

Institut prokazování původu majetku

Prokazování původu majetku je institut berního procesního práva účinný od 1. 12. 2016, který v podstatě sestává ze dvou pravomocí svěřených finančním úřadům, a to z oprávnění vyzvat rozhodnutím poplatníka i) k prokázání příjmů, ii) k podání prohlášení o majetku. Cílem článku je ve stručnosti seznámit čtenáře se základy tohoto institutu a upozornit jej na některé důležité souvislosti. Tento článek také reaguje na článek zveřejněný na portálu epravo.cz dne 3. 11. 2016 na stejné téma.

Úvodem nutno uvést, že institut prokazování původu majetku nacházíme v ustanoveních §38x, 38y, 38za, 38zb, 38zc, 38zd, 38ze zákona o daních z příjmů (dále i pod zkratkou „ZDP“) s účinností od 1. 12. 2016, přičemž do tohoto zákona předmětná ustanovení vložil zákon č. [321/2016](#) Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku (dále jen „zákon o prokazování původu majetku“); zákon o prokazování původu majetku pozměnil zákon o daních z příjmů a trestní zákoník.

Změna trestního zákoníku spočívá pouze ve změně sankce, jež hrozí za spáchání trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 TZ), kdy namísto dosavadního trestu odnětí svobody až na jeden rok nebo zákazu činnosti nově hrozí trest odnětí svobody v rozmezí šesti měsíců až tří let, peněžitý trest nebo zákaz činnosti. Lze tedy říci, že došlo ke zvýšení možného trestního postihu za protiprávní jednání.

Změna zákona o daních z příjmů spočívá ve vložení zcela nových ustanovení především procesního charakteru - tato ustanovení stanovují zejména podmínky, při jejichž splnění může finanční úřad[1] vyzvat poplatníka k prokázání příjmů a k podání prohlášení o majetku, regulují postup finančního úřadu při vyzývání poplatníka a při následném splnění či nesplnění povinností plynoucích z výzvy, dále stanovují poplatníku povinnost prokázat skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů a podat prohlášení o majetku; vezměme to ale od začátku.

Účel a důvody přijetí institutu prokazování původu majetku

Z důvodové zprávy ze dne 18. 5. 2015 k zákonu o prokazování původu majetku lze vyvodit, že účelem zavedeného institutu má být efektivnější zdanění nezdaněných (zatajených nebo nepřiznaných) příjmů. Důvodová zpráva také tvrdí, že finanční úřady nemají dostatečně účinné nástroje k prokázání zatajovaných příjmů a jejich zdanění v případě, kdy tvrzené příjmy v daňovém přiznání (přesněji v daňových přiznáních) neodpovídají nárůstu jmění, spotřebě nebo jinému vydání poplatníka, s čímž lze po úvaze souhlasit.

Je nutné si uvědomit, že berní právo je obecně vystavěno na zásadě autoaplikace,[2] tedy ad hoc má poplatník bezvadně znát zákon o daních z příjmů účinný pro dané zdaňovací období a pokud u něj fakticky nastanou podmínky zakládající vznik daňové povinnosti, je povinen sám si daň vyčíslit na stanoveném formuláři, daň v zákonné lhůtě přiznat a uhradit, a to vše bez jakékoli ingerence správce daně či jeho rad. O tom, nakolik poplatníci zmíněné zásadě v praxi dostojí, autor nehodlá polemizovat.

Jakými nástroji k prokázání příjmů finanční úřad v pozici správce daně disponoval před nabytím účinnosti zákona o prokazování původu majetku? Jde především o instituty regulované daňovým

řádem, zmiňme vyhledávací činnost, kterou lze provádět i bez součinnosti s poplatníkem a v jejímž rámci finanční úřad může zejména opatřovat nezbytná vysvětlení od třetích osob,[3] provádět místní šetření za cílem vyhledání důkazních prostředků nebo provedení ohledání věcí. Je tedy zřejmé, že jde o aktivní činnost správce daně. Nejcitelnějším nástrojem využívaným finančním úřadem je daňová kontrola, v rámci které má finanční úřad možnost zejména hloubkově přezkoumat podklady předložené poplatníkem a vyhledat důkazní prostředky svědčící o nevěrohodnosti, nesprávnosti či neúplnosti předložených dokladů.

Autor považuje za daňovou notorietu, že při správě daní je to poplatník, koho stíhá důkazní břemeno ohledně výše daně, tedy jinými slovy poplatník je povinen dle zákona tvrdit daň formou daňového přiznání včas a ve správné výši (viz zásada autoaplikace) a poté musí být schopen prokázat finančnímu úřadu skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Dostáváme se tedy k často využívanému nástroji finančních úřadů – výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu.[4] Pokud poplatník na výzvu neprokáže skutečnosti, které byl povinen uvést v daňovém přiznání, a finanční úřad nemá dostatek důkazních prostředků, pomocí kterých by byl schopen stanovit daň dokazováním, může finanční úřad stanovit daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Finanční úřad nicméně nemůže za pomocí tohoto nástroje vyzývat k prokazování negativních skutečností (např. prokažte, že jste neměl další příjmy, než které jste zaúčtoval), ale může vyzývat k prokazování skutečností, které daňový subjekt v daňovém přiznání tvrdil, nebo které finanční úřad zjistil (např. prokažte, že peněžní prostředky došlé na váš bankovní účet jsou příjmem, který nepodléhá dani z příjmů či který je od této daně osvobozený).

Zamysleme se však nad situací, kdy poplatník zcela rezignuje na zásadu autoaplikace a daňové přiznání nepodá. V takovou chvíli finanční úřad logicky nemůže vyzývat poplatníka k prokázání skutečností, které tvrdil v daňovém přiznání, a provést tak účinnou kontrolu. Finanční úřad musí skutečnosti aktivně vyhledat jakousi „operativně-pátrací“ činností a poté může poplatníka vyzvat k prokázání skutečností či mu skutečnosti dokázat. Ohledně příjmů provedených v hotovosti je již ze své podstaty důkazní situace nesnadná.

Po výše uvedeném lze snad dojít k logickému závěru o opodstatněnosti nově přijatého institutu prokazování původu majetku, a to jak z pohledu finančního úřadu, tak i z pohledu poplatníka, neboť je třeba mít na mysli, že jakýkoli orgán veřejné moci může uplatňovat svou pravomoc jen v případech a v mezích zákonem stanovených, a způsobem, který zákon stanoví.

Právní úprava prokazování původu majetku - výzva k prokázání příjmů

Prokazování původu majetku sestává ve své podstatě z výzvy k prokázání příjmů a výzvy k podání prohlášení o majetku. Z důvodu rozsahu a účelu článku se autor rozhodl nezabývat výzvou k podání prohlášení o majetku a samotným prohlášením. Lze však lakonicky konstatovat, že tato výzva může nastat až v případě, že nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů; jde tedy o jakýsi případný druhý krok, který ale nemusí vždy nastat, po výzvě k prokázání příjmů.

Autor článku hledí na výzvu k prokázání příjmů dle § 38x ZDP jako na výzvu k prokázání skutečností sui generis, a to proto, že jejím předmětem je prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka. Finanční úřad však může rozhodnutím poplatníka vyzvat k prokázání příjmů pouze v případě, kdy a) má důvodné pochybnosti o tom, že tvrzené příjmy odpovídají nárůstu jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a zároveň mu nejsou známy ozřejmující skutečnosti, b) po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 5 000 000 Kč.

Nepochybně důležitý požadavek je vyjádřen v odstavci druhém zmíněného ustanovení, ve kterém je finančnímu úřadu stanovena povinnost uvést ve výzvě pochybnosti způsobem, který musí být způsobilý poplatníkovi umožnit, aby se k pochybnostem mohl vyjádřit a předložit důkazní prostředky za cílem odstranění pochybností. Jinými slovy by výzva měla být jasná a srozumitelná. Neměla by být matoucí, nepřehledná či nejasná, aby poplatník musel dedukovat skutečnosti, které požaduje správce daně prokázat.

Správci daně je stanovena povinnost určit rozhodné období pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání. U tohoto rozhodného období nesmí být prekludována lhůta pro stanovení daně, což je vždy posouzením ad hoc, jak bude uvedeno dále. Správce daně je také povinen stanovit poplatníkovi lhůtu pro vyjádření a předložení důkazních prostředků ne kratší 30 dnů a poučit jej o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností. Expressis verbis je také uvedeno, že finanční úřad může vydávat další výzvy k prokázání příjmů, pokud bude považovat za nutné relevantní skutečnosti doplnit.

Jako vysoce aktuální ve vztahu k aplikační praxi se jeví ustanovení §38x odst. 5 ZDP, ve kterém je uvedeno, že finanční úřad nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, o nichž je mu známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně. Lze tedy vyvodit, že institut prokazování původu majetku je použitelný pro tzv. neprekludovaná zdaňovací období, tedy období, u kterých neuplynula lhůta pro stanovení daně. Finanční úřad tak v tento čas může vyzývat poplatníky k prokázání příjmů za období roků například 2015, 2014, ale i 2009 – jak je to možné?

Vybrané související aspekty - lhůta pro stanovení daně, rozdíl 5 000 000 mezi příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním

Je nutné si uvědomit, že lhůta pro stanovení daně je obecně upravena v ust. § 148 daňového řádu, přičemž daňový řád se použije, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Daňový řád stanoví, že lhůta pro stanovení daně je obecně tříletá s tím, že se za určitých okolností prodlužuje, nebo počne běžet znovu, či se za určitých okolností staví; dále je stanoveno, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku.

Nyní je třeba si položit otázku, zda zákon o daních z příjmů upravuje institut lhůty pro stanovení daně jinak než daňový řád. Odpověď zní: ano, upravuje lhůtu pro stanovení daně jinak, a to v ustanovení § 38r ZDP tím způsobem, že v některých případech se neuplatní ani maximální 10 letá lhůta stanovená daňovým řádem.

Dovolím si poukázat na situaci, kdy poplatník vykáže daňovou ztrátu. V tuto chvíli končí lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i za všechna zdaňovací období, ve kterých lze daňovou ztrátu uplatnit, současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Řečeno příkladem pokud poplatník vykáže daňovou ztrátu za rok 2009 (ztrátu je tedy možné uplatnit v letech 2010 – 2014), řídí se lhůta pro stanovení daně lhůtou za zdaňovací období roku 2014, která obecně prekluduje v roce 2018; tedy lhůta pro stanovení daně za rok 2009 uplyne v roce 2018 (pokud by však došlo k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2014, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne zahájení kontroly, což by mělo přímý vliv i na lhůtu pro stanovení daně za rok 2009). Z uvedeného vyplývá, že posouzení, zda finanční úřad může vyzvat poplatníka k prokázání příjmů, je nutno provést v každém jednotlivém případě zvlášť.

Považuji za vhodné se ještě krátce zamyslet nad tím, zda pětimilionový rozdíl mezi příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka, který je podmínkou pro to, aby finanční úřad mohl poplatníka vůbec vyzvat k prokázání příjmů, musí nastat v jednom zdaňovacím období. Finanční úřad

je povinen určit rozhodné období pro posouzení vztahu příjmů k nárůstu jmění, spotřebě nebo jinému vydání, které může zasahovat i do více zdaňovacích období, např. dvou nebo pěti, jak vyplývá ze shora uvedeného. Domnívám se, že lze teleologickým výkladem předmětných ustanovení dojít k závěru, že pětimilionový rozdíl (ke kterému finanční úřad nota bene dojde po předběžném posouzení věci), musí být dán v rozhodném období, tedy nikoli v jednom zdaňovacím období.

Závěr

Dne 3. 11. 2016 byl na téma prokazování původu majetku zveřejněn na epravo.cz článek autora Mgr. Tomáše Hokra, LL.M.,^[5] jehož závěry byly ve vztahu k zákonu o prokazování původu majetku v podstatě negativní; autor došel k závěru, že zákon přináší více otázek než skutečných řešení, že je zbytečný a že jeho důsledkem bude právní nejistota ohledně výkladu předmětných ustanovení finančními úřady.

S ohledem na výše uvedené argumenty autor tohoto článku předkládá čtenářům názor vskutku opačný, tedy že se jedná o zákon, který má své racionální opodstatnění (zbytečný není) a který spíše posiluje právní jistotu poplatníků v tom smyslu, že finančním úřadům stanovuje poměrně přesný postup při pochybnostech o výši zdaněných příjmů namísto toho, aby finanční úřady interpretovaly kreativním způsobem ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu. Nesprávnou interpretaci zákona až do roviny excesu nelze nikdy stoprocentně vyloučit, nicméně poplatníkovi jsou českým právním řádem zaručeny dostatečně účinné záruky zákonnosti (zejména opravné prostředky a možnost žaloby ve správním soudnictví) proti nezákonnému rozhodnutí či postupu finančního úřadu.

Bc. et Bc. David Cafourek

e-mail: cafourek.david@gmail.com

[1] Ač zákonný předpis používá pojem správce daně, autor používá v tomto článku termín finanční úřad, a to vzhledem k tomu, že finanční úřad je správcem daně z příjmů.

[2] Viz zejména § 135 daňového řádu.

[3] Resp. potencionálních svědků, neboť podané vysvětlení nemůže sloužit jako důkazní prostředek při stanovení daně dokazováním, nicméně může sloužit jako pomůcka při stanovení daně podle pomůcek.

[4] „Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“

[5] HOKR, Tomáš. ZÁKON O PROKAZOVÁNÍ PŮVODU MAJETKU: TEST ZBYTEČNOSTI. Dostupné na www, k dispozici >>> [zde](#).

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Digital Omnibus: Revoluce v datech, nebo jen nová zátěž pro podnikatele?](#)
- [Flotilová novela: Kdo a kdy musí nově získat licenci k distribuci pojištění?](#)
- [Nová pravidla pro ground handling v EU a jejich dopady na letecký sektor](#)

- [Právní due diligence nemovitostí: na co se v praxi skutečně zaměřit](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc březen 2026](#)
- [Hmotněprávní opatrovník obchodní korporace: mezi efektivní ochranou a zásahem do korporační autonomie](#)
- [10 otázek pro ... Michala Kunu](#)
- [Souhrn významných událostí ze světa práva](#)
- [Rovné odměňování a transparentnost mezd: nové povinnosti zaměstnavatelů](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 32.: Konkurenční doložka](#)
- [Skryté ujednání v realitní smlouvě - zbytečná hra na schovávanou](#)