

## **Připomínka Komory daňových poradců ČR k návrhu zákona o prokazování původu majetku**

Systemové vady předloženého návrhu jsou natolik rozsáhlé, že k němu nelze vznést racionální připomínky, proto Komora daňových poradců ČR uplatňuje **zásadní připomínku koncepčního charakteru**:

**Předložený návrh je nesystémový, vymyká se základním principům a zásadám správy daní, zavádí paralelní procesní úpravu vedle platného daňového řádu a narušuje základní ústavní principy.**

**Návrh poskytuje nepřiměřený prostor pro libovůli a zneužití postupů státní správy v rozporu se základními právy daňových subjektů, zejm. na pokojné užívání majetku.**

**Navrhujeme proto znění zákona o prokazování původu majetku před jeho dalším projednáváním zcela zásadně přepracovat tak, aby především respektoval principy stanovené daňovým řádem a ústavní principy.** Zásadní nedostatky navržené úpravy spatřujeme zejména, nikoliv však výlučně, v níže uvedených bodech. Práce na přepracování návrhu zákona by tak neměly být omezeny jen na níže uvedené oblasti. Naopak se domníváme, že je zcela nezbytné nejprve zpracovat věcný záměr takovéto právní úpravy, ve kterém by měly být zohledněny naše systémové a principiální námitky a ten by měl být následně zaslán k připomínkování. K této připomínce uvádíme argumenty, které nás vedly k celkovému odmítnutí předloženého zákona:

### **1. Koncepce zákona**

**Předložený návrh je nesystémový, vymyká se základním principům a zásadám správy daní, zavádí paralelní procesní úpravu vedle platného daňového řádu a narušuje základní ústavní principy. Návrh poskytuje nepřiměřený prostor pro libovůli a zneužití postupů státní správy v rozporu se základními právy daňových subjektů, zejm. na pokojné užívání majetku.**

## Návrh

**Zákon zcela zásadně přepracovat tak, aby především respektoval principy stanovené daňovým řádem a ústavní principy.**

### **2. Retroaktivita, zasahující do prekludovaných období**

Podle návrhu může být DS v budoucnosti vyzván k prokázání příjmů, které použil ke zvýšení svého jmění, a to bez ohledu na to, kdy tyto příjmy skutečně obdržel. Při tom podle stávající právní úpravy nemá DS důvod mít k dispozici důkazní prostředky k příjmům, které mu plynuly v období, za které již nelze daň stanovit. O povinnosti udržovat dokumentaci k těmto příjmům dosud nebyl DS nijak informován. Nelze tak vyloučit situaci, že nebude schopen z objektivních důvodů unést na základě výzvy správce daně své důkazní břemeno a bude mu tak doměřena daň, aniž by v jeho případě došlo v minulosti k daňovému úniku. Taková situace by byla v příkrém rozporu s cílem návrhu. Zároveň je třeba upozornit na skutečnost, že fyzické osoby-nepodnikatelé vůbec nemají povinnost archivovat příslušnou dokumentaci. Zákon by měl jednoznačným způsobem vymezit období, od kterého bude moci správce daně požadovat po daňovém subjektu příslušnou dokumentaci prokazující původ daného majetku.

Podle důvodové zprávy se dokonce předpokládá, že „*může dojít k dodanění příjmů, které fakticky nastaly v prekludovaných obdobích, avšak poplatník tuto skutečnost nedokázal správci daně přesvědčivě prokázat*<sup>1</sup>.“

Z důvodové zprávy rovněž vyplývá, že prokazování původů příjmů pocházejících z prekludovaných období bude vynucováno pod hrozbou trestního stíhání, neboť pouze „*Prokázáním původů příjmů (např. že šlo o příjmy osvobozené) pocházejících z prekludovaných období se tak poplatník zbavuje podezření ve vztahu k posouzení toho, zda byla naplněna skutková podstata trestného činu kráčení daně.*<sup>2</sup>“ a „*neschopnost či neochota prokázat (alespoň rámcově) původ příjmů může být*

---

<sup>1</sup> str. 18 důvodové zprávy

<sup>2</sup> str. 35 důvodové zprávy

*vyhodnocena správcem daně jako signál, že v minulosti došlo ke spáchání trestného činu.<sup>3</sup>*

*Příčemž dle důvodové zprávy by daň měla být doměřena i za prekludovaná období, neboť „Má-li však správce daně podezření, že jednáním poplatníka došlo 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).<sup>4</sup>*

Z textu návrhu zákona není zřejmý vzájemný vztah ustanovení § 38x odst. 5 ZDP a § 38y odst. 2 ZDP.

V návrhu zákona předkladatel v § 38x odst. 5) uvádí, že uplynula-li lhůta, ve které nastaly skutečnosti a je tedy po prekluzi, správce daně se nebude případem zabývat. Tedy nebude se zabývat jak nabytím majetku, tak ani zdrojem financování tohoto majetku. Bez ohledu na to, co vysvětluje důvodová zpráva, nelze §38y odst. 2) číst jinak než jako rozpor s tím, co je uvedeno v § 38x odst. 5)

Jestliže správce daně nevyzývá, potom poplatník není povinen a nemá důvod očekávat jakoukoliv iniciativu správce daně. Nelze po něm žádat povinnosti nad rámec zákona.

V případě, kdy nebude mít doklady o zdanění příjmů poplatníkem k dispozici správce daně (například z důvodu jejich skartace) je nutné tuto skutečnost vykládat ve prospěch daňového subjektu a to zejména v případě kdy je nebude mít k dispozici poplatník. Není možné akceptovat chybějící doklady a údaje u správce daně a sankcionovat za tu samou skutečnost daňový subjekt. Tato otázka které údaje má správce daně k dispozici a to i v návaznosti na jejich případnou skartaci, není v návrhu vůbec podrobněji řešena.

---

<sup>3</sup> str. 37 důvodové zprávy

<sup>4</sup> str. 37 důvodové zprávy

## **Návrh**

**Jak tedy vyplývá z důvodové zprávy, návrh je ve svém celku konstruován tak, aby bylo možno vyměřit či doměřit daň i za prekludovaná období, ačkoliv by se podle jednotlivých ustanovení dalo usuzovat na opak.**

**Protože se jedná o nepřipustnou retroaktivitu a protože daňové subjekty dosud neshromažďovaly důkazní prostředky pro doložení nárůstu jmění, neboť dosud jim takovou povinnost žádný právní předpis neukládal, navrhuje:**

**a) Do přepracovaného návrhu zákona nezahrnovat úpravu, která je zachycena v ustanovení § 38y odst. 2 a 3 návrhu.**

**b) Naopak by součástí návrhu zákona mělo být výslovné zakotvení zásady, že úprava nemůže být retroaktivní, a tedy zakotvení této zásady, do přechodných ustanovení, takto:**

**"Povinnosti uložené tímto zákonem se vztahují na nárůsty jmění, ke kterým došlo od účinnosti zákona."**

**c) Považujeme za vhodné před dalšími pracemi nad návrhem prověřit, jak historicky zpětně disponuje správce daně údaji o zdanění příjmů poplatníků a jak je možné je ze strany správce daně doložit včetně např. kopiemi daňových přiznání. Pokud správce daně tyto údaje nebude mít k dispozici (například z důvodu skartace) je nezbytné tuto skutečnost vykládat ve prospěch daňového subjektu a takto ji zakomponovat i do návrhu.**

### **3. Uložení povinnosti správci daně**

Správce daně disponuje rozsáhlými možnostmi získání informací o poplatníkovi (jeho majetku a příjmů) jak z vlastní úřední činnosti, tak i od třetích osob či z registrů a jiných evidencí. V souladu se zásadou dobré správy považujeme proto za důležité, aby správce daně poté, co si udělá úsudek o nárůstu jmění poplatníka nad zákonem stanovenou hranici, učinil nejprve vlastní šetření ke zjištění možných zdrojů tohoto nárůstu, a to ještě předtím, než zašle výzvu. Například zjištěním majetkové účasti v obchodních korporacích a v té souvislosti zjištěním výše případných dividend či prodejů obchodních podílů (týká se také veřejně obchodovatelných akcií), zjištěním

nabývacích titulů u nemovitostí zapsaných v katastru, informací z dědického řízení apod., a to vše tak, aby následná výzva poplatníkovi byla takovým prostředkem, který jej zatěžuje nejméně.

### **Návrh**

**Navrhujeme doplnit v přepracovaném návrhu zákona povinnosti správce daně před vydáním výzvy, projednat a vymežit jejich rozsah.**

#### **4. Porušení zákazu sebeobviňování**

V případě naplnění podmínek dle § 38zc odst. 1 bude DS vyzván k podání prohlášení o majetku. Pokud prohlášení o majetku neodevzdá či jej odevzdá nepravdivé, dopustí se dle navržené novely trestního zákoníku trestného činu, za který mu hrozí odnětí svobody na jeden rok až čtyři léta, peněžitý trest nebo zákaz činnosti.

Pokud odevzdá prohlášení o majetku pravdivé, může to vést (u subjektů, které nebudou schopny prokázat původ majetku (viz argumentace výše) ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem a rovněž vzhledem k ustanovení § 38z odst. 2 písm. c) k obvinění z trestného činu kráčení daně

DS je tak nucen poskytnout správci daně údaje, které následně budou předány orgánům činným v trestním řízení za účelem jeho trestního stíhání.

Podle důvodové zprávy „*Z povahy věci nemůže jít ani o rozpor se zásadou zákazu sebeobvinění, která se uplatňuje pouze na poli trestního práva.*<sup>5</sup>“ Zde odkazujeme na náleží Ústavního soudu ze dne 18.2.2010, sp.zn. I. ÚS 1849/08, podle kterého má zásada zákazu sebeobviňování své uplatnění i ve správním, a tudíž i v daňovém řízení. Daňový subjekt tak dle návrhu má dvě možnosti: buďto (i) sdělí požadované údaje, a to i za prekludovaná období a vystaví se riziku trestního stíhání, nebo (ii) údaje nesdělí a bude mu doměřena daň, a to mnohdy ve vyšší částce a s vyšší sankcí, než by tomu bylo, pokud by správce daně postupoval standardně dle DŘ a ZDP. Mimo to je ještě třeba zdůraznit, že získané důkazní prostředky v podobě prohlášení o majetku mohou být použity v trestním řízení, tj. jedná se o „pole trestního práva“, kde se zásada zákazu sebeobvinění zcela jednoznačně uplatňuje.

---

<sup>5</sup> str. 35 důvodové zprávy

Domníváme se, že takový postup je i v rozporu s některými rozhodnutími NSS a ÚS, a to minimálně v otázce dokládání navýšení jmění neomezeně zpětně (viz. například 8 Afs 16/2005-114 a 8 Afs 29/2005-112 ze dne 21. 5. 2007, ÚS IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005, 8 Afs 33/2005-48 ze dne 7. 3. 2007).

### **Návrh**

**Navrhujeme ustanovení o prohlášení o majetku z návrhu zcela vypustit. Podle přiložené analýzy evropských úprav prokazování příjmů není v tradičních zemích EU tato či obdobná úprava přijata.**

**Dále navrhujeme vypustit při přepracování z návrhu zákona koncepci sebeobvinění tak, jak je popsána výše.**

### **5. Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem**

Návrh zavádí specifický způsob stanovení daně podle pomůcek, a to přesto, že univerzální právní norma, tj. daňový řád stanovení daně podle pomůcek upravuje. Není sporu o tom, že podle této univerzální úpravy lze stanovit daň podle pomůcek i v případě, kdy ve smyslu návrhu DS neunese k výzvě správce daně k prokázání příjmů své důkazní břemeno.

Návrh zavádí sankce za daňové úniky „druhého řádu“ ve smyslu ustanovení § 38z odst. 2 návrhu. Jednak jde o „přísnější“ pomůcky, jednak o vyšší penále. Důvod rozdělování daňových úniků na závažné a více závažné není z důvodové zprávy zřejmý. Konstatování v důvodové zprávě, že „*Obecná úprava mechanismu pomůcek obsažená v daňovém řádu je z hlediska aplikace na případy zatajených příjmů nedostačující.*“<sup>6</sup> není ničím odůvodněno.

K přechodu na „přísnější“ podmínky postačuje odhad správce daně, že daň stanovená tímto způsobem přesáhne 2 mil. Kč. A to i v případě, že výše skutečně stanovené daně bude následně nižší. To vytváří prostor ke zneužití práva ze strany správce daně.

---

<sup>6</sup> str. 6 důvodové zprávy

Podle návrhu 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. To je v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým zcela jistě není stanovení daně v nejvyšší možné výši, což mimo jiné jednoznačně potvrzuje judikatura, podle které povinnost správce daně přihlédnout k výhodám pro daňový subjekt a zohlednit ekonomické výdaje se uplatní při jakémkoliv způsobu stanovení daně včetně stanovení daně dle pomůcek (*viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, nebo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123, případně ze dne 6.11.2014 č.j. 9 Afs 85/2013-57*).

Fikce dle § 38za odst. 3 ZDP může být dle našeho názoru v rozporu s principem zdanění skutečného příjmu opakovaně potvrzovaném v judikatuře jak NSS, tak ÚS.

### **Návrh**

**Navrhujeme zcela vypustit ustanovení o možnosti stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem a využít namísto toho standardní postup stanovení daně podle pomůcek podle DŘ.**

#### **6. Návrh neupravuje, jakým způsobem je zjišťována hodnota majetku, resp. nárůst jmění poplatníka**

A) Návrh nedefinuje, v jakých cenách se bude posuzovat nárůst jmění. Protože podstatou zákonné úpravy je zkoumat projev příjmů v majetku daňového subjektu, je nezbytné posuzovat příjmy a pořizovací ceny majetku/jmění v různých letech, a to i mnoho let zpětně. Např. posuzování tržních cen s ohledem na jejich růst v čase u nemovitostí, uměleckých děl, drahých kovů, akcií atp. by vedlo k tomu, že značná část populace bude obtěžována výzvami a následně jim bude majetek odňat, neboť jejich příjmy formálně vzato nebudou odpovídat hodnotě/nárůstu jmění.

Pokud by správce daně oceňoval resp. odhadoval cenu majetku v současných tržních cenách, šlo by de facto ke zdanění majetku (tichých rezerv), kdy z důvodové zprávy nevyplývá, že toto (tj. faktické zdanění držby majetku) by mělo být cílem navrhované právní úpravy.

K Textu návrhu zákona, konkrétně pak k tučně vyznačenému textu:

„§ 38x

### **Výzva k prokázání příjmů**

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

- a) má důvodné pochybnosti o tom, **zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správcem daně odpovídají nárůstu jeho jmění, a nejsou mu známy jiné skutečnosti, které by tento nárůst jmění ozřejmovaly, a***
- b) po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění poplatníka přesahuje 5 000 000 Kč.“*

- Návrh zákona ve snaze dodanit v minulosti nepřiznané příjmy zavádí nový pojem: „nárůst jmění poplatníka“. Vytváří fikci, že neprokázaný rozdíl mezi nárůstem jmění a souhrnem poplatníkem oznámených nebo tvrzených příjmů je jakýmsi zatajeným příjmem, který je nutné podrobit zkoumání ze strany správce daně a pokud nebude jako takový uspokojivě prokázán, zahájí správce daně postup na doměření daně podle pomůcek. Takový postup obsahuje logický rozpor, kdy jsou příjmy porovnávány s nárůstem jmění.
- Nově navrhovaný §38x tak rozšiřuje předmět daně nad rámec předmětu daně definovaného v § 3 a v § 18. Zákon o daních z příjmů v současném znění neřeší problematiku zdaňování jmění ani jeho nárůstu. Jmění není vůbec předmětem daně z příjmů. Návrh zákona dále vůbec nedefinuje, jak se oceňuje nárůst jmění.
- Předmětem daně by se tak stal například i nárůst jmění poplatníka v čase. U poplatníků, kteří vedou účetnictví, má takový nárůst i svůj název: „tzv. skryté rezervy“. Nárůst hodnoty jmění a majetku v čase nelze prokázat žádným příjmem. V účetnictví se obvykle o takovém nárůstu jmění neúčtuje. Jedná se o velmi zásadní problém, který je třeba jednoznačně vymezit i vzhledem k významnému nárůstu tržních cen zejména nemovitých věcí v období posledních 20 let.

- **Dle aktuálního návrhu lze tedy konstatovat, že připravovaná novela hodlá zdaňovat (příp. dodaňovat) skryté rezervy daňových subjektů, které ovšem nemají přímou souvislost s příjmy daňového subjektu.**
- Předpokládáme, že nebylo úmyslem zákonodárce, rozšířit předmět daně o tzv. skryté rezervy a už vůbec ne ponechat stanovení základu daně na správním uvážení správce daně, neboť pojem „nárůst jmění poplatníka“ není nikde definován.
- Důsledek navrhované změny: Ze současného znění zákona je patrné, že postihne plošně celou řadu daňových subjektů, z nichž většina nabyla svůj majetek z legálně nabytých příjmů, ale tito poplatníci budou vystaveni situaci, kdy nebudou schopni prokázat nárůst jejich jmění.

Mělo by také být výslovně zakotveno, že při stanovení základu daně se nepřihlíží k majetku, který poplatník prokazatelně získal bezplatně. U takového majetku z logiky věci nemůže poplatník prokázat příjmy, z nichž jej pořídil. Návrh nijakým způsobem nestanoví, jak bude zohledněna vlastní práce, či práce spolupracujících osob. Např. je zcela běžné, že část prací na výstavbě rodinného domu je prováděna svépomocí. Tuto hodnotu rovněž nelze prokázat, ale nepochybně se v nárůstu majetku promítla.

Ze zákona také není jasný okamžik, ke kterému správce daně bude konstatovat nárůst jmění poplatníka. Tedy zda lze konstatovat nárůst jmění i zpětně (včetně období před účinností zákona), nebo pouze podle stavu k určitému dni, popř. ke konci zdaňovacího období, od účinnosti zákona. Teoreticky by tedy mohl být poplatník vyzván k prokázání majetku evidovaného v 90. letech minulého století, který už ale poplatník nevlastní.

### **Návrh**

**1a) Jednoznačně vymezit a definovat pojem "jmění poplatníka" a jeho vztah k příjmům poplatníka podléhajícím dani.**

**1b) Doplnit zásadu, že:**

***“Za nárůst jmění poplatníka se nepovažuje nárůst jmění, ke kterému došlo prokazatelně bezúplatně nebo z titulu vlastní práce poplatníka, nebo bezúplatné práce třetích osob....***

**1c) Doplnit dále to, že**

***„...Nárůst jmění a majetek se v řízení posuzuje výlučně v cenách pořízení platných v době, kdy k nárůstu jmění došlo....“.***

B) Návrh neobsahuje mechanismus, kterým by se mohl poplatník bránit proti nesprávnému předběžnému posouzení dle ust. § 38x odst. 1, např. pokud bude správcem daně stanovena nesprávná výše hodnoty majetku poplatníka, která neodpovídá historickým (pořizovacím) cenám.

Návrh neobsahuje možnost požádat správce daně o preventivní ocenění majetku (např. ve formě závazného posouzení), případně řešení konfliktu mezi oceněním správcem daně a oceněním soudním znalcem nebo kvalifikovaným odborníkem, zejména ve sporných případech (podnik, cenné papíry neobchodovaném na veřejném trhu).

### **Návrh**

**Navrhujeme proto doplnit návrh tak, aby měl poplatník možnost rozporovat správcem daně tvrzený rozdíl mezi příjmy a nárůstem jmění ještě předtím, než bude muset prokazovat požadované skutečnosti. Vhodným institutem se jeví např. stížnost proti vyčíslenému nárůstu jmění, mající vůči výzvě k prokázání příjmů odkladný účinek.**

C) Důvodová zpráva k návrhu zákona uvádí v úvodu bodu 2.3., že účelem návrhu zákona je efektivnější zdanění nepřiznaných příjmů, nikoli zdanění nepřiznaného majetku. Rovněž je nutno připomenout, že „Zákon o prokazování majetku“ má být koncipován jako novela zákona o daních z příjmů a případné dodanění bude provedeno jako dodanění příjmů daňového subjektu, u něhož nebylo prokázáno zdanění v minulosti.

Zákon tak vůbec neřeší vyloučení rizika dvojího zdanění toutéž daní z příjmů – např. první zdanění v rámci režimu dle návrhu nového zákona a pak druhé zdanění při prodeji majetku, který tvořil v rámci prvního zdanění neprokázaný přírůstek jmění. V případě, že správce daně považuje za neprokázaný příjem, který se vztahuje k nabytí určitého majetku, a stanoví daň dle § 38za, měla by tak z výše tohoto příjmu vycházet i nabývací cena tohoto majetku v případě prodeje, jinak zde reálně hrozí dvojitá zdanění.

### **Návrh**

**Je tedy nezbytné zabezpečit, aby na základě uvedeného návrhu nedošlo k dvojímu zdanění jednoho příjmu.**

**Navrhujeme proto doplnit zásadu, že pro účely ZDP lze nabývací cenu zvýšit o část příjmu zdaněného na základě daného návrhu.**

D) Návrh tak, jak je předložen, by mohl být zneužit pro podávání anonymních podání, obsahující tvrzení o „údajném skrytém“ majetku poplatníka, na základě kterých by byl poplatník vyzván k doložení příjmů. I v důvodové zprávě je uvedeno, že *„Pochybnosti správce daně ohledně rozdílu mezi skutečnostími poplatníkem deklarovanými a faktickým stavem mohou vyvstat na základě informací, indicií nebo domněnek, které nemusí mít sílu důkazních prostředků, resp. důkazů, ve formálním smyslu.“*

Zdánlivé řešení této situace pouze v důvodové zprávě (*„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“*) považujeme za nedostatečné.

**Navrhujeme proto stanovit explicitně náležitosti výzvy tak, aby výzva povinně obsahovala seznam majetku, který se k nárustu jmění vztahuje, na základě čeho dospěl správce daně k závěru, že se jedná o majetek poplatníka, a výši a způsob ocenění tohoto majetku.**

## **7. Vztah k daňovým nerezidentům**

Z návrhu není zřejmá jeho případná aplikace ve vztahu k daňovým nerezidentům či osobám, které jsou sice daňovými rezidenty, ale jedná se o osoby, které byly v minulosti daňovými nerezidenty nebo naopak osobám nerezidentním, které v minulosti byly daňovými rezidenty.

Vznikají zde např. tyto otázky:

a) Pokud daňový nerezident kdykoliv v minulosti obdržel příjmy, podléhající zdanění v České republice, znamená to, že jej správce daně může kdykoliv vyzvat k prokázání zdanění příjmů?

b) Daňový nerezident bude prokazovat pouze zdanění v ČR nebo i zdanění v zahraničí?

c) Jakým způsobem bude nerezident prokazovat zdanění v případě států, kde daň není placena, příjem je osvobozen, případně vůbec není nutné podávat daňové přiznání?

d1) Jaké prekluzivní lhůty ve vztahu k daňovým nerezidentům budou uplatňovány – české, zahraniční či jejich kombinace?

d2) Jaké procesní předpisy budou použity - zahraniční či tuzemské? Zvláště pak pokud půjde o českého daňového rezidenta, který v době postupu dle tohoto zákona nebude nejen českým rezidentem, ale nebude mít v ČR ani žádný majetek, ani žádný zdroj příjmů podléhající zdanění ani nebude českým poplatníkem (byl jím v minulosti)?

e) Pokud bude mít daňový nerezident na území ČR stálou provozovnu, bude nutné prokazovat navýšení ve vztahu k celému právnímu subjektu?

Stálá provozovna nemá právní subjektivitu, to tedy znamená, že pokud např. vznikne společnosti Apple na území ČR stálá provozovna, bude povinností společnosti Apple na výzvu prokázat českému správci daně výši celého jejího jmění?

f) Jak bude navržena úprava ve vztahu k daňovým nerezidentům souladná s teritoriálním dopadem českých právních předpisů a uzavřenými mezinárodními smlouvami např. o ochraně investic či aplikaci jednotlivých právních režimů?

g) Návrh vůbec neřeší vztah a návaznost na smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

## **Návrh**

**Domníváme se, že dopad dané právní úpravy na daňové nerezidenty bude problematický a nejednoznačný a před jejich koncepčním vyřešením navrhuje omezení této právní úpravy pouze ve vztahu k daňovým rezidentům.**

### **8. Dopad na právnické osoby**

Z principu věci nám není zcela jasné, jakým způsobem má daná úprava dopadat na poplatníky daně z příjmů právnických osob. Domníváme se, že pokud tito poplatníci vedou správně české účetnictví, neměla by výzva dle navrhované úpravy vůbec přicházet do úvahy. Jelikož tito poplatníci účtují o veškerém svém majetku a dluhách, resp. veškerý majetek a dluhy musejí být zachyceny v účetní závěrce, měly by údaje být vždy k dispozici správci daně. Z těchto údajů je pak jednoznačně znatelné, zda je majetek financován společníky ze zisku nebo dluhy. Pokud účetnictví není vedeno nebo je vedeno chybně, je možné i za stávající úpravy uložit sankci dle ZoÚ a případně doměřit daň dle pomůcek a samozřejmě je možné dle konkrétních okolností uvažovat o trestně právní rovině věci. To jednoznačně platí i v případě poplatníků daně z příjmů právnických osob, kteří nemají právní subjektivitu zmíněných v důvodové zprávě. Nedokážeme si představit situaci, kdyby zde byl majetek PO, u kterého by ze správně vedeného účetnictví nebylo možné identifikovat zdroj jeho pořízení. Jak již bylo výše uvedeno, k případnému zpochybnění údajů v účetnictví by tak rozhodně neměl sloužit tento velmi restriktivní speciální způsob, ale standardní řízení s možností doměření daně a případně udělení sankce dle ZoÚ.

## **Návrh**

**Na základě výše uvedeného navrhuje z dopadu navrhované právní úpravy vyloučit právnické osoby vedoucí účetnictví, které účtují o veškerém svém majetku a dluhách, a to minimálně těch, které mají právní subjektivitu.**

### **9. Výše sankce dle § 38zb ZDP**

Navržená sankce 50% resp. 100% může minimálně v některých případech představovat v souladu s judikaturou ÚS sankci rdousícího či škrtícího charakteru. K takové situaci může dojít např. v případě, kdy daň bude stanovena prostřednictvím speciální metody pomůcek dle předloženého návrhu (tj. obecně, bez zohlednění

výdajů). Pokud zohledníme výši daně stanovenou z hrubých příjmů a penále ve výši 100%, docházíme k částce, která dokonce může výrazně převýšit potenciální nárůst majetku poplatníka. Pak se jedná zcela jednoznačně o sankci rdousícího či škrtícího charakteru (viz například Pl. ÚS 52/13 ze dne 9.9.2014 (č.219/2014 Sb. částka 93 ze dne 20.10.2014) případně Pl. ÚS 44/13 ze dne 13.5.2014). V této souvislosti je také třeba zohlednit, že dle důvodové zprávy jsou obě sankce v zásadě neprominutelné. Z tohoto hlediska je třeba také přihlídnout k tomu, že zde chybí možnost jakéhokoliv správního uvážení, tzn. že správce daně vždy vyměří penále ve výši 50% resp. 100%. Minimální výše sankce, která nezohledňuje konkrétní události případu a majetkové a jiné poměry poplatníka, byla ústavním soudem shledána protiústavní.

Sankce musí být jednotná, tedy jedinou sankcí, kterou lze aplikovat, je penále dle daňového řádu.

### **Návrh**

**Na základě výše uvedeného navrhuje:**

**a) Použít penále dle DŘ,**

#### **10. Lhůta na reakci na výzvu dle § 38y odst. 1 návrhu novely a dle § 38zc odst. 2 návrhu novely**

Domníváme se, že lhůta na reakci na výzvu je neúměrně krátká. To platí bez ohledu na to, že 30-ti denní lhůtu je možné prodloužit. Z praktického hlediska v mnoha případech půjde o složitější činnost, než je sestavení běžného daňového přiznání. Proto jsme přesvědčeni, že by uvedená lhůta měla být identická se lhůtou pro podání řádného daňového přiznání, tj. tříměsíční, s tím, že v případě, kdy bude v této lhůtě udělena plná moc daňovému poradci, prodloužila by se tato lhůta na lhůtu šest měsíců. Obdobně to platí pro lhůtu pro povinnost podat prohlášení majetku dle § 38zc odst. 2. Stejný model byl mimo jiné zvolen v případě hlášení osvobozených příjmů, viz zákon č.267/2014 Sb.

### **Návrh**

**Lhůtu pro reakci daňového subjektu na výzvu správce daně případně lhůtu pro reakci na výzvu k prohlášení majetku upravit tak, aby činila tři měsíce a v případě zplnomocnění daňového poradce 6 měsíců.**

### **11. Vztah na jiná obecná soudní řízení a trestní řízení**

Dále dle našeho názoru není v návrhu zákona řešen vztah na jiná obecná soudní řízení a trestní řízení, kdy v rámci procesu dle návrhu nového zákona bude určitý daňový subjekt podroben zdanění dle pomůcek a s odstupem určitého času se zjistí, že součástí zdanění byly i příjmy či majetek nabytý z nelegální činnosti. U takovýchto příjmů či majetku je pak vysoce pravděpodobné, že tento majetek má být pachatelům zabaven a popř. v dalším řízení vydán poškozeným osobám – v tomto případě to však dle našeho názoru nebude možné, tyto příjmy a majetek budou dílem či zcela zahrnuty jako daňové příjmy do státního rozpočtu.

### **12. Definice poplatníka (§ 38x odst. 1)**

Z návrhu není zcela zřejmé, o jakého poplatníka jde. Bude například stačit, když půjde o poplatníka daně z nemovitých věcí?

### **Návrh**

Je nutné výslovně v textu potvrdit, že jde o poplatníka daně z příjmů.

### **13. Charakter příjmu u FO K 38za odst. 1 ZDP**

Z textu navrhovaného zákona neplyne, jaký charakter má v případě FO příjem stanovený na základě postupu v § 38z, což opomíjí vazby na ostatní ustanovení zákona o daních z příjmů. Důvodová zpráva k tomu pak uvádí:

#### **K 38za odst. 1 ZDP**

*".....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. 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)...."*

Domníváme se, že není možné, aby bylo pouze na správci daně, aby v zásadě bez jakýchkoliv zákonných mantinelů určil, o jaký druh příjmu se jedná, a to včetně dopadů do oblasti pojistného. Dle našeho názoru také stávající předpisy upravující veřejná pojistná ve většině případů nebudou umožňovat výpočet pojistného, vzhledem k odlišnému charakteru daně a pojistného (u něhož jsou podstatné jiné

okolnosti, než jen obdržení příjmů, například výkon a doba trvání pojištěné činnosti). Není také zřejmé, zda a v jakém řízení by se poplatník mohl bránit proti kategorizaci daného příjmu. Proto navrhujeme vzhledem k nesoustavnosti a neidentifikovatelnosti daného příjmu zařadit tyto příjmy pod příjmy dle § 10 ZDP.

### **Návrh**

**Navrhujeme výslovně doplnit, že příjem doměřený dle návrhu je příjmem dle § 10 ZDP. Musí být také doplněno, že jde o příjem, který se již podruhé neuvádí do daňového přiznání (má být vyměřen správcem daně)..**

### **14. Souběh řízení**

Podle důvodové zprávy může správce daně výzvu 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.

Z návrhu není zřejmé, jakým způsobem bude ukončen postup k odstranění pochybností či daňová kontrola, pokud bude postupováno podle návrhu.

### **15. Překážka věci rozhodnuté**

Pokud DS své důkazní břemeno k výzvě správce daně k prokázání příjmů unese, správce daně o tom DS vhodným způsobem pouze vyrozumí. V takovém případě zde nebude existovat „pozitivní“ rozhodnutí, které by pro příště stavělo správci daně opakovanému prověřování totožných skutečností či období překážku věci rozhodnuté. V návrhu chybí jakákoliv limitace opakování výzvy k prokázání příjmů.

### **16. Stanovení výše prokazovaného majetku**

Podle návrhu správce daně vyzve poplatníka k prokázání příjmů v případě, že disproporce mezi majetkem DS a jeho příjmy je dle předběžného posouzení vyšší než 5 mil. Kč.

Tato hranice dle našeho názoru je velmi nízká. Předběžné posouzení ze strany správce daně není exaktní výpočet a nelze tak vyloučit situace, kdy skutečný rozdíl by mohl být nižší, např. 4 mil. Kč.

Přitom lze uvést, že aktuální hodnota standardního rodinného domu v okolí Prahy se pohybuje běžně kolem hodnoty 10 mil. Kč. Nová úprava by se tak mohla dotknout

mnoha majitelů rodinných domů, často postavených svépomocí. Přitom lze předpokládat, že zrovna v těchto případech nemají jejich vlastníci k dispozici požadované důkazní prostředky, neboť nepředpokládali, že by je po nich v budoucnu někdo požadoval. Proto navrhuje, aby výše disproporce byla stanovena minimálně ve výši 10 mil. Kč.

### **17. Společné jmění manželů**

V případě testovací částky hodnoty nárůstu jmění (5 mil. Kč) zákon nijak neřeší otázku společného jmění manželů, tedy zda se tato částka vztahuje k celému majetku v SJM či v případě manželů se pro tyto účely majetek "rozdělí" na jednu polovinu, která připadne na každého z manželů. Stejná nejasnost se váže i k částkám dle § 38zc odst. 1 písm. c) návrhu a dle § 38ze odst. 3 návrhu.

Otázkou, kterou návrh také neřeší je, zda jako zdroj bude brán pouze zdroj jednoho z manželů či půjde o příjmy obou manželů. Není zřejmé, jak se bude postupovat z tohoto hlediska po rozvodu, při rozdělení SJM a podobně. V případě manželů může totiž vzniknout praktický problém z prokazování hodnoty majetku nabytého jedním z manželů například po rozvodu či z titulu rozdělení SJM, když doklad o pořízení majetku i zdroji, ze kterého byl pořízen, bude mít k dispozici druhý z manželů.

Jsme názoru, že toto koncepční otázky je nezbytné vyřešit tak, aby manželé (včetně bývalých manželů) nebyli z toho hlediska diskriminováni oproti ostatním poplatníkům.

### **18. Účinky výzvy k prohlášení majetku**

Z důvodové zprávy není zřejmé, zda po doručení výzvy k prokázání majetku, **jsou** **či nejsou** právní jednání, které neslouží pro uspokojení základních životních potřeb, správy majetku a zachování běžné obchodní činnosti, vůči správci daně právně neúčinné. Dle našeho jednoznačného názoru by tento důsledek výzva mít neměla, neboť v době zaslání výzvy neexistuje exekuční titul. Proto doporučujeme při přepracování návrhu zákona v tomto smyslu upravit důvodovou zprávu, případně přímo do textu normy včlenit ustanovení, které by jednoznačně upravilo, že zaslání výzvy nemá účinky dle § 180 odst. 6 d.ř.“

### **19. Nutnost ověření podpisu (§ 38zd odst. 5)**

I přes to, co uvádí důvodová zpráva, nám připadá požadavek na úřední ověření příliš formální. Daňový subjekt se může díky němu dostat do zbytečných obtíží i kvůli navrhovaným velmi krátkým lhůtám. Jiná podání vůči správci daně také nemusí být podávána s úředně ověřenými podpisy. Není zřejmé, co se stane, když podpis nebude úředně ověřen.

### **Návrh**

#### **Upustit od požadavku úředně ověřeného podpisu**

### **Závěr**

Závěrem chceme zdůraznit, že jsme si vědomi nutnosti boje proti daňovým únikům, nicméně daňové zákony by měly být jasné, srozumitelné a předvídatelné a v souladu s ústavními principy a principy stanovenými daňovým řádem, což tento návrh nesplňuje. Návrh dává obrovské pravomoci správcům daně, aniž by chránil daňové subjekty proti jejich možnému zneužití nebo nekompetentnosti správců daně.

**Zdůrazňujeme, že se nejedná o připomínky k jednotlivým paragrafům, ale o argumenty, které nás vedly k celkovému odmítnutí předloženého zákona. Navrhujeme komplexní přepracování návrhu zákona, nikoli pouze jeho dílčí změny.**

Výše uvedené argumenty vycházejí z projednání návrhu a jeho celkovém odmítnutí sekcí správy daní (připomínka č.1) na jejím jednání dne 21.11.2014 a dále z konkrétních argumentů vzešlých z jednání sekce DPPO ze dne 19.11.2014.

Na zpracování materiálu se podíleli daňoví poradci:

Alena Foukalová, členka Prezidia KDP ČR, Ivan Fučík, člen Sekce DPPO, Jiří Gebarowský, Tomáš Hajdušek, daňový poradce, David Hubal, člen Sekce správy daní, Martin Kopecký, člen Sekce DPPO, Daniel Krempa, vedoucí Sekce DPFO, Otakar Machala, člen Sekce DPPO a DPFO, Blanka Marková, vedoucí diskusní skupiny malého podnikání, Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR, vedoucí Sekce DPPO, Zuzana Rylová, člen Prezidia KDP ČR, Lucie Rytířová, zástupce vedoucího

Sekce DPFO, Milan Sedmihradský, člen Sekce DPPO, Vlastimil Sojka, daňový poradce, Radislav Tkáč, člen Sekce DPPO a DPFO, Petr Toman, člen Prezidia KDP ČR.

Zpracoval: Jiří Nesrovnal, vedoucí sekce DPPO, člen Prezidia KDP ČR

Ing. Martin Tuček  
Prezident KDP ČR

Ing. Petra Pospíšilová  
víceprezident KDP ČR