

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Vyhodnocení administrativní náročnosti při
vyměřování daně z příjmů fyzických osob**

Bc. Zuzana Henychová

© 2022 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Zuzana Henychová

Veřejná správa a regionální rozvoj – k.s. Litoměřice

Název práce

Vyhodnocení administrativní náročnosti při vyměřování daně z příjmů fyzických osob

Název anglicky

The Administrative Costs Evaluation of the Personal Income Tax Assessment

Cíle práce

Cílem práce je na základě analýzy chyb v podaných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob vyhodnotit administrativní náklady správce daně při vyměřování a doměřování daně z příjmů fyzických osob a navrhnout možná opatření související s danou problematikou.

Metodika

Teoretická východiska diplomové práce budou vytvořena prostřednictvím kompilace poznatků z dostupné odborné literatury, aktuálních právních předpisů a dalších relevantních zdrojů se zaměřením na proces vyměřování daně z příjmů fyzických osob.

Na základě získaných dat bude provedena analýza frekventovaných chyb v podaných daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob. Následně budou vyhodnoceny administrativní náklady správce daně při vyměřování a doměřování daně z příjmů fyzických osob. Současně budou navržena možná opatření na snížení nákladů na odstraňování chyb.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

daň, fyzická osoba, daňové tvrzení, daňové přiznání, vyměřovací řízení, daňový subjekt, správce daně, základ daně, sleva na dani

Doporučené zdroje informací

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-747-8841-3

LYMER, Andrew a John HASSELDINE. The international taxation system. New York: Springer Science & Business Media, 2012. ISBN 978-14-613-5380-5

MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2021: úplná znění platná k 1. 1. 2021: včetně daňového balíčku. 32. vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-3130-3

SMITH, Stephen. Taxation: A Very Short Introduction. United Kingdom: Oxford University Press, 2015. ISBN 978-01-996-8369-7

WAGNER, Jaroslav. Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2924-4

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Jan Rohan, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Konzultant

Ing. Gabriela Kukalová, Ph.D., MBA

Elektronicky schváleno dne 21. 9. 2021

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 28. 01. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vyhodnocení administrativní náročnosti při vyměřování daně z příjmů fyzických osob" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.3.2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Janu Rohanovi, Ph.D. a Ing. Gabriele Kukulové, Ph.D., MBA za čas a cenné rady při psaní diplomové práce, které mi věnovali.

Dále bych chtěla poděkovat Mgr. Bc. Milanu Honzejkovi a Mgr. Kateřině Bloudkové, osobám oprávněným poskytovat informace dle zákona 106/1999 Sb., za jejich vstřícnost a poskytnutá data.

Vyhodnocení administrativní náročnosti při vyměřování daně z příjmů fyzických osob

Abstrakt

Diplomová práce se zaměřila na efektivitu při vyměřování a doměřování daně z příjmů fyzických osob, konkrétně na kontrolní akce prováděné Finanční správou na úrovni GFŘ i Územních pracovišť. Metodou tzv. přepočteného pracovníka byly vyčísleny celkové administrativní náklady daně z příjmů fyzických osob ve výši 2 255 milionů korun, což představuje 1,0705 % v poměru s inkasem daně z příjmů fyzických osob za rok 2020. Správci daně ve vyměřovacím řízení objevují chyby v daňových přiznáních a tato práce se dále snaží vyčíslit administrativní náklady při doměřování nalezených chyb. Nejúspěšnější akcí pro svou výtěžnost je tzv. Akce na manželky, kdy v roce 2019 v dodatečném zdanění bylo vybráno přes 80 milionů korun, přičemž administrativní náklady na dodanění neoprávněně uplatněné slevy byly odhadnuty na 17 tisíc korun. Druhou větší akcí, co se týká rozsahu konfrontovaných poplatníků, je akce zaměřená na uplatnění odečtu od základu daně z titulu životního a penzijního pojištění. Zde došlo ke spolupráci pojišťovacích institucí a Finanční správy. Další menší akce probíhali na vybraných Územních pracovištích, nikoli celorepublikově.

Klíčová slova: daň, fyzická osoba, daňové přiznání, vyměřovací řízení, daňový subjekt, správce daně, základ daně, sleva na dani, administrativní náklady

The Administrative Costs Evaluation of the Personal Income Tax Assessment

Abstract

The diploma thesis is focuses on the efficiency in the assessment and additional assessment of personal income taxes, specifically on control actions carried out by the Financial Administration at the level of GFR and Territorial Offices. The total administrative costs of personal income tax in the amount of CZK 2,255 million were calculated using the “recalculated employee method”, which represents 1.0705% in relation to the collection of personal income tax for 2020. Tax administrators in the assessment procedure discover errors in tax returns and this work further tries to quantify the administrative costs in measuring the errors found. The most successful event for its yield is “the Action for Wives”, where in 2019 over 80 million CZK were collected in additional taxation, while the administrative costs of delivering the illegally applied discount were estimated at 17 thousand CZK. The second major action in terms of the scope of confronted taxpayers is the action aimed at applying a deduction from the tax base for life and pension insurance. Cooperation between insurance institutions and the Financial Administration took place here. Other smaller events took place at selected Territorial Offices, not nationwide.

Keywords: tax, individual, tax return, assessment procedure, taxpayer, tax administrator, tax base, tax credit, administrative costs

Obsah

1	Úvod.....	15
2	Cíl práce a metodika	16
2.1	Cíl práce	16
2.2	Metodika.....	16
3	Teoretická východiska	23
3.1	Struktura Finanční správy	23
3.2	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.....	23
3.2.1	Poplatník daně.....	24
3.2.2	Předmět, základ a výpočet daně.....	25
3.2.3	Osvobození od daně.....	29
3.2.4	Nezdanitelná část základu daně	29
3.2.5	Slevy na dani.....	30
3.2.6	Prodej a darování nemovité věci	32
3.3	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.....	33
3.3.1	Opravné a dodatečné daňové přiznání	35
3.3.2	Způsoby podání daňového přiznání	36
3.4	Mezinárodní zdanění příjmů	36
3.5	ADIS, nDIS, MOJE daně	39
3.6	Administrativní náklady	41
4	Analytická část	44
4.1	Přímé administrativní náklady.....	44
4.2	Daňové přiznání	48
4.3	Chyby v DaP DPFO	50
4.4	Náklady při objevování chyb v DaP.....	57
4.5	Kontrolní akce a odhad administrativních nákladů	58
4.5.1	Odečet od základu daně podle § 15 ZDP	58
4.5.2	Sleva na manžela/manželku	60
4.5.3	Mezinárodní zdanění.....	65
4.5.4	Hlášenky o prodeji a darování nemovité věci	68
5	Výsledky a diskuse	73
5.1	Přímé administrativní náklady – metoda přepočteného pracovníka	73
5.2	Daňové přiznání	74
5.3	Chyby v DaP DPFO	74

5.4	Náklady na komunikaci s DS	75
5.5	Kontrolní akce a odhad administrativních nákladů.....	76
5.5.1	Odečet od základu daně z titulu ŽP a PP	76
5.5.2	Sleva na manžela/manželku.....	77
5.5.3	Mezinárodní zdanění.....	78
5.5.4	Hlášenky	79
6	Závěr	80
7	Seznam použitých zdrojů	82
8	Přílohy.....	87

Seznam obrázků

Obrázek 1: Hlášenka o prodeji nemovitosti	68
---	----

Seznam grafů

Graf 1: Počet podaných DaP dle formy podání v letech 2015-2020 (v ks).....	49
Graf 2: Počet podaných DaP DPFO ve vybraném kraji a sekci (v ks).....	50
Graf 3: Odhad nákladů na komunikaci s DS v rámci "Akce na manželky"	63
Graf 4 : Hlášenky o darování nemovitosti (v ks)	70
Graf 5: Hlášenky o prodeji nemovitosti (v ks)	71

Seznam schémat

Schéma 1: Slevy na dani	31
Schéma 2: Objevení chyby a způsob vyměření DaP	53

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby daně z příjmů fyzických osob ve vybraných zemích	37
Tabulka 2: Podíl osobních důchodových daní na HDP v zemích OECD v roce 2012 a 2019	38
Tabulka 3: Výdaje Územní samosprávy a inkaso DPFO	44
Tabulka 4: Počet systematizovaných míst dle rozlišení činnosti	45
Tabulka 5: Výsledky výpočtů administrativních nákladů	47
Tabulka 6: Změna AN v závislosti na počtu zaměstnanců a výši inkasa DPFO.....	48
Tabulka 7: Počet vydaných výzev u DPFO dle roku vydání výzvy.....	55
Tabulka 8: Náklady spojené s komunikací s DS	57
Tabulka 9: Odečet na dani z titulu životního a penzijního pojištění podle § 15 ZDP.....	59
Tabulka 10: DaP s chybně uplatněným odečtem na ŽP a PP.....	60
Tabulka 11: Počet DaP s chybně uplatněnou slevou na manžela/manželku – FÚ 1.....	61
Tabulka 12: Počet DaP s chybně uplatněnou slevou na manžela/manželku – celá FS...	62
Tabulka 13: Platové náklady na konzultační den.....	66
Tabulka 14: Náklady na stravné a cestovné na konzultační den.....	67

Seznam příloh

Příloha 1: Potvrzení o zdanitelných příjmech	87
Příloha 2: Výpočet daně a daňového zvýhodnění	88
Příloha 3: Platový tarif	89
Příloha 4: Způsob zdanění zahraničního příjmu dle smlouvy o ZDZ.....	90

Seznam použitých zkratk

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
DaP	Daňové přiznání
DoDaP	Dodatečné daňové přiznání
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DŘ	Daňová řád
DS	Daňový subjekt
FO	Fyzická osoba
FS	Finanční správa
FÚ	Finanční úřad
HDP	Hrubý domácí produkt
k.s.	Komanditní společnost
LV	List vlastnictví
MFCR	Ministerstvo financí České republiky
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic co-operation and Development)
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PHS	Průměrná hodinová sazba
PO	Právnícká osoba
PP	Penzijní pojištění
SD	Správce daně
s.r.o.	Společnost s ručením omezením
ÚzP	Územní pracoviště
v.o.s.	Veřejná obchodní společnost
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZDZ	Zamezení dvojího zdanění
ŽP	Životní pojištění

1 Úvod

V České republice je daňová soustava tvořena několika druhy daní, mezi než patří konstrukčně složitá daň z příjmů fyzických osob. Tato daň je od poplatníků podávajících daňové přiznání vybírána prostřednictvím správce daně. Správcem daně je myšlen zaměstnanec finančního úřadu jednající jménem této instituce pod záštitou zákona č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů.

Daňový subjekt mající povinnost podat daňové tvrzení Finančnímu úřadu, odevzdá za uplynulé zdaňovací období daňové přiznání k dani z příjmů s vyčísleným příjmem, resp. daní na příslušné územní pracoviště. V rámci vyplňování daňového přiznání však může udělat chybu, kterou pak musí sám nebo po upozornění správce daně odstranit, jinak mu hrozí sankce. Správce daně při zpracování daňového přiznání postupuje dle zákona a v případě nalezení neodpovídajícího údaje má více možností, jak avizovat poplatníka, aby chyby v přiznání napravil. Tyto chyby se dají správcem daně zachytit ještě před odevzdáním daňového přiznání, v průběhu vyměřovacího řízení nebo až ex post.

Správce daně má tak možnost postupovat podle zákona na formální, dalo by se říct byrokratické rovině, nebo jednat s poplatníky v rovině neformální, kterou mu umožňuje daňový řád. Tato formální rovina je pak zachycena v systému ADIS, ve spisu poplatníka a je pro další účely dohledatelná. Neformální rovina slouží spíše k urychlení procesu v době největší vytíženosti správce daně, tedy v období podávání daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob v řádném termínu a většinou kroky k nápravě chyb v daňovém přiznání nejsou nikde dohledatelné. A přesto je to práce správce daně, která šetří čas a peníze Finančnímu úřadu, respektive státu.

Vyčíslení administrativních nákladů na výběr daně z příjmů fyzických osob je možné prostřednictvím metody tzv. přepočteného pracovníka. Jedná se o metodu, která kalkuluje náklady výběru daně na jednoho zaměstnance. Tím se dá všeobecně kvantifikovat, jak je daň z příjmů fyzických osob drahá, např. v porovnání oproti ostatním daním v ČR či v zahraničí, v porovnání v jednotlivých letech nebo v různých částech republiky.

2 Cíl práce a metodika

Následující podkapitoly jsou stěžejními kapitolami celé diplomové práce. Pomocí uvedeného postupu, získaných dat a jednotlivých výpočtů na základě uvedených vzorců v metodice bude prostřednictvím analytické části naplněn cíl práce.

2.1 Cíl práce

Cílem práce je na základě analýzy chyb v podaných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob vyhodnotit administrativní náklady správce daně při vyměřování a doměřování daně z příjmů fyzických osob a navrhnout možná opatření související s danou problematikou.

2.2 Metodika

Tato diplomová práce je rozdělena do dvou částí. Teoretická část práce se bude zabývat stručným vymezením zákona č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, a to pouze částí zákona týkající se zdaňováním příjmů fyzických osob. Konkrétně jsou vybrány pouze ta ustanovení zákona o zdaňování příjmů fyzických osob, které jsou potřebné k vysvětlení problematiky z druhé části této práce. Kapitola se bude dále zabývat i zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jeho nejdůležitějšími paragrafy ovlivňující správce daně při vyměřování a doměřování daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Součástí této kapitoly je také problematika mezinárodního zdanění příjmů, kde jsou zachyceny sazby daně z příjmů fyzických osob ve vybraných zemích a podíl této daně na HDP ve vybraných zemích OECD. Dále je zde i popis systému, ve kterém správci daně nyní pracují a jakými změnami v současné době prochází.

Struktura správy daní v České republice je značně členitá. Pravomoc pro výběr daně je rozdělena mezi Finanční správu, Celní správu, Českou správu sociálního zabezpečení, Zdravotní pojišťovny a obce. Tato diplomová práce se bude zabývat pouze daňovou činností Finanční správy v rámci DPFO, jejíž primární účel oproti ostatním zmíněným institucím je výběr daní.

Daňová přiznání jsou vyměřována na Územních pracovištích, kde není možno stanovit náklady spojené s výběrem daně, neboť na této úrovni neexistuje rozpočtování. Proto je nutné vycházet z metody tzv. přepočteného pracovníka při stanovení administrativních nákladů. U této metody je třeba rozdělit zaměstnance podle náplně jejich práce a celkové náklady pracovišť na daňové a nedaňové. Výpočet poté bude prováděn dle následujících rovnic.¹

Rovnice celkového počtu zaměstnanců:

$$CPZ = PZ_{DPFO} + PZ_{DPPO} + PZ_{DPH} + PZ_{DS} + PZ_{DN} + PZ_{DNN} + PZ_{NČ} + PRZ_{DČ} + PRZ_N \quad (1)$$

kde **PZ_{DPFO}** až **PZ_{DNN}** je počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru příslušné daně, **PZ_{NČ}** je počet zaměstnanců přímo se podílejících na nedaňových činnostech, **PRZ_{DČ}** je počet režijních zaměstnanců daňových činností a **PRZ_N** je počet režijních zaměstnanců nerozlišených.²

Koeficient pro přepočet užších režijních zaměstnanců:

$$K1_{DPFO} = \frac{PZ_{DPFO}}{PZ_{DPFO} + PZ_{DPPO} + PZ_{DPH} + PZ_{DS} + PZ_{DN} + PZ_{DNN}} \quad (2)$$

Rovnice počtu přímých a užších režijních zaměstnanců připadajících na daň z příjmů fyzických osob:

$$DPZ_{DPFO} = PZ_{DPFO} + K1_{DPFO} * PRZ_{DČ} \quad (3)$$

kde **DPZ_{DPFO}** je dílčí počet zaměstnanců podílejících se na výběru daně z příjmů fyzických osob.³

¹ PUDIL, Pavel, Zdanění a efektivnost, 2004, s. 20

² PUDIL, Pavel, Zdanění a efektivnost, 2004, s 22

³ PUDIL, Pavel, Zdanění a efektivnost, 2004, s 22

Koeficient pro přepočet režijních nákladů:

$$K2_{DPFO} = \frac{DPZ_{DPFO}}{DPZ_{DPFO} + DPZ_{DPPO} + DPZ_{DPH} + DPZ_{DS} + DPZ_{DN} + DPZ_{DNN} + PZ_{NČ}} \quad (4)$$

Celkový počet zaměstnanců připadajících na výběr daně z příjmů fyzických osob:

$$CPZ_{DPFO} = DPZ_{DPFO} + K2_{DPFO} * PRZ_N \quad (5)$$

Koeficient pro přepočet nákladů:

$$K3_{DPFO} = \frac{CPZ_{DPFO}}{CPZ_N} \quad (6)$$

kde CPZ_N je celkový počet zaměstnanců nerozlišených.⁴

Absolutní hodnota administrativních nákladů daně z příjmů fyzických osob:

$$CN_{DPFO} = K3_{DPFO} * CBN_{ÚFO} + K3_{DPFO} * CKN_{ÚFO} \quad (7)$$

kde $CBN_{ÚFO}$ jsou celkové běžné náklady Územních finančních pracovišť a $CKN_{ÚFO}$ jsou celkové kapitálové náklady Územních finančních pracovišť.⁵

Vyjádření administrativních nákladů v poměření s inkasem daně:

$$AN_{DPFO} = \frac{CN_{DPFO}}{V_{DPFO}} * 100 \quad (8)$$

kde V_{DPFO} jsou výnosy daně z příjmů fyzických osob.⁶

⁴ PUDIL, Pavel, Zdanění a efektivnost, 2004, s 22

⁵ PUDIL, Pavel, Zdanění a efektivnost, 2004, s 22

⁶ PUDIL, Pavel, Zdanění a efektivnost, 2004, s 23

Analytická část práce bude počítat s daty celorepublikového charakteru. Tato data byla poskytnuta na žádost autora diplomové práce v rámci zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Žádosti byly zaslány na krajský finanční úřad FÚ 1 a na GFŘ Finanční správy. V některých částech práce bude ovšem docházet k poměrovému srovnávání k vybranému kraji či sekci. Na základě služebního zařazení autora diplomové práce byl vybrán kraj, který bude označován FÚ 1 (resp. Kraj 1) a z něho vybrána konkrétní sekce⁷ skládající se ze dvou Územních pracovišť (ÚzP A a ÚzP B) a jednoho územního pracoviště v optimalizovaném režimu (ÚzP C). Tato sekce bude pojmenována Sekce XY.

Přímé administrativní náklady budou v této diplomové práci počítány prostřednictvím výpočtu tzv. přepočteného pracovníka. Pro výpočet budou použita data za celou Českou republiku a zvláště výpočet pro vybraný Kraj 1. Výsledkem budou celkové administrativní náklady, které budou dány do poměru s inkasem daně z příjmů fyzických osob. Otázkou bude, co do dalších let může snížit tyto administrativní náklady. Zda je to zvýšení počtu zaměstnanců ve vyměřovacím oddělení, kteří spravují DPFO nebo vyšší částka inkasa DPFO? Jsou formulovány dvě výzkumné otázky:

- Klesnou administrativní náklady, pokud se zaměstná více pracovníků ve vyměřovacím oddělení na dani z příjmů fyzických osob?
- Klesnou administrativní náklady, pokud se zvýší částka inkasa DPFO?

Aby bylo možné vyčíslit administrativní náklady ve vyměřovacím řízení, je nutné nejprve vyčíslit množství celkově podaných daňových přiznání a k tomu konkrétně uvést počet tvrzení k dani z příjmů fyzických osob. Současně je nutno popsat, kde v daňovém přiznání je možné najít chybu, kterou daňový subjekt udělal, nebo v jakém stavu řízení ji může správce daně objevit, a jak se provádí náprava, aby se mohlo daňové přiznání správně vyměřit a stanovit daň. Autor práce čerpal ze své praxe na vyměřovacím oddělení na ÚzP B v Sekci XY v kraji FÚ 1. Během pětileté praxe pozoroval, jaké chyby nejčastěji poplatníci ve svých DaP činní a vedl si o nich záznamy. Kapitola 4.3 Chyby v DaP DPFO byla sepsána na základě této praxe na územním pracovišti, kde poplatníci odevzdávali daňové přiznání nejčastěji s chybou v uplatnění odečtu od základu daně z titulu životního a penzijního

⁷ Sekce je označení pro skupinu Územních pracovišť spadajících pod bývalý okresní finanční úřad.

pojištění, s neoprávněně uplatněnou slevou na manžela/manželku, chybně vyčísleným příjmem ze zahraničí a nezapočítání příjmů z darování či prodeje nemovitosti. Na tyto chyby budou zaměřeny výpočty administrativních nákladů z různých hledisek.

Četnost jednotlivých druhů chyb v podaných daňových přiznáních se nikam oficiálně neevidují. Statistiku chyb si může pro zajímavost vést každý zaměstnanec sám, ale pro jeho práci je to zbytečné. Jediné, co vypovídá o chybovosti poplatníků jsou vydané výzvy různých druhů. Údaje o počtu vydaných výzev za celou republiku a vybraný kraj poskytlo GFŘ za poslední tři roky zpětně. Výzvy se vztahují k dani z příjmů fyzických osob za celý daný rok bez rozlišení, s jakým vyměřovacím řízením souvisí. Nemusí tedy odpovídat pouze vyměřovacímu řízení k podání DaP a DoDaP DPFO v rámci zdaňovacího období. Bohužel ADIS neumí tato data vyčistit, tak aby odpovídala pouze požadovaným náležitostem.

Každá chyba něco stojí a v tomto případě se jedná o náklady spojené s vyměřovacím řízením v rámci daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob a komunikací s daňovým subjektem. Generální finanční ředitelství poskytlo informace o nákladech spojených s komunikací s daňovým subjektem za rok 2020, kde jsou vyčísleny jednotlivé položky komunikačních prostředků za jednotku a celkové náklady za celý rok. Jsou vyčísleny celkové náklady bez rozlišení, v jakém řízení byly vynaloženy. Tedy nejedná se pouze o sumu z vyměřovacího oddělení DPFO, takováto statistika se ve Finanční správě nevede.

Uvedené údaje budou využity v podkapitolách 4.5 Kontrolní akce a odhad administrativních nákladů, kde se autor práce zaměří na konkrétní chyby v DaP, na které se přišlo díky kontrolním akcím různého rozsahu.

Kontrolní akce na odečet od základu daně podle § 15 ZDP z titulu životního a penzijního pojištění byla ve vybraném kraji, resp. ve vybrané sekci, provedena jednorázově za zdaňovací období 2015 a 2016, a proto jsou získaná data na počet DS s fiskálním efektem a rozdílem na dani vyčíslena za obě období najednou. Data z následujících zdaňovacích období nebyla krajským finančním úřadem poskytnuta. V rámci celé republiky jsou k dispozici statistická data za zdaňovací období 2018 a 2019 s počty podaných DaP, kde byl odečet uplatněn, počet DS s fiskálním efektem a vyčíslení změny daně a snížení ztráty.

V porovnání s kontrolní akcí zaměřené na odečty od daně na životní a penzijní pojištění byla kontrolní akce na manžela/manželku úspěšnější dle celkové změny daně. V podaných daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob se kontroluje celkový příjem

manžela/manželky, na kterého/kterou poplatník uplatňuje slevu od daně. Do kontroly byla zapojena i Česká správa sociálního zabezpečení a Úřad práce, které v rámci součinnosti třetích osob podle § 57 daňového řádu poskytly údaje do vyměřovacího řízení. Na základě těchto údajů přistoupila Finanční správa ke kontaktování daňových subjektů a žádala nápravu. Tato akce probíhala celorepublikově a její výsledek proběhl i v médiích. Data poskytnutá vybraným krajem a sekci byla za zdaňovací období 2015-2017 v počtu daňových subjektů s fiskálním efektem a rozdílem na dani. Celorepubliková data získaná z Generálního finančního ředitelství byla za období 2017-2019 rozšířena o celkové počty daňových přiznání, kde byla uplatněna sleva na manžela/manželku.

V tiskových zprávách Finanční správy lze vyčíst souhrnné údaje o inkasu daně, které se vybralo pomocí této kontrolní akce. Čtenář se zde ovšem nedozví, jaké byly s tím spojené administrativní náklady. Odhad nákladů bude počítán na základě průměrné doby telefonního hovoru s daňovým subjektem a písemnou a elektronickou komunikací, přičemž hodnoty průměrného hovoru a množství zaslaných SMS vychází z autorovi praxe na Územním pracovišti B. Výpočty nákladů u jednotlivých druhů komunikace budou provedeny podle vzorce:

$$ANK = \text{počet DS} * \text{sazba} \quad (9)$$

kde **ANK** jsou administrativní náklady na komunikaci. Celkové odhadnuté náklady jsou součtem dílčích výpočtů administrativních nákladů na komunikaci s DS. Počet DS bude uveden za zdaňovací období 2019, jehož daňové přiznání se odevzdává v roce 2020 a k tomu náklady na komunikaci za rok 2020.

Díky dohlídce, která se provádí na jednotlivých územních pracovištích každý rok, zaměřená pokaždé na jinou oblast, se podařilo zjistit nedostatky ve znalostech mezinárodního zdanění a jejím následném vyměření. K této oblasti si Finanční správa nevede žádné záznamy o chybně vyměřených DaP z důvodu nízkého počtu na jednotlivých Územních pracovištích a následnému nízkému fiskálnímu efektu. Ovšem pro Územní pracoviště B byla tato kontrola zásadní, protože se přišlo na pochybení ve vyměření ze strany správce daně. Proto musel být uskutečněn konzultační den a autor práce se bude snažit kvantifikovat náklady spojené s tímto školením.

Ve výpočtu platových nákladů je použita průměrná hodinová sazba uvedeného zaměstnance. Zákoník práce uvádí pro výpočet průměrného hodinového výdělku odvození z průměrného roku, který má 365,25 dní, což je průměrně 30,4375 dnů v průměrném měsíci. Na tento průměrný měsíc připadá 4,348 týdnů a po vynásobení 5 pracovními dny, vyjde počet pracovních dní v průměrném měsíci na 21,74. Toto číslo se vynásobí osmi hodinovou pracovní dobou. Výsledek 173,93 je počet průměrných pracovních hodin (dále jen „PPPH“) v průměrném měsíci.⁸

$$PPPH = \frac{365,25}{12 * 7} * 5 * 8 = 173,93 \quad (10)$$

Pro výpočet průměrné hodinové sazby (dále jen „PHS“) bude využit následující jednoduchý výpočet:

$$PHS = \frac{\text{Plat dle platové třídy v Kč}}{PPPH \text{ v hod}} \quad (11)$$

Plat dle platové třídy je uveden v základní částce, dle platového tarifu. Neobsahuje osobní ohodnocení ani mimořádné prémie. Skutečný výsledek PHS by byl vyšší, ale z důvodů mlčenlivosti nelze vypočítat.

Na lokální úrovni, resp. na úrovni jednotlivých správců daně probíhá celoročně kontrola přijatých hlášenek o prodeji či darování nemovité věci. Počty těchto hlášenek jsou proto vztaženy pouze na vybraný kraj za období 2016 až 2019.

⁸ Zákoník práce: ÚZ číslo: 1307, 2019

3 Teoretická východiska

Administrativní náročnost při vyměřování daně z příjmů fyzických osob je ovlivněna řadou faktorů, mezi které lze zařadit neznalost zákona daňových subjektů a jejich časová vytiženost nebo na druhé straně osobitý styl práce správce daně.

3.1 Struktura Finanční správy

Spravujícím ministerstvem Finanční správy, a současně i Celní správy, je Ministerstvo financí. Na vrcholu organizační struktury Finanční správy stojí Generální finanční ředitelství (sídlo v Praze), kterému je podřízeno Odvolací finanční ředitelství (sídlo v Brně), Specializovaný finanční úřad (sídlo v Praze) a Finanční úřady (14 sídel v krajských městech a v Praze), pod které spadají jednotlivá Územní pracoviště (145 + 56 v optimalizovaném režimu). Finanční úřady v rámci daňové správy vykonávají činnost v oblasti daně z příjmů fyzických a právnických osob, daně silniční, daně z nemovitých věcí a daně z přidané hodnoty. Daň darovací, daň dědická, daň z převodu nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí byla sice zrušena, ale částečně byla přetransformována do daně z příjmů fyzických osob.⁹

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

Zdanění příjmů v České republice podléhá zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“ nebo „ZDP“). Jeho součástí je zdaňování fyzických osob. Zákon mimo jiné upravuje základní pojmy týkající se poplatníka daně, zdroje příjmů, předmětu, sazby a výpočtu daně, různé odečty, které sníží daňový základ či slevy od daně.

Samotnou daň lze definovat jako povinný poplatek ze strany orgánů veřejné moci, za který daňový poplatník nic nedostane přímo na oplátku. Vybrané finanční prostředky slouží např. jako výdaje na platy státních zaměstnanců, kteří se podílejí na chodu státu, nebo

⁹ GFŘ, interní zdroj

sloužící na podporu, regulaci a stabilitu dané ekonomiky, na provoz systému podpory pro občany jako je systém sociálního zabezpečení a zdravotnictví atd.¹⁰

Obecně lze říct, že daň, která je daňovému poplatníkovi uložena, mu zároveň snižuje užitek. Toto snížení užitku bývá vysoké v porovnání s přínosem daně do státní pokladny. V rámci daňové efektivity je třeba zajistit opačný výsledek.¹¹

3.2.1 Poplatník daně

Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob je buď daňový rezident České republiky, který má na území ČR bydliště nebo se zde zdržuje alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce a má daňovou povinnost z celosvětových příjmů (tj. příjmy ze zdrojů z ČR i ze zahraničí). Nebo je poplatníkem daně nerezident, který má povinnost zdaňovat příjmy pouze ze zdrojů ČR. Zdanění zahraničních příjmů je ošetřeno mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění (dále jen „ZDZ“), které přesně upravují, co a kde má poplatník zdanit.¹²

Při vyplňování daňového tiskopisu musí poplatník uvést své jméno, příjmení, rodné číslo, adresu bydliště a telefonní nebo e-mailový kontakt pro případné kontaktování správcem daně. Po vyplnění osobních údajů, přechází daňový subjekt k vyplnění daňové části. Celé přiznání musí poplatník nakonec podepsat. Pokud byl vyčíslen přeplatek na dani, tak si poplatník vyplní žádost o vrácení přeplatku, která je součástí tiskopisu. I tuto žádost musí podepsat.¹³

¹⁰ LYMER, Andrew a HASSELDINE, John, *The International Taxation System*, 2012, s. 2, 3

¹¹ VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a ZÍDKOVÁ Hana, *Daňový systém ČR 2020*, s. 55

¹² MARKOVÁ, Hana, *Daňové zákony 2021*, s. 6

¹³ Pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2020, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-1_28.pdf?202106041246

3.2.2 Předmět, základ a výpočet daně

Zákon rozlišuje pět druhů předmětu daně v závislosti, z jaké činnosti poplatníkovi plyne příjem. Jednotlivé předměty se v praxi označují podle čísla paragrafu zákona o daních z příjmů (§ 6 - § 10). Předmětem je příjem peněžní i nepeněžní.¹⁴

Pokud v jednotlivých paragrafech 6 až 10 zákona o daních z příjmů není uvedeno jinak, tak základem daně je rozdíl mezi příjmy a výdaji poplatníka za zdaňovací období. Když poplatníkovi plyne více příjmů ve sledovaném období najednou, tak základem daně je součet těchto dílčích základů daně. Pokud u základu daně z příjmů ze samostatné činnosti a příjmy z nájmu přesáhnou výdaje nad příjmy, pak je základem daňová ztráta.¹⁵

„Daň se vypočte ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně a o odčitatelné položky od základu daně a zaokrouhlené na celá sta Kč dolů, a to jako součet součinů příslušné části takového základu daně a sazby pro tuto část základu daně.“¹⁶ Sazba daně se odvíjí od 48násobku průměrné mzdy. Pokud je základ daně nižší, pak sazba činí 15 %, pokud je základ daně vyšší, tak je sazba daně zvýšena. Do zdaňovacího období za rok 2020 byla sazba daně zvýšena o solidární zvýšení o 7 %.¹⁷ Solidární zvýšení se stanoví pouze u části základu daně, která překračuje maximální vyměřovací základ pojistného na sociální zabezpečení.¹⁸ Od zdaňovacího období 2021, kdy byla zrušena superhrubá mzda, došlo také ke zrušení solidárního zvýšení a nová vyšší sazba daně činí 23 %.¹⁹

§ 6: Příjmy ze závislé činnosti

Do příjmů ze závislé činnosti jsou zařazeny příjmy ze služebního, pracovněprávního nebo členského poměru, z funkčního požitku, příjmy za práci společníka spol. s r.o., člena družstva, komanditisty k.s. a odměny likvidátora a člena orgánu PO.²⁰

¹⁴ Daňové zákony 2020 ProFi XXL (Díl 1.): Úplná znění platná v roce 2020, s. 11

¹⁵ § 5 ZDP, ve znění zákona č. 39/2021 Sb.

¹⁶ MARKOVÁ, Hana, Daňové zákony 2021, s. 20

¹⁷ MARKOVÁ, Hana, Daňové zákony 2019, s. 19

¹⁸ VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a ZÍDKOVÁ Hana, Daňový systém ČR 2020, s. 228

¹⁹ § 16 ZDP, ve znění zákona č. 39/2021 Sb.

²⁰ MARKOVÁ, Hana, Daňové zákony 2021, s. 12-13

Daňový subjekt mající pouze příjmy dle tohoto paragrafu může využít dva typy tiskopisů pro vyplnění daňového přiznání. Od zdaňovacího období roku 2016 tak může využít buď tiskopis číslo 25 5405/D, *Přiznání k dani z příjmů fyzických osob pro poplatníky mající pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území české republiky* (dále jen „zkrácené daňové přiznání“) a tiskopis číslo 25 5405, *Přiznání k dani z příjmů fyzických osob* (dále jen „daňové přiznání“).²¹

Příjmy podle § 6 plynoucích pouze ze zdrojů na území ČR se ve zkráceném daňovém přiznání vyplňují do 2. oddílu do řádku číslo 22, k tomu do řádku číslo 23 daňový subjekt vyplní úhrn povinného pojistného a tyto dva řádky sečte a sumu zapíše do řádku číslo 24, základ daně ze závislé činnosti.²² Tento oddíl daňový subjekt vyplňuje na základě vydaného Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti od zaměstnavatele. V případě, že byl daňový subjekt za příslušné zdaňovací období zaměstnán u více zaměstnavatelů, je nutné sečíst příjmy a úhrny povinného pojistného ze všech vydaných potvrzení.²³

Stejným způsobem se postupuje v případě nezkrácené verze daňového přiznání, ovšem zde se vyplňují řádky číslo 31 až 36a. K příjmům plynoucích z tuzemska se přičítá i příjem dle § 6 plynoucí ze zahraničí.²⁴

§ 7: Příjmy ze samostatné činnosti

Příjem z paragrafu 7 zákona o daních z příjmů zahrnuje příjmy ze živnostenského podnikání a činnosti, na které musí mít poplatník podnikatelské oprávnění, dále příjem z vodního a lesního hospodářství, zemědělské výroby a podíl společníka v.o.s.

²¹ Databáze daňových tiskopisů: Daň z příjmů fyzických osob. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu.aspx/?rok=2017&tiskdruh=TDFU&dan=T_WEB01&skupina_T_SKUPINA05=1

²² Přiznání k dani z příjmů fyzických osob pro poplatníky mající pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území České republiky, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-D_3.pdf?202106041308

²³ Pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2020, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-1_28.pdf?202106041246

²⁴ Přiznání k dani z příjmů fyzických osob, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405_26.pdf?202106041217

a komplementáře k.s. na zisku. Dále do tohoto příjmu patří příjem z nájmu majetku, který je zařazen v obchodním majetku, příjem z autorských práv a z výkonu nezávislého podnikání.²⁵

Příjmy plynoucí daňovému subjektu z jeho samostatně výdělečné činnosti (dále jen „OSVČ“) se v daňovém priznání vyplňují do Přílohy č. 1. Protože je to samostatný tiskopis, který se přikládá k daňovému priznání, je nutné na tuto část v horním pravém rohu opět vyplnit rodné číslo poplatníka. Poté daňový subjekt zvolí kolonku, zda vede účetnictví či daňovou evidenci, nebo uplatňuje výdaje procentem. Dále vyplní své příjmy a výdaje za zdaňovací období, možný přerozdělený zisk/ztrátu či jiné faktory ovlivňující příjmy a vyčíslí si dílčí základ daně podle § 7 ZDP. Poplatník by neměl zapomenout vyplnit kolonku s názvem jeho činnosti, aby správce daně mohl zkontrolovat případné správné uplatnění výdaje procentem, pokud takto daňový subjekt označil výše. Na druhé straně vyplní v sekci C data o jeho činnosti. Oddíly D až I vyplní daňový subjekt, kterého se to týká, dle příložených pokynů.²⁶ Dílčí základ se z Přílohy č.1 přenesení do daňového priznání na řádek číslo 37.²⁷

§ 8: Příjmy z kapitálového majetku

Mezi nejběžnější příjmy z kapitálového majetku se řadí úroky z peněžních prostředků na účtu a úroky z poskytnutých úvěrů či držby směnek, výhry a úroky z vkladů na vkladních knížkách, podíly na zisku obchodní korporace a tichého společníka z účasti na podnikání.²⁸

Příjmy plynoucí z České republiky či zahraniční podle tohoto paragrafu se uvádějí v daňovém priznání v souhrnu (nerozlišuje se zvlášť tuzemsko a zvlášť zahraničí) na řádek číslo 38.²⁹

²⁵ § 7 ZDP, ve znění zákona č. 39/2021 Sb.

²⁶ Příloha č.1 Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-P1_16.pdf?202106041308

²⁷ Priznání k dani z příjmů fyzických osob, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405_26.pdf?202106041217

²⁸ Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.): Úplná znění platná v roce 2021, s. 20

²⁹ Priznání k dani z příjmů fyzických osob, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405_26.pdf?202106041217

§ 9: Příjmy z nájmu

Poplatník v daňovém přiznání uvádí příjmy plynoucí z nájmu bytů, nemovitých věcí nebo movitých věcí vyjma příležitostného nájmu uvedeného v § 10 ZDP.³⁰

Tento příjem při vyplňování daňového přiznání nejprve uvede do Přílohy č. 2 do horní první části, kde znovu musí vyplnit své rodné číslo a zaškrtnout, zda bude uplatňovat výdaje procentem nebo dosáhl příjmů ze společného jmění manželů. Pokud pro poplatníka je výhodnější uplatňovat skutečné výdaje (jsou vyšší než procentní výdaje) nebude zaškrťávat žádnou možnost.³¹ Nakonec vyčíslí dílčí základ daně, který z této Přílohy č. 2 přenesení do daňového přiznání na řádek č. 39.³²

Daňový subjekt do tohoto druhu příjmu uvede v souhrnu příjmy z nájmu plynoucí jak z tuzemska, tak ze zahraničí.

§ 10: Ostatní příjmy

Ostatní příjmy obsahují příjmy, které nelze zařadit do předchozích paragrafů. Jedná se především o příjmy úplatného převodu nemovité věci a cenného papíru, příjmy z příležitostných činností, příjmy z převodu družstevního podílu, z převodu účasti na společnosti s.r.o. a komanditisty na k.s., bezúplatný příjem a jiné.³³

Pro ostatní příjmy se využívá také Příloha č. 2 ve spodní druhé části. Do první tabulky se vyplní veškeré ostatní příjmy a výdaje s tím spojené a do druhé části se přepíše sumy příjmů a výdajů a vyčíslí se dílčí základ daně podle § 10 ZDP.³⁴ Ten se poté přenesení do daňového přiznání na řádek číslo 40.³⁵

Poplatník do ostatních příjmů uvede v souhrnu všechny příjmy, které nelze zařadit do předchozích paragrafů 6 až 9 plynoucích jak na území České republiky, tak ze zahraničí.

³⁰ MARKOVÁ, Hana, Daňové zákony 2021, s.16-17

³¹ Příloha č.2, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-P2_16.pdf?202106041308

³² Přiznání k dani z příjmů fyzických osob, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405_26.pdf?202106041217

³³ Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.): Úplná znění platná v roce 2021, s. 21-22

³⁴ Příloha č.2, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-P2_16.pdf?202106041308

³⁵ Přiznání k dani z příjmů fyzických osob, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405_26.pdf?202106041217

3.2.3 Osvobození od daně

Od daně jsou osvobozeny některé úplatné a bezúplatné příjmy. Například prodej nemovité věci. Pokud měl poplatník bezprostředně 2 roky před prodejem jednotky nebo rodinného domu zde bydliště, je tento příjem od daně osvobozen. Když není dodržena lhůta dvou let je nutné pro osvobození příjmů vynaložit získané finanční prostředky z prodeje na pořízení jiné vlastní bytové potřeby do dvou let od prodeje. Mezi nejběžnější bezúplatný příjem patří příjem z nabytí dědictví nebo odkazu.³⁶

3.2.4 Nezdánitelná část základu daně

Poplatníkovi je umožněno si odečíst částku od základu daně z následujících titulů:

- a) **Úroků z úvěru hypotečního úvěru** nebo úvěru ze stavebního spoření poskytnutého na vlastní bytové potřeby. Poplatník doloží Potvrzení od bankovní instituce o výši zaplacených úroků za zdaňovací období vystavené na jméno dlužníka. V případě, že na smlouvě o úvěru je uvedeno více osob, může odečet od základu daně uplatnit jen jeden účastník smlouvy, nebo více osob ale v poměrné (stejně) částce. Vždy ale jen ten, kdo je vlastník nemovité věci (k 31.12. roku zdaňovacího období podle výpisu z katastru nemovitostí), na kterou byl úvěr poskytnut nebo tam má poplatník bydliště. Maximálně lze odečíst od základu daně 150 000 Kč.³⁷
- b) **Penzijní připojištění** (dále jen „PP“) dokládá poplatník potvrzením od pojišťovací instituce o výši zaplacených příspěvků, které lze odečíst. Od roku 2016 uvádějí pojišťovací instituce konkrétní částku, kterou může poplatník odečíst a správce daně tak nemusí odečítat maximální možnou částku, tak jako to bylo v předchozích zdaňovacích obdobích. Poplatník pro uplatnění tohoto odečtu od základu daně musí splnit podmínku, že ukončení smlouvy a vyplacení peněžních prostředků je nejdříve po 60 kalendářních měsících a zároveň v tom roce, kdy poplatník dosáhl věku 60 let (dále jen „60/60“). Maximálně lze za zdaňovací období odečíst 24 000 Kč.³⁸

³⁶ MARKOVÁ, Hana, Daňové zákony 2021, s.7-11

³⁷ § 15 odst. 3 a 4 ZDP, ve znění zákona č. 39/2021 Sb.

³⁸ MARKOVÁ, Hana, Daňové zákony 2021, s.19

- c) **Životní pojištění** (dále jen „ŽP“) dokládá poplatník obdobně jako u penzijního pojištění potvrzením s uvedenou částkou. Smlouva o životním pojištění musí být poplatníkem sjednána buď s pevně danou pojistnou částkou v případě dožití na 40 000 Kč s dobou pojištění 5-15 let, nebo s dobou více jak 15 let a s částkou více než 70 000 Kč. Opět musí být dodržena podmínka pro ukončení a vyplacení pojistné smlouvy tzv. 60/60. Poplatník může mít uzavřeno několik smluv na životní pojištění, ale v souhrnu lze maximálně ve zdaňovacím období odečíst částku 24 000 Kč.³⁹
- d) Dále může poplatník uplatnit odečet od základu daně z titulu **darování krve**, krvetvorných buněk a orgánu, z titulu daru za podmínek uvedených v § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů a z titulu **členských příspěvků člena odborové organizace**.⁴⁰

Tyto a další nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky uvede daňový poplatník v daňovém přiznání na jednotlivé řádky číslo 46 až 53 v 3. oddílu. Sumu těchto vyplněných řádků uvede do řádku číslo 54.⁴¹

V zemích OECD se vyskytují tyto a spoustu jiných odčitatelných položek. Pro ČR je netradiční např. úleva na lékařské výdaje, úleva na dopravu do zaměstnání či úleva na investice. Tyto nestandardní úlevy spíše využívají daňový poplatníci s vyššími příjmy, protože právě ti mají prostředky, které mohou investovat. Za to jsou zahraniční zákonodárci často kritizováni, protože část obyvatelstva zvyhodňují.⁴²

3.2.5 Slevy na dani

Zákon o dani z příjmů poskytuje fyzickým osobám úlevy ve formě slev na dani. V České republice si může poplatník uplatnit jednu nebo více slev najednou v rámci vyúčtování u zaměstnavatele nebo v daňovém přiznání, které odevzdává na finančním úřadu.

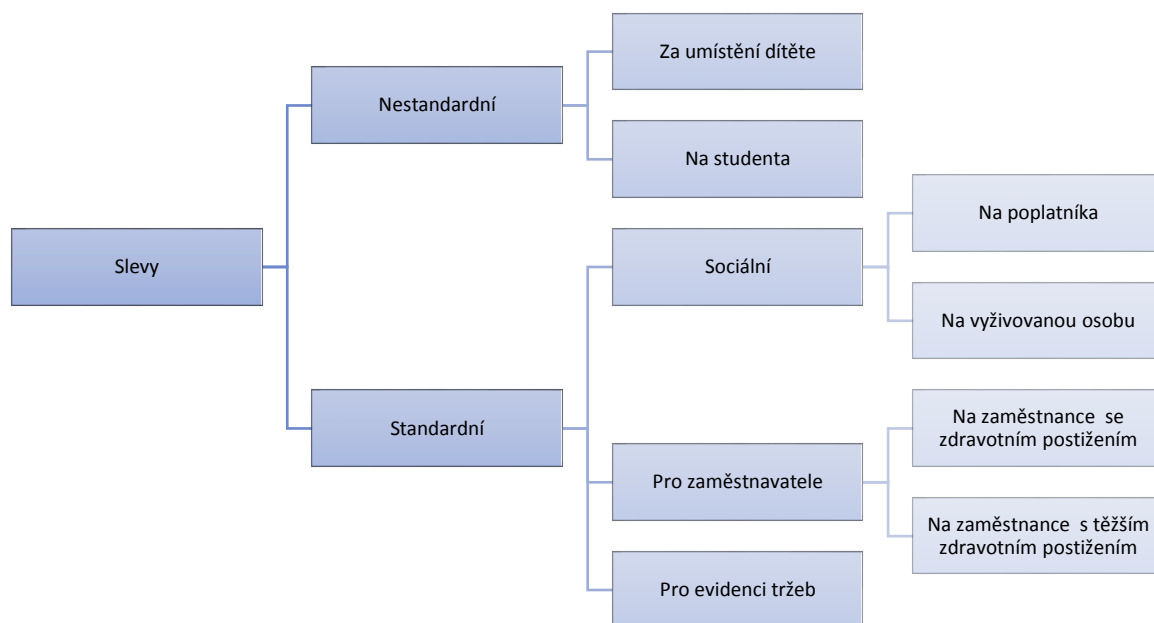
³⁹ § 15 odst. 6 ZDP, ve znění zákona č. 39/2021 Sb.

⁴⁰ MARKOVÁ, Hana, Daňové zákony 2021, s. 18, 20

⁴¹ Přiznání k dani z příjmů fyzických osob, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405_26.pdf?202106041217

⁴² KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika, 2015, s. 174-176

Schéma 1: Slevy na dani



Zdroj: VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a ZÍDKOVÁ Hana, Daňový systém ČR 2020, s. 231, vlastní zpracování

Základní sleva na poplatníka se v roce 2021 zvýšila na částku 27 840 Kč. Tuto slevu nelze poměrově dělit, tj. když poplatník podává daňové přiznání za část zdaňovacího období (např. za část zdaňovacího období u zemřelého daňového subjektu) uvede se vždy celá částka. **Sleva na manžela/manželku** zůstala neměnná v částce 24 840 Kč. Pro uplatnění této slevy musí poplatník žít s manželem/manželkou ve společně hospodařící domácnosti a jeho/její příjem za zdaňovací období nesmí přesáhnout 68 000 Kč. Mezi příjmy se započítávají veškeré vlastní příjmy kromě příjmů např. plynoucích z dávek sociální podpory, dávek pomoci v hmotné nouzi či pěstounské péče a příspěvek na péči.⁴³

Veškeré slevy na dani se uvádějí na řádky 64 až 71. Jedná se o výše zmíněnou slevu na manžela/manželku, pro uživatele invalidního důchodu, pro držitele průkazu ZTP/P, sleva na studenta, sleva za umístění dítěte tzv. „školovné“ a sleva na evidenci tržeb. Všechny

⁴³ § 35ba ZDP, ve znění zákona č. 39/2021 Sb.

uplatněné slevy musí být daňovým subjektem doloženy, tak aby správce daně mohl nárok na slevu uznat.⁴⁴

3.2.6 Prodej a darování nemovité věci

Prodej nemovité věci řeší primárně daňový subjekt z majetkového pohledu daně z nemovité věci, konkrétně do konce roku 2013 řešil prodávající daň z převodu nemovitých věcí, od roku 2014 do roku 2020 řešil kupující daň z nabytí nemovité věci. Od roku 2021 se daň z nabytí nemovité věci již neplatí, tato daň byla zrušena.⁴⁵

Daňový subjekt, který prodal svou nemovitost si musí ověřit, zda příjem z tohoto prodeje nepodléhá zdanění. Podle ZDP je příjem z prodeje nemovité věci osvobozen, pokud se jedná o jednotku nebo rodinný dům, ve které měl poplatník nejméně po dobu dvou let před prodejem bydliště. Jestliže zde měl bydliště po kratší dobu, je nutné prostředky získané z prodeje vynaložit na koupi bytové potřeby pro sebe. V ostatních případech, kdy nejsou dodrženy předchozí podmínky, musí daňový subjekt příjem zdanit.⁴⁶ Do konce roku 2020 platilo další pravidlo pro osvobození, a to vlastnictví více než 5 let. Do pětileté lhůty se počítala i doba vlastnictví zůstavitele, po kterém nemovitost prodejce zdědil. Od 1.1.2021 se tato lhůta změnila na délku 10 let.⁴⁷

Darování neboli bezúplatný příjem je osvobozen za podmínky, pokud je nemovitost darována v příbuzenské linii přímé nebo od sourozence, tetu/strýce, neteře/synovce v linii vedlejší. Dar osvobozený od daně z příjmů lze získat i od nepříbuzného, ale je nutné s touto osobou prokázat společně hospodařící domácnost rok před nabytím nemovitosti.⁴⁸

⁴⁴ Přiznání k dani z příjmů fyzických osob, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405_26.pdf?202106041217

⁴⁵ Daň z nabytí nemovitostí 2021, daň z převodu nemovitostí, Aktuálně.cz, Dostupné z: <https://www.aktualne.cz/wiki/finance/dan-z-nabyti-nemovitosti/r~i:wiki:4026/>

⁴⁶ § 4 ZDP, ve znění zákona č. 39/2021 Sb.

⁴⁷ Daňové zákony 2021 ProFi XXL, Úplná znění platná v roce 2021, s. 13

⁴⁸ § 10 odst. 3 písm. c) ZDP, ve znění 39/2021 Sb.

Příjem z prodeje nemovitého majetku, u kterého nebyly splněny podmínky pro osvobození a neosvobozený příjem z darování, zdaní daňový subjekt jako ostatní příjem podle § 10 ZDP, na řádcích daňového přiznání, jak je uvedeno výše.

3.3 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) upravuje to, jakým způsobem má správce daně postupovat, pravidla, kterými se v daňovém procesu musí řídit i daňový subjekt. Správcem daně se podle zákona rozumí orgán veřejné moci, jenž vykonává svoji činnost prostřednictvím zaměstnanců. Tyto úřední osoby vedou daňová řízení, u kterých kontrolují správnost tvrzených údajů, případně vyzývají daňový subjekt ke splnění a uhrazení svých povinností vyplívajících z tohoto daňového řízení.⁴⁹ Daňovým subjektem se rozumí poplatník a plátce daně, kteří mají svá práva a povinnosti vyplívající z daňového řízení.⁵⁰

Vyměřovací řízení začíná podáním daňového tvrzení daňovým subjektem. Podává ho ten, kdo má ze zákona povinnost ho podat či ten, komu to stanoví správce daně, přičemž daň si v daňovém tvrzení vyčíslí sám a doloží veškeré potřebné podklady. Daňové přiznání k dani z příjmů se zpravidla podává do tří měsíců po skončení zdaňovacího období, nebo do šesti měsíců, pokud má daňový subjekt u správce daně uloženou plnou moc na zmocnění daňového poradce, aby za něj mohl podávat daňové tvrzení. Díky novelizaci platí nově pro zdaňovací období 2020 třetí lhůta pro podání daňového přiznání, která původní tříměsíční lhůtu prodlužuje o jeden měsíc za podmínky elektronického podání.⁵¹ Do termínu pro podání daňového tvrzení může daňový subjekt podat opravné daňové přiznání.⁵² Pokud daňový subjekt zjistí nesrovnalost ve svém podaném daňovém přiznání či je třeba změnit údaje již po lhůtě pro podání, musí podat dodatečné daňové přiznání s uvedením důvodu. Toto dodatečné přiznání musí podat do konce následujícího měsíce, kdy zjistil, že chybně

⁴⁹ § 10, § 11, § 12 DR, ve znění zákona č. 111/2019 Sb.

⁵⁰ ÚZ, Daňový řád: Finanční správa ČR, 2021, s. 11

⁵¹ Daňové zákony 2020 ProFi XXL (Díl 1.): Úplná znění platná v roce 2020, s. 154

⁵² ÚZ, Daňový řád: Finanční správa ČR, 2021, s.67

vyčíslil daň. Rozdíl na daňové povinnosti musí zaplatit do konce lhůty pro podání tohoto dodatečného daňového přiznání.⁵³

Pokud daňovému subjektu vznikla povinnost podat daňové přiznání a neučinil tak, nebo jej podal po lhůtě k podání, bude mu vystavena pokuta za pozdní podání. Tu správce daně vyčíslí na základě daně a počtu dní zpoždění (maximálně 5 % vypočtené daně) a je splatná do 30 dní od doručení platebního výměru. Prvních 5 pracovních dní po lhůtě pro podání je od sankce osvobozeno. Stejně tak daňový subjekt neobdrží pokutu, pokud byla stanovena do 1 000 Kč.⁵⁴ Úrok z prodlení musí zaplatit daňový subjekt, který zaplatil daňovou povinnost po lhůtě splatnosti. Ten se vypočítá za každý den z prodlení, „od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby“⁵⁵, přičemž sazba úroku z prodlení je dána sazebníkem podle občanského zákoníku.⁵⁶

Když správce daně v rámci své kontrolní činnosti zjistí chyby v daňových tvrzeních, přistoupí podle závažnosti k daňové kontrole nebo k postupu k odstranění pochybností. Daňovou kontrolu provádí správce daně z kontrolního oddělení na vyžádání pracovníka z vyměřovacího oddělení, který má pochybnosti o správnosti tvrzených údajů, např. za více zdaňovacích období, tedy většího rozsahu. Správce daně tak provede kontrolu u daňového subjektu, který v součinnosti poskytne důkazní prostředky, na základě kterých se může daňová kontrola uzavřít, nebo naopak povede k rozšíření obsahu. O obojím musí být daňový subjekt vždy seznámen.⁵⁷ Pokud ovšem správce daně zjistí při vyměřování daňového tvrzení konkrétní nesrovnalost, může zahájit postup k odstranění pochybností (dále jen „POP“). „Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.“⁵⁸ Správce daně v této výzvě určí lhůtu k odstranění pochybností nejméně na 15 dní a připojí poučení. O dalším průběhu, odstranění pochybností daňovým subjektem

⁵³ § 141 DŘ, ve znění zákona č. 111/2019 Sb.

⁵⁴ ÚZ, Daňový řád: Finanční správa ČR, 2021, s. 116

⁵⁵ § 252 odst. 2 písm. a) DŘ, ve znění zákona č. 111/2019 Sb.

⁵⁶ Daňové zákony 2020 ProFi XXL (Díl 1.): Úplná znění platná v roce 2020, s. 169

⁵⁷ § 85, § 86 DŘ, ve znění zákona č. 111/2019 Sb.

⁵⁸ ÚZ, Daňový řád: Finanční správa ČR, 2021, s. 50

i neodstranění, musí správce daně vést záznam a případně přistoupit k dalším krokům daňového řízení.⁵⁹

Pokud je nutné odeslat písemnost v průběhu daňového řízení zvolí správce daně odeslání písemnosti buď elektronicky prostřednictvím datové schránky, má-li ji daňový subjekt zřízenou, nebo prostřednictvím České pošty do vlastních rukou adresáta. Při ústním jednání lze doručit písemnost fyzickým předáním a podepsáním daňového subjektu na stejnopis písemnosti, který správce daně v systému ADIS doručí a založí do spisu.⁶⁰ Dnem doručení písemnosti je den, kdy daňový subjekt, či jeho zmocnitel, převezmou zásilku. Tímto dnem se považuje i poslední den uplynulé lhůty pro uložení zásilky, kterou si daňový subjekt nevyzvedl. Pokud není uvedeno jinak, je lhůta pro uložení zásilky stanovena na 10 dní.⁶¹

3.3.1 Opravné a dodatečné daňové přiznání

Pokud daňový subjekt zjistí chybu ve svém daňovém přiznání, a ještě neuplynula lhůta pro podání daňového přiznání, lze podat opravné daňové přiznání. Správce daně poté vyměří opravné daňové přiznání a na řádné přiznání s chybou se nepřihlíží, pouze se v systému vyřídí „na vědomí“ a založí k daňovému subjektu do spisu.⁶²

Objeví-li ovšem daňový subjekt chybu po lhůtě pro podání, podává již dodatečné daňové přiznání, a to ve lhůtě do konce měsíce následujícího po měsíci, kdy došlo ke zjištění chyby. Do stejné lhůty musí uhradit i případný rozdíl na daňové povinnosti. Správce daně vyměří dodatečné přiznání a předepíše novou daňovou povinnost. Pokud ovšem správce daně ještě neměl vyměřené řádné daňové přiznání, musí zaslat daňovému subjektu rozhodnutí o zastavení řízení a vyměřit řádné daňové přiznání v souladu s údaji v dodatečném daňovém přiznání, tzn. obě přiznání vyměřit najednou se zohledněním nových údajů.⁶³ Pokud správce

⁵⁹ § 89, § 90 DŘ, ve znění zákona č. 111/2019 Sb.

⁶⁰ § 39,42 DŘ, ve znění zákona č. 111/2019 Sb.

⁶¹ Daňové zákony 2020 ProFi XXL (Díl 1.): Úplná znění platná v roce 2020, s. 143

⁶² § 138 DŘ, ve znění zákona 111/2019 Sb.

⁶³ ÚZ, Daňový řád: Finanční správa ČR, 2021, s.68

daně objeví nové skutečnosti, může poplatníka vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání na základě výzvy.

3.3.2 Způsoby podání daňového přiznání

Daňový subjekt si může vybrat způsob podání svého daňového přiznání. Buď si vyzvedne formulář na některém z Územního pracoviště nebo si ho stáhne z internetu a vytiskne. Následně vyplněné přiznání odnese na místně příslušné Územní pracoviště nebo zašle prostřednictvím poštovní služby. Daňový subjekt má možnost daňové přiznání vyplnit a zaslat elektronicky prostřednictvím EPO podání bez zaručeného elektronického podpisu a do pěti dní doručit vytištěné a podepsané Potvrzení o elektronickém podání ke svému správci daně. Ten, kdo má zákonem zřízenou datovou schránku, má povinnost prostřednictvím ní podat daňové přiznání. Daňový subjekt může také využít daňovou identifikační schránku s využitím přístupu se zaručenou identitou.⁶⁴

3.4 Mezinárodní zdanění příjmů

Daňový rezident zdaňuje u správce daně v České republice příjmy z tuzemska i ze zahraničí. Aby nedocházelo ke zdanění těchto příjmů v zahraničí a poté i v tuzemsku, má Česká republika s většinou zemí světa uzavřenou dohodu o zamezení dvojího zdanění. Dalším důvodem, proč vznikly tyto smlouvy je takový, že neexistují dva daňové systémy zcela identické. Proto OECD přistoupila k vytvoření přehledu všech platných smluv.⁶⁵

Aktuální znění všech uzavřených smluv lze nalézt na stránkách Ministerstva Financí České republiky, v levém sloupci pod kolonkou Legislativa – Dvojí zdanění. Tyto smlouvy konkrétně upravují, jaké příjmy a v jaké zemi jsou zdaněny (např. zisky ze zaměstnání, nezávislého povolání, příjmy z nemovitého majetku, úroky, dividendy, licenční poplatky, tantiémy, penze a jiné), kdo je rezidentem či komu vzniká stálá provozovna. Upravena je

⁶⁴ Finanční správa: Obecné informace [online]. Finanční správa, Copyright © 2013 - 2021 [cit. 2021-6-3]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/obecne-informace>

⁶⁵ LYMER, Andrew a HASSELDINE, John, The International Taxation System, 2012, s. 3, 8

i sazba u jednotlivých druhů příjmů.⁶⁶ Podle druhu příjmů plynoucích poplatníkovi ze zahraničí se vyplní jednotlivé řádky v daňovém přiznání.

Lymer a Hasseldine uvádějí příklad, kdy rezident USA vložil peníze na vklad do banky v Austrálii a tedy úrok, který banka klientovi vyplatí bude pocházet z Austrálie, a proto bude podléhat australským daňovým zákonům. Zákony USA ovšem budou namítat, že úrok vznikl z příjmů jeho obyvatele a budou se domáhat pravidla o rezidentství čili bydliště. Z tohoto pohledu by tedy došlo ke dvojímu zdanění totožného příjmu, pokud by neexistovaly dohody o zamezení dvojího zdanění.⁶⁷

Tabulka 1: Sazby daně z příjmů fyzických osob ve vybraných zemích

	Sazba daně z příjmů FO (v %)
Monako	0
Spojené arabské emiráty	0
Francie	14
USA	15
Maďarsko	16
Slovensko	19
Kypr	20
Malta	25
Itálie	27
Chorvatsko	30
Polsko	32
Rakousko	35
Portugalsko	35

Zdroj: europa.eu, worldwide-tax.com, financnasprava.sk, vlastní zpracování

Tabulka 1 uvádí příklady sazeb daně z příjmů fyzických osob pro porovnání s ČR. Některé země jako je např. Rakousko a Itálie mají stanovenou sazbu daně podle příjmových pásem. Do tabulky byly vybrány sazby pro průměrný příjem 23 600 EUR svobodného

⁶⁶ Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku. Ministerstvo financí České republiky, Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativ/a/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

⁶⁷ LYMER, Andrew a HASSELDINE, John, The International Taxation System, 2012, s. 7

občana, což je dle Eurostatu čistý průměrný roční výdělek v EU-27.⁶⁸ Za padesát let, v období od 1965 do 2012, došlo k odlišnému růstu v různých zemích. Na začátku sledovaného období bylo v oblasti OECD zdanění na 25 procentech HDP a ke konci období vystoupalo o 9 %. USA bylo ovšem výjimkou, nezaznamenalo žádný vzestup a vykazovalo nejnižší úroveň zdanění v procentech HDP. Naopak ve Francii tato úroveň stoupla na 45 % HDP, což je nárůst o 11 procentních bodů za sledované období.⁶⁹

Tabulka 2: Podíl osobních důchodových daní na HDP v zemích OECD v roce 2012 a 2019

Země	Podíl na HDP		Země	Podíl na HDP	
	2012	2019		2012	2019
Slovensko	2,6 %	3,8 %	USA	9,2 %	10,1 %
ČR	3,6 %	4,4 %	Itálie	11,6 %	10,9 %
Polsko	4,5 %	5,4 %	Švýcarsko	8,4 %	8,8 %
Rakousko	9,5 %	9,6 %	Velká Británie	9,1 %	9,1 %
Německo	9,3 %	10,6 %	Dánsko	23,9 %	24,3 %

Zdroj: KUBÁTOVÁ, Květa, Daňová teorie a politika, 2015; stats.oecd.org, 2019

Tabulka 2 zobrazuje podíl osobních důchodových daní na HDP ve vybraných zemích OECD v roce 2012 a v roce 2019. První sloupec porovnává sousední země a ČR, druhý vybrané země v rámci celé OECD. Podíl je rozdílný v zemích OECD a pohybuje se na škále od 3 do 13 %. Dánsko tuto škálu ovšem přesahuje, protože na rozdíl od ostatních zemí se zde financují starobní důchody z daně, ne ze systému sociálního zabezpečení. Nižší procento vykazují země, které jsou méně vyspělé, mají složitou konstrukci příjmových daní, nebo se jedná o země, které byly součástí východního bloku.⁷⁰

⁶⁸ Eurostat, 2020, Dostupné z: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Archive:Mzdy_a_n%C3%A1klady_pr%C3%A1ce&oldid=494238

⁶⁹ SMITH, Stephen, Taxation: A Very Short Introduction, s. 10

⁷⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika, 2015, s. 166

Největšího nárůstu v období 2012 až 2019 dosáhlo Německo, kdežto ve Velké Británii se poměr za toto období vůbec nezměnil, v České republice poměr stoupl o 0,8procentních bodů.⁷¹

3.5 ADIS, nDIS, MOJE daně

Správce daně svoji činnost vykonává elektronicky prostřednictvím aplikace Automatizovaný daňový informační systém (dále jen „ADIS“). Tento systém je rozdělen do několika částí tak, aby každé oddělení (registrační, vyměřovací, vymáhací, kontrolní, majetkové a další) mělo svou úlohu. Úlohou je myšlena část prostředí ADIS zpřístupněná pouze danému pracovníkovi oddělení, ve které provádí své (ne)daňové řízení a další kroky s tím spojené. Tak aby nebyl systém přehlcen, jsou nastavena pro jednotlivé pracovníky přístupová práva, tzn. že např. pracovník vyměřovacího oddělení nemůže pracovat v úloze určené pro registr, smí pouze do některých všeobecných částí nahlížet.⁷²

ADIS spolupracuje s dalšími systémy, z kterých získává data od celního úřadu, z insolvenčního rejstříku, z katastru nemovitostí, registru obyvatel a motorových vozidel. S právníky osobami komunikuje prostřednictvím datové schránky. Celkově se ADIS neustále vyvíjí, instalují se aktualizace při změně některých údajů v rámci změny legislativy nebo při změně uživatelů (nově mají do systému omezený přístup občané v rámci portálu MOJE daně).⁷³

Počátek ADIS realizovali pracovníci GiST po vyhlášeném výběrovém řízení Ministerstvem financí ČR s účinností od 1.1.1993. Službu od roku 2020 poskytuje O2 IT Services s.r.o. pod záštitou systémového integrátora IBM Česká republika spol. s.r.o. (dále jen „IBM“).⁷⁴ Společnost IBM má s Finanční správou uzavřenou dohodu na období 2020-2023, po kterém převede licence a autorská práva k ADIS na stát a ten bude moci vyhlásit

⁷¹ OECD. Stat., Global revenue Statistics Database, Dostupné z: <https://stats.oecd.org/>

⁷² Interní zdroj GFŘ

⁷³ Interní zdroj GFŘ

⁷⁴ ADIS: Automatizovaný daňový informační systém. *GiST*, Dostupné z: <https://www.gist.cz/cz/software/adis>

výběrové řízení na nového zprostředkovatele.⁷⁵ Po tomto období je v plánu spuštění nového ADISu, tzv. nDIS, který by měl usnadnit zaměstnancům práci a zrychlit celý proces daňového řízení. V neposlední řadě by tímto krokem chtěla Finanční správa, resp. Ministerstvo financí České republiky, ušetřit finanční prostředky do budoucna.⁷⁶

Na začátku roku 2021 byl spuštěn provoz portálu MOJE daně, který má být online finančním úřadem, přes který lze zaslat elektronické daňové tvrzení. Mělo by jít o usnadnění komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem. Ten může své daňové tvrzení na portálu vyplnit a pak odeslat, buď prostřednictvím datové schránky, má-li ji zřízenou, nebo prostřednictvím EPO podání a Potvrzení o elektronickém podání poté fyzicky doručit na příslušné územní pracoviště finančního úřadu, pod který svojí místní příslušností spadá. Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v portálu MOJE daně vizuálně odpovídá tištěné verzi. Oproti tomu např. registrační formulář k DPH přesměruje uživatele na Daňový portál, kde se vyplňují jednotlivé kolonky a nepřipomíná tak oficiální tištěný formulář. Výhodou portálu jsou uvedené aktuality a informace v pravém sloupci.⁷⁷ Dříve využívali občané pro získání elektronického formuláře oficiální stránky Finanční správy nebo Daňový portál. Od února 2021 funguje doména MOJE daně, která má jednoduché a uživatelsky příjemné prostředí. Díky přehlednosti portálu, prodloužené lhůtě pro podání elektronických daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob a vzhledem k epidemiologické situaci s Covid-19 se dá očekávat zvýšený počet takto podaných přiznání než doposud.⁷⁸

V rámci pandemie musela být zřízena další úloha na zpracování žádostí a vyplácení Kompenzačního bonusu a prodloužování nouzového stavu. To s sebou nese i zpracování těchto písemností, do čehož se museli správci daně zaškolit a musela být vytvořena aktualizace spisového řádu a s tím související archivace spisu.⁷⁹

⁷⁵ Finanční správa, 23.srpna 2019, Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/2019/informace-ke-smlouve-uzavrene-mezí-fs-a-ibm-9997>

⁷⁶ Interní zdroj GFŘ

⁷⁷ MOJE daně, Generální finanční ředitelství, 2020, Dostupné z: <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/home>

⁷⁸ Interní zdroj GFŘ, Moje daně

⁷⁹ Informace o činnosti Finanční správy České republiky: za rok 2020, Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2020>

3.6 Administrativní náklady

Výkonost státní správy lze měřit pomocí podílu administrativních nákladů na výběr daně a příslušného pojistného ku sumě vybraného příjmu. OECD každé dva roky vydává studii Tax Administration, kde kalkuluje efektivitu poměrem administrativních nákladů k čistému daňovému příjmu. Do administrativních nákladů se na rozdíl od České republiky například nezapočítávají veškeré legislativní procesy se zavedením nové daně.⁸⁰

Výkonost zkoumá a popisuje, jak pozorovaný subjekt provádí určitou činnost a jak jej lze porovnat v rámci stanovených kritérií. Dvě odlišné dimenze rozdělují činnosti na „dělat správné věci“ a „dělat věci správně“. První z nich poukazuje na zvolení činnosti, kterou subjekt provádí a je označována jako efektivnost. Kdežto druhá dimenze naznačuje způsob uskutečnění činnosti a je nazývána jako účinnost.⁸¹

Dle výroku Wagnera „*sleduji svoje zájmy, a tím pomáhám všem*“ bude dosaženo optima, když každý pracovník bude dosahovat svých vlastních zájmů ke zvýšení svého prospěchu. Tím dojde k optimalizaci prospěchu pro všechny.⁸² Pokud každý jednotlivý zaměstnanec vyměřovacího oddělení bude ke své náplni práce přistupovat tak, že se bude věnovat příchozímu poplatníkovi a věnuje mu svůj čas místo toho, aby mu dal stroze formulář s pokyny a poslal ho na chodbu vyplňovat, tak bude dosahovat menší chybovosti v přijatých DaP. Tím budou daňová přiznání rychleji zpracována a správci daně zbyde více času na složitější případy. Celkově pak celé oddělení bude vykazovat lepších výsledků, což se může odrazit na mzdových prémiech. K měření výkonosti práce zaměstnanců na vyměřovacím oddělení bude využito stanovení administrativních nákladů.

Administrativní náklady lze zkoumat z časového hlediska, z hlediska dopadu na ekonomický sektor a vládní úroveň, z hlediska, u jakého druhu úřadu veřejné správy

⁸⁰ OECD, Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en#page4

⁸¹ WAGNER, Jaroslav, Měření výkonosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonosti, 2009, s. 17,18

⁸² WAGNER, Jaroslav, Měření výkonosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonosti, 2009, s. 26

a v jakém časovém období daňového procesu vznikají a v neposlední řadě záleží i na jejich struktuře. „*Administrativní náklady daňového systému lze tedy definovat jako celkové náklady veřejného sektoru spojené s výběrem daní na všech vládních úrovních a ve všech okamžicích daňového procesu, a to včetně nákladů obětované příležitosti (oportunitní náklady).*“⁸³

Lze je dělit na přímé a nepřímé administrativní náklady. Přímé administrativní náklady neboli správní, jsou snadno kvantifikovatelné, protože státní instituce vedou záznamy o jednotlivých položkách. Čím je daňový proces složitější, tím administrativní náklady rostou a bez regulace trhu mohou narůst nepřiměřeně vysoko. Na rozdíl od toho jsou nepřímé administrativní náklady kontrolovány trhem, neboť je nesou samotní daňový poplatníci v rámci jejich peněz a času. Jsou označovány jako vyvolané náklady a lze pouze odhadnout jejich výši, nevedou se o jednotlivých položkách statistiky. Příkladem může být čas daňového poplatníka strávený u vyplňování daňového přiznání k dani z příjmů. Náklady na tuto položku se snaží ZDP snížit pomocí výdaji procentem, což využívají především drobní OSVČ.⁸⁴

Administrativní náklady vznikají v každém bodu daňového procesu, od sepsání zákona, jeho připomínkování a schvalování po aplikaci do praxe včetně samotného praktického využití daňovými poplatníky. Jednotlivé druhy daní se ve svém základu neliší, pouze jejich specifická vyvolává vyšší výdaje. Osobní důchodové daně jsou složité, neboť zahrnují pět druhů daňového základu, několik možností odečtu od základu daně a slev od daně. Tato komplikace při vyčíslení daňové povinnosti s sebou nese i náročnost spojenou s kontrolou tvrzených údajů.⁸⁵

Administrativní náklady ovlivňuje několik faktorů jako je počet druhů daní, počet a složitost základů daně a osvobození (např. podle databáze OECD existuje přes 400 druhů daní a přes 2 100 daňových základů) a počet zaměstnanců správy.⁸⁶

⁸³ PUDIL, Pavel, Zdanění a efektivnost, 2004, s. 4-5

⁸⁴ KUBÁTOVÁ, Květa, Daňová teorie a politika, 2015, s. 45-46

⁸⁵ PUDIL, Pavel, Zdanění a efektivnost, 2004, s. 8-9

⁸⁶ OECD. Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies, s.91

V České republice se nevedou přesné záznamy pro měření efektivity při vybírání daní, tzn. že nelze jednoznačně vyčíslit náklady, které spadají na výběr konkrétní daně. Proto je možnost administrativní náklady určit pomocí metody tzv. přepočteného pracovníka.⁸⁷ Další problém, který ztěžuje určení administrativních nákladů, je rozsah nedaňové agendy, konkrétně ve finanční správě se jedná o cenovou kontrolu, dozor nad provozem kasin, loterií a podnikových her či správa dotací.⁸⁸

⁸⁷ VÍTEK Leoš, PAVEL Jan, KRBOVÁ Jana, Effectiveness of the Czech tax system, 2004

⁸⁸ Informace o činnosti Finanční správy České republiky: za rok 2019, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf

4 Analytická část

Propojením aktuální legislativy a praktických zkušeností je snaha minimalizovat náklady při vyměrování daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob na straně správce daně a dále vyčíslení administrativních nákladů metodou tzv. přepočteného pracovníka.

4.1 Přímé administrativní náklady

K výpočtu přímých administrativních nákladů metodou přepočteného pracovníka je potřeba vyčíslit výdaje Finanční správy jako celek (dále jen „ČR“) a poté konkrétně pro vybraný kraj (dále jen „Kraj 1“). Dále je zapotřebí zaměstnance rozdělit dle jejich náplně práce.

Tabulka 3: Výdaje Územní samosprávy a inkaso DPFO

v mil Kč	ČR	Kraj 1
Běžné výdaje	12 531,92	50,47
Kapitálové výdaje	967,50	0
Celkem VÝDAJE	13 499,42	50,47
Inkaso DPFO	210 664,84	693,28

Zdroj: MONITOR, Územní samospráva, GFŘ, k 12/2020, vlastní zpracování

Běžné výdaje ČR ve výši 12,5 mld Kč byly použity např. na nákup vody, energií, paliv a materiálu, placení úroků, na sociální dávky, na platy a související výdaje, platby do zahraničí, další neinvestiční transfery atd. Kraj 1 vydal 50,47 mil Kč, což je zhruba 0,4 % z celkových běžných výdajů. Mezi kapitálové výdaje lze zařadit nákup hmotného a nehmotného majetku, pozemků, nákup akcií, investiční půjčené prostředky atd.⁸⁹ Celkové výdaje jsou součtem běžných a kapitálových výdajů. Pro vybraný Kraj 1 byly ke konci roku 2020 vyčísleny nulové kapitálové výdaje.⁹⁰

⁸⁹ MONITOR, Ministerstvo Financí ČR, 2021, Dostupné z: <https://monitor.statnipokladna.cz/>

⁹⁰ Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0050/2021), Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_50.zip

Následující tabulka vymezuje rozdělení zaměstnanců dle jejich činnosti a udává počty systematizovaných míst. Jedná se o součet systematizovaných služebních míst a systematizovaných pracovních míst. A jedná se o údaje celkové možné pracovní kapacity Finanční správy.

Tabulka 4: Počet systematizovaných míst dle rozlišení činnosti

Činnost	Počet systematizovaných míst	
	ČR	Kraj 1
DPFO	2 159	161
DPPO	1 360	84
DPH	4 113	194
DN	925	72
DNN	452	25
DS	338	27
Celkem přiřazení k dani	9 347	563
Režijní zaměstnanci daňové č.	3 413	227
Režijní zaměstnanci nedaňové č.	778	25
Režijní zaměstnanci nerozlišení	2 176	49
Celkem	15 714	864

Zdroj: GŘ, k 12/2020, vlastní zpracování

Údaje z tabulky 4 ⁹¹ jsou dosazeny do vzorců pro vyčíslení administrativních nákladů s využitím metody přepočteného pracovníka, tak jak bylo vysvětleno v kapitole 2.2 Metodika.

Celkový počet zaměstnanců (1):

$$CPZ_{\check{C}R} = 2\,159 + 1\,360 + 4\,113 + 338 + 925 + 452 + 778 + 3\,413 + 2\,176$$

$$= 15\,714 \text{ osob}$$

$$CPZ_{Kraj1} = 161 + 84 + 194 + 27 + 72 + 25 + 25 + 227 + 49 = 864 \text{ osob}$$

⁹¹ Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0045/2021) Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_45.zip

Koeficient pro přepočítání užších režijních zaměstnanců (2):

$$K1_{DPFO: \check{C}R} = \frac{2\,159}{2\,159 + 1\,360 + 4\,113 + 338 + 925 + 452} = 0,2310$$

$$K1_{DPFO: Kraj\ 1} = \frac{161}{161 + 84 + 194 + 27 + 72 + 25} = 0,2860$$

Rovnice počtu přímých a užších režijních zaměstnanců připadajících na daň z příjmů fyzických osob (3):

$$DPZ_{DPFO: \check{C}R} = 2\,159 + 0,2310 * 3\,413 = 2\,947,4030 \doteq 2\,947 \text{ osob}$$

$$DPZ_{DPFO: Kraj\ 1} = 161 + 0,2860 * 227 = 225,922 \doteq 225 \text{ osob}$$

Koeficient pro přepočítání režijních nákladů (4):

$$K2_{DPFO: \check{C}R} = \frac{2\,159}{2\,159 + 1\,360 + 4\,113 + 338 + 925 + 452 + 778} = 0,2132$$

$$K2_{DPFO: Kraj\ 1} = \frac{161}{161 + 84 + 194 + 27 + 72 + 25 + 25} = 0,2738$$

Celkový počet zaměstnanců připadajících na výběr DPFO (5):

$$CPZ_{DPFO: \check{C}R} = 2\,159 + 0,2132 * 2\,176 = 2\,622,9232 \doteq 2\,622 \text{ osob}$$

$$CPZ_{DPFO: Kraj\ 1} = 161 + 0,2738 * 49 = 174,4162 \doteq 174 \text{ osob}$$

Koeficient pro přepočítání nákladů (6):

$$K3_{DPFO: \check{C}R} = \frac{2\,622,9232}{15\,714} = 0,1669$$

$$K3_{DPFO: Kraj\ 1} = \frac{174,4162}{864} = 0,2019$$

Absolutní hodnota administrativních nákladů DPFO (7):

$$CN_{DPFO: \check{C}R} = 0,1669 * 12\,531,92 + 0,1669 * 967,50 = 2\,255,0850 \text{ mil Kč}$$

$$CN_{DPFO: Kraj\ 1} = 0,2019 * 50,47 + 0,2019 * 0 = 10,1899 \text{ mil Kč}$$

Administrativní náklady v poměru s inkasem DPFO (8):

$$AN_{DPFO:ČR} = \frac{2\,255,0850}{210\,664,84} * 100 = 1,0705 \%$$

$$AN_{DPFO:Kraj\ 1} = \frac{10,1899}{693,28} * 100 = 1,4698 \%$$

Tabulka 5: Výsledky výpočtů administrativních nákladů

Rok 2020	ČR	Kraj 1
CPZ	15 714 osob	864 osob
K1_{DPFO}	0,2310	0,2860
DPZ_{DPFO}	2 947 osob	225 osob
K2_{DPFO}	0,2132	0,2738
CPZ_{DPFO}	2 622 osob	174 osob
K3_{DPFO}	0,1669	0,2019
CN_{DPFO}	2 255,0850 mil Kč	10,1899 mil Kč
AN_{DPFO}	1,0705 %	1,4698 %

Zdroj: GŘ, vlastní zpracování

Celkové administrativní náklady na výběr daně z příjmů fyzických osob ke konci roku 2020 byly vyčísleny na částku 2 255 mil Kč, což v představuje 1,07 % v poměru s inkasem DPFO. Pokud se vezme v úvahu, že daň z příjmů fyzických osob je velmi náročná na svoji konstrukci, protože je složena z více dílčích základů daně a mnoho odechtů od daně a slev, pak je toto procento velmi nízké. Lze tedy konstatovat, že výběr daně z příjmů fyzických osob v průměru celé republiky je velice efektivní. V rámci Kraje 1 je tento podíl vyšší, ale stále levný.

Pro srovnání ve Skotsku se od roku 2010 pohybují dlouhodobě celkové administrativní náklady pod jedním procentem. Do roku 2009 ale stále oscilovaly kolem 1 % a nijak závratně nekolísaly.⁹²

⁹² HOOD, Christopher, DIXON, Ruth, A Government That Worked Better and Cost Less?, s.145

Tabulka 6: Změna AN v závislosti na počtu zaměstnanců a výši inkasa DPFO

Kraj 1	Vyšší počet zaměstnanců	Vyšší inkaso DPFO
CPZ	1 122 osob	864 osob
K1_{DPFO}	0,5104	0,2860
DPZ_{DPFO}	535 osob	225 osob
K2_{DPFO}	0,4953	0,2738
CPZ_{DPFO}	443 osob	174 osob
K3_{DPFO}	0,3951	0,2019
CN_{DPFO}	19,9407 mil Kč	10,1899 mil Kč
AN_{DPFO}	2,88 %	1,31 %

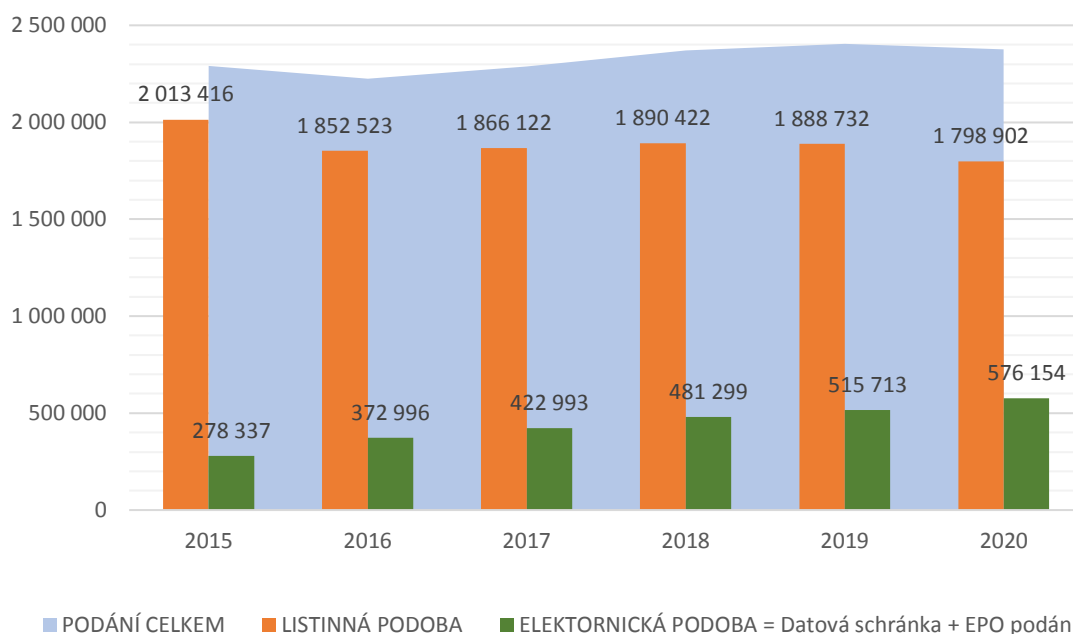
Zdroj: MONITOR, GŘ, vlastní výpočet

Dle položených výzkumných otázek v Metodice byly provedeny výpočty administrativních nákladů při změně počtu zaměstnanců vyměřujících DPFO a při změně výše inkasa DPFO v Kraji 1. V prvním případě změny došlo k nárůstu téměř na dvojnásobek původní hodnoty, v druhém případě došlo k mírnému poklesu administrativních nákladů.

4.2 Daňové přiznání

Daňový subjekt podává daňové přiznání, ve kterém si vyčíslí daňovou povinnost či přeplatek. Toto daňové přiznání odnese nebo pošle svému správci daně, který ho zkontroluje a vyměří. Na následujícím grafu lze vidět vývoj počtu podaných daňových přiznání za posledních 6 let. Data k roku 2020 jsou ale omezena k 30.9.2020, tudíž zde nejsou zahrnuty údaje o počtu podaných daňových tvrzení k DPH za poslední čtvrtletí 2020.

Graf 1: Počet podaných DaP dle formy podání v letech 2015-2020 (v ks)

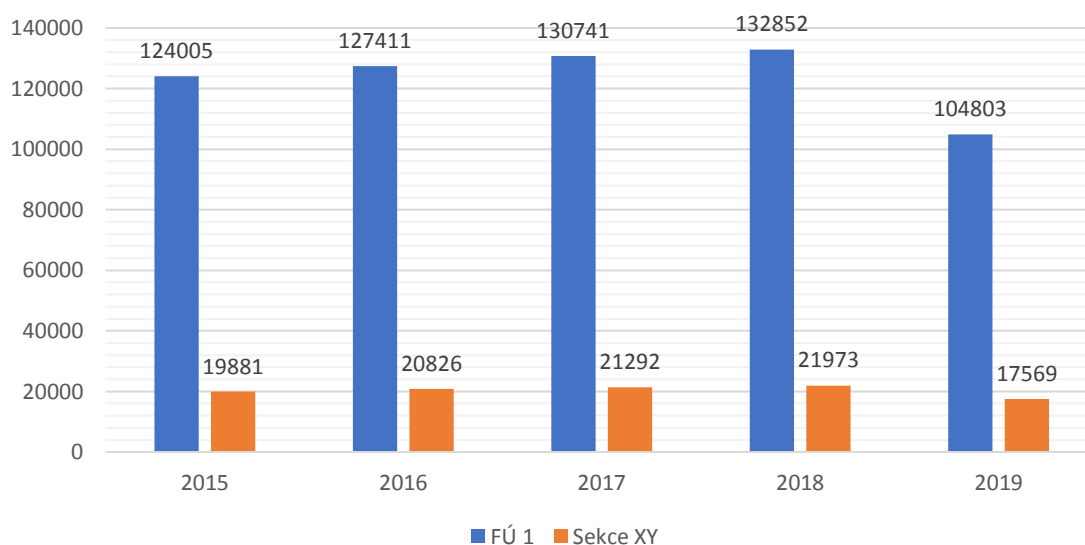


Zdroj: Finanční správa k 30.9.2020, vlastní zpracování

Graf 1 zachycuje celorepublikový počet podaných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob v období 2015 až 2020. Celkový počet podání se z roku 2015 (2 291 753 DaP DPFO) zvýšil o 83 303 (2020 – 2 375 056 DaP DPFO), což je z pohledu celkového počtu zanedbatelný nárůst. Listinná podoba má téměř konstantní vývoj. Ovšem dvojnásobný nárůst za toto období má elektronické podání. Je to způsobeno modernizací a zdokonalení webových aplikací, kde daňový subjekt zadá základní údaje o příjmech a výdajích, případně o uplatňovaných odečtech a slevách a daňová povinnost nebo přeplatek se dopočítá automaticky.

V případě EPO podání systém upozorní na vyplněné chyby a bez jejich odstranění nelze formulář odeslat. Tuto možnost kontroly neposkytuje stažený tiskopis, který daňový subjekt vyplní a pošle přes svoji datovou schránku. Případnou chybu objeví až správce daně v systému ADIS nebo při kontrole samotného daňového přiznání.

Graf 2: Počet podaných DaP DPFO ve vybraném kraji a sekci (v ks)



Zdroj: FÚ 1, Sekce XY, data k 05/2020, vlastní zpracování

Na grafu 2 je zachycen vývoj počtu podaných daňových přiznání k DPFO ve vybraném kraji a v něm vybrané sekci pro představu, jaký počet se přibližně vybere v dílčích částech republiky. Za rok 2018 bylo celkem v ČR podáno 2 371 721 DaP DPFO. Tento údaj zahrnuje veškerá listinná a elektronická podání k dani z příjmů fyzických osob. Z tohoto celkového počtu bylo za FÚ 1 vybráno 5,6 % (132 852 DaP DPFO) a 21 973 DaP DPFO v Sekci XY, což je necelé procento z celorepublikové sumy a 16,5 % v rámci přepočtu kraje. Počet DaP v roce 2019 je neúplný, protože v době podání žádosti a vyčíslení této statistiky nebyla všechna podání odevzdána. Jedná se o rozdíl v DaP podávající osoby na plnou moc.

4.3 Chyby v DaP DPFO

Když si daňový subjekt vyčíslí v daňovém přiznání konečnou daň, má několik možností, jak daňové přiznání odevzdat. Z pohledu správce daně, tak vzniká několik variant, kdy a jak objevit případnou chybu v daňovém přiznání.

Pokud poplatník zvolí listinou formu tiskopisu, může ji odnést vyplněnou na místně příslušné Územní pracoviště. Zde má poplatník v úřední dny na výběr odevzdání na podatelně, kde pracovnice pouze daňové přiznání přijme a opatří ho razítkem s označením

příslušného pracoviště a datumem, maximálně zkontroluje vyplněné rodné číslo poplatníka a telefonní kontakt pro případ chyby. Nebo poplatník zajde za svým správcem daně, kde může dojít ke zběžné kontrole všech náležitostí daňového přiznání. Nutno podotknout, že ne všichni správci daně jsou ochotní kontrolovat (přepočítávat) vyplněné DaP.

Autor této diplomové práce zastává názor, že je lepší daňovému subjektu, který za ním přišel s vyplněným přiznáním, poradit a zkontrolovat všechny náležitosti než ho odmítnout, kontrolu provést později, volat poplatníkovi s upozorněním na chybu a poté ho několikrát zvát k doložení chybějících údajů či k opravě výpočtu.

Ochotný správce daně, pokud mu to časový prostor jeho náplně práce dovolí, si donesené daňové přiznání prohlédne. Na přední stránce zkontroluje vyplněné iniciály a telefonní kontakt. Po otevření na hlavní část nejprve zkontroluje přílohy k příjmům, což jsou potvrzení o příjmech od zaměstnavatele, Přílohu 1 DaP pro OSVČ nebo i Přílohu 2 DaP. U příloh ze závislé činnosti, pokud jich je víc, přepočítá součet příjmů, součet pojistného a součet sražené daně, případně uplatňovaný daňový bonus. V tomto prostém součtu při vyplňování listinného daňového přiznání jsou poměrně časté chyby ze strany poplatníka. Nejčastější chybou bývá to, že poplatník neví, jak započíst vyplacenou částku, pokud mu bylo provedeno vyúčtování za dané zdaňovací období. Správný postup je takový, že vyplacená částka se odečte od sražených záloh. V případě že částka je rozepsána jako záloha a daňový bonus, tak se i takto musí na dvou místech v daňovém přiznání ponížít. V praxi se lze setkat s tím, že mzdová účetní na Potvrzení o příjmech vyčíslí celkovou vrácenou částku v rámci vyúčtování a nerozepíše, jaká část byla ze záloh na daň a jaká část byla na daňovém bonusu (Příloha 1). To lze vidět až z vyžádaného Vyúčtování (Příloha 2 – částka složená z uplatněného odečtu na poskytnutý úvěr na bydlení a ročního daňového zvýhodnění na 1 vyživované dítě). Teprve díky Vyúčtování může poplatník/správce daně správně odečíst hodnotu na příslušném řádku daňového přiznání.

V případě, že poplatník uvede příjmy podle § 7 ZDP, může chybovat ve výpočtu výdajů procentem, nebo neuvést údaje o živnosti jako je typ a doba podnikání v daném zdaňovacím období. V procentním výpočtu méně často chybují i poplatníci uplatňující příjmy z nájmu podle § 9 ZDP.

Po zkontrolování všech potřebných příloh dílčích základů daně, správce daně přechází ke kontrole doložených dokladů na odčitatelné položky podle § 15 ZDP. Na každý uplatňovaný

odečet je nutno předložit potvrzení a dohlédnout na dodržení limitu, tj. maximální možné výše uplatnění.

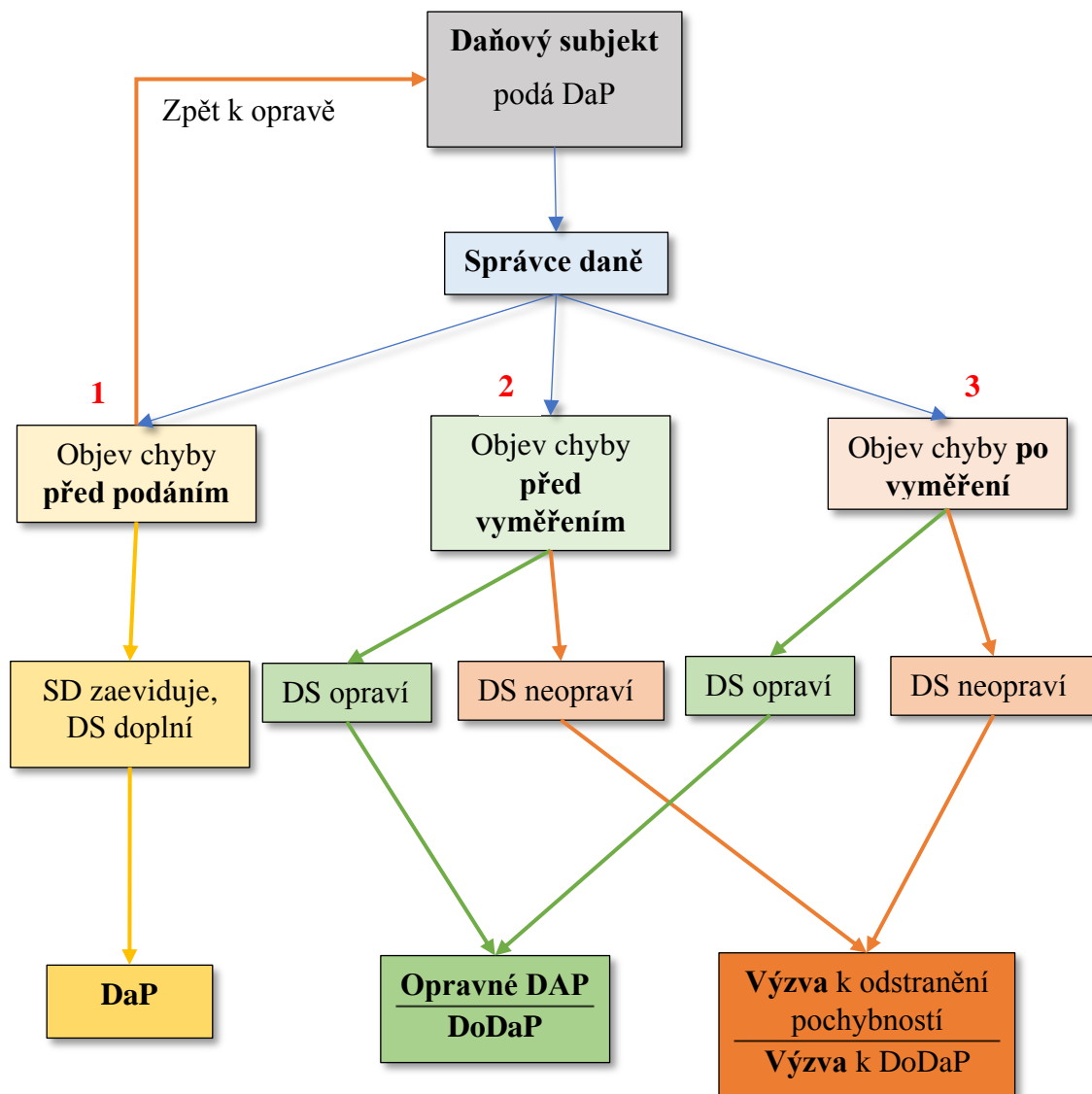
Důležitým bodem je výše stanové daně, případně solidárního navýšení. Od toho se poté odečtou uplatňované slevy. Frekventovaná sleva na studenta musí být doložena potvrzením o studiu na uplatňované zdaňovací období, sleva na vyživovanou manželku/manžela doložením veškerých příjmů nebo činností. Zde je myšleno například doložení rodičovského příspěvku, který se do příjmů nepočítá, ale je nutné doložit celé zdaňovací období, co vyživovaná osoba dělala. Poplatník si musí dát pozor na výčet příjmů, které se pro manželku/manžela započítávají do limitu 68 000 Kč. Nejčastější chybou je nezapočítání peněžité podpory v mateřství, tzv. mateřská.

Dalším bodem, ve kterém se chybuje je tabulka na vyplnění údajů o vyživovaném dítěti a k tomu vypočtené daňové zvýhodnění. Chybuje se jak v samotném vyplnění a výpočtu, tak v dokladech nutných pro uplatnění. Často poplatníci nedoloží rodný list při prvním uplatnění, nebo nedoloží Potvrzení druhého poplatníka o tom, že v daném zdaňovacím období druhý rodič neuplatňuje daňové zvýhodnění.

V dalších řádcích už se téměř nechýbuje, jen občas se stane, že poplatník u vyčísleného přeplatku nenapiše znaménko mínus. To ovšem není chyba, pro kterou by bylo daňové přiznání neúčinné a nešlo jej vyměřit. Na závěr je důležitá kontrola podpisu u daňového přiznání a případně vyplněná a podepsaná žádost o vrácení přeplatku.

Daňový subjekt má možnost i elektronického podání. Tam je kontrola správce daně dána především tím, že daňové přiznání „projde“ systémem ADIS, tzn. že je posláno ve správném formátu a struktuře. V opačném případě musí správce daně kontaktovat daňový subjekt a sdělit mu, jakou chybu mu systém hlásí, tak aby mohlo dojít k nápravě. Při správném formátu musí správce daně zkontrolovat, zda daňové přiznání bylo platně podepsáno a obsahuje všechny potřebné přílohy, které nejsou běžnou součástí daňového přiznání. Když je vše v pořádku, může jej správce daně nahrát do úlohy a po skončení lhůty pro podání jej vyměřit.

Schéma 2: Objevení chyby a způsob vyměření DaP



Zdroj: DŘ, vlastní zpracování

Na schématu 2 jsou znázorněné možnosti, kdy může správce daně objevit v daňovém přiznání chybu, kterou musí poplatník odstranit. Proces objevení chyby je rozdělen do tří fází.

První fáze se týká toho, kdy daňový subjekt dojde za správcem daně do kanceláře a nechá si své podání zkontrolovat. Zde správce daně buď shledá daňové přiznání zcela v pořádku, obsahující všechny potřebné náležitosti a doklady, orazítkuje ho a nechá si daňové přiznání

u sebe a ke konci pracovní doby ho odnese na podatelnu k zaevidování čísla jednacího. Není pravidlo, že každá kancelář vyměřovacího oddělení vlastní razítko s označením územního pracoviště a datumem, proto někteří správci daně pošlou poplatníka odevzdat daňové přiznání na podatelnu k zaevidování. Pokud ovšem správce daně nalezne chybu, dohodne se na dalším postupu. Může se totiž jednat o chybu ve výpočtu, a to si daňový subjekt vezme daňové přiznání zpět a přijde až s řádně vyčísleným. Nebo se jedná o chybu ve formě nedoložení např. rodného listu vyživovaného dítěte. V tomto případě lze postupovat tak, že si buď daňový subjekt vezme DaP zpět a donese ho až se všemi přílohami, nebo ho nechá u správce daně a chybějící přílohu donese nebo pošle.

Druhý způsob preferuje autor diplomové práce, jelikož šetří čas jak jemu samotnému, tak poplatníkovi, který daný dokument jen naskenuje a pošle elektronicky ve svém volném čase a nemusí se ohlížet na úřední hodiny. Je třeba dohlédnout, aby opravdu správce daně měl kontakt na daného poplatníka, neboť se často stává, že dodání potřebné přílohy daňovému subjektu tzv. vypadne z hlavy a musí ho správce daně urgovat. To je hlavním důvodem některých správců daně, proč neúplná DaP nepřijímají. Výsledkem této části je kompletní řádné daňové přiznání, které může správce daně vyměřovacího oddělení vyměřit až nastane konec lhůty pro podání daňového přiznání.

Druhá fáze objevení chyby je v době, kdy už daňový subjekt odevzdal/zaslal DaP, podatelna ho zaevidovala pod číslem jednacím a rozdělila jednotlivým pracovníkům vyměřovacího oddělení dle přidělené agendy, a zároveň ještě nedošlo k vyměřovacímu řízení. Pokud v této fázi dojde k objevení chyby, kontaktuje správce daně poplatníka a upozorní ho, co je špatně. Daňové přiznání si dá s poznámkou na stranu a vyčká na opravu.

Zprvu si správce daně vybírá neformální kontakt pomocí SMS zprávy ze systému ADIS, telefonní hovor nebo zaslání korespondenčního lístku. Teprve, když daňový subjekt nějakou dobu nereaguje a blíží se konec lhůty pro správce daně, musí mu zaslat oficiální výzvu (např. Vady podání, Postup k odstranění pochybností). Ta se zasílá doporučeně do vlastních rukou v obálce s modrým pruhem prostřednictvím poštovní služby nebo datovou schránkou, pokud ji má DS zřízenou.

Jelikož je řádné daňové přiznání již zaevidované, v případě početní chyby musí poplatník podat do lhůty pro podání Opravné DaP, po lhůtě lze jedině Dodatečné DaP. Chybějící přílohy se pouze zaevidují a vloží k daňovému přiznání a může se vyměřit jako řádné DaP.

V této fázi projdou daňová přiznání pečlivým sítím, kde se odstraní cca 90 % chyb. Zbytek tvoří nespolupracující poplatníci, nebo nedojde k okamžitému prokázání chyby, tzv. není v tu danou dobu vidět.

A právě to, co není na první pohled patrné se řeší v poslední části schématu. Jedná se o chyby, na které se přijde až po vyměření daňového přiznání, při celkové kontrole, např. při dohlídce prováděné v sekci nebo v rámci celorepublikového šetření zaměřené na jednu oblast v rámci DaP.

Zpravidla nadřízený orgán objeví stejné/obdobné chyby u více podaných daňových přiznání a upozorní na to příslušné pracovníky vyměřovacího oddělení. Ti opět mohou neformálně kontaktovat poplatníka, aby podal sám dodatečné daňové přiznání, nebo mu rovnou zašlou výzvu. Takovéto chyby musí příslušný pracovník zaevidovat do tzv. kontrolních úkonů společně s výsledkem. Většinou bývají výsledky fiskálního charakteru a jako celorepublikový údaj je poté prezentován v tiskové zprávě.

Tabulka 7: Počet vydaných výzev u DPFO dle roku vydání výzvy

Výzva k:	2018		2019		2020	
	ČR	FÚ 1	ČR	FÚ 1	ČR	FÚ 1
podání DaP	7 394	598	6 229	480	3 130	261
podání DoDaP	9 875	542	4 330	342	1 339	79
odstranění pochybností	4 382	420	4 270	393	3 220	346
odstranění vad podání	11 700	903	7 029	622	7 601	902
poskytnutí informací SD	14 384	3 357	13 915	2 930	8 693	1 322

Zdroj: GFR, k 29.9.2021

Počet výzev, které správce daně zasílá v průběhu vyměřovacího řízení je zachycen v tabulce 7.⁹³ Jedná se o celkové počty vydaných výzev u daně z příjmu fyzických osob a není rozlišeno, v jakém vyměřovacím řízení byly výzvy vydány. V komparaci této tabulky a grafu 2: Počet podaných DaP DPFO ve vybraném kraji a sekci (v ks) lze odvodit, že za rok

⁹³ Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0055/2021, Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_55.docx

2018 na FÚ 1 daňový poplatníci odevzdali 124 005 DaP DPFO a správci daně 598 daňovým subjektům museli zaslat výzvu k podání DaP. Tuto výzvu zasílá SD na základě získaných údajů jako např. to, že daný DS byl uveden v jiném DaP, kde je na něj přerozdělena část zisku, nebo poplatník je registrován k DPH a nepodal DaP DPFO.⁹⁴

V případě, že DS DaP podal, ale zapomněl v něm dodat např. příjem z prodeje nemovité věci, o kterém se SD dozvěděl na základě přijaté hlášenky, zašle správce daně výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Současně může SD v podaném DaP nalézt chybu, na kterou poplatník po neformálním kontaktování nereaguje, a musí tedy vydat výzvu k odstranění pochybností, tzv. POP. Ve sledovaném období vydali SD průměrně 383 těchto POPů za rok, většinou na základě nějaké kontrolní akce. Dále se může stát, že podané DaP neobsahuje žádnou početní chybu a jsou doloženy veškeré potřebné přílohy, pouze poplatník zapomněl tiskopis opatřit vlastnoručním podpisem. Pokud nereaguje na neformální telefonní kontakt či SMS, musí správce daně vystavit výzvu k odstranění vad podání. Z celkového počtu vydaných výzev pro celou ČR za rok 2020 vydali SD ve vybraném kraji 902 výzev, což představuje 7,7 % výzev k odstranění vad podání.⁹⁵

Poslední sledovanou výzvou jsou výzvy k poskytnutí informací správci daně podle § 57 DŘ. Tento typ písemností se zasílá institucím jako je Úřad práce, Česká správa sociálního zabezpečení, banka, zdravotní pojišťovna, soud, exekutor, zaměstnavatel atd. v případě, kdy poplatník nereaguje na výzvy SD a některé podklady jsou nutné k vyměření daně.⁹⁶

Počet výzev jak v celé ČR, tak ve vybraném kraji klesl u některých typů o více jak polovinu za sledované období. Může to být způsobeno spuštěním nového portálu pro zaslání elektronického tiskopisu, kde jsou nastaveny určité nepropustné kontroly, nebo dané epidemiologickou situací s Covid-19. V době uzavření úřadů přistoupili SD více k neformálnímu kontaktu přes telefon a email, což je pro DS pohodlnější a rychlejší způsob komunikace.⁹⁷

⁹⁴ § 145 daňový řád, Dostupné z: https://www.fulsoft.cz/33/280-2009-sb-zakon-danovy-rad-ve-zneni-ucinnem-k-1-1-2021-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_-jrpTsNPgGJtqBkea_MdLP8ksYICD-vMUwPlw/

⁹⁵ § 74 a § 89 DŘ, ve znění zákona č. 111/2019 Sb.

⁹⁶ MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2021, s. 265

⁹⁷ GFŘ, interní zdroj

4.4 Náklady při objevování chyb v DaP

Každou chybu, kterou správce daně objeví v daňovém přiznání, musí nějakým způsobem vyřešit s daňovým subjektem. Pokud objeví chybu v jeho přítomnosti, pak náklady jsou zanedbatelné, zahrnují pouze čas věnovaný kontrole a oznámení chyby a možnosti její nápravy. V případě, že správce daně objeví chybu bez přítomnosti poplatníka, musí ho záhy kontaktovat. Na výběr má listinnou, elektronickou či ústní formu.

Níže uvedené celkové náklady zahrnují jak kontakt poplatníka při objevení chyby v daňovém tvrzení, upozornění na nezaplacenou splatnou daňovou povinnost či úrok z prodlení, tak také kontakt v rámci všech oddělení celé Finanční správy. Částka zahrnuje i komunikaci mezi jednotlivými úřady a dalšími institucemi.

Tabulka 8: Náklady spojené s komunikací s DS

ROK 2020	1 ks/1 min	Celkové náklady
Obyčejný dopis do 50 g	10,00 Kč	60 298 598,00 Kč
Doporučený dopis do 50 g	62,50 Kč	
SMS z ADIS	0,70 Kč	2 798 022,70 Kč
Datová zpráva	0,00 Kč	0,00 Kč
Volání z pevné sítě (O2)	1,00 Kč	6 915 795,27 Kč
Volání z pevné sítě (T-mobile)	1,00 Kč	***
Volání z pevné sítě (Ha-vel)	1,00 Kč	801 649,09 Kč
Služby ICT	-----	10 165 951, 00 Kč

Zdroj: GFŘ, vlastní zpracování

V rámci listinné formy si SD může vybrat neformální kontaktování prostřednictvím tzv. korespondenčního lístku, který nesmí obsahovat žádné citlivé údaje o daňovém subjektu a sdělení v něm obsažené je pouze strohé, není konkrétní. Spíše žádá poplatníka o kontakt správce daně. Doporučený dopis je adresován přímo k rukám daňového poplatníka, obsahuje již zákonné formální sdělení a je zasláno v obálce s modrým pruhem. Finanční správa tyto dopisy zasílá již ofrankované prostřednictvím České pošty, s.p. Roční náklady v roce 2020

za posílání listinných zásilek přesáhly 60 milionů korun. Konkrétně za FÚ 1 byly náklady vyčísleny na poštovné 4 902 136 Kč.⁹⁸

V rámci ADIS používá správce daně další neformální kontakt, a to pomocí SMS zpráv. Jedna SMS zpráva stojí Finanční správu 0,70 Kč a za rok 2020 jich bylo odesláno všemi zaměstnanci 3 997 175. Zaslání datové zprávy je zdarma.

Jako nejrychlejší způsob komunikace je využíváno volání z pevné sítě. Finanční správa má uzavřeno více smluv prostřednictvím Komunikační infrastruktury veřejné správy Ministerstva vnitra ČR. V rámci volání se využívají převážně GSM brány, proto cena odpovídá tarifkaci mobilního operátora a jedná se o průměrné ceny bez DPH za 1 minutu hovoru v rámci tarifů. Údaj o celkových nákladech za rok 2020 za volání prostřednictvím sítě T-mobile nebyl poskytnut. Celkové náklady za volání ze sítě O2 a Ha-vel byly za rok 2020 ve výši 7 717 444,36 Kč.

Za služby telekomunikační a radiokomunikační (ICT) za rok 2020 Finanční správa zaplatila 10 165 951 Kč. Celkové roční náklady za všechny výše zmíněné prostředky komunikace s daňovým subjektem byly vyčísleny na 80 980 016,06 Kč.

4.5 Kontrolní akce a odhad administrativních nákladů

K objevení chyby v rámci DaP může dojít na několika úrovních v rámci organizační struktury Finanční správy. Z tohoto důvodu některé kontrolní akce probíhaly celorepublikově, jiné v rámci krajů a některé pouze na úrovni sekce či dokonce jen u jednotlivých pracovníků vyměřovacího oddělení.

4.5.1 Odečet od základu daně podle § 15 ZDP

V České republice existuje několik pojišťovacích institucí, s kterými daňový poplatník uzavírají smlouvy na své životní a penzijní pojištění. Tyto pojišťovny si navzájem konkurují a přebírají si klienty. Poplatník v domnění výhodnějších podmínek přestoupí k jiné pojišťovně, která by ho měla upozornit na to, že pokud si u předchozí pojistné smlouvy

⁹⁸ Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0041/2021), Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_41.docx

uplatňoval odečet od základu daně podle § 15 ZDP, tak by měl při nesplnění zákonných podmínek celkovou sumu uplatňovaného odečtu po zrušené pojistce dodanit. V praxi ovšem nejsou všichni pojistníci o tomto dodanění informováni.

Za zdaňovací období 2015 a 2016 proběhla kontrola ze strany pojišťovacích institucí, kdy Finanční správě zaslaly seznam pojistných smluv s rodným číslem pojistníka, které byly zrušeny. Každý Finanční úřad vyfiltroval pro jednotlivé pracovníky vyměřovacího oddělení seznam na prověření. Správce daně tak musel zkontrolovat spis každého uvedeného poplatníka a rozhodnout, zda byly či nebyly porušeny zákonné podmínky pro uplatnění.

Evidence smluv byla doposud vedena pouze v tištěném spisovém materiálu. Při této rozsáhlé kontrolní akci bylo ovšem zjištěno, že by bylo lepší si údaje o pojistných smlouvách vést i v elektronickém spisu v rámci ADIS. Správci daně ve vyměřovacím oddělení na Územním pracovišti B zelektronizovali veškerá data spojená se smlouvami o životním a penzijním pojištění všech daňových subjektů. V současné době ADIS neumožňuje evidenci smluv a jejich automatickou kontrolu. Správci daně, tak musí údaje zaznamenávat pouze do poznámky k DS ve vyměřovacím řízení a jen spravující pracovník má k těmto údajům přístup.

Tabulka 9: Odečet na dani z titulu životního a penzijního pojištění podle § 15 ZDP

2015 + 2016	FÚ 1	Sekce XY
DS s fisk. efektem	79	11
Rozdíl na dani v Kč	467 726	155 656

Zdroj: FÚ 1, Sekce XY, vlastní zpracování

Na přelomu roku 2018 a 2019 byla spuštěna kontrola ukončených smluv u pojišťovacích institucí. Seznam čísel zrušených smluv obdržel každý Finanční úřad a svým jednotlivým podřízeným pracovištím je rozeslal již vyfiltrované dle jejich přidělené agendy. Z praxe je známo, že tento seznam smluv byl dlouhý a obsahoval navíc jen rodné číslo pojistníka. Každý jednotlivý správce daně ve vyměřovacím oddělení musel každý údaj prověřit, kontaktovat daňový subjekt a poté se rozhodnout o dalším postupu.

Není známo, kolik zaniklých smluv bylo řádně ukončeno, nebo kolik daňových poplatníků muselo neoprávněně uplatněný odečet od daně z titulu životního a penzijního pojištění dodanit. Finanční správa pouze eviduje údaje o počtu daňových subjektů, kteří

dodanili neoprávněný příjem a jejich dodatečné daňové přiznání bylo s fiskálním efektem. Za vybranou sekci XY to bylo 11 poplatníků, kteří na dani museli doplatit přes 155 tisíc Kč. V průměru tedy každý zaplatil na dani 14 tisíc Kč, a k tomu byl každému stanoven úrok z prodlení za pozdě zaplacenou daňovou povinnost. V rámci vybraného kraje se částka rozdílu na dani blížila půl milionu korun.

Tabulka 10: DaP s chybně uplatněným odečtem na ŽP a PP

	Počet DaP		Počet DS s fisk. Efektem		Změna daně v Kč		Snížení ztráty v Kč	
	ŽP	PP	ŽP	PP	ŽP	PP	ŽP	PP
2018	436 787	234 282	9 295	966	33 566 085	4 614 151	2 214 704	888 398
2019	420 269	244 994	6 318	169	20 393 297	986 531	1 223 789	12 842

Zdroj: GFŘ, vlastní zpracování

První sloupec v tabulce 10 zobrazuje počet podaných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2018 a 2019 v rámci celé České republiky. V dalších sloupcích jsou rozepsány počty daňových subjektů, kteří si neoprávněně uplatnili odečet od základu daně podle § 15 odst. 5 a odst. 6 ZDP z titulu penzijního a životního pojištění a výše změny daně či snížení ztráty. Kromě počtu DaP jsou poskytnutá data sumarizována za více období a přiřazena k roku, ve kterém probíhala kontrola této části daňového přiznání.

Z celkového počtu DaP s vyplněnými řádky 48 a 49 za obě období eviduje Finanční správa 1,8 % počtu daňových subjektů, kteří chybně uplatnili odečet na ŽP a 0,2 % těch, kteří chybně uplatnili odečet na PP. V souvislosti s těmito chybnými odečty byla správci daně stanovena změna daně v celkové výši 59 560 064 Kč a snížení ztráty v celkové částce 4 339 733 Kč.

4.5.2 Sleva na manžela/manželku

Největší kontrolní akcí za posledních 5 let ve Finanční správě, která se týkala chybně uplatněných položek v daňovém přiznání, byla jednoznačně akce zaměřená na neoprávněném uplatnění slevy na manžela/manželku podle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP.

V této akci spolupracovala Finanční správa s Českou správou sociálního zabezpečení, která poskytla data o poplatnících, kteří pobírají peněžitou pomoc v mateřství a současně se o této osobě vede v DaP záznam v kolonce manžel/manželka. Tento příjem se započítává do vlastních příjmů manžela/manželky.

Tabulka 11: Počet DaP s chybně uplatněnou slevou na manžela/manželku – FÚ 1

	2015		2016		2017	
	FÚ 1	Sekce XY	FÚ 1	Sekce XY	FÚ 1	Sekce XY
DS s fisk. efektem	68	12	52	12	193	32
Rozdíl na dani v Kč	1 398 518	238 560	1 113 036	278 601	3 940 393	624 710

Zdroj: FÚ 1, Sekce XY, vlastní zpracování

Kontrolní akce probíhala na všech podřízených ÚzP pod dozorem krajských Finančních úřadů, kam se odevzdávaly statistiky o vyřešených případech. V rámci FÚ 1 byla provedena kontrola za zdaňovací období 2015–2017, kdy správci daně oslovili 313 subjektů, kteří si neoprávněně uplatnili slevu na manžela/manželku. Ve vybrané sekci se jednalo o 56 případů. Tyto součty zahrnují duplicitně daňové subjekty, neboť se stalo, že poplatník si uplatnil slevu na manžela/manželku ve dvou po sobě jdoucích daňových přiznáních, ve kterých daná vyživovaná osoba pracovala, poté nastoupila na mateřskou dovolenou a poté jí byla proplacena nevyčerpaná dovolená a přesáhla tak limit 68 000 Kč pro uplatnění slevy.

V rámci Sekce XY byl předepsán rozdíl na dani ve výši 1 142 871 Kč, za FÚ 1 je to téměř šestinásobek, v částce 6 451 947 Kč. Prostý výpočet násobku počtu DS se slevou 24 840 Kč by činil výsledek u Sekce XY 1 391 040 Kč. Záporný rozdíl ve výši zhruba 250 000 Kč činí například v uplatnění jiných slev či odečtů od daně, na které poplatník v daném období zapomněl, nebo si uplatňoval slevu na manžela/manželku jako držitele průkazu ZTP/P, přičemž ve skutečnosti takový průkaz nevlastní, je „pouze“ v invalidním důchodu a může tak využít jen základní slevu na manžela/manželku.

V praxi v Sekci XY se pracovníci vyměřovacího oddělení setkali s poplatníky, kteří po kontaktování ihned své chyby v DaP opravili a přišli na úřad s omluvou neoprávněného

uplatnění. Správce daně jim vysvětlil, jak k dané chybě došlo a upozornil na co nejdřívejší splatnost změny daně, protože následně jim bude ještě vyměřen úrok z prodlení počítající každý den zpoždění. Na každém vyměřovacím oddělení v sekci se objevil 1 až 2 případy, kdy poplatník odmítl uznat svou chybu a podal odvolání. Správce daně zamítl odvolání proti podání dodatečného daňového přiznání a proti neplacení rozdílu na daňové povinnosti, ovšem vyhověl odvolání proti platebnímu výměru na úrok z prodlení.⁹⁹

Tabulka 12: Počet DaP s chybně uplatněnou slevou na manžela/manželku – celá FS

	Počet DAP (manžel/ka)	Počet DAP (manžel/ka ZTP/P)	Počet DS s fisk. efektem	Změna daně v Kč
2017	83 134	75	3 235	68 466 663
2018	85 274	90	5 071	109 135 181
2019	84 894	93	4 004	80 439 431

Zdroj: GFR, vlastní zpracování

Protože „akce na manželky“ je pro Finanční správu velice úspěšná, pokračuje se s ní každý rok. Jak je vidět z tabulky 12 počet daňových subjektů s fiskálním efektem nijak závratně neklesá s postupem času. Je to způsobeno neznalostí zákona poplatníků a malou mírou osvěty ze strany Finanční správy. Vydané tiskové zprávy byly aktuální jen v roce první „Akce na manželky“. Správci daně tak každoročně předepisují změnu daně v desítkách milionů korun. Tuto změnu za rok 2017 pocítilo 3,89 % DS, kteří chybně uplatnili slevu na manžela/manželku, za rok 2018 se počet zvýšil na 5,94 % a za rok 2019 mírně klesl na 4,71 %.¹⁰⁰

Změna daně s sebou nese i povinnost doplatit novou daňovou povinnost. Pokud poplatník daň nezaplatí do 60 dní od splatnosti, tak správce daně vyměřovacího oddělení nedoplatek předá na vymáhací oddělení. V takovémto případě se může částka změny daně ve výše zmíněné tabulce vybírat od poplatníků několik dalších měsíců či let.

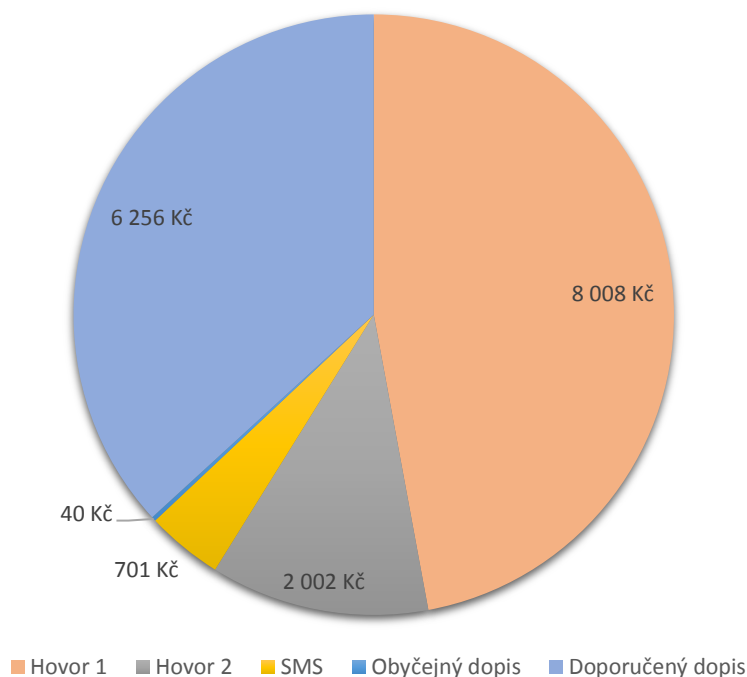
⁹⁹ Sekce XY, interní zdroj

¹⁰⁰ Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0047/2021), Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_47.zip

Kvantifikace nákladů na komunikaci s DS

Při zjištění, že poplatník neoprávněně využil slevy na manžela/manželku, vezme SD ze spisu daňové přiznání a zavolá daňovému subjektu. Délka hovoru dle výpisu, který každý měsíc zaměstnanec podepisuje, se hovor průměrně pohybuje od 1 do 3 minut. Každého druhého poplatníka je třeba po týdnu znovu kontaktovat, neboť nijak nereagoval. Tentokrát hovor trvá cca 1 minutu, protože správce daně nemusí již nic vysvětlovat, stačí se jen připomenout. Pokud někteří nereagují ani na druhý hovor, posílá správce daně 2krát týdně SMS s upozorněním. U těch poplatníků, kde bylo chybně uvedeno telefonní číslo, či poplatník na volání nereaguje zasílá správce daně korespondenční lístek. SD zašle za zdaňovací období zhruba 3-5 takovýchto obyčejných dopisů, což odpovídá zhruba 1 % z celkového počtu DS nutných pro kontaktování. Před koncem lhůty pro správce daně na vrácení přeplatku na dani, musí již SD zaslat oficiální cestou upozornění o nalezené chybě v DaP. V tomto případě se jedná zhruba o 2,5 % poplatníků. Odhady jsou založeny na základě zkušeností z praxe.

Graf 3: Odhad nákladů na komunikaci s DS v rámci "Akce na manželky"



Zdroj: GFŘ, vlastní zpracování

Graf 3 zachycuje odhad vypočtených nákladů na komunikaci s daňovým subjektem v rámci „Akce na manželky“. Výpočty jednotlivých částek vycházejí z celkového počtu 4 004 DS s fiskálním efektem za rok 2019 a jednotlivých sazeb za komunikační prostředek, viz Tabulka 8: Náklady spojené s komunikací s DS ¹⁰¹, a byly provedeny následovně:

- Hovor 1 ovlivněn průměrnou délkou hovoru:

$$\left(\frac{1}{3} * 4\,004 * 1\text{ Kč}/\text{min}\right) + \left(\frac{1}{3} * 4\,004 * 2\text{ Kč}/\text{min}\right) + \left(\frac{1}{3} * 4\,004 * 3\text{ Kč}/\text{min}\right) \\ = 8\,008\text{ Kč}$$

- Hovor 2:

$$\frac{1}{2} * 4\,004 * 1\text{ Kč}/\text{min} = 2\,002\text{ Kč}$$

- SMS:

$$\frac{1}{4} * 4\,004 * 0,70\text{ Kč}/\text{SMS} \doteq 701\text{ Kč}$$

- Obyčejný dopis:

$$1\% * 4\,004 * 10\text{ Kč}/\text{ks} = 40\text{ Kč}$$

- Doporučený dopis:

$$2,5\% * 4\,004 * 62,50\text{ Kč}/\text{ks} \doteq 6\,256\text{ Kč}$$

- Celkové odhadnuté náklady na komunikaci:

$$8\,008 + 2\,002 + 701 + 40 + 6\,256 = 17\,007\text{ Kč}$$

Administrativní náklady spojené s komunikací správce daně a poplatníka při nalezení chyby v daňovém přiznání z titulu neoprávněně využití slevy na manžela/manželku byly odhadnuty na 17 007 Kč za rok 2019 pro celou FS.

¹⁰¹ Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0041/2021), Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_41.docx

4.5.3 Mezinárodní zdanění

V roce 2018 byla provedena ve vybrané Sekci XY dohlídka zaměřená na daňová přiznání s příjmy z ciziny. Bylo zjištěno, že téměř 90 % podaných a vyměřených daňových přiznání bylo poplatníky chybně vyplněno. Příjmy, které doložili neodpovídaly vyplněným řádkům v DaP. Často si poplatníci uplatňovali sraženou daň v zahraničí, přičemž smlouva o zamezení dvojího zdanění toto nedovolovala. Ještě častěji docházelo k nedodržení maximálně možných uplatnění limitů u dividend. Správci daně museli poplatníky kontaktovat, aby podali dodatečná daňová přiznání a případný rozdíl dodanili a zaplatili.¹⁰²

Bohužel statistické údaje o počtu DaP a výsledku fiskálního efektu se na Sekci XY nevedly, pouze vedoucí vyměřovacího oddělení dohlíželi na své podřízené, aby veškerá podání byla bez vady.

Bylo také zjištěno, že kombinace tuzemských a zahraničních příjmů v rámci vyplnění DaP dělá problém i zaměstnancům vyměřovacího oddělení. Proto nedošlo k podchycení chyb poplatníků dříve. Sekce XY na to obratem zareagovala a připravila školení svých zaměstnanců.

Vyčíslení nákladů na konzultační den

Po upozornění dohlídky v Sekci XY na chyby při vyplňování řádků v DaP DPFO poplatníky, kteří mají zároveň příjmy z tuzemska a příjmy ze zahraničí, se vedení oddělení vyměřovacího v Sekci XY rozhodlo uspořádat konzultační den na tuto problematiku.

Toto školení bylo vedeno za podpory třech metodiků z FÚ 1 a účastnili se ho všichni zaměstnanci vyměřovacího oddělení v Sekci XY, tzn. 40 pracovníků. Konalo se v březnu 2019 na hlavním ÚzP Sekce XY.

¹⁰² Sekce XY, interní zdroj

Tabulka 13: Platové náklady na konzultační den

	Počet zaměstnanců	Základní plat	Průměrná hodinová sazba	Počet hodin	Náklady
Metodik	3	27 420 Kč	158 Kč/hod	23	10 878 Kč
Referent I	19	21 140 Kč	122 Kč/hod	8	18 475 Kč
Referent II	17	22 940 Kč	132 Kč/hod	8	17 937 Kč
Vedoucí	4	27 420 Kč	158 Kč/hod	8	5 045 Kč
Celkem					52 335 Kč

Zdroj: Interní zdroj, vlastní zpracování

K výpočtu platových nákladů na konzultační den je třeba zohlednit, kdo se ho zúčastnil a do jaké platové třídy spadá. Metodici a vedoucí vyměřovacího oddělení jsou zařazeni do platové třídy 12, referenti jsou rozděleni do platové třídy 9 (Referent I) a 10 (Referent II) v závislosti na charakteristice služebního místa. Pro určení základního platu byla použita průměrná doba zaměstnání 10 let, což odpovídá pátému platovému stupni.¹⁰³

Průměrná hodinová sazba u vedoucího oddělení byla vypočtena následovně dle rovnice (11):

$$PHS_{vedoucí} = \frac{27\,420 \text{ Kč}}{173,93 \text{ hod}} \doteq 158 \text{ Kč/hod}$$

Hodnota PHS byla poté vynásobena počtem pracovníků a počtem uvedených hodin, jenž trvalo školení. Doba 8 hodin je zohledněna cestovním příkazem, kdy zaměstnanci svou pracovní dobu strávili cestováním a účastí na školení. U metodiků zahrnuje časový údaj i nutnou dobu přípravy, po kterou se nemohli věnovat své vlastní agendě a místo toho si připravovali podklady pro školení, jako je například PowerPoint prezentace s podklady.

Do nákladů není zahrnut čas dvou pracovníků z ÚzP B, které dobrovolně ještě před konzultačním dnem prošli veškeré smlouvy o zamezení dvojího zdanění a přehledně do

¹⁰³ Interní zdroj GFŘ, Příloha 3: Platový tarif

tabulky (Příloha 4) vypsalí nejčastěji uplatňované příjmy ze zahraničí a zda s danou zemí má ČR dojednán zápočet nebo vynětí příjmů. Tato tabulka posléze sloužila jako pomůcka pro ostatní kolegyně na oddělení. Časový odhad vytvoření tabulky se vypočítá jako násobek 36 zemí a cca 15 minut času na otevření smlouvy, nalezení příslušné části a zapsání do tabulky, což činí přibližně 9 hodin práce.

Tabulka 14: Náklady na stravné a cestovné na konzultační den

	Počet zaměstnanců	Stravné	Cestovné	Náklady
Metodik	3	82 Kč	112 Kč	582 Kč
ÚzP B	10	82 Kč	60 Kč	1 420 Kč
ÚzP C	10	82 Kč	88 Kč	1 700 Kč
Celkem				3 702 Kč

Zdroj: Interní zdroje, vlastní zpracování

Další náklady spadající na konzultační den jsou v rámci cestovního příkazu, kdy zaměstnanci se přesunuli na okresní ÚzP A. Stravné bylo určeno na 82 Kč¹⁰⁴ a cestovné zahrnuje cenu jízdného vlakem nebo autobusem ze svého pracoviště na ÚzP A a zpět. Pracovníkům na ÚzP A náklady na cestovné a stravné nevznikly. Proto náklady pro 23 osob jsou 3 702 Kč. Celkové náklady na konzultační den jsou 56 037 Kč. Náklady na osvětlení, zapnutou IT techniku a tisk prezentací jsou zanedbatelné a nejsou tedy ve výpočtu zohledněny.

4.5.4 Hlášenky o prodeji a darování nemovité věci

V ADIS mají zaměstnanci vyměřovacího oddělení přístup do úlohy Hlášenky o prodeji a darování nemovitosti. Tato úloha byla zřízena poté, co byla zrušena daň dědická a darovací. Z katastru nemovitostí se přenášejí údaje o změně vlastníků nemovité věci.

¹⁰⁴ Vyhlášky, Ministerstvo práce a sociálních věcí, 2018, Dostupné z: https://www.mpsv.cz/documents/20142/372793/Vyhlasaka_333_2018.pdf/2fa55536-fcda-d724-0180-df5b7897a350

Zaměstnanci obdrží upozornění, že došlo ke změně v rámci každodenního prvního přihlášení do ADIS nebo pokud u daného poplatníka začnou zadávat do úlohy daňové přiznání, tak se objeví hláška o existenci neuzavřené hlášenky. Nutno podotknout, že téměř veškeré informace o darování nebo prodeji si musí SD zjistit z jiných aplikací a systémů, aby mohl rozhodnout, jak s danou hlášenkou naložit.

Obrázek 1: Hlášenka o prodeji nemovitosti

```

PŘIJATÉ HLÁŠENKY : Hledej Další Předchozí Oprav Zruš Obnovení ...
Zobrazení předchozí věty z vybrané mncžiny
-----
ADIS- DPF          PŘIJATÉ HLÁŠENKY O PRODEJI NEMOVITOSTI          ID: 0944
-----
Č.popl. [redacted] DS [redacted] ID opr.os. [redacted]
      Č.DS dle ISKN [redacted]
Příjmení, jméno [redacted] Správce 506332
-----
PŘIJATÁ HLÁŠENKA O PRODEJI NEMOVITOSTI:   Zařazení P - převodce
FU odesíl. [redacted] Č.hlaš. [redacted] D.nahr. [redacted] St.hl. 1 - platná
Čj KÚ V - [redacted] ID řízení [redacted]
D.práv.účinků [redacted] D.zplatnění [redacted]
Typ hláš. 1 - příslušná danému FÚ          Cel.kup.cena v ř. [redacted] CZK
                                                EUR
-----
Příznak změn v řízení N - nezměněno
Poznámka [redacted]
Dův. znepl./obnov.
ZMP 0 - stand.                               Nová adresa N
ZÁZN.DPF: z toho osvobozeno [redacted] Odloženo
Dat./Kód akt. / [redacted] Příznak prověření * - *
-----
4/ 4

```

Zdroj: ADIS, Interní zdroj

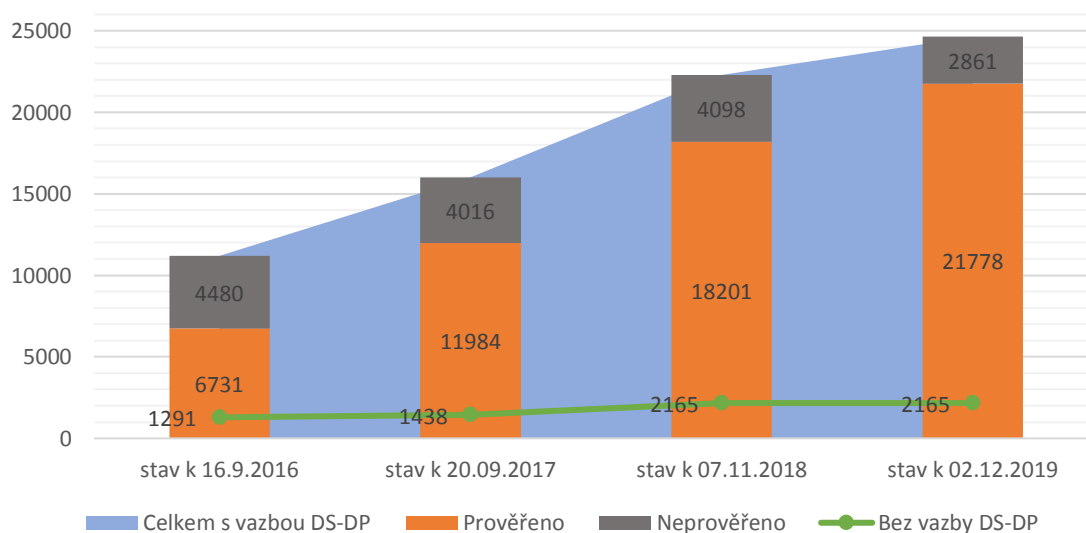
Z obrázku 1 jsou patrné příchozí údaje v přijaté hlášence (žluté obdélníky). Jedná se o údaje o poplatníkovi, jako je jméno a příjmení, rodné číslo, dále číslo jednací Katastrálního úřadu, datum právních účinků a celkovou kupní cenu u prodané/darované nemovitosti, a údaje o čísle hlášenky a datumu nahrání do ADIS.

Správce daně musí navštívit stránky katastrálního úřadu a hledat podle rodného čísla a data právních účinků, o jaký typ smlouvy se jedná. Pokud se jedná o darování nemovité věci, zjišťuje, zda dar proběhl v linii přímé a může hlášku vyřadit pro její osvobození. V opačném případě musí kontaktovat obdarovaného, aby příjem ve svém DaP zdanil. Osvobození se zjišťuje nejprve dle příjmení v systému ADIS, který zobrazuje i rodné příjmení. Pokud se jedná o komplikovanější případ, kdy osoba změnila několikrát jméno v důsledku sňatku, musí správce daně nahlédnout do aplikace registru obyvatel, tzv. ISEO.

Časově náročnější je průzkum hlášenky o prodeji. Správce daně se musí dopátrat na správný List vlastnictví (dále jen „LV“) a dohledat smlouvu, například převod vlastnických práv v rámci dědictví, prodej nemovitosti, vyrovnání manželů po rozvodu atd. Pokud není na první pohled patrné, zda jde o osvobození, zjišťuje správce daně, zda nedošlo k použití finančních prostředků po prodeji na nové vlastní bydlení dle rodného čísla poplatníka. Proto dochází k vícečetnému otevírání smluv, než se najde ta správná. U starších smluv více jak 10 let se musí podat žádost k digitalizaci, která trvá cca 2 dny.

Všechny hlášenky s jednoznačně osvobozeným příjmem si správce daně vyřídí pouze v ADIS s vložení poznámky, jak k závěru došel. Například v poznámce uvede: Prodej rodinného domu nabytého dědictvím po otci – osvobozeno. A dále vyplní kolonku „Z toho osvobozeno“ s uvedenou částkou, pokud částku nezná, vyplní 1 Kč (viz červené obdélníky v obrázku 1). U hlášenek, u kterých si není jistý a u těch, co příjem není osvobozen, kontaktuje správce daně daňového poplatníka, aby podal vysvětlení a doložil potřebné dokumenty. Dle toho poté rozhodne o osvobození a hlášenkou vyřídí, nebo bude podáno daňové přiznání a příjem z prodeje či daru bude zdaněn.

Graf 4 : Hlášenky o darování nemovitosti (v ks)

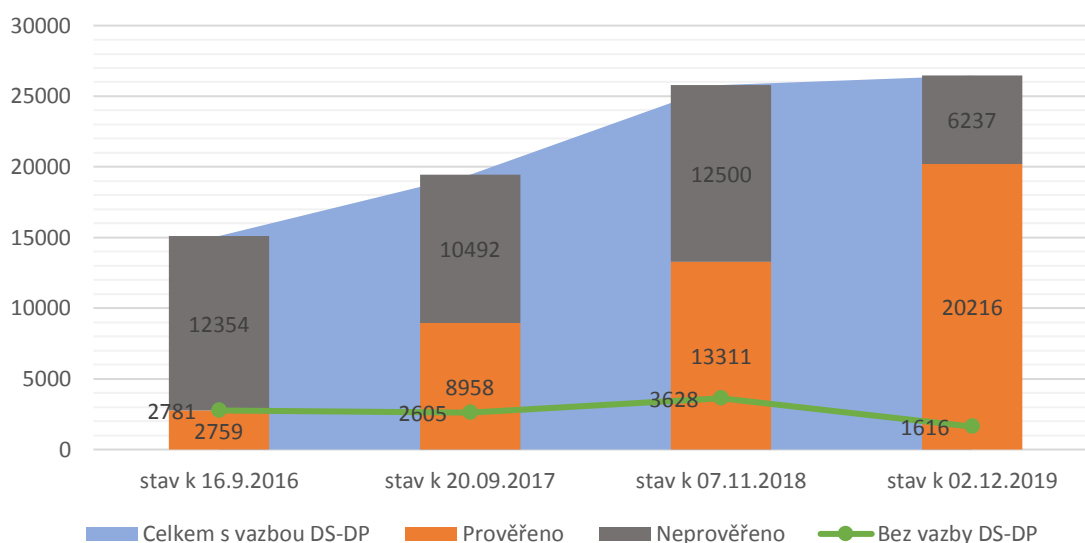


Zdroj: FÚ 1, vlastní zpracování

Darování nemovitosti má dle grafu 4 rostoucí tendenci. Je to možná způsobeno tím, že poplatníci si převádějí nemovitosti v rámci osvobození od daně z příjmů fyzických osob a je možné, že finanční úplatu si předají mimo darovací smlouvu, tzv. na černo. Tímto tématem se ovšem tato diplomová práce nebude zabývat.

Důležité je vidět, jak narůstá další práce zaměstnancům vyměřovacího oddělení, kterým každoročně přibývají nové počty hlášenek. Musí tomu obětovat více pracovního času, který měli třeba vyhrazen na archivaci spisů. I zaměstnancům registračního oddělení přibývá práce, protože se zvyšuje počet hlášenek bez vazby DS-DP. To znamená, že uvedený daňový subjekt je evidován v registru ADIS bez vazby na daň z příjmů a není tak přiřazen ke konkrétnímu správci daně, který by mohl hlášenku zpracovat. Tak leží tzv. ladem přes dva tisíce hlášenek o darování nemovitosti.

Graf 5: Hlášenky o prodeji nemovitosti (v ks)



Zdroj: FÚ 1, vlastní zpracování

Hlášenek o prodeji nemovitostí eviduje FÚ 1 přibližně stejný počet jako hlášenek o darování. Ovšem počet bez vazby DS-DP je výrazně nižší. Je to způsobeno tím, že daňový poplatník, kteří prodávají nemovitost jsou v registru ADIS již založeni s vazbou na daň z nemovitých věcí a někteří registrátoři jim hned přidělí automaticky i vazbu na daň z příjmů fyzických osob, nebo tito poplatníci sami podávají daňové přiznání k DPFO.

Kvantifikace nákladů na vyřízení hlášenky v ADIS

Celkově za rok 2019 prověřili správci daně přes dvacet jedna tisíc hlášenek o darování. Vyřízení osvobozené hlášenky v případě převodu v linii přímé mužského pohlaví, tzn. stejné příjmení dárce i obdarovaného trvá cca 1 minutu. Pokud dárce a obdarovaný mají odlišné příjmení, musí správce daně hledat například rodné příjmení mladšího účastníka, zda se nejedná o matku/otce a vdanou dceru. Toto hledání v rámci ADIS zabere cca 2 minuty, protože se přejíždí z jedné úlohy do druhé a údaj rodného čísla se zkopíruje do paměti systému. Hledání v rámci aplikace ISEO zabere asi 5 minut, jelikož vyžaduje vyplnění údajů o jméně, příjmení a rodném čísle. Navíc správce daně by měl vést evidenci, seznam, o náhledech do této aplikace.

Bylo řečeno, že hlášenko o darování nemovitosti lze zpracovat za 1, 2 nebo 5 minut. Průměrně tedy doba zpracování je 2,67 minut. FÚ 1 se skládá ze 7 sekcí a 8 podřízených ÚzP dohromady se 155 systematizovanými místy na DPFO. Za FÚ 1 bylo v roce 2019 prověřeno 21 778 hlášenek o darování nemovitosti, na jednoho zaměstnance tedy v tomto roce připadá průměrně 140,5 hlášenek. Časová náročnost zpracování průměrného počtu hlášenek připadajících na jednoho pracovníka je zhruba 6 hodin 15 minut. Za úvahy stejných podmínek počtu správců daně DPFO a času vyřízení hlášenky v roce 2016 trvalo prověření 6 731 hlášenek 1 hodinu 55 minut. Při zpracování hlášenek o prodeji musí správce daně nahlížet do registru obyvatel a do výpisů Českého úřadu zeměměřičského a katastrálního. Náhledy jsou poskytovány bezplatně v rámci § 18 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě české republiky, ve znění pozdějších předpisů a § 18 odst. 1 písm. i) tohoto zákona.¹⁰⁵ Náklady na zpracování těchto hlášenek by byly vyčísleny pouze v časovém prodlevu stejně jako u hlášenek o darování nemovitosti.

¹⁰⁵ GFŘ, 2020, interní zdroj

5 Výsledky a diskuse

V předchozích kapitolách byly vypočteny přímé administrativní náklady daně z příjmů fyzických osob metodou tzv. přepočteného pracovníka a stanoveny nejčastější chyby v rámci daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Poté byly vyčísleny různé druhy administrativních nákladů. Autor práce se zde snaží vyhodnotit možné zlepšení, aby do budoucna tyto administrativní náklady klesaly.

5.1 Přímé administrativní náklady – metoda přepočteného pracovníka

Přímé administrativní náklady daně z příjmů fyzických osob byly vypočteny pomocí metody tzv. přepočteného pracovníka za celou Českou republiku a vybraný kraj. Pro výpočet bylo nutné stanovit běžné a kapitálové výdaje, inkaso DPFO, rozdělení systematizovaných míst dle náplně práce. Výše administrativních nákladů v porovnání s inkasem DPFO byla pro ČR vypočtena ve výši 1,0708 %. O necelých 0,4procentních bodů je výběr DPFO ve vybraném Kraji 1 dražší. Odpovědi na dvě výzkumné otázky z Metodiky jsou následující:

Výzkumná otázka č. 1

Ve vybraném Kraji 1 je zaměstnán podprůměrný počet zaměstnanců. Pro výpočet do tabulky 14 byl přepočten průměrný počet zaměstnanců na kraj ($15\,714 \text{ osob} / 14 \text{ krajů} = 1\,122 \text{ osob}$), tedy zvýšení o 258 míst. Nárůst celkového počtu pracovníků byl zvýšen pouze na úrovni DPFO, ostatní počet systematizovaných míst zůstal stejný. Administrativní náklady v porovnání s inkasem stouply téměř dvojnásobně. Znamená to tedy, že vyšší počet zaměstnanců spravující DPFO znamená i zvýšení administrativních nákladů při nezměněné výši inkasa DPFO.

Výzkumná otázka č. 2

Výše inkasa DPFO v roce 2018 činila 201 517 mil Kč, v roce 2019 činila 226 183 mil Kč a v roce 2020 byla v částce 210 664 mil Kč¹⁰⁶. Inkaso DPFO dlouhodobě roste, v letech 2018 až 2019 byl nárůst o 12,24 %. V roce 2020 se inkaso propadlo o 6,86 % v důsledku vládních

¹⁰⁶ GFŘ, 2018 - 2020, interní zdroj

proti pandemickým opatření. V úvahu tedy bude počítáno s nárůstem o 12,24 % v rámci krajského inkasa DPFO, tedy v nové zvýšené částce 778,14 mil Kč. Při stejných počtech systematizovaných míst, ale s vyšším inkasem DPFO, se administrativní náklady snížily na hodnotu 1,31 %.

Aby do dalších let přímé administrativní náklady Kraje 1 klesaly, musí se v této části republiky zvýšit inkaso DPFO.

5.2 Daňové přiznání

Počet podaných daňových přiznání se v celé České republice v průběhu posledních pěti let drží v rozmezí 2,2 – 2,4 milionů kusů podání. Zatímco podání v listinné podobě klesá, zhruba o stejný počet eviduje nárůst elektronické podání DaP. Může to být způsobeno epidemiologickou situací s Covid-19, kdy v rámci lock-downu byly uzavřeny úřady a poplatníci měli omezenou možnost osobního tištěného podání. Nebo více možnostmi elektronického podání, jako například spuštění nového portálu MOJE daně.

5.3 Chyby v DaP DPFO

Správce daně vyměřovacího oddělení nalézá chyby v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob a má několik možností, jak s daňovým subjektem dojdou k nápravě. Opravy jednotlivých chyb stojí Finanční správu peníze vynaložené na komunikaci s DS, propojení systému ADIS a aplikací jiných institucí, čas správce daně obětovaný na úkor jiné pracovní náplně atd.

Statistika chyb, které správci daně nalézají v podaném DaP se nevede. Částečně ovšem chyby reflektuje komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem. Tato komunikace se vede v rovině formální a neformální. Telefonní hovory se nenahrávají a SMS zprávy prostřednictvím systému ADIS nelze hromadně zkoumat po obsahové stránce. Objektivním nástrojem jsou výzvy zasílané doporučeně do rukou adresáta. Zde je obsah jasně daný a lze určit množství stejných chyb v rámci určité zkoumané oblasti.

Proto kapitola 4.3 obsahuje výčet nejběžnějších výzev, které jsou vydávány ve vyměřovacím řízení DPFO za předcházející tři roky. Pokles vydaných výzev může mít za následek epidemiologická situace s Covid-19, kdy v lock-downu došlo k uzavření finančních úřadů a komunikace probíhala více na neformální úrovni prostřednictvím telefonu, SMS a e-mailu. Tento druh komunikace celý proces „od nalezení chyby po opravu chyby“ značně zjednodušil a zrychlil. Ve sledovaném období let 2018 až 2020 se počet vydaných výzev snižoval. K největšímu snížení došlo u výzev k podání dodatečného daňového přiznání z počtu 9 875 (rok 2018) na 1 339 (rok 2020) za ČR a z počtu 542 (rok 2018) na 79 (rok 2020) za FÚ 1. U ostatních výzev byl pokles zhruba o polovinu.

Po překonání této nepříznivé situace a zrušení všech covid opatření by bylo dobré tento způsob komunikace zachovat, protože poplatníci nejsou svázáni pracovní dobou úřadu a mohou si své daňové povinnosti vyřídit z pohodlí domova.

5.4 Náklady na komunikaci s DS

Když správce daně nalezne chybu v DaP ještě před vyměřením, má různé možnosti komunikace s daňovým subjektem. Může se rozhodnout pro neformální kontakt, kdy zvolí zaslání korespondenčního lístku, SMS nebo mu telefonicky zavolá. Náklady na tento druh komunikace se pohybují v rozmezí 0,70 – 10 Kč za ks/ min a využívají ho správci daně s tzv. klientským přístupem. Na druhé straně se nabízí oficiální formální druh komunikace prostřednictvím doporučeného dopisu v obálce s modrým pruhem, který se doručuje přímo adresátovi do vlastních rukou. Cena za jeden dopis se ovšem pohybuje na šestinásobku předchozí ceny. Pro snížení nákladů za poštovní služby by měli správci daně více využívat neformální kontakt, pokud jim to stav vyměřovacího řízení dovolí.

Samozřejmě se musí brát na zřetel znalost správce daně své agendy čili všech spravovaných DS. Nespolehlivým plátcům, dlužníkům a věčným „slibovačům“ nemá smysl zasílat SMS nebo korespondenční lístek, byly by to zbytečně promrhané finance. Ale rovnou zaslat doporučený dopis, který má zákonné parametry. Ostatním „obyčejným“ poplatníkům by se měli SD snažit vyjít vstříc neformální cestou. Daná záležitost se tak může vysvětlit za 3 minuty hovoru, což jsou zhruba 3 Kč, oproti Výzvě v obálce s modrým pruhem za 62,50 Kč. Finanční správa by měla na své zaměstnance apelovat, aby každou komunikaci zvážili,

hlavně nové zaměstnance zasvětit do všech možností, tak aby náklady na komunikaci s DS v budoucnu klesaly.

5.5 Kontrolní akce a odhad administrativních nákladů

Chyby v DaP byly rozděleny do kapitol dle jednotlivých kontrolních akcí. K některým byly stanoveny administrativní náklady z různých hledisek. Autor této práce se snaží přijít na doporučení, která by mohla tyto náklady do budoucna snížit a zároveň ulehčit práci správcům daně.

5.5.1 Odečet od základu daně z titulu ŽP a PP

V daňových přiznáních velmi často poplatníci uplatňují odečet od základu daně z titulu životního a penzijního pojištění. Jako doklad k prokázání oprávněného užití předloží Potvrzení od pojišťovací instituce, na kterém je zapsána částka pro rok uplatnění, jméno a rodné číslo pojistníka a číslo smlouvy. Správce daně by měl evidovat veškeré smlouvy, které si daňový subjekt uplatnil. Poplatník je potom povinen při porušení zákonných podmínek zpětně dodatit uplatněné odečty ze zrušené smlouvy.

Na to že byla smlouva zrušena by měl poplatník reagovat sám po upozornění pojišťovacího agenta, nebo ho k tomu musí vyzvat správce daně výzvou k podání dodatečného daňového přiznání. Ovšem správce daně na tuto skutečnost může přijít pouze v tom případě, že eviduje veškeré uplatněné smlouvy a při zadávání nového DaP zkontroluje ve spisovém materiálu shodnost čísel smluv.

Do první akce kontroly uplatňování těchto odechtů vedli správci daně záznamy o smlouvách pouze v tištěném spisu. Po předání dat o zrušených smlouvách od pojišťovacích institucí se však ukázalo, že tento způsob je neefektivní a lze při něm snadno chybovat. Jako krajní řešení se správci daně rozhodli evidovat čísla smluv ve vyměřovací úloze ADIS v poznámce DaP, kam zapisovali číslo smlouvy a rok založení.

Z důvodu vyšší administrativní náročnosti se daný způsob nejeví jako příliš efektivní. Proto by bylo vhodné se sejit s metodiky této úlohy a IT specialisty a začlenit do ADIS novou podúlohu přímo na evidenci smluv, která by byla lehce dostupná pro vyměřovací oddělení například v Registru, kde jsou veškeré záznamy o DS. Zde by docházelo ke kontrole čísel

smluv při kontrole správnosti samotného DaP před vyměřením. Tato podúloha by měla být propojena s vyměřovacím řízením tak, aby se při zadávání DaP v sekci odečtů podle § 15 ZDP objevila hláška o existenci smluv „číslo 123 z roku 2010“. Podobné hlášky upozorňují správce daně na existenci nevyřízené hlášenky. Správce daně by měl možnost ihned zjistit, zda se jedná o stejnou pojistku, kterou poplatník již dříve uplatňoval, nebo musí DS kontaktovat, zda nedošlo k ukončení smlouvy a je nutné dodanit uplatněné odečty ze zrušené pojistky.

5.5.2 Sleva na manžela/manželku

Kontrolní akce na manžela/manželku byla zatím největší akcí v rámci daně z příjmů fyzických osob, co se týká počtu DS a výši fiskálního efektu. Pro daňové poplatníky zde platí, že neznalost zákona neomlouvá, a tak museli uplatněnou slevu vrátit společně s úroky z prodlení. Jak bylo zobrazeno v tabulce 12: Počet DaP s chybně uplatněnou slevou na manžela/manželku – celá FS počty DS s chybně uplatněnou slevou výrazně neubývá. V rámci klientského přístupu, na který jsou zaměstnanci neustále na každém školení upozorňováni, je tato situace zarážející. Autor diplomové práce za účelem vyšší informovanosti DS doporučuje, aby Finanční správa každý rok před zdaňovacím obdobím upozornila občany v médiích tiskovou zprávou, které příjmy se (ne)započítávají do příjmů manžela/manželky. Větší osvěta by možná předešla velké chybovosti v uplatňování této slevy. Otázkou je, zda finanční správa neinvestuje do osvěty v médiích schválně, protože větší počet chybně uplatněných slev na manželku přinese do rozpočtu vyšší částku na úrocích z prodlení, které je DS vyměřeno až po zaplacení částky 24 840 Kč.

Možná že částečně se Finanční správa snaží snížit počet DS s fiskálním efektem tím, že se spojila s Českou správou sociálního zabezpečení a získala tím náhledy na čerpání peněžité pomoci v mateřství a různé druhy důchodů. Do těchto náhledů má přístup každý zaměstnanec vyměřovacího oddělení, který spravuje fyzické osoby. Může tak při kontrole DaP zjistit, zda DS nepřekračuje povolený limit pro uplatnění slevy na manžela/manželku ještě před vyměřením DaP. Jedná se pouze o ruční náhled v jiné aplikaci. Bylo by dobré do budoucna sjednotit přístupy, tak aby bylo vše dostupné rovnou ve vyměřovací úloze ADIS

po zadání rodného čísla manžela/manželky. Mohly by se tam propojit výpisy o čerpání v rámci ČSSZ tak, aby po vytištění výpisu z DaP byly veškeré podklady pohromadě.

5.5.3 Mezinárodní zdanění

Daňový rezidenti mají podle ZDP povinnost zdanit veškeré příjmy z tuzemska a zahraničí. Díky OECD vznikl seznam mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy určují co, jakou sazbou a kde má poplatník zdanit. Zahraniční příjem se vyčíslí na jednotlivé řádky DaP, tak jak je uvedeno v pokynech pro vyplnění DaP DPFO. Je ovšem všeobecně známo, že většina lidí pokyny nečte a zahraniční příjmy napíše na řádky v DaP nahodile.

Správci daně se účastní školení na mezinárodní zdanění v rámci kurzů Finanční správy. Nabízené kurzy jsou různé délky a zaměřené na všechny druhy daně či jejich části. Správce daně se tak na školení o zahraničních příjmech může dostat i po několika letech. Za tu dobu se sice pravidla pro výpočet daně ze zahraničních příjmů moc nezmění, ale tím, že u každého správce se v agendě vyskytne 1-2 případy se zahraničním příjmem, tak to správce daně nemá tak vžitě a může i on sám chybovat a vyměřit DaP tak jak ho DS přinese. A tato situace opravdu nastala. Díky dohlídce zaměřené na DPFO v části zahraničního zdanění bylo zjištěno několik chybně vyměřených DaP. Správce daně musel vyzvat DS k dodatečnému daňovému přiznání a předepsat rozdíl na daňové povinnosti.

Dohlídka proběhla v celé Sekci XY a na všech podřízených ÚzP byly zjištěny nedostatky u správce daně. Proto ve spolupráci s metodiky krajského finančního úřadu byl zorganizován konzultační den na mezinárodní zdanění. Odhadnuté náklady na toto školení byly vyčísleny v kapitole 4.5.3 Mezinárodní zdanění. Pracovníci vyměřovacího oddělení zde dostali podklady, s kterými již pracují při kontrole DaP se zahraničními příjmy. Dále byla zavedena možnost konzultace po telefonu nebo emailu přímo s metodiky ohledně správnosti ve složitějším případě. V jednodušších případech si vystačí jednotlivá ÚzP sama. Na každém byl zvolen garant, přes kterého musí projít každé DaP se zahraničním příjmem před vyměřením. On a jeho přímý nadřízený musí podepsat správnost výpisu tohoto DaP, teprve poté může být vyměřeno.

Od této doby, co byla zavedena tato opatření je chybovost v DaP se zahraničním příjmem ze strany správce daně nulová. Bylo by vhodné, aby tato metoda pomocí kontrol garanta byla rozšířena po všech ÚzP v celé ČR.

5.5.4 Hlášenky

Ač se to nezdá, tak hlášenky zaberou správci daně vyměřovacího oddělení spravující fyzické osoby poměrně dost pracovního času, pokud se vezme v úvahu, že to není primárně jeho náplň práce. Proto by bylo dobré tuto část více zautomatizovat. Pracovník registračního oddělení by měl být upozorňován na třídění hlášenek bez vazby DS-DP.

Dále by měli IT specialisté začlenit do ADIS filtr, který sám vyhodnotí hlášenku o darování nemovitosti za osvobozenou, v případě že dárce a obdarovaný jsou v linii přímé, tedy mají shodné příjmení. A rozšířený filtr, který čerpá data z registru, tak aby zohledňoval i rodné příjmení, pokud to současné je již jiné.

U těch hlášenek, které správce daně nezpracoval pro osvobození a nedaří se mu neformálně kontaktovat DS, by mohl abys vygenerovat výzvu k podání DaP, případně DoDaP, s přenesením veškerých údajů o nemovitosti z přijaté hlášenky. V současné době je každá tato úloha zvlášť a správce daně si musí údaje o hlášenke buď vytisknout jako screenshot obrazovky, nebo ručně přepsat na papír. Poté najede do vyměřovací úlohy a vygeneruje výzvu k podání DaP, resp. DoDaP, a tam vše musí ručně dopsat. Tato ne automatizace je opět zdlouhavá.

6 Závěr

Správce daně vyměřuje daňová přiznání od poplatníků mající povinnost zdanit své příjmy. Ke kalkulaci daně slouží daňové přiznání, které správce daně vyměří v systému ADIS. V průběhu vyměřovacího řízení může nastat situace, kdy v daňovém přiznání nejsou všechny řádky správně vyplněny, nebo je přiložena chybná příloha, či dokonce chybí.

Náplň práce zaměstnanců vyměřovacího oddělení fyzických osob, tak v sobě zahrnuje i kontrolu tvrzených údajů. Objevení chyby, potažmo její náprava, vyvolává dodatečné administrativní náklady na výběr daně z fyzických osob. Už zaměstnání pracovníků správy zdražuje výběr daně. Tyto administrativní náklady byly vypočteny prostřednictvím metody tzv. přepočteného pracovníka. Pro Českou republiku byly přímé administrativní náklady vyčísleny ve výši 1,0708 %, což je nízké číslo a ač je daň z příjmů konstrukčně složitá, její výběr je levný. Pomocí dvou výzkumných otázek došlo k průzkumu, které parametry výpočtu zvyšují, resp. snižují tyto náklady. Lepšího výsledku bylo dosaženo, když se zvýšilo inkaso DPFO při nezměněných ostatních proměnných.

Odstraňování chyb v daňových přiznání vyvolává dodatečné náklady, které byly tematicky rozděleny a vyčísleny. Byly jednak rozlišeny dle časového období v rámci vyměřovacího řízení, jednak rozlišení dle řádků v daňovém přiznání a v neposlední řadě i náhled z pohledu nevědomosti zákona. Statistika chybovosti poplatníků se z kapacitních důvodů správce daně nevede, pouze se dají dohledat záznamy o komunikaci v rámci ADIS a typů podání. Jako jsou opravná a dodatečná daňová tvrzení ze strany poplatníka a různé druhy výzev ze strany správce daně.

Jako základní administrativní náklady byly vykalkulovány náklady na komunikaci s daňovým subjektem. Zde byly osvětleny možnosti a roční skutečně vydané náklady. V rámci výpočtu byly odhadnuty náklady na komunikaci při kontrolní akci „Akce na manžela/manželku“ ve výši zhruba 17 tisíc Kč. Tato akce byla a stále je pro Finanční správu velice efektivní. Neoprávněné uplatnění této slevy si v daňovém přiznání za zdaňovací období 2019 nárokovalo přes 4 tisíce poplatníků, kteří museli následně podat dodatečné daňové přiznání a slevu dodanit včetně úroků.

Dodanit museli poplatníci i chybně uplatněný odečet od základu daně z titulu životního a penzijního pojištění. V rámci kontrolní akce došlo ke zjištění, že poplatníci při zrušení

smlouvy, tzn. nedodržení zákonných podmínek, nedodanili uplatněné odečty za posledních 10 let. Celkem byla doměřena částka změny daně ve výši téměř 60 milionů korun.

Po vyměření daňových přiznání s příjmy z ciziny bylo při dohlídce v Sekci XY zjištěno pochybení ze strany správce daně, který přehlédl chybně vyplněné řádky s mezinárodním zdanění. Aby se této chybně do budoucna předešlo, uskutečnil se konzultační den na toto téma. Správci daně si tak připomněli problematiku mezinárodního zdanění a poté přistoupili k nápravě kontaktováním poplatníků a vyměření dodatečných daňových přiznání. Náklady na konzultační den byly vyčísleny na 56 037 Kč. Tato částka je sice v celkovém rozpočtu nákladů Finanční správy zanedbatelná, ale pokud by se tento konzultační den neuskutečnil, mohly být např. finanční prostředky využity na jeden až dva měsíční platy zaměstnanců.

Jako poslední část vyčíslení administrativních nákladů v rámci práce vyměřovacího oddělení byly kvantifikovány náklady na zpracování hlášenek o prodeji a darování nemovité věci. Tuto část daně získali zaměstnanci vyměřovacího oddělení od kolegů z oddělení nemovitých věcí po zrušení darovací a dědické daně. Proto zpracování vyvolává dodatečné administrativní náklady. Ty byly za rok 2019 vyčísleny na jednoho pracovníka na 6 hodin 15 minut na hlášenky o darování nemovitosti.

Výpočty administrativních nákladů byly zaměřeny na problematické části daňového přiznání. Díky spuštění nového portálu MOJE daně, prostřednictvím něhož daňový poplatníci zasílají elektronické přiznání, se bude chybovost snižovat. Systém u EPO podání automaticky kontroluje vyplněné údaje a v případě matematické chyby nelze zpracování a odeslání uskutečnit. V případě nového vyměřovacího systému, tzv. nDIS, budou probíhat automatické kontroly a samovyměření. Ovšem opět jen matematické. Logická kontrola všech náležitostí, včetně kontroly správnosti přiložených dokladů bude i nadále ze strany správce daně potřeba. O tyto administrativní náklady se celkové administrativní náklady ani do budoucna nesníží.

7 Seznam použitých zdrojů

Tištěné zdroje

Daňové zákony 2020 ProFi XXL (Díl 1.): Úplná znění platná v roce 2020. Bratislava: DonauMedia, 2020. ISBN 987-80-8183-106-6

Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.): Úplná znění platná v roce 2021. Bratislava: DonauMedia, 2021. ISBN 987-80-818-3130-0

Daňový řád: Finanční správa ČR. Ostrava: Sagit, 2021. ÚZ. ISBN 978-807-4884-184

HOOD, Christopher a Ruth DIXON. *A Government That Worked Better and Cost Less?.* Oxford: Oxford University Press, 2015. ISBN 978-01-996-8702-2

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.* 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-747-8841-3

LYMER, Andrew a John HASSELDINE. *The International Taxation System.* New York: Springer Science & Business Media, 2012. ISBN 978-14-613-5380-5

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2020: úplná znění platná k 1. 1. : včetně daňového balíčku.* 31. vydání. Praha: Grada, 2020. ISBN 80-271-1333-4

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2021: úplná znění platná k 1. 1. 2021 : včetně daňového balíčku.* 32. vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 80-271-3130-8

OECD. *Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies.* Paris: OECD Publishing, 2001. ISBN 978-92-641-9365-9

PUDIL, Pavel. *Zdanění a efektivnost.* Praha: Eurolex Bohemia, 2004. *Ekonomie* (Eurolex Bohemia). ISBN 80-868-6107-4

SMITH, Stephen. *Taxation: A Very Short Introduction.* United Kingdom: Oxford University Press, 2015. ISBN 978-01-915-0663-5

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020.* Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-807-5988-874

WAGNER, Jaroslav. *Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti.* Praha: Grada, 2009. *Prosperita firmy.* ISBN 978-80-247-2924-4

Zákoník práce: ÚZ číslo: 1307. Ostrava: Sagit, 2019. ISBN 978-807-4883-408

Elektronické zdroje

ADIS: Automatizovaný daňový informační systém. *GiST* [online]. GIST, © 2014-2021 [cit. 2021-03-11]. Dostupné z: <https://www.gist.cz/cz/software/adis>

Daň z nabytí nemovitostí 2021, daň z převodu nemovitostí. Aktuálně.cz [online]. Economia, © 1999 – 2021 [cit. 2021-6-8]. Dostupné z: <https://www.aktualne.cz/wiki/finance/dan-z-nabyti-nemovitosti/r~i:wiki:4026/>

Databáze daňových tiskopisů: Daň z příjmů fyzických osob. Finanční správa [online]. Creative Commons, Copyright © 2013 - 2021 [cit. 2021-6-4]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu.aspx/?rok=2017&tiskdruh=TDFU&dan=T_WEB01&skupina_T_SKUPINA05=1

Eurostat [online]. EXT-S-Allen, 2020 [cit. 2021-8-4]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Archive:Mzdy_a_n%C3%A1klady_pr%C3%A1ce&oldid=494238

Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0047/2021) [online]. Praha: GŘ, 2021 [cit. 2021-8-16]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_47.zip

Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0045/2021) [online]. Praha: GŘ, 2021 [cit. 2021-8-16]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_45.zip

Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0041/2021) [online]. Praha: GŘ, 2021 [cit. 2021-8-16]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_41.docx

Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0050/2021) [online]. Praha: GŘ, 2021 [cit. 2021-10-19]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_50.zip

Finanční správa: 2021. Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (0055/2021) [online]. Praha: GŘ, 2021 [cit. 2021-11-11]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_55.docx

Finanční správa: Obecné informace [online]. Finanční správa, Copyright © 2013 - 2021 [cit. 2021-6-3]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/obecne-informace>

Generální finanční ředitelství. Praha: 2014-2019, interní zdroje

Informace o činnosti Finanční správy České republiky: za rok 2019 [online]. Praha: Ministerstvo Financí ČR, 2020 [cit. 2021-6-21]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf

Informace o činnosti Finanční správy České republiky: za rok 2020 [online]. Praha: Ministerstvo Financí ČR, 2021 [cit. 2021-8-4]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2020>

MOJE daně [online]. Generální finanční ředitelství, 2020 © [cit. 2021-03-12]. Dostupné z: <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/home>

MONITOR [online]. Ministerstvo Financí ČR, 2021 [cit. 2021-6-17]. Dostupné z: <https://monitor.statnipokladna.cz/>

OECD, (2019). Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies [online]. Paris: OECD Publishing, 2019 [cit. 2021-6-21]. ISBN 978-92-64-67844-6. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en#page4

OECD.Stat: Organisation for Economic Co-operation and Development [online]. Paris: © OECD, 2021 [cit. 2021-9-9]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/>

Pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2020 [online]. Ministerstvo Financí [cit. 2021-6-4]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-1_28.pdf?202106041246

Přehled platných smluv: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku. Ministerstvo financí České republiky [online]. Creative Commons, 2.1.2012 [cit. 2021-6-4]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

Příloha č.1 [online]. Ministerstvo Financí [cit. 2021-6-4]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-P1_16.pdf?202106041308

Příloha č.2 [online]. Ministerstvo Financí [cit. 2021-6-4]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-P2_16.pdf?202106041308

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob [online]. Ministerstvo Financí [cit. 2021-6-4]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405_26.pdf?202106041217

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob pro poplatníky mající pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území České republiky [online]. Ministerstvo Financí [cit. 2021-6-4]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405-D_3.pdf?202106041308

Sadzba dane z príjmov za rok 2020. Finančná správa: Slovenská republika [online]. Bratislava: Finančné riaditeľstvo SR, © 2013 [cit. 2021-8-4]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/275188-Sadzba-dane-z-pr%C3%ADjmov-za-rok-2020>

V návaznosti na nepřesnosti, které byly publikovány v médiích v uplynulých dnech, chce Finanční správa uvést na pravou míru informace týkající se uzavřené smlouvy se společností IBM. *Finanční správa* [online]. Finanční správa, © 2013 - 2021, 23. srpna 2019 [cit. 2021-03-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/2019/informace-ke-smlouve-uzavrene-mezi-fs-a-ibm-9997>

VÍTEK, Leoš, Jan PAVEL a Jana KRBOVÁ. Effectiveness of the Czech tax system [online]. 4. *Baltic Journal of Economics*, 2004 [cit. 2021-6-21]. ISSN 2334-4385. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/227370136_Effectiveness_of_the_Czech_Tax_System

Vyhlášky. Ministerstvo práce a sociálních věcí [online]. Praha: © Ministerstvo práce a sociálních věcí, 2018 [cit. 2021-7-13]. Dostupné z: https://www.mpsv.cz/documents/20142/372793/Vyhlaska_333_2018.pdf/2fa55536-fcda-d724-0180-df5b7897a350

World Wide Tax [online]. *World Tax*, 2021 [cit. 2021-8-6]. Dostupné z: <http://www.worldwide-tax.com/>

Your Europe [online]. Brusel: Evropská komise, 2021 [cit. 2021-8-4]. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_cs.htm

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2021-03-10]. Dostupné z: https://www.fulsoft.cz/33/280-2009-sb-zakon-danovy-rad-ve-zneni-ucinnem-k-1-1-2021-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_-jrpTsNPgGJtqBkea_MdLP8ksYICD-vMUnwPlw/

Zákon č. 304/2014 Sb., Nařízení vlády o platových poměrech státních zaměstnanců, ve znění účinném k 1.3.2019. [online]. [cit. 2021-07-22]. Dostupné z: https://www.fulsoft.cz/infozdroje.czu.cz/33/304-2014-sb-narizeni-vlady-o-platovych-pomerech-statnich-zamestnancu-ve-zneni-ucinnem-k-1-3-2019-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_-jrpTrxcdsjHz2jjZUs8pn9HkkCD-vMUnwPlw/

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2021-03-10]. Dostupné z: <https://www.fulsoft.cz/33/586-1992-sb-zakon-ceske-narodni-rady-o->

danich-z-prijmu-ve-zneni-ucinnem-k-4-2-2021-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_-
jrpTpxqq2mQWBz6CxIHA0ITyUcCD-vMUnwPlw/?uri_view_type=40

8 Přílohy

Příloha 1: Potvrzení o zdanitelných příjmech

POTVRZENÍ

**o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti,
sražených zálohách na daň z těchto příjmů a daňovém zvýhodnění¹⁾**
podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za období

Jméno a příjmení poplatníka <input style="width: 80%;" type="text"/>		Rodné číslo <input style="width: 20%;" type="text"/>	
Adresa bydliště (místa trvalého pobytu) <input style="width: 90%;" type="text"/> PSČ <input style="width: 10%;" type="text"/>			
Poplatník: <input checked="" type="checkbox"/> ušití <input type="checkbox"/> neušití		prohlášení ²⁾ <input checked="" type="checkbox"/> na zdaňovací období <input type="text" value="2020"/> <input type="checkbox"/> na tyto měsíce zdaňovacího období (časelné označení) ³⁾ <input type="text"/>	

1. Účten zúčtovanych příjmů ze závislé činnosti zdanitelných v ČR	541 111						
2. ZP, P příjmy vyplacené nebo obdržené do 31. ledna 2021 (§ 5 odst. 4 zákona)	541 111						
3. Zúčtováno v měsících (šestelné označení)	XXXXXX XXXXXXXX XXXXXXXX XXXXXXXX						
4. Doplatky příjmů podle § 5 odst. 4 zákona zúčtovanych ve zdaňovacích obdobích 2005–2007							
5. Doplatky příjmů podle § 5 odst. 4 zákona zúčtovanych ve zdaňovacím období 2008–2019							
6. Účten povinného pojištění z příjmů uvedených na ř. 2 (§ 6 odst. 12 zákona ⁴⁾)	183 997						
7. Účten pojistného, které byl povinen platit zaměstnavatel z příjmů uvedených na ř. 5)							
8. Základ daně (ř. 2 + ř. 4 + ř. 5 + ř. 6 + ř. 7)	724 908						
9. Sražená sražená záloha na daň z příjmů uvedených na ř. 2	66 621						
10. Sražená sražená záloha na daň z příjmů uvedených na ř. 4)							
11. Sražená sražená záloha na daň z příjmů uvedených na ř. 5)							
12. Záloha na daň z příjmů celkem (ř. 9 + ř. 10 + ř. 11)	66 621						
13. Účten vyplacených měsíčních daňových bonusů	0						
14. Srovnání zvýšení daně u záloh (§ 28ha zákona) v měsících ⁵⁾							
15. Příspěvek zaměstnavatele na soukromé životní pojištění (§ 6 odst. 9 písm. p) bod 3 zákona ⁶⁾)							
16. Děti uplatňující jako vyživovatelé pro účely daňového zvýhodnění podle § 25c a § 25d zákona	+	Jméno a příjmení	Rodné číslo	ZP/P od-do	Ve výši na jedno dítě od-do	Ve výši na druhé dítě od-do	Ve výši na třetí a další dítě od-do
	-						
	-						
	-						
	-						
17. Invaldita (ZTP/P) poplatníka uplatněná jako sleva na daň podle § 25ba odst. 1 písm. c) až v) zákona pro snížení záloh na daň	Od-do	Stupeň invalidity (ZTP/P)					
18. Související příspěvek na budoucí povolení poplatníka uplatněná jako sleva na daň (sleva na zúčtování) podle § 25ba odst. 1 písm. f) zákona pro snížení záloh na daň	Od-do	Sleva					
19. Roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění <input type="checkbox"/> nebylo <input checked="" type="checkbox"/> bylo ⁷⁾ provedeno s tímto výsledkem ⁸⁾							
Příspěvek na daň z ročního zúčtování záloh (§ 28h odst. 5 zákona) ve výši <input style="width: 50px;" type="text" value="17 229"/>		KZ byl vícen poplatníkoví dne 21.2.2021					
Doplatek za zúčtování (§ 25d odst. 8 zákona) ve výši <input style="width: 50px;" type="text"/>		KZ byl vícen poplatníkoví dne <input style="width: 50px;" type="text"/>					
<input type="checkbox"/> z toho činí doplatek na daňové bonusy ⁹⁾		KZ					
<input type="checkbox"/> přepočtení částka na daňové bonusy ⁹⁾		KZ					
V rámci ročního zúčtování záloh byl základ daně snížen o částku ve výši <input style="width: 50px;" type="text"/>		KZ podle § 15 odst. 5 zákona a částka ve výši <input style="width: 50px;" type="text"/>					
KZ podle § 15 odst. 6 zákona ¹⁰⁾							
20. Účten pojistného podle § 30j odst. 10 zákona, které je povinen platit daňový neresident ČR ¹¹⁾							

Toto potvrzení naleznete potvrzení vydání daň ¹²⁾

Jméno a adresa pláče daně

Daňové identifikační číslo pláče daně

Vyhotová

Číslo telefonu

Dne 21.2.2021

Podpis pláče daně

21 5440 M 10 0448 - 0207 © 20

Příloha 2: Výpočet daně a daňového zvýhodnění

Před vyplněním si, prosím, přečtěte pokyny a upozornění.

VÝPOČET DANĚ A DAŇOVÉHO ZVÝHODNĚNÍ

u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
(dále jen „zákon“) za zdaňovací období 2020

Příjmení, jméno a titul _____
poplatníka _____ Rodné číslo) _____
Adresa bydliště (místa trvalého pobytu) _____ PSČ _____

1.	Úhrn příjmů od všech plátců s výjimkou příjmů, z nichž se daň vybírá srážkou podle zvláštní sazby daně		541 111,00 v Kč	
2.	Úhrn povinného pojistného (§ 6 odst. 12 zákona)		182 897,00	
3.	Díčí základ daně od všech plátců (ř. 1 + ř. 2)		724 008,00	
4.	Nezdanitelné částky	(§ 15 odst. 1 zákona)	hodnota bezúplatného plnění	0,00
5.		(§ 15 odst. 3 a 4 zákona)	úroky z úvěru (úvěrů)	12 883,00
6.		(§ 15 odst. 5 zákona)	příspěvky na penzijní připojištění, penzijní pojištění, doplňkové penzijní spoření	0,00
7.		(§ 15 odst. 6 zákona)	pojištění na soukromé životní pojištění	0,00
8.		(§ 15 odst. 7 zákona)	členské příspěvky člena odborové organizace	0,00
9.		(§ 15 odst. 8 zákona)	úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání	0,00
10.		Nezdanitelné částky celkem		12 883,00
11.		Základ daně snížený o nezdanitelné částky (zaokrouhlený na celé stovky Kč dolů)		711 100,00
12.		Vypočtená daň		106 665,00
13.	Sleva na dani podle § 35ba odst. 1 zákona	písm. a) základní sleva na poplatníka	24 840,00	
14.		písm. b) na manžela (manželku)	0,00	
15.		písm. c) základní sleva na invaliditu	0,00	
16.		písm. d) rozšířená sleva na invaliditu	0,00	
17.		písm. e) na držitele průkazu ZTP/P	0,00	
18.		písm. f) na studenta	0,00	
18a.		písm. g) za umístění dítěte	0,00	
19.	Slevy na dani podle § 35ba zákona celkem		24 840,00	
20.	Daň po slevě na dani podle § 35ba zákona (částka musí být >= 0)		81 825,00	
21.	Úhrn skutečně sražených záloh na daň (po slevě na dani včetně solidárního zvýšení daně u zálohy)		83 850,00	
22.	Přeplatek (označ +) je-li ř. 21 > 20		+	
	Nedoplatek (označ -) je-li ř. 21 < 20			
23.	Daňové zvýhodnění podle § 35c odst. 1 zákona	Nárok celkem	15 204,00	
24.		z toho sleva na dani	15 204,00	
25.		daňový bonus (ř. 23 - ř. 24)	0,00	
26.	Zúčtování záloh na daň po slevě	Daň po slevě (ř. 20 - ř. 24)	66 621,00	
27.		Rozdíl na dani po slevě (ř. 21 - ř. 26)	17 229,00	
28.	Zúčtování měsíčních daňových bonusů	Vyplacené měsíční daňové bonusy od všech plátců	0,00	
29.		Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 25 - ř. 28)	0,00	
30.	Kompenzace vzniklých rozdílů na dani a na bonusu	Doplatek ze zúčtování (kladná částka) nedoplatek ze zúčtování (záporná částka) (ř. 27 + ř. 29)	+17 229,00	
31.	Doplatek ze zúčtování (z ř. 30) činí	a) - přeplatek na dani po slevě	17 229,00	
		b) - doplatek na daňovém bonusu	0,00	

Zúčtování záloh a daňového zvýhodnění) provedl dne: **31. 03. 2021**

Podpis

25 5460/1 MFin 5460/1 - vzor č. 25

Příloha 3: Platový tarif

Příloha č. 2 k nařízení vlády č. 304/2014 Sb.

Stupnice platových tarifů podle platových tříd a platových stupňů pro státní zaměstnance uvedené v § 2 odst. 1 (v Kč měsíčně)

Platový stupeň	Počet let započítatelné praxe	Platová třída											
		5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	do 1 roku	13 160	14 270	15 480	16 800	18 230	19 760	21 480	23 630	26 480	30 170	34 700	40 240
2	do 2 let	13 700	14 830	16 060	17 450	18 900	20 510	22 280	24 510	27 440	31 280	35 970	41 720
3	do 4 let	14 200	15 390	16 680	18 110	19 630	21 300	23 160	25 470	28 510	32 520	37 380	43 370
4	do 6 let	14 750	15 980	17 310	18 800	20 370	22 110	24 010	26 410	29 590	33 730	38 790	44 990
5	do 9 let	15 300	16 580	17 970	19 510	21 140	22 940	24 910	27 420	30 700	34 990	40 240	46 670
6	do 12 let	15 880	17 190	18 650	20 270	21 930	23 790	25 860	28 450	31 860	36 310	41 750	48 440
7	do 15 let	16 470	17 850	19 340	21 020	22 790	24 700	26 840	29 530	33 080	37 700	43 350	50 280
8	do 19 let	17 100	18 520	20 060	21 810	23 640	25 620	27 840	30 630	34 310	39 120	44 980	52 170
9	do 23 let	17 750	19 220	20 830	22 630	24 520	26 600	28 880	31 770	35 580	40 550	46 650	54 110
10	do 27 let	18 430	19 950	21 590	23 500	25 460	27 590	29 970	32 970	36 920	42 100	48 420	56 140
11	do 32 let	19 140	20 710	22 440	24 410	26 420	28 650	31 110	34 210	38 320	43 680	50 240	58 260
12	nad 32 let	19 870	21 490	23 280	25 330	27 420	29 740	32 290	35 530	39 790	45 340	52 150	60 500

Zdroj: Zákon č. 304/2014 Sb., Nařízení vlády o platových poměrech státních zaměstnanců, ve znění účinném k 1.3.2019, Dostupné z: https://www-fulsoft-cz.infozdroje.czu.cz/33/304-2014-sb-narizeni-vlady-o-platovych-pomerech-statnich-zamestnancu-ve-zneni-ucinnem-k-1-3-2019-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_-jrpTrxcdsHjHz2jjZUs8pn9HkkCD-vMUnwPlw/

Příloha 4: Způsob zdanění zahraničního příjmu dle smlouvy o ZDZ

Stát	§ 6	Dividendy		Licenční poplatky		Tantiémy, umělci a sportovci
Austrálie	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Belgie	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % či 10 % hrubé částky***	zápočet
Bulharsko	zápočet	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Dánsko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Estonsko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Finsko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 1 %, 5 % či 10 % hrubé částky***	zápočet
Francie	zápočet	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % či 10 % hrubé částky***	zápočet
Chorvatsko	zápočet	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Irsko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Itálie	vynětí	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet
Japonsko	vynětí	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Kanada	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Kypr	zápočet	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Litva	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Lotyško	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Lucembursko	zápočet	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Maďarsko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Malta	zápočet	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet
Německo	vynětí	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet
Nizozemí	vynětí	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet
Norsko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % či 10 % hrubé částky***	zápočet
Nový Zéland	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Polsko	zápočet	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Portugalsko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Rakousko	zápočet	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet
Rumunsko	zápočet	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Rusko	zápočet	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Řecko	vynětí	zápočet	musí být zdaněny v ČR i Řecku	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Slovensko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Slovinsko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Španělsko	vynětí	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky***	zápočet
Švédsko	vynětí	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % hrubé částky	zápočet
Švýcarsko	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Turecko	zápočet	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
USA	zápočet	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 10 % hrubé částky	zápočet
Velká Británie	vynětí	zápočet	daň max. 15 % hrubé částky	zápočet	daň max. 5 % či 10 % hrubé částky***	zápočet

*** Nutno ověřit ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění z čeho licenční poplatky plynou

Zdroj: Smlouvy o ZDZ, vlastní zpracování