



Česká republika
Nejvyšší kontrolní úřad

zpráva o daních v České republice

obsah

Úvod.....	3
Klíčová fakta.....	4
Shrnutí.....	5
Cíle daňové politiky.....	8
Udržitelnost příjmů státního rozpočtu je závislá na ekonomickém růstu.....	11
Opatření v boji s daňovými úniky jsou účinná zejména v prevenci.....	14
Daň z příjmů právnických osob.....	14
Daň z příjmů fyzických osob.....	14
Daň z přidané hodnoty.....	15
Spotřební daně.....	16
Daň z hazardních her.....	17
Náklady na plnění daňových povinností jsou vysoké.....	19
Zjištění z kontrol NKÚ zaměřených na daňovou problematiku.....	25
Mezinárodní srovnání daňových systémů.....	30
Seznam zkratk.....	33
Příloha č. 1: Seznam kontrolních akcí NKÚ.....	34

úvod

Daňová politika státu je komplexem opatření v oblasti daní. Její celospolečenská významnost je dána zejména nezbytností získání prostředků sloužících ke krytí výdajů státu. Dopady špatného výběru daní lze demonstrovat na krizi Řecka, které mj. dlouhodobě řádně nevybíralo daně. Prostřednictvím daní je ovlivňováno plnění dalších politik státu a EU. Cílem daňové politiky EU je hladké fungování jednotného evropského trhu, boj proti škodlivé daňové soutěži a daňovým únikům a podpora širší spolupráce mezi daňovými správami při zajišťování kontroly a při boji proti podvodům. Daňová politika přímo nebo nepřímo ovlivňuje celou společnost, např. ovlivňuje ceny zboží a služeb. Plátce a poplatníci daní zatěžuje nezanedbatelnými výdaji v podobě administrativního zatížení a významně působí na výdaje na výkon správy daní.

NKÚ při hodnocení daňového systému ČR zohlednil vývoj v oblasti právní úpravy, strategické materiály EU a vlády ČR, výsledky kontrol provedených NKÚ a přijatá opatření. Kontrolní činnost v oblasti daňové politiky byla jednou z prioritních oblastí NKÚ pro období 2014–2017. NKÚ se zaměřil na oblast daní spravovaných Finanční správou ČR /FS ČR/ a Celní správou ČR /CS ČR/ a prováděnou Ministerstvem financí ČR /MF/.

Cílem této zprávy je podat informaci, zda v období 2014–2017 bylo dosaženo strategických cílů v oblasti daní, zejména zda došlo ke zjednodušení daňového systému v ČR, snížení administrativní zátěže při správě a zpracování daní a zvýšení úspěšnosti výběru daní, a upozornit na nedostatky, které NKÚ zjistil při svých kontrolách.

klíčová fakta o daních



34,9 %

Daňové zatížení v ČR, tj. podíl příjmů k HDP, bylo v roce 2017 nad průměrem OECD, který činil 34,2 %¹.

43,4 %

Úroveň zdanění práce v ČR byla v roce 2017 vysoká (průměr OECD činil 36 %²). Na míře zdanění práce se nejvíce podílely odvody na pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

230 hodin

Plnění daňových povinností trvalo v roce 2017 poplatníkům v ČR průměrně 230 hodin. Čas potřebný ke splnění všech daňových povinností v ČR významně překročil průměr států EU a Evropského sdružení volného obchodu, který činil 161 hodin³.

14 %

Výpadek příjmů z DPH, který představuje rozdíl mezi částkou skutečně vybraných příjmů z DPH a teoretickou částkou, která by měla být vybrána, se v roce 2016 snížil na 14 % (EU 12 %)⁴.

160 x

Daňový systém je složitý a náročný na administrativu. Jen zákon o daních z příjmů byl nejméně 160krát novelizován.

¹ OECD – Global Revenue Statistics Database.

² OECD – Tax Revenue.

³ *Paying Taxes*, PWC, 2019.

⁴ *Study and Report on the VAT GAP in the 28-EU Member States: 2018 Final Report*, TAXUD 2015/CC/131.

shrnutí

- » **ČR cíle definované ve strategických materiálech EU a vlády ČR v daňové oblasti naplňuje zejména v boji proti daňovým podvodům.** Výběr daní se zlepšil, avšak povinnosti daňovým subjektům v návaznosti na nová opatření proti daňovým podvodům narůstají. Další cíle v oblasti daňové politiky nebyly realizovány a slabiny daňového systému spočívající ve struktuře daní a administrativní náročnosti odvodu a správy daní přetrvávají, v některých oblastech se dále prohlubují.
- » **Udržitelnost příjmů státního rozpočtu je silně závislá na ekonomickém růstu a plné zaměstnanosti.** Růst daňového inkasa ve sledovaném období byl významný u daní ze spotřeby (tj. u daně z přidané hodnoty a spotřebních daní, např. u daně z tabákových výrobků) a daní z příjmů. Příčinou vyššího inkasa daní byl zejména silný ekonomický růst a s ním související spotřeba obyvatelstva. Majetkové daně, které jsou méně závislé na ekonomickém vývoji, mají ve vztahu k celkovému inkasu daní zanedbatelný význam. Z dlouhodobého hlediska může být vysoká závislost daňových příjmů na ekonomickém růstu rizikem udržitelnosti příjmů státního rozpočtu. Některá opatření, zejména v oblasti spotřebních daní a hazardu, sice cílí na omezení negativních následků, avšak mohou mít i negativní vliv na inkaso daní, např. po zavedení přísnější regulace došlo v roce 2018 k výraznému snížení inkasa z hazardu.
- » **K zásadním úsporám při správě daní nedošlo.** Nové postupy a elektronizace správy daní zatím nevedly k úsporám personálních zdrojů ani k významné změně v jejich struktuře uvnitř orgánů finanční správy. Stále je většina personálních zdrojů alokována na zpracování daňových přiznání a vyměření daní. S ohledem na rostoucí počet úředních osob a přirozený růst mezd se efektivnost správy daní nezlepšuje.
- » **Ve zjednodušení daňového systému ani ve snižování administrativní zátěže stále nebylo dosaženo žádného významného posunu.** Daňový systém ČR je složitý a jeho časté změny snižují předvídatelnost daňových pravidel. Dílčí opatření, která byla provedena v oblasti zvyšování elektronizace správy daní, významně nesnížila administrativní zátěž daňových subjektů ani správců daně⁵. Naopak v souvislosti s opatřeními proti daňovým podvodům povinnosti daňovým subjektům narůstají.
- » **Kontroly NKÚ upozornily na nedostatky, které mají vliv na plnění cílů daňové politiky.**
 - Kontrola projektu jednoho inkasního místa (JIM), jehož cílem bylo zvýšení efektivity výběru daní a snížení administrativní zátěže jak u poplatníků, tak u správců daně, prokázala, že ani při vynaložení téměř 3,5 mld. Kč nebylo cíle projektu dosaženo. Peněžní prostředky nebyly vynakládány na realizaci JIM, ale na technicko-organizační opatření. Informační systémy orgánů finanční správy, správy pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na zdravotní pojištění byly stále samostatnými, vzájemně nekomunikujícími systémy, což odpovídalo výchozímu stavu.

⁵ Správcem daně je podle § 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

- Efektivnost správy majetkových daní, vyjádřená jako poměr výdajů na jejich správu k dosaženým příjmům, je třikrát nižší než efektivnost správy všech daní spravovaných Finanční správou ČR. Na tuto efektivnost má vliv nastavený systém zdanění, zejména výše vybrané daně, míra osvobození od daně a sazby daní.
- Zákon o daních z příjmů je složitý, obsahuje množství výjimek a slev, které mají vliv na administrativní náročnost správy daně jak na straně poplatníků, tak na straně správců daně.
- Systém DPH u přeshraničních transakcí negarantuje jejich zdanění. Systém DPH v režimu MOSS⁶ vykazuje řadu nedostatků, které ztěžují správné zdanění elektronických služeb.
- Finanční správa ČR používá pro administraci daňových povinností, které jen v roce 2017 představovaly celkovou hodnotu inkasa za vybrané druhy daňových příjmů téměř 796 mld. Kč, jeden z nejzastaralejších informačních systémů státu. Finanční prostředky ve výši 428 mil. Kč zaplacené v letech 2011–2017 na jeho provoz a další rozšíření přitom nebyly vynaloženy hospodárně, efektivně a účelně.

⁶ Jedná se o zvláštní režim jednoho správního místa (Mini One Stop Shop). Aby se snížila administrativní zátěž osob povinných k dani, byl zaveden dobrovolný režim zdanění. Na základě tohoto režimu může osoba povinná k dani veškeré elektronické služby, které poskytla osobám nepovinným k dani v jiných členských státech EU, přiznat ve státě svého sídla (stát identifikace) a tam také zaplatit daň z přidané hodnoty.

cíle daňové politiky

stanovení cílů daňové politiky 2012–2020

V roce 2011 vláda⁷ schválila *Strategii mezinárodní konkurenceschopnosti ČR pro období 2012–2020*. Strategie navázala na *Rámec strategie konkurenceschopnosti* Národní ekonomické rady vlády z března 2011 a na *Analýzu konkurenceschopnosti ČR* Ministerstva průmyslu a obchodu z ledna 2011.

Cíl daňové politiky je zahrnut ve třetím pilíři pod bodem 3.12. *Konkurenceschopný daňový systém*. Cílem pilíře bylo mj. aplikovat optimální daňový mix v ČR a dokončit daňovou reformu. „České daně mohou být opravdu konkurenceschopné pouze tehdy, pokud splní podmínky maximální administrativní jednoduchosti a minimalizace distorzí. V malé otevřené ekonomice hraje daňový systém mimořádně významnou roli. Daně musí být dostatečně vysoké pro český systém přerozdělování, ale v oblastech s vysokou konkurencí současně i mírně stimulující. Ekonomická krize totiž nevyvrátila většinu tezí moderního tax designu. Český daňový systém redukuje zaměstnanost více než je nutné, preferuje financování dluhem a není dostatečně jednoduchý pro běžné spotřebitele/plátce. Hlavní navržená opatření směřují k fungování Jednoho inkasního místa, k preferovanému posunu od zdanění práce ke zdanění spotřeby, sjednocení sazeb DPH, minimalizace nepotřebných výjimek či tvorbě tzv. daňových podlah (dolních limitů) – minimálních nezdanitelných základů při výpočtu odvodu pojistného na zdravotní a sociální pojištění.“

Přehled priorit (záměrů a cílů) vlády v oblasti daní a daňového systému v letech 2011–2017

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	Zjednodušení systému daní z příjmů	Zjednodušení systému daní z příjmů	Boj proti daňovým únikům	Změny v daňovém systému	Zlepšení výběru daní a zjednodušení daňového systému	Boj s daňovými úniky	
2	Nezvyšování zdanění práce, sjednocení sazby DPH	Zvyšování podílu nepřímých daní		Omezení paušálních nákladů OSVČ	Snížení daňového zatížení práce	Zefektivnění výběru daní	
3	Lepší koordinace daňové a sociální politiky	Reorganizace daňové a celní správy		Zlepšení výběru daní a boj proti daňovým únikům	Přesun daňové zátěže	Zdanění práce a přesun zdanění do jiných oblastí	
4	Projekt jednoho inkasního místa	Projekt jednoho inkasního místa	Jedno inkasní místo		Omezení rozdílů v daňovém zacházení se zaměstnanci a OSVČ		
5	Zřízení Generálního finančního ředitelství						

Zdroj: národní programy reforem České republiky z let 2011–2017.

Legenda: **splněno**, **částečně splněno**, **nesplněno**.

⁷ Usnesení vlády ČR ze dne 27. září 2011 č. 713, o *Strategii mezinárodní konkurenceschopnosti České republiky pro období let 2012 až 2020*.

**Rada EU
doporučuje
ČR snížit
vysoké
zdanění
práce**

Rada EU vydává každoročně k národním programům reforem svá doporučení. V červenci 2014 vydala pro Českou republiku doporučení⁸ k *Národnímu programu reforem České republiky na rok 2014*, ve kterém mj. doporučila provést opatření ke zlepšení plnění daňových povinností zejména na DPH a snížit vysoké daňové zatížení práce přesunutím daňové zátěže do jiných oblastí, např. na daň z nemovitých věcí a ekologické daně. Návrhy opatření byly uvedeny v národním programu reforem (viz výše). Tato doporučení Rada uvedla i v hodnocení *Národního programu reforem České republiky na rok 2015*. Nastavené reformní priority daňového systému byly realizovány postupným a pouze dílčím způsobem.

**Evropská
komise
kritizuje
složitost
daňového
systému**

Evropská komise vydává každoročně zprávu, ve které posuzuje pokrok jednotlivých členských států při provádění strukturálních reforem. Ve svých zprávách o České republice Komise opakovaně upozornila na skutečnost, že míra daňových úniků v ČR je vysoká a náklady na plnění daňových povinností jsou značné. Určitý pokrok byl v ČR zaznamenán v boji proti podvodům na DPH, zejména v podobě zavádění nových legislativních opatření. Ke zjednodušení daňového systému ani k přesouvání daňové zátěže do oblastí, v nichž bude méně omezovat růst, např. na pravidelně placené daně z nemovitých věcí a ekologické daně, však stále nedochází.

Kroky ČR v boji proti daňovým únikům na DPH založila vláda ČR na třech vzájemně propojených pilířích: mechanismu přenesení daňové povinnosti⁹, kontrolním hlášení a elektronické evidenci tržeb /EET/. Rada EU ve svém doporučení¹⁰ k *Národnímu programu reforem České republiky na rok 2016* uvedla, že na druhé straně ale nejsou plánována žádná opatření ke snížení relativně vysokých nákladů, které jsou spojeny s placením daní, nebo ke zjednodušení daňového systému. Evropská komise ve *Zprávě o České republice 2017*¹¹ navíc uvedla, že náklady a doba na administraci povinností vyplývajících z daňových předpisů v ČR jsou nad průměrem EU; významným negativním prvkem je v ČR jedno z nejnižších využívání služeb elektronické veřejné správy v rámci EU, od roku 2015 se však zvýšilo.

⁸ Doporučení Rady ze dne 8. července 2014 k národnímu programu reforem České republiky na rok 2014 a stanovisko Rady ke konvergenčnímu programu České republiky z roku 2014, Úřední věstník Evropské unie, C 247, 29. 7. 2014, s. 12–16.

⁹ DPH přiznává a odvádí plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno.

¹⁰ Doporučení Rady ze dne 12. července 2016 k národnímu programu reforem České republiky na rok 2016 a stanovisko Rady ke konvergenčnímu programu České republiky z roku 2016, Úřední věstník Evropské unie, C 299, 18. 8. 2016, s. 23.

¹¹ Pracovní dokument útvarů komise Zpráva o České republice 2017, SWD(2017) 69, 22. února 2017.

Jedním z hlavních strukturálních problémů analyzovaných ve *Zprávě o České republice 2018*¹², které poukazují na konkrétní výzvy pro české hospodářství, je stále složitější daňový systém. Výběr daní se zlepšil, ale četnost změn a vyšší náklady na dodržování předpisů jsou pro podniky znepokojivé. Reforma právních předpisů o daních z příjmů ještě není dokončena. Daňové zatížení nesezdaných osob s nízkými příjmy zůstává vysoké.

Evropská komise ve *Zprávě o České republice 2019*¹³ konstatovala, že v období ekonomického růstu se daňové příjmy v roce 2017 nadále zvyšovaly a přispívaly k přebytku veřejných financí. Příjmy ze spotřebních daní a ze zdanění práce rostly a zvyšovaly se čisté příjmy ze sociálních příspěvků. Implicitní míra zdanění práce u zaměstnanců je vyšší než průměr EU v důsledku vyššího pojistného na sociální zabezpečení. Evropská komise opakovaně uvedla, že ačkoliv periodická daň z nemovitostí patří mezi daně, které nejméně poškozují hospodářský růst, jsou tyto příjmy v České republice i nadále velmi nízké stejně jako příjmy z ekologických daní, které v roce 2017 tvořily pouze 5,9 % všech vybraných daní a sociálních příspěvků. Ke zvýšení příjmů z daní přispěla i opatření k předcházení daňovým únikům, což se projevilo na snížení výpadku příjmů z DPH, a to z 20 % v roce 2012 na 14 % v roce 2016. Podle Evropské komise náklady podniků na dodržování daňových povinností zůstávají nad průměrem EU. Její studie poukázala na to, že téměř 50 % respondentů se domnívá, že složitost právních předpisů v oblasti daní v České republice je velmi zatěžující, a dalších 29 % ji považuje za zatěžující.

Evropská komise také krátce komentovala reformu daní z příjmů, připravovanou Ministerstvem financí. K tomu České republice dále doporučila zvážit další daňové reformy, které by přesunuly daňovou zátěž od zdanění práce na daňové základny, které více podporují růst, zejména vzhledem k poměrně vysoké implicitní míře zdanění práce. Velmi užitečné by mohly být i cílené změny ve prospěch osob s nízkou kvalifikací a osob, které jsou druhými výdělečně činnými osobami v domácnosti.

¹² Pracovní dokument útvarů komise *Zpráva o České republice 2018*, SWD(2018) 202, 7. března 2018.

¹³ Pracovní dokument útvarů komise *Zpráva o České republice 2019*, SWD(2019) 1002, 27. února 2019.

**OECD navíc
kritizuje
zvyšování
administrativní
zátěže**

OECD jednou za dva roky vydává hospodářské přehledy¹⁴ jednotlivých zemí a v těchto přehledech uvádí svá doporučení. V roce 2018 byl vydán přehled o ČR, ve kterém OECD doporučuje České republice v daňové oblasti cílit svá opatření proti daňovým únikům tak, aby dodržování těchto opatření nebylo pro poctivé podnikatele zátěží. OECD se kriticky vyjádřila k změnám daňového systému, které zvyšují náklady na dodržování daňových předpisů, a doporučila daňový systém ČR zjednodušit. Negativní je podle OECD také silná závislost příjmů na pojistném na sociální zabezpečení a vysoké náklady na pracovní sílu v ČR. Jedním z doporučení tak je přesun daňové zátěže do oblasti spotřebních daní, zejména daní ekologických.

V plnění cílů daňové politiky bylo v ČR podle hodnocení institucí EU dosaženo pouze omezeného pokroku. Účinnost správy daní se zlepšila, avšak za cenu vyššího administrativního zatížení všech daňových subjektů. Mezinárodní instituce poukazují především na skutečnost, že i přes zaváděná opatření zůstává daňový systém v ČR složitý a že zdanění práce a náklady na plnění daňových povinností jsou vysoké.

¹⁴ Hospodářské přehledy OECD, Česká republika, červenec 2018, shrnutí, dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2018/oecd-zverejnilo-hospodarsky-prehled-cr-2-32426>.

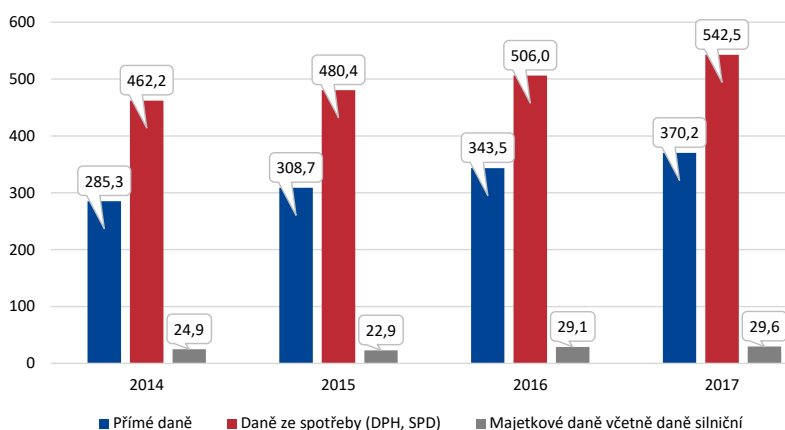
udržitelnost příjmů státního rozpočtu je závislá na ekonomickém růstu

významný růst inkasa u daní ze spotřeby

V roce 2017 dosáhlo celkové inkaso daňových příjmů včetně cla a pojistného na sociální zabezpečení 1 428,3 mld. Kč.

Růst daňového inkasa je významný u daní ze spotřeby, následují daně z příjmů. Majetkové daně, které jsou méně závislé na ekonomickém vývoji, mají ve vztahu k celkovému inkasu zanedbatelný význam.

Vývoj přímých, spotřebních a majetkových daní v letech 2014–2017 (v mld. Kč)



Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2017.

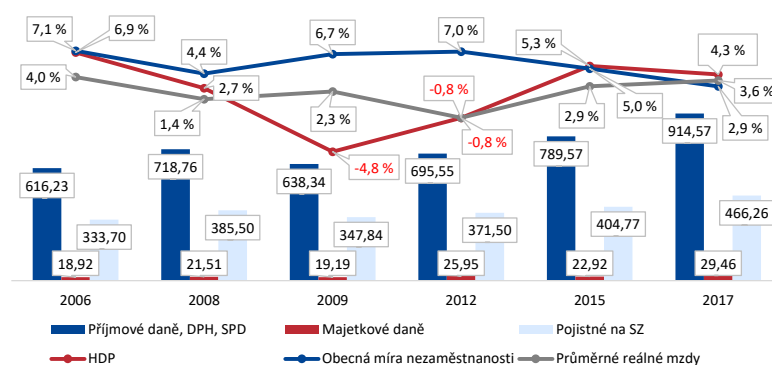
Pozn.: DPH = daň z přidané hodnoty, SPD = spotřební daně včetně energetických; do hodnoty nebyly zahrnuty odvod za elektřinu ze slunečního záření, daň z hazardních her a ostatní příjmy, odvody a daně.

NKÚ z veřejně dostupných zdrojů porovnal vývoj inkasa daní od předkrizového období (2006) přes krizová léta až do roku 2017, a to ve vztahu k vybraným makroekonomickým ukazatelům, a zohlednil vývoj sazeb daní. NKÚ porovnal, jaký je vzájemný vztah mezi inkasem daně a hospodářským cyklem, a zjistil, jaký je dopad hospodářského růstu na vývoj daňového inkasa.

**inkaso daní
je silně
závislé na
ekonomické
situaci**

V letech 2015 a 2017 byla situace ve vztahu mezi vývojem daňových příjmů a vývojem HDP, obecnou mírou nezaměstnanosti a průměrnými reálnými mzdami velmi podobná předkrizovému období roku 2008. Celkový růst inkasa daní je dán právě souběhem minimální nezaměstnanosti, nárůstu mezd, vysoké spotřeby a zlepšující se situace ekonomických subjektů. I v letech 2015 a 2017, tj. po zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb, vývoj inkasa daní odpovídal vývoji HDP, což lze interpretovat tak, že opatření proti daňovým podvodům mají spíše omezený dopad na celkové inkaso daní. S příchodem ekonomické recese lze očekávat obdobný vývoj jako v letech 2008 a 2009, tedy významný propad daňových příjmů. I přes preventivní přínos EET v boji proti daňovým únikům může EET v době recese naopak přispět k propouštění zaměstnanců, a tak zvýšit negativní dopad na státní rozpočet. To je dáno skutečností, že nedošlo k zásadní změně v daňové politice ČR zejména v oblasti zdanění práce, které je v ČR vysoké.

Vývoj daňového inkasa ve vztahu k vybraným makroekonomickým ukazatelům (v mld. Kč, v %)

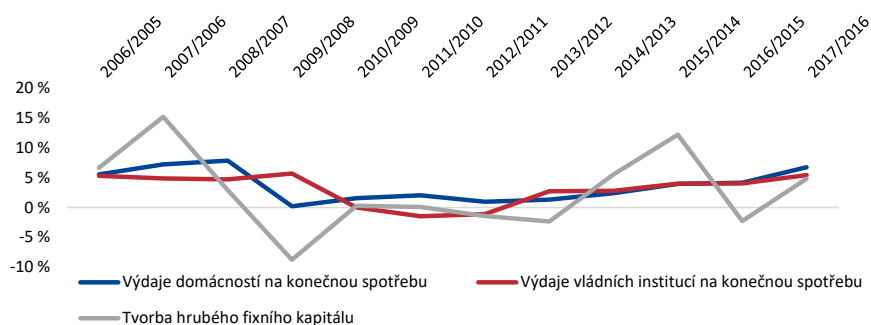


Zdroj: informační portál MONITOR, data Českého statistického úřadu.

Pozn.: Do majetkových daní byla zahrnuta také silniční daň.

Dlouhodobý vývoj dokumentuje také vývoj výdajů domácností na spotřebu nebo výdajů vládních institucí.

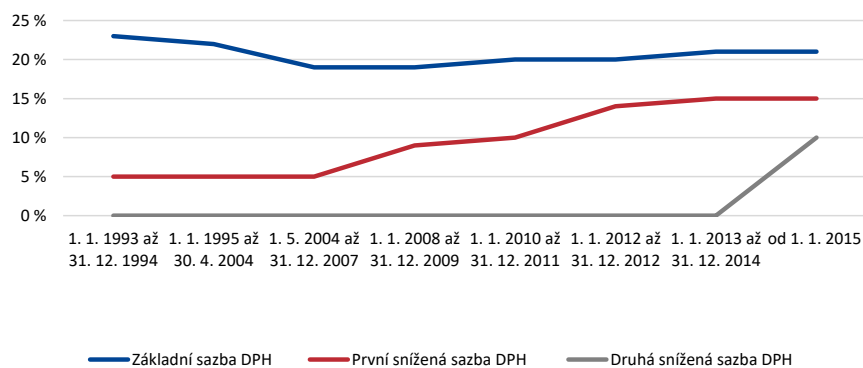
Vývoj vybraných makroekonomických ukazatelů (v %)



Zdroj: informační portál MONITOR.

Nezanedbatelný vliv na celkové inkaso daní měly i změny v sazbách DPH a spotřební daně z tabáku. U DPH se tento vliv projeví zejména při porovnání inkasa DPH v delším časovém horizontu, kdy je zřejmé, že k růstu celostátního inkasa DPH docházelo i v době ekonomické recese.

Vývoj sazeb DPH (v %)



Zdroj: zákon o dani z přidané hodnoty, graficky zpracoval NKÚ.

opatření v boji s daňovými úniky jsou účinná zejména v prevenci

opatření proti daňovým únikům mají preventivní charakter

Daň z příjmů právnických osob

V oblasti daně z příjmů právnických osob probíhá významná legislativní aktivita EU, která směřuje proti daňové optimalizaci a daňovým podvodům. Tato opatření, zaváděná v celé EU, však zvyšují administrativní zátěž. Jedná se o několik směrnic Rady EU¹⁵ označovaných DAC II – DAC V, které mění nebo zavádí opatření v oblasti povinné automatické výměny daňových informací mezi státy EU. Poslední z nich rozšiřuje přístup daňových orgánů k informacím získávaným pro účely boje proti praní peněz. Tzv. směrnice ATAD¹⁶ (*Anti Tax Avoidance Directive*) stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, která mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Účelem směrnice je boj proti erozi základu daně z příjmů nadnárodních společností a přesouvání zisku.

Boj proti přesouvání zisků a nežádoucí daňové optimalizaci je v oblasti daně z příjmů právnických osob prioritou i v ČR. FS ČR na uplatňování tzv. převodních cen mezi spojenými osobami reagovala zavedením povinné přílohy k daňovému přiznání; tato příloha má sloužit k získání informací důležitých pro správu daně, aby správci daně mohli svou kontrolní činnost lépe cílit na podezřelé obchodní transakce mezi těmito osobami. Opatření má především preventivní charakter, zvyšuje však z důvodu zavedení nových povinností poplatníkům dobu pro administraci jejich daňových povinností.

Daň z příjmů fyzických osob

opatření ke snížení daňové zátěže práce jsou soustředěna na uplatňování slev na dani

Ve sledovaném období byla provedena řada legislativních opatření, která však nastavení systému správy této daně zásadním způsobem nemění. Provedené úpravy mění vybrané parametry daně z příjmů fyzických osob, např. dochází ke zvýšení částek daňového zvýhodnění na vyživované dítě, k úpravě výše tzv. výdajových paušálů uplatňovaných podnikajícími fyzickými osobami nebo k zavedení solidárního zvýšení daně pro osoby s příjmy nad stanovenou hranici či nové slevy za umístění dítěte do předškolního zařízení. Tato opatření mají omezený dopad na celkové inkaso této daně, administrativní zátěž daňových subjektů a správců daně nesnižují, v případě zavedení nových nástrojů ji naopak zvyšují. V nastavení

¹⁵ Směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní; směrnice Rady 2015/2376/EU ze dne 8. prosince 2015, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní; směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní; směrnice Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz.

¹⁶ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.

**opatření
proti únikům
na DPH měla
pozitivní vliv,
ale navýšila
povinnosti
plátcům
daně**

daně se projevuje řada sociálních aspektů, které správu této daně dělají složitější, celkové daňové zatížení práce je stále vysoké. ČR neprovedla a ani nemá připraveno systémové opatření spočívající ve snížení celkové daňové zátěže práce, přestože je na tento fakt dlouhodobě upozorňována napříč odbornou veřejností a orgány EU.

Daň z přidané hodnoty

ČR se v posledních letech zaměřila na zavádění opatření v boji proti daňovým únikům, zejména v oblasti DPH. V roce 2016 bylo zavedeno kontrolní hlášení, které má zamezit fiktivnímu snížení daňové povinnosti či čerpání odpočtů na DPH a zvýšit efektivnost kontrolní činnosti. Tento výkaz je plně elektronický, i tak ale zvýšil dobu pro administraci povinností plátců DPH. Podle *Zprávy o České republice 2018* se doba potřebná ke splnění daňových povinností kvůli němu prodloužila o 14 hodin a v roce 2016 činila doba pro zpracování DPH celkem 92 hodin. Dopady na inkaso daně nelze samostatně z veřejně dostupných zdrojů zjistit, protože fiskální dopady se budou kumulovat s dalšími opatřeními proti daňovým podvodům. Lze však očekávat pozitivní dopad díky preventivnímu účinku tohoto opatření. Dalším opatřením proti daňovým únikům na národní úrovni bylo přijetí zákona o evidenci tržeb¹⁷. Tento mechanismus sběru informací o jednotlivých tržbách v maloobchodě dále zvýšil administrativní zatížení daňových subjektů. Jeho přínosy jsou po zavedení prvních dvou fází předmětem diskuzí. Podstatou problému je přiměřenost takového opatření ve vztahu k naplnění cíle správy daně.

Dopady zavedení těchto opatření na příjmy státního rozpočtu vykazovalo MF ve svých zveřejňovaných materiálech rozdílně. NKÚ již ve svém *Stanovisku k návrhu státního závěrečného účtu ČR za rok 2017* konstatoval, že věrohodnost těchto údajů je diskutabilní, vyčíslené dopady na státní nebo veřejné rozpočty se pohybovaly od 2 mld. Kč do 10 mld. Kč.

Realizovaná opatření, jako je např. kontrolní hlášení, měla pozitivní vliv na dodržování předpisů a plnění povinností daňovými subjekty v oblasti DPH, avšak na úkor administrativní zátěže daňových subjektů.

¹⁷ Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

**všeobecný
režim
přenesení
daňové
povinnosti
je možné
zavést jen
krátkodobě**

Nově zaváděným opatřením v EU je všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti u prodeje zboží či služeb nad prahovou hodnotu 17 500 €¹⁸. ČR o zavedení tohoto obecného mechanismu v EU dlouhodobě usilovala a zvažuje jeho implementaci do zákona o DPH¹⁹. Směrnice tento mechanismus umožňuje používat do 30. června 2022 za definovaných podmínek. Jednou z podmínek pro zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti je výše nevybraných příjmů z DPH v roce 2014. Přiměřenost zavedení tohoto mechanismu se posuzuje k výpadku příjmů z DPH v roce 2014, přitom např. v ČR byly postupně zaváděny nové mechanismy proti daňovým podvodům. Dopady těchto opatření bude nutné důkladně zanalyzovat a provést vyhodnocení ve vztahu k podmínkám uvedeným ve směrnici. Zásadní změna nastavení systému DPH by byla na velmi krátkou dobu (max. cca na tři roky), přičemž by muselo dojít ke změně právních předpisů, ke změně nastavení informačních systémů správce daně i daňových subjektů i ke změnám jejich obchodních modelů. Předpokládaných efektů by nemuselo být dosaženo.

Spotřební daně

**opatření
proti
daňovým
únikům na
spotřebních
daních jsou
účinná**

Spotřební daně zahrnují daň z minerálních olejů, daň z tabákových výrobků, daň ze surového tabáku, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů a tzv. energetické daně, tj. daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z elektřiny a daň z pevných paliv. Od roku 2011 byly do kategorie spotřebních daní zařazeny i odvody z elektřiny ze slunečního záření.

Národní legislativa reagovala na tzv. metanolovou a Březinovu kauzu a zavedla řadu opatření proti daňovým podvodům na spotřebních daních. Mimo jiné dne 1. 12. 2013 nabyt účinnosti zákon o povinném značení lihu²⁰, který zpřísnil podmínky pro výrobu a distribuci lihovin a obchodování s nimi. Byl zaveden nový typ kolků pro alkohol, zákon omezil maximální velikost spotřebitelského balení tvrdého alkoholu na tři litry a z prodeje lihu a lihovin učinil koncesovanou živnost. Jako opatření v boji proti daňovým únikům na dani z tabákových výrobků přijala ČR změnu zákona o spotřebních daních²¹ s účinností od 1. 1. 2015. K boji

¹⁸ Směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o dočasné používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání zboží a poskytnutí služeb nad určitou prahovou hodnotu.

¹⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

²⁰ Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu.

²¹ Zákon č. 331/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

proti únikům mělo zejména přispět např. zdanění nakládání se surovým tabákem a další opatření omezující nakládání s touto surovinou.

Kromě obecně zaměřených opatření reagovala ČR na nejvýznamnější oblasti daňových úniků zavedením registrace a povinnou kaucí distributorů pohonných hmot ve výši 20 mil. Kč. Tento institut byl zaveden do právního řádu z důvodu zapojení distributorů pohonných hmot do daňových podvodů v oblasti spotřebních daní, ale i DPH. Zavedení tohoto opatření bylo v ČR účinné, došlo k výraznému snížení počtu distributorů pohonných hmot a také ke snížení počtu podvodů u této komodity. Počet distributorů je u nás v porovnání se Slovenskou republikou, kde kauce zavedena není, přibližně poloviční, přestože je ČR dvakrát tak velkou ekonomikou.

Počet distributorů pohonných hmot

Počet subjektů	2013	2014	2015
ČR	1 891	174	x
SR	x	303	407

Zdroj: KA NKÚ č. 15/33 – Správa spotřebních daní.

Pozn.: K 27. 11. 2018 bylo v ČR platných 130 registrací.

Daň z hazardních her

**přísnější
regulace
hazardu
ovlivnila
výši inkasa**

Hazardní hry nepatří mezi oblasti harmonizované evropským právem. Zástupci MF spolu s regulátory hazardních her z členských států Evropského hospodářského prostoru proto dne 27. 11. 2015 v Bruselu podepsali první dohodu o spolupráci v oblasti on-line hazardních her. Dohoda je mj. zaměřena na předcházení praní špinavých peněz, podvodům a sázkám spojeným s manipulací sportovních akcí, na praktickou spolupráci mezi jednotlivými orgány i na sdílení osvědčených postupů.

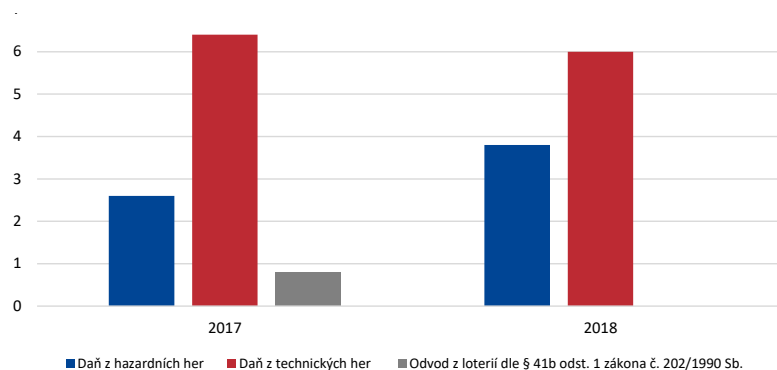
S účinností od 1. 1. 2017 daň z hazardních her²² nahradila dosavadní odvod z loterií a jiných podobných her. V roce 2017 činil výnos z hazardu cca 12 mld. Kč, což bylo o 1,5 mld. Kč více než v roce 2016. Vliv na zvýšení

²² Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her.

inkasa v roce 2017 mělo i zrušení možnosti uplatnit slevu na základě daru Českému olympijskému výboru, dále se projevilo to, že zákon o hazardních hrách nově umožnil provozování všech druhů hazardních her prostřednictvím internetu, vzrostly vklady hráčů, což zřejmě odráží zvyšující se příjmy obyvatelstva²³, a snížil se počet černých heren, jejichž odhalování se nově věnuje celní správa. Příjmy veřejných rozpočtů z hazardního hraní v r. 2017 činily 1 146 Kč na obyvatele²⁴.

Součástí reformy regulace provozování hazardních her byl i zákon o hazardních hrách²⁵ a tzv. změnový zákon (zákon č. 188/2016 Sb.). Poté, co nový zákon o hazardu začal naplno platit, vykázal výběr daně z technických her z důvodu přísnější regulace v roce 2018 mírný pokles.

Výběr daně z hazardu (v mld. Kč)



Zdroj: Průběh celostátního inkasa sdílených daní a daně z hazardních her v letech 2011 až 2019, FS ČR 2019.

Odvod z loterií, při nichž je provozovatelem vydán podle herního plánu určený počet losů s výherními čísly, číselných loterií a okamžitých loterií²⁶ byl od 1. 1. 2017 zákonem o hazardních hrách zrušen. FS ČR ve svých statistikách rozlišuje inkaso z hazardních her a technických her, což jsou hazardní hry provozované prostřednictvím technického zařízení přímo obsluhovaného sázejícím. Sazba daně z hazardních her činí 23 %, sazba daně z technických her 35 %.

²³ Návrh státního závěrečného účtu ČR za rok 2017.

²⁴ Výroční zpráva o hazardním hraní v České republice v roce 2017.

²⁵ Zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách.

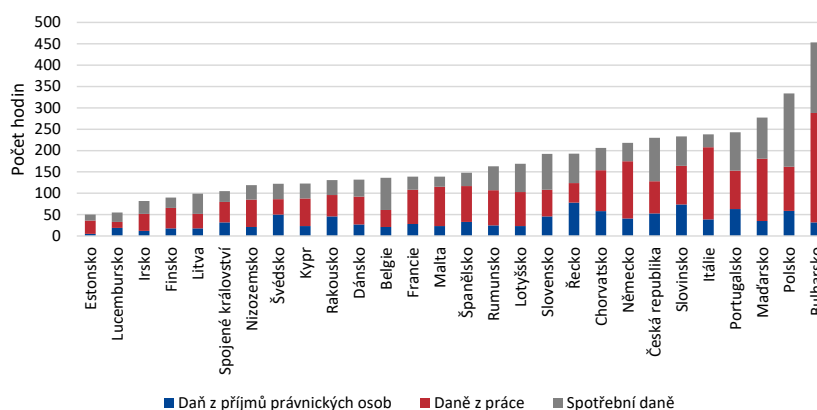
²⁶ Ustanovení § 41b odst. 1 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách.

náklady na plnění daňových povinností jsou vysoké

**230 hodin –
doba potřebná
pro zpracování
daní v ČR
je vysoká**

Dle studie PWC byl v roce 2017 čas potřebný ke splnění daňových povinností v České republice 7. nejvyšší v rámci EU-28. Průměrná doba potřebná k zajištění všech povinností souvisejících s daněmi ze spotřeby činila 102 hodin, průměr EU tak Česká republika překročila o téměř 45 hodin. O něco lépe na tom byla v případě daně z příjmů právnických osob, kdy průměr EU činící necelých 36 hodin překročila o více než 17 hodin. Naopak u daní z práce se Česká republika za rok 2017 nacházela mírně pod průměrem EU, který činil 79,3 hodiny. V České republice to bylo o 4,3 hodiny méně. V ukazateli celkové časové náročnosti pak významně překonala průměr zemí EU, který činil 172,1 hodiny (průměr EU a Evropského sdružení volného obchodu /EFTA/ činí 161 hodin). Celkové průměrné časové zatížení v České republice bylo vyčísleno na rovných 230 hodin. To je o téměř 58 hodin více než průměrné zatížení v rámci EU-28. Významný podíl na administrativní zátěži mají opatření v boji proti daňovým podvodům.

Čas potřebný ke splnění daňových povinností v roce 2017



Zdroj: *Paying Taxes*, PWC, 2019.

Doba potřebná pro splnění tří hlavních daní (v hodinách za rok) zahrnuje:

- sběr informací a výpočet splatné daně,
- vyplnění daňových formulářů, podání u příslušných úřadů,
- zajištění platby nebo srážky,
- je-li to nutné, přípravu samostatné povinné daňové účetní knihy.

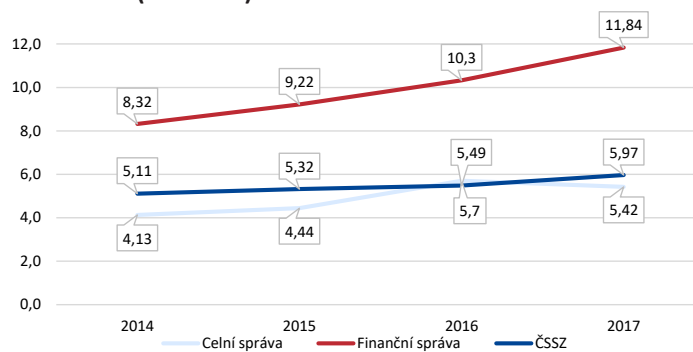
Data jsou shromažďována standardizovaným způsobem. Základem výpočtu je dotazník, který je rozeslán expertům jednotlivých zemí. Údaje z dotazníků jsou podrobeny četným kolům ověřování, což vede k revizím nebo rozšiřování shromážděných informací. Vzhledem k tomu, že jsou při sběru dat používány standardní předpoklady, jsou srovnání a poměřovací ukazatele platné napříč ekonomikami. Pro většinu ekonomik se shromážděné údaje týkají podniků v největším obchodním městě, které nemusí být shodné s hlavním městem. Údaje se často zaměřují na konkrétní obchodní formu – obvykle společnost s ručením omezeným nebo její právní ekvivalent stanovené velikosti. Transakce popsané v dotazníku se vztahují ke konkrétnímu souboru problémů a nemusí představovat úplný soubor problémů, se kterými se podnik setkává. Měření (množství) času zahrnuje prvek úsudku expertů – pokud zdroje ukazují různé odhady, uvedené časové ukazatele představují střední (mediánové) hodnoty. Vychází se z předpokladu, že podnik má k dispozici úplné informace o tom, co je požadováno, a neztrácí tak čas při splnění postupů.

**výdaje
související
s výběrem
daní
rostou**

Celkové výdaje související s výběrem daní činily v roce 2017 celkem 23,23 mld. Kč. Největší podíl měly výdaje na výběr daní spravovaných Finanční správou České republiky, které činily 11,84 mld. Kč.

Výdaje Finanční správy ČR na správu daní rostou: Od roku 2014, kdy jejich výše činila 8,32 mld. Kč, se zvýšily o 3,52 mld. Kč.

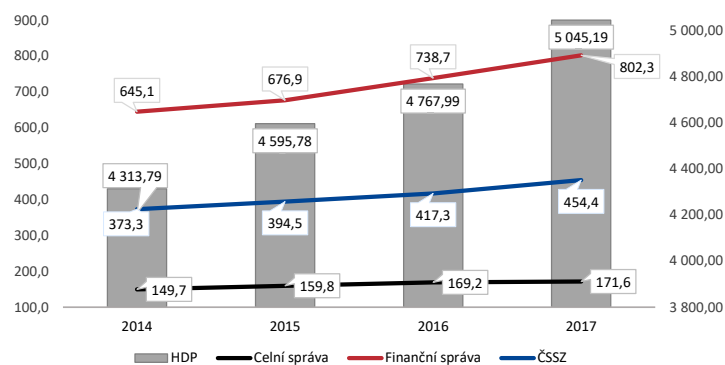
Vývoj celkových výdajů na výběr daní, cel a pojistného v letech 2014–2017 (v mld. Kč)



Zdroj: závěrečné účty kapitol č. 312 a 313.

Výdaje na správu daní a pojistného zaznamenaly výrazný nárůst, oproti roku 2014 byly v roce 2017 o 5,7 mld. Kč vyšší, tj. o 32 %. Nejvyšší meziroční nárůst byl v roce 2017 zaznamenán u Finanční správy ČR, když oproti předchozímu roku vzrostly tyto výdaje o 1,7 mld. Kč. Největší podíl na tom měl nárůst mzdových výdajů, který činil 1,2 mld. Kč.

Vývoj inkasa daní včetně cla a HDP v letech 2014–2017 (v mld. Kč)



Zdroj: zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR, zprávy o činnosti a výroční zprávy ČSSZ, data ČSU.

**úspory
personálních
zdrojů nebylo
dosaženo**

Inkaso daní vzrostlo mezi lety 2014–2017 o cca 22 %. Z porovnání celkových daňových příjmů a výdajů v letech 2014–2017 vyplývá, že výdaje rostly rychlejším tempem než příjmy, což nenasvědčuje efektivnějšímu výběru daní. Příčinou vyššího inkasa daní je zejména silný ekonomický růst, nárůst mezd a platů a s tím související vyšší spotřeba obyvatelstva. Na růstu inkasa daní se menší měrou podílely i další vlivy, např. zavedení kontrolního hlášení či EET, jejich vliv však nebyl dosud věrohodně kvantifikován.

V roce 2017 zajišťovalo správu daní a pojistného u Finanční správy ČR, Celní správy ČR a České správy sociálního zabezpečení 29 307 zaměstnanců²⁷.

Finanční správa ČR evidovala 15 448 zaměstnanců, Celní správa ČR 5 509 a Česká správa sociálního zabezpečení 8 350 zaměstnanců. V období let 2014–2017 nedošlo k významnému nárůstu zaměstnanců zabezpečujících správu daní a pojistného na sociální zabezpečení v České republice. Ke zvyšování počtu zaměstnanců u Celní správy ČR a Finanční správy ČR docházelo v letech 2014–2017 mj. v důsledku zavádění opatření proti daňovým podvodům. Výdaje FS ČR a CS ČR rostly především z důvodu růstu mzdových tarifů.

Ve sledovaném období bylo realizováno nebo ukončeno několik projektů, které měly zvýšit efektivnost správy daní. Jednalo se zejména o přechod z třístupňové organizační struktury na dvoustupňovou u orgánů celní i finanční správy a u celní správy také o zavedení procesního řízení. Touto změnou k významné úspoře personálních zdrojů nedošlo. Přínosem je zejména přímější řízení výkonu jednotlivých procesů. Změnit systém správy daní, a to v rovině věcné působnosti dotčených správců daně, a snížit administrativní zatížení daňových subjektů měl projekt jednoho inkasního místa, k jehož realizaci však ani po vynaložení 3,5 mld. Kč nedošlo.

²⁷ Jedná se o průměrný přepočtený počet zaměstnanců.

**podíl
elektronicky
podaných
daňových
příznání
vzrůstá**

Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2014–2017

Subjekt	2014	2015	2016	2017
Celní správa	5 374	5 397	5 394	5 509
Finanční správa	15 015	15 252	15 273	15 448
ČSSZ	8 647	8 574	8 361	8 350

Zdroj: závěrečné účty kapitol č. 312 a č. 313.

Pozn.: Jedná se o průměrné přepočtené počty zaměstnanců.

V oblasti zefektivnění výběru daní byla prioritou digitalizace správy daní, která však byla zaměřena především na zavedení možnosti podávání daňových příznání elektronicky. Elektronicky lze nyní podávat nejen daňová příznání k jednotlivým daním, ale také např. přihlášky k registraci, souhrnná hlášení či kontrolní hlášení, vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a různá obecná podání. Celní správa dále elektronizaci využívá k on-line dohledu nad výrobou a přepravou výrobků podléhajících spotřebním daním.

Elektronická podání u FS ČR

Počty elektronických podání	2013	2014	2017
Podání s uznaným elektronickým podpisem	1 089 269	1 435 147	2 114 039
Podání s ověřovanou identitou podatele		65 350	2 605 322
Ostatní nepodepsaná podání	965 040	1 608 021	3 925 168
Podání doručená datovou schránkou	2 376 174	3 884 726	7 117 672
Celkem	4 430 483	6 993 244	15 762 201

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017, FS ČR 2018.

Pozn.: Od roku 2014 se uvádí daňová tvrzení (příznání) podaná datovou zprávou podle § 71 daňového řádu. Do té doby se sledovala daňová tvrzení podaná se zaručeným elektronickým podpisem.

Podíl elektronicky podaných daňových příznání na celkovém počtu podaných daňových příznání činil v roce 2014 u Finanční správy ČR 19,9 % a u Celní správy ČR 50,7 %, v roce 2017 tento podíl vzrostl u FS ČR na 56,8 % a u CS ČR na 65,3 %. Z informací o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR vyplývá, že obě organizace průběžně realizovaly projekty na zvýšení elektronizace správy daní. Zásadním systémovým opatřením mělo být zřízení nového informačního systému pro správu daní jako součástí projektu jednoho inkasního místa. K realizaci systémových změn v oblasti elektronizace správy daní nedošlo.

**daňový systém
v ČR není
stabilní
a předvídatelný**

Zákon o daních z příjmů nabyt účinnosti dnem 1. 1. 1993 a od této doby byl nejméně 160krát novelizován. Zákon o DPH byl změněn 52krát, zákon o spotřebních daních 47krát a 32krát zákon o dani z nemovitých věcí. Z části se jednalo o novelty technické, novelty vyvolané změnou práva EU, změnami mezinárodního práva či novelty související s novelizací jiných právních norem. Z větší části se však jednalo o věcné změny.

Časté změny zákonů vedou k nestabilitě legislativního prostředí, v případě novelizace daní z příjmů negativně ovlivňují daňové poplatníky. Vedle změn, které působí na poplatníky daně, vznikají správcům daně další náklady spojené se správou (školení zaměstnanců, změny informačních systémů). Především však tyto změny vedou k nepřehlednosti, která je jednou z příčin daňových úniků.

NKÚ opakovaně ve svých kontrolních závěrech doporučoval, aby změny daňových zákonů byly schvalovány tak, aby legisvakanční lhůty poskytl finanční správě dostatek času pro metodickou a technickou přípravu.

Počet novelizací zákona o daních z příjmů v jednotlivých letech

Rok	Počet novel	Rok	Počet novel	Rok	Počet novel
1993	5	2002	8	2011	12
1994	4	2003	3	2012	7
1995	5	2004	11	2013	7
1996	1	2005	8	2014	4
1997	5	2006	10	2015	4
1998	4	2007	6	2016	9
1999	5	2008	3	2017	6
2000	11	2009	10	2018	3
2001	5	2010	4	Celkem	160

Zdroj: ASPI – právní informační systém.

zjištění z kontrol NKÚ zaměřených na daňovou problematiku

NKÚ se v letech 2014–2017 zaměřil na kontrolu správy daně z příjmů fyzických a právnických osob, daně z přidané hodnoty, majetkových daní a spotřebních daní. Věnoval se také opatřením, která měla zjednodušit výběr a správu daní a pojistného na sociální zabezpečení. Seznam kontrolních akcí NKÚ, ze kterých vyplývají níže uvedená zjištění, je uveden v příloze č. 1.

**zavedení
povinné
přílohy
k daňovému
přiznání
zvýšilo
administrativní
náročnost**

NKÚ v oblasti daně z příjmů právnických osob zjistil, že ČR z důvodu dlouhého legislativního procesu implementovala směrnice EU upravující nástroje pro odhalování nelegální daňové optimalizace do národní právní úpravy s několikaměsíčním zpožděním. Poté se do mezinárodní výměny informací o rizikových transakcích aktivně zapojila. Od roku 2014 jsou poplatníci povinni přiložit k daňovému přiznání přehled transakcí se spojenými osobami včetně vyčíslení. Přes velký význam těchto údajů MF zavedlo pro jejich zjišťování pouze přílohu (tiskopis) k daňovému přiznání. Došlo tím ke zvýšení administrativní náročnosti správy daně. MF ani orgány FS ČR nedoložily, zda požadované údaje jsou pro správu daně nezbytné.

**zákon
o daních
z příjmů
je nepřehledný;
Finanční správě
ČR chybí
individuální
údaje
o polovině
poplatníků**

NKÚ v oblasti daně z příjmů fyzických osob vyhodnotil, že zákon o daních z příjmů²⁸ je nepřehledný a obsahuje množství výjimek, což komplikovalo správu daně, zvyšovalo administrativní zátěž daňovými subjekty a nepřispívalo k efektivnosti výběru daně z příjmů fyzických osob.

Správci daně nedisponovali individuálními údaji o více než polovině poplatníků (zaměstnanců, za které odvádí daň z příjmů zaměstnavatel). Jednalo se o systémový nedostatek komplikující FS ČR celkové zhodnocení systému správy daně z příjmů fyzických osob. Tento stav měl za následek omezení zacílení kontrolní činnosti na konkrétní rizikové oblasti a nedostatečný přehled o míře využívání jednotlivých odečtů snižujících základ daně a míře uplatňování slev na dani. Po zavedení odstupňování výše daňového zvýhodnění podle pořadí vyživovaných dětí se náročnost ověřování správnosti uplatnění této slevy poplatníky zvýšila. Poplatníci při vykazování nároku na toto daňové zvýhodnění nejčastěji chybovali v uvedení pořadí vyživovaných dětí.

²⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

**opatření
proti daňovým
únikům
na DPH
neměla
do roku 2014
očekávaný
efekt**

NKÚ ověřil dopady zavedených opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty a zjistil, že kontrolované instituty do roku 2014 nepřinesly očekávané efekty ve vyšším výběru DPH, snížení daňových úniků, a tedy i snížení mezery DPH. Příčiny spatřoval NKÚ ve vnějších vlivech i vlastní činnosti FS ČR. Po ukončení kontroly přijala FS ČR řadu opatření, která se projevila v intenzitě využití těchto nástrojů (např. v listopadu 2018 evidovala FS ČR přes osm tisíc nespolehlivých plátců a nespolehlivých osob), přičemž jejich dopady na správu daně významně narostly, např. byl zaznamenán nárůst zajištěné daně na základě častějšího využívání speciálního institutu zajištění daně na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, který je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.

Od 1. ledna 2015²⁹ podléhají elektronické služby poskytované přeshraničně konečným spotřebitelům v EU zdanění v členském státě jejich spotřeby (stát spotřeby). Aby se plátce daně nemusel registrovat k DPH v každém státě spotřeby, byl zaveden zvláštní režim zdanění (MOSS). Při použití režimu MOSS může plátce DPH veškeré elektronické služby poskytované v EU přiznat v členském státu, v němž má sídlo či stálou provozovnu (stát identifikace).

**systém DPH
u přeshranič-
ních transakcí
negarantuje
jejich zdanění**

NKÚ provedl kontrolu režimu MOSS, a to ve spolupráci s německým Spolkovým účetním dvorem. Dle poznatků z kontroly vykazuje režim řadu strukturálních nedostatků, které ztěžují správné zdanění elektronických služeb. V ČR se díky zavedení zvláštního režimu zvýšilo inkaso DPH v roce 2017 o cca 800 mil. Kč. Režim je účinný, avšak existuje prostor pro zvýšení jeho efektivnosti. NKÚ současně ověřil i účinnost kontrolního systému při zasílání zboží a poskytování vybraných služeb mimo tento zvláštní režim a zjistil, že správa DPH u zasílání zboží a poskytování vybraných služeb mezi státy EU není vhodně nastavena. Systém DPH v režimu MOSS i mimo něj negarantuje, že přeshraniční transakce budou řádně zdaněny. Příčinou je především nevhodné rozdělení pravomocí mezi jednotlivé státy EU a nedostatečná vzájemná součinnost mezi správci daně států EU. Odpovědnost za výběr DPH má stát spotřeby, přestože většinu úkonů může účinněji, rychleji a administrativně jednodušeji vykonat stát, ve kterém je dodavatel usazen, tj. stát identifikace.

²⁹ Směrnice Rady (EU) 2008/8/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.

**nedostatky
v účinnosti
právní úpravy
spotřebních
daní do
roku 2014**

V kontrole správy spotřebních daní se NKÚ zaměřil na období let 2011 až 2014 a zjistil nedostatky v účinnosti právní úpravy a postupů správců daně při výběru a správě spotřebních daní z lihu a tabákových výrobků. Dle propočtů Generálního ředitelství cel /GŘC/ nebylo v důsledku daňové mezery ročně naplněno inkaso spotřební daně z lihu o cca 1–2 mld. Kč. NKÚ konstatoval, že příčinou byla nedostatečná právní úprava, nedostatky v činnosti správce daně (např. při kontrole denaturace lihu, při kontrole značení tabákových výrobků platnou tabákovou nálepkou) a nedostatky vnitřního kontrolního systému Celní správy ČR.

NKÚ v rámci kontroly spotřebních daní realizované ve spolupráci s NKÚ SR vyhodnotil, že systém správy spotřebních daní je v ČR efektivní, opatření v oblasti daňových podvodů vysoce přesahují minimální požadavky EU. Opatření reagovala na daňové podvody u jednotlivých vybraných výrobků. NKÚ zjistil, že tato opatření přispěla k pozitivní změně sledovaných ukazatelů, např. z trhu byl odstraněn surový tabák, který byl zneužíván ke kouření. Na základě evropské směrnice³⁰, která upravuje minimální hranice spotřební daně, dochází ke zvyšování sazby daně z tabákových výrobků, což má pozitivní vliv na inkaso daně.

**podmínky
pro efektivní
správu
hazardu
nebyly před
rokem 2016
vytvořeny**

V kontrole zaměřené na příjmy státu z loterií a jiných podobných her NKÚ zjistil, že nebyly vytvořeny podmínky pro efektivní a účelný výkon správy odvodů a státní dozor, což bylo příčinou mj. i značných ztrát příjmů veřejných rozpočtů. NKÚ vyčíslil daňové úniky v oblasti provozování loterií v síti internet na částku cca 600 mil. Kč ročně v období let 2011–2013. MF akceptovalo výtky NKÚ a vypracovalo zcela novou právní úpravu v této oblasti.

Nákladovou efektivnost NKÚ ověřoval v rámci několika kontrolních akcí. Efektivnost správy majetkových daní je v poměru k efektivnosti správy všech daní třikrát nižší, naproti tomu efektivnost správy daně z příjmů fyzických osob cca dvakrát vyšší. Na tuto efektivnost má vliv nastavený systém zdanění. U majetkových daní je to zejména výše daně, míra osvobození od daně a sazby daní, u správy daně z příjmů fyzických osob je efektivnost ovlivněna zejména přenesením značné části povinností při správě této daně ze závislé činnosti na plátce daně.

³⁰ Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011, o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.

**efektivnost
správy daní
je ovlivněna
nastavením
daňového
systému,
u spotřebních
daní je vysoká**

Podle zjištění NKÚ je efektivita správy spotřebních daní v porovnání s ostatními daňovými příjmy vysoká, což je způsobeno mírou zdanění a vysokým rozsahem dohledu, který celní orgány v ČR zajišťují; existuje však prostor pro úspory nákladů v řádu desítek milionů korun za rok. Nedošlo totiž ke zjednodušení systému správy spotřebních daní ani ke snížení administrativních nákladů (ty naopak mírně rostou).

Míra elektronizace zejména úkonů souvisejících se sledováním dopravy (např. sledování dostatečnosti zajištění daně) a skladováním výrobků osvobozených od daně je uspokojivá (zavedený systém EMCS³¹ je účinný). Nedostatky byly zjištěny zejména v oblasti elektronizace podání daňových přiznání a automatizaci jejich zpracování, počet elektronicky podaných daňových přiznání se však po ukončení kontroly zvýšil.

**projekt JIM
stál téměř
3,5 mld. Kč,
ale jedno
inkasní místo
nevzniklo**

NKÚ v kontrole projektu Jednoho inkasního místa zjistil, že na projekt bylo vynaloženo celkem 3,5 mld. Kč, přesto cílů projektu nebylo dosaženo. Z důvodu nízkých přínosů byl projekt předčasně ukončen. Nadále dochází k řadě duplicit při výkonu některých činností správců daně a daňové subjekty vyplňují obdobné informace do příslušných formulářů u různých správců daně.

Jednou z podmínek pro vznik jednoho inkasního místa bylo vytvoření nového informačního systému. Na tuto část projektu bylo vyčerpáno 1,15 mld. Kč, tj. cca 64 % celkových předpokládaných výdajů (projektový rozpočet na roky 2009–2013 byl schválen ve výši 1,80 mld. Kč). Nakonec byly souhrnné výdaje ve státním rozpočtu schváleny v celkové výši 3,97 mld. Kč; MF, GŘ a GŘC vyčerpaly z těchto prostředků v letech 2009–2015 na projekt celkem 3,39 mld. Kč, přesto nový informační systém JIM ani samotné jedno inkasní místo nebyly vytvořeny. Informační systémy organizací, tj. orgánů finanční správy, správy pojistného na sociální zabezpečení a správy pojistného na zdravotní pojištění, které byly do projektu jednoho inkasního místa zařazeny, byly v době ukončení kontroly NKÚ stále samostatnými, vzájemně nekomunikujícími systémy, což odpovídalo výchozímu stavu.

³¹ Systém EMCS (Excise Movement and Control System) je elektronický systém pro sledování přepravy výrobků podléhajících spotřební dani v rámci EU v režimu podmíněného osvobození od daně.

**informační
systém
Finanční
správy ČR
je zastaralý**

NKÚ provedl kontrolu informační podpory agendy daňového řízení s cílem prověřit účelnost, hospodárnost a efektivnost vynaložených peněžních prostředků. Klíčovým prvkem informační podpory správy daní je *Automatizovaný daňový informační systém /IS ADIS/*, který byl uveden do provozu v roce 1993. Finanční správa ČR prostřednictvím IS ADIS zajišťuje administraci daňových povinností, které jen v roce 2017 představovaly celkovou hodnotu inkasa za vybrané druhy daňových příjmů téměř 796 mld. Kč. NKÚ vyhodnotil, že peněžní prostředky na provoz a další rozšíření zastaralého IS ADIS byly vynakládány neekonomicky, neúčelně a neefektivně. Při rozšiřování IS ADIS o EET a další aplikační komponenty nerespektovalo GFŘ pravidla pro schvalování projektů informačních technologií hlavním architektem eGovernmentu. Prohloubilo závislost na stávajícím dodavateli IS ADIS a neoprávněně zvolilo k zadání veřejných zakázek v objemu přes 400 mil. Kč nesoutěžní postupy. GFŘ takto pořídilo informační technologie v hodnotě cca 70 mil. Kč, jejichž potřebný výkon mohlo zajistit již pořízeným hardwarem.

mezinárodní srovnání daňových systémů

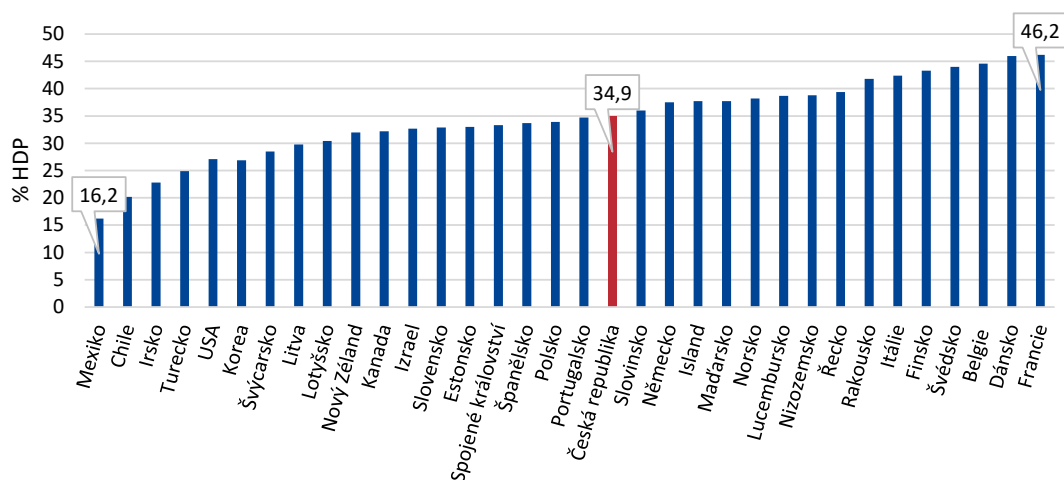
34,9 %

**daňové
zatížení v ČR:
nad
průměrem
OECD**

Jak je na tom ČR v mezinárodním porovnání, zhodnotily mezinárodní instituce, jako je OECD nebo Evropská komise.

Podíl daňových příjmů k HDP v České republice v roce 2017 vzrostl na 34,9 %, v roce 2016 činil 34,2 %. Zůstává tak mírně nad průměrem OECD, který se v roce 2017 zvýšil na 34,2 %, a to z 34 % v roce 2016.

Podíl celkových daňových příjmů na HDP v zemích OECD v roce 2017 (v %)



Zdroj: Revenue Statistics – OECD³².

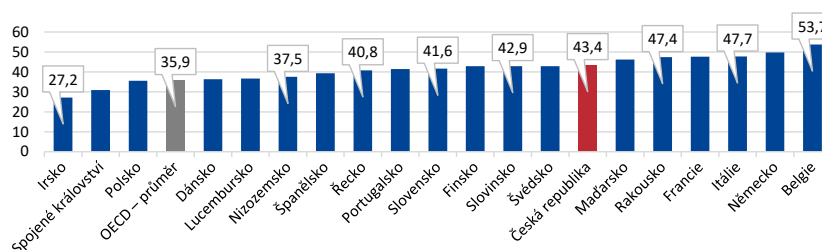
43 %

**podíl
příspěvků
na SZ a ZP:
druhý
nejvyšší v EU**

Významnou položku příjmů veřejných rozpočtů tvoří příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Z porovnání podílů příspěvků na celkových daňových příjmech ve vybraných zemích EU vyplývá, že ČR má po Slovensku nejvyšší podíl těchto příspěvků na daňových příjmech.

³² Viz <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

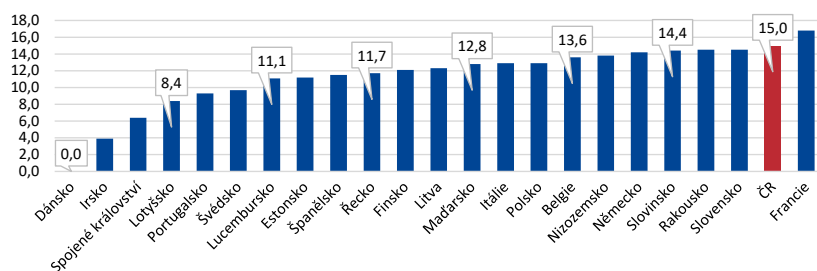
Podíl příspěvků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění na celkových daňových příjmech v roce 2017 (v %)



Zdroj: Social security contributions – OECD³³.

ČR měla v roce 2017 druhé nejvyšší odvody na pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v EU, které dosáhly 15 % HDP.

Podíl příspěvků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění na HDP v roce 2017 (v %)



Zdroj: Social security contributions – OECD³³.

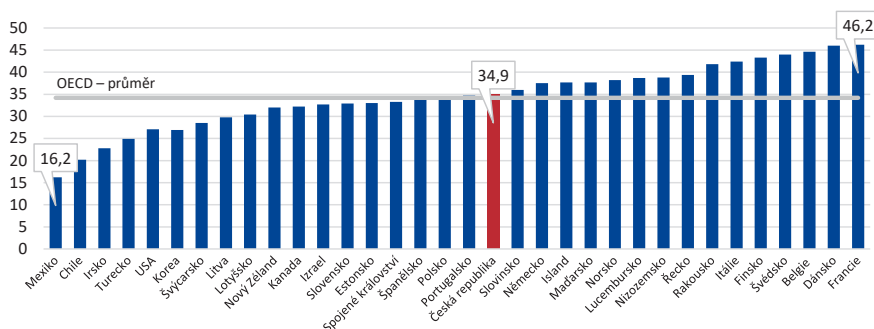
43,4 %

**daňové
zatížení
práce v ČR:
stále nad
průměrem
EU**

Vysoký podíl příspěvků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění přispívá k vyššímu daňovému zatížení práce. ČR patřila v roce 2017 v rámci EU ke státům s nadprůměrným zatížením práce (daňové zatížení je definováno jako poměr průměrné výše zaplacených daní jednoho pracovníka disponujícího 100% průměrným výdělkem k odpovídajícím celkovým mzdovým nákladům zaměstnavatele).

³³ Viz <https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm#indicator-chart>.

Daňové zatížení práce ve vybraných evropských zemích v roce 2017 (v %)

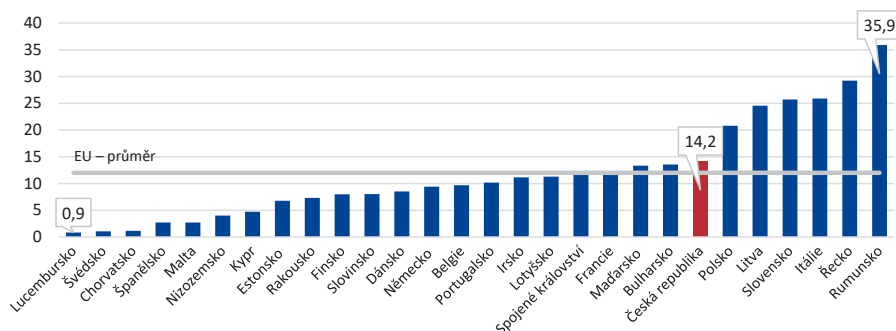


Zdroj: Tax Revenue – OECD³⁴.

**výpadek
příjmů
z DPH se díky
opatřením
proti daňo-
vým únikům
snižuje**

Daňové úniky jsou významným problémem, jen na DPH se v rámci EU-28 dle odhadů za rok 2015 vyšplhaly do výše 152 mld. €, za rok 2016 do výše 150 mld. €³⁵. Podle údajů Evropské komise výpadek příjmů z DPH v ČR, tj. rozdíl mezi částkou skutečně vybraných příjmů z DPH a teoretickou částkou, která by měla být vybrána v roce 2012, činil 20 % a v roce 2016 se snížil na 14 %.

Výpadek příjmů z DPH v EU (v %)



Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2015/CC/131.

³⁴ Viz <https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm#indicator-chart>.

³⁵ Study and Report on the VAT GAP in the 28-EU Member States: 2018 Final Report, TAXUD 2015/CC/131, Varšava, 11. září 2018.

**seznam
zkratk**

CS ČR	Celní správa České republiky
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
ČSÚ	Český statistický úřad
DPH	daň z přidané hodnoty
EET	elektronická evidence tržeb
EFTA	Evropské sdružení volného obchodu (European Free Trade Association)
EMCS	elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Excise Movement and Control System)
EU	Evropská unie
EU-28	28 států Evropské unie
FS ČR	Finanční správa České republiky
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GŘC	Generální ředitelství cel
HDP	hrubý domácí produkt
IS ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
JIM	jedno inkasní místo
KA	kontrolní akce
Komise	Evropská komise
MF	Ministerstvo financí
MOSS	zjednodušený systém jednoho správního místa (Mini One Stop Shop)
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PWC	PricewaterhouseCoopers
SPD	spotřební daně
SR	Slovenská republika
SZ	sociální zabezpečení
ZP	zdravotní pojištění

Příloha č. 1: Seznam kontrolních akcí NKÚ

- 13/35** – Příjmy státního rozpočtu související s provozováním loterií a jiných podobných her
- 14/17** – Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu
- 14/28** – Správa spotřební daně z lihu a tabáku a příjmů z prodeje kontrolních pásek a tabákových nálepek, včetně hospodaření s těmito ceninami
- 15/15** – Zdaňování nemovitostí, převodu nemovitostí a majetku nabytého děděním a darováním
- 15/17** – Peněžní prostředky vynakládané na opatření související se zjednodušením výběru a správy daní a pojistného, zejména na *Projekt vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů*
- 15/33** – Správa spotřebních daní
- 16/21** – Správa daně z příjmů fyzických osob se zaměřením na dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu
- 17/12** – Správa daně z přidané hodnoty
- 17/21** – Správa daně z příjmů právnických osob
- 18/07** – Informační podpora agendy daňového řízení