



Kontrolní závěr z kontrolní akce

16/21

Správa daně z příjmů fyzických osob se zaměřením na dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále také „NKÚ“) na rok 2016 pod číslem 16/21. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Kubíček.

Cílem kontroly bylo prověřit postup správců daně při správě daně z příjmů fyzických osob, efektivnost, účelnost a hospodárnost správy této daně v souvislosti s legislativními změnami zejména v oblastech osvobození od daně, základu daně, slev na dani a nezdanitelné části základu daně.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo financí (dále také „MF“);

Generální finanční ředitelství, Praha (dále také „GFŘ“);

Finanční úřad (dále také „FÚ“) pro hlavní město Prahu; FÚ pro Ústecký kraj, Ústí nad Labem; FÚ pro Jihočeský kraj, České Budějovice; FÚ pro Královéhradecký kraj, Hradec Králové; FÚ pro Olomoucký kraj, Olomouc; FÚ pro Jihomoravský kraj, Brno; FÚ pro Moravskoslezský kraj, Ostrava.

Kontrola byla prováděna u kontrolovaných osob od června 2016 do března 2017.

Kontrolováno bylo období od roku 2012–2015, v případě věcných souvislostí i období předcházející a navazující.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podaly GFŘ a MF, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námítkách. Odvolání, které proti rozhodnutí o námítkách podalo MF, bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ.

Kolegium NKÚ na svém XII. jednání, které se konalo dne 7. srpna 2017,

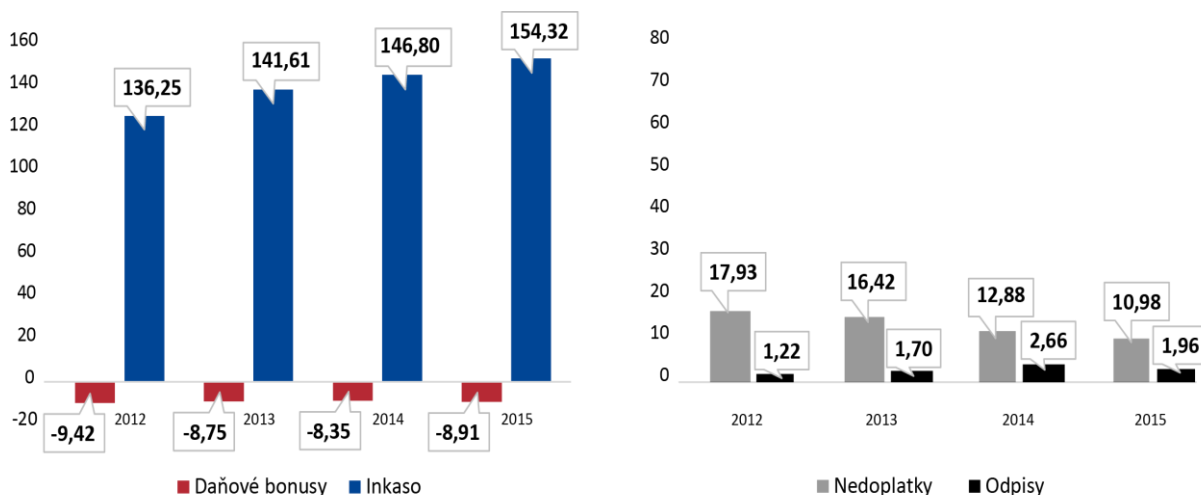
schválilo usnesením č. 9/XII/2017

kontrolní závěr v tomto znění:

I. Úvod

Daň z příjmů fyzických osob (dále také „DPFO“) je daní přímou, upravenou společně s daní z příjmů právnických osob zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také „ZDP“). DPFO je daní sdílenou dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), který stanovuje poměr rozdělení výnosu daně mezi státní rozpočet a rozpočty územní.

Graf č. 1: Inkaso DPFO a daňové bonusy (v mld. Kč) **Graf č. 2: Nedoplatky na DPFO (v mld. Kč)**



Zdroj: data z GFŘ.

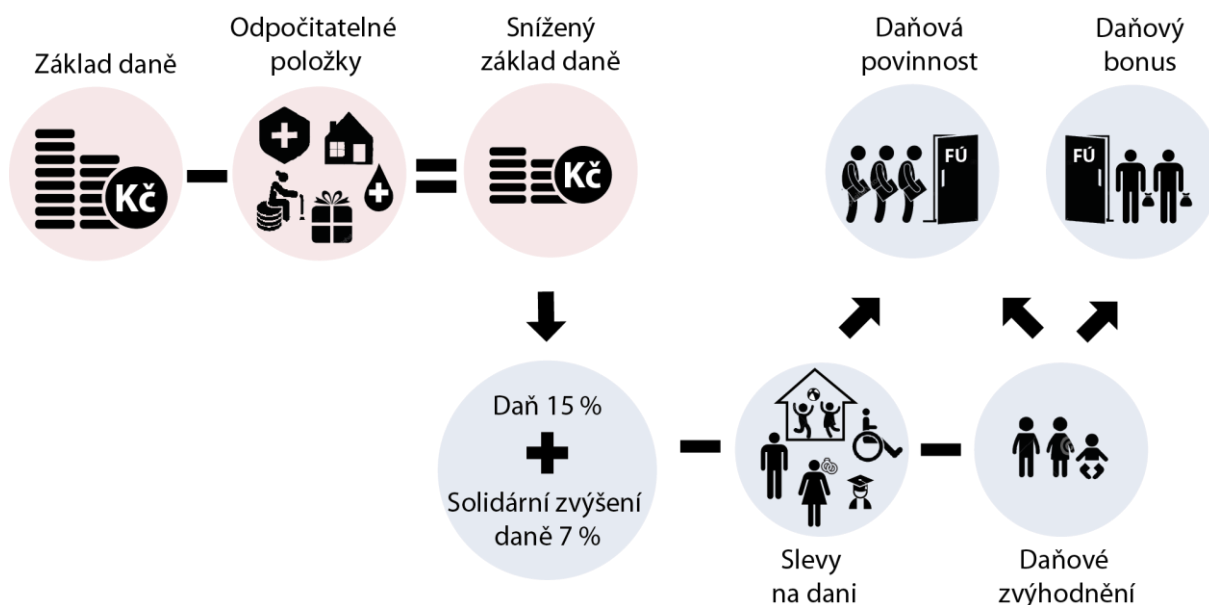
Inkaso DPFO v kontrolovaném období rostlo. Na jeho celkovou výši měl vliv vývoj objemu vyplacených mezd, postupné zvyšování minimální mzdy, zavádění legislativních změn a oživení ekonomiky. Snižování výše nedoplatků DPFO bylo způsobeno především jejich odpisováním.

Předmětem DPFO jsou příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu nebo ostatní příjmy. Nezdanielné části základu daně (dále také „odpočitatelné položky“) jsou položky snižující základ daně, které mají za úkol stimulovat poplatníky daně k jednání, které je celospolečensky žádoucí. Jedná se např. o hodnotu darů ve prospěch veřejně prospěšných organizací, úroků z úvěrů na bytové potřeby, pojistného na soukromé životní nebo penzijní pojištění. Prvky snižujícími výslednou daňovou povinnost jsou slevy na dani (sleva na poplatníka, na manželku/la, na invaliditu, na studenta a za umístění dítěte do zařízení péče o děti předškolního věku) a daňové zvýhodnění na děti. Při uplatnění daňového zvýhodnění může daňová povinnost dosáhnout záporné hodnoty, kterou správce daně vyplácí ve formě tzv. daňového bonusu.

Daň naopak zvyšuje solidární zvýšení daně, které činí 7 % z částky přesahující 48násobek průměrné mzdy¹ ve zdaňovacím období.

¹ Stanovena podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.

Schéma č. 1: Schéma konstrukce daně



Zdroj: ZDP, vlastní zpracování NKÚ.

V letech 2012–2015 došlo v oblasti DPFO ke změnám ZDP, kterými bylo mj. zavedeno:

- solidární zvýšení daně, omezení maximálních částek výdajů uplatňovaných procentem z příjmů a nemožnost uplatnění základní slevy na poplatníka u starobních důchodců²;
- omezení daňového zvýhodnění na dítě pro rezidenty EU, Norska a Islandu, zkrácení lhůt u ročního zúčtování záloh na daň z příjmu ze závislé činnosti³;
- sleva na dani za umístění dítěte do zařízení péče o děti předškolního věku⁴ (dále také „sleva na dani za umístění dítěte“); stanovení maximální hodnoty výdajů uplatňovaných procentem z příjmů, zvýšení daňového zvýhodnění na druhé a každé další dítě⁵;
- zrušení omezení uplatňování slevy na poplatníka starobními důchodci nálezem Ústavního soudu⁶.

V oblasti osvobození od DPFO nedošlo v kontrolovaném období k zásadním legislativním změnám, osvobození se rozšířilo pouze na vybrané ostatní příjmy v ustanovení § 10 ZDP.

Správu DPFO zajišťuje Finanční správa České republiky (dále také „FS ČR“), která je tvořena Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím a jednotlivými finančními úřady. Postup při správě DPFO se řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále také „DŘ“) a ve zvláštních případech ZDP.

² Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

³ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

⁴ Zákon č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů.

⁵ Zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

⁶ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 162/2014 Sb., a nález sp. zn. I. ÚS 2340/13.

Schéma č. 2: Správa daně z příjmů fyzických osob v roce 2015 – základní přehled

Správa DPFO z příznání

Poplatníci podávající daňové příznání k DPFO 2 107 309			Inkaso DPFO z příznání 2,5 mld. Kč
Poplatníci s příjmy pouze ze samostatné činnosti 551 985			Pracovníci spravující daň 1 230
Elektronická podoba daňového příznání 254 363			Listinná podoba daňového příznání 2 035 221
Náklady na zpracování 1 daňového příznání 352 Kč			Příjmy na 1 Kč výdajů 3 Kč

Správa DPFO ze závislé činnosti

Poplatníci nepodávající daňové příznání k DPFO 2 693 335			Inkaso DPFO ze závislé činnosti 136,1 mld. Kč
Plátcí DPFO ze závislé činnosti 350 156			Pracovníci spravující daň 239
Elektronická podoba vyúčtování DPFO ze závislé činnosti 300 131			Listinná podoba vyúčtování DPFO ze závislé činnosti 80 438
Náklady na zpracování 1 vyúčtování DPFO ze závislé činnosti 412 Kč			Příjmy na 1 Kč výdajů 943 Kč

Zdroj: data z GFŘ a vlastní zpracování NKÚ.

Pozn.: Poplatníkem DPFO je fyzická osoba. Poplatníci jsou daňovými rezidenty ČR nebo daňovými nerezidenty. Poplatníci jsou daňovými rezidenty ČR, pokud mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují (alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce).

Plátcem DPFO ze závislé činnosti je fyzická nebo právnická osoba, která je dále také označena jako zaměstnavatel, je povinen odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od jiných poplatníků nebo jiným poplatníkům sražený.

Daňovým tvrzením je daňové příznání, hlášení nebo vyúčtování.

Vyúčtování DPFO ze závislé činnosti je daňové tvrzení, které je povinen podat správci daně plátce, který ve zdaňovacím období zúčtoval nebo vyplatil příjmy ze závislé činnosti. Za poplatníky, kteří daňové příznání nepodávají, podávají zaměstnavatelé jako plátcí vyúčtování ze závislé činnosti souhrnně za všechny zaměstnance.

Údaj o pracovnících spravujících daň je přepočtený počet systemizovaných míst úředních osob podílejících se na správě daně.

NKÚ se při kontrole zaměřil zejména na dopady legislativních změn DPFO na státní rozpočet v souvislosti s uplatňováním nezdanitelných částí základu daně a slev na dani, na dodržování legislativy a efektivnost správy DPFO.

Pozn.: Právní předpisy uvedené v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Shrnutí a vyhodnocení skutečností zjištěných při kontrole

Zákon o daních z příjmů je nepřehledný a obsahuje množství výjimek, což komplikuje správu daně, zvyšuje administrativní zátěž daňovými subjekty a nepříspěvá k efektivnosti výběru DPFO. V kontrolovaném období byla zavedena nová sleva na dani, progresse daňového zvýhodnění podle počtu dětí, solidární zvýšení daně a měnily se podmínky pro vykazování daňového základu. Správci daně nedisponovali individuálními údaji o více než polovině poplatníků. Jedná se o systémový nedostatek komplikující Finanční správu ČR celkové zhodnocení systému správy DPFO.

1. Inkaso DPFO a dopady legislativních změn DPFO

- Inkaso DPFO vzrostlo z 136,25 mld. Kč v roce 2012 na 154,32 mld. Kč v roce 2015. Příjmy státního rozpočtu nebyly u DPFO predikovány zcela přesně. Roční odchylka v predikci oproti skutečnému plnění v kontrolovaném období činila od 0,6 % do 6,1 %. Na nepřesnost predikcí inkasa DPFO měly mimo jiné vliv legislativní změny, které byly zaváděny.
- Dopady jednotlivých legislativních změn na inkaso daně nebyly za příslušné roky kontrolovaného období kvantifikovány. Důvodové zprávy k zákonům zavádějících legislativní změny uvádějí předpokládané dopady na příjmy státního rozpočtu, proto je žádoucí účinnost těchto změn následně vyhodnocovat včetně kvantifikace jejich skutečných dopadů do SR.

2. Správa DPFO

- Celkový počet odpočitatelných položek a slev na dani, jejich rozšiřování nebo naopak rušení, či nové zavádění slev, měly negativní dopad na administrativní, personální a technickou náročnost správy DPFO.
- FS ČR odmítla v roce 2015 cca 25 tisíc daňových přiznání DPFO a vyúčtování daně podaných poplatníky elektronicky prostřednictvím datové schránky. O odmítnutí takových podání nebyli poplatníci automaticky elektronicky informováni. NKÚ identifikoval několik případů, kdy správci daně uložili pokutu za pozdní podání daňového přiznání, aniž by poplatníkům zaslali výzvu k odstranění vad podání, což je v rozporu s daňovým řádem.
- Správci daně u DPFO ze závislé činnosti disponovali pouze souhrnnými údaji o poplatnících, což omezovalo zacílení kontrolní činnosti na konkrétní rizikové oblasti, tvorbu predikcí legislativních změn a inkasa DPFO, přehled o míře využívání jednotlivých institutů snižujících základ daně a daň.
- Zákon o daních z příjmů nevyžaduje na potvrzení předškolního zařízení o výši vynaložených výdajů identifikaci poplatníka, který si slevu za umístění dítěte do předškolního zařízení uplatnil. NKÚ spatřuje riziko neoprávněného uplatnění této slevy více poplatníky.

3. Efektivnost a nákladovost správy DPFO

- Celková efektivnost správy DPFO, vyjádřená podle metody FS ČR, činila v roce 2015 cca 156 Kč příjmů na 1 Kč výdajů. Efektivnost správy DPFO je pozitivně ovlivněna zejména přenesením značné části povinností při správě DPFO ze závislé činnosti na plátce daně. Celková efektivnost všech daní vybíraných FS ČR činila cca 73 Kč příjmů na 1 Kč výdajů. NKÚ odhadl náklady plátců, které by FS ČR vynaložila v roce 2015, na cca 948,5 mil. Kč. Při

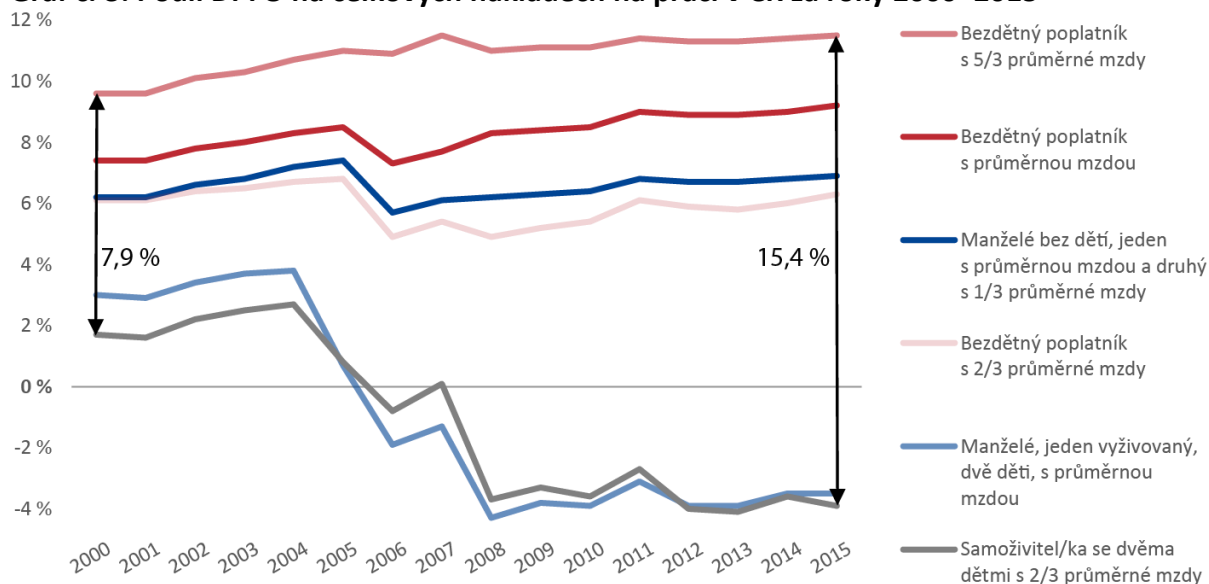
zohlednění těchto nákladů by byla efektivnost správy DPFO v roce 2015 cca 76 Kč příjmů na 1 Kč výdajů. V kontrolovaném období byla efektivnost správy DPFO konstantní.

- Personální systém FS ČR neumožňoval sledovat zařazení pracovníků podle prováděných činností. FS ČR neprováděla v kontrolovaném období analýzu výkonnostních ukazatelů, tj. vytíženosti správců daně, která by mohla přispět k odhalení možných nedostatků a rezerv spočívajících v neefektivní alokaci personálního zajištění správy daně, a tím ke zvýšení efektivnosti správy DPFO.
- Využívání informací od třetích stran komplikoval rozdílný výklad konkrétních ustanovení zákona a nekompatibilita systémů mezi FS ČR a správci pojistného na sociální zabezpečení a správci pojišťovacích produktů, takže některé údaje nebylo možné elektronicky zpracovávat. Ověřování skutečností uváděných v daňovém přiznání tak bylo pro daňové subjekty i správce daně administrativně náročné. Správci museli některé informace ověřovat standardními postupy podle daňového řádu a požadovat od poplatníků předložení dokladů nad rámec povinných příloh daňového přiznání k DPFO.

4. Daňové zatížení v České republice v mezinárodním kontextu

- Vysoké zdanění práce je způsobeno sociálními odvody, samotná míra zdanění DPFO se v ČR vůči státům OECD pohybuje naopak pod průměrem, a to na 26. místě z 34 států. Podíl DPFO z celkových nákladů na práci činil v roce 2015 cca 9 %.
- Rozdíl podílu DPFO na celkových nákladech na práci v ČR v letech 2000–2015 se mezi jednotlivými typy poplatníků charakterizovanými výší mzdy, počtem dětí či rodinným stavem, zvýšil, a to ze 7,9 % v roce 2000 na 15,4 % v roce 2015. Mezi nejvíce podporované skupiny poplatníků patřily především rodiny s dětmi a samoživitelé.

Graf č. 3: Podíl DPFO na celkových nákladech na práci v ČR za roky 2000–2015



Zdroj: OECD Statistics.

III. Podrobné informace ke zjištěným skutečnostem

1. Inkaso DPFO a dopady legislativních změn DPFO v letech 2010–2015

- Inkaso DPFO

Tabulka č. 1: Inkaso DPFO dle druhů příjmů za ČR (v mld. Kč)

Druh příjmu	2012	2013	2014	2015
Daňové příjmy celkem*	583,58	610,60	639,01	670,22
DPFO celkem, z toho:	136,25	141,61	146,80	154,32
DPFO ze závislé činnosti	119,79	126,13	130,87	136,12
DPFO vybíraná srážkou	13,20	12,80	14,80	15,70
DPFO z příznání	3,26	2,68	1,13	2,50

Zdroj: data z GFŘ.

Pozn.: V tabulce je uvedena klasifikace druhů příjmů dle FS ČR.

*Bez příjmů z odvodů na sociální zabezpečení.

Podíl inkasa DPFO na daňových příjmech ČR v roce 2015 činil 23,03 % a DPFO byla čtvrtým nejvýznamnějším daňovým příjmem. Inkaso DPFO mezi roky 2012 a 2013 vzrostlo o 5,36 mld. Kč. Pozitivní vliv mělo mj. zavedení solidárního zvýšení daně, nemožnost uplatnění měsíční slevy na dani na poplatníka u starobních důchodců, zvýšení sazby srážkové daně pro nerezidenty. Inkaso DPFO mezi roky 2013 a 2014 vzrostlo o 5,19 mld. Kč. Přetrvával pozitivní vliv změn účinných od 1. 1. 2013 a pozitivní vliv omezení vztahujících se k uplatňování tzv. paušálních výdajů. Zároveň však negativně působilo zejména zrušení zákonné úpravy zamezující starobním důchodcům se zdanitelnými příjmy čerpat základní slevu na poplatníka. GFŘ v podkladech pro návrh SZÚ za rok 2014 neuvedlo dopady zavedeného omezení – možnost čerpat daňové zvýhodnění na vyživované děti pouze pro rezidenty členského státu EU nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, přestože předpokládaný dopad do inkasa DPFO činil 2,5 mld. Kč. Konkrétní dopad jednotlivých institutů GFŘ neuvedlo. Inkaso DPFO mezi roky 2014 a 2015 vzrostlo o 7,52 mld. Kč. Pozitivní vliv měl ekonomický růst. Negativně se na inkasu projevilo zavedení slevy na dani za umístění dítěte a progrese daňového zvýhodnění podle počtu dětí.

- Dopady legislativních změn DPFO

Průměrná roční odchylka v predikci oproti skutečnému plnění v období let 2010–2015 činila 1,27 mld. Kč, přičemž největší nepřesnost byla v roce 2014 u DPFO ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 4,75 mld. Kč, v roce 2011 u DPFO z kapitálových výnosů a v roce 2010 u DPFO ze závislé činnosti a funkčních požitků; u těchto daní odchylka činila 5,8 mld. Kč.

Tabulka č. 2: Státní rozpočet – příjmy z DPFO

DPFO	2010			2011			2012		
	Predikce (v mld. Kč)	Skutečnost (v mld. Kč)	Plnění (v %)	Predikce (v mld. Kč)	Skutečnost (v mld. Kč)	Plnění (v %)	Predikce (v mld. Kč)	Skutečnost (v mld. Kč)	Plnění (v %)
– ze závislé činnosti a funkčních požitků	71,80	76,25	106,20	82,60	81,39	98,54	80,30	81,67	101,71
– z příznání	9,90	4,14	41,82	5,40	1,52	28,15	2,70	1,69	62,59
– z kapitálových výnosů	6,60	7,10	107,58	13,50	7,70	57,04	9,00	9,23	102,56
Celkem	88,30	87,49	99,08	101,50	90,61	89,27	92,00	92,59	100,64
DPFO	2013			2014			2015		
	Predikce (v mld. Kč)	Skutečnost (v mld. Kč)	Plnění (v %)	Predikce (v mld. Kč)	Skutečnost (v mld. Kč)	Plnění (v %)	Predikce (v mld. Kč)	Skutečnost (v mld. Kč)	Plnění (v %)
– ze závislé činnosti a funkčních požitků	86,40	84,48	97,78	92,40	87,65	94,86	92,40	91,18	98,68
– z příznání	2,70	1,35	50,00	3,20	0,57	17,81	3,30	1,26	38,18
– z kapitálových výnosů	9,00	8,66	96,22	9,00	9,99	111,00	9,10	10,62	116,70
Celkem	98,10	94,49	96,32	104,60	98,21	93,89	104,80	103,06	98,34

Zdroj: zákony o státním rozpočtu na roky 2010–2015; státní závěrečné účty za roky 2010–2015, návrh na rok 2012; podklady MF.

Pozn.: Predikce je ukazatel „rozpočet schválený“, ve kterém byly uvedeny shodné údaje s ukazatelem „rozpočet po změnách“.

V roce 2011 zpracovalo MF návrh změny právních předpisů v souvislosti s projektem jednoho inkasního místa⁷, která mj. měla zavést tzv. individuální účty⁸ všech poplatníků DPFO, tedy včetně poplatníků s příjmy ze závislé činnosti. Taková právní úprava by FS ČR, resp. MF umožnila analyzovat detailnější údaje o poplatnících DPFO, a tedy s přesnějšími údaji i dále pracovat pro predikce návrhů rozpočtů, vyhodnocování dopadů legislativních změn apod.

Zprávy k návrhům zákonů o státním rozpočtu (dále také „SR“) uváděly předpokládané dopady zaváděných legislativních změn, které byly totožné s údaji uváděnými v důvodových zprávách. Návrhy SZÚ za jednotlivé roky kontrolovaného období zpravidla obsahovaly pouze negativní či pozitivní vlivy na inkaso DPFO bez kvantifikace. Účelem zavedení solidárního zvýšení daně, zrušení možnosti uplatnit slevu na poplatníka starobními důchodci a omezení uplatňování výdajů procentem z příjmů (tzv. výdajové paušály) bylo podle důvodových zpráv zvýšení příjmů státního rozpočtu. Zvýšení daňového zvýhodnění na děti a zavedení slevy za umístění dítěte v předškolním zařízení měly za cíl podpořit rodiny s dětmi a rychlejší návrat rodiče na trh práce. MF v návrzích SZÚ nevyhodnotilo konkrétní dopady zavedených změn, proto nemohlo hodnotit naplnění záměrů, pro které tyto změny zavádělo. MF využívalo pro výpočet předpokládaných dopadů v důvodových zprávách k zákonům data zejména z Českého statistického úřadu a agregovaná data z automatizovaného daňového informačního systému (dále také „ADIS“). Při kvantifikaci dopadů vycházelo MF také z vlastních expertních odhadů a dalších vlastních hypotéz. MF navíc nemělo k dispozici údaje o počtu daňových nerezidentů z podaných daňových příznání a počet poplatníků, kteří využívali daňové zvýhodnění na více než jedno vyživované dítě.

⁷ Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, účinný od 1. 1. 2012.

⁸ Návrh zákona o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob z roku 2013.

Tabulka č. 3: Kvantifikace předpokládaných dopadů jednotlivých institutů (v mld. Kč)

Rok	Odhad dle důvodové zprávy*				
	2012	2013	2014	2015	2016
Daňové zvýhodnění – zvýšení sazby a maximální výše daňového bonusu (1)	-3,4	-4,0	-4,0		
Daňové zvýhodnění – omezení možnosti čerpání na rezidenty EU, Norska a Islandu (2)			2,5		
Daňové zvýhodnění – zvýšení sazby na 2. a 3. dítě (3)				-1,3	-1,6
Školkové (4)				-0,2	
Solidární zvýšení (5)		1,5	1,9	2,2	0,3
Zrušení základní slevy na poplatníka u starobních důchodců (5)		2,0	2,5	2,5	

Zdroj: důvodové zprávy.

Pozn.: Důvodové zprávy k (1) zákonu č. 370/2011 Sb., (2) zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., (3) zákonu č. 267/2014 Sb., (4) zákonu č. 247/2014 Sb., (5) zákonu č. 500/2012 Sb.

* Předpokládaný dopad na veřejné rozpočty.

NKÚ zjistil, že ačkoliv byly u daňového zvýhodnění predikce negativních dopadů na inkaso vyšší oproti dopadům pozitivním, docházelo v letech 2012–2014 ke snižování celkové sumy uplatňovaného daňového zvýhodnění. K nárůstu došlo až v roce 2015, avšak dopad oproti predikci byl více než dvojnásobný (predikce předpokládala negativní dopad na inkaso ve výši 1,3 mld. Kč, snížení daňové povinnosti bylo oproti roku 2014 ve výši 2,9 mld. Kč) vzhledem k zavedení a zvýšení sazby na 2., 3. a další vyživované dítě. V roce 2015 se výše uplatnění daňového zvýhodnění přiblížila stavu roku 2012, tj. stavu před omezením možnosti uplatnit daňové zvýhodnění pro nerezidenty a dále pro poplatníky uplatňující výdaje procentem z příjmů, tzv. výdajové paušály.

Solidární zvýšení daně se na výši daňové povinnosti DPFO v roce jeho zavedení (2013) projevilo více, než bylo predikováno, daňová povinnost vyplývající z daňových příznání před uplatněním slev na dani v tomto roce činila 4,5 mld. Kč.

Omezení uplatňování základní slevy na poplatníka starobními důchodci mělo mít v letech 2013–2015 pozitivní dopad na příjmy SR ve výši 7 mld. Kč. Zrušení tohoto omezení nálezem Ústavního soudu v roce 2014 mělo mít podle GFŘ za roky 2013 a 2014 negativní dopad ve výši 4,7 mld. Kč. GFŘ nemělo přehled o celkovém počtu a výši zpětně uplatňovaných slev na poplatníka starobními důchodci za zdaňovací období let 2013 a 2014, protože vyúčtování DPFO ze závislé činnosti v souladu se zákonem neobsahuje individualizované údaje o poplatnících, ale souhrnné údaje plátce.

2. Správa DPFO

• Odpočitatelné položky, solidární zvýšení daně a výdajové paušály

Systém DPFO u poplatníků uplatňujících v daňových příznáních (dále také „DAP“) k DPFO odpočitatelné položky administrativně zatěžuje správce daně i poplatníky. Přílohy DAP jsou pro kontrolu správnosti uplatnění odpočtu dle správce daně nedostatečné. Informace od třetích stran nemají správci daně možnost automaticky ověřit, proto požadují předložení dalších dokladů nad rámec povinných příloh stanovených v DAP. Správci daně se setkali i s případy, kdy se poplatníci stavěli negativně k vyžadování dalších listin, protože zákon výslovně nevyžaduje jejich předložení.

U odpočtu příspěvku na penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření, stejně tak v případě odpočtu pojistného na životní pojištění, NKÚ na vzorku 400 daňových

subjektů zjistil, že šest kontrolovaných FÚ⁹ u 88 daňových subjektů, které v DAP uplatnily tyto odpočty nepravidelně, neproověřilo, zda poplatníkům nevznikla povinnost dodanit uplatněné odpočty z důvodu nedodržení zákonných podmínek (např. předčasné ukončení smlouvy). Dále tři kontrolované FÚ u šesti daňových subjektů vyměřily DPFO v nesprávné výši, neboť hodnota odpočtu nebyla snížena o zákonem požadovanou částku.

Správce daně se o existenci a trvání smluv na penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření a na životní pojištění dozvěděl při uplatnění příslušné odpočitatelné položky od základu daně v DAP k DPFO, resp. prostřednictvím doloženého potvrzení. Pokud daňový subjekt v DAP za následující zdaňovací období odpočet neuplatnil, správce daně neměl informace o tom, zda poplatníkovi nevznikla povinnost dodanit uplatněné odpočty. Správce daně nemohl po podání DAP automatizovaně zkontrolovat oprávněnost nároku na odpočet, protože neměl k dispozici údaje, ze kterých by ukončení smlouvy ověřil.

Správce daně pro prověřování oprávněnosti nároku na odpočet úroků z úvěrů v DAP k DPFO využíval údaje z úvěrové smlouvy a data katastru nemovitostí. V případě uzavření smlouvy více spoludlužníky komplikuje správu daně skutečnost, že správci daně neměli prostřednictvím ADIS k dispozici údaje, ze kterých by ověřili, zda úroky z úvěru byly uplatněny pouze jedním nebo více spoludlužníky. NKÚ na vzorku 180 daňových subjektů zjistil, že na pěti kontrolovaných FÚ u 81 daňových subjektů byly uplatňovány úroky z úvěru ze smluv, kde se vyskytoval spoludlužník. Z těchto 81 daňových subjektů u 28 správce daně neproověřil, zda si úroky z úvěru neuplatňoval současně i spoludlužník.

Protože mezi správci daně a příslušnými institucemi nebyla upravena automatická výměna vybraných údajů formou elektronické komunikace, museli správci daně oprávněnost uplatnění odpočitatelných položek ověřovat standardními postupy podle DŘ, např. místním šetřením, postupem k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolou.

Po zavedení solidárního zvýšení daně se zvýšila administrativní zátěž správců daně z důvodu zákonné povinnosti podávat DAP k DPFO i poplatníky DPFO ze závislé činnosti. Dalším důvodem zvýšené administrativní zátěže správců daně byla chybovost při výpočtu solidárního zvýšení daně. NKÚ na vzorku 211 daňových subjektů zjistil, že chybovost ve výpočtu solidárního zvýšení daně činila 8,3 % (v 37 DAP ze 447 DAP). Nejčastějšími chybami bylo nenavýšení daně o solidární zvýšení daně poplatníkem v DAP a numerické chyby ve výpočtu.

Od roku 2013 došlo postupně ke stanovení absolutní maximální výše uplatněných paušálních výdajů u všech příjmů z podnikání. Důvodem těchto změn byla snaha zvýšit příjmy státního rozpočtu.

⁹ Kontrole NKÚ bylo podrobena celkem 7 FÚ (viz seznam kontrolovaných osob), vzorky obsahují vždy údaje z těchto FÚ, pokud není uvedeno jinak.

Tabulka č. 4: Stanovení maximální možné výše uplatňovaných výdajů procentem z příjmů

OSVČ	Výdaje % z příjmů pro období 2012–2015	Max. částky pro rok 2012 v Kč	Max. částky pro období 2013 a 2014 v Kč	Max. částky pro rok 2015 v Kč
Osoby podnikající v zemědělství	80 %	x	x	1 600 000
Osoby s příjmy z řemeslných živností	80 %	x	x	1 600 000
Ostatní živnostníci	60 %	x	x	1 200 000
Ost. OSVČ (znalci, tlumočníci...)	40 %	x	800 000	800 000
Osoby s příjmy z pronájmu	30 %	x	600 000	600 000

Zdroj: ZDP, vlastní zpracování NKÚ.

Tabulka č. 5: Počet poplatníků dle uplatňování výdajů s příjmy ze samostatné činnosti

Vybrané údaje z DAP k DPFO za Českou republiku za ZO 2012 až 2015					
Zdaňovací období	Celkem počet DS § 7 (OSVČ)	Vedou daňovou evidenci	Vedou účetnictví	Nejsou účetní jednotkou	
				Uplatňují výdaje % z příjmů	Neuplatňují výdaje % z příjmů
2012	1 024 480	427 531	43 343	528 937	24 669
2013	1 001 192	445 262	43 203	488 802	23 925
2014	987 909	427 282	39 012	497 653	23 962
2015	989 936	410 958	35 681	519 078	24 219

Zdroj: data z GŘŘ.

Zavedení maximálních částek pro uplatnění výdajů procentem z příjmů v průběhu let 2013–2015 a omezení uplatnění slev na manželku/la a daňového zvýhodnění na vyživované dítě se ve způsobu uplatňování výdajů neprojevily. MF při tvorbě odhadu dopadů na veřejné rozpočty v důvodové zprávě vycházelo z předpokladu, že zhruba 50 % poplatníků raději přejde na vykazování skutečných výdajů. Oproti tomuto předpokladu naopak počet daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů od roku 2013 meziročně rostl. NKÚ na vzorku 232 daňových subjektů zjistil, že způsob uplatňování výdajů změnilo 22 daňových subjektů (cca 9,5 %).

- **Základní sleva na poplatníka uplatňovaná starobními důchodci**

S účinností od 1. 1. 2013 nemohli poplatníci – starobní důchodci, kteří k 1. lednu příslušného roku pobírali starobní důchod, uplatnit základní slevu na poplatníka. NKÚ na vzorku 79 daňových subjektů zjistil, že u tří FÚ cca 9 % těchto poplatníků požádalo o zastavení výplaty starobního důchodu u České správy sociálního zabezpečení k 1. 1. 2013, v těchto případech na základě stanoviska GŘŘ ze dne 8. 1. 2013 jim však správci daně základní slevu nepřiznali. Nálezy Ústavního soudu v roce 2014 zrušily příslušná ustanovení a následně docházelo k opětnému nárokování této slevy. Správci daně v posledním čtvrtletí 2014 zaevidovali více než 200 tis. případů řádných nebo dodatečných přiznání (cca 23krát více než v posledním čtvrtletí 2013), na základě kterých se vracely přeplatky na dani v celkovém objemu cca 3 mld. Kč. V této částce však nejsou zahrnuty nároky, které byly uplatňovány u zaměstnavatelů. GŘŘ odhadlo propad inkasa za rok 2014 ve výši 1,7 mld. Kč. Zrušení slevy na poplatníka pro starobní důchodce a následné zrušení tohoto omezení nálezy Ústavního soudu a umožnění dodatečného uplatnění slevy představovaly pro správce daně značné zvýšení administrativní a časové náročnosti správy DPFO.

- **Sleva za umístění dítěte**

Na vzorku 157 DAP k DPFO u 105 daňových subjektů ze sedmi kontrolovaných FÚ zjistil NKÚ, že 72 % potvrzení předškolního zařízení o výši vynaložených výdajů za umístění vyživovaného dítěte poplatníka neobsahovalo identifikaci poplatníka uplatňujícího si tuto slevu. V těchto případech, ačkoliv zákon nevyžaduje na potvrzení identifikaci poplatníka, vznikalo riziko neoprávněného uplatnění slevy vztahující se k jednomu vyživovanému dítěti více poplatníky. NKÚ u 113 DAP k DPFO, kde nebyla uvedena identifikace poplatníka, zjistil, že u šesti FÚ v 78 DAP správce daně neproověřil, zda sleva nebyla uplatněna duplicitně. Správce daně nemá k dispozici obdobnou evidenci, jako je tomu v případě uplatňování daňového zvýhodnění u vyživovaných dětí.

- **Daňové zvýhodnění na vyživované dítě**

V roce 2016 byla do systému ADIS zavedena centrální evidence vyživovaných dětí, která umožnila správcům daně účinněji ověřovat správnost uplatnění nároku na daňové zvýhodnění poplatníků, kteří podali DAP, nebo alespoň jeden z poplatníků podal DAP a druhý byl zaměstnán. V případě, že oba poplatníci byli zaměstnáni a roční zúčtování daně z příjmů fyzických osob prováděl plátce (zaměstnavatel), neměl správce daně údaje o jimi uplatňovaném daňovém zvýhodnění na vyživované děti, tudíž byla tato evidence nekompletní.

Tabulka č. 6: Přehled částek daňového zvýhodnění na vyživované dítě (v Kč)

Výše zvýhodnění	Od 1. 1. 2009	Od 1. 1. 2012	Od 1. 1. 2015	Od 1. 1. 2016
Na 1 dítě	11 604	13 404	13 404	13 404
Na 2 děti	11 604	13 404	15 804	17 004
Na 3 a další	11 604	13 404	17 004	20 604
Daňový bonus max./rok	52 200	60 300	60 300	60 300

Zdroj: ZDP, vlastní zpracování NKÚ.

Kontrolou NKÚ na FÚ bylo zjištěno, že nejčastější chybou při uplatňování nároku na vyživované dítě byla chyba v pořadí vyživovaných dětí. Z 263 zjištěných chyb na kontrolovaných FÚ, se 64 % chyb týkalo chybně použité sazby. Z 60 chyb prověřených NKÚ bylo v 17 případech uvedeno duplicitní rodné číslo dítěte, v 16 případech nebylo v DAP uvedeno dítě, na které si poplatník daňové zvýhodnění neuplatnil, ale pro správné stanovení daně ho v DAP uvést měl. V šesti případech správci daně zjistili, že došlo k neoprávněnému uplatnění zvýhodnění na dítě. Ověřování správnosti uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované děti je pro správce daně administrativně náročné. Tato náročnost se ještě zvýšila po zavedení odstupňování výše daňového zvýhodnění podle pořadí vyživovaných dětí.

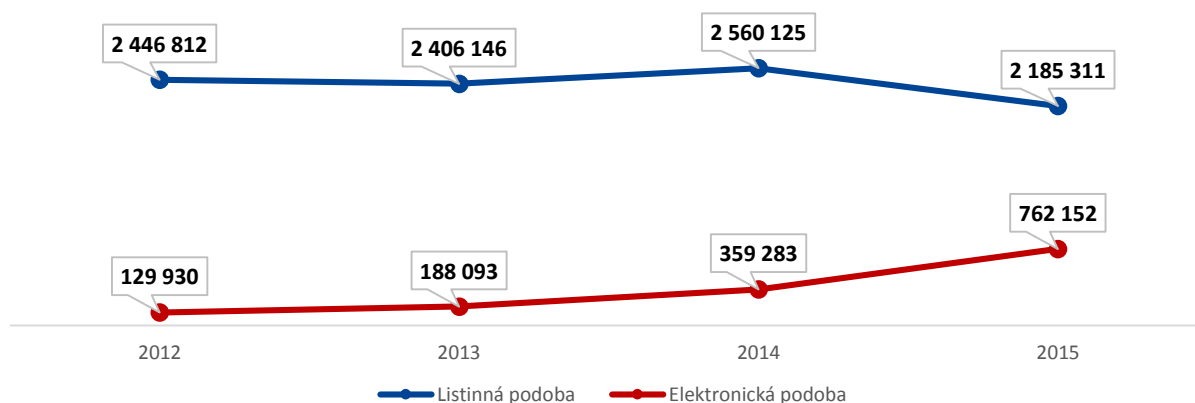
- **Čerpání daňových úlev nerezidenty**

Změna právní úpravy účinná od 1. 1. 2014, která spočívala v omezení uplatnění daňového zvýhodnění pro daňové rezidenty, se v praxi projevila v omezené míře. NKÚ na vzorku 129 daňových subjektů zjistil, že 38,8 % poplatníků přestalo uplatňovat daňové zvýhodnění, avšak 26,4 % poplatníků začalo podávat přiznání jako rezidenti, aby mohli uplatňovat daňové zvýhodnění. Posouzení statutu nerezidenta a s tím související oprávněnost na uplatnění nároku na daňové zvýhodnění je vždy individuální záležitostí a správci daně při něm primárně vycházejí z podkladů přiložených k DAP k DPFO a ze znalostí daňového subjektu. Správci daně nemají k dispozici správné údaje o počtu nerezidentů.

- **Odmítnutá podání učiněná prostřednictvím datové schránky**

Tendence růstu počtu elektronických podání byla ovlivněna mj. zavedením povinnosti činit podání vůči správci daně pouze v elektronické formě, pokud má daňový subjekt zřízenou datovou schránku. Tato povinnost vychází z DŘ s účinností od 1. 1. 2015.

Graf č. 4: Počty podání daňových tvrzení podle formy



Zdroj: data z GFŘ.

Pozn.: Počty podání jsou uvedeny včetně VDA vybírané srážkou.

Pokud daňový subjekt učinil podání prostřednictvím datové schránky, avšak nedodržel strukturu a formát stanovený správcem daně, došlo na straně správce daně k odmítnutí tohoto podání v ADIS. V ADIS není zavedena funkcionality k automatickému informování daňového subjektu o tom, že jeho podání bylo odmítnuto. Dle GFŘ se tato funkcionality nebude zavádět z důvodu hospodárnosti (od roku 2020 je plánováno spuštění nového informačního systému). Správce daně je dle DŘ povinen daný subjekt vyzvat, aby toto vadné podání napravil.

Tento postup zvyšoval administrativní zátěž, měl vliv na nákladnost daňového řízení a efektivnost správy daně, a tedy nenaplnoval cíl elektronizace správy daní a s ní spojené snižování nákladů na straně správce daně, ale také u daňového subjektu.

Graf č. 5: Počty odmítnutých podání učiněných prostřednictvím datové schránky v roce 2015



Zdroj data z GFŘ.

Pozn.: Počty podání jsou uvedeny včetně VDA vybírané srážkou.

Na základě analýzy důvodů pro odmítnutí podání prostřednictvím datové schránky zjistil NKÚ, že dle sdělení kontrolovaných FÚ bylo 24 % podání odmítnuto z důvodu, který nebránil správnému zjištění a stanovení daně. Jednalo se zejména o formální chyby. Dále NKÚ zjistil, že FÚ přistupovaly k jednotlivým podáním dle druhů chyb nejednotně. NKÚ kontrolou vzorku 141 odmítnutých podání zjistil, že tři FÚ v 8 případech daňové subjekty řádně nevyzvaly k odstranění vad podání, avšak uložily jim pokutu za opožděné tvrzení daně. Tím správci

daně porušili ustanovení § 6 odst. 3 DŘ, neboť neumožnily poplatníkům uplatnit jejich práva. Odvoláním podaným daňovými subjekty proti rozhodnutím o uložení pokuty většinou vyhověly.

- **Údaje ve vyúčtování DPFO ze závislé činnosti**

Ve vyúčtování DPFO ze závislé činnosti jsou uvedeny v souladu se zákonem pouze souhrnné údaje za všechny poplatníky a celková sražená záloha, kterou byl plátce daně povinen odvést. Plátce (zaměstnavatel) provádí kromě výpočtu daně a odvádění záloh také roční zúčtování záloh na dani, na základě kterého vrací přeplatky na dani z vlastního účtu, pokud poplatník (zaměstnanec) podepsal prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Správce daně má k dispozici například údaje o počtu zaměstnanců, o hodnotě sražené daně na zálohách a vrácených přeplatků na dani z ročního zúčtování, o celkové částce vyplaceného měsíčního daňového bonusu a zaplacených zálohách. V současné době nejsou na dani ze závislé činnosti zavedeny individuální účty poplatníků, správce daně tak nemá informace o jednotlivých poplatnících (bylo připravováno v rámci projektu JIM), jako tomu je u DPFO z příznání. Jediné individuální údaje jsou uvedeny v příloze č. 2 vyúčtování, kde jsou uvedeny údaje o daňových nerezidentech ČR.

Detailní údaje z DAP k DPFO umožňují zaměřit kontrolní činnost na konkrétní rizikové oblasti, které mohou orgány finanční správy získat například analýzou vývoje těchto údajů. Obdobné zacílení kontrolní činnosti u DPFO ze závislé činnosti je nemožné (např. vyplacení nezdaněných finančních prostředků zaměstnancům, kteří si nepodali daňové příznání). NKÚ zjistil, že správci daně v letech 2013–2015 provedli u DPFO z příznání celkem 21 408 daňových kontrol a doměřili daň v hodnotě 663 mil. Kč a u DPFO ze závislé činnosti provedli celkem 12 989 daňových kontrol a doměřili daň v hodnotě 250 mil. Kč. Z poměru výše doměřené daně z kontrol provedených u daňových subjektů podávajících DAP k DPFO a u plátců DPFO ze závislé činnosti vyplývá, že vyšší doměrky realizovali správci daně u daňových subjektů podávajících DAP k DPFO. Průměrný doměrek na jednu kontrolu činil v roce 2015 u DPFO ze závislé činnosti 19 tis. Kč, což bylo o 39 % méně než u DPFO z příznání (31 tis. Kč).

- **Míra daňového zatížení**

Tabulka č. 7: Údaje o poplatnících podávajících DAP se základem daně pouze podle ustanovení § 6 a § 7 ZDP

Vybrané ukazatele	2012	2013	2014	2015
Počet daňových subjektů aktivních	1 952 749	1 968 378	2 152 136	2 147 274
Počet DS, které podaly DAP pouze z příjmů podle § 6 ZDP	653 250	893 334	869 588	823 621
Dílčí základ daně z příjmů pouze podle § 6 ZDP v Kč	276 436 902 960	405 114 451 093	371 673 462 987	375 959 619 772
Daň po uplatnění slevy u poplatníků s příjmy pouze podle § 6 ZDP v Kč	20 787 819 943	36 039 839 342	32 252 232 680	33 178 051 945
Rozdíl na daňovém bonusu u poplatníků s příjmy pouze podle § 6 ZDP v Kč	1 350 246 709	1 631 452 012	1 593 056 566	1 662 239 891
Počet DS, které podaly DAP z příjmů pouze podle § 7 ZDP	556 567	562 115	553 509	551 985
Dílčí základ daně z příjmů pouze podle § 7 ZDP v Kč	71 854 504 271	75 255 709 586	81 652 679 464	87 170 500 960
Daň po uplatnění slevy u poplatníků s příjmy pouze podle § 7 ZDP v Kč	2 698 421 183	3 478 236 982	4 064 983 980	4 548 669 851
Rozdíl na daňovém bonusu u poplatníků s příjmy pouze podle § 7 ZDP v Kč	2 629 596 279	1 671 200 040	1 499 155 282	1 530 522 351

Zdroj: data z GŘ.

Pozn.: Příjmy podle § 6 ZDP = příjmy DPFO ze závislé činnosti, příjmy podle § 7 ZDP = příjmy DPFO ze samostatné činnosti; DS = daňový subjekt.

V roce 2015 průměrná hodnota základu daně u poplatníků, kteří vykázali základ daně pouze podle § 6 ZDP činila 456 472 Kč, průměrná hodnota daně v roce 2015 činila u těchto poplatníků 64 023 Kč. Přitom rozdíl na daňovém bonusu vykázali v 155 668 DAP v hodnotě 1 662 239 891 Kč. Nejčastějšími důvody pro podávání DAP k DPFO u poplatníků s dílčím základem daně pouze s příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP) byly zejména: dosažení příjmů ze závislé činnosti od více zaměstnavatelů současně, dosažení limitu pro uplatnění solidárního zvýšení daně, odmítnutí provést roční zúčtování daně zaměstnavatelem, nepředložení podkladů pro provedení ročního zúčtování daně zaměstnavateli, nebo poplatníci nepožádali o provedení ročního zúčtování daně zaměstnavatelem.

Průměrná hodnota základu daně u poplatníků, kteří vykázali základ daně pouze podle ustanovení § 7 ZDP, činila v roce 2015 jen 157 921 Kč, průměrná hodnota daně v roce 2015 činila u těchto poplatníků 34 638 Kč. Přitom rozdíl na daňovém bonusu vykázali v 70 220 DAP v hodnotě 1 530 522 351 Kč. NKÚ zjistil, že poplatníci s příjmy pouze podle ustanovení § 7 ZDP vykázali v kontrolovaném období v průměru o cca 77 % nižší základ daně než poplatníci s příjmy pouze podle ustanovení § 6 tohoto zákona.

Tabulka č. 8: Daňové zatížení a podíl vyplacených daňových bonusů

Rok		2012	2013	2014	2015
Poplatník s příjmy pouze podle § 6 ZDP	Míra daňového zatížení	75,2 %	8,90 %	8,68 %	8,82 %
	Podíl vyplaceného DB na ZD	0,49 %	0,40 %	0,43 %	0,44 %
Poplatník s příjmy pouze podle § 7 ZDP	Míra daňového zatížení	3,76 %	4,62 %	4,98 %	5,22 %
	Podíl vyplaceného DB na ZD	3,66 %	2,22 %	1,84 %	1,76 %

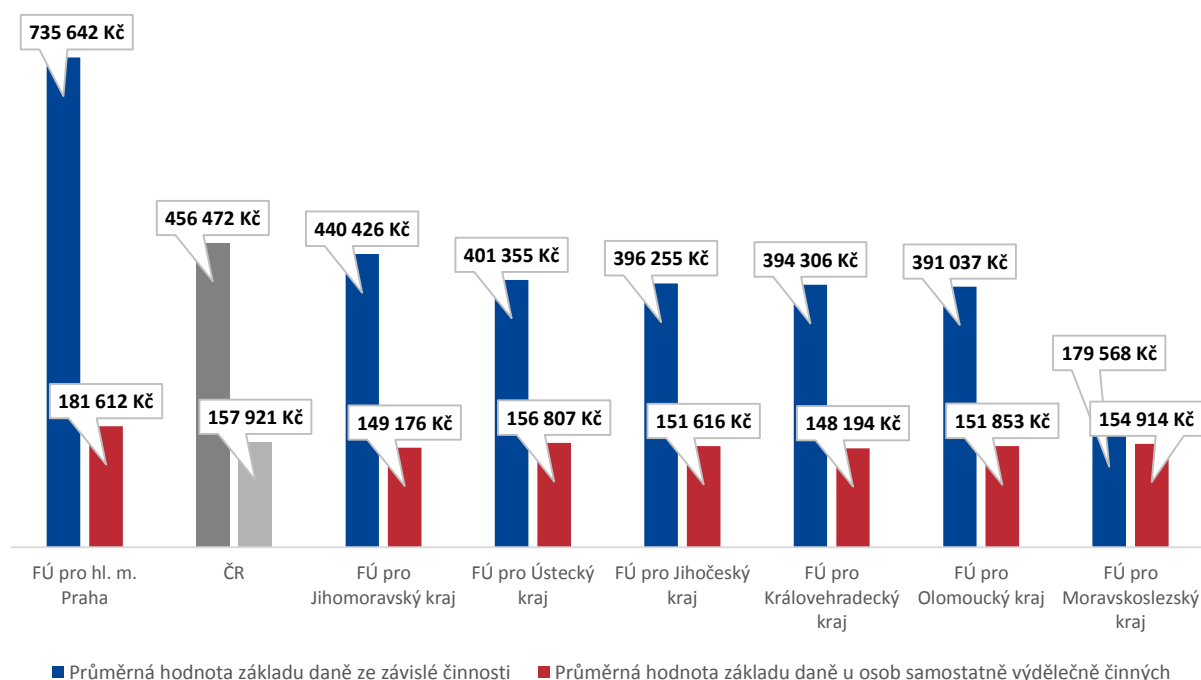
Zdroj: data z GFR, vlastní zpracování NKÚ.

Pozn.: Míra daňového zatížení = (daň po uplatnění slev/dílčí základ daně) x 100; podíl daňového bonusu na základu daně = (rozdíl na daňovém bonusu/dílčí základ daně) x 100; DB = daňový bonus; ZD = základ daně.

Podíl daňového bonusu na daňovém základu u poplatníků se základem daně pouze podle ustanovení § 7 ZDP činil průměrně 2,37 % a u poplatníků se základem daně pouze podle ustanovení § 6 ZDP činil 0,44 %, tj. daňové zvýhodnění uplatňovali ve větším rozsahu (cca 5krát) poplatníci s dílčím základem daně pouze podle ustanovení § 7 ZDP. Meziroční pokles podílu u poplatníků se základem daně pouze podle ustanovení § 7 ZDP byl ovlivněn omezením uplatňování slev a daňového zvýhodnění. Meziroční pokles podílu vyplaceného daňového bonusu na základu daně u poplatníků s příjmy pouze podle ustanovení § 7 ZDP byl ovlivněn omezením uplatňování slev a daňového zvýhodnění.

NKÚ porovnáním kontrolovaných FÚ zjistil, že nejvyšší základy daně vykazovali poplatníci u FÚ pro hl. m. Prahu, a to jak v DAP u DPFO ze závislé činnosti, tak v DAP u DPFO z přiznání. Nejnižší základy daně vykazovali poplatníci u FÚ pro Moravskoslezský kraj.

Graf č. 6: Průměrná výše základů daně vykázaných v DAP u kontrolovaných FÚ v roce 2015



Zdroj: data z FÚ a GFŘ, vlastní zpracování NKÚ.

3. Efektivnost a nákladovost správy DPFO

Tabulka č. 9: Efektivnost ve vztahu k výdajům na správu DPFO – příjmy na 1 Kč výdajů v Kč

Rok	2012	2013	2014	2015
Daňové příjmy celkem	70,18	71,92	76,81	72,71
DPFO z příznání a DPFO ze závislé činnosti	153,51	157,76	164,96	156,38
DPFO ze závislé činnosti	917,60	948,56	1004,26	942,93
DPFO z příznání	4,86	3,92	1,68	3,37

Zdroj: data z GFŘ, vlastní zpracování NKÚ.

Pro sledování a vyhodnocování výkonnosti FS ČR existuje několik hledisek, mj. míra výdajů při výběru daní. Toto je možné provést kvantifikací poměru výnosů daňového systému a nákladů, které jsou potřebné na fungování tohoto systému (viz příloha č. 3). Tuto metodu používá FS ČR v každoročních zprávách o její činnosti.

Efektivnost správy DPFO ze závislé činnosti je ovlivněna přenesením podstatné části povinností na plátce daně, tedy až do okamžiku před vyměřením daně. Plátci daně odvádějí na účet správce daně měsíční zálohy, které ovlivňují výši inkasa této daně. Průměrné výdaje na správu vyměřené daně z 1 DAP v roce 2015 činily 352,15 Kč a NKÚ je stanovil jako poměr celkových nákladů na správu DPFO z příznání v roce 2015 a počtu vyměřených DAP. NKÚ stanovil odhad počtu poplatníků, kterým roční zúčtování daně za zdaňovací období 2015 zpracoval plátce (tj. kteří nepodali DAP) ve výši 2 693 335¹⁰. Náklady na správu DPFO ze závislé činnosti u těchto poplatníků tak činí cca 948,5 mil. Kč, což lze vzhledem k legislativní úpravě povinností plátců u DPFO ze závislé činnosti označit za odhadované náklady nesené zaměstnavateli za správce daně. Při zohlednění těchto nákladů by byla efektivnost správy

¹⁰ Počet poplatníků je určen jako rozdíl mezi průměrným počtem zaměstnanců z Vyúčtování DPFO ze závislé činnosti za leden – prosinec a počtem DS, které vykazaly v DAP dílčí základ daně podle § 6 ZDP.

DPFO v roce 2015 cca 75,54 Kč příjmů na 1 Kč výdajů. Efektivnost správy DPFO ze závislé činnosti by činila 124,55 Kč příjmů na 1 Kč výdajů.

Tabulka č. 10: Nákladovost ve vztahu k výdajům na správu DPFO – výdaje na 100 Kč příjmů v Kč

Rok	2012	2013	2014	2015
Daňové příjmy celkem	1,42	1,39	1,30	1,38
DPFO z příznání a DPFO ze závislé činnosti	0,65	0,63	0,61	0,64
DPFO ze závislé činnosti	0,11	0,11	0,10	0,11
DPFO z příznání	20,57	25,50	59,38	29,71

Zdroj: data z GFŘ, vlastní zpracování NKÚ.

Na nízkou efektivnost správy DPFO z příznání mělo vliv vrácení přeplatků, a to i poplatníkům, kteří měli příjmy ze závislé činnosti a podali DAP s vykázaným přeplatkem. Tyto přeplatky se vyplácejí z účtu, na kterém se eviduje inkaso DPFO z příznání. To potvrzuje i rozdíl ve výši inkasa, které bylo cca 54krát vyšší u DPFO ze závislé činnosti než u DPFO z příznání.

Tabulka č. 11: Počet daňových subjektů na správce daně v roce 2015

FÚ	Správa DPFO z příznání		Správa DPFO ze závislé činnosti	
	Přepočtený počet systemizovaných míst	Počet daňových subjektů aktivních na 1 správce daně	Přepočtený počet systemizovaných míst	Počet daňových subjektů aktivních na 1 správce daně
FÚ pro hlavní město Prahu	394	981	199	902
FÚ pro Středočeský kraj	280	1 446	170	486
FÚ pro Jihočeský kraj	131	1 371	111	361
FÚ pro Plzeňský kraj	134	1 234	91	446
FÚ pro Karlovarský kraj	63	1 283	29	698
FÚ pro Ústecký kraj	194	1 088	149	353
FÚ pro Liberecký kraj	108	1 046	88	331
FÚ pro Královéhradecký kraj	140	1 248	106	331
FÚ pro Pardubický kraj	101	1 515	78	352
FÚ pro Kraj Vysočina	126	1 350	84	376
FÚ pro Jihomoravský kraj	333	1 029	126	758
FÚ pro Olomoucký kraj	162	1 267	65	698
FÚ pro Moravskoslezský kraj	356	851	123	636
FÚ pro Zlínský kraj	198	862	92	413

Zdroj: data z GFŘ, vlastní zpracování NKÚ.

Pozn.: Není zahrnut SFÚ.

Nejvíce zatíženými správci DPFO byli u DPFO ze závislé činnosti FÚ pro hl. m. Prahu a FÚ pro Jihomoravský kraj, u DPFO z příznání FÚ pro Středočeský kraj a FÚ pro Pardubický kraj.

GFŘ v kontrolovaném období neprovádělo analýzu výkonnostních ukazatelů, protože personální systém FS ČR do roku 2015 neumožňoval sledovat počty pracovníků podle prováděných činností. Od roku 2016 FS ČR zavedl nový systém, který takové sledování umožňuje, ale do konce kontroly jej nebylo možné plně využívat z důvodu nejednotného přístupu k zadávání údajů vedoucími pracovníky. Proto NKÚ pro výpočet přepočteného počtu systemizovaných míst použil přepočet koeficientem založeným na poměru skutečného počtu systemizovaných míst správců DPFO k celkovému počtu systemizovaných míst. Analýzou vytíženosti správců daně lze odhalit nedostatky v personálním zajištění správy daně, jako je např. neefektivní alokace personálních zdrojů na jednotlivé činnosti.

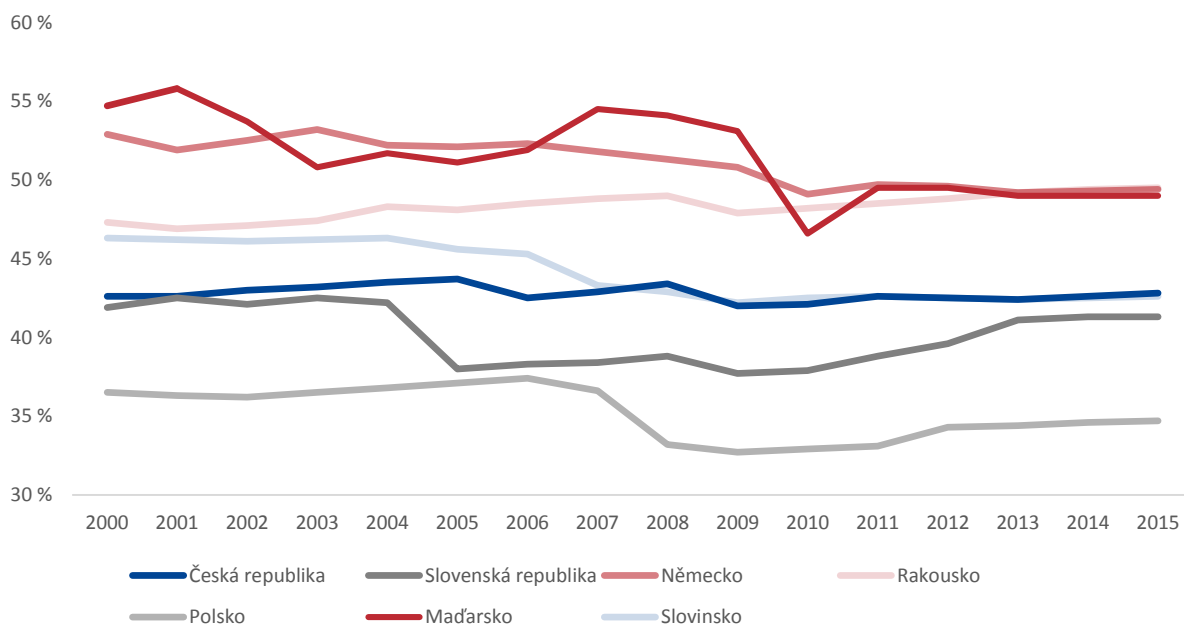
Finanční správa kromě subjektů, které poskytují pojišťovací produkty (konkrétně Česká asociace pojišťoven), jednala taktéž se státními organizacemi (Česká správa sociálního zabezpečení) o možné spolupráci pro výměnu informací, které by mohly umožnit ověřovat oprávněnost nároků na daňové úlevy poplatníků a taktéž výši jejich celkových příjmů.

V případě České asociace pojišťoven byl základní problém ve výkladu ustanovení zákonů upravujících povinnost mlčenlivosti. Česká asociace pojišťoven odmítla poskytnout seznam osob, které předčasně ukončily pojistné smlouvy, s tím, že dotaz musí směřovat na konkrétní osoby, nikoliv poskytnutí celého seznamu. V případě České správy sociálního zabezpečení byl problém technického rázu – nekompatibilita informačních systémů, přičemž výměna informací probíhala na žádosti a nebyla zautomatizovaná. Zpracování žádostí přinášelo administrativní zátěž na obou stranách. Zjednodušení sdílení těchto informací mělo řešit jedno inkasní místo. Tento stav, kdy správce daně neměl k dispozici automatizovanou výměnu informací o daňových subjektech, měl mj. negativní vliv na efektivnost správy daně a taktéž nepřispěl k odolnosti systému DPFO proti daňovým únikům.

4. Daňové zatížení v České republice v mezinárodním kontextu

Ke srovnání daňového zatížení poplatníků DPFO byly vybrány následující státy: Německo, Rakousko, Slovensko, Polsko a Maďarsko. Německo bylo vybráno s ohledem na velkou provázanost v rámci mezinárodního obchodu, ostatní země ve výběru tvoří užší společenství v rámci rozšířené Visegrádské skupiny. Porovnání zemí v rámci OECD je uvedeno v příloze č. 1 a č. 2. Předpokladem pro relevantní srovnání bylo poměrování poplatníků s totožnými specifickými vlastnostmi, tzn. s totožnou výší příjmů a počtem jimi vyživovaných osob, které ovlivňují jejich výslednou daňovou povinnost.

Graf č. 7: Komparace celkového zdanění práce u bezdětného poplatníka s průměrnou mzdou za roky 2000–2015

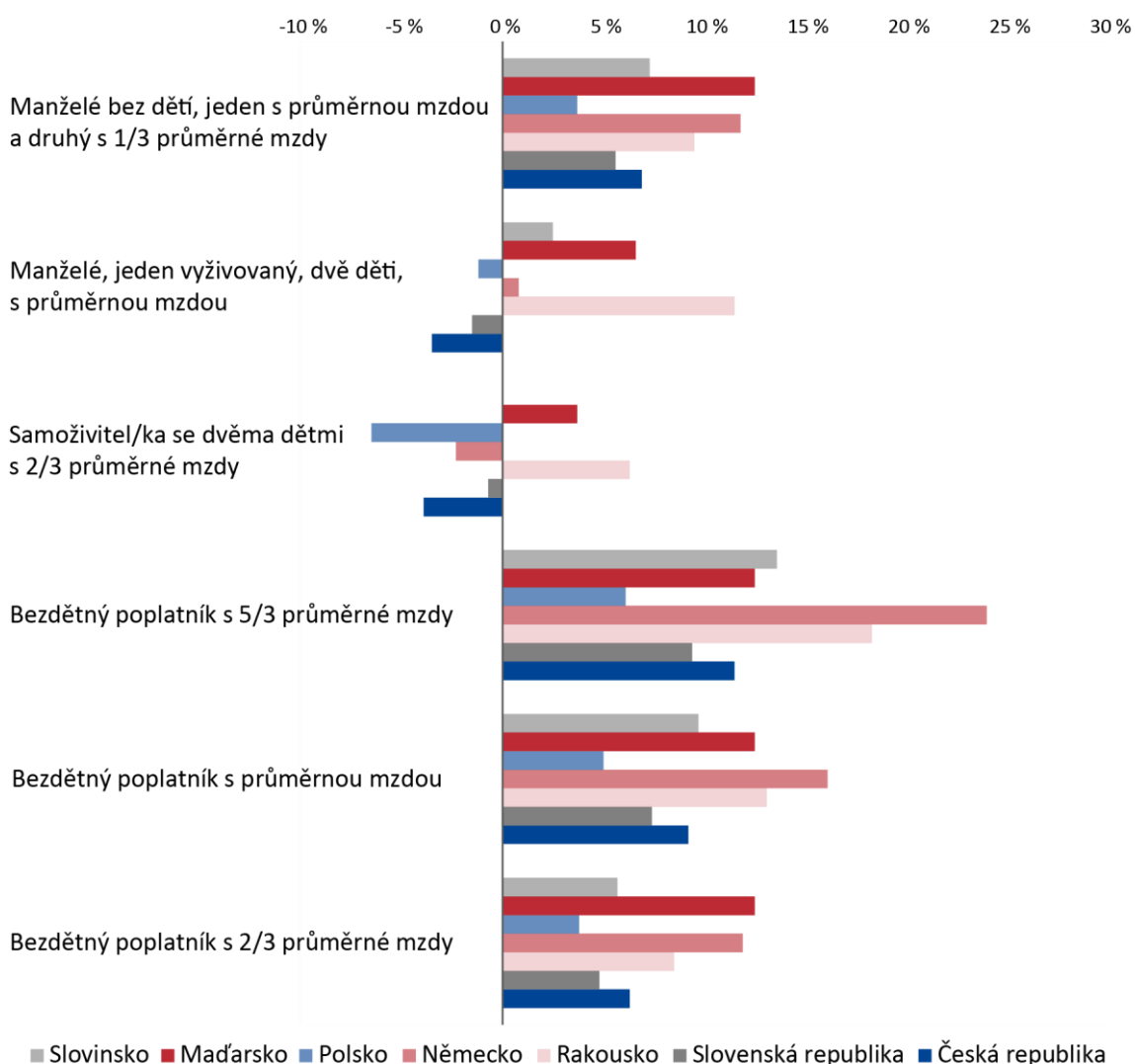


Zdroj: OECD Statistics.

Výše uvedený graf ilustruje rozdíly ve výši celkového zdanění práce u bezdětného poplatníka s průměrnou mzdou. V průběhu sledovaného období byly mezi jednotlivými státy rozdíly,

přičemž v roce 2000 činil maximální rozdíl daňového zatížení práce 18,2 %, v roce 2015 pak 14,8 %. Dlouhodobě nejvyšší daňové zatížení měly ve sledovaném období Německo (průměrně 51 %) a Rakousko (průměrně 48,3 %).

Graf č. 8: Podíl DPFO z celkových nákladů na práci v roce 2015



Zdroj: OECD Statistics.

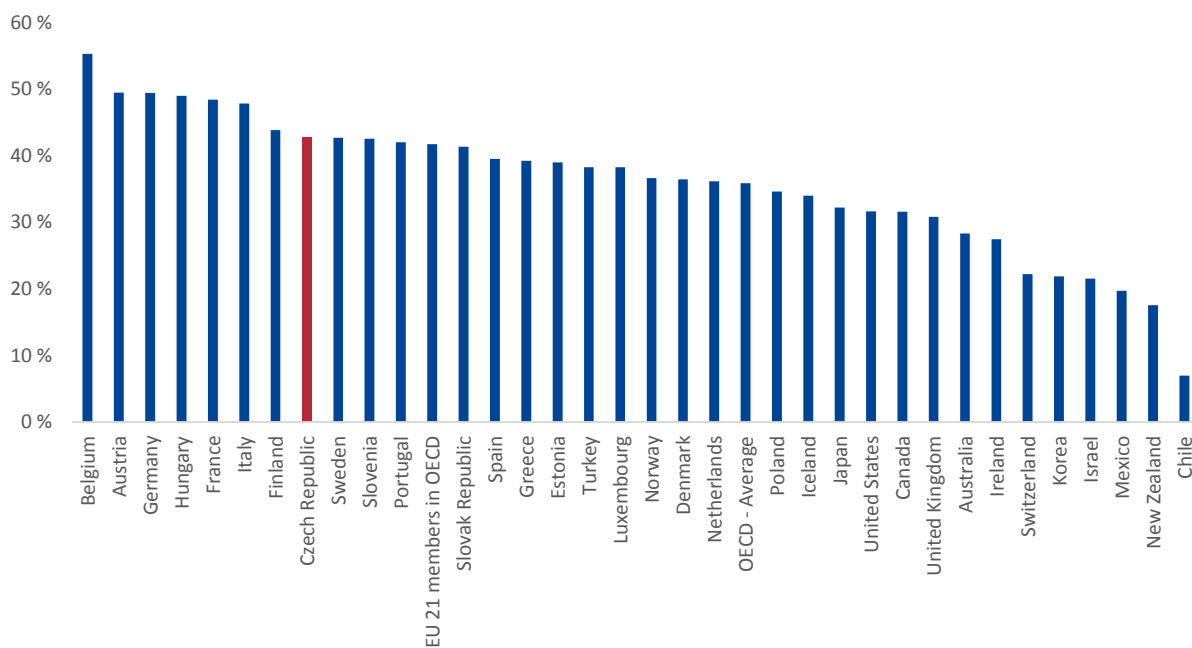
Výše uvedený graf uvádí stav podílu DPFO na celkových nákladech na práci v roce 2015. Mezi nejvíce podporované skupiny poplatníků patřily především rodiny s dětmi a samoživitelé. Je patrné, že aplikaci negativní daňové povinnosti (daňový bonus) u těchto poplatníků využívaly všechny srovnávané státy, kromě Rakouska. Z uvedených údajů však nelze vyvozovat, že proplácení této negativní povinnosti v ostatních státech je v gesci správce daně, jako je tomu v případě České republiky.

Z výše uvedených údajů vyplývá, že daňovou progresi využívají všechny srovnávané státy, přičemž rozdíly jsou patrné nejen z hlediska výše získávaných příjmů ze zaměstnání, ale taktéž vyživovací povinnosti poplatníků DPFO.

Seznam zkratek

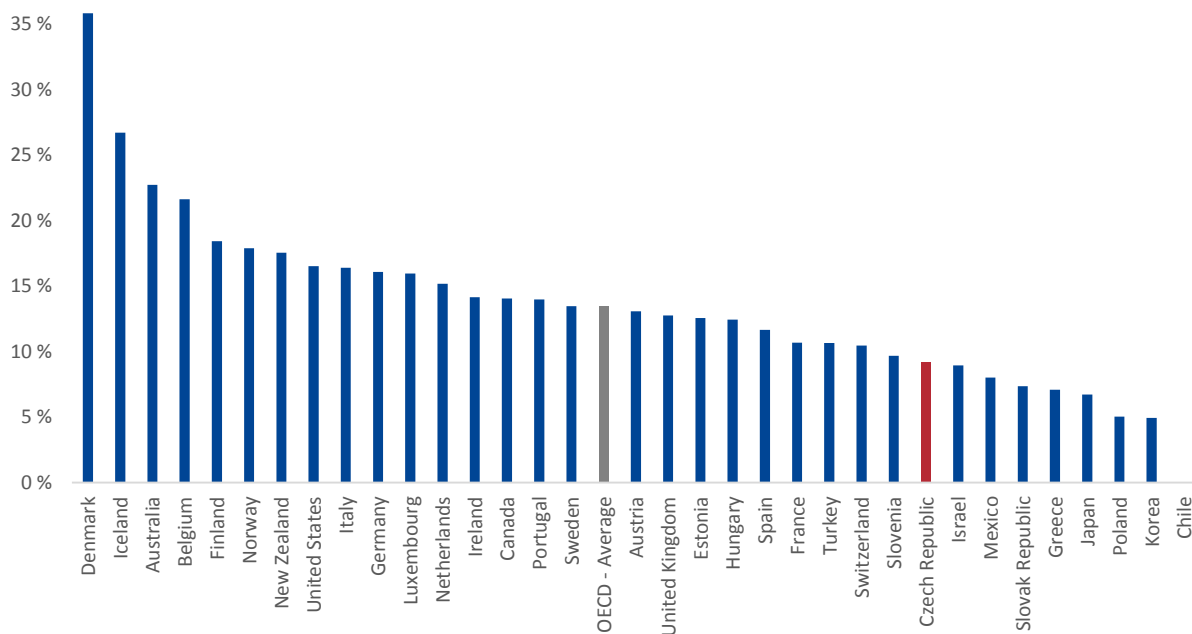
ADIS	automatizovaný daňový informační systém
ČR	Česká republika
DAP	daňové přiznání
DB	daňový bonus
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DŘ	daňový řád
DS	daňový subjekt
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
FS ČR	Finanční správa ČR
FÚ	finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	hrubý domácí produkt
JIM	jedno inkasní místo
MF	Ministerstvo financí
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
Pl. ÚS	plénum Ústavního soudu
PO	právnícká osoba
SD	správce daně
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
SR	státní rozpočet
SZÚ	státní závěrečný účet
VDA	vyúčtování DPFO ze závislé činnosti
ZD	základ daně
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZO	zdaňovací období

Příloha č. 1: Komparace celkového zdanění práce u bezdětného poplatníka s průměrnou mzdou (rok 2015)



Zdroj: OECD Statistics.

Příloha č. 2: Podíl DPFO z celkových nákladů na práci u bezdětného poplatníka s průměrnou mzdou (rok 2015)



Zdroj: OECD Statistics.

Příloha č. 3

NKÚ zvolil pro vyjádření nákladovosti a efektivnosti DPFO z přiznání a DPFO ze závislé činnosti metodu přepočtu výdajů koeficientem založeným na poměru zaměstnanců vykonávajících správu DPFO z přiznání, resp. DPFO ze závislé činnosti na celkovém počtu zaměstnanců FS ČR.

Nákladovost a efektivnost správy DPFO (v Kč)

Rok	2012	2013	2014	2015
Inkaso DPFO	123 048 652 871	128 814 816 674	131 994 788 943	138 623 108 645
Přepočtený počet zaměstnanců DPFO	1 419,64	1 445,50	1 448,48	1 469,64
Přepočtené výdaje na DPFO	801 592 644	816 515 616	800 162 818	886 452 093
Efektivnost ve vztahu k výdajům na správu DPFO				
Příjmy na 1 Kč výdajů	153,51	157,76	164,96	156,38
Příjmy na 1 zaměstnance	86 676 406	89 114 254	91 126 224	94 324 534
Nákladovost ve vztahu k výdajům na správu DPFO				
Výdaje na 100 Kč příjmů	0,651	0,634	0,606	0,639
Výdaje na 1 zaměstnance	564 648	564 867	552 414	603 176

Zdroj: data z GŘ, vlastní zpracování NKÚ.

Nákladovost a efektivnost správy DPFO z přiznání (v Kč)

Rok	2012	2013	2014	2015
Inkaso DPFO z přiznání	3 261 488 258	2 680 353 365	1 128 075 815	2 498 164 301
Přepočtený počet zaměstnanců DPFO z přiznání	1 188,44	1 210,09	1 212,59	1 230,30
Přepočtené výdaje na DPFO z přiznání	671 048 305	683 540 978	669 851 334	742 087 865
Efektivnost ve vztahu k výdajům na správu DPFO z přiznání				
Příjmy na 1 Kč výdajů	4,86	3,92	1,68	3,37
Příjmy na 1 zaměstnance	2 744 352	2 214 998	930 304	2 030 533
Nákladovost ve vztahu k výdajům na správu DPFO z přiznání				
Výdaje na 100 Kč příjmů	20,575	25,502	59,380	29,705
Výdaje na 1 zaměstnance	564 648	564 867	552 414	603 176

Zdroj: data z GŘ, vlastní zpracování NKÚ.

Nákladovost a efektivnost správy DPFO ze závislé činnosti (v Kč)

Rok	2012	2013	2014	2015
Inkaso DPFO ze ZČ	119 787 164 613	126 134 463 308	130 866 713 128	136 124 944 344
Přepočtený počet zaměstnanců DPFO ze ZČ	231,20	235,41	235,89	239,34
Přepočtené výdaje na DPFO ze ZČ	130 544 340	132 974 638	130 311 484	144 364 228
Efektivnost ve vztahu k výdajům na správu DPFO ze závislé činnosti				
Příjmy na 1 Kč výdajů	917,60	948,56	1004,26	942,93
Příjmy na 1 zaměstnance	518 119 566	535 809 979	554 768 074	568 751 334
Nákladovost ve vztahu k výdajům na správu DPFO ze závislé činnosti				
Výdaje na 100 Kč příjmů	0,109	0,105	0,100	0,106
Výdaje na 1 zaměstnance	564 648	564 867	552 414	603 176

Zdroj: data z GŘ, vlastní zpracování NKÚ.