

## Analýza evropských úprav prokazování příjmů

Tento materiál se zabývá stručnou komparací, resp. analýzou, daňových mechanismů některých dalších členských zemí Evropské unie sloužících k prokazování příjmů.

Materiál si klade za cíl stručným způsobem popsat právní úpravu prokazování příjmů nebo její obdobu<sup>1</sup> v jiných zemích Evropské unie, proces tzv. kontumačního stanovení základu daně či daně samotné (v České republice označován jako stanovení daně podle pomůcek), případně další instituty (jako například prohlášení o majetku) používané k naplnění stanoveného cíle, kterým je efektivní zdanění příjmů nebo majetku.

Analýza se zaměřuje zejména na následující aspekty právní úpravy jednotlivých zemí:

- zvláštní úprava mířící přímo na prokazování vzniku a původu příjmů,
- právní úprava pomůcek,
- právní úprava prohlášení o majetku,
- metoda kontumačního stanovení daně.

### Obsah

Analýza evropských úprav prokazování příjmů.....	- 1 -
1. Bulharsko .....	- 2 -
2. Dánsko .....	- 3 -
3. Estonsko .....	- 3 -
4. Litva .....	- 3 -
5. Lotyšsko .....	- 4 -
6. Maďarsko .....	- 5 -
7. Německo .....	- 6 -
8. Polsko.....	- 7 -
9. Španělsko .....	- 7 -
10. Souhrnná tabulka.....	- 8 -

---

<sup>1</sup> Je nutné pracovat s faktem, že právní řády jednotlivých zemí mohou využívat rozdílné pojmenování institutů, které se materiálně shodují. Stejně tak jednotlivé právní řády používají různé názvy pro zákony, které však materiálně upravují shodný okruh institutů, práv a povinností. Z toho důvodu tato komparace používá takové pojmy a označení právních předpisů či institucí, které jsou věcně srovnatelné s jejich českými ekvivalenty.

## 1. Bulharsko

Bulharský daňový řád (resp. zákon upravující postupy při správě daní a odvodů sociálního zabezpečení – *ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛЕН ПРОЦЕСУАЛЕН КОДЕКС*), zakotvuje v čl. 122 metodu tzv. zvláštního zdanění jednotlivců nastupující v situacích, kdy nelze aplikovat konvenční zdanění. Podstatou této metody je stanovení základu daně dle správního uvážení daňového orgánu, je-li v rámci daňové kontroly zjištěna některá z taxativně stanovených okolností, např.

- existují údaje o skrytých výnosech nebo příjmech (viz čl. 122 odst. 1 bod 2 bulharského daňového řádu) či
- deklarované příjmy poplatníka neodpovídají majetku a finančnímu postavení za kontrolované období (čl. 122 odst. 1 bod 7 bulharského daňového řádu).

V situacích, kdy hodnota majetku daňového subjektu zcela zjevně převyšuje deklarované příjmy, nebo výdaje osoby (a osob blízkých) zcela zjevně převyšují deklarované, bulharský daňový řád zakotvuje vyvratitelnou domněnku, že je tu příjem podléhající zdanění, dokud není prokázán opak (čl. 123 odst. 1 bod 7 bulharského daňového řádu).

Príslušný daňový orgán, který v rámci daňové kontroly zjistí některou okolnost opravňující ho ke stanovení základu daně správním uvážením, oznámí daňovému subjektu, že základ daně mu bude stanoven tímto způsobem a uloží daňovému subjektu lhůtu k vysvětlení a k předložení důkazů, a to nejméně 14 dnů od tohoto oznámení.

Současně je daňový subjekt povinen podat prohlášení o majetku na vzorovém formuláři, ve kterém uvede veškerý svůj majetek, druh a výši výdajů, zdroje příjmů a zdroje vlastního kapitálu (čl. 124 bulharského daňového řádu).

Neunese-li daňový subjekt důkazní břemeno, daňový orgán přistoupí k stanovení základu daně dle správního uvážení, přičemž přihlédne k pomůckám vyjmenovaným v čl. 122 odst. 2 bulharského daňového řádu.

Jako příklad pomůcek lze uvést:

- druh a charakter fakticky realizované činnosti,
- pohyby a zůstatky na bankovních účtech,
- kapitál a tržní cena nabytého majetku v okamžiku nabytí,
- souhrnné údaje o výnosech nebo příjmech jiných osob, které vykonávají stejnou nebo podobnou činnost za stejných nebo obdobných podmínek,
- běžné náklady na život, vzdělávání a zdravotní péči, jakož i na dopravu, denní náklady na cestování v zemi nebo v zahraničí.

Daňový orgán stanovuje základ daně ve zdaňovacím období, v rámci kterého zjistí okolnosti opravňující ho stanovit základ daně na základě správního uvážení (čl. 122 odst. 2 bulharského daňového řádu).

PRÁVNÍ ÚPRAVA:

***ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛЕН ПРОЦЕСУАЛЕН КОДЕКС***

*(Tax-Insurance Procedure Code; anglická mutace prostřednictvím webových stránek Bulharské daňové správy – Национална агенция за приходите)*

Dostupné z: [www.nap.bg/en/document?id=116](http://www.nap.bg/en/document?id=116)

## 2. Dánsko

Dánský zákon o kontrole daní (*skattekontrolloven*) upravuje stanovení základu daně odhadem. V zákonné úpravě není mezi vyjmenovanými případy, kdy lze takto postupovat, zakotvena situace nesouladu mezi deklarovanými příjmy a majetkem poplatníka. Možnost stanovit daň odhadem v tomto případě však vyplývá z dánské judikatury – ta dovozuje, že za určitých okolností může být odhlédnuto od účetnictví a může být aplikováno správní uvážení, pokud daňová správa prokáže (důvodně považuje za pravděpodobné), že výdaje na osobní spotřebu poplatníka neodpovídají deklarovaným příjmům.

## 3. Estonsko

Estonský daňový řád (*maksukorralduse seadus*) umožňuje v § 94 stanovit daň odhadem. V zásadě rozeznává dva okruhy případů, kdy lze takto postupovat:

- daň nelze stanovit, protože písemné důkazy jsou neúplné, nedostatečné nebo nespolehlivé, byly zničeny nebo chybí, či zde nejsou žádné důkazy ohledně skutkového stavu, z kterého se vychází při stanovení daně,
- výdaje poplatníka daně z příjmů fyzických osob překračují přiznané příjmy a daňový subjekt zároveň nepředložil důkazy, kterými by prokázal, že výdaje vznikly z příjmu, který byl zdaněn dříve, který není předmětem daně nebo z půjčky, kterou poplatník přijal.

Správce daně odhaduje daň na základě informací shromážděných ve věci, obchodních ukazatelů a výdajů daňového poplatníka a též na základě srovnání údajů zjištěné v jiných podobných daňových věcech.

### PRÁVNÍ ÚPRAVA:

#### ***Maksukorralduse seadus, aktidega RT I, 22. 12. 2011, 3***

*(Taxation Act, as amended up to Act RT I, 22. 12. 2011, 3; anglická mutace prostřednictvím webových stránek Světové organizace duševního vlastnictví – WIPO)*

Dostupné z: <http://www.wipo.int/wipolex/en/details.jsp?id=11614>

## 4. Litva

Litevský daňový řád (*Mokesčių administravimo įstatymas*) zakotvuje v čl. 41 institut podání vysvětlení o zdrojích nabytí majetku a pobíraných příjmech. Správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k podání takového vysvětlení, má-li důvodní podezření, že:

- příjmy daňového subjektu nebyly zdaněny v souladu se zákonem nebo
- majetek byl pořízen z prostředků, které nebyly zdaněny (srov. čl. 33 litevského daňového řádu).

Daňový subjekt je v takovém případě povinen podat vysvětlení nejpozději do deseti dnů ode dne oznámení výzvy, nestanoví-li správce daně jinak, předložit podložené vysvětlení týkající se zdrojů na pořízení majetku a o pobíraných příjmech.

Litevský daňový řád následně v čl. 70 upravuje kontumační stanovení základu daně v případech, kdy daňový subjekt nesplní povinnost přiznat daň nebo ji nesplní řádně, nebo pokud nespolupracuje se správcem daně, nevede účetnictví či další dokumenty, a v důsledku toho nelze stanovit daň standardním postupem. Správce daně posoudí výši daně uhrazené poplatníkem při zohlednění všech okolností významných pro posouzení a všech dostupných informací.

**PRÁVNÍ ÚPRAVA:**

***Mokesčių administravimo įstatymas, 2004, Žin., Nr. 63-2243***

*(Law on Tax Administration; oficiální anglická mutace prostřednictvím webových stránek litevské daňové správy – Valstybinė mokesčių inspekcija)*

Dostupně z: <http://www.vmi.lt/GetFile.ashx?fileName=Tax%20Administration.doc>

## **5. Lotyšsko**

Lotyšský zákon o daních z příjmů (*Likums par iedzīvotāju ienākuma nodokli*) zakotvuje v § 22 zvláštní úpravu mířící přímo na prokazování příjmů fyzických osob, a to prostřednictvím dodatečného stanovení základu daně na základě výpočtu. Tato úprava je dále rozvedena v nařízení vlády.

Lotyšská daňová správa ověřuje příjmy obdržené daňovým subjektem za dané zdaňovací období na základě údajů uvedených v daňovém přiznání, oznámení zaměstnavatele o vyplacených částkách, informací poskytnutých zahraničními daňovými orgány, výsledků průzkumů a ověřování, jakož i dalších informací, které má daňová správa k dispozici, o příjmech a výdajích a změnách majetku daňového subjektu.

V případě, že na základě těchto poznatků daňová správa zjistí, že

- výše příjmů deklarovaných daňovým subjektem je nižší než výše příjmů, které vyplývají z informací, které má daňová správa k dispozici, nebo
- výše příjmů deklarovaných daňovým subjektem je nižší než částka výdajů v daném zdaňovacím období,

je daňový subjekt vyzván k podání dodatečného prohlášení k vysvětlení rozdílu, ve kterém je povinen uvést veškeré své příjmy, výnosy, peníze, majetek a změny hodnot majetku, a to ve lhůtě 30 pracovních dnů, kterou lze v odůvodněných případech prodloužit až na 90 dnů.

Pokud daňový subjekt neunesse důkazní břemeno ohledně vysvětlení rozdílu, daňová správa stanoví dodatečný daňový základ za použití jedné z pěti metod upravených v nařízení vlády:

1. metoda zisku
  - zdaní se rozdíl mezi změnou hodnoty majetku a kapitálu daňového poplatníka, nebo rozdíl mezi výši výdajů souvisejících s osobní potřebou a deklarovanými příjmy
2. metoda bankovních transakcí
  - stanovení základu daně s použitím informací předložených úvěrovými institucemi o pohybu finančních prostředků na bankovních účtech daňového subjektu
3. výdajová metoda
  - základem daně je rozdíl mezi běžnými výdaji na nákup majetku, výdaji na hospodářskou činnost, jakož i výdaji na životní styl daňového subjektu a deklarovanými příjmy
4. porovnávací metoda
  - výpočet příjmů z ekonomické činnosti na základě informací, kterými disponuje daňová správa o společných ukazatelích ekonomické aktivity v tomto odvětví nebo obdobných oblastech
5. *cash-flow* metoda.

Současně je zakotvena široká informační povinnost pro řadu subjektů s cílem objasnit příjmy zkoumaného poplatníka.

**PŘÁVNÍ ÚPRAVA:**

***Likums par iedzīvotāju ienākuma nodokli***

*Law on Person Income Tax; anglická mutace prostřednictvím webových stránek lotyšského Státního jazykového centra – Valsts valodas centrs)*

Dostupné z: [www.vvc.gov.lv/export/sites/default/docs/LRTA/Likumi/On\\_Personal\\_Income\\_Tax.doc](http://www.vvc.gov.lv/export/sites/default/docs/LRTA/Likumi/On_Personal_Income_Tax.doc)

## **6. Maďarsko**

Maďarská daňová správa posuzuje diskrepanci mezi deklarovanými příjmy poplatníka a jeho skutečným majetkem a životním stylem (tyto případy upravuje § 109 maďarského daňového řádu – *Törvény az adózás rendjéről*).

Vychází se z předpokladu, že pokud během kontrolovaného období celkový objem zdaněných příjmů a dani nepodléhajících příjmů nepokrývá prokázaný nárůst majetku nebo životní styl poplatníka, pak jejich zdroj musel vzniknout během kontrolovaného období a musí být považován za nezdaněný, pokud daňový subjekt neprokáže jinak. Pokud by se daňový subjekt dovolával toho, že se tento nezdaněný příjem vztahuje již na prekludované období, musí to prokázat důkazy taxativně vyjmenovanými v zákoně.

Neprokáže-li daňový subjekt tuto skutečnost, stanoví správce daně základ daně odhadem (jedná se pouze o jeden případ možného stanovení daně odhadem – srov. § 108 maďarského daňového řádu), tj. odhadne výši příjmů, které by byly nutné vynaložit osobou, aby si dovolila takové obohacení a životní styl, přičemž vezme v úvahu známé a zdaněné příjmy. Takto odhadnuté příjmy se přičtou k celkovým příjmům za kontrolované období. Pokud se příjmy vztahují k více obdobím, je nutno odhadnuté příjmy rozdělit do příslušných zdaňovacích období.

Při výběru examinovaných osob se přihlíží k podezřele nízkým údajům v daňových přiznáních, systematickému prodávání nemovitostí s vysokou hodnotou, životnímu pojištění kombinovanému s vysokými investicemi nebo vysokými platbami ve finančních institucích, vysokým připsáním na poplatníkův kapitálový účet, pravidelnému poskytování vysokých půjček, signálům o praní špinavých peněz apod.

Maďarský daňový řád v § 91 zakotvuje institut dodatečných informací k doplnění daňového přiznání a institut podrobného výpisu výdajů, které představují prostředky kontroly daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob s ohledem na výdaje poplatníka. Tento mechanismus má za cíl prověřit, zda příjmy a ostatní výnosy vykázané fyzickými osobami jsou dostatečné na pokrytí jejich výdajů.

Poplatník je správcem daně vyzván k podání dodatečných informací k doplnění daňového přiznání a podrobného výpisu všech výdajů, pokud v posledních dvou letech vykazuje na daňovém přiznání příjmy nižší než je minimální mzda. Ve výpisu je povinen poplatník uvést všechny výdaje (tj. náklady, výdaje, investice) financované ze všech příjmů (výnosů) přijatých v průběhu zdaňovacího období, stejně jako jeho zdroje.

Správce daně přezkoumá, zda příjmy a ostatní výnosy deklarované fyzickými osobami jsou dostatečné na pokrytí výdajů uvedené v rozpisu. Vyjde-li najevo, že deklarované příjmy a jiných výnosy nejsou dostačující, nebo v případě, že fyzická osoba neposkytne důkaz umožňující ověřit obsah prohlášení, byla-li o to požádána, správce daně nařídí daňovou kontrolu.

**PŘÁVNÍ ÚPRAVA:**

***A 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről***

*(Rules of Taxation, Act XCII of 2003; anglická mutace prostřednictvím webových stránek Ecovis Law Firm)*

Dostupné z: [www.ecovis.hu/angol/rules\\_of\\_taxation.pdf](http://www.ecovis.hu/angol/rules_of_taxation.pdf)

## **7. Německo**

Německý daňový řád (*Abgabenordnung*, dále jen „AO“) umožňuje stanovit základ daně odhadem. Tento institut je upraven v § 162 AO spolu s taxativním výčtem případů, kdy lze k tomuto stanovení přistoupit. Obecně jsou to následující okruhy případů:

- daňový poplatník poruší zákonem uloženou povinnost spolupráce (která je rozšířena v případě obchodních transakcí se zahraničními subjekty),
- správce daně nemá relevantní podklady pro stanovení daně (naprostá absence daňového přiznání či jiných povinných záznamových knih),
- je zjištěn nepoměr mezi majetkem poplatníka a jeho deklarovanými příjmy nebo jiná nesrovnalost, a tyto nesrovnalosti přetrvávají i po podání dodatečného vysvětlení.

Podpůrným prostředkem pro zjištění nepoměru mezi majetkem a deklarovanými příjmy je databáze osob a jejich bankovních účtů. Přístup do této databáze má pouze Spolkový centrální daňový úřad (*Bundeszentralamt für Steuern*), a to na žádost (viz § 93b AO). Příslušný správce daně se na základě informace o účtech kontrolované osoby od tohoto úřadu (*Bundeszentralamt für Steuern*) může obrátit na konkrétní finanční instituci s žádostí o poskytnutí informací ohledně pohybu na účtech. Dalším prostředkem je zakotvení široké povinnosti třetím osobám poskytnout informace ohledně daňového subjektu (viz § 93 AO).

V rámci postupu stanovení základu daně odhadem je vypracována podrobná metodika. V první řadě správce daně porovnává majetek daňového subjektu s daňovým přiznáním (do úvahy jsou vzaty i předpokládané výdaje na osobní spotřebu apod.) Pokud správce daně dospěje k závěru, že příjmy nemohly stačit na získání takového bohatství, je na daňovém subjektu, aby prokázal, původ těchto příjmů, a to i v případě, že daný příjem získal v již prekludovaném období. Pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno, správce daně přistoupí k stanovení základu daně odhadem (nerozlišuje se, zda zdrojem byl legální či nelegální příjem). Zároveň bere do úvahy informace z nejrůznějších zdrojů a též tzv. *Richtsätze* (knihy vydávané pro jednotlivá odvětví, ve kterých se stanovují příjmy a výdaje, které by měly být v daném oboru obvykle dosahovány; pro účely stanovení daně se považují za nezbytné, nicméně před soudem jsou zpochybnitelné). Pokud správce daně odhaduje příjmy v určitém rozmezí, neboť daňový subjekt nedodal žádné přiznání a nejsou ani jiné záznamy (účetnictví), může správce daně odhadnout příjmy až na horní hranici daného rozmezí.

Pokud daňový subjekt nesouhlasí se stanovením základu daně odhadem, může podat daňové přiznání nebo se obrátit na soud.

Základní lhůta pro stanovení daně je 4 roky. Spáchal-li daňový subjekt daňový únik (jedná se o úmyslný trestný čin) běží lhůta pro stanovení daně po dobu 10 let a v případě zkrácení daně z hrubé nedbalosti po dobu 5 let, přičemž tyto lhůty neskončí dříve, než dojde k promlčení těchto trestných činů (viz § 169 a 171 odst. 7 AO).

Na úrovni jednotlivých zemí figuruje vedle finančních úřadů též specializovaný finanční úřad pro boj s daňovými úniky (*Finanzamt für Fahndung und Strafsachen*). Činnost tohoto orgánu se skládá ze dvou funkcí:

- stíhání daňových trestných činů (vedle státního zastupitelství),
- vyšetřování daňových trestných činů (úřad disponuje obdobnými prostředky jako policie a uplatní se zásady trestního práva, tj. daňový subjekt má možnost nevypovídat v rámci vyšetřování na rozdíl od daňové kontroly).

PRÁVNÍ ÚPRAVA:

***Abgabenordnung (zuletzt geändert durch Art. 16 G v. 25. 7. 2014 I 1266)***

Dostupné z: [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html)

## 8. Polsko

Polské daňové zákony obsahují ustanovení postihující majetek, jenž neodpovídá deklarovaným příjmům (§ 20 odst. 3 polského zákona o dani z příjmů fyzických osob a polský daňový řád). Předmět daně je v takovém případě majetek, který neodpovídá přiznaným příjmům nebo pochází z nepřiznaných příjmů. Daňový subjekt ve zvláštním řízení prokazuje, že hodnota majetku je pokryta z majetku nabytého v minulosti nebo z přiznaných příjmů (resp. z osvobozených příjmů). Neprokáže-li tyto skutečnosti, stanoví se hodnota majetku, který se má zdanit, z majetku nabytého poplatníkem za příslušné zdaňovací období a na základě výdajů uvedených poplatníkem za toto zdaňovací období. Takto určená hodnota neprokázané části majetku daňového subjektu je zdaněna sazbou ve výši 75 %.

BARTOŠKOVÁ, P. *Prokazování původu majetku ve vybraných zemích Evropy. Srovnávací studie č. 5.336*. Parlamentní institut Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, říjen 2013. Citováno: srpen 2014. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=90293>

## 9. Španělsko

Španělsko používá tzv. metodu nepřímého odhadu základu daně (viz čl. 53 španělského daňového řádu), která však není mířena na případy diskrepance mezi deklarovanými příjmy daňového subjektu a jeho majetkem. Tato metoda lze užít ve čtyřech zvláštních případech:

- nepodání daňového tvrzení nebo předložení neúplného či nepřesného daňového tvrzení,
- obstrukce při provádění daňové kontroly nebo její odmítnutí,
- závažné porušení povinností v účetnictví nebo při registrační povinnosti,
- odstranění nebo zničení, a to i v případě vyšší moci, účetních knih a účetních dokladů nebo transakcí zaznamenaných ve stejných záznamech.

Španělský daňový řád dále upravuje i výčet pomůcek sloužící k nepřímému odhadu základu daně

- použití údajů a dostupných informací, které jsou relevantní v daném případě,
- použití prvků, které nepřímo dokazují existenci majetku a příjmů, jakož i výnosy, tržby, náklady a výnosy, které jsou běžné v daném oboru, kterého se účastní porovnatelné průmyslové jednotky nebo rodiny,
- hodnocení veličin, indexů a jiných ukazatelů.

PRÁVNÍ ÚPRAVA:

***La Ley General Tributaria, Ley 58/2003***

## 10. Souhrnná tabulka

V následující tabulce je shrnutí sledovaných aspektů jednotlivých evropských úprav prokazování příjmů.

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