GFR18622916
ESS

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

INTERNÍ SDĚLENÍ

Č.j.: 184996/16/7100-10110-011620

Vyřizuje: [redacted], Oddělení daně z příjmů právnických osob
Tel.: (+ 420) [redacted]
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství
Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekci právní Generálního finančního ředitelství
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství
Odboru nefiskálních agend Generálního finančního ředitelství

Zasláno pouze elektronicky

Metodický pokyn k problematice prokazování původu majetku (dále jen „metodický pokyn“)

OBSAH:

Příloha:

1. Úřední záznam o vyhledání majetku, dluhů, spotřeby a jiných vydání
2. Úřední záznam podle § 63 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
3. Výzva k prokázání příjmů
4. Sdělení k prokázání příjmů
5. Výzva k podání prohlášení o majetku
6. Demonstrativní výčet předmětů oceňovací činnosti
7. Sdělení o předběžném posouzení výše daně
8. Seznam písemností

1. Účel a předmět metodického pokynu

Účelem metodického pokynu je sjednotit postupy vybraných úředních osob určených pro provádění vyhledávací činnosti (dále jen „vyhledávač“), oceňovací činnosti (dále jen „oceňovač“) a kontrolní činnosti (dále jen „kontrolor“) pro účely aplikace institutu prokazování původu majetku zavedeného novelizací zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Právní úprava

2.1. Novela zákona o daních z příjmů a trestního zákoníku

Institut prokazování původu majetku je do zákona o daních z příjmů zaveden s účinností od 01.12.2016 zákonem č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku (dále jen „zákon o PPM“). Zákon o PPM je rozdělen na tři části:

Část I. Změna zákona o daních z příjmů

Tato část obsahuje nová ustanovení § 38x až § 38ze zákona o daních z příjmů:

§ 38x – Výzva k prokázání příjmů

§ 38y – Povinnost prokázat příjmy

§ 38z – Prokázání příjmů

§ 38za – Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

§ 38zb – Penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

§ 38zc – Výzva k podání prohlášení o majetku

§ 38zd – Náležitosti prohlášení o majetku

§ 38ze – Zvláštní ustanovení o náležitostech prohlášení o majetku

a dále přechodné ustanovení k § 38zb zákona o daních z příjmů, podle kterého lze ustanovení § 38zb uplatnit až v případě stanovení daně, u níž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání (dále jen „DAP“) nebo dodatečného daňového přiznání (dále jen „DODAP“) po dni nabytí účinnosti zákona o PPM.

Část II. Změna trestního zákoníku

Druhá část zákona o PPM novelizuje ustanovení § 227 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), tak, že je zavedeno nové rozmezí trestní sazby za porušení učinit pravdivé prohlášení o majetku, které činí 6 měsíců až tři léta, a zavádí se možnost uložení peněžitého trestu.

Část III. Účinnost

Zákon o PPM nabývá účinnosti prvním dnem druhého kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení.

2.2. Zaměření a cíle nové právní úpravy

Nová právní úprava je zaměřena na prokazování příjmů, a to v rámci daňové soustavy České republiky, přičemž se dotýká daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, které jsou upraveny zákonem o daních z příjmů. Tato právní úprava tak míří jak na poplatníky daně z příjmů fyzických osob, tak na poplatníky daně z příjmů právnických osob (právnické osoby a jiné entity), a to na daňové rezidenty České republiky i daňové nerezidenty. Obecným procesním předpisem pro správu všech daní je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž 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 daňový subjekt tvrdil v daňovém přiznání (tzn., že faktický stav neodpovídá stavu deklarovanému daňovým subjektem). Správce daně však nemá, zejména pokud je daňový subjekt nesoučinný, dostatečně účinné nástroje k prokázání existence těchto příjmů a jejich následnému zdanění. Typicky jde o situaci, kdy poplatník, přestože vykazuje nízké základy daně, resp. daňové ztráty, 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.

Cílem zavedení institutu prokazování původu majetku je možnost efektivnějšího využití stávajících institutů daňového a trestního práva. Zároveň jsou upraveny nové (speciální) instituty tak, aby bylo dosaženo požadovaného účelu, tedy efektivního odhalení zatajených či nezdaněných příjmů poplatníka a jejich následného zdanění. Tato úprava tak vytváří 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 právní úpravy je, aby nepřiznaný a nezdaněný příjem zjištěný na základě tohoto postupu byl následně zdaněn. V návaznosti na míru spolupráce a přesvědčivost důkazů předložených poplatníkem bude pro stanovení daně využita větší či menší míra kontumace (odhadu). S kontumačním stanovením daně jsou rovněž spojeny vyšší sankce (penále).

2.3. Vymezení základních pojmů pro účely prokazování původu majetku

<u>Majetek</u>

Majetkem se podle § 495 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), rozumí souhrn všeho, co osobě patří. Jedná se o soubor věcí hmotných i nehmotných, tj. souhrn aktivních hodnotových položek náležející určité osobě (zahrnuje také právo držby, věcná práva k věci cizí, dědické právo, pohledávky či nároky na získání majetkové hodnoty).

<u>Hodnota věci</u>

Podle § 492 odst. 1 občanského zákoníku hodnota věci, lze-li ji vyjádřit v penězích, je její cena. Přičemž cena věci se určí jako cena obvyklá, ledaže je něco jiného ujednáno nebo stanoveno zákonem.

<u>Obvyklá cena</u>

Obvyklou cenou se pro účely zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“), rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládaná majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim. Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu věci a určí se porovnáním. Obvyklou cenu definuje od roku 2009 rovněž další právní předpis, a to zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách“), v § 2 odst. 6, pouze však pro účely posouzení hospodářské soutěže a hospodářského postavení. Obvyklou cenou pro účely tohoto zákona se rozumí cena shodného nebo z hlediska užití porovnatelného nebo vzájemně zastupitelného zboží volně sjednávaná mezi prodávajícími a kupujícími, kteří jsou na sobě navzájem ekonomicky, kapitálově nebo personálně nezávislí na daném trhu, který není ohrožen účinky omezení hospodářské soutěže. Nelze-li zjistit cenu obvyklou na trhu, určí se cena pro posouzení, zda nedochází ke zneužití výhodnějšího hospodářského postavení, kalkulačním propočtem ekonomicky oprávněných nákladů a přiměřeného zisku. V ustanovení zákona o cenách je rovněž uvedeno, co se rozumí ekonomicky oprávněnými náklady a přiměřeným ziskem.

Příjem

Podle § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů se příjmem u fyzické osoby rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

Podle § 21h zákona o daních z příjmů jsou u poplatníka, který je účetní jednotkou, příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví.

Jmění osoby

Jmění osoby tvoří souhrn jejího majetku a jejích dluhů (§ 495 občanského zákoníku). Na rozdíl od majetku může být jmění i záporné.

Další skutečnosti související s nárůstem jmění

Pojem „skutečnost“ je zvolen z důvodu širšího záběru pro důkazní povinnost daňového subjektu – jedná se o pojem nadřazený pojmu „příjem“. Důkazní povinnost tak na daňový subjekt dopadá v šíři skutečností uvedených ve výzvě k prokázání příjmů dle § 38x zákona o daních z příjmů.

Uvedený pojem zahrnuje např. snížení dluhů, které není zaúčtováno ve prospěch výnosů, které se sice z hlediska prokazování příjmů neprojeví jako příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů, a přesto může vést k nárůstu jmění.

Nárůst jmění

Tento pojem 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, které 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, kategorií, kterou správce daně ve vztahu k příjmům posuzuje, je jmění, nikoli pouze majetek. Zohledňuje reálný nárůst jmění, nikoliv nárůst konstruovaný na základě formálního přístupu k oceňování, resp. amortizaci majetku, který je do značné míry umělý.

K nárůstu jmění nedochází, resp. nárůst jmění neovlivňuje, např. odpisování majetku, změna způsobu ocenění nebo zdroje ocenění, který byl používán dosud, změna právního předpisu nebo rozhodnutí soudu a jiného orgánu veřejné moci.

Spotřeba

Může se jednat například o výpůjčku věci (např. šperků, kabelek, automobilu, jachty) či bezplatné užívání nemovité věci (např. luxusní vila v zahraničí nebo u poplatníků daně z příjmů právnických osob kancelářská budova jako prostor pro sídlo, bezplatné bydlení nebo rekreaci v domě obchodní korporace).

Spotřeba se v nárůstu jmění poplatníka neprojeví, protože sama o sobě nepřináší další majetek a v okamžiku prověřování u poplatníka nemůže být žádný majetek z tohoto důvodu zjištěn.

Jiné vydání

Jedná se o další vydání nezahrnující spotřebu (viz výše). Jako příklad lze uvést utrácení peněz.

Rozhodné období pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání

Stanovení délky časového úseku, za který má poplatník prokázat vznik a původ příjmů a další skutečnosti související s nárůstem jmění nebo pokrytím spotřeby či jiného vydání, je ponecháno na úvaze správce daně. Ten při jejím stanovení zohlední okolnosti konkrétního případu při respektování základních zásad správy daní.

Při stanovení časového úseku, který vytýčí rozsah důkazního břemene poplatníka, je nutné respektovat pravidlo obsažené v § 38x odst. 5 zákona o daních z příjmů, tj. že správce daně nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, o nichž je mu známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Ekonomické ukazatele

Jedná se o kategorie, kterými se hodnotí finanční situace a aktivita poplatníka (např. aktiva, tržby, zisk, zaměstnanci, ….).

Peněžitý dluh

Pro účely prohlášení o majetku není relevantní, zda je dluh veden v jiné měně. Poplatník je povinen jej přecenit.

Rozhodný den pro sestavení prohlášení o majetku

Tímto pojmem se rozumí den oznámení výzvy k podání prohlášení o majetku, není-li v této výzvě stanoven jiný rozhodný den.

Při stanovení rozhodného dne je třeba postupovat v souladu se zásadami správy daní, zejména v souladu se zásadou přiměřenosti. Rozhodným dnem pro sestavení prohlášení o majetku může být např. poslední den účetního období.

3. Vyhledávání a prověřování

3.1. Vyhledávání subjektů, majetku a jiných skutečností; prověřování podnětů

Vyhledávač vyhledá subjekt, u kterého důvodně předpokládá, že existuje rozdíl mezi oznámenými nebo tvrzenými příjmy a nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním dle § 38x odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši přesahující 5 000 000 Kč jako jeden z předpokladů pro vydání výzvy k prokázání příjmů.

Vyhledání je prováděno v rámci:
a) vlastní činnosti (analyticko – operativní),
b) prověřování podnětů od jiných orgánů finanční správy,
c) prověřování podnětů od veřejnosti a jiných orgánů veřejné správy.

Na základě podnětu vyhledávač provádí vyhledávácí činnost, aby ověřil pravdivost informací v podnětu uvedených a posoudil, zda skutečnosti v něm uvedené mohou přinést oprávněné pochybnosti o daňové povinnosti subjektu, případně osob blízkých nebo jinak spřízněných. Majetek ve společném jmění manželů (dále jen „SJM“) se ve vztahu k poplatníkovi posuzuje jako celek. V případě SJM se vychází z principu, že každému z manželů přísluší vlastnické právo k celé věci, přičemž toto vlastnické právo je současně omezeno vlastnickým právem druhého manžela k téže věci.

Zdrojem k ověření podnětu jsou veškeré zpřístupněné databáze a prostředky dle právních předpisů, které má správce daně k dispozici.

Jelikož jmění osoby tvoří souhrn jejího majetku a jejích dluhů, je nezbytné z dostupných zdrojů zmapovat také dluhy této osoby.

Směrodatné pro účely zkoumání nárůstu jmění jsou pouze dluhy, které mají příčinnou souvislost s tímto nárůstem (např. hypoteční úvěr na koupi domu). Cílem je porovnávat majetek a zdroje, ze kterých byl majetek pořízen, tj. nikoliv, jak byl majetek dále spotřebován. Úhrada veřejnoprávních dluhů (sociální a zdravotní pojištění, daně, pokuty, apod.) nárůst jmění neindikuje, ale může vést k úvaze, z jakých prostředků byly uhrazeny.

3.2. Odhad nárůstu jmění, spotřeby a jiného vydání

Pro odhad nárůstu jmění, spotřeby nebo jiného vydání je podstatné, jaké je zvoleno rozhodné období. Podle § 38x odst. 5 zákona o daních z příjmů správce daně nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, o nichž je správci daně známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně. Proto je nutné tuto skutečnost zohlednit jak při vyhledávání majetku, dluhů, spotřeby a jiného vydání, tak při volbě rozhodného období.

S ohledem na to, že zákonná úprava předpokládá pro vydání výzvy k prokázání příjmů odhad disproporce ve výši 5 000 000 Kč, který se může v průběhu řízení výrazně změnit, nebude vyhledávač další řízení ve věci prokazování původu majetku iniciovat u disproporce na samé hranici zákonného limitu. Odhad musí vždy vycházet z odůvodněné úvahy o rozdílu, kterou zahrne do úředního záznamu (viz příloha č. 1 tohoto metodického pokynu). Jeho návrh schválí příslušný vedoucí oddělení řízení rizik.

3.3. Porovnání s oznámenými příjmy, tvrzenými příjmy nebo jinými skutečnostmi

Zdroji oznámených příjmů, tvrzených příjmů nebo jiných skutečností jsou zejména:

a) přiznání k dani z příjmů (fyzických nebo právnických osob) za předmětná zdaňovací období,
b) oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob,
c) přiznání k dani darovací pro bezúplatná nabytí majetku do 31.12.2013,
d) přiznání k dani dědické pro nabytí dědictví do 31.12.2013.
e) spontánní výměna 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,
f) přiznání k dani z převodu nemovitostí do 31.12.2013,
g) přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí od 01.01.2014.

Dále je nutné zohlednit jiné skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly, a kterými mohou být např. informace o příjmech ze závislé činnosti, darech od příbuzných do doby zavedení institutu prokazování původu majetku oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob, apod.

[redacted]

[redacted]

4. Výzva k prokázání příjmů podle § 38x zákona o daních z příjmů

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

4.1. Náležitosti výzvy k prokázání příjmů a vzor této výzvy

Kromě obecných náležitostí, které na výzvu jako na rozhodnutí klade ustanovení § 102 daňového řádu, je nutné při jejím vydání zohlednit i níže uvedené skutečnosti. Vzor výzvy k prokázání příjmů je přílohou č. 3 tohoto metodického pokynu.

4.1.1. Výrok

4.1.1.1. *Právní úprava*

Právní úpravou, podle které je rozhodováno, je v tomto případě ustanovení § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz vzor výzvy k prokázání příjmů).

4.1.1.2. *Důvodné pochybnosti*

Výrok musí ve smyslu ustanovení § 38x odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona o daních z příjmů v prvé řadě obsahovat důvodné pochybnosti o tom, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správci daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, v případě, že nejsou správci daně známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly. Pochybnosti mezi skutečnostmi poplatníkem deklarovanými a faktickým stavem mohou vzniknout na základě podání poplatníka, zjištění v rámci daňového řízení, vyhledávací činnosti, apod. nebo mohou vyvstat na základě informací, indicií nebo domněnek, které nemusí mít formu důkazních prostředků, resp. mít sílu důkazů, ve formálním smyslu (správce daně může např. vyjít z informace o zahájení trestního stíhání ve věci daňového trestného činu), ale tyto informace musí být natolik konkrétní, věrohodné a přesvědčivé, že mohou založit důvodné podezření správce daně o tom, že podmínky pro vydání výzvy byly naplněny.

Z toho vyplývá, že nestačí obecná formulace, že: *„správce daně má důvodné pochybnosti“.* Pro naplnění zákonnosti výzvy k prokázání příjmů podle § 38x odst. 2 zákona o daních z příjmů je nutná dostatečná konkrétnost v takovém rozsahu, aby bylo poplatníkovi umožněno se ke zjištěným pochybnostem vyjádřit a předložit důkazní prostředky k odstranění správcem daně uváděných pochybností. Výrok by tak po vzoru výzvy k odstranění pochybností podle § 89 odst. 2 daňového řádu měl obsahovat zejména údaj o výši nárůstu jmění, o výši zjištěných příjmů a o výši disproporce ve smyslu § 38x odst. 1 písm. a) zákona o daních příjmů s tím, že podrobné zdůvodnění předmětných částek bude až obsahem odůvodnění výzvy k prokázání příjmů.

V případě, že v průběhu řízení po vydání výzvy k prokázání příjmů vyjde na základě vlastních zjištění nebo na základě vyjádření poplatníka k požadovaným skutečnostem najevo, že je potřeba výzvu ještě doplnit o další skutečnosti, správce daně přistoupí v souladu s ustanovením § 38x odst. 4 zákona o daních z příjmů k vydání další výzvy. Předpokladem pro vydání další výzvy bude např. rozšíření původního rámce výzvy o nové skutečnosti, opakované rozebírání skutečností vedoucí k jejich objasnění, apod.. Rozhodně se nelze opakovaně dotazovat na něco, co bylo již objasněno a prokázáno.

Také další výzva musí respektovat pravidla týkající se dostatečné konkrétnosti, tzn., že poplatník musí mít při každé další výzvě stejná práva jako v té první, tj. že mu musí být umožněno vyjádřit se k pochybnostem uvedeným správcem daně ve výzvě a předložit důkazní prostředky.

[redacted]

4.1.1.3. *Výše disproporce*

Z hlediska výše rozdílu mezi příjmy poplatníka oznámenými a tvrzenými správci daně a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka, předepisuje ustanovení § 38x

odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jako jeden z předpokladů pro vydání výzvy k prokázání příjmů disproporci minimálně ve výši 5 000 000 Kč.

4.1.1.4. *Rozhodné období*

Nedílnou součástí výroku je dále vymezení časového úseku, tj. rozhodného období, pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání (viz ustanovení § 38x odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů). Toto období může přesahovat i délku zdaňovacího období, tzn., že se se zdaňovacím obdobím nemusí vždy shodovat. Podmínkou je, aby se nejednalo o období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně, protože, pokud je správci daně známo, že skutečnosti, které požaduje v předmětné výzvě prokázat, nastaly v již prekludovaném období, tak výzvu k prokázání příjmů nevydává (blíže viz čl. 4.3. tohoto metodického pokynu).

Co se týká určení rozhodného období, za které je poplatník povinen prokázat vznik a původ příjmů a jiné požadované skutečnosti, je možné rozsah rozhodného období v návaznosti na výsledky dialogu vedeného s poplatníkem na základě další výzvy k prokázání příjmů podle § 38x odst. 4 zákona o daních z příjmů i dodatečně rozšířit.

4.1.1.5. *Lhůta k plnění*

Ve výroku správce daně stanoví lhůtu k vyjádření a k předložení důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností, která nesmí být kratší než 30 dnů (§ 38x odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů). Lhůta začne běžet dnem následujícím po dni, kdy byla výzva poplatníkovi doručena nebo kdy byl poplatník jiným zaprotokolovaným způsobem seznámen s obsahem výzvy (§ 33 odst. 2 a § 101 odst. 6 daňového řádu).

Ve stanovené lhůtě je poplatník povinen se vyjádřit k požadovaným skutečnostem a předložit, popř. navrhnout, důkazní prostředky. Přitom nestačí, aby reagoval pouze blanketním (formálním) podáním, tj. podáním pro forma bez věcné náplně. V případě, že poplatník blanketní podání nedoplní, správce daně dále postupuje s informacemi, které má k dispozici.

V této souvislosti je nutné upozornit na to, že poplatník má sice povinnost reagovat ve správcem daně stanovené lhůtě, nicméně, pokud tak neučiní vůbec nebo zareaguje až po jejím marném uplynutí, neznamená to, že by správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem automaticky, ale je nutné poplatníkovu (ne)reakci i v takovém případě posoudit věcně. Z toho vyplývá, že poplatník je oprávněn prokázat své příjmy a jiné skutečnosti kdykoli před vydáním rozhodnutí o stanovení daně, tj. i opožděně, po marném uplynutí lhůty stanovené ve výzvě podle § 38x zákona o daních z příjmů nebo po podání blanketního podání.

Z hlediska procesního charakteru se jedná o tzv. lhůtu správcovskou, tzn., že její prodloužení je možné i bez toho, aby tak zákon výslovně stanovil. Postupy ohledně prodloužení lhůty se řídí právní úpravou zakotvenou v ustanovení § 36 daňového řádu. Z těchto důvodů je možné stanovenou lhůtu prodloužit na základě žádosti poplatníka rozhodnutím správce daně, podá-li ji poplatník ještě před marným uplynutím stanovené lhůty a zároveň doloží

existenci závažných důvodů, pro které prodloužení lhůty žádá. S ohledem na aplikaci daňového řádu se uplatní i automatické prodloužení na základě první žádosti poplatníka, kdy správce daně lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by poplatník žádal o lhůtu kratší.

Rovněž je možné navrácení lhůty v předešlý stav ve smyslu ustanovení § 37 daňového řádu za předpokladu, že poplatník žádost o navrácení lhůty v předešlý stav podá až po jejím marném uplynutí a správce daně současně shledá závažné důvody pro její navrácení v předešlý stav.

4.1.2. Odůvodnění

V odůvodnění výzvy k prokázání příjmů správce daně označí a popíše konkrétní skutečnosti, o nichž má pochybnosti a které má poplatník odstranit. Zároveň odůvodní výši disproporce a rozhodné skutečnosti vedoucí k jeho závěru o výši rozdílu mezi příjmy poplatníka oznámenými a tvrzenými správci daně a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka.

Je nezbytné, aby odůvodnění bylo dostatečně konkrétní a v takovém rozsahu, aby nemohla být zákonnost výzvy k prokázání příjmů napadána z důvodu, že správce daně příslušnou výzvu vydal jen formálně na základě obecných konstatování a tím řádným způsobem neumožnil poplatníkovi vyjádřit se k příslušným pochybnostem a řádně splnit svou důkazní povinnost.

4.1.3. Poučení

Správce daně podle § 38x odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů poučí poplatníka o právních následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností, tj. o:

- stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu (viz čl. 9.1.2. tohoto metodického pokynu),
- stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem podle § 38za zákona o daních z příjmů (viz čl. 9.1.3. tohoto metodického pokynu) a
- povinnosti uhradit penále z částky stanovené podle pomůcek zvláštním způsobem (viz čl. 10.1.3. tohoto metodického pokynu).

V souladu se zásadou poučovací, klientským přístupem a motivačním efektem správce daně také poučí poplatníka o možnosti uplatnění a prokázání okolností, ze kterých vyplývají výhody pro poplatníka, za předpokladu, že jím byly uplatněny a prokázány v řízení o stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem podle § 38za odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Závěrem správce daně s odkazem na § 109 odst. 2 daňového řádu poučí poplatníka také o nemožnosti se proti výzvě samostatně odvolat.

4.2. Postavení výzvy k prokázání příjmů v rámci daňového řízení

Výzva k prokázání příjmů dle § 38x zákona o daních z příjmů je rozhodnutím, jehož obecné náležitosti jsou stanoveny zejména v § 102 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že toto rozhodnutí je označeno jako výzva, není proti němu možné podat odvolání (viz § 109 odst. 2 daňového řádu). Výzva dle § 38x zákona o daních z příjmů může být vyhlášena i při jednání s poplatníkem, o němž se sepisuje protokol.

Výzva podle § 38x zákona o daních z příjmů se může týkat dvou skupin poplatníků – poplatníků, kterým nebyla stanovena daň za zdaňovací období, za které je ještě možné ji stanovit, nebo poplatníků, kterým byla stanovena daň za zdaňovací období, za které je ještě možné ji stanovit.

4.2.1. Poplatník, kterému nebyla stanovena daň za zdaňovací období, za které je ještě možno stanovit daň

Pokud se správce daně dozví okolnosti vyžadující vydání výzvy podle § 38x zákona o daních z příjmů mimo jakékoli řízení, lze vydat výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů samostatně. V případě, že na tuto výzvu poplatník nereaguje, případně neprokáže skutečnosti požadované ve výzvě, povede to ke stanovení daně podle pomůcek (čl. 9.1.2./9.1.2. tohoto metodického pokynu), není-li možné daň stanovit dokazováním. Pro možnost stanovit daň není nutné (a často to nebude ani možné) vydávat výzvu podle § 145 daňového řádu. Její funkci plní právě výzva podle § 38x zákona o daních z příjmů. Správce daně bude postupovat dle konkrétní situace - výzva podle § 38x zákona o daních z příjmů nemá vazbu na § 148 daňového řádu a je tedy nutné dle konkrétních okolností usoudit, zda je vhodné vydat výzvu podle § 145 daňového řádu.

V případě, že poplatník na výzvu reaguje, je oprávněn poskytnout požadované informace jakoukoli formou – ať už na tiskopise Ministerstva financí či jiným podáním bez stanovené struktury.

Reakce poplatníka může vyvolat následující důsledky:

- prokázání skutečností požadovaných ve výzvě: pokud po posouzení informací poskytnutých poplatníkem dojde správce daně k závěru, že daň nebude stanovena, vyrozumí o tom poplatníka v souladu s § 38z odst. 1 zákona o daních z příjmů. Toto vyrozumění není rozhodnutím, jedná se o neformální komunikaci s poplatníkem. Vzhledem k důležitosti prokázání skutečností požadovaných ve výzvě se však doporučuje, aby byl poplatník vyrozuměn písemně (viz čl. 8.3 a příloha č. 4 tohoto metodického pokynu),
- prokázání skutečností požadovaných ve výzvě: reakcí poplatníka na výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů může být podání DAP. Pokud je reakcí poplatníka materiálně přiznání daně, avšak své DAP nepodá na tiskopise Ministerstva financí, správce daně jej vyzve k podání DAP podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Daň bude následně vyměřena standardním postupem podle daňového řádu jako v případě jakéhokoli podaného DAP, a to dokazováním nebo pomůckami podle § 98 daňového řádu (čl. 9.1.1./9.1.2. tohoto metodického pokynu),
- částečné prokázání skutečností požadovaných ve výzvě: v případě částečnosti prokázaných skutečností mohou nastat případy, kdy:

1. se částečně prokázané příjmy budou vztahovat k jednomu poplatníkem určenému zdaňovacímu období (tj. poplatník prokáže skutečnosti požadované ve výzvě vzhledem k určitému zdaňovacímu období, vzhledem k jinému zdaňovacímu období však skutečnosti neprokáže): není-li na místě vzhledem k prokázanému zdaňovacímu období stanovit daň, měl by být poplatník neformálně vyrozuměn v souladu s § 38z odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz čl. 8.3 a příloha č. 4 tohoto metodického pokynu); je-li na místě vzhledem k prokázanému zdaňovacímu období stanovit daň, měl by poplatník podat DAP. Pokud je reakcí poplatníka materiálně přiznání daně, avšak své DAP nepodá na tiskopise Ministerstva financí, je třeba dle skutkových okolností případu pokračovat v dokazování, případně jej vyzvat podle § 145 odst. 1 daňového řádu, případně zahájit dle skutkových okolností k tomuto zdaňovacímu období daňovou kontrolu v neomezeném rozsahu a bude následovat stanovení daně za toto prokázané zdaňovací období dokazováním nebo podle pomůcek podle § 98 daňového řádu, tj. standardním způsobem (čl. 9.1.1./9.1.2. tohoto metodického pokynu). Daň za neprokázané zdaňovací období se stanoví podle pomůcek (čl. 9.1.2./9.1.3. tohoto metodického pokynu), není-li ji možné stanovit dokazováním.
   Pokud by poplatník podal DAP za některé zdaňovací období a zároveň ostatní zdaňovací období neprokázal, správce daně podle míry své jistoty roztřídí příjmy poplatníka do zdaňovacích období (třeba i vylučovací metodou a odhadem) a stanoví daň způsobem korespondujícím s jednotlivým zdaňovacím obdobím (prioritou je stanovení daně dokazováním); podané DAP se může stát jedním z podkladů pro rozhodování správce daně. Správce daně se při třídění příjmů do zdaňovacích období řídí mírou své jistoty – čím vyšší míra jistoty, tím přesněji se přiřadí jednotlivé příjmy ke zdaňovacímu období; čím nižší míra jistoty, tím spíše to bude pouhý odhad. Pokud příjmy nebude možné roztřídit ani odhadem, bude se muset postupovat podle fikce posledního zdaňovacího období dle § 38za odst. 3 zákona o daních z příjmů,
2. se částečnost bude vztahovat k více zdaňovacím obdobím (tj. poplatník neprokáže vyčerpávajícím způsobem skutečnosti požadované ve výzvě vzhledem k žádnému zdaňovacímu období): není-li možné stanovit daň dokazováním, bude daň stanovena podle pomůcek zvláštním způsobem, budou-li zároveň splněny všechny zákonné předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem definované v § 38z odst. 2 zákona o daních z příjmů (čl. 9.1.3. tohoto metodického pokynu). V opačném případě se daň stanoví podle pomůcek podle daňového řádu (čl. 9.1.2. tohoto metodického pokynu).

4.2.2. Poplatník, kterému byla stanovena daň za zdaňovací období spadající do rozhodného období uvedeného ve výzvě

Pokud se správce daně dozví okolnosti vyžadující vydání výzvy podle § 38x zákona o daních z příjmů mimo jakékoli řízení, lze vydat výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů samostatně. V takovém případě se postupuje obdobně jako v čl. 4.2.1. tohoto metodického pokynu.

Pokud se správce daně dozví okolnosti vyžadující vydání výzvy podle § 38x zákona o daních z příjmů v situaci, kdy u daňového subjektu právě probíhá daňová kontrola, vydá výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů. Dle reakce daňového subjektu správce daně zjistí, zda prokazované skutečnosti požadované ve výzvě spadají do předmětu a rozsahu daňové kontroly. Pokud nikoli, je třeba rozšířit předmět, resp. rozsah daňové kontroly tak, aby do něj spadalo i prokázání skutečností požadovaných ve výzvě podle § 38x zákona o daních z příjmů.

Reakce poplatníka na základě výzvy vydané v průběhu daňové kontroly:

- nereaguje a/nebo neprokáže veškeré skutečnosti požadované ve výzvě: není-li možné daň doměřit dokazováním, má neprokázání požadovaných skutečností za následek doměření daně podle pomůcek dle daňového řádu (čl. 9.1.2 tohoto metodického pokynu) nebo podle pomůcek zvláštním způsobem (čl. 9.1.3. tohoto metodického pokynu). Vzhledem k tomu, že výzva podle § 38x zákona o daních z příjmů byla vydána v rámci daňové kontroly, mohou i částečné informace poskytnuté poplatníkem na základě výzvy podle § 38x zákona o daních z příjmů sloužit jako jeden z podkladů pro rozhodování správce daně. Správce daně při doměření daně vezme v úvahu veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v konkrétním zdaňovacím období, nejen ty, které zjistil v rámci „prokazování původu majetku“,
- prokázání skutečností požadovaných ve výzvě: daň bude následně doměřena na základě výsledku daňové kontroly (tj. dokazováním nebo pomůckami dle daňového řádu - čl. 9.1.1./9.1.2. tohoto metodického pokynu). Vzhledem k tomu, že se nacházíme v daňové kontrole, je nepřípustné podat DODAP (§ 141 odst. 6 daňového řádu), avšak informace poskytnuté poplatníkem se využijí při doměření daně (§ 141 odst. 7 daňového řádu). Správce daně při doměření daně vezme v úvahu veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v konkrétním zdaňovacím období, nejen ty, které zjistil v rámci „prokazování původu majetku“; i zde má prioritu stanovování daně dokazováním,
- částečné prokázání skutečností požadovaných ve výzvě: v případě částečnosti prokázaných skutečností mohou nastat případy, kdy:
  1. se částečně prokázané příjmy budou vztahovat k jednomu zdaňovacímu období (tj. poplatník prokáže skutečnosti požadované ve výzvě vzhledem k určitému zdaňovacímu období, vzhledem k jinému zdaňovacímu období však skutečnosti neprokáže): je-li na místě stanovit daň za prokázané zdaňovací období, doměří se daň dokazováním nebo podle pomůcek podle § 98 daňového řádu, tj. standardním způsobem (čl. 9.1.1./9.1.2. tohoto metodického pokynu). Daň za neprokázané zdaňovací období se stanoví podle pomůcek (čl. 9.1.2./9.1.3. tohoto metodického pokynu), není-li ji možné stanovit dokazováním.

     Pokud by poplatník prokázal některé zdaňovací období a zároveň ostatní zdaňovací období neprokázal, správce daně podle míry své jistoty roztřídí příjmy poplatníka do zdaňovacích období (třeba i vylučovací metodou a odhadem) a stanoví daň způsobem korespondujícím s jednotlivým zdaňovacím obdobím. Správce daně se při třídění příjmů do zdaňovacích období řídí mírou své jistoty – čím vyšší míra jistoty, tím přesněji se přiřadí jednotlivé příjmy ke zdaňovacímu období; čím nižší míra jistoty, tím spíše to bude pouhý odhad. Pokud příjmy

nebude možné roztřídit ani odhadem, bude se muset postupovat podle fikce posledního zdaňovacího období dle § 38za odst. 3 zákona o daních z příjmů. Opět platí, že správce daně při doměření daně vezme v úvahu veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v konkrétním zdaňovacím období, nejen ty, které zjistil v rámci „prokazování původu majetku“,

2. se částečně prokázané příjmy budou vztahovat k více zdaňovacím obdobím (tj. poplatník neprokáže skutečnosti požadované ve výzvě vzhledem k žádnému zdaňovacímu období): není-li možné stanovit daň dokazováním, bude daň doměřena podle pomůcek zvláštním způsobem za každé zdaňovací období zvlášť, budou-li zároveň splněny všechny zákonné předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem definované v § 38z odst. 2 zákona o daních z příjmů (čl. 9.1.3. tohoto metodického pokynu). V opačném případě se daň stanoví podle pomůcek podle daňového řádu (čl. 9.1.2. tohoto metodického pokynu). Správce daně při doměření daně vezme v úvahu veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v konkrétním zdaňovacím období, nejen ty, které zjistil v rámci „prokazování původu majetku“.

Pro daňovou kontrolu se zcela použijí ustanovení daňového řádu a Metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly (č.j. 50071/15/7100-40124-506246 ze dne 04.08.2015); pouhé vydání výzvy podle § 38x zákona o daních z příjmů nepředstavuje v tomto procesu žádná specifika.

4.2.3. Vztah k postupu k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností zahajuje správce daně v případě, kdy má pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného DAP nebo DODAP a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Podmínkou vydání výzvy k odstranění pochybností tak je podané daňové tvrzení.

Má-li správce daně takové pochybnosti o podaném DAP či DODAP, které umožnují vydání výzvy dle § 38x zákona o daních z příjmů, pak lze doporučit nezahajovat postup k odstranění pochybností, ale zahájit přímo daňovou kontrolu, jelikož je zde důvodný předpoklad rozsáhlého dokazování, které nelze provádět v rámci postupu k odstranění pochybností. V průběhu daňové kontroly pak správce daně vydá výzvu dle § 38x zákona o daních z příjmů. V případě, že byl postup k odstranění pochybností již zahájen a správce daně dojde až následně k závěru, že pochybnosti o podaném DAP či DODAP odůvodňují vydání výzvy dle § 38x zákona o daních z příjmů, měl by přejít do daňové kontroly, v jejímž rámci bude výzva dle § 38x zákona o daních z příjmů vydána.

4.3. Vydání výzvy k prokázání příjmů a vliv na lhůtu pro stanovení daně

Přijetí zákona o PPM nepřineslo žádnou modifikaci pravidel § 148 daňového řádu. Stanovení daně ve vazbě na výsledek prokazování původu majetku tedy nezakládá žádnou výjimku z aplikace § 148 daňového řádu, je tudíž nutné respektovat lhůtu pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, popřípadě § 38r zákona o daních z příjmů.

Samotné vydání výzvy podle § 38x zákona o daních z příjmů tedy není úkonem majícím vliv na lhůtu pro stanovení daně.

5. Výzva k podání prohlášení o majetku podle § 38zc zákona o daních z příjmů

5.1. Předpoklady pro vydání výzvy k podání prohlášení o majetku

Kontrolor vyzve poplatníka k podání prohlášení o majetku včetně majetku patřícího do SJM (vzor výzvy k podání prohlášení o majetku je přílohou č. 5 tohoto metodického pokynu), jsou-li kumulativně splněny zákonné podmínky zakotvené v ustanovení § 38zc odst. 1 zákona o daních z příjmů.

5.1.1. Neprokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů

Kontrolor v případě neprokázání skutečností na základě výzvy k prokázání příjmů nebude zpravidla disponovat dostatečnými informacemi k tomu, aby mohl řádně stanovit daňovou povinnost, a to bez ohledu na způsob stanovení daně. Relevantním nástrojem v takovém případě je výzva k podání prohlášení o majetku, jejímž prostřednictvím může získat informace, které mu umožní stanovit daň dokazováním, nebo při stanovení daně podle pomůcek poslouží alespoň jako pomůcka.

5.1.2. Informace ke zjištění stavu jmění nelze získat jinak nebo je lze získat s nepoměrnými obtížemi

Účelem této podmínky je, aby kontrolor přistoupil k aplikaci výzvy k podání prohlášení o majetku, pokud informace potřebné k objasnění majetkové situace poplatníka nelze získat jinak nebo by musel vynaložit neadekvátní prostředky k jejich získání z hlediska materiálního, personálního i časového.

5.1.3. Souhrnná hodnota majetku uvedeného v prohlášení o majetku přesáhne 10 000 000 Kč

Na rozdíl od předpokladů pro vydání výzvy k prokázání příjmů, kdy se hodnotí zejména jmění, v případě předpokladů pro vydání výzvy k prohlášení o majetku se posuzuje pouze majetek oproštěný od dluhů s výjimkou majetku, který není poplatník povinen uvést v prohlášení o majetku. To znamená, že při posouzení souhrnné hodnoty majetku přesahující 10 000 000 Kč se do uvedeného limitu nezahrnují žádné dluhy a majetek, který správce daně může zjistit z jemu dostupných rejstříků a evidencí, a movité věci, jejichž hodnota nepřesahuje jednotlivě 100 000 Kč. Pro posouzení výše majetku přitom postačí odhad správce daně.

[redacted]

5.2. Náležitosti výzvy k podání prohlášení o majetku a vzor této výzvy

Kromě obecných náležitostí, které na výzvu jako na rozhodnutí klade ustanovení § 102 daňového řádu, je nutné při jejím vydání zohlednit i níže uvedené skutečnosti. Vzor výzvy k podání prohlášení o majetku je přílohou č. 5 tohoto metodického pokynu.

5.2.1. Výrok

5.2.1.1. *Právní úprava*

Právní úpravou, podle které je rozhodováno, je v tomto případě ustanovení § 38zc odst. 1 zákona o daních z příjmů. Údaje, k jejichž poskytnutím je poplatník výzvou k podání prohlášení o majetku vyzván, jsou souhrnem údajů stanovených v § 180 daňového řádu a údajů podle § 38zd zákona o daních z příjmů.

5.2.1.2. *Lhůta k podání prohlášení o majetku*

Ve výroku správce daně stanoví lhůtu k podání prohlášení o majetku, která je zákonem stanovena v délce 60 dnů (§ 38zc odst. 2 zákona o daních z příjmů). Lhůta začne běžet dnem následujícím po dni, kdy byla výzva poplatníkovi oznámena (doručena nebo kdy byl poplatník jiným zaprotokolovaným způsobem seznámen s obsahem výzvy).

Z hlediska procesního charakteru se jedná o lhůtu zákonnou. Její prodloužení dovoluje přímo zákon, konkrétně § 38zc odst. 2 zákona o daních z příjmů. Postupy ohledně prodloužení lhůty se řídí právní úpravou zakotvenou v ustanovení § 36 daňového řádu. Z těchto důvodů je možné předmětnou lhůtu prodloužit na základě žádosti poplatníka rozhodnutím správce daně, podá-li ji poplatník ještě před marným uplynutím stanovené lhůty a zároveň doloží existenci závažných důvodů, pro které prodloužení lhůty žádá. Na rozdíl od lhůty správcovské se neuplatní její automatické prodloužení ve smyslu ustanovení § 36 odst. 2 daňového řádu.

Rovněž je možné navrácení lhůty v předešlý stav ve smyslu ustanovení § 37 daňového řádu, pokud poplatník podá žádost o navrácení lhůty v předešlý stav až po jejím marném uplynutí, a správce daně současně shledá závažné důvody pro její navrácení v předešlý stav.

5.2.1.3. *Forma prohlášení o majetku a forma podpisu*

Správce daně ve výroku výslovně uvede, jakou formou má poplatník prohlášení o majetku podat a jakou formu musí mít jeho podpis. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu ve vazbě na § 38zd odst. 5 zákona o daních z příjmů lze podání učinit písemně s úředně ověřeným podpisem, ústně do protokolu nebo datovou zprávou podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky. V případě, že u prohlášení v listinné podobě nebude podpis úředně ověřen, bude takové prohlášení stiženou vadou, kterou lze odstranit postupem v souladu s ustanovením § 74 daňového řádu.

5.2.1.4. *Specifikace majetku a dalších údajů v prohlášení o majetku*

Správce daně uvede výčet majetku a dalších údajů, které bude poplatník pro účely úplného prohlášení o majetku povinen uvést. Jednak se bude jednat o údaje ve smyslu ustanovení § 180 daňového řádu, na který odkazuje § 38zd odst. 2 zákona o daních z příjmů, jednak to budou údaje, které uvádí ustanovení § 38zd odst. 3 zákona o daních z příjmů.

V této souvislosti je nutné zdůraznit, že správce daně nemůže ve výzvě k podání prohlášení o majetku požadovat údaje nad rámec zákona, tj. jiné údaje, než které stanoví ustanovení daňového řádu a zákona o daních z příjmů uvedená v předchozím odstavci. Nad rámec zákona se nepovažují požadavky na specifikaci údajů (parametrů) vedoucích k identifikaci majetku, popř. na uvedení dalších skutečností rozhodných pro stanovení hodnoty majetku, jako jsou např. údaje o vedení stavebního řízení, údaje o dopravní nehodě, aj.. Nic tedy nebrání tomu, aby správce daně obsah svých požadavků formuloval tak, že do závorky např. uvede:

- požadavek na IČ, jméno, příjmení a adresu dotčených osob, osoby, které mají vztah ke svěřenskému fondu a jsou v obdobném postavení jako zakladatel nebo obmyšlený, apod.
- u movitých věcí požadavek na identifikaci, např. v případě motorového vozidla uvedení VIN, resp. čísla karoserie a čísla motoru, které vlastní, popřípadě, na nichž má spoluvlastnický podíl, s výjimkou věcí, které nepodléhají výkonu rozhodnutí, místo, popřípadě osobu, u které se nacházejí; totéž platí i o vkladních knížkách, vkladních listech a jiných formách vkladů, cenných papírech, včetně zaknihovaných a imobilizovaných, listinách, jejichž předložení je třeba k uplatnění vlastnického práva k věci, ceninách, penězích a dalších platebních prostředcích (včetně virtuálních měn, např. Bitcoinů),
- u nemovitých věcí, které vlastní, popřípadě, na nichž má spoluvlastnický podíl, požadavek na uvedení obce, katastrálního území a parcelního čísla pozemku, na kterém se nemovitá věc nachází v případě, že nemovitá věc není evidována v katastru nemovitostí,
- u obchodního závodu také požadavek na údaje o rodinném závodu,
- u dalšího majetku neuvedeného v čl. 6.1. tohoto metodického pokynu pod písmeny a) až g), požadavek na údaje o místu, popř. osobě, u které se nachází,
- u právních závad, které váznou na uvedeném majetku, požadavek na jejich konkretizaci (např. služebnosti/věcná břemena, práva nájmu).

Konkrétní přehled všech údajů je obsahem čl. 6.1. tohoto metodického pokynu.

5.2.1.5. *Majetek, který není poplatník povinen uvádět v prohlášení o majetku*

Výrok musí obsahovat nejen výčet majetku a údajů, které je poplatník povinen uvést v prohlášení o majetku, ale musí současně obsahovat i výjimky, u nichž zákon připouští, že je poplatník v prohlášení nemusí uvádět. Správce daně poplatníka rovněž seznámí s tím, že 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.

Konkrétní přehled všech výjimek je obsahem čl. 6.1. tohoto metodického pokynu.

5.2.1.6. *Rozhodný den*

Výrok musí také obsahovat vymezení rozhodného dne, tj. dne, ke kterému bude poplatník povinen sestavit prohlášení o majetku (viz ustanovení § 38zd odst. 4 zákona o daních z příjmů).

Rozhodný den pro sestavení prohlášení o majetku zákon primárně váže na den oznámení výzvy k podání prohlášení o majetku. Zároveň ale umožňuje, aby správce daně ve výzvě stanovil jiný rozhodný den, a to i zpětně, má-li k tomu důvod (např. k datu, o kterém se správce daně domnívá, že předchází zcizení majetku, poslední den účetního období, aj.) a pokud tento postup řádně odůvodní.

5.2.2. Odůvodnění

V odůvodnění výzvy k prohlášení o majetku správce daně jasně charakterizuje zákonné předpoklady ve smyslu ustanovení § 38zc odst. 1 písm. a), b) a c) zákona o daních z příjmů, blíže specifikované v čl. 5.1. tohoto metodického pokynu. Zdůvodní všechny rozhodné skutečnosti v rozsahu, který bude mít dostatečnou vypovídací hodnotu. Nestačí obecná formulace, že: *„byly kumulativně splněny zákonné podmínky“.* Pro účely splnění požadavku ohledně zákonnosti výzvy k podání prohlášení o majetku je nutné přesvědčivě odůvodnit závěr správce daně, že poplatník svým jednáním naplnil všechny zákonem stanovené podmínky mající za následek vydání výzvy k prohlášení o majetku.

5.2.3. Poučení

Správce daně podle § 38zc odst. 3 zákona o daních z příjmů poučí poplatníka o povinnostech spojených s oznámením výzvy a o právních následcích spojených s nepodáním požadovaného prohlášení o majetku nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů, tj. o:

- povinnosti uvést v prohlášení o majetku úplné a pravdivé údaje o svém majetku, včetně majetku patřícího do SJM (§ 180 odst. 2 daňového řádu a § 38zd odst. 1 zákona o daních z příjmů),
- možnosti nezahrnout do prohlášení o majetku údaje, jejichž poskytnutím by mohl způsobit nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké (čl. 37 odst. 1 Listiny základních práv a svobod),
- formě a způsobu podání prohlášení o majetku, tj., že podání lze učinit písemně s úředně ověřeným podpisem, ústně do protokolu nebo datovou zprávou podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (§ 38zd odst. 5 zákona o daních z příjmů a § 71 odst. 1 daňového řádu),
- přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem podle § 38z zákona o daních z příjmů, pokud poplatník nepodá na výzvu správce daně prohlášení o majetku nebo v něm uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje (§ 38zc odst. 4 zákona o daních z příjmů),
- prolomení povinnosti zachovávat mlčenlivost pro účely trestního řízení při nesplnění povinnosti podat prohlášení o majetku (§ 38zc odst. 3 zákona o daních z příjmů) a
- uložení trestu odnětí svobody na šest měsíců až tři léta, peněžitého trestu nebo zákazu činnosti (§ 227 trestního zákoníku), pokud poplatník odmítne splnit zákonnou povinnost učinit prohlášení o svém majetku nebo o majetku právnické osoby, za kterou je oprávněn jednat, nebo se takové povinnosti vyhýbá nebo v takovém prohlášení uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, a o zániku trestní odpovědnosti za trestný čin

porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku, jestliže dobrovolně škodlivému následku trestného činu poplatník zamezil nebo jej napravil, nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno, přičemž oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému (§ 33 a § 227 trestního zákoníku).

Dále správce daně poplatníka poučí podle § 109 odst. 2 daňového řádu o nemožnosti se proti výzvě samostatně odvolat.

6. Prohlášení o majetku

6.1. Náležitosti prohlášení o majetku

V prohlášení o majetku je poplatník podle § 38zd odst. 1 zákona o daních z příjmů povinen uvést úplné a pravdivé údaje.

V prvé řadě se jedná o údaje ve vazbě na § 180 odst. 2 a 3 daňového řádu:

a) plátce mzdy, nebo jiného příjmu postižitelného srážkami ze mzdy, a výši těchto svých nároků,
b) poskytovatele platebních služeb, u nichž má peněžní prostředky na účtech, čísla účtů a výši peněžních prostředků na nich,
c) osoby, vůči nimž má jiné peněžité pohledávky, důvod, výši a den splatnosti těchto pohledávek,
d) osoby, vůči nimž má jiná majetková práva nebo nárok na jiné majetkové hodnoty, jejich důvod a hodnotu, popřípadě datum, kdy má být plněno,
e) movité věci, které vlastní, popřípadě, na nichž má spoluvlastnický podíl, s výjimkou věcí, které nepodléhají výkonu rozhodnutí, místo, popřípadě osobu, u které se nacházejí; totéž platí i o vkladních knížkách, vkladních listech a jiných formách vkladů, cenných papírech, včetně zaknihovaných a imobilizovaných, listinách, jejichž předložení je třeba k uplatnění vlastnického práva k věci, ceninách, penězích a dalších platebních prostředcích,
f) nemovité věci, které vlastní, popřípadě, na nichž má spoluvlastnický podíl, a jeho výši,
g) obchodní závody, které vlastní, a jejich umístění,
h) další majetek neuvedený pod písmeny a) až g),
i) právní závady, které váznou na uvedeném majetku.

Dále se jedná o údaje požadované správcem daně ve vazbě na § 38zd odst. 3 zákona o daních z příjmů:

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

V souladu s ustanovením § 38ze zákona o daních z příjmů není poplatník povinen v prohlášení o majetku uvést:

- údaje, které může správce daně zjistit z rejstříků a evidencí, do kterých má přístup a které jsou zveřejněné na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup,
- movitou věc, jejíž hodnota nepřesahuje 100 000 Kč nebo
- peněžitý dluh nepřesahující 100 000 Kč.

V případě, že souhrnná hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, nepřesahuje 10 000 000 Kč, poplatník nemusí provádět výčet svého majetku a ostatních údajů. Postačí, když v prohlášení o majetku uvede skutečnost, že jeho majetek nedosahuje zákonem předpokládaného limitu 10 000 000 Kč a výslovně prohlásí, že tento údaj je pravdivý. Nic mu ale nebrání, aby přesto seznam majetku provedl a správci daně předložil.

6.2. Posouzení údajů uvedených v prohlášení o majetku

Správce daně před posouzením majetku a údajů uvedených v podaném prohlášení o majetku nejprve zjistí z dostupných rejstříků a evidencí, do kterých má přístup (např. z katastru nemovitostí či z centrálního registru silničních vozidel), majetek, popř. jiné údaje, které poplatník není povinen uvést v prohlášení o majetku. Hodnota takto zjistitelných věcí se nezapočítává do limitu 10 000 000 Kč stanoveného v § 38ze odst. 2 zákona o daních z příjmů (např. nemovité věci na území České republiky či silniční vozidla evidovaná v centrálním registru silničních vozidel). To neplatí pro nemovité věci, letadla, automobily, lodě, aj. evidované v zahraničí.

Do souhrnné hodnoty majetku uvedené v předchozím odstavci, který není poplatník povinen uvádět v prohlášení o majetku, se rovněž nezahrnují movité věci a peněžité dluhy nepřesahující 100 000 Kč, přičemž každá věc a každý dluh se posuzuje samostatně, nikoliv jejich konečný součet. Peněžitý dluh v cizí měně, příp. ve virtuální měně, je poplatník povinen přecenit.

Ohledně majetku posuzovaného z hlediska náležitostí prohlášení o majetku, je nutné upozornit na to, že na rozdíl od předpokladů pro vydání výzvy k prohlášení o majetku ve smyslu ustanovení § 38zc odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, kde se pojmem „majetek“ rozumí pouze majetek oproštěný od dluhů, nikoliv jmění (jmění = majetek + dluhy), je obsahem prohlášení o majetku podle § 38zd a § 38ze zákona o daních z příjmů jak majetek, tak dluhy.

Co se týká údajů uvedených poplatníkem v jeho prohlášení o majetku, budou podíly v obchodních korporacích, podíl na obchodní korporaci tichého společníka, aj., při dodržení schématu uvedeného v čl. 6.1. tohoto metodického pokynu zpravidla zařazeny pod písmenem h) další majetek neuvedený pod písmeny a) až g).

Údaje požadované v čl. 6.1. písm. j) tohoto metodického pokynu (svěřenský fond) necílí pouze na svěřenské fondy podle občanského zákoníku, ale také na obdobné právní instituty, zejména zahraniční, které mají stejné podstatné znaky jako svěřenský fond. To samé platí pro osoby, které mají vztah ke svěřenskému fondu a jsou v obdobném postavení jako zakladatel nebo obmyšlený.

Pokud poplatník uvede v prohlášení o majetku i takové dluhy, které se z hlediska svého charakteru považují za veřejnoprávní (např. dluhy/nedoplatky na sociálním a zdravotním pojištění, daních, pokutách za rychlou jízdu, odvodech stanovených za porušení rozpočtové kázně při nesplnění podmínek zákona o veřejných zakázkách), jedná se sice o dluhy, které pro účely zkoumání nárůstu jmění nejsou relevantní, protože s nárůstem jmění nemají příčinnou souvislost (na rozdíl od hypotečního úvěru na koupi domu), nicméně jejich úhrada může vést k úvaze, z jakých prostředků byly vlastně uhrazeny.

7. Oceňovací činnost

7.1. Specifikace oceňovací činnosti

Oceňovací činnost pro potřeby prokazování původu majetku vychází z § 38x, resp. § 38za zákona o daních z příjmů. Prioritně se má jednat o předběžné posouzení, resp. o stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem. Dle důvodové zprávy v případě aplikace ustanovení § 38x zákona o daních z příjmů by se nemuselo jednat o ocenění jako takové, nýbrž pouze o předběžné posouzení – tudíž přichází v úvahu pro potřeby prokazování původu majetku nejen ocenění majetku, spotřeby a jiného vydání, ale rovněž jejich odhad.

Dále je nutné zdůraznit, aby bylo možné vytvořit reálný obraz o tom, zda příjmy poplatníka odpovídají nárůstu jeho jmění nebo pokrývají jeho spotřebu či jiné vydání, je zapotřebí poplatníka posuzovat kontinuálně v delším časovém úseku (rozhodném období) a s ohledem

na všechny skutečnosti, které by mohly mít vliv na stav jeho jmění nebo na jeho spotřebu či jiné vydání.

[redacted]. Oceňovací činnost se provede:

a) primárně k datu nabytí, realizace spotřeby nebo jiného vydání (např. v případě, že poplatník majetek nabyl v průběhu stanoveného období a datum nabytí je známo),
b) zpravidla ke konci tohoto období, tj. k okamžiku B (pokud není konkrétní datum nabytí, realizace spotřeby nebo jiného vydání známo a je zřejmé, že k nabytí, realizaci spotřeby nebo jiného vydání došlo/docházelo v průběhu stanoveného období),
c) k začátku období, tj. okamžiku A, a ke konci tohoto období, tj. okamžiku B (pokud není konkrétní datum nabytí, realizace spotřeby nebo jiného vydání známo, je zřejmé, že k nabytí, realizaci spotřeby nebo jiného vydání došlo před stanoveným obdobím a že v průběhu stanoveného období došlo ke změně kvality majetku, spotřeby nebo jiného vydání),
d) v dalších alternativách v návaznosti na vymezený časový úsek a zjištěné skutečnosti.

[redacted]

V případě, že oceňovací činnost budou provádět odborně vybavené úřední osoby správce daně, nejedná se o znalecký posudek dle zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, a jeho prováděcí vyhlášky č. 37/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů. [redacted]

7.2. Způsoby oceňovací činnosti

[redacted] Způsoby, resp. metody oceňování, jsou dány platnými právními předpisy nebo jsou z odborného hlediska považovány za obecně platné, běžně používané postupy (viz dále). Pro upřesnění odhadu je lze rovněž využít, popř. lze využít jejich zjednodušené formy.

V případě stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem vyjde dle zákona o daních z příjmů správce daně při odhadu výše příjmů mj. z ekonomických ukazatelů (kategorie, kterými se hodnotí finanční situace a aktivita poplatníka), z porovnání se srovnatelnými poplatníky a z obvyklé hodnoty srovnatelného majetku, spotřeby nebo jiného vydání. Stejně jako u standardních pomůcek je zde dle důvodové zprávy zdůrazněna metoda porovnání se srovnatelnými poplatníky. Porovnávány nebudou pouze obvyklé příjmy v daném místě

a čase, ale též spotřeba a jiné vydání, jakož i pořizovací nebo aktuální hodnota srovnatelného majetku.

[redacted] Povinnost poplatníka spolupracovat se správcem daně (včetně povinnosti podat daňové tvrzení) je zachována tak, aby daň byla stanovena co nejvíce v souladu s realitou. Pokud tuto svou povinnost poplatník nesplní, pak musí oprávněně očekávat, že správce daně stanovuje daň podle pomůcek, tj. na základě jemu dostupných informací. [redacted]

V zásadě by měla oceňovací činnost vycházet z principu určení obvyklé ceny dle zákona o oceňování majetku (tj., že se určí porovnáním) [redacted]

Podrobněji k postupu určení obvyklé ceny dle zákona o oceňování majetku viz Komentář k určování obvyklé ceny zveřejněný na internetových stránkách MF – http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ocenovani-majetku/komentare/komentar-k-urcovani-obvykle-ceny-oceneni-19349. [redacted] O tom, že je možné tento typ aktiv či služeb odhadovat/oceňovat tímto způsobem, svědčí např. institut transferových cen, který obecně

oceňuje i problematická aktiva/služby (cenami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek).

7.3. Další způsoby a metody oceňování (názvosloví)

Pro oceňovací činnost v rámci prokazování původu majetku přichází v úvahu využití rovněž dalších způsobů a metod oceňování, které jsou dány platnými právními předpisy nebo jsou z odborného hlediska považovány za obecně platné, běžně používané postupy. [redacted]

[redacted]

7.3.1. Dle platných právních předpisů

Zákon o cenách, který se vztahuje na uplatňování, regulaci a kontrolu cen výrobků, výkonů, prací a služeb pro tuzemský trh, včetně cen zboží z dovozu a cen zboží určeného pro vývoz, rozeznává cenu jako peněžní částku a) sjednanou při nákupu a prodeji zboží podle § 2 až 13 nebo b) určenou podle zvláštního předpisu[1)] k jiným účelům než k prodeji (poznámka pod čarou č. 1) odkazuje na zákon o oceňování majetku). Dle § 2 odst. 1 zákona o cenách se cena sjednává pro zboží vymezené názvem, jednotkou množství a kvalitativními a dodacími nebo jinými podmínkami sjednanými dohodou stran, popřípadě číselným kódem příslušné jednotné klasifikace, pokud tak stanoví zvláštní předpis (dále jen „určené podmínky"). Podle určených podmínek mohou být součástí ceny zcela nebo zčásti náklady pořízení, zpracování a oběhu zboží, zisk, příslušná daň a clo. Obvyklou cenu definuje zákon o cenách pouze pro účely posouzení hospodářské soutěže a hospodářského postavení (podrobněji viz čl. 2.3. tohoto metodického pokynu).

Dále zákon o cenách upravuje regulaci cen, tím se rozumí stanovení cen, mezí, ve kterých mohou být sjednávány, usměrňování výše cen nebo i stanovení postupu při sjednávání, uplatňování a vyúčtování cen nemovitostí, jejich částí a služeb spojených s jejich užíváním cenovými orgány. Způsoby regulace cen podle tohoto zákona jsou:

a) stanovení cen (dále jen "úředně stanovené ceny"),
b) usměrňování vývoje cen v návaznosti na věcné podmínky (dále jen "věcné usměrňování cen"),
c) cenové moratorium.

Podrobněji viz § 4 a násl. zákona o cenách.

Dle zákona o oceňování majetku je mj. vymezena cena zjištěná, tj. cena určená podle tohoto zákona jinak než obvyklá cena nebo mimořádná cena. Dále v § 2 odst. 5 zákona

o oceňování majetku uvádí jiné způsoby oceňování stanovené tímto zákonem nebo na jeho základě, mezi které patří:

a) nákladový způsob, který vychází z nákladů, které by bylo nutno vynaložit na pořízení předmětu ocenění v místě ocenění a podle jeho stavu ke dni ocenění,
Pozn.: vychází z předpokladu, že hodnotu majetku lze zjistit součtem hodnoty pozemku a obvyklých nákladů na pořízení stavby, od nichž se odečte opotřebení; tento způsob pracuje s faktem, že kupující mají tendenci srovnávat náklady na výstavbu s náklady a užitelností majetku kupovaného,

b) výnosový způsob, který vychází z výnosu z předmětu ocenění skutečně dosahovaného nebo z výnosu, který lze z předmětu ocenění za daných podmínek obvykle získat, a z kapitalizace tohoto výnosu (úrokové míry),
Pozn.: vychází z poznatků, že v hodnotě majetku se zobrazí očekávaný užitek, kterým jsou očekávané příjmy; tento způsob je založen na koncepci hodnoty peněz v daném čase a relativního rizika investice,

c) porovnávací způsob, který vychází z porovnání předmětu ocenění se stejným nebo obdobným předmětem a cenou sjednanou při jeho prodeji; je jím též ocenění věci odvozením z ceny jiné funkčně související věci,
Pozn.: využívá se ve fungujících tržních ekonomikách, kde lze porovnat cenu oceňovaného majetku s majetkem obdobným, jehož ceny byly v nedávné minulosti na trhu realizované a jsou známé,

d) oceňování podle jmenovité hodnoty, které vychází z částky, na kterou předmět ocenění zní nebo která je jinak zřejmá,
Pozn.: využívá se při ocenění ostatního majetku jako např. platebních karet, vkladů, cenin apod.,

e) oceňování podle účetní hodnoty, které vychází ze způsobů oceňování stanovených na základě předpisů o účetnictví,
Pozn.: jde zejména o pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu, ocenění vlastními náklady a zůstatkovou cenou,

f) oceňování podle kursové hodnoty, které vychází z ceny předmětu ocenění zaznamenané ve stanoveném období na trhu,
Pozn.: uplatňuje se při oceňování veřejně obchodovatelných cenných papírů,

g) oceňování sjednanou cenou, kterou je cena předmětu ocenění sjednaná při jeho prodeji, popřípadě cena odvozená ze sjednaných cen,
Pozn.: uplatní se zejména při oceňování obchodního závodu.

Dle § 13 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření“), se sjednanou cenou pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, kdy dle § 4 odst. 1 tohoto zákonného opatření se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění. Dle § 15 odst. 1 zákonného opatření směrná hodnota vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc, ve srovnatelném časovém období s tím, že se zohledňuje druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci a dle odst. 6 tohoto paragrafu postup určení směrné hodnoty stanoví Ministerstvo financí. Podrobněji viz zákonné opatření, resp. jeho prováděcí vyhláška č. 419/2013 Sb., v platném znění.

7.3.2. Obecně platné postupy oceňování

7.3.2.1. *Postupy oceňování staveb*

Postupy oceňování staveb lze rozdělit na 4 okruhy způsobů:

a) nákladový způsob,
b) výnosový způsob,
c) porovnávací způsob,
d) kombinované metody.

Ad a) nákladový způsob

Nákladový přístup je založený na „reprodukční, resp. pořizovací ceně věci“. Reprodukční resp. pořizovací cena věci je cena, za kterou by bylo možno stejnou nebo porovnatelnou věc pořídit (vyrobit) v době ocenění, resp. v době jejího pořízení (u nemovitých věcí, zejména staveb, cena v době jejich postavení), bez odpočtu opotřebení, tzn., že stavba se ocení jako nová. Po odpočtu opotřebení se získá cena zjištěná nákladovým způsobem – věcná neboli substanční hodnota.

Reprodukční resp. pořizovací cenu je možné u staveb zjistit následujícími metodami:

- individuální cenová kalkulace,
- položkový rozpočet,
- metoda agregovaných položek,
- technickohospodářské ukazatele,
- určení ceny zjištěné podle oceňovacího předpisu,
- použití cen účetních, tj. vycházet z bilance podniku,
- tržní technika.

Dále je uvedeno několik podstatných poznámek k jednotlivým metodám.

Individuální cenová kalkulace

Individuální cenová kalkulace je nákladově orientovaná tvorba cen, umožňující stanovení jednotkové ceny. Kalkulací vzniká cena podle kalkulačního vzorce, v závislosti na typu kalkulačního vzorce, např. součtem přímých nákladů (hmoty, mzdy, stroje, ostatní přímé náklady), nákladů nepřímých (režie výrobní, režie správní) a zisku. Jedná se o metodu nejpřesnější, nejpodrobnější, ale velmi pracnou. Zpracovatel musí znát nejen detailní provedení jednotlivých druhů stavebních prací provedených na objektu, nýbrž i skladbu vynaložených nákladů.

Položkový rozpočet

Jedná se o metodu, která rovněž rozlišuje jednotlivé prvky stavebních konstrukcí na základě druhu a výměry na dané stavbě. Výsledné objemy se pro každý druh a provedení násobí jednotkovou cenou a následně se sečtou (po připočtení příslušných přirážek podle pravidel pro stanovení cen stavebních prací). Při tvorbě rozpočtu se používají tzv. směrné orientační ceny, které lze dále upravovat pouze pomocí indexu.

Agregované položky

Základem ocenění staveb pomocí agregovaných položek je sloučení položek stavebních prací tak, že tvoří ucelenou konstrukci – agregaci, což výrazně snižuje složitost a pracnost

při ocenění. Položky jsou kombinovány bez ohledu na to, zda jde o položky HSV (hlavní stavební výroba) nebo PSV (přidružená stavební výroba), zatřídění celé agregace je určeno podle zatřídění výsledné konstrukce.

Technickohospodářské ukazatele

Dle technickohospodářských ukazatelů (THU) se cena díla (objektu) stanoví propočtem podle obdobných staveb realizovaných zhotovitelem v minulém období a upřesněných podle konkrétních podmínek díla. Objektu se nejdříve přiřadí číslo JKSO (jednotná klasifikace stavebních objektů) podle něhož se stanoví výše nákladů na MJ (měrná jednotka). Vzhledem k tomu, že oceňovaný objekt nebývá zpravidla naprosto shodný s objektem srovnávacím, u něhož je jednotková cena známa, provedou se ještě určité úpravy. K základním rozpočtovým nákladům jsou dopočteny i ostatní náklady zhotovitele, které do ceny díla uplatňuje, uvedená cena tudíž představuje veškeré náklady a zisk zhotovitele, související s realizací díla.

Určení ceny zjištěné podle oceňovacího předpisu

Oceňovacím předpisem se rozumí zákon o oceňování majetku a vyhláška Ministerstva financí, kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona. Ve vyhlášce je sice použit pojem „oceňování staveb nákladovým způsobem“, ale postup určení této ceny je obdobou postupu dle THU. Nákladový způsob oceňování vychází z nákladů, které by bylo nutno vynaložit na pořízení předmětu ocenění v místě ocenění a podle jeho stavu ke dni ocenění.

Pozn.: Cena stavby určená nákladovým způsobem, vypočtená bez koeficientu úpravy ceny pro stavbu dle polohy a trhu, je obdobou reprodukční pořizovací ceny definované zákonem o účetnictví a věcné hodnoty (substanční hodnoty, časové ceny), což je reprodukční cena věci snížená o přiměřené opotřebení.

Cena uvedená v účetnictví obchodního závodu

Majetkovou hodnotu lze v tomto případě vypočítat dvěma způsoby – buď odečtením dluhů od celkové hodnoty aktiv vlastněných obchodním závodem nebo sečtením základního kapitálu a výsledků nebo rezerv připadajících akcionářům. V prvním případě se vychází z tzv. zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku, která je uvedena ve sloupci 3 (Netto) rozvahy. Tento sloupec je součtem sloupců 1 a 2 rozvahy, kde ve sloupci 1 (Brutto) jsou aktiva uváděna v plné nekrácené hodnotě (ocenění jednotlivých majetkových složek aktiv na příslušných účtech aktiv) a ve sloupci 2 (Korekce) se uvádějí opravné položky a oprávky k dlouhodobému majetku se znaménkem mínus. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, umožňuje použití různých oceňovacích základen, tzn., že ocenění dlouhodobého hmotného majetku se provede dle způsobu jeho pořízení, a to:

- pořizovací cenou v případě nákupu – pořizovací cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, za kterou byl majetek získán včetně nákladů s jeho pořízením souvisejících. Jde tedy o cenu pořízení včetně například následujících nákladů: náklady spojené s dopravou, montáž, clo, úroky z investičního úvěru, geologický a geodetický průzkum, projekty včetně variantních, odvody za dočasné a trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě, poplatky za dočasné a trvalé odnětí lesní půdy, náklady na zabezpečovací a konzervační práce, popř. udržovací a dekonzervační práce v případě zastavení pořizovaného dlouhodobého majetku,

náklady na technickou rekultivaci, zkoušky, kterými zhotovitel prokazuje řádné provedení díla, atd.,
- reprodukční pořizovací cenou v případě bezúplatného nabytí anebo v případě, kdy vlastní náklady na vytvoření vlastní činností nelze zjistit – reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- vlastními náklady v případě vytvoření vlastní činností – vlastní náklady jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami.

Specifickou oceňovací základnu představuje ocenění reálnou hodnotou – jako reálná hodnota se použije
- tržní hodnota, popřípadě tržní hodnota odvozená z tržní hodnoty jednotlivých složek aktiv a pasiv, nelze-li tržní hodnotu pro některé aktivum nebo pasivum zjistit, ale lze ji zjistit pro jednotlivé složky nebo podobné aktivum či pasivum,
- hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud tyto oceňovací modely a techniky zajišťují přijatelný odhad tržní hodnoty,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu; metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě,
- ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat podle písmen výše uvedených bodů.

Není-li však objektivně možné stanovit reálnou hodnotu, považuje se za tuto hodnotu ocenění způsoby výše uvedenými.

Tržní technika
Pod tímto pojmem se rozumí práce s aktuálními nabídkovými cenami stavebních firem (obsahují všechny položky výše popsaného položkového přístupu) nebo realitních kanceláří (obsahují i zprostředkovatelské poplatky).

Ad b) <u>výnosový způsob</u>
Výnosový způsob je založen na „časové hodnotě peněz relativního rizika investice“, což znamená, že je potřeba stanovit současnou hodnotu budoucích výnosů. Hodnota majetku tudíž závisí na množství, spolehlivosti a délce trvání budoucích výnosů (nájmů oceňovaných nemovitých věcí) a jejich převodu na současnou hodnotu např. pomocí míry kapitalizace (používá se celá škála různých typů měr).

K problematice oceňování výnosovým způsobem je možné přistoupit různě s tím rozdílem, že do výpočtu současné hodnoty budoucích příjmů vstupují různé výchozí hodnoty. Jednou z možností je odvození míry kapitalizace porovnáním z obdobných prodaných nemovitých věcí. Pokud toto není možné, lze použít náhradní metodiky – míru kapitalizace dle oceňovacího předpisu, nominální nebo reálnou míru kapitalizace, vnitřní výnosové procento. V souvislosti se stanovením výnosu je možné zohlednit v kategorii příjmů ekonomickou životnost nemovitých věcí, alternativu ocenění nemovitých věcí za předpokladu nemovité věci užívané vlastníkem, nemovité věci s nájemníky s nájmem, který neodpovídá obvyklému nájemnému, atd. V kategorii výdajů je otázkou mj. také, co nelze považovat

za výdaj (odpisy, amortizace, daň z příjmů a DPH). Kapitalizační míru se doporučuje určit u každé nemovité věci individuálně s možnou pomocí teorie alternativní příležitosti investování (vychází z výnosnosti státních dluhopisů nebo hypotečních zástavních listů) a teorie úrokových měr hypotečních úvěrů.

Mezi hlavní výpočtové metody výnosového způsobu je možné zařadit:

- klasickou metodu – z ročního výnosu nájemného (hrubého výnosu) se odečtou náklady na obhospodařování nemovité věci a celý čistý výnos se kapitalizuje podle typu budovy,
- metodu výpočtu výnosové hodnoty podle hrubého výnosu – odpovídá v podstatě klasické metodě, pouze se zde kapitalizuje hrubý výnos,
- metodu Dr. Rungeho – čistý výnos se rozdělí při určování věcné hodnoty (ceny) v poměru hodnoty pozemku k hodnotě stavby; podíl hodnoty pozemku na čistém výnosu se kapitalizuje jako věčná renta, podíl hodnoty budovy na čistém výnosu se počítá jako hodnota hotovosti pro dodatečně vyplácenou rentu; kapitalizační úrok se pro hodnotu pozemku a hodnotu budovy zásadně dosazuje ve stejné výši,
- nařízením pro určování hodnot byla tato metoda zjednodušena – z čistého výnosu se odpočítává částka zúročení hodnoty půdy, zbývající část čistého výnosu, tj. podíl budovy se kapitalizuje danou příslušnou úrokovou mírou,
- ve zlepšené metodě podle předcházejícího bodu se bere ohled na obnovovací investice; tím se do určování zahrne skutečnost, že vnitřní konstrukce a stavební díly mají kratší životnost, než je celková doba užitkovosti budovy; takto očekávané náklady se zahrnou do výpočtu výnosu,
- metodu pozemkových makléřů – vychází z ročního brutto nájemného vynásobeného průběžně vypočítávaným násobitelem, odvozeným od zvláštností pozemku a situace na trhu.

Dále, co se stanovení výše kapitalizační míry týká, existuje několik pohledů – stavebnicový princip, vážený průměr nákladů obou kapitálů, součet míry zúročení staveb a pozemků na principu reziduálních technik, porovnání a analýza tržních cen a výnosů nemovitých věcí, kde kapitalizační míra je odvozována na základě modifikace vzorce věčné renty (doporučováno používat v podmínkách ČR). Při stanovení výnosu z objektu je možné uvažovat i nepřímé možnosti příjmů – umístění reklam, možnosti parkování a garážování apod.

Na základě požadavku na výsledek výnosového přístupu je nutné rozlišit dva základní směry, a to výsledek orientovaný na tržní hodnotu a na tzv. investiční hodnotu. Tržně zaměřená výnosová hodnota je založena na vstupech, které vycházejí ze zásad objektivity, nestrannosti, nezaujatosti a impersonality. Veškerá použitá data, předpoklady a závěry musí být tržně orientovány a musí naplňovat požadavky potenciálních účastníků trhu za současného respektování všech omezujících tržních podmínek, které se ke konkrétním nemovitým věcem budou dlouhodobě vázat. Oproti tomu investičně orientovaná výnosová hodnota je koncipována na subjektivně zaměřených osobních parametrech, které odrážejí požadavky a speciální vůli či přání individuálního investora nebo úzce vyhraněné skupiny.

Dále je nutno se zaobírat typem výnosů (potenciální hrubý výnos, efektivní hrubý výnos, čistý provozní výnos a čistý provozní výnos po odpočtu splátek), jejich vzájemnou provázaností (pro vztahy mezi nimi se používají pojmy – výpadek nájemného a ztráty, provozní náklady

a splátky půjčky) a způsobem jejich výpočtu (nájemné tržní, smluvní, prognózované, stabilizované, simulované, provozní náklady vykazované, očekávané, resp. fixní, variabilní a obnovovací). Je třeba upozornit na dočasnost toku výnosů a s tím související zvláštní typ výnosu – reverzní výnos (hodnota nemovitých věcí v závěru stanoveného či odhadnutého časového úseku) a na problematiku nerealitních výnosů (nemovité věci sloužící k ubytování či jiným aktivitám, které jsou určitým typem nemovitých věcí přímo podmíněny – ocenění obchodního závodu versus nemovité věci). Transformaci budoucího prospěchu, v závislosti na jeho formě, je vhodné provést diskontací (metoda diskontovaných cash-flow) nebo kapitalizací (přímá a výnosová).

Ad c) <u>porovnávací způsob</u>
Porovnávací způsob vychází z porovnání předmětu ocenění se stejným nebo obdobným předmětem a cenou sjednanou při jeho prodeji, resp. cenou inzerovanou na základě řady hledisek; je jím též ocenění věci odvozením z ceny jiné funkčně související věci. Jednotlivé porovnávací způsoby se povětšinou liší v „počtu koeficientů“, tzn. ve způsobu zohlednění cenotvorných faktorů.

Přehled metod cenového porovnání:

- porovnání nemovitých věcí jako celku
  a) porovnání odbornou rozvahou – na základě podkladů následuje zdůvodnění uvedené ceny nebo rozmezí, v němž by se měla cena pohybovat,
  b) indexové porovnání – porovnání pomocí násobení ceny objektu koeficienty, obdoba indexové metody u pozemků,
  c) Klimešova srovnávací metodika – pro přepočet ceny slouží tzv. cenový koeficient, který je stanoven na základě tabulek obsahujících hodnotící znaky nemovitých věcí a jejich okolního prostředí,
- porovnání na základě neupravené jednotkové ceny – vhodné zejména pro provozní nemovité věci; měřítkem je cena za m^2 podlahové plochy, užitkové plochy, cena za m^3 obestavěného prostoru,
- metoda porovnání pomocí standardní jednotkové tržní ceny – ze souboru srovnávacích nemovitých věcí se stanoví pomocí systému indexů, tzv. standardní jednotkové tržní ceny, z nichž je následně vypočtena jednotková tržní cena oceňovaného objektu.

Za další metodu cenového porovnání lze považovat cenové porovnání podle oceňovacího předpisu. Jedná se o zohlednění prodejnosti nemovitých věcí. K tomu slouží koeficient úpravy ceny pro stavbu dle polohy a trhu, který se určí podle daného vzorce.

Dále se může jednat i o odhad tzv. porovnávací ceny založené na váženém porovnání oceňované nemovité věci (užitná nebo podlahová plocha nebo obestavěný prostor) s vhodnými sjednanými cenami obdobných konkrétních nemovitých věcí (jednotková sjednaná cena) v daném místě a čase. Odlišnosti oceňované nemovité věci od nemovité věci porovnávané se vyjadřují koeficienty (technický, právní, ekonomický). Přístup na bázi porovnání je založen na tržním principu srovnání hodnoty oceňované nemovité věci s cenami obdobných nemovitých věcí, které byly realizovány v nedávné době na trhu. Jeho výsledkem je porovnávací hodnota rovnající se ceně podobné nemovité věci dosažené na volném trhu s eventuálním zohledněním případných odlišností a časového odstupu.

Ad d) kombinované metody

Kombinované metody vedou ke zjištění obecné (obvyklé, tržní) ceny nemovité věci. Úroveň obecných cen je v podstatě odrazem zprůměrovaných dosažených cen za věci srovnatelného druhu, vlastností, stáří apod. Mezi kombinované metody se řadí metoda střední hodnoty, metoda váženého průměru a metoda zbytku. Podstatou metody střední hodnoty je zjištění hodnoty nemovité věci jako prostý aritmetický průměr z hodnoty věcné a hodnoty výnosové. Metodu váženého průměru je na místě použít, jestliže se jedné ze zjištěných hodnot přidělí na základě odborné úvahy jiná váha než hodnotě druhé. Metoda vznikla na základě Nägeliho modifikace metody střední hodnoty, který stanovil váhy věcné a výnosové hodnoty, a byla upravena Bradáčem. Metoda zbytku spočívá ve zjištění obecné (obvyklé, tržní) ceny nemovité věci jako dokončeného celku – ekonomické jednotky, od které se ve vhodné úrovni odečte část, která není předmětem ocenění (např. při hledání hodnoty pozemku odečíst známou hodnotu stavby a naopak). Po stránce ekonomické lze za dvojici hlavních komponentů považovat výnosnost a návratnost nemovitých věcí, po stránce fyzické je lze rozdělit většinou na pozemek a stavbu, po stránce financování na dluh a vlastní kapitál či po stránce právní na výnos vlastníka z pronájmu nemovité věci a eventuální výnos nájemce z dalšího pronájmu v případech „sendvičového“ typu nájemních vztahů.

7.3.2.2. *Postupy oceňování pozemků*

Pozemky jsou nemovitými věcmi velmi odlišnými oproti stavbám z důvodu jejich omezené rozlohy v daném územním celku (obec, město, region) a jejich nevyrobitelnosti. U pozemků lze hovořit o nákladech pouze v souvislosti s jejich nákupem, což v důsledku vede k porovnávací hodnotě. Pozemky by bylo možno oceňovat metodou výnosovou s tím, jako by byly pronajaty, avšak v řadě případů k aplikaci tohoto způsobu chybí podklady. Vzhledem k výše uvedenému byla vyvinuta řada metod, jež se snaží nějakým způsobem cenu pozemku buď administrativně určit (zejména pro účely daní a poplatků) nebo suplovat funkci trhu a cenu pozemku co nejpřesněji odhadnout.

Před ostatními metodami určení ceny má přednost cenová mapa pozemků (týká se pozemků stavebních), pokud je pro dané území vyhotovena. Není-li pozemek v cenové mapě oceněn, ocení se jedním z uvedených způsobů:

a) násobkem výměry pozemku a stanovené základní ceny za m^2, v některých případech upravené o vliv polohy a další vlivy působící zejména na využitelnost pozemků pro stavbu,
b) výnosový způsob,
c) porovnávací způsob.

Pozn.: V zákoně o oceňování majetku je pro jednotlivé druhy pozemků přesně určen a specifikován způsob ocenění.

Dalšími metodami pro oceňování pozemků jsou metoda třídy polohy, kterou vyvinul W. Nägeli, indexová porovnávací metoda, Sammetova metoda a zbytková metoda.

Podstata **Nägeliho metody** (metoda doznala různých modifikací a úprav) spočívá v poznání, že cena stavebního pozemku je ve zcela určité relaci jak k celkové ceně nemovité věci, tak k výnosu z nájmu. Procentuální podíl ceny pozemku je určen pomocí klíče třídy polohy, v němž jsou obsažena různá kritéria – cenotvorné faktory ovlivňující pozemek. Touto

metodou je zpravidla možné ocenit, v závislosti na ceně na něm stojící budovy, pozemek o výměře až trojnásobku zastavěné plochy objektu. Zbytek je nutno ocenit samostatně. Nägeli žádné konkrétní omezení neuvádí.

Indexová metoda je využívána při porovnání ceny pozemku prodaného s cenou podobného pozemku odhadovaného. U každého pozemku se stanoví index a podílem indexů se pak upraví známá základní jednotková cena na cenu oceňovaného pozemku. Porovnávat lze navzájem dvojici pozemků, po modifikaci metody také oceňovaný pozemek se souborem pozemků.

Sammetova metoda vychází z předpokladu, že hodnota pozemku je tím větší, čím větší stavba na něm stojí a čím více je tato stavba komerčně využitelná. Normální stavební náklady na budovu určuje podle přípustné zástavby, polohy a využitelnosti a z toho odvozuje příslušnou hodnotu půdy. Sammet pracuje s tzv. koeficientem plochy podlaží (číslem využitelnosti) a podílem pozemku na stavebních nákladech (obdoba Nägeliho klíčů třídy polohy). Na základě uvedených veličin sestavil Sammet tabulku, udávající jednotkovou cenu pozemku v procentech jednotkové ceny stavby. Tato hodnota pozemku je svým způsobem cenou, která zajišťuje rentabilitu pozemku.

Dalším oceňovacím způsobem je **investorský způsob** na principu dělení pozemku pro výstavbu. Lze jej použít zejména u nezastavěných pozemkových celků, kde jejich rozdělení na jednotlivé stavební parcely a jejich následná účelová zástavba představuje nejvyšší a nejlepší využití pozemků. Přístup je založen na tom, že od předpokládaných odhadnutých tržních cen jednotlivých dokončených nemovitých věcí (staveb a stavebních parcel), kterých je v dané lokalitě dosahováno, se odečítají všechny odhadované přímé i nepřímé náklady spojené s dělením, stavebními náklady, marketingem, správou a následným prodejem včetně podílu na vyvolaných investicích i podnikatelského zisku. Výsledek je třeba časově rozlišit a přepočítat na současnou hodnotu.

[redacted]

8. Postupy v návaznosti na reakci poplatníka na výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů v obecné rovině

Výzvou k prokázání příjmů správce daně vyzývá poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů, popřípadě dalších skutečností ve vztahu k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání. Cílem výzvy k prokázání příjmu je ověření nebo zjištění, zda příjem, o jehož existenci má správce daně pochybnosti, vznikl či nikoliv, a pokud vznikl, tak v jakém období, z jakého zdroje, apod. Může směřovat jak k objasnění vzniku a původu zdanitelných příjmů poplatníkem tvrzených v DAP nebo v DODAP, tak k vysvětlení příjmů osvobozených, příjmů, které nejsou předmětem daně, apod.

Správce daně je přitom povinen respektovat časový rozsah důkazního břemene, který je ohraničen během lhůty pro stanovení daně. Z těchto důvodů nevyzývá poplatníka

k prokázání takových skutečností, o nichž mu je známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně (ustanovení § 38x odst. 5 zákona o daních z příjmů).

Poplatník je podle § 38x zákona o daních z příjmů povinen prokázat vznik a původ příjmů a další skutečnosti způsobem a v rozsahu požadovaném ve výzvě k prokázání příjmů, kterou se důkazní břemeno poplatníka konkretizuje. Uvedená povinnost navazuje na důkazní povinnost daňového subjektu vyjádřenou v § 92 odst. 3 daňového řádu, na základě které: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*.

V této souvislosti je nutné připomenout, že v návaznosti na reakci poplatníka má správce daně podle § 38x odst. 4 zákona o daních z příjmů možnost vydat další výzvu v případě, vyjde-li v průběhu řízení po vydání výzvy k prokázání příjmů najevo, že je potřeba výzvu ještě doplnit o další skutečnosti. Předpoklady pro vydání další výzvy jsou uvedeny v čl. 4.1.1.2. tohoto metodického pokynu. V rámci vedeného dialogu lze vydat i výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu (např. k prokázání tvrzení, že skutečnosti požadované výzvou k prokázání příjmů nastaly v prekludovaném období).

Z toho je zřejmé, že poplatník svou důkazní povinnost může splnit již v reakci na výzvu vydanou podle § 38x zákona o daních z příjmů nebo na výzvu vydanou podle § 92 odst. 4 daňového řádu.

Vznik příjmů zahrnuje jakékoliv vytvoření příjmů poplatníka bez ohledu na to, zda plynou z vlastní činnosti, od plátce příjmů nebo z jiného zdroje.

Původem příjmů se rozumí další podmínky vzniku příjmů, jako je okamžik vzniku příjmů nebo jeho zdroj. Přitom se jedná o zdroj příjmů v obecné rovině, nikoli ve smyslu definice uvedené v ustanovení § 22 zákona o daních z příjmů.

V rámci posouzení nárůstu jmění poplatníka, jeho spotřeby nebo jiného vydání ve vztahu k jím deklarovaným příjmům správce daně zohledňuje nejen příjmy, ale vezme v úvahu i další skutečnosti, které za reálné příjmy považovat nelze, přesto mohou mít rozhodující vliv na nárůst jmění (např. postavení domu svépomocí, pomoc blízkých osob, vznik nebo rozšíření SJM, nález cenného originálu obrazu, vstup do manželství s výrazně movitějším poplatníkem, osvojení movitého poplatníka, nebo je-li sám poplatník osvojen movitou osobou, atd.).

8.1. Neprokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů

Za neprokázání příjmů, resp. za neunesení důkazního břemene, se považuje:

- nesplnění důkazní povinnosti (poplatník na výzvu nereaguje vůbec nebo není dostatečně součinný),
- nedostatečná věrohodnost a přesvědčivost důkazních prostředků, které sice poplatník na základě výzvy správci daně předložil, ale nepostačovaly k tomu, aby je správce daně osvědčil za důkazy.

Právní následky spojené s neprokázáním příjmů a jiných skutečností jsou obsahem čl. 4.2. tohoto metodického pokynu.

8.2. Prokázání příjmů podle § 38y a § 38z zákona o daních z příjmů

8.2.1. Příjmy vznikly v prekludovaném období

Podle § 38y zákona o daních z příjmů za prokázání skutečností požadovaných na základě výzvy k prokázání příjmů je považováno, když poplatník prokáže, že příjmy, z nichž došlo k pořízení majetku nebo z nichž byly hrazeny výdaje poplatníka, vznikly v prekludovaném období.

Pokud skutečnost ohledně prekluze přesvědčivým způsobem prokáže, není povinen již prokazovat podrobnosti o jejich původu a vzniku, popř. jiné skutečnosti, které se k takovým příjmům vztahují, ačkoliv byly obsahem příslušné výzvy k prokázání příjmů. Neprokáže-li časový rámec vzniku příjmů, dopadá na něj povinnost prokázat i vznik a původ těchto příjmů.

8.2.2. Prokázání příjmů

Pokud výzva k prokázání příjmů bude cílit i do vzdálenější minulosti, tj. do období před účinností institutu prokazování původu majetku, může dojít k naplnění principu slábnoucího důkazního břemene a nebude možné požadovat důkazní prostředky v takové kvalitě jako z období nedávného. Je proto nutné v rámci dialogu vyvolaného výzvou takovou skutečnost zohlednit při vyžadování a posouzení předložených důkazních prostředků, a to zejména ve vazbě na okolnosti každého konkrétního případu a na to, zda v dané době mohl poplatník povinnost prokázat své příjmy alespoň předpokládat. Rozdíl bude jistě mezi příjmy zatajenými a příjmy osvobozenými, mezi tím, jestli měl poplatník povinnost danou jiným právním předpisem si doklady uchovávat, apod.

To však neznamená, že se poplatník může dovolávat slábnoucího důkazního břemene automaticky nebo pouhým konstatováním, že finanční prostředky získal již dříve v prekludovaném období. I nadále má povinnost prokázat, že příslušné finanční prostředky v jím tvrzené době nabyl, a to s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který ve svém rozsudku č.j. 9 Afs 16/2012-33 ze dne 21.06.2012 dovodil, že: „*Tvrdil-li sám stěžovatel, že tyto příjmy nabyl v dávné minulosti, byl povinen tato svá tvrzení prokázat. Prokázal-li by stěžovatel, že finanční prostředky v tomto období nabyl, pak by otázka jejich zdanění nebyla vůbec na pořadu dne.*“.

Podle § 38z zákona o daních z příjmů poplatník své důkazní břemeno unese, pokud prokáže skutečnosti požadované výzvou k prokázání příjmů, tzn., že prokáže:

- vznik příjmů,
- v jakém časovém období příjem vznikl,
- jaký byl původ tohoto příjmů.

Pokud prokáže vznik příjmu a určí časové období tohoto vzniku, ale neprokáže jeho původ, bude rozhodující, zda vznik příjmu nastal ve zdaňovacím období, kde již uplynula lhůta pro stanovení daně, či nikoli. Správce daně pak přistoupí ke stanovení daně pouze za ta období, která nebyla prekludována.

Právní následky spojené s rozsahem prokázání příjmů a jiných skutečností, tj. zda došlo k úplnému nebo částečnému prokázání, jsou obsahem čl. 4.2. tohoto metodického pokynu.

8.3. Způsob vyrozumění a vzor sdělení

Podle § 38z odst. 1 zákona o daních z příjmů: „*Došlo-li k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů, správce daně o tom poplatníka vhodným způsobem vyrozumí*.“.

Zákon o daních z příjmů správci daně ukládá povinnost informovat poplatníka vhodným způsobem o tom, že příjmy prokázal. Zákon formu vyrozumění výslovně neupravuje, jde o neformální úkon správce daně (v závislosti na situaci a použitém postupu lze užít i méně oficiální formu komunikace), a nejedná se o rozhodnutí. Vzor vyrozumění je obsažen v příloze č. 4 tohoto metodického pokynu.

Vyrozumění o částce stanovené daně je třeba i v případě, že na základě prokázání příjmů poplatníkem bude následně vydáno rozhodnutí o stanovení daně.

8.4. Znalecký posudek

V případě nutnosti ocenění majetku, spotřeby nebo jiného vydání znalcem bude možné využít postup podle § 95 daňového řádu.

9. Stanovení daně

9.1. Způsoby stanovení daně

Postup prokazování původu majetku lze použít jak v případě vyměření, tak v případě doměření daně. Z tohoto důvodu je v textu tohoto článku metodického pokynu používán nadřazený pojem stanovení daně.

Správce daně při stanovování daně vychází nejen z informací poskytnutých poplatníkem na výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů, ale i z ostatních skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně vztahujících se ke zdaňovacím obdobím, za která je stanovována daň.

V praxi se může stát, že dle reakce poplatníka na výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů se bude lišit způsob stanovení daně. Daňové řízení u každého zdaňovacího období může mít jiný charakter a průběh, přičemž správce daně posoudí veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za každé zdaňovací období komplexně a následně podle toho stanoví daň. Může se tedy stát, že výsledkem řízení, kde byla vydána výzva podle § 38x zákona o daních z příjmů, bude stanovení daně za tři zdaňovací období třemi rozhodnutími, přičemž v jednom případě na základě dokazování, v jednom na základě pomůcek podle daňového řádu a v jednom na základě pomůcek zvláštním způsobem podle § 38za zákona o daních z příjmů. A těmto rozdílným způsobům stanovení daně budou odpovídat i rozdílné sankce (čl. 10. tohoto metodického pokynu).

Je třeba mít na paměti, že poplatník je oprávněn kdykoli v průběhu řízení doložit skutečnosti požadované ve výzvě podle § 38x zákona o daních z příjmů. Kritériem pro výběr správného způsobu stanovení daně proto není, zda poplatník prokázal požadované skutečnosti ve stanovené lhůtě, ale zda je vůbec prokázal, resp. zda došlo k jejich prokázání.

9.1.1. Dokazování

Daň se stanoví dokazováním, pokud daňový subjekt prokázal skutečnosti požadované ve výzvě podle § 38x zákona o daních z příjmů a poskytl správci daně tak úplné informace, že lze na jejich základě stanovit daň dokazováním nebo má správce daně tyto informace k dispozici, a tento způsob stanovení daně vyplývá také z ostatních skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (tj. okruh informací, který má správce daně k dispozici a netýká se informací požadovaných ve výzvě podle § 38x zákona o daních z příjmů) vztahujících se ke zdaňovacímu období, za které je stanovována daň. Stanovení daně dokazováním má tedy přednost před stanovením daně pomůckami.

Tímto způsobem bude stanovena daň vždy, pokud dojde k naplnění výše uvedených okolností. Správce daně při stanovení daně vezme v úvahu veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v konkrétním zdaňovacím období, nejen ty, které zjistil v rámci „prokazování původu majetku“.

9.1.2. Stanovení daně podle pomůcek podle daňového řádu

Správce daně stanoví daň podle pomůcek podle § 98 daňového řádu, pokud poplatník reagoval na výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů a prokázal požadované skutečnosti, avšak tento způsob stanovení daně vyplývá z ostatních skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně vztahujících se k zdaňovacímu období, za které je stanovována daň (tj. daň nelze stanovit dokazováním).

Správce daně dále stanoví daň podle pomůcek podle § 98 daňového řádu v případech, kdy poplatník na výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů vůbec nereaguje nebo v případě, že na výzvu reaguje, ale požadované skutečnosti neprokáže, a zároveň daň nelze stanovit dokazováním a zároveň správce daně **nedojde** po předběžném posouzení k závěru, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem přesáhne 2 000 000 Kč. Kritériem pro aplikaci tohoto druhu stanovení daně podle pomůcek v těchto případech je tedy odhad výše stanovené daně. Tento způsob stanovení daně se nezmění ani v situaci, kdy po konečném výpočtu bude výsledná daň vyšší než 2 000 000 Kč. O předběžném posouzení výše daně by měl správce daně sepsat úřední záznam v případě, že je daň stanovena postupem podle čl. 4.2.1. tohoto metodického pokynu bez návaznosti na daňovou kontrolu, nebo by mělo být zachyceno v případě stanovení daně na základě výsledků daňové kontroly (čl. 4.2.2. tohoto metodického pokynu) v písemnosti obsahující výsledek kontrolního zjištění.

Tímto způsobem bude stanovena daň vždy, pokud dojde k naplnění výše uvedených okolností. Správce daně při stanovení daně vezme v úvahu veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v konkrétním zdaňovacím období, nejen ty, které zjistil v rámci „prokazování původu majetku“.

9.1.3. Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem (§ 38za zákona o daních z příjmů)

Správce daně stanoví daň podle pomůcek zvláštním způsobem ve smyslu § 38za zákona o daních z příjmů v případě, kdy poplatník na výzvu podle § 38x zákona o daních z příjmů vůbec nereaguje nebo v případě, že na výzvu reaguje, avšak požadované skutečnosti neprokáže, a zároveň daň nelze stanovit dokazováním a zároveň správce daně **dojde** po předběžném posouzení k závěru, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem přesáhne 2 000 000 Kč (§ 38z odst. 2 zákona o daních z příjmů).

Kritériem pro aplikaci tohoto druhu stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem v těchto případech je tedy **odhad výše stanovené daně**. Tento způsob stanovení daně se použije i tehdy, pokud po konečném výpočtu daň bude nižší než 2 000 000 Kč. U doměřené daně musí kritérium 2 000 000 Kč splňovat doměřovaná částka, nikoli celková výše daně za zdaňovací období.

Správce daně by měl poplatníka o předběžném posouzení výše daně vhodným způsobem informovat a dát poplatníkovi prostor, aby uplatnil své výhody. V případě, že je daň stanovena postupem podle čl. 4.2.1. tohoto metodického pokynu bez návaznosti na daňovou kontrolu, je nutné o předběžném posouzení daňový subjekt vyrozumět neformální písemností správce daně (viz příloha č. 7 tohoto metodického pokynu), jejíž součástí je i upozornění na možnost uplatnění výhod podle § 38za odst. 4 zákona o daních z příjmů. V případě stanovení daně na základě výsledků daňové kontroly je nutné vyrozumět daňový subjekt o předběžném posouzení výše daně v písemnosti obsahující výsledek kontrolního zjištění, jakož i upozornit na možnost uplatnění výhod podle § 38za odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Tímto způsobem bude stanovena daň vždy, pokud dojde k naplnění výše uvedených okolností. Správce daně při stanovení daně vezme v úvahu veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v konkrétním zdaňovacím období, nejen ty, které zjistil v rámci „prokazování původu majetku“.

Ustanovení § 98 daňového řádu se použije subsidiárně. Podle § 38za odst. 4 zákona o daních z příjmů však platí, že při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem správce daně přihlédne k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro poplatníka, pouze pokud jím byly uplatněny a prokázány v řízení. Toto ustanovení je ve vztahu speciality k § 98 odst. 2 daňového řádu, použije se tedy místo obecného pravidla v § 98 odst. 2 daňového řádu. Poplatník tedy ohledně těchto skutečností musí unést důkazní břemeno, nestačí je tvrdit a ani správce daně je nebude sám vyhledávat.

Zvláštní důvod stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem zakotvuje § 38zc odst. 4 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, že, 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. V tomto případě správce daně netestuje odhadovanou výši daně, ta je v tomto případě irelevantní.

9.2. Specifika stanovení daně ve vztahu k zákonu o daních z příjmů

Jak bylo uvedeno již výše, zatímco správce daně při stanovení daně podle pomůcek v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédne ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i pokud jím nebyly uplatněny, v případě stanovení daně podle

pomůcek zvláštním způsobem podle § 38za odst. 4 zákona o daních z příjmů správce daně přihlédne k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro poplatníka pouze, pokud byly poplatníkem uplatněny a řádně prokázány.

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.

Správce daně by měl, v souladu s principem dobré správy, poplatníka o možnosti uplatnit a prokázat okolnosti svědčící v jeho prospěch informovat 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 poplatník ani na základě této informace nereaguje nebo po celou dobu odmítá jakkoli se správcem daně spolupracovat, nemůže pak namítat, že mu správce daně neposkytl prostor k uplatnění a prokázání těchto skutečností. Takovými výhodami mohou být například s přihlédnutím k okolnostem konkrétního případu u daně z příjmů přiměřené výdaje, položky odčitatelné od základu daně, položky snižující základ daně či slevy na dani a daňové zvýhodnění.

Předběžné posouzení, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem přesáhne 2 000 000 Kč (§ 38za zákona o daních z příjmů):

Příklad 1)

Správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že poplatníkovi bude stanovena daň ve výši 5 000 000 Kč (prvovyměření).
-> správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem bez ohledu na to, že následně (např. z důvodu přihlédnutí k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro poplatníka) bude stanovena daň nižší, než 2 000 000 Kč.

Příklad 2a)

Správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že poplatníkovi, kterému je vyměřena daň ve výši 2 000 000 Kč, bude stanovena, respektive doměřena daň vyšší o 1 500 000 Kč.
-> pro posouzení splnění podmínek pro možnost stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem je rozhodující předpokládaná výše doměřené daně, tj. 1 500 000 Kč -> správce daně ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem nepřistoupí.

Příklad 2b)

Správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že poplatníkovi, kterému je vyměřena daň ve výši 2 000 000 Kč, bude stanovena, respektive doměřena daň vyšší o 2 500 000 Kč.
-> pro posouzení splnění podmínek pro možnost stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem je rozhodující předpokládaná výše doměřené daně, tj. 2 500 000 Kč -> správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem bez ohledu na to, že následně (např. z důvodu přihlédnutí k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro poplatníka) bude stanovena daň nižší, než 2 000 000 Kč.

9.2.1. Ustanovení § 38z odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů ve vztahu k daňové ztrátě

V návaznosti na stanovení daně postupem podle pomůcek zvláštním způsobem (viz čl. 9.1.3. tohoto metodického pokynu) je na kritérium stanovené v § 38z odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. předběžné posouzení výše daně nad limit 2 000 000 Kč, v případě, že v předmětném zdaňovacím období poplatník vykázal a byla mu vyměřena daňová ztráta, nutno pohlížet jako na splněné tehdy, pokud správce daně po předběžném posouzení dojde k závěru, že zákonem stanovený limit přesáhne daň stanovená z kladného základu daně.

Příklad

Poplatník má za zdaňovací období, do kterého příjmy spadají, vyměřenou daňovou ztrátu ve výši 10 000 000 Kč. Pokud jsou naplněny podmínky podle § 38z odst. 2 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů, tak ke stanovení daně podle zvláštních pomůcek lze přistoupit po té, co po předběžném posouzení dojde správce daně k závěru, že takto stanovená daň přesáhne 2 000 000 Kč, což znamená:

1) V případě poplatníka právnické osoby předpokládat kontrolní zjištění cca ve výši 21 000 000 Kč, protože ve výši 10 000 000 Kč musí být nejprve snížena, respektive zrušena daňová ztráta a k tomu nově stanoven základ daně ve výši 11 000 000 Kč, ze kterého bude stanovena daň (19 %), tj. vyšší než 2 000 000 Kč.
2) V případě poplatníka fyzické osoby předpokládat kontrolní zjištění cca ve výši 24 000 000 Kč, protože ve výši 10 000 000 Kč musí být nejprve snížena, respektive zrušena daňová ztráta a k tomu nově stanoven základ daně ve výši 14 000 000 Kč, ze kterého bude stanovena daň (15 %), tj. vyšší než 2 000 000 Kč.

9.2.2. Omezení podle § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění do 31.12.2014

[redacted]

Na zdaňovací období započatá před 01.01.2015 se tak vztahují omezení pro DODAP uvedená v ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění do 31.12.2014.

9.2.3. Zálohy podle § 38a zákona o daních z příjmů

Bez ohledu na způsob (dokazování, pomůcky podle daňového řádu, pomůcky zvláštním způsobem), kterým bude daň stanovena, je tato považována za poslední známou daň pro účely stanovení záloh podle § 38a zákona o daních z příjmů. Možnost využít postupů podle § 174 odst. 5 a 6 daňového řádu není novou úpravou zákona o daních z příjmů zákonem o PPM nikterak omezena.

9.2.4. Specifika při stanovení daně z příjmů fyzických osob

9.2.4.1. *Zahrnování nezdaněných příjmů do jednotlivých dílčích základů daně*

Při zahrnování nezdaněných příjmů do jednotlivých dílčích základů daně z příjmů fyzických osob v rámci stanovení daně na základě výsledku postupu prokazování původu majetku, tj. do dílčích základů daně dle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů, je třeba vycházet z charakteru činností vykonávaných poplatníkem, případně zdroje, ze kterého příjmy plynou.

Pokud bude daň stanovena dokazováním, bude znám rovněž charakter nezdaněného příjmu a jeho zařazení do příslušného dílčího základu daně bude jednoznačné.

V případě stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu nebo podle pomůcek zvláštním způsobem (§ 38za zákona o daních z příjmů) je na úvaze správce daně, a to dle známých a zjištěných okolností týkajících se poplatníka, pod jaký druh příjmu příslušné nezdaněné příjmy podřadí, přičemž nelze vyloučit možnost, že příjmy budou při stanovení daně podřazeny pod různé dílčí základy daně. Podřazení pod daný dílčí základ daně musí být správcem daně podloženo.

V případě, že nebudou existovat podložené důvody k podřazení příjmů pod konkrétní dílčí základ daně dle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů, budou nezdaněné příjmy posouzeny jako ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů.

9.2.4.2. *Aplikace solidárního zvýšení daně (§ 16a zákona o daních z příjmů)*

Při stanovení daně na základě výsledku postupu prokazování původu majetku se aplikuje institut solidárního zvýšení daně dle § 16a zákona o daních z příjmů běžně, jako při jakémkoliv jiném vyměření/doměření daně.

Pokud bude při stanovení daně za příslušné zdaňovací období existovat kladný rozdíl mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů a 48násobkem průměrné mzdy, zvýší se při výpočtu podle § 16 zákona o daních z příjmů daň o solidární zvýšení daně, které činí 7 % z tohoto kladného rozdílu.

9.2.4.3. *Zohlednění nezdanitelné části základu daně, slev na dani a daňového zvýhodnění*

Při stanovení daně dokazováním nebo podle pomůcek dle § 98 daňového řádu bude aplikován standartní postup zohlednění uvedených položek při stanovení daně. Při stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu tak správce daně vezme v úvahu všechny skutečnosti (tj. i nezdanitelnou část základu daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění) rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, nejen ty, které zjistil v rámci prokazování původu majetku.

Při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem (§ 38za zákona o daních z příjmů) přihlédne správce daně k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro poplatníka (tj. i k nezdanitelné části základu daně, slevám na dani a daňovému zvýhodnění), pouze pokud jim byly uplatněny a prokázány v řízení (blíže k tomuto viz bod 9.1.3. tohoto metodického pokynu). Automaticky tak lze při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem zohlednit pouze základní slevu na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť na tuto slevu mají nárok všichni poplatníci daně z příjmů fyzických osob bez rozdílu. Tato sleva není ničím podmíněna, ani jí není třeba nijak prokazovat.

9.2.4.4. *Vztah postupu prokazování původu majetku k plátci daně*

Postup prokazování původu majetku cílí na fyzické osoby a právnické osoby jako poplatníky daně z příjmů fyzických osob, resp. poplatníky daně z příjmů právnických osob. Tento postup primárně necílí na plátce daně (daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, resp. daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně). Zjištění z postupu prokazování původu majetku však mohou být podnětem k zahájení řízení s plátcem daně, a to např. pokud bude zjištěno, že poplatníkovi daně z příjmů fyzických osob plynul příjem podléhající dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (např. vypořádací podíl při zániku člena v obchodní korporaci, podíl na likvidačním zůstatku), ze kterého plátce nesrazil a neodvedl daň.

10. Sankce

10.1. Aplikace sankcí podle způsobu stanovení daně

10.1.1. Úroky z prodlení podle § 252 daňového řádu

Podle § 252 odst. 1 daňového řádu platí, že daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Pokud dojde výše uvedenými postupy ke **stanovení** daně, má tato skutečnost za následek, že daň nebyla uhrazena nejpozději v den splatnosti, a tudíž z částky takto stanovené daně běží úrok z prodlení až do dne úhrady.

Stanovení daně postupy podle tohoto metodického pokynu nepředstavuje vzhledem k úrokům z prodlení žádné specifikum, tj. uplatní se pouze standardně daňový řád.

10.1.2. Penále podle § 251 daňového řádu

Penále podle § 251 daňového řádu se uplatní v těch případech, kdy byla postupy podle tohoto metodického pokynu daň **doměřena** obvyklým způsobem, tj. dokazováním či pomůckami podle § 98 daňového řádu. Doměření daně postupy podle tohoto metodického pokynu nepředstavuje vzhledem k penále podle § 251 daňového řádu žádné specifikum, tj. uplatní se pouze standardně daňový řád, penále se stanoví z částky doměřené daně tak, jak byla doměřena oproti poslední známé dani, a to v sazbách uvedených v § 251 odst. 1 daňového řádu.

Pokud však došlo postupy podle tohoto metodického pokynu k **vyměření** obvyklým způsobem, tj. na základě dokazování či pomůckami podle § 98 daňového řádu, povinnost hradit penále nevzniká. V tomto ohledu se jedná o aplikaci obecného principu stanoveného v ustanovení § 251 daňového řádu, kdy se toto penále uplatní pouze v případě doměření daně.

10.1.3. Penále podle § 38zb zákona o daních z příjmů

Penále podle § 38zb zákona o daních z příjmů se uplatní v případech, kdy byla daň **stanovena** podle pomůcek zvláštním způsobem (viz čl. 9.1.3. tohoto metodického pokynu). Specifikem tohoto penále je fakt, že se uplatní nejen při doměření, ale i při vyměření.

Penále podle § 38zb zákona o daních z příjmů se stanoví z částky stanovené daně podle pomůcek zvláštním způsobem, tzn. v případě vyměření z celé stanovené částky, v případě doměření z rozdílu oproti poslední známé dani.

Výše penále se odvíjí od součinnosti poplatníka v rámci postupů podle tohoto metodického pokynu. Základní výše penále je 50 % z částky vyměřené nebo z doměrku.

Zvýšená 100% výše penále z částky vyměřené nebo z doměrku se uplatní v těch případech, pokud neposkytnutí součinnosti poplatníka závažně ztížilo nebo bránilo 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 forma 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).

Subsidiárně se použije § 251 daňového řádu. Je-li daň doměřena podle DODAP, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedená, nevzniká (§ 251 odst. 4 daňového řádu).

Podle přechodného ustanovení k § 38zb zákona o daních z příjmů platí, že: *„Penále podle § 38zb zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, 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.“*.

Z toho plyne, že ,pokud byla daň stanovena podle pomůcek zvláštním způsobem dle § 38za zákona o daních z příjmů v případech, kdy lhůta pro podání DAP nebo DODAP uplynula <u>před nabytím účinnosti</u> zákona o PPM, nelze uplatnit speciální penále podle § 38zb zákona o daních z příjmů, ale uplatní se obecné penále podle § 251 daňového řádu pro případ doměřené daně. V těchto případech se režim stanovení daně a sankce rozdělí – daň je stanovena podle novelizovaného znění zákona o daních z příjmů, zatímco sankci podle novelizovaného znění zákona o daních z příjmů nelze uplatnit.

10.2. Stanovení částek k penalizaci

10.2.1. <u>Zvláštní ustanovení o penále § 38p zákona o daních z příjmů</u>

Částka daně pro účely výpočtu penále dle § 251 daňového řádu (viz čl. 10.1.2. tohoto metodického pokynu) může být stanovena podle zvláštního ustanovení o penále, a to dle § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění od 01.01.2015, který stanoví, že: *„Pro účely penále se vychází z částky daně tak, jak by byla stanovena oproti poslední známé dani, pokud by nebyly v rámci postupu vedoucího k doměření této daně z moci úřední dodatečně uplatněny vyšší částky odčitatelných položek podle § 34.“*.

Z přechodného ustanovení vyplývá, že zvláštní ustanovení o penále podle § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 276/2014 Sb., se použije až na daňové povinnosti za zdaňovací období, která započala ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. od 01.01.2015.

Z výše uvedeného a z textu důvodové zprávy plyne, že při výpočtu penále se bude postupovat tak, jako kdyby v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední nebyly příslušné fakultativní položky uplatněny. Správce daně si tak pro účely výpočtu penále bude muset udělat mezitímní výpočet – kolik by byla výše doměrku před tím, než byly tyto položky uplatněny. Tento hypotetický doměrek bude základem pro výpočet penále.

Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů je ustanovením speciálním jak vůči § 251 daňového řádu, tak vůči § 38zb zákona o daních z příjmů a výpočet částky určené k penalizaci bude shodně aplikován i v případě výpočtu penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, zde však **pouze v případě doměření.**

10.2.2. Penále dle § 38zb zákona o daních z příjmů ve vztahu k daňové ztrátě

V případě, že bude při doměřovacím řízení snižována daňová ztráta, respektive zrušována daňová ztráta a doměřována daň podle pomůcek zvláštním způsobem, bude hodnota, o kterou bude daňová ztráta snižována, penalizována sankcí ve výši 1 % podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu, tj. shodnou sazbou jako je tomu v případě použití pomůcek podle § 98 daňového řádu nebo dokazováním. Ustanovení § 38zb zákona o daních z příjmů v případě stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, je-li snižována daňová ztráta, nestanovuje přísnější postih.

Výše sankce vyplývá ze skutečnosti, že, přestože je ustanovení § 38zb zákona o daních z příjmů ustanovením speciální k § 251 daňového řádu, je třeba jej chápat jako speciální pouze vůči § 251 odst. 1 písm. a) tohoto ustanovení, tj. vůči sazbě 20 %, je-li daň zvyšována.

Není namístě výklad, který by daňovou ztrátu považoval za daň ve smyslu § 2 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 38n zákona o daních z příjmů.

11. Evidence daní

11.1. Rozpočtové určení daně z příjmů

Na stanovenou daň z příjmů fyzických a právnických osob podle pomůcek zvláštním způsobem, včetně jejího příslušenství, se nepředpokládá speciální úprava rozpočtového určení daní, uplatní se zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

13. Databáze a spis

13.1. Databáze

Ukládání dat, výsledky všech prověřených podnětů a jejich využití bude prováděno prostřednictvím příslušné databáze. Do doby zprovoznění této databáze bude postupováno dle dosavadní praxe při spolupráci vybraných úředních osob pro účely aplikace zákona o daních z příjmů.

13.2. Spis

S písemnostmi, obrazovými a zvukovými záznamy, případně s dalšími podklady, bude nakládáno v souladu s ustanovením § 64 a násl. daňového řádu a dle platného Spisového řádu Finanční správy České republiky č.j. 47448/12-1910 ze dne 19.12.2012, ve znění pozdějších dodatků.

14. Účinnost metodického pokynu

Tento metodický pokyn je účinný ode dne 01.12.2016.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Elektronicky podepsáno
12.12.2016
Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce