdu disponuje.

Čl. II

Přechodné ustanovení

K čl. II

Penále podle § 38zb lze uplatnit až v případě stanovení daně, u níž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po dni nabytí účinnosti tohoto zákona.

Navrhuje se přechodné ustanovení, jehož cílem je vymezit vztah mezi dosavadní právní úpravou upravující penále ve výši 20 % (srov. § 251 daňového řádu) a novou právní úpravou, podle níž při naplnění podmínek zakotvených v § 38zb vzniká penále ve výši 50 %, resp. 100 %. S ohledem na zásadu zákazu zpětného působení právních norem by se vyšší penále dotklo pouze těch poplatníků, kteří svou povinnost tvrdit daň ve správné výši nesplní po účinnosti nové právní úpravy. Poplatníci tak mají možnost předejít vzniku sankce tím, že splní svou povinnost podat řádné nebo dodatečné přiznání a v tomto svém tvrzení vyčíslí svou daň v zákonem stanovené výši. Lhůta k podání řádného či dodatečného daňového přiznání je primárně stanovena zákonem (srov. § 136 a § 141 daňového řádu), ale může být též stanovena správcem daně (srov. § 145 daňového řádu). Z hlediska ochrany právní jistoty a legitimního očekávání je garantováno, že nová (přísnější) sankce bude aplikována pouze tam, kde ke splnění povinnosti nedojde za účinnosti nové právní úpravy (bez ohledu na to, že původ protiprávního chování může sahat i do období před účinností nové právní úpravy).

ČÁST DRUHÁ

Změna trestního zákoníku

K části druhé - změna trestního zákoníku

Čl. III

K čl. III

V § 227 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, se slova „až na jeden rok“ nahrazují slovy „na šest měsíců až tři léta, peněžitým trestem“.

K § 227

Jelikož je prohlášení o majetku významným institutem z hlediska funkčnosti systému prokazování původu majetku, je nutné sankcionovat nedodržení povinnosti toto prohlášení učinit. Trestní zákoník obsahuje skutkovou podstatu „*porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku*“, kterou je možné na předmětné prohlášení o majetku bez dalšího aplikovat. Nicméně s ohledem na výši možných sankcí, respektive konkrétně s ohledem na horní hranici trestní sazby trestu odnětí svobody se současná úprava nejeví z pohledu prokazování původu majetku jako dostatečná.

K trestnímu postihu řádného nesplnění povinnosti učinit pravdivé a úplné prohlášení o majetku zákonodárce přistoupil z důvodu, že je způsobilé mít velmi negativní dopad na uspokojení oprávněných nároků (pohledávek) ve vykonávacím, exekučním či insolvenčním řízení, které mohou dosahovat řádově i výše statisíců až miliónů Kč. Dopad spáchání trestného činu může být srovnatelný s možnými daňovými úniky, jejichž předcházení a odhalování je sledováno navrhovaným zákonem. Trestní postih předpokládaný v současném znění § 227 trestního zákoníku („*bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok nebo zákazem činnosti*“) lze považovat za nepřiměřeně mírný obecně, nejen ve vztahu k zamýšlenému prohlášení o majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů. K naplnění účelu přiměřeného a nediskriminačního jednotného trestního postihu nesplnění povinnosti učinit pravdivé a úplné prohlášení o majetku podle všech zákonů, které jej upravují, je tudíž (s přihlédnutím k výši trestních sankcí za trestné činy proti majetku uvedené v Hlavě V. zvláštní části trestního zákoníku) vhodné upravit výši trestní sazby za trestný čin podle § 227 trestního zákoníku tak, že horní hranice trestní sazby se zvýší z jednoho roku na tři léta.

Vedle zachování možnosti uložit za spáchání trestného činu podle § 227 trestního zákoníku trest zákazu činnosti bude § 227 nově výslovně zmiňovat možnost uložit i trest peněžitý. To odpovídá zejména charakteru prohlášení o majetku podle zákona o daních z příjmů, které na rozdíl od prohlášení o majetku používaných pro exekuci necílí na dlužníky, u nichž by se peněžitý trest často míjel účinkem, ale naopak na osoby, které disponují značným majetkem. Uvedením peněžitého trestu v § 227 bude naplněn předpoklad § 67 odst. 2 písm. a) trestního zákoníku, podle kterého může soud uložit peněžitý trest v případě, že trestní zákoník jeho uložení výslovně předpokládá (pokud jej není možné uložit podle § 67 odst. 1, který ovšem předpokládá, že pachatel pro sebe nebo pro jiného daným úmyslným trestným činem získal nebo se snažil získat majetkový prospěch).

Součástí navrženého zákona není novela zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů. V Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky se v současné době nachází novela tohoto zákona (sněmovní tisk 304), jejímž cílem je změna koncepce týkající se rozsahu působnosti trestněprávní odpovědnosti právnických osob. Důsledkem této změny bude zařazení trestného činu podle § 227 trestního zákoníku mezi trestné činy, za jejichž spáchání může být trestně odpovědná i právnická osoba.

ČÁST TŘETÍ

ÚČINNOST

K části třetí - Účinnost

Čl. IV

K čl. IV

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2016.

Účinnost zákona je navrhována k 1. lednu 2016. Tento termín navazuje na to, že k posouzení *Analýzy prokazování původu majetku a možnosti jeho odčerpávání* ze strany vlády došlo v srpnu 2014 s tím, že bylo shledáno, že daňové mechanismy nemohou svou povahou sloužit k přímé konfiskaci či odčerpání nelegálního majetku (příjmů), a je tak nutné soustředit pozornost na efektivní vysledování a dodanění příjmů zatajovaných (nezdaněných). V důsledku toho započetí prací na novelizaci zákona o daních z příjmů odpovídající tomu zadání začalo v srpnu 2014, což znamená, že standardní legislativní proces nebylo možné ukončit tak, aby zákon mohl nabýt účinnosti k 1. lednu 2015. Jako další vhodný termín se tak jeví začátek následujícího zdaňovacího období (v případě daní z příjmů je standardním zdaňovacím obdobím kalendářní rok), tj. 1. leden 2016. Ačkoli navrhovaná opatření mají převážně procesní charakter, jeví se jako žádoucí a z hlediska právní jistoty adresátů srozumitelnější nezavádět je v průběhu zdaňovacího období.

III. Důvodová zpráva – obecná část

Důvodová zpráva

I. Obecná část

1. Zhodnocení platného právního stavu

Právní úprava zaměřená na prokazování příjmů se v rámci daňové soustavy České republiky dotýká tzv. přímých důchodových daní, které zahrnují daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Obecným procesním předpisem pro správu všech daní je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pro oblast daní z příjmů jsou speciální procesní normy součástí zákona o daních z příjmů.

V praxi často dochází k tomu, že správce daně disponuje informacemi (získanými například v rámci vyhledávací činnosti nebo místního šetření), že majetek, spotřeba nebo jiné vydání daňového subjektu neodpovídá příjmům, které tvrdil v daňovém přiznání (tzn., faktický stav neodpovídá stavu deklarovanému daňovým subjektem). Správce daně však nemá, zejména pokud je daňový subjekt nesoučinný, účinné nástroje k prokázání existence těchto příjmů a jejich následnému zdanění. Typicky jde o situaci, kdy poplatník, přestože vykazuje nízký základ daně, vlastní majetek vysoké hodnoty či vede nákladný život. Je tak zřejmé, že deklarované příjmy nemohou pokrýt poplatníkovy výdaje s nabytím majetku a jeho spotřebou a skutečné příjmy jsou vyšší. Při dotazování na původ majetku je však správce daně omezen lhůtou pro stanovení daně a též rozsahem důkazního břemene daňového subjektu.

Návrh zákona má za cíl, aby v budoucnu mohly být efektivněji využity stávající instituty daňového a trestního práva. Zároveň upravuje nové (speciální) instituty tak, aby bylo dosaženo požadovaného účelu, tedy efektivního odhalení zatajených či nezdaněných příjmů poplatníka a jejich následného zdanění.

1.1. Stávající mechanismy, které jsou zahrnuty do koncepce prokazování původu majetku, aniž by byly návrhem zákona měněny:

a) stavění lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu ve znění účinném od 1. ledna 2015),

b) oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob (§ 38v zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. ledna 2015),

c) právní úprava daňových trestných činů (zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „trestní zákoník“, zejm. § 240) a prolomení lhůty pro stanovení daně při pravomocném odsouzení za daňový trestný čin,

d) zákon č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o střetu zájmů“).

1.2. Mechanismy, které jsou pro účely koncepce využity v upravené (speciální) podobě:

a) stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu → nově § 38za a následující zákona o daních z příjmů),

b) prohlášení o majetku (§ 180 daňového řádu → nově § 38zc a následující zákona o daních z příjmů),

c) trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 trestního zákoníku → úprava výše trestní sazby a doplnění peněžitého trestu).

Ad 1.1.a) Stavění lhůty pro stanovení daně

Daňový řád s účinností od 1. ledna 2015 počítá s dílčí změnou v systematice stavění lhůty pro stanovení daně tak, že lhůta pro stanovení daně se bude stavět po dobu vedení trestního stíhání pro daňový trestný čin.

Základní délka lhůty pro stanovení daně činí 3 roky, maximálně pak 10 let, přičemž se jedná o lhůtu propadnou (neboli prekluzivní). Jestliže lhůta pro stanovení daně uplyne, není možné daň (až na výjimky – srov. § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu) stanovit. Stavění lhůty pro stanovení daně po dobu trestního stíhání tudíž v souvislosti s daňovou trestnou činností hraje významnou roli, neboť lze presumovat, že soudní řízení o trestném činu trvá natolik dlouhou dobu, že by v konkrétních případech mohla být lhůta pro stanovení daně ohrožena či přímo překročena. V důsledku toho by nebyl naplněn základní cíl správy daní.

Stavění lhůty pro stanovení daně po dobu vedení trestního stíhání stejně jako v ostatních případech, kdy dochází ke stavění lhůty pro stanovení daně, je však „zastropováno“ maximální desetiletou délkou lhůty, a to i tehdy, jestliže o výsledku trestního řízení nebude do té doby rozhodnuto. Tato skutečnost je projevem principu právní jistoty, neboť v takovémto časovém horizontu ustupuje zájem na správném stanovení daně zájmu definitivního uspořádání práv a povinností.

Stavění lhůty pro stanovení daně po dobu trestního stíhání tak představuje institut, který zejména umožní správci daně efektivnější naplnění základního cíle správy daní, a to mimo jiné tím, že správce daně bude moci použít instituty zajištění daně. Možnost správce daně konat během stavěné lhůty nezbytné úkony se projeví pozitivně rovněž v činnosti orgánů činných v trestním řízení, se kterými správce daně spolupracuje. Mimo to se jedná o významný nástroj v koncepci boje proti daňovým únikům.

Nad rámec stavění lhůty po dobu trestního stíhání daňový řád umožňuje výjimkou v § 148 odst. 6 stanovit daň na základě pravomocného rozhodnutí soudu o tom, že byl spáchán daňový trestný čin, i po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Není však možné ve všech případech na výsledek soudního řízení spoléhat, ačkoliv v ideálním případě bude moci správce daně hypoteticky daň na základě výsledku takového řízení stanovit. Správce daně je v těchto případech navíc limitován tím, že po uplynutí lhůty pro stanovení daně nebude smět provádět žádné úkony týkající se této daně, což například znemožní zajištění daně pro její případné budoucí stanovení nebo spolupráci správce daně a orgánů činných v trestním řízení.

Ad 1.1.b) Oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob

Zákon o daních z příjmů v § 38v odst. 1 (ve znění účinném od 1. ledna 2015) zakotvuje povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob oznámit jednotlivý příjem od daně z příjmů fyzických osob osvobozený přesahující částku 5 000 000 Kč, a to ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém poplatník tento příjem obdržel. Oznamovací povinnost se dle § 38v odst. 3 zákona o daních z příjmů nevztahuje na příjem, o němž může údaje správce daně zjistit z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Předmětem oznamovací povinnosti je především movitý majetek, který nelze zjistit jiným způsobem (např. zlato a drahé kovy, drahé kameny, šperky, starožitnosti, obrazy a další předměty či sbírky vyšší hodnoty).

Daná povinnost slouží k větší transparentnosti majetkových transakcí. Na rozdíl od příjmů, které jsou zdaňovány, není o osvobozených příjmech v zásadě nutné informovat správce daně. V praxi tak z pohledu informací, kterými správce daně disponuje, může daný daňový subjekt působit jako ne vysoce příjmový, ačkoliv situace je opačná. V tomto kontextu má povinnost oznamovat osvobozené příjmy význam pro limitaci často užívané obrany poplatníka, že majetek, jehož původ má prokázat, byl nabyt prostřednictvím osvobozeného příjmu.

Oznámení je podáním podle daňového řádu a lze jej učinit v souladu s § 71 daňového řádu písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou. Neuplatní se tedy pravidlo, které předepisuje povinnou formu prostřednictvím tiskopisu či obdobného formuláře. Oznámení je možné strukturovat libovolným způsobem, pokud je dodržen požadavek na obsahové náležitosti stanovené § 38v odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. výše příjmu, popis okolností nabytí příjmu a datum, kdy příjem vznikl.

Zjistí-li správce daně nesplnění oznamovací povinnosti, vyzve poplatníka dle § 38v odst. 4 zákona o daních z příjmů k jejímu dodatečnému splnění a stanoví mu k tomu náhradní lhůtu. Poplatníkovi dle § 38w zákona o daních z příjmů vzniká povinnost uhradit pokutu za včasné neoznámení osvobozených příjmů ve výši 0,1 % z částky neoznámeného příjmu, pokud tuto povinnosti splní dodatečně, aniž byl k tomu vyzván, ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník tuto povinnost splní v náhradní lhůtě poté, co byl k tomu vyzván, nebo ve výši 15 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník nesplní tuto povinnost ani v náhradní lhůtě. Správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, pokud k nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit (viz § 38w odst. 4 zákona o daních z příjmů).

Ad 1.1.c) Daňové trestné činy

Jedním ze základních atributů daně je její nesankční povaha. Daň není trestem, ale nenávratným, nedobrovolným, neekvivalentním a nesankčním peněžitým plněním ukládaným na základě zákona spravovaným státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, které je veřejným příjmem veřejných rozpočtů. Prvky skutkové podstaty daňových trestných činů nekorelují se skutečnostmi, za kterých vzniká daňová povinnost či příslušenství daně v podobě penále či úroku z prodlení. Trest za trestný čin a daň mají rozdílný objekt, rozsah a především účel, kdy u trestní sankce jde především o represi a prevenci, u daně se jedná o úhradu do veřejného rozpočtu s cílem přispět na financování veřejných potřeb. Z toho je zřejmé, že trestní sankce a daňová povinnost se nepřekrývají a neuplatní se zde zásada *ne bis in idem*. Sankcí za nesplnění daňových povinností jsou podle daňového řádu úrok z prodlení, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně (vedle

toho daňový řád upravuje pořádkovou pokutu a od 1. ledna 2015 pokutu za nesplnění povinností nepeněžité povahy). Navrhovaná právní úprava se v tomto ohledu nijak neliší od stávající, platné a účinné, obecné úpravy daňového řádu.

Souvislost mezi správou daní a trestním právem se projevuje zejména existencí několika „daňových" skutkových podstat trestných činů obsažených v hlavě VI zvláštní části trestního zákoníku (trestné činy hospodářské), konkrétně pak v § 240 až 245 trestního zákoníku. Klíčovou roli hraje trestný čin dle § 240 trestního zákoníku, a to *zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. Za spáchání tohoto trestného činu hrozí pachateli až 10 let odnětí svobody, jestliže naplní kvalifikovanou skutkovou podstatu a spáchá tento trestný čin ve velkém rozsahu.

Mezi další daňové trestné činy pak náleží *neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby* (srov. § 241 trestního zákoníku) či *nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení* (srov. § 243 trestního zákoníku) a další.

Pravomocné odsouzení pro daňový trestný čin prolamuje lhůtu pro stanovení daně. V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 6 daňového řádu).

Propojení správy daní a trestního práva skrze daňové trestné činy se neprojevuje pouze samotnou existencí daňových trestných činů, ale rovněž spoluprací správce daně a orgánů činných v trestním řízení. Za konkrétní projev lze označit normované prolomení mlčenlivosti správce daně vůči orgánům činným v trestním řízení právě v případě daňových trestných činů (viz § 53 odst. 2 daňového řádu, resp. § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů).

Trestní řízení ohledně daňového trestného činu a daňové řízení jsou na sobě nezávislá a vzájemně si nekonkurují. Neuplatní se zde princip *subsidiarity*, podle nějž by mělo mít jedno z těchto řízení přednost. Tato řízení mají rozdílný cíl i průběh. Rozdílné jsou i nástroje (pravomoci), které jsou v rámci těchto řízení používány. V daňovém řízení se neposuzuje úmysl zkrátit daň. Cílem je pouze zajištění stavu, kdy je daň zjištěna a zaplacena v zákonem stanovené výši. Správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl či nebyl spáchán trestný čin (srov. § 99 odst. 2 daňového řádu). Nicméně v aplikační praxi je žádoucí, aby mezi správci daně a orgány činnými v trestním řízení probíhala vzájemná spolupráce.

Ad 1.1.d) Zákon o střetu zájmů

Dalším významným nástrojem v rámci prokazování původu majetku je právní úprava zákona o střetu zájmů.

Úprava zákona o střetu zájmu dopadá na veřejné funkcionáře, kteří jsou vymezeni v § 2 tohoto zákona. Za účelem jejich veřejné kontroly mají stanovenou povinnost podávat po celou dobu výkonu funkce oznámení:

- o osobním zájmu (§ 8 zákona o střetu zájmů),
- o činnostech konaných vedle výkonu funkce veřejného funkcionáře (§ 9 zákona o střetu zájmů),
- o majetku nabytém v průběhu výkonu funkce (§ 10 zákona o střetu zájmů),
- o příjmech, darech získaných během výkonu funkce a závazcích (§ 11 zákona o střetu zájmů).

Zákon taxativně vymezuje povinně uváděné položky jednotlivých oznámení a lhůty, ve kterých je nutné jej podat evidenčnímu orgánu (vymezen v § 14 zákona o střetu zájmů pro jednotlivé veřejné funkcionáře). Příslušný evidenční orgán vede registr všech oznámení podávaných veřejnými funkcionáři (srov. § 13 zákona o střetu zájmů) i v elektronické podobě.

Podle § 13 odst. 2 zákona o střetu zájmů má každý právo na základě písemné žádosti bezplatně nahlížet osobně u evidenčního orgánu nebo v elektronické podobě prostřednictvím veřejné datové sítě do registru a pořizovat si z něj opisy a výpisy. Možnost získávat informace spravované evidenčním orgánem je svěřena rovněž správci daně. Tato pravomoc vyplývá jednak ze zákona o střetu zájmů (viz § 13 odst. 2) a jednak z obecné úpravy daňového řádu. Pokud se totiž jedná o údaje potřebné pro správu daní, mají orgány veřejné moci a osoby, které těmito nezbytnými údaji disponují, povinnost tyto údaje správci daně na jeho žádost sdělit, a to bezúplatně (blíže srov. § 57 a 58 daňového řádu). Mezi tyto orgány patří i orgány, jež plní funkci evidenčního orgánu podle zákona o střetu zájmů. Správce daně je povinen brát v potaz základní zásady správy daní a mimo jiné postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (zásada hospodárnosti). Je proto nezbytné zachovat proporcionalitu mezi požadovanými údaji (zejména jejich rozsahem) a jejich nezbytností pro správu daní.

Ad 1.2.a) Stanovení daně podle pomůcek

Stanovení daně podle pomůcek je jedním ze způsobů, kterými lze *de lege lata* stanovit daň. Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daní (srov. § 1 daňového řádu). Základem pro dosažení tohoto cíle je řádné daňové tvrzení, případně dodatečné

daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Pro daňový subjekt z toho vyplývá důkazní povinnost a s tím související důkazní břemeno. Daňový subjekt má na základě § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Primární iniciativa v tvrzení a prokazování správnosti daně tak přísluší daňovému subjektu.

Základní podmínkou, za které správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek jako další metodě stanovení daňové povinnosti, je dle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplnění některé ze zákonných povinností daňového subjektu v rámci dokazování jím tvrzených skutečností, tj. neunesení důkazního břemene, a to do té míry, že na základě dokazování nelze daň stanovit. V tomto případě správce daně přistoupí ke stanovení daně dle pomůcek, jimiž disponuje nebo které si sám obstará, a provede tzv. kvalifikovaný odhad daňové povinnosti.

Mezi zmíněné zákonné povinnosti se řadí zejména:

- řádné vedení účetnictví (je-li daňový subjekt účetní jednotkou) v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, tedy tak, aby účetní závěrka sestavená na základě řádného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
- splnění povinnosti registrace k jednotlivým daním (§ 125 daňového řádu) nebo
- povinnost prokázat všechny tvrzené skutečnosti (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

Daňový řád však zakotvuje další případy, kdy lze daň stanovit kontumačním způsobem. Pro tyto případy je společné, že daňový subjekt neposkytuje správci daně dostatečnou součinnost spočívající v:

- nepodání řádného daňového tvrzení či dodatečného daňového tvrzení ani poté, kdy byl k jeho podání správcem daně daňový subjekt vyzván (§ 145 daňového řádu),
- nepodání daňového tvrzení v souvislosti s rozhodnutím o úpadku (§ 244 odst. 6 daňového řádu),
- neposkytnutí potřebné součinnosti k odstranění pochybností podle § 90 odst. 4 daňového řádu,
- nesplnění povinnosti součinnosti při zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 5 daňového řádu), tedy nevyhovění výzvě nebo neposkytnutí součinnosti nebo
- nesoučinnost daňového subjektu při postupu správce daně k zajištění úhrady na nesplatnou či dosud nestanovenou daň (§ 167 odst. 4 daňového řádu).

Z § 98 odst. 4 daňového řádu vyplývá omezující podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tj. pokud lze tímto způsobem stanovit daň dostatečně spolehlivě, v opačném případě musí správce daně přistoupit k poslednímu možnému způsobu stanovení daně, a to ke sjednání daně.

V rámci stanovení daně dle pomůcek je správce daně vázán cílem správy daní (správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady). Správce daně je povinen přihlížet při určení výše příjmů, resp. při stanovení daně obecně, i ke všem zjištěným okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když je sám subjekt neuplatnil. Takovými výhodami mohou být například s přihlédnutím k okolnostem konkrétního případu u daně z příjmů přiměřené výdaje, položky snižující základ daně či daň.

Ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu obsahuje demonstrativní výčet pomůcek obvykle používaných při stanovení daně kontumačně. Jako pomůcku tak lze ze strany správce daně použít jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad skutečné výše daně. Pomůckami tak jsou zejména

- dosud získané důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny,
- poznatky o daňové povinnosti „obdobného“ subjektu podnikajícího za obdobných podmínek, propočty, statistiky,
- část účetnictví či část dokladů předložená daňovým subjektem,
- údaje získané od jiných správců daně z jiných řízení,
- poznatky získané již dříve při vyhledávací činnosti správce daně či místních šetřeních nebo
- porovnání podle daňové povinnosti daňového subjektu v uplynulých letech, pokud se výrazně nezměnily podmínky, v nichž podniká.

Základní zásadou však je, že užité pomůcky musí správce daně jasně identifikovat tak, aby se k jejich volbě a míře užití mohl daňový subjekt vyjádřit.

Daňový subjekt má právo odvolat se proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek (§ 109 odst. 1 daňového řádu). Je-li podáno odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, předmět přezkumu odvolacího orgánu se omezuje na zjištění, zda byly splněny zákonné podmínky pro použití kontumačního postupu, zda bylo

přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, a též přiměřenost použitých pomůcek (viz § 114 odst. 4 daňového řádu).

Jestliže byla poslední známá daň stanovena podle pomůcek, není daňovému subjektu umožněno podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň (srov. § 141 odst. 3 daňového řádu). Toto pravidlo zohledňuje skutečnost, že se jedná o náhradní způsob stanovení daňové povinnosti, jehož užití zavinil daňový subjekt.

Obecná úprava mechanismu pomůcek obsažená v daňovém řádu je z hlediska aplikace na případy zatajených příjmů nedostačující. Za tím účelem se navrhuje speciální mechanismus – stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, který bude součástí zákona o daních z příjmů.

Ad 1.2.b) Prohlášení o majetku

Inspirací pro navrženou úpravu prohlášení o majetku v zákonu o daních z příjmů je prohlášení o majetku dle § 180 daňového řádu, které se používá pro účely daňové exekuce. Účelem prohlášení o majetku dle daňového řádu je obstarání si informací o majetkové sféře dlužníka tak, aby bylo možno zvážit, zda vůbec exekuci nařídit a případně jakým způsobem, resp. zda lze postihnout jiný majetek dlužníka než pohledávku z účtu u poskytovatele platebních služeb.

Dlužník je povinen na výzvu správce daně podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku. Obsahem výzvy jsou i dvě poučení, a to:

- o povinnostech spojených s doručením výzvy a
- o trestních následcích spojených s nepodáním prohlášení nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů, spočívajících ve spáchání trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 trestního zákoníku).

Nesplní-li dlužník povinnost podat prohlášení o majetku, vyhýbá-li se jejímu splnění nebo uvede-li nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, není správce daně pro účely trestního řízení vázán povinností mlčenlivosti (§ 180 odst. 1 a § 52 až § 55 daňového řádu).

Ustanovení § 180 odst. 3 daňového řádu obsahuje taxativní výčet údajů, které je dlužník povinen uvést o svém majetku. Z tohoto výčtu jsou vyloučeny věci, které nepodléhají výkonu rozhodnutí, tedy zejména věci nižší hodnoty patřící dlužníkovi.

Úprava prohlášení o majetku v daňovém řádu je obdobou civilně procesní právní úpravy prohlášení o majetku, jež je upraveno v § 260a až 260h zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jako „občanský soudní řád“ nebo „o. s. ř.“). Obdobu institutu prohlášení o majetku zná i zákon o střetu zájmů (viz výše).

Úprava institutu prohlášení o majetku v daňovém řádu sleduje jiný účel a nelze jí bez patřičné modifikace použít pro účely prokazování příjmů či majetku. Lze ji tak použít pouze jako inspiraci pro vytvoření obdobného mechanismu v zákonu o daních z příjmů. Díky vazbě stávajícího prohlášení o majetku na trestní zákoník (srov. § 227) bude zajištěna potřebná kompatibilita nového prohlášení o majetku ve vztahu k trestnímu právu, aniž by bylo nutné vytvářet nový trestný čin (viz níže).

Ad 1.2.c) Trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku

Mimo daňové trestné činy, jejichž vztah ke správě daní je neoddiskutovatelný, má pro správu daní nemalý význam i skutková podstata trestného činu *porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku* podle § 227 trestního zákoníku. Skutková podstata tohoto trestného činu je formulována obecně, přičemž cílí jak na prohlášení o majetku, jež mají být činěna vůči soudu (typicky prohlášení o majetku podle občanského soudního řádu či exekučního řádu), tak na prohlášení o majetku vůči správním orgánům, tedy včetně správce daně – srov. prohlášení o majetku dle § 180 daňového řádu využívané v rámci daňové exekuce.

Jelikož je současná dikce předmětné skutkové podstaty formulována obecně, je možné pod ni fakticky vztáhnout jakékoliv prohlášení o majetku, tj. i prohlášení o majetku v rámci koncepce prokázání příjmů.

Sankce ukládané podle trestního zákoníku musí naplňovat tzv. princip *ultima ratio*, neboť se předpokládá určitá míra společenské škodlivosti, přičemž jiná sankce než trestní není schopna tuto skutečnost reflektovat. I přesto lze na trestní sazby uvedené ve skutkové podstatě trestného činu dle § 227 trestního zákoníku pohlížet jako na relativně mírné, neboť pachateli hrozí (mimo peněžitého trestu) maximálně rok odnětí svobody nebo zákaz činnosti.

Nabízí se tak otázka, nakolik je na základě současného znění dané skutkové podstaty trestného činu možno docílit kýžených efektů v případě, že by se pro účely prokazování příjmů využíval institut prohlášení o majetku.

V případě prokazování příjmů lze totiž bezpochyby předpokládat poměrně vysokou škodlivost protiprávních jednání, která se v souvislosti s prokazováním příjmů vyskytují. V případě, že by bylo nutné současný systém sankcí zpřísnit či jinak přehodnotit, nabízí se více variant řešení; zejména pak „pouhé“ zpřísnění sankce za nesplnění předmětné povinnosti pro všechny druhy činěných prohlášení o majetku (tj. včetně prohlášení o majetku pro potřeby exekučního řádu, občanského soudního řádu, ale i prohlášení o majetku pro potřeby daňové exekuce - § 180 daňového řádu), nebo například zavedení tzv. kvalifikované skutkové podstaty tohoto trestného činu, která by se vztahovala toliko na prohlášení o majetku cílící na prokazování příjmů.

Platný právní stav v dotčené oblasti je v souladu s principem zákazu diskriminace.

2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy

Navrhovaná právní úprava má za cíl s účinností od 1. ledna 2016 vytvořit účinný nástroj, který umožní prověřování, zda nárůst jmění, spotřeba nebo jiné vydání poplatníka daně z příjmů odpovídá příjmům, které správci daně deklaroval v minulých obdobích. Účelem je, aby nepřiznaný a nezdaněný příjem zjištěný na základě tohoto postupu byl následně zdaněn. V návaznosti na míru spolupráce a přesvědčivost důkazů předložených poplatníkem pak bude pro stanovení daně využita větší či menší míra kontumace (odhadu). Nepředpokládá se užití specifické sazby daně, nicméně lze očekávat, že právě díky metodě odhadu (stanovení daně podle pomůcek) bude poplatník dodanění pociťovat citelněji než v případě, kdy by daň byla stanovena na základě dokazování. S kontumačním stanovením daně jsou rovněž spojeny vyšší sankce (penále).

2.1. Návrh zákona směřuje na zdanění nepřiznaných příjmů, nikoli na odčerpání nelegálního majetku

Na základě diskuzí vedených na politické nebo odborné úrovni a vypracované *Analýzy prokazování původu majetku a možnosti jeho odčerpávání* (k analýze viz dále) bylo vyhodnoceno, že pozornost by neměla být soustředěna na odčerpání nelegálního majetku (k tomu je nutné lépe využívat již existujících nástrojů zejména z oboru trestního práva), ale na efektivnější zdanění nepřiznaných (nezdaněných) příjmů. Návrh zákona tedy necílí na odčerpání nelegálně nabytého majetku či sankcionování pachatelů potenciálně trestné činnosti prostřednictvím daní, ale na zdanění nepřiznaných a utajených příjmů.

K odčerpání nelegálně nabytého majetku slouží jiné standardní prostředky:

- trestního práva (objasňování a prověřování skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, vyšetřování, další fáze trestního řízení a tresty, zajištění, ochranná opatření),
- správního práva (správní řízení, kontrolní činnost a sankce, zajištění, ochranná opatření),
- civilního práva (iniciativa poškozeného, vydání bezdůvodného obohacení, reivindikační žaloba).

Problematika odčerpání nelegálně nabytého majetku prostředky trestního práva bude v blízké době nabírat na aktuálnosti v souvislosti s implementací směrnice EP a Rady 2014/42/EU ze dne 3. dubna 2014, o zajišťování a konfiskaci nástrojů a výnosů z trestné činnosti v Evropské unii (implementační lhůta je stanovena do 4. října 2016). Novela trestních předpisů má v omezeném rozsahu umožnit odčerpání majetku pravděpodobně pocházejícího z trestné činnosti, přičemž pro tyto účely budou rozšířeny možnosti orgánů činných v trestním řízení provádět šetření majetkových poměrů obviněného a mimo jiné více využívat prohlášení o majetku nyní upravené v zákonu č. 279/2003 Sb., o výkonu zajištění majetku a věcí v trestním řízení a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Po provedení analýzy možných nástrojů a mezinárodního srovnání (jež je přílohou důvodové zprávy) bylo jako nejlepší možné řešení k dosažení požadovaného cíle zvoleno řešení upravující stávající institut pomůcek (zejména po vzoru Německa) upravený již dnes v § 98 daňového řádu (viz dále). Z tohoto důvodu se předkladatel vydal cestou úpravy procesních nástrojů a nikoli hmotněprávních institutů, které by v konečném důsledku vedly k vytvoření nové daně (zakotvené patrně v novém zákoně). Právní úprava má směřovat na zatajené a nezdaněné příjmy, a protože se vztahuje k příjmovým daním, je zakotvena do zákona o daních z příjmů. Vytvoření paralelní právní úpravy zvláštní daně z příjmů či zvláštního procesu mimo zákon o daních z příjmů, ač materiálně se vztahujícího k daním z příjmů, by bylo nežádoucí.

2.2. Návrh zákona upravuje především daňové mechanismy a primárně necílí na zefektivnění trestněprávních nástrojů

Významným nástrojem v boji proti daňovým únikům je mimo jiné posílení jejich trestněprávního postihu zkvalitněním a zefektivněním činnosti orgánů činných v trestním řízení, resp. optimalizací rozložení jejich kompetencí. V současnosti orgány Finanční správy České republiky nedisponují žádnou kompetencí orgánů

činných v trestním řízení. Pokud jde o orgány Celní správy České republiky, mají podle § 12 trestního řádu (zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů) postavení orgánů činných v trestním řízení jako tzv. policejní orgány i pověřené celní orgány v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží a dále porušením právních předpisů při umístění a pořízení zboží v členských státech Evropské unie, je-li toto zboží dopravováno přes státní hranice České republiky, a v případech porušení předpisů daňových, jsou-li celní orgány správcem daně podle jiného právního předpisu. Z dlouhodobého pohledu přicházejí v úvahu různé varianty řešení legislativního (např. úvahy na téma vytvoření specializované finanční policie) či nelegislativního charakteru (např. efektivnější spolupráce orgánů činných v trestním řízení, správců daně a Finančně analytického útvaru Ministerstva financí, která je již aktuálně uskutečňována např. na bázi společného týmu Kobra). Uvažovat lze i o řešení v podobě koncentrace kompetence ke správě daní a kompetence orgánu činného v trestním řízení pro případy daňových trestných činů v rámci jednoho orgánu (tento model existuje např. v Německu). Konkrétním naplněním těchto úvah by mohlo být i rozšíření kompetencí pověřených celních orgánů v rámci trestního řízení tak, aby tato kompetence zahrnovala též případy porušení všech daňových předpisů, popř. jiných předpisů, podle nichž vykonávají své klíčové působnosti nejen celní orgány, ale i orgány Finanční správy České republiky. Dále lze uvažovat též o pozici celních orgánů jako tzv. vyšetřovacích orgánů, podléhajících v rámci trestního řízení přímo státnímu zástupci (namísto současného stavu, kdy je v případě celních orgánů nutno i ve výše uvedených věcech postupovat prostřednictvím Policie České republiky jako vyšetřovacího orgánu). Uvedenými změnami by došlo k významnému posílení možností orgánů v resortu Ministerstva financí bojovat s daňovými úniky, nicméně nutně by se muselo jednat o projekt komplexního řešení, které není ambicí tohoto návrhu zákona, který je zaměřen na prokazování příjmů, a nikoliv na oblast trestněprávní represe.

2.3. Předmětem právní úpravy jsou příjmy poplatníka

Účelem návrhu zákona je efektivnější zdanění nepřiznaných příjmů, nikoli zdanění nepřiznaného majetku. Majetek (jeho hodnota a výše) slouží správci daně jako pomocné kritérium, jehož prostřednictvím posuzuje, zda příjem nebo jiné skutečnosti deklarované poplatníkem odpovídají realitě nebo nikoli.

Obecně se pro potřeby definice majetku použije občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) jako obecný právní předpis. Občanský zákoník tak v § 495 definuje majetek jako „souhrn všeho, co patří osobě“; tedy jak osobě fyzické, tak osobě právnické. Majetkem je třeba rozumět soubor věcí hmotných, ale i nehmotných. Jinými slovy se jedná o souhrn aktivních hodnotových položek náležející určité osobě (viz důvodová zpráva k § 495 občanského zákoníku). Tuto tezi lze podpořit zejména rozsudkem Evropského soudu pro lidská práva v případu Broniowski proti Polsku. Zde se výslovně uvádí, že majetkem – tak, jak jej chápe článek 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod – není možné rozumět toliko majetek hmotný, nýbrž i některá další práva a zájmy tvořící aktiva, zejména pak pohledávky. Mimo to je pak třeba majetkem rozumět nejen práva vyplývající z absolutních právních vztahů (tj. zejména vlastnické právo), ale i práva vyplývající z některých relativních právních vztahů – sem lze zařadit zejména pohledávky vzniklé v závazkovém právním vztahu.

Zákon dále používá pojem jmění, který se od pojmu majetek liší tím, že obsahuje navíc i dluhy osoby. Jedná se tak o pojem širší. Na rozdíl od majetku může být jmění i záporné (tj. pasiva převáží aktiva této osoby).

Jmění i majetek může pojmově náležet i více osobám, jež tvoří společenství (blíže viz důvodová zpráva k § 495 občanského zákoníku).

S ohledem na výše uvedené a na stanovený cíl je využit mechanismus příjmové daně, nikoli daně majetkové. Předmětem daně z příjmů nebude majetek, ale příjem, který odpovídá tomu, co daňový subjekt nedeklaroval, projevující se jak přírůstkem majetku (vlastnictvím), tak spotřebou (konzumací získaných statků či jiným prospěchem) či jiným vydáním. Příjem může být zdaněn daní z příjmů fyzických osob nebo daní z příjmů právnických osob v závislosti na osobě poplatníka.

Návrh cílí na odhalení skutečně zatajených příjmů, které budou zjišťovány na základě individuálního přístupu kombinujícího vyhledávací činnost správce daně a dialog s poplatníkem, který je v tomto ohledu zatížen důkazním břemenem. Cílem návrhu není vytvoření plošných pravidel, která by paušálně postihovala tzv. *zdanění životního stylu*. Zdaněním životního stylu je třeba rozumět mechanismus, kdy je základ daně z příjmů navýšen o paušální částku, pokud se zjistí nesoulad mezi deklarovanými příjmy a životním stylem poplatníka. Úroveň životního stylu je dopředu určena na základě stanovených kritérií, které se posuzují. Na základě toho se určí, zda si poplatník s ohledem na to, jaké příjmy vykazuje, žije „nad poměry“. Posuzováno je například to, zda poplatník zaměstnává domácí zaměstnance, vlastní luxusní auta, lodě, letadla, dostihové koně apod. Nevýhodou tohoto modelu je omezené individuální zacílení a paušální přístup k těm, kdo vlastní určité statky bez ohledu na to, zda z jejich strany došlo k nežádoucímu zatajení příjmů, či nikoli. Problematické je rovněž výchozí nastavení objektivních pravidel.

Zákon primárně cílí na příjmy poplatníků daně z příjmů fyzických osob (tedy na fyzické osoby ve smyslu § 2 zákona o daních z příjmů). Z důvodu zabránění vyhýbání se daňovým povinnostem skrze zakládání právnických osob, svěřenských fondů nebo jiných subjektů či non-subjektů však správce daně může mechanismu podrobit i poplatníky daně z příjmů právnických osob. Podle § 17 zákona o daních z příjmů jsou poplatníkem daně z příjmů právnických osob právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, podfondy akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, fondy penzijní společnosti, kterými se rozumí fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření, dále pak svěřenské fondy podle občanského zákoníku nebo jednotky, které jsou podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem.

Vyloučení poplatníků daně z příjmů právnických osob z působnosti zákona, by v konečném důsledku představovalo rezignaci na prověřování majetku v právnických osobách nebo jiných entitách. Právnická osoba je do jisté míry fiktivní entita využívaná v konečném důsledku vždy osobou fyzickou. Nárůst jmění právnické osoby se v teoretické rovině vždy promítne v nárůstu jmění fyzické osoby, která má na ní podíl, a to prostřednictvím nárůst ocenění tohoto podílu. V takové situaci by bylo možné podrobit zdanění fyzickou osobu mající v právnické osobě (či jiné entitě) podíl. Takováto konstrukce prověřování je však složitá a nákladná jak pro správce daně, tak pro samotné fyzické osoby účastnící se v osobách právnických. Navíc možnosti správce daně zjistit, jaká fyzická osoba má podíl v některých právnických osobách nebo je obmyšleným svěřenského fondu, nebo beneficientem zahraničního trustu, jsou výrazně omezené. Vyloučení poplatníků daně z příjmů právnických osob z aplikace navržených mechanismů by též zakládalo nežádoucí nerovnost mezi prověřovanými subjekty, neboť by byl činěn nedůvodný rozdíl mezi procesními nástroji, kterými lze prověřovat poplatníky daně z příjmů fyzických osob a poplatníky daně z příjmů právnických osob. Přičemž již podle stávající právní úpravy se daň podle pomůcek stanoví i právnických osobám. Z praktického hlediska bude tento způsob stanovení daně u poplatníků daně z příjmů právnických osob dopadat zejména na ty, kteří nevedou účetnictví (ať už nemusí, nebo neplní svou zákonnou povinnost), nebo jej nevedou řádně (pak má účetnictví nevypovídající hodnotu). Samo účetnictví je z hlediska svého obsahu a z pohledu jeho využití pro zjištění správného stavu věcí slabší, než je navržený mechanismus prokazování příjmů a prohlášení o majetku.

Navrhovaná ustanovení jsou směřována vůči poplatníkům daní z příjmů bez ohledu na to, zda jsou daňovými rezidenty České republiky (viz § 2 odst. 2 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů) nebo daňovými nerezidenty (viz § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Návrh v tomto ohledu respektuje stávající koncepci stanovení daně podle pomůcek, které je využitelné pro všechny poplatníky daní z příjmů bez ohledu na to, zda jsou daňovými rezidenty nebo nerezidenty.

Blíže k tomu viz zvláštní část důvodové zprávy k § 38x odst. 1.

2.4. Výzva k prokázání příjmů a stanovení daně podle pomůcek

Zákonem navržený mechanismus správci daně umožní, aby v případě, kdy zjistí nepoměr mezi příjmy deklarovanými poplatníkem a nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním, jej mohl vyzvat k prokázání skutečnosti, že nárůst jeho jmění nebo jeho spotřeba či jiné vydání odpovídá jeho příjmům a že tyto příjmy byly řádně zdaněny. Pokud poplatník důkazní břemeno neunese, správce daně mu stanoví daň na základě pomůcek. V závislosti na odhadu výše stanovené daně pak využije buď standardní pomůcky podle § 98 daňového řádu, nebo nově navržené pomůcky podle § 38za zákona o daních z příjmů. Limitem pro použití těchto „zpřísněných“ pomůcek je očekávaná výše stanovené daně přesahující 2 mil. Kč.

Ke zjištění výše zmíněného nepoměru mezi příjmy a nárůstem jmění, spotřebou či jiným vydáním bude správce daně využívat standardní mechanismy, jimiž získává informace potřebné pro správu daní. Tyto nejsou upraveny v návrhu zákona, neboť jsou zakotveny v daňovém řádu. Primárně půjde o nástroje vyhledávací a kontrolní činnosti (srov. § 78 a násl. či § 57 a násl. daňového řádu). Předpokládána je tak vlastní aktivita správce daně využívající místního šetření i použití analyticko-vyhledávacích nástrojů monitorujících veřejné i interní zdroje informací. Klíčová bude i spolupráce s dalšími orgány veřejné moci, zejména s orgány Policie České republiky, resp. jejími specializovanými útvary. Mimo to může správce daně, stejně jako podle stávající právní úpravy, využívat podnětů ze strany jiných orgánů veřejné moci nebo ze strany veřejnosti. Předpokladem použitelnosti takového podnětu je jeho věrohodnost a přesvědčivost.

Při posuzování zjištěných poznatků a získaných informací se uplatní zásada *oficiality* (srov. § 9 odst. 2 daňového řádu), podle níž je správce daně povinen konat ve všech případech, kdy jsou naplněny podmínky předpokládající zahájení daného postupu. Klíčová je v tomto ohledu míra věrohodnosti a přesvědčivosti získaných informací či indicií. Nemůže proto docházet k účelové a ničím nepodložené selekci či libovůli v tom, kdo bude prověřován. Nezanedbatelným faktorem jsou samotné kapacitní možnosti správce daně, nicméně na rozdíl od standardních případů je mechanismus prokazování původu majetku postaven na výchozím limitu (rozdíl alespoň 10 mil. Kč), který mimo jiné zajistí, aby kapacity správce daně nemusely být v souladu s výše zmíněnou zásadou oficiality

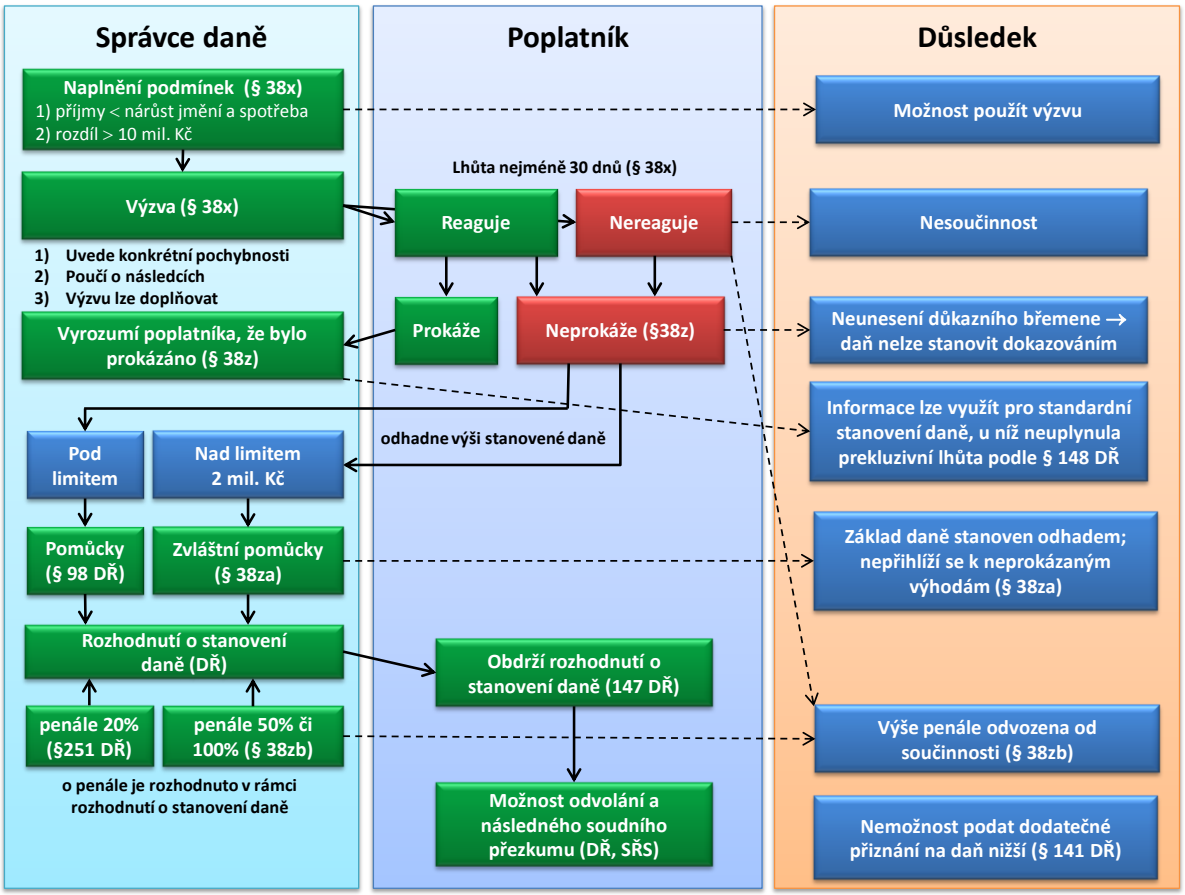
„vyplývávány“ na méně významné případy, kde potencionální zkrácení daně nedosahuje tak vysoké míry společenské škodlivosti. V rozsahu, ve kterém nebude prokázán vznik a původ daného příjmu, bude stanoven základ daně dle pomůcek bez možnosti zohlednění položek modifikujících základ daně nebo výslednou daň, které nebyly poplatníkem řádně prokázány. Při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem se obecná právní úprava pomůcek podle daňového řádu uplatní subsidiárně (ačkoli právní úprava stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem je do značné míry komplexní).

V případech, kdy je daň stanovena na základě pomůcek zvláštním způsobem, poplatníkovi vznikne povinnost uhradit penále ve výši 50 % či 100 %, a to v závislosti na míře součinnosti se správcem daně, oproti standardní výši podle daňového řádu (20 %).

Samotná sazba daně není v návrhu jakkoli modifikována. Uplatní se tak standardní sazba 15 % u daně z příjmů fyzických osob, resp. 19 % u daně z příjmů právnických osob. Nicméně lze očekávat, že právě díky tomu, že základ daně, vůči němuž se sazba aplikuje, bude určen odhadem správce daně, bude poplatník dodanění pociťovat citelněji než v případě, kdy by daň byla stanovena na základě dokazování. Současně je celková daňová zátěž navýšena o výše zmíněné penále ve výši 50 %, resp. 100 %.

Mechanismus nebude uplatňován plošně (tj. prostřednictvím periodicky se opakujícího tvrzení určitých skutečností – jako by bylo např. majetkové přiznání), ale na základě výzvy správce daně v důsledku indikace možné existence nepřiznaného příjmu odpovídajícího přírůstku jmění nebo spotřebě. Možnost vyzvat poplatníka k prokázání příjmů bude dále omezena na případy, kdy diskrepance mezi deklarovanými příjmy a skutečným příjmem bude na základě předběžného posouzení správce daně přesahovat určitý limit. Tento limit je navržen ve výši 10 mil. Kč.

Obrázek č. 1 - Proces prokazování příjmů a zvláštních pomůcek



2.5. Přenos důkazního břemene

Podle obecné právní úpravy v daňovém řádu je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Důkazní povinnost i důkazní břemeno nese daňový subjekt. Tento princip bude zachován i u nového mechanismu s tím, že důkazní břemeno je rozšířeno o další zákonem stanovené skutečnosti.

Pokud správce daně na základě svých poznatků a indicií důvodně předpokládá, že nárůst jmění poplatníka, jeho spotřeba nebo jiná vydání neodpovídají jím deklarovaným příjmům, vyzve poplatníka, aby prokázal opak. Pokud poplatník důkazní břemeno neunese (neprokáže vznik a původ svých příjmů a další požadované skutečnosti), bude mu daň stanovena podle pomůcek.

2.6. Vztah k prekluzivní lhůtě

Návrh zákona respektuje standardní lhůtu pro stanovení daně podle daňového řádu, která činí 3 roky (maximálně 10 let v případech stanovených zákonem, viz § 148 daňového řádu). Nové instrumenty, které bude mít správce daně k dispozici, jsou nástroji procesními a lze je tak využít pro zdaňovací období, u nichž dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Za zdaňovací období, za které lhůta pro stanovení daně již uplynula, nebude možné daň stanovit.

Aby poplatník unesl důkazní břemeno, bude v některých případech nutné, aby doložil i příjmy či jiné skutečnosti, které nastaly před uplynutím prekluzivní lhůty. Pokud se poplatník dovolává skutečnosti, že příjmy, z nichž byl dotčený majetek pořízen, nebo z nichž byly hrazeny výdaje poplatníka, vznikly v prekludovaném období, musí tuto skutečnost prokázat. Pokud tak učiní, není povinen prokazovat žádné jiné skutečnosti, které se vztahují k těmto příjmům (tj. podrobnosti o jejich původu a vzniku), i přesto že byly obsaženy ve výzvě k prokázání příjmů. Pokud však přesvědčivým způsobem neprokáže časový rámec vzniku příjmů, což je klíčové pro posouzení prekluze, musí prokázat i vznik a původ těchto příjmů, resp. jiné skutečnosti správcem daně požadované. V zájmu poplatníka by mělo být prokázat původ příjmů i v tom případě, že prokáže jejich vznik ve zdaňovacím období, kde již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Správce daně je však povinen respektovat skutečnost, že důkazní břemeno daňového subjektu slábne úměrně tomu, jak moc do minulosti výzva správce daně cílí. Výjimkou mohou být například veřejně činné osoby, jejichž postavení ve společnosti a vztah k veřejným rozpočtům implikuje, že kritérium času u nich může být delší.

Poplatník daně v rámci dialogu vyvolaného výzvou k prokázání příjmů může správci daně poskytnout informace, které budou využity pro standardní zdanění v těch obdobích, u nichž dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Může poskytnout i informace, které se týkají období, kde již lhůta pro stanovení daně uplynula a daň proto nelze stanovit. Získaná informace se však může stát podnětem pro orgány činné v trestním řízení z hlediska možného podezření na zkrácení daně (lhůty pro zánik trestnosti jsou delší než lhůta pro stanovení daně). Pokud by došlo k pravomocnému odsouzení za daňový trestný čin, umožňuje § 148 odst. 6 daňového řádu stanovit daň bez ohledu na to, že již uplynula lhůta pro stanovení daně.

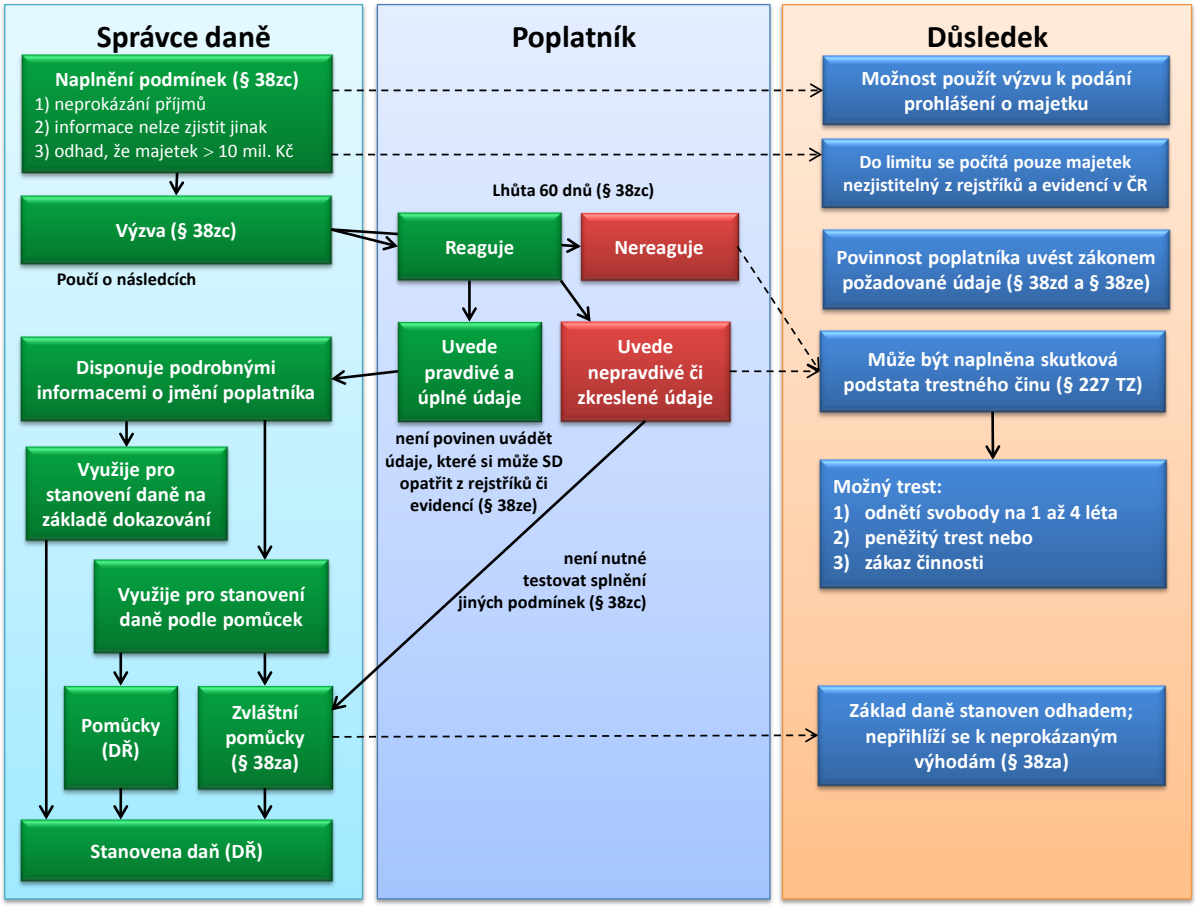
2.7. Prohlášení o majetku

Jedním z nástrojů, které bude správce daně oprávněn použít k odhalení nepřiznaných příjmů poplatníka, bude institut prohlášení o majetku. Tento institut bude vycházet z prohlášení o majetku využívaného v rámci exekučního řízení (viz výše). Na rozdíl od majetkových přiznání není prohlášení o majetku plošným nástrojem. Správce daně vyzve poplatníka k jeho podání pouze v případech, kdy to shledá jako důvodné. Poplatník, jehož majetek, který se do prohlášení o majetku uvádí (není nutné uvádět majetek, který si správce daně může zjistit z dostupných rejstříků a evidencí – např. katastr nemovitostí či registr motorových vozidel), nedosáhne hranice předvídané zákonem (10 mil. Kč), nebude povinen podat podrobné prohlášení o majetku. V prohlášení pouze uvede, že celková výše jeho majetku nepřekračuje zákonný limit.

Poplatník je povinen v prohlášení o majetku uvést výčet svého majetku a další údaje stanovené zákonem. Oproti prohlášení o majetku podle daňového řádu, které je využíváno pro účely vymáhání (§ 180), bude okruh údajů širší. Půjde o údaje, které mohou sloužit jako indicie nesouladu příjmů poplatníka a jeho majetku nebo spotřeby a které mohou být následně využity při stanovení daně.

Poplatník, který na výzvu správce daně odmítne prohlášení o majetku podat nebo v něm úmyslně uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, se dopustí trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (ten je již dnes obsažen v trestním zákoníku, viz § 227), který je návrhem zákona upraven (doplněn o kvalifikovanou skutkovou podstatu s přísnější trestní sazbou).

Obrázek č. 2 - Proces prohlášení o majetku



2.8. Zpřísnění trestu za porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku

Jelikož je prohlášení o majetku významným institutem z hlediska funkčnosti systému prokazování původu majetku, je nutné sankcionovat nedodržení povinnosti toto prohlášení učinit. Trestní zákoník obsahuje skutkovou podstatu „*porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku*“, kterou je možné na předmětné prohlášení o majetku bez dalšího aplikovat. Nicméně s ohledem na výši možných sankcí, respektive konkrétně s ohledem na horní hranici výše trestu odnětí svobody se současná úprava nejeví z pohledu prokazování původu majetku jako dostatečná.

K trestnímu postihu řádného nesplnění povinnosti učinit pravdivé a úplné prohlášení o majetku zákonodárce přistoupil z důvodu, že je způsobilé mít velmi negativní dopad na uspokojení oprávněných nároků (pohledávek) ve vykonávacím, exekučním či insolvenčním řízení, které mohou dosahovat řádově i výše statisíců až miliónů korun. Dopad spáchání trestného činu může být srovnatelný s možnými daňovými úniky, jejichž předcházení a odhalování je sledováno navrhovaným zákonem. Trestní postih předpokládaný v současném znění § 227 trestního zákoníku („*bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok nebo zákazem činnosti*“) lze považovat za nepřiměřeně mírný obecně, nejen ve vztahu k zamýšlenému prohlášení o majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů. K naplnění účelu přiměřeného a nediskriminačního jednotného trestního postihu nesplnění povinnosti učinit pravdivé a úplné prohlášení o majetku podle všech zákonů, které jej upravují, je tudíž (s přihlédnutím k výši trestních sankcí za trestné činy proti majetku uvedené v Hlavě V. zvláštní části trestního zákoníku) vhodné upravit výši trestní sazby za trestný čin podle § 227 trestního zákoníku.

Mimo již existující možnost uložit trest odnětí svobody (avšak s vyšší horní hranicí sazby tohoto trestu) a trest zákazu činnosti, zákon nově v § 227 explicitně upraví možnost uložit též peněžitý trest. Peněžitý trest lze dle obecných principů trestního zákoníku uložit tehdy, jestliže pachatel pro sebe nebo pro jiného úmyslným trestným činem získal nebo se snažil získat majetkový prospěch. Podle navržené úpravy bude možné peněžitý trest za spáchání trestného činu podle § 227 uložit i v jiných případech.

Mimo represivní účinek sankce uložené za spáchání tohoto trestného činu, kdy dojde k potrestání osoby, která porušila zákonnou povinnost, lze od zpřísnění trestů očekávat naplnění funkce generální prevence, jejímž důsledkem bude odrazení dalších potenciálních pachatelů od páchání této trestné činnosti.

Absence právní úpravy trestu, který by dostatečným způsobem odrazoval potenciální pachatele a případně sankcionoval skutečné pachatele tohoto trestného činu, by se v konečném důsledku projevila negativně v celém konceptu prokazování původu majetku, neboť by český právní řád neumožňoval využití jednoho z institutů, jež mají potenciál zajistit efektivní fungování tohoto systému.

2.9. Získávání informací správcem daně a poskytování informací správci daně

Veškerá činnost správce daně je z formálního hlediska limitována zákonem a z materiálního hlediska je limitována základním cílem správy daní – tj. správným zjištěním a stanovením daní a zabezpečením jejich úhrady. Základní cíl správy daní představuje pro správce daně pozitivní vymezení jeho působnosti – tj. správce daně smí vykonávat to, co mu umožní zákon pro naplnění základního cíle správy daní, a zároveň negativní vymezení – správce daně nesmí vykonávat to, co je již nad rámec základního cíle správy daní. Správce daně při výkonu své působnosti musí rovněž vycházet ze základních zásad správy daní (viz § 5 až 9 daňového řádu).

K tomu, aby správce daně mohl daň správně zjistit a stanovit, musí mimo jiné získat nezbytné informace. Tyto informace mu umožňují provést nezbytné úkony, vést příslušná řízení a v důsledku daň zjistit a stanovit, eventuálně zabezpečit její úhradu.

Obecně platí, že správce daně informace získává zpravidla dvojím způsobem, a to svou vlastní činností, nebo zprostředkovaně od jiného subjektu (osoby zúčastněné na správě daní, kterou je nutné rozumět i jiný orgán veřejné moci).

Informace z vlastní činnosti správce daně získává při postupech upravených v § 78 a následujících daňového řádu. Správce daně je nadán pravomocí vést vyhledávací činnost, a to před i v průběhu samotného daňového řízení, přičemž na základě této vyhledávací činnosti může mimo jiné zjišťovat nezbytné údaje, shromažďovat informace atd. (viz také § 11 písm. b) daňového řádu). Dále pak daňový řád umožňuje provádět další konkrétní postupy, na jejichž základě si správce daně opatřuje nezbytné informace – jedná se například o provedení místního šetření, o opatření vysvětlení, o provedení daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností. Účelem těchto postupů je v obecné rovině právě získání informací nezbytných k naplnění základního cíle správy daní.

Daňový řád dále upravuje v § 57 a následujících povinnost dotčených subjektů poskytovat informace správci daně dle zde uvedených podmínek (*a contrario* se jedná o pravomoc správce daně požadovat poskytnutí informací). Jelikož se však v mnoha případech může jednat o citlivá data, je nutné, aby zákon stanovil mantinely a podmínky, které musí být dodrženy k tomu, aby mohly být informace legálním způsobem poskytnuty.

Ačkoliv okruh zde uvedených subjektů je značně široký (v obecné rovině se jedná o orgány veřejné moci a osoby, které vedou evidenci osob nebo věcí, které poskytují plnění, jež je předmětem daně, aj.; dále o speciální subjekty, např. zdravotní pojišťovny, banky, provozovatele poštovních služeb apod.), správce daně je v žádostech o poskytování informací materiálně omezen. Předně je nutné, aby správce daně při získávání těchto informací postupoval v souladu se zákonem. Dále je nezbytné, aby požadované informace sloužily k naplnění základního cíle správy daní (tj. ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady) a také aby byly šetřeny základní zásady správy daní (zde lze poukázat zejména na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti, zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, na zásadu rovnosti, hospodárnosti a zásadu legitimního očekávání). Správce daně nemůže požadovat takové informace, které jsou nad rámec naplnění základního cíle správy daní. V souladu s § 58 odst. 2 daňového řádu nemusí jít vždy nutně o aktivitu dotčeného subjektu (zdroje informace), neboť je možné na základě dohodnutých procedur využít i automatizované získávání informací.

Ačkoliv daňový řád (respektive jiné daňové zákony, včetně zákona o daních z příjmů) neuvádí explicitně konkrétní okruh, druh a rozsah informací, které má správce daně pravomoc po zde vyjmenovaných subjektech požadovat, není rozsah informací bezbřehý a existují legální mantinely, které jej omezují.

Vedle daňového řádu se orgány Finanční správy České republiky (správce daní z příjmů) při výkonu své působnosti řídí zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „zákon o finanční správě“). Tento zákon v § 18 konkretizuje poskytování údajů orgánům Finanční správy České republiky v tom smyslu, že *expressis verbis* vyjmenovává konkrétní evidence, z nichž tyto orgány mohou požadovat informace (jedná se zejména o základní registr obyvatel, evidenci občanských průkazů, katastr nemovitostí, nově se též počítá s evidencemi vedenými Rejstříkem trestů aj.). Poskytování těchto údajů je bezúplatné a údaje jsou poskytnuty způsobem umožňujícím dálkový a nepřetržitý přístup. I v tomto případě je nezbytné, aby orgány Finanční správy České republiky – v postavení správce daní z příjmů – získávaly

informace jak v souladu s relevantními zákony (zejména daňový řád, zákon o daních z příjmů, zákon o finanční správě), tak v souladu s naplněním základního cíle správy daní a základními zásadami správy daní.

Výše uvedené obecné zásady získávání informací budou aplikovány i pro potřeby prokazování vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jmění nebo pokrytím spotřeby nebo jiného vydání poplatníka. I zde bude správce daně na jedné straně oprávněn získávat nezbytné informace k prokazovaným příjmům, na druhé straně bude limitován zákonem a základním cílem správy daní. Pokud by přesto správce daně tyto limity překročil, daňový subjekt by mohl využít prostředky ochrany, které mu jsou zákonem poskytovány.

Informace získané na základě postupů uvedených výše lze využít v rámci řízení a jiných postupů při prokazování vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jmění nebo pokrytím spotřeby nebo jiného vydání poplatníka. Správce daně bude tyto informace využívat například při úvaze, zda přistoupit k výzvě k prokázání příjmů, při samotné formulaci výzvy nebo postupu vedoucímu k prokázání příjmů. Informace mohou být využity též při stanovení daně podle pomůcek (například jako jedna z pomůcek, která povede k určení výše daně) nebo pro posouzení skutečnosti, zda správce daně vyzve poplatníka k podání prohlášení o majetku.

2.10. Vztah navrhované úpravy k daňovému řádu

Daňový řád je obecný právní předpis pro správu daní, který se použije, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak (§ 4 daňového řádu). Daňový řád je k ostatním zákonům (zejména zvláštním daňovým zákonům jako je zákon o daních z příjmů) ve vztahu *subsidiarity* a použije se tehdy, pokud tyto zvláštní zákony nestanoví jinak. Ačkoli je daňový řád obecným předpisem pro správu daní a upravuje především procesní pravidla, obsahuje též mnoho ustanovení hmotněprávní povahy. Klíčové je, že jde o předpis obecný, ve kterém mají být obsaženy pouze normy společné pro více daňových zákonů (resp. též zákony upravující poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění).

Navržený zákon novelizuje zákon o daních z příjmů, kdy do něj doplňuje nová ustanovení § 38x až § 38ze. Zákon o daních z příjmů není pouze předpisem hmotněprávním a obsahuje řadu ustanovení procesní povahy (zejména ustanovení § 38g a následující upravující zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů fyzických osob, § 38m a násl. upravující daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, § 39 upravující registraci k dani z příjmů, apod.). Tato ustanovení jsou vůči daňovému řádu buď ve vztahu speciality a použijí se místo něj, nebo na úpravu daňového řádu navazují a doplňují obecnou úpravu o zvláštnosti charakteristické pro daně z příjmů.

Ne jinak je tomu v případě navržené právní úpravy. Daňový řád se jako obecný právní předpis subsidiárně použije a jelikož většina navržených ustanovení má procesní charakter, jsou na daňový řád v mnoha ohledech navázána. Některá ustanovení se též použijí namísto obecné úpravy (typicky § 38za upravující zvláštní pomůcky nebo § 38zb upravující penále). To však nemění nic na skutečnosti, že všechna ustanovení jsou poplatná pouze daním z příjmů (a takový byl i záměr), a proto jsou systematicky zařazena do zákona o daních z příjmů, nikoli do daňového řádu jako obecného předpisu uplatnitelného pro všechny daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění.

Subsidiární použití daňového řádu se uplatní nejen z hlediska kompletace procesních postupů, u nichž se použijí ustanovení obecné úpravy a speciální pravidla poplatná navrhovanému mechanismu. Obecná úprava hraje klíčovou a nezastupitelnou roli i z hlediska stanovení základních zásad a principů, které jsou významné především z hlediska vytvoření nezbytných mantinelů pro diskreční pravomoc správce daně (tzv. správní uvážení), resp. pro veškerou činnost správce daně.

3. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy

V současné době sílí společenská poptávka (projevená například prostřednictvím petice) po opatřeních, která by vedla k větší transparentnosti majetkových transakcí, a tím i podpořila boj proti daňovým únikům a rozkrývání transakcí odehrávajících se v „šedé“ či „černé“ části ekonomiky. Navrhované opatření je zasazeno do kontextu boje proti daňovým únikům a bude společně s dalšími připravovanými nástroji (např. elektronická evidence tržeb) poskytovat správci daně další nástroje k dosažení uvedeného cíle.

Východiskem navrhované úpravy a důvodem jejího předložení je závazek Vlády České republiky vyplývající z programového prohlášení z února 2014, ve kterém se vláda zavázala podniknout nezbytné kroky v oblasti prokazování původu nabytého majetku a v této souvislosti přijmout přiměřená opatření v daňových a trestněprávních předpisech. V rámci koaliční smlouvy (bod 2.5), která je přílohou programového prohlášení, je uvedeno jako jeden z možných nástrojů, kterým lze dosáhnout zlepšení výběru daní, umožnění správci daně v odůvodněných a zákonem přesně stanovených případech požadovat, aby fyzická osoba prokázala, že její

majetek odpovídá příjmům vykázaným v minulosti touto fyzickou osobou ke zdanění („přenesení důkazního břemene“), a to skrz daňový řád nebo zvláštní zákon o prokázání původu majetku.

Na základě výše uvedeného Ministerstvo financí vypracovalo ve spolupráci s Ministerstvem spravedlnosti *Analýzu prokazování původu majetku a možnosti jeho odčerpávání* (dále též „analýza“) týkající se zadané problematiky, tedy možností odčerpávání majetku s neprokázaným původem. Z analýzy vyplynulo, že daného cíle není možné dosáhnout daňovou cestou, protože daň nelze ztotožnit se sankcí a právní úprava nerespektující tuto skutečnost by mohla být shledána jako protiústavní. Správce daně není orgánem, kterému by z povahy jeho činnosti mělo příslušet autoritativní rozhodování o legálnosti či nelegálnosti určitého jednání a jediným možným řešením by tak bylo zavedení zvláštního soudního řízení. Otázka autoritativního posouzení legality v situaci nabytí majetku by měla být v demokratickém právním státě svěřena soudu.

Při projednání analýzy vládou však vyšlo najevo, že pozornost by neměla být směřována na odčerpání nelegálně nabytého majetku, ale na efektivnější zdanění nepřiznaných příjmů. Na základě toho byla analýza stažena z projednání vládou (viz *Záznam z jednání schůze vlády České republiky konané dne 6. srpna 2014*, č. j. 2265/14) a řešení zadaného úkolu bylo vládou změněno tak, aby odpovídalo věcnému posunu v problematice, tedy zacílení na efektivní zdanění neprokázaných příjmů.

4. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

Základní meze pro uplatňování daňových zákonů stanoví Ústava České republiky (dále jen „Ústava“) a Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

4.1. Obecně

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Kromě toho je nutno dbát i mezí vyplývajících z ústavně zajištěné nedotknutelnosti vlastnictví.

Čl. 11 odst. 5 Listiny tak vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní vyjadřuje ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Legitimita zdaňování vyplývá mj. z toho, že výsledky zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit (srov. Pl. ÚS 29/08).

Přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění se Ústavní soud věnoval již mnohokrát, např. v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 22/92, Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 12/03 či Pl. ÚS 7/03 (vyhlášeném pod č. 512/2004 Sb.). Z této judikatury vyplývá, že:

1. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžitých sankcí. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost. Právo státu ukládat daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění není neomezené, zákonodárce je povinen zohlednit kritérium rovnosti, objektivity a racionality.
2. Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžitá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod).
3. Ústavní přezkum daní, poplatků a peněžitých sankcí zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).
4. Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek nebo jiná peněžitá

sankce případný zásah do práva vlastnického (čl. 11 Listiny), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo peněžitá sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

Návrh zákona je v souladu s právem na ochranu soukromí a osobních údajů chráněným čl. 7 odst. 1 a čl. 10 Listiny.

Ústavnost stanovení daně podle pomůcek posuzoval a potvrdil Ústavní soud například ve svém rozhodnutí IV. ÚS 2395/08 ze dne 13. října 2011, v jehož odůvodnění uvedl, „*že stát smí za použití prostředků mu právním řádem daným prověřovat daň daňovým subjektem přiznanou (a doloženou) - Ústavní soud tedy neshledal tuto činnost daňové správy za protiústavní, resp. porušující základní práva nebo svobody. Nevyvrátí-li daňový subjekt pochybnosti orgánu daňové správy o správnosti jím přiznané daně, může orgán daňové správy stanovit daňovému subjektu základ daně i daň dokonce za pomoci pomůcek. Tento přístup zákonodárce - Ústavním soudem aprobovaný - právě v návaznosti na výše uvedená teoretická východiska, koresponduje s právně-ekonomickým myšlenkovým konceptem, podle něhož je legitimní, aby stát zajišťující jedinci ochranu a podporu v nejširším slova smyslu, využíval některé hodnoty, jimiž by jinak - tedy za podmínky neexistence společnosti organizované ve stát - disponoval buď jednotlivec sám nebo od jednotlivce odlišný subjekt. Stát přitom ponechal jednotlivci poměrně značnou míru volnosti v tom, aby uvážil, jakým způsobem (popřípadě v některých případech zda vůbec) se chce a bude podílet na podporování státu a jeho funkcí, jimiž jsou zajišťovány potřeby přesahující možnosti konkrétního individua (jednotlivec se může například rozhodnout, zda si bude životní prostředky obstarávat prací v rámci závislé činnosti, zda využije některého s benefiicií podpory plynoucí ze sociálních systémů atp.). Na druhou stranu není dost dobře možné, aby šíře úvahy jednotlivce o míře podpory některých funkcí státu byla bezbřehá, stejně tak jako je ale nepřípustné, aby byl jednotlivec k takové podpoře státu nucen v té míře, jež by ho degradovala ze smyslu a důvodu existence státu na pouhý prostředek umožnění existence státu - stát sám o sobě, stát sám pro sebe. Jednotlivec je přitom smyslem a důvodem existence státu jedině tehdy, může-li v maximální možné míře realizovat svá přání a uspokojovat své potřeby, neboť jen za tohoto stavu se stává bytostí skutečně výsostně jedinečnou - stává se člověkem samým.*“.

4.2. K možnému retroaktivnímu působení navrhované právní úpravy a možnému zásahu do legitimního očekávání a právní jistoty

4.2.1. Obecně

Zákon respektuje obecnou právní úpravu lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu a nezavádí odlišný režim. Po uplynutí lhůty pro stanovení daně nebude možné daň stanovit ani při zjištění správce daně, že příjem poplatníka nebyl zdaněn. Nicméně aby poplatník unesl důkazní břemeno a prokázal vznik a původ svých příjmů (a další požadované skutečnosti), bude v některých případech nezbytné, aby doložil i příjmy, které nabyl před uplynutím prekluzivní lhůty (zákon mu tuto povinnost výslovně ukládá). Takto získané údaje však může správce daně využít pouze pro stanovení daně za dosud neprekludovaná období. Povinnost poplatníka prokázat vznik a původ příjmů a další požadované skutečnosti za prekludovaná období tvoří v rámci koncepce prokazování příjmů nezbytný nástroj, jelikož bez něj by se poplatník mohl odkazem na nabytí příjmů v prekludovaných obdobích vyhnout povinnosti příjmy prokázat, a tím se opětovně vyhnout daňové povinnosti. Pokud však poplatník prokáže, že příjmy vznikly v prekludovaném období, nemusí prokazovat žádnou jinou skutečnost vztahující se k těmto příjmům, i pokud byla správce daně ve výzvě požadována. Správce daně navíc nemůže bez dalšího požadovat prokázání skutečností, u nichž je zjevné, že nastaly v již prekludovaném období. K tomuto kroku by přikročil pouze tehdy, pokud by sám poplatník argumentoval, že se jedná o skutečnosti mající původ právě v tomto časovém období, resp. pokud by správce daně nevěděl, že se požadované skutečnosti vztahují k prekludovaným obdobím. S přihlédnutím k tomu, že údaje zjištěné při jejím splnění není možné využít pro stanovení daně za již prekludovaná období, lze konstatovat, že navržená právní úprava je v souladu s ústavním pořádkem. Zatížení poplatníka touto povinností tak zcela vyváží zájem na jejím uložení.

Vzhledem k tomu, že poplatník může být tázán na příjmy pocházející z již prekludovaných období (viz § 38y zákona o daních z příjmů), za která nelze stanovit daň, bude v jeho zájmu, aby tuto skutečnost hodnověrně prokázal. V opačném případě se uplatní právní fikce obsažená v § 38za odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle níž se na tyto příjmy (jejichž vznik a původ poplatník neprokáže) bude hledět jako na příjmy z období bezprostředně předcházejícího stanovení daně. V důsledku toho může dojít k dodanění příjmů, které fakticky nastaly v prekludovaných obdobích, avšak poplatník tuto skutečnost nedokázal správci daně přesvědčivě prokázat.

Při posouzení toho, co lze považovat za prokázané, musí správce daně zohlednit efekt běhu času. Mělo by tak být respektováno obecné pravidlo, že čím delší časové období uplynulo, tím obtížnější je určitou věc prokázat. V praxi se pak kritérium úměrnosti času může u jednotlivých subjektů lišit (o delší lhůtě lze uvažovat například

u osob veřejně činných). Pakliže při aplikaci tohoto pravidla bude respektována zásada proporcionality, racionality a zákazu vybočení ze svěřené pravomoci (zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí), neměl by se postup správce daně podle navrženého ustanovení dostat do kolize s ústavním pořádkem.

4.2.2. Právní jistota a legitimní očekávání

Zároveň je potřeba odpovědět na otázku, zda navrhovaná právní úprava nezasahuje do právní jistoty daňových subjektů a jejich legitimního očekávání tím, že správci daně umožňuje vyzvat poplatníka k prokázání i těch příjmů, které poplatník nebyl *stricto sensu* povinen tvrdit (uvést je v daňovém přiznání), jelikož jde o příjmy od daně osvobozené nebo ty, které z jiného důvodu nevstupují do základu daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a jiných podáních (obdobné pravidlo existovalo i v předchozí právní úpravě účinné do 31. prosince 2010 – srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Daňový subjekt má důkazní povinnost a nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které měl správci daně tvrdit (povinnost a břemeno tvrzení), aby došlo ke správnému stanovení daně. Aby daňový subjekt prokázal výši své daňové povinnosti, musí prokázat existenci i těch skutečností, které není povinen v daňovém tvrzení uvádět (typicky těch, které výši jeho daňové povinnosti snižují). Povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení, implicitně zahrnuje též povinnost uvést důvody, které jej vedou k tvrzení těchto skutečností. Výklad, který by dovozoval opak, by *ad absurdum* vedl k situaci, že daňový subjekt by, s úmyslem vyhnout se důkazní povinnosti, do daňového tvrzení uváděl pouze úzký okruh údajů, resp. daňové tvrzení by nepodával vůbec.

Tyto závěry potvrzuje ve své judikatuře i Ústavní soud, který například v rozhodnutí Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. dubna 1996 uvedl, že „*pokud tedy správce daně podle § 43 citovaného zákona určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Neprokáže-li je, tedy neunese-li důkazní břemeno, tj. nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek,…*“. Pak pokračuje „*státní úředník tedy nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, jak tvrdí navrhovatel, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Teprve, když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně*“.

Z výše uvedeného vyplývá, že navržená právní úprava, přestože umožňuje správci daně vyzvat poplatníka k prokázání existence i těch příjmů, které nebyl povinen uvádět v daňovém přiznání, nezasahuje do legitimního očekávání daňových subjektů či do jejich právní jistoty.

4.2.3. Retroaktivita

V rámci posouzení skutečnosti, zda navržená právní úprava nepůsobí zpětně a zda je případné zpětné působení nepřípustné, lze uvést následující.

Pravá retroaktivita spočívá ve skutečnosti, že se na případy, které nastaly v minulosti, použije pozdějšího zákona, čímž dojde zpětně ke změně právních poměrů. Teoretická východiska pravé retroaktivity vymezil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. června 2002, sp. zn. III. ÚS 611/01, ve kterém k problematice přípustnosti retroaktivity uvedl, že „*[k] základním principům vymezujícím kategorii právního státu, kterým je i Česká republika (srov. čl. 1 Ústavy), patří princip ochrany důvěry občanů v právo a s tím související princip zákazu zpětné účinností (retroaktivity) právních norem. Přestože zákaz retroaktivity právních norem je v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod výslovně upraven jen pro oblast trestního práva (podle uvedeného ustanovení trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán, a pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější), je nutno z čl. 1 Ústavy dovodit působení tohoto zákazu i pro další odvětví práva (srov. nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997 publikovaný pod č. 63/1997 Sb.). Akcent kladený na zákaz zpětné účinnosti právních norem jako na jeden ze základních prvků právního státu pramení z požadavku právní jistoty. Zákaz retroaktivity spočívá v tom, že podle současné právní normy zásadně není možné posoudit lidské chování, právní skutečnosti či právní vztahy, jež se uskutečnily dříve, než právní norma nabyla účinnosti. Zákaz zpětné účinnosti právních norem vychází z principu, podle něhož každý musí mít možnost vědět, které jednání je zakázané, aby mohl být za porušení zákazu volán k odpovědnosti. Tento zákaz souvisí i s funkcí právních norem, které svým adresátům ukládají, jak se mají chovat po jejich účinnosti, a proto zásadně platí jen do budoucna*“. Pravá retroaktivita právních norem je tak v zásadě (až na výjimky) nepřípustná.

Nepřípustnost pravé retroaktivity dovodil Ústavní soud například ve svém nálezu Pl. ÚS 33/01, ve kterém uvedl, že „*daňový poplatník tak do přijetí novely zákonem č. 210/1997 Sb. mohl důvodně spoléhat na to, že při vytváření právních vztahů bude muset jen u některých z nich dokládat správci daně cenový rozdíl a nést následky, pokud tak neučiní, zatímco u jiných právních vztahů ho tato povinnost stíhat nebude. Ústavní soud se proto domnívá, že daný případ je případem oprávněné důvěry daňového poplatníka v právo, neboť podle právní situace v době, na kterou se retroaktivní norma vztahuje, daňový poplatník nemohl předpokládat závadnost svého chování a nemohl počítat s možností retroaktivní změny*“.

V případě navrhované právní úpravy se však nejedná o případ, kdy by právní norma zpětně měnila práva a povinnosti daňového subjektu, jelikož povinnost řádně tvrdit daň a prokázat všechny skutečnosti, které se mají uvádět v daňovém tvrzení a jiných podáních, měl daňový subjekt již před přijetím navrhované právní úpravy. V tomto ohledu dochází pouze k rozšíření procesních nástrojů, kterými správce daně může odhalit porušení těchto povinností. Obdobně to platí pro povinnost daňového subjektu prokázat vznik a původ příjmů a jiných skutečností potřebných k prokázání příjmů, které nastaly v obdobích, za které již uplynula lhůta pro stanovení daně.

V případě uplatnění vyšší sankce spojené se stanovením daně z moci úřední (v daném případě podle pomůcek zvláštním způsobem) je princip zákazu pravé retroaktivity respektován díky přechodnému ustanovení, podle něhož se nová (přísnější) sankce v podobě penále bude aplikovat pouze tam, kde ke splnění povinnosti nedojde za účinnosti nové právní úpravy.

Lze uzavřít, že navržená právní úprava nereviduje právní vztahy, které nastaly v minulosti.

U nepravé retroaktivity nelze hovořit o zpětné účinnosti právní normy v pravém slova smyslu, jelikož právní vztahy a jejich následky vzniklé před účinností nového zákona, se posoudí podle zákona dřívějšího a podle nového zákona se posoudí právní následky právního vztahu, vzniklé po účinnosti nového zákona. Nepravá retroaktivita je v zásadě, až na výjimky, přípustná. Předpoklady nepřípustnosti nepravé retroaktivity shrnul Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 53/10, ve kterém navázal na své předcházející rozhodnutí Pl. ÚS 21/96. V tomto rozhodnutí Ústavní soud deklaroval, že „*zrušení staré a přijetí nové právní úpravy je nutně spjato se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo. Dochází k tomu v důsledku ochrany jiného veřejného zájmu či základního práva a svobody. Posuzování tohoto konfliktu hlediskem proporcionality s ohledem na intertemporalitu by mělo vést k závěru o druhu legislativního řešení časového střetu právních úprav. Proporcionalitu lze přitom charakterizovat tak, že vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu, resp. ochrany základních práv a svobod odůvodňuje vyšší míru zásahu do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo novou právní regulací. Platí tu zároveň maxima, přikazující v případě omezení základního práva, resp. svobody šetřit jeho podstatu a smysl (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod.*“. Vedle toho Ústavní soud dovodil, že nepravá retroaktivita je „*v souladu se zásadou ochrany důvěry v právo tehdy, pokud je vhodná a potřebná k dosažení zákonem sledovaného cíle a při celkovém poměřování „zklamané“ důvěry a významu a naléhavosti důvodů právní změny bude zachována hranice únosnosti*“.

Navrhovaná právní úprava je tvořena souborem převážně procesních ustanovení, které dávají správci daně k dispozici nástroje, jimiž lze konfrontovat poplatníka z hlediska plnění jeho daňových povinností. Nedochází tak ke změně daňových povinností hmotněprávního charakteru, které mají původ v období před účinností navrhovaného zákona. Vznik procesních povinností spojených s novými procesními instrumenty, které bude správce daně moci použít, pak z povahy věci nastane vždy až po účinnosti nové právní úpravy. Z tohoto pohledu by nemělo dojít k nepravé retroaktivitě nové právní úpravy, byť tato by byla v daném případě ospravedlnitelná důležitým veřejným zájmem, který lze spatřovat v řádném výběru daní k úhradě veřejných potřeb a v boji s daňovými úniky.

V souvislosti s posouzením retoroaktivity, případně legitimního očekávání poplatníků, je často zmiňován vztah ke lhůtě pro stanovení daně zakotvené v daňovém řádu. Cílem této lhůty je vymezení objektivního a předem předvídatelného časového rámce, který ohraničuje dobu, ve které lze stanovit daň. Po jejím uplynutí ustupuje veřejný zájem na správném stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu) zájmu na nastolení stavu právní jistoty ohledně nezměnitelnosti výsledku daného procesu. Předložený návrh lhůtu pro stanovení daně plně respektuje. Nedochází tedy k jejímu prodlužování ani obcházení. Tomu odpovídá explicitně vyjádřený zákaz pro správce daně, který nemůže vyzývat k objasnění či prokázání příjmů a dalších skutečností, které zjevně nastaly v minulosti (tj. v situaci, kdy správci daně musí být zřejmé jejich časové zařazení). Správce daně se tak bude moci dotazovat pouze (i) na skutečnosti, o nichž ví, že nastaly v dosud neprekludovaných obdobích, nebo (ii) na skutečnosti, u nichž nedokáže zjistit jejich časové zařazení. Poplatník pak v druhém z uvedených případů bude povinen prokázat primárně časový rámec. Pokud hodnověrně prokáže, že jde o skutečnosti z prekludovaných období, nemůže být nucen k objasňování dalších detailů (např. vznik a původ příjmů).

4.3. K zásadě zákazu sebeobvinění

Obecně platí, že správce daně má mnoho nástrojů, díky nimž realizuje svou pravomoc získávat od daňových subjektů informace o jejich daňové povinnosti, přičemž nejvýznamějším z nich jsou daňová tvrzení. Za nesoučinnost daňového subjektu hrozí kromě samotného následku v podobě neunesení břemene tvrzení a následného kontumačního stanovení daně zpravidla i další následek (pokuta za opožděné tvrzení daně, penále). V případě prohlášení o majetku (podle § 180 daňového řádu i navrženého § 38zc) může být tímto následkem spáchání trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 trestního zákoníku. Právě v hrozbě trestní sankce může být spatřována obava z porušení zákazu sebeobvinění (*nemo tenetur*), který je na ústavní úrovni garantován článkem 37 odst. 1 Listiny.

Podle čl. 37 odst. 1 má každý právo odepřít výpověď, jestliže by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké. Ústavní soud judikatorním výkladem postupně rozšířil interpretaci tohoto článku tak, že donucení je vyloučeno, nejen pokud jde o výpověď v užším slova smyslu, ale i o vyžadování jiné součinnosti nebo aktivního jednání dotčené osoby sloužícího k jejímu usvědčení (příp. k usvědčení osoby jí blízké). Za odepření výpovědi v tomto případě nemůže být dotčená osoba nijak sankcionována. Uvedená skutečnost vyplývá i z judikatury ve věci daňových trestných činů (viz např. rozhodnutí Nejvyššího soudu, sp. zn. R 53/1974 - „*Zatajení příjmu docíleného trestným činem v daňovém přiznání a neodvedení daně z takového příjmu nelze posuzovat jako zkrácení daně. Pachatel by se tím nepřímo nutil k oznámení své vlastní trestné činnosti, což je v rozporu se zásadou, že k doznání nesmí být obviněný donucován žádným způsobem*“).

Není však zřejmé, zda v daném případě může riziko porušení pravidla *nemo tenetur* nastat, či nikoli. Je do jisté míry pravdou, že ten, kdo podá prohlášení o majetku, může prostřednictvím toho, že do něj uvede celý svůj majetek, nepřímo poukázat na to, že v minulosti spáchal nějaký trestný čin majetkové či daňové povahy a tím se nepřímo sebeobvinit (přímé poukázání je vyloučeno, jelikož v prohlášení o majetku daňový subjekt nebude uvádět zdroj majetku, ale pouze majetek jako takový). V takovém případě by ovšem byl v rozporu s touto zásadou již dnešní institut prohlášení o majetku užívaný v exekucích, popřípadě další podobné nástroje vyžadující splnění oznamovací povinnosti. Vzhledem k tomu a též s přihlédnutím ke skutečnosti, že v prohlášení o majetku nebude daňový subjekt uvádět původ či zdroj majetku, nýbrž pouze majetek jako takový, je možné dojít k závěru, že tato nepřímá informace nemá takovou intenzitu, aby se dostala do kolize s výše uvedenou zásadou.

4.4. Ke změně trestního zákoníku

Z hlediska změny trestního zákoníku, konkrétně trestu za trestný čin *porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku*, lze uvést, že tato změna je v souladu s ústavním pořádkem. Jelikož právní úprava prokazování původu majetku cílí především na prevenci, eventuálně sankcionování, zejména závažnějších protiprávních jednání, očekává se nezanedbatelná míra společenské škodlivosti těchto jednání. Tím dojde k naplnění požadavku na aplikaci trestního práva, které plní roli *ultima ratio*. Zároveň bude navrhovaná právní úprava v souladu s čl. 39 Listiny, podle kterého jen zákon stanoví, které jednání je trestným činem a jaký trest, jakož i jaké jiné újmy na právech nebo majetku, lze za jeho spáchání uložit.

4.5. Závěr

Navrhovaná právní úprava je tak z výše uvedených hledisek plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky, a to i s judikaturou Ústavního soudu, vztahující se k této problematice.

5. Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

S poukazem na sekundární právo Evropské unie lze konstatovat, že také v tomto ohledu předkládaná právní úprava respektuje závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají.

V daňové oblasti je nutné zdůraznit, že třebaže legislativa přímých daní zůstává v pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni Evropské unie celkové harmonizaci, čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) stanoví, že „*rada na návrh Komise [...] přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.*“. Vzhledem k absenci jiných ustanovení SFEU, která by Evropské unii svěřovala pravomoc v oblasti legislativy zdanění příjmů, je zde pravomoc Rady přijímat směrnice podle čl. 115 SFEU dána pouze v rozsahu, v jakém je nezbytné odstranit překážky při vytváření nebo zajištění fungování vnitřního trhu.

Zejména s ohledem na dopad navrhované právní úpravy i na daňové nerezidenty, mohou být pro danou oblast též relevantní právní předpisy upravující problematiku výměny informací, zejména směrnice Rady o správní spolupráci v oblasti daní (2011/16/EU), která je v českém právním řádu provedena zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů.

Navrhovaná právní úprava je v souladu s relevantním sekundárním právem Evropské unie v oblasti přímých daní, a to se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2010/41/EU ze dne 7. července 2010 o uplatňování zásady rovného zacházení pro muže a ženy samostatně výdělečně činné a o zrušení směrnice Rady 86/613/EHS. Tuto směrnici bylo nutné transponovat do právního řádu České republiky do 5. srpna 2012.

Kromě článku 115 SFEU jako základu pro harmonizaci v oblasti přímých daní jsou členské státy povinny při výkonu svých pravomocí respektovat principy dané SFEU (zejména články 19 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU, 56 SFEU, 63 SFEU) a dbát na to, aby nedocházelo k neodůvodněné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezování volného pohybu osob, služeb a kapitálu nebo svobody usazování, jak bylo opakovaně potvrzeno Soudním dvorem EU. Navrhovanou právní úpravou budou tyto principy plně respektovány.

6. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána

Mezinárodní smlouvy, které jsou součástí právního řádu České republiky podle čl. 10 Ústavy (vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen též v článku 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s mezinárodní smlouvou musí být respektována právě mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy.

V daňové oblasti je vliv mezinárodních smluv nejpatrnější u omezení suverenity při ukládání a vymáhání daňových povinností, které je založeno na bázi dvoustranných smluv. Ty jsou uzavírány zejména v oblasti daní z příjmů a z majetku (v menším rozsahu též v oblasti daně dědické a darovací, které však jako samostatné daně od 1. ledna 2014 v našem právním řádu neexistují). V kontextu mezinárodního práva jsou pro oblast daní významná především doporučení OECD. Česká republika má v současné době uzavřeno více než 80 bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku. Při jejich uzavírání byla využita zejména modelová smlouva OECD (Model Tax Convention on Income and Capital) určená pro smluvní vztahy mezi státy srovnatelné hospodářské úrovně a modelová smlouva OSN (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) obsahující prvky zdůrazňující ochranu daňových příjmů smluvní strany, která má nesrovnatelně nižší ekonomickou výkonnost. Vzhledem k aplikační přednosti mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy je nutné vždy přednostně použít smlouvu o zamezení dvojího zdanění před vnitrostátní úpravou, a to v těch případech, na které se tyto mezinárodní smlouvy vztahují. Navrhovaná právní úprava je s tímto principem plně v souladu.

Vedle smluv o zamezení dvojího zdanění existují také další mezinárodní ujednání, která mají vliv na daňový režim některých příjmů. Jde např. o Vídeňskou úmluvu o diplomatických stycích (č. 157/1964 Sb.) či o Vídeňskou úmluvu o konzulárních stycích (č. 32/1969 Sb.).

Pokud jde o aplikaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb.) v oblasti daní a jiných povinných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Ferrazzini proti Itálii. Podle tohoto rozsudku daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá. Z rozhodnutí dále vyplývá, že čl. 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Z uvedeného vyplývá, že dopad Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod v daňové oblasti je velmi omezen, resp. prakticky vyloučen.

Naproti tomu uplatnění trestněprávní větve článku 6 Úmluvy zůstává nedotčeno (viz zejména Jussila proti Finsku, č. 3053/01, rozsudek velkého senátu ze dne 23. listopadu 2006, § 29-39, dále např. Cecchetti proti San Marinu, č. 40174/08, rozhodnutí ze dne 9. dubna 2013, § 22-24, nebo SEGAME SA proti Francii, č. 4837/06, rozsudek ze dne 7. června 2012, § 41, 54-59). Dále se například použije článek 7 Úmluvy zakotvující zásadu zákonnosti a princip právní jistoty v trestních věcech (s ohledem na autonomní výklad pojmů trest a obvinění, viz Engel a ostatní proti Nizozemsku, Jussila proti Finsku), článek 8 Úmluvy, k jehož zárukám ve vztahu k respektování soukromého života viz bod 2.9 nebo 8. důvodové zprávy, či článek 14 Úmluvy zakazující diskriminaci (srov. bod 8. důvodové zprávy). V případě hájitelného tvrzení o porušení kteréhokoliv z uvedených článků pak má jednotlivec právo na uplatnění opravných prostředků ve smyslu článku 13 Úmluvy.

Co se týče v návrhu často používaného pojmu majetek a jmění, pak ustálená judikatura Evropského soudu pro lidská práva vykládá pojem „majetek“ obsažený v čl. 1 Protokolu č. 1 extenzivně jako jakoukoliv majetkovou hodnotu patřící určité osobě, případně nárok určité osoby na získání majetku (včetně legitimního očekávání na získání určitého majetku). Dle rozsudku ve věci Broniowski proti Polsku má pojem „majetek“ autonomní rozsah, který není omezen na vlastnictví hmotného jmění a nezávisí na formální kvalifikaci vnitrostátního práva, tj. za

majetková práva (majetek pro účely čl. 1 Protokolu č. 1) lze považovat další práva a zájmy tvořící aktiva, např. pohledávky. Dále lze poukázat na rozsudek ve věci Kopecký proti Slovensku, ze kterého vyplývá, že pod ochranou čl. 1 Protokolu č. 1 je nejen tzv. „existující" majetek, ale též majetkové hodnoty, o nichž stěžovatel může tvrdit, že má přinejmenším legitimní naději vykonávat k nim vlastnické právo. Za majetkové právo tak lze považovat majetkový zájem osoby mající povahu nároku, pokud se naděje získat majetek zakládá na ustanoveních právního předpisu nebo na ustálené judikatuře ve vnitrostátním právním řádu. Za majetek však nelze považovat naději, že zaniklé vlastnické právo může být oživeno, ani podmíněnou pohledávku, která zanikla z důvodu nesplnění podmínky (např. rozsudek ve věci Malhous proti České republice). Majetkem ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 jsou jak absolutní majetková práva (vlastnické, právo držby, věcná práva k věci cizí, dědické právo), tak relativní majetková práva (soukromoprávní pohledávka či veřejnoprávní nároky na získání majetkové hodnoty).

Navrhovaná právní úprava tak bude zajišťovat plnění všech závazků, které se na upravovanou oblast vztahují a které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a dalších dokumentů. Lze tedy konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

7. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy

Obecně se v případě navrženého opatření jedná o právní institut, který posiluje procesní postavení správce daně a umožňuje mu odhalovat i ty skryté příjmy, vůči kterým byl za předešlé úpravy v horším důkazním postavení. Kvantifikace tohoto procesního posílení je tedy ovlivněna především kritérii, která jsou značně neurčitého charakteru (míra existující šedé ekonomiky, míra posílení důkazního postavení správce daně, schopnost správců daně využívat tohoto nového instrumentu či kapacitní zatížení správce daně). Z tohoto důvodu je celková, zvláště pak ta makroekonomická, kvantifikace opatření velmi obtížná. Nadto se dá očekávat, že význam opatření bude v praxi flexibilní, neboť například schopnost správce daně používat tento instrument se bude postupem času zvyšovat. Na druhou stranu protipůsobícím prvkem bude zvyšující se schopnost poplatníků tento institut účinně obcházet (tj. tyto dva jmenované vlivy se zřejmě budou vzájemně kompenzovat).

Opatření se týká následujících dotčených subjektů:

- poplatníci daně z příjmů fyzických osob a poplatníci daně z příjmů právnických osob (lhostejno, zda tito poplatníci daňovou povinnost provádějí autonomně či prostřednictvím plátce daně) a
- správce daně.

Z tohoto pohledu lze identifikovat následující náklady a přínosy daného opatření:

- **narovnání poctivé konkurence mezi subjekty** – opatření si především klade za cíl stanovovat daně co nejblíže té výši, jakou stanovuje zákon; toto opatření tedy vede k narovnávání chtěné daňové zátěže mezi jednotlivými poplatníky (tj. mezi tím, kdo řádně plní daňové povinnosti a kdo je řádně neplní),
- **zvýšení příjmů veřejných rozpočtů** – v důsledku tohoto opatření dojde ke zvýšení příjmů veřejných rozpočtů, neboť prostřednictvím něj je možno daň dodatečně stanovit a vybrat; zvýšení inkasa veřejných rozpočtů v důsledku tohoto opatření nebude probíhat pouze jeho bezprostřední aplikací, ale dá se očekávat, že částečně bude inkaso navýšeno i jeho preventivním působením; jelikož se jedná o dodatečné zdanění v minulosti nezdaněných příjmů, dojde k navýšení příjmů veřejných rozpočtů, bez toho aniž by byla zvýšena daňová zátěž poplatníků,
- **zvýšení administrativní zátěže poplatníků** – zvýšení je individuální v závislosti na obsahu požadované informace i na typu poplatníka, může se totiž často jednat pouze o dotaz na informaci, kterou je poplatník schopen podat bez větších obtíží a nákladů; na druhou stranu se může též jednat o požadavek na sdělení komplexnějších údajů, jejichž poskytnutí je nákladné zejména na čas (buď poplatníka samotného, jeho zaměstnanců nebo např. daňového poradce poplatníka),
- **administrativní zátěž správce daně** – kdy na jednu stranu jde o její zvýšení (v podobě *de facto* nové agendy), ale na druhé straně se může jednat o její snížení (v podobě možnosti použití efektivnějšího nástroje než jsou ty stávající).

8. Zhodnocení současného stavu a dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k zákazu diskriminace a k ochraně soukromí a osobních údajů

Návrh zákona se nedotkne platného právního stavu v oblasti zákazu diskriminace a je s principem zákazu diskriminace v souladu.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Ustanovení § 52 daňového řádu ukládá úřední osobě a každému, kdo se jakkoliv zúčastní správy daní, tj. každé osobě zúčastněné na správě daní, povinnost mlčenlivosti o všem, co se při správě daní nebo v souvislosti s ní dozvěděli a co se nějakým způsobem týká majetkových, obchodních či jiných poměrů určité osoby (typicky daňového subjektu). Správce daně je však této povinnosti zproštěn pro účely trestního řízení v situaci, nesplní-li dlužník povinnost podat prohlášení o majetku, vyhýbá-li se jejímu splnění nebo uvede-li nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje (§ 180 odst. 1 daňového řádu a navrhovaná právní úprava prohlášení o majetku podle § 38zc a následujících zákona o daních z příjmů).

Pro návrh zákona o prokazování původu majetku pak platí, že zpracování osobních údajů je součástí cíle sledovaného navrhovanou právní úpravou. Lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je v souladu se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Navrhovaná úprava je též v souladu s ochranou soukromí a osobních údajů dle čl. 7 odst. 1 a čl. 10 Listiny.

9. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Obecně lze k navrhované úpravě sdělit, že návrh zákona nepředstavuje koncepční změnu v oblasti daní z příjmů, pouze formou novely zákona o daních z příjmů rozšiřuje paletu nástrojů správce daně o další prostředky, jak poplatníka přimět ke spolupráci a dosáhnout zdanění těch příjmů, které měly být v souladu se zákonem zdaněny. Při aplikaci navržených mechanismů se uplatňují standardní postupy a principy správy daní upravené daňovým řádem. Stávající právní úprava umožňuje správci daně stanovit daň podle pomůcek a navržený zákon tento postup pro účely daní z příjmů, resp. prokazování původu majetku, konkretizuje.

Obecně pak lze k navrhované úpravě za oblast daní z příjmů ve vztahu ke vzniku korupčních rizik uvést následující:

a) Přiměřenost

Po stránce věcné představuje navržená právní úprava zejména regulaci práv a povinností v oblasti daní z příjmů a následné správy daní z příjmů. Přiměřenost zvolené právní úpravy je nutno posuzovat jak ve vztahu k množině vztahů, které má upravovat, tak ve vztahu ke zvoleným nástrojům.

Rozsah návrhu zákona ve vztahu k šíři regulovaných vztahů předkladatel shledal dostatečně přiměřeným, neboť zavádí účinný nástroj, který umožní prověřování, zda nárůst jmění nebo spotřeba a vydání poplatníka daně z příjmů fyzických nebo právnických osob odpovídá příjmům, které správci daně deklaroval v minulých obdobích. Účelem je, aby nepřiznaný a nezdaněný příjem zjištěný na základě tohoto postupu byl následně zdaněn. Navrhovaná úprava tak respektuje působnost zákona o daních z příjmů, který novelizuje, a nerozšiřuje možnost aplikace navržených mechanismů na jiné daně.

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působnosti jako takový, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nutnost zavedení diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo.

Navrhovanou právní úpravu nelze považovat za neúměrné rozšíření kompetence orgánu veřejné správy, neboť prokazování původu majetku netvoří novou a samostatnou agendu, která by rozšiřovala stávající kompetenci správce daně. Naopak navrhovaná úprava má za cíl na základě efektivnějšího využití stávajících institutů daňového a trestního práva, popřípadě nových (speciálních) institutů zajistit, aby bylo dosaženo požadovaného účelu, tedy efektivního odhalení zatajených či nezdaněných příjmů poplatníka a jejich následného zdanění.

b) Efektivita

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě poznamenat, že ke kontrole a vynucování splnění povinností stanovených zákonem bude příslušný správce daně. Tento správce daně obvykle disponuje podklady pro

vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že správcem daní z příjmů jsou orgány Finanční správy České republiky, lze v daňové oblasti hovořit o vysokém stupni plošného zajištění a kontrolování plnění zákonem uložených povinností. Finanční správa České republiky je soustava orgánů, jejichž působnost je rozložena na celé území České republiky. Orgány Finanční správy České republiky jsou soustavou třístupňovou, což zajišťuje rovněž optimální vertikální rozložení výkonu zákonné působnosti. Vnitřní organizační struktury těchto orgánů jsou pak uspořádány tak, aby byly schopny plně a efektivně zajišťovat rozsah působnosti, která jim byla zákonem svěřena.

Orgány Finanční správy České republiky jsou v prvním stupni územně členěny na krajské bázi. Výkon dané agendy je tak svěřen čtrnácti finančním úřadům a Specializovanému finančnímu úřadu. Ačkoli tyto úřady disponují lokálními územními pracovišti, předpokládá se zajištění agendy související s prokazováním původu majetku, která se díky své povaze nebude dotýkat masového počtu poplatníků, primárně na úrovni krajů, kde je zajištěna jednak větší profesionalita a kvalifikovanost pracovníků a zároveň posílen prvek určitého odstupu, což je významné pro snížení korupčních rizik. Zároveň se předpokládá koordinace na celostátní úrovni zajišťovaná Generálním finančním ředitelstvím, které současně koncentruje profesionální nástroje analyticko-vyhledávací činnosti, což je obvyklý model uplatňovaný při rozkrývání velkých daňových úniků.

Je tak záležitostí správní praxe, aby uvedla navržené právní normy v život a vytvořila ustálené postupy, v jejichž mezích se bude správce daně pohybovat, a které poskytnou dostatek právní jistoty jak daňovým subjektům, tak samotným správcům daně. K tomu slouží i jednotné metodické řízení ze strany Generálního finančního ředitelství a rozhodovací činnost Odvolacího finančního ředitelství, které jako orgán nejblíže nadřízený finančním úřadů sjednocuje prostřednictvím rozhodování o opravných prostředcích jejich rozhodovací činnost.

c) Odpovědnost

Z hlediska odpovědnosti lze uvést, že z navrhované právní úpravy je zřejmé, který orgán je kompetentní v dané věci rozhodovat, neboť návrh tohoto zákona, který novelizuje zákon o daních z příjmů, zachovává stávající stav, kdy orgánem oprávněným k výkonu správy daní z příjmů je správce daně. Navrhovaná právní úprava pouze poskytuje pro účely výkonu správy daní z příjmů další nástroje s cílem dosáhnout zdanění těch příjmů, které měly být v souladu se zákonem o daních z příjmů zdaněny.

Z úpravy příslušnosti v rámci výkonu správy daní, které jsou dotčeny navrhovanou právní úpravou, je vždy zřejmé, jaký konkrétní správce daně, resp. správní orgán je v daném případě příslušný (srov. § 13 a násl. daňového řádu, § 4 a násl. zákona o Finanční správě České republiky). Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně je při správě daní vždy úřední osoba. Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (srov. § 12 odst. 4 daňového řádu); úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

Při tvorbě právní úpravy se z hlediska koncentrace, resp. dekoncentrace, respektuje struktura daných orgánů, jimž je působnost svěřována. V případě zákona o daních z příjmů jde o strukturu orgánů Finanční správy České republiky. Uvedená soustava orgánů je přitom koncipována na klasickém hierarchickém principu nadřízenosti a podřízenosti jednotlivých orgánů, které soustavu tvoří. Vlastní orgány jakož i soustava jako celek fungují na obvyklém monokratickém principu řízení. Působnost správce daně prvního stupně je tak svěřena finančnímu úřadu, aby v rámci hierarchie byl zajištěn devolutivní účinek opravných prostředků a efektivní mechanismus vnitřní kontroly.

d) Opravné prostředky

Navrhovaný zákon neupravuje žádné zvláštní postupy v oblasti opravných prostředků, uplatní se tak stávající obecná právní úprava v daňovém řádu.

Z hlediska opravných prostředků existuje možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad (srov. § 109

a násl. daňového řádu). V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky *pro bono* daného subjektu uvedenými v § 110 odst. 1 daňového řádu.

V intencích navrhovaného zákona se lze odvolat proti samotnému stanovení daně platebním výměrem nebo dodatečným platebním výměrem, nikoliv proti výzvě k prokázání příjmů nebo proti výzvě k podání prohlášení o majetku, které mohou předcházet stanovení daně. V případě těchto výzev se uplatní obecné pravidlo § 109 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se nelze proti výzvě samostatně odvolat.

Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (srov. § 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu) či podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu).

Vedle prostředků ochrany upravenými daňovým právem se uplatní standardní soudní ochrana, a to primárně v rámci správního soudnictví prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, žaloby směřující k ochraně proti nečinnosti správního orgánu či žaloby směřující k ochraně před nezákonným zásahem. Sekundárně pak v rámci civilního soudnictví při posuzovaní případné náhrady škody, která by mohla být dotčenému subjektu způsobena zásahem orgánu veřejné moci (správcem daně).

e) Kontrolní mechanismy

Z hlediska systému kontrolních mechanismů je nutno uvést, že oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí, a to primárně formou opravných prostředků. Proti rozhodnutím je možno podat odvolání, anebo v zákonem stanovených případech užít mimořádných opravných prostředků či jiných prostředků ochrany (viz předchozí bod). Vedle toho lze využít rovněž dozorčí prostředky, čímž je zaručena dostatečná kontrola správnosti a zákonnosti všech rozhodnutí vydávaných v režimu daňového řádu.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní, resp. další dotčené působnosti současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuální povinnost regresní náhrady škody, za níž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Z hlediska transparence a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti pod hrozbou pokuty do výše 500 000 Kč a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Tím ovšem nemůže být dotčeno právo samotného daňového subjektu na informace o něm soustřeďované. Toto právo je realizováno prostřednictvím nahlížení do spisu a nahlížení na osobní daňový účet. Získání informací je daňovým subjektům umožněno také prostřednictvím daňové informační schránky dle § 69 a následující daňového řádu.

Lze tedy říci, že návrh zákona je v souladu s požadavkem na transparentní výkon veřejné správy (ve srovnání se současnou právní úpravou nevytváří překážky toku informací). Návrh jako celek nevybočuje z rámce obvyklých principů a nejsou s ní spojena žádná přímá či nepřímá korupční rizika.

10. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

Níže je uveden stručný souhrn ze závěrečné zprávy z hodnocení dopadů regulace (RIA). Samotná zpráva z hodnocení dopadů regulace, včetně shrnutí závěrečné zprávy RIA, je přílohou důvodové zprávy.

Jak je podrobněji rozvedeno výše (viz bod 2 a 3) navržená právní úprava je vyvolána především závazkem vlády vyplývajícím z koaliční smlouvy a programového prohlášení, ve kterém se vláda zavázala podniknout nezbytné kroky v oblasti prokazování původu nabytého majetku a v této souvislosti přijmout přiměřená opatření v daňových a trestněprávních předpisech. K nalezení vhodného věcného řešení Ministerstvo financí ve spolupráci s Ministerstvem spravedlnosti vypracovalo *Analýzu prokazování původu majetku a možnosti jeho odčerpávání* (k obsahu Analýzy viz výše). Při projednání analýzy vládou vyšlo najevo, že pozornost by neměla být směřována na odčerpání nelegálně nabytého majetku, ale na efektivnější zdanění nepřiznaných příjmů. Samotný mechanismus zdanění by měl vycházet ze stávajících nástrojů daňového práva (zejm. ze stanovení daně

podle pomůcek), které by měly být upraveny takovým způsobem, aby bylo zajištěno jejich efektivnější využívání v praxi.

Vzhledem k tomu, že zásadní věcné otázky nastavení koncepce prokazování původu majetku byly vládou již rozhodnuty, soustředila se analýza RIA pouze na další dílčí témata, která bylo nutné při přípravě právní úpravy věcně posoudit. Jako stěžejní a významné téma pro volbu věcného řešení byla posuzována otázka okruhu daňových subjektů, na něž se bude navrhovaná právní úprava vztahovat,

Zásadními kritérii, která bylo třeba zohlednit v rámci tvorby právní úpravy a rozhodování, která z možných variant je nejlepší, byly zvláště riziko nesouladu s ústavním pořádkem, administrativní zátěž poplatníků a správců daně, vliv na veřejné rozpočty a finanční dopad na daňové subjekty, naplnění základního cíle správy daní a zahraniční zkušenosti. Za účelem zajištění mezinárodního srovnání byla vypracována analýza evropských úprav prokazování příjmů, která je přílohou důvodové zprávy.

Okruh daňových subjektů:

Stanovení daně na základě pomůcek zvláštním způsobem bylo vyhodnoceno jako nevhodnější daňový nástroj k dosažení stanoveného cíle. Jedním z problémů, u kterých je nutné nalézt vhodné řešení, je určení okruhu daňových subjektů, na něž se bude navrhovaná právní úprava vztahovat.

V úvahu připadají tři varianty řešení, a sice že daná úprava bude dopadat pouze na (i) poplatníky daně z příjmů fyzických osob, pouze na (ii) poplatníky daně z příjmů právnických osob nebo na (iii) oba okruhy poplatníků. Na základě vzájemného porovnání jednotlivých variant optikou zvolených kritérií, vyplynula jako nejvhodnější varianta ta, kdy právní úprava bude dopadat na poplatníky daně z příjmů fyzických osob a poplatníky daně z příjmů právnických osob, a to zejména s ohledem na nejnižší riziko nesouladu s ústavním pořádkem a naplnění základního cíle správy daní, kdy byla zohledněna skutečnost, že pokud by navrhovaná úprava nedopadala na poplatníky daně z příjmů právnických osob, mohlo by docházet k vyhýbání se daňovým povinnostem v souvislosti s prokazováním příjmů skrze právnické osoby, svěřenské fondy či jiné jednotky.