

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Efektivita daňové kontroly u daní z příjmů
fyzických osob**

Gabriela Miková

© 2012 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Miková Gabriela

Veřejná správa a regionální rozvoj - k.s. Klatovy

Název práce

Efektivita daňové kontroly u daní z příjmů fyzických osob

Anglický název

Personal income tax search process efficiency

Cíle práce

Cílem práce jsou návrhy na možné zvýšení efektivity daňové kontroly na základě hodnocení stávající efektivity daňové kontroly u daně z příjmů fyzických osob a jejího následného fiskálního efektu.

Metodika

Práce bude založena na třech přístupech k hodnocení procesu daňové kontroly:

- 1) Zhodnocení přínosu metody výběru daňových subjektů ke kontrole k finálnímu fiskálnímu efektu kontroly
- 2) Analýza samotného procesu kontrolní činnosti v kontextu její efektivity
- 3) Fiskální efekt doměřených daní vyjádřený úspěšností vybraných doměrků

Z provedených analýz vyplynou výstupy obsahující doporučení vedoucí ke zvýšení efektivity daňové kontroly na DPFO.

Harmonogram zpracování

T 15.6.: Úvod, Literární rešerše, Seznam dosud použitých zdrojů dle citačních norem

T 31.8.: Analytická část

T: 30.10.: Výsledky a Diskuse

T: 2.1.2012: Závěr. Finální verze práce v elektronické podobě pro poslední revize vedoucího

T: 31.3.2012: Odevzdat svázanou práci na katedru

Rozsah textové části

30 - 40 stran

Klíčová slova

daně z příjmů fyzických osob, daňová kontrola, správce daně, efektivnost, daňový výnos

Doporučené zdroje informací

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
Internetové stránky České daňové správy – www.cds.mfcr.cz
www.businessinfo.cz
www.business.center.cz
<http://www.iota-tax.org/>

Vedoucí práce

Moravec Lukáš, Ing., Ph.D.

Termín odevzdání

březen 2012

doc. Antonín Valder, CSc.
Vedoucí katedry



prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.
Děkan fakulty

V Praze dne 24.10.2011

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Efektivita daňové kontroly u daní z příjmů fyzických osob" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 27.11.2012

Gabriela Miková

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala panu Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za jeho vstřícný přístup při vedení bakalářské práce, praktické rady, které mi poskytl a pomohl tak ke zkvalitnění mé práce.

Efektivita daňové kontroly u daní z příjmů fyzických osob

Personal income tax search process efficiency

Souhrn

Bakalářská práce se zabývá daňovou kontrolou u daní z příjmů fyzických osob. Porovnává a hodnotí metody výběru daňových subjektů ke kontrole v kontextu její efektivity vyjádřené doměřenou daní. Analyzuje počty kontrol a výši doměřené daně z příjmů fyzických osob ve srovnání s ostatními daněmi. Navrhuje zavedení nových opatření ke zkvalitnění procesu daňové kontroly, která zajistí vyšší odvod daně do veřejného rozpočtu. Zároveň poukazuje na neschopnost vyjádřit fiskální efekt daňové kontroly úspěšností vybraných doměrků.

Klíčová slova

daně z příjmů fyzických osob, daňová kontrola, správce daně, efektivnost, daňový výnos

Summary

This thesis deals with the audit of personal tax returns. It compares and assesses the selection methods of tax subjects for audit in the context of audit effectiveness expressed as calculated tax. It analyses the number of audits and the amount of calculated personal income tax compared to other taxes. It suggests the introduction of new measures to improve the process of tax audit which would ensure higher tax input into public budget. It also points out the inability of the collected tax to show a fiscal effect of tax audits.

Keywords

personal income tax, tax inspection, administrator tax, efficiency, tax revenue

Osnova práce

1. Úvod	8
2. Cíl práce a metodika	9
3. Teoretická východiska	10
3.1. Daně	10
3.1.1. Definice	10
3.1.2. Soustava daní	10
3.1.3. Vývoj správy daní	11
3.2. Daně z příjmů	13
3.2.1. Rozdělení	13
3.2.2. Daň z příjmů fyzických osob	13
3.3. Daňová kontrola	14
3.3.1. Daňová kontrola z pohledu daňových subjektů	14
3.3.2. Definice	14
3.3.3. Zahájení daňové kontroly	15
3.3.4. Předmět a průběh daňové kontroly	15
3.3.5. Ukončení daňové kontroly	16
3.4. Doměření daně	17
3.5. Sankce	17
3.5.1. Penále	17
3.5.2. Úrok z prodlení	18
4. Analýza efektivity daňové kontroly	19
4.1. Výběr subjektů ke kontrole	19
4.1.1. Výběr pracovníkem vyměřovacího oddělení	19
4.1.2. Výběr analytickým pracovníkem	20
4.1.3. Celostátní akce	25
4.2. Počty kontrol a výše doměřené daně	26
4.3. Srovnání celkové výše daně s doměrky po kontrole	29
4.4. Penále a úrok	32
4.5. Srovnání výsledků daňových kontrol na jednotlivých daních	33
4.6. Daňové nedoplatky	37
5. Výsledky a zhodnocení	40
6. Závěr	42
7. Seznam použitých zdrojů	43
8. Seznam tabulek	45
9. Seznam grafů	46
10. Seznam použitých zkratk	46

1. Úvod

Daně se staly součástí našeho života od pradávna. Každý stát má potřebu hradit své výdaje na fungování státu a jeho ekonomiky, proto přistupuje k výběru daní. Daně jsou vybírány neúčelově, což znamená, že nikdo neví, co konkrétně bude z jeho vybrané daně financováno. Proto daně plynou do veřejného rozpočtu a odtud se dále přerozdělují na financování konkrétních výdajů.

Asi nejsložitější ze všech daní je daň z příjmů fyzických osob. Za svůj život se s ní setká pravděpodobně každý člověk. Může to být v různé formě. Platí ji zaměstnanci ze své mzdy, živnostníci, lidé mající příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti, která není podnikáním (lékaři, sportovci, advokáti, daňoví poradci atd.), lidé pronajímající svůj majetek, ale za určitých okolností i ti, kdo prodávají své nemovitosti, auta, a třeba i výpěstky ze zahrádky.

Nástrojem finančních úřadů k prověření dodržování daňových zákonů je institut daňové kontroly. V roce 2011 byl v tisku prezentován žebříček finančních úřadů podle počtu provedených daňových kontrol za roky 2005-2010. Zpracovávající agentura vycházela z údajů Ministerstva financí ČR. Výsledkem bylo porovnání, jak častá je možnost opakování daňové kontroly u jednotlivých daňových subjektů podle místa jejich bydliště. Z výzkumu vyplynulo, že rozpětí je od 6 do 142 let, přičemž nejčastěji je daňová kontrola prováděna v Blansku. Naopak „daňovým rájem“ v České republice je území hlavního města Prahy, zde je daňová kontrola nejméně častá. Většina subjektů se tam s ní nesetká ani jednou za život.[16] Přesto se stala jedním z nejvíce obávaných postupů finančních úřadů.

2. Cíl práce a metodika

Cíl práce

Cílem práce jsou návrhy na možné zvýšení efektivity daňové kontroly na základě hodnocení stávající efektivity daňové kontroly u daně z příjmů fyzických osob a jejího následného fiskálního efektu.

Metodika

Úvodní část práce je věnována základnímu přehledu pojmů týkajících se daní, soustavy daní a zejména daňové kontroly včetně úkonů na ni navazujících, jako je doměření daně, sankce a případné opravné prostředky.

Analytická část práce je rozdělena do tří základních celků. V prvním je zhodnocen přínos různých metod výběru daňových subjektů ke kontrole daně z příjmů fyzických osob. Jednotlivé metody jsou analyzovány a následně porovnány vzhledem k jejich fiskálnímu efektu.

Druhá část obsahuje analýzu samotného procesu kontrolní činnosti. Rozbor problematických momentů při provádění kontrol, zhodnocení efektivity prováděných kontrol a rozbor faktorů, které je ovlivňují. Na to navazuje různá časová náročnost provádění jednotlivých kontrol a analýza kontrolních zjištění, vedoucích k doměření daně. Ve třetím bloku je úspěšnost daňových kontrol vyjádřena úspěšností vybraných doměrků. Celá analytická část je zpracována na základě podkladů kontrolního oddělení daně z příjmů fyzických osob Finančního úřadu v Plzni. Ve třetí části práce jsou tyto údaje zároveň porovnány s údaji celorepublikovými.

Z provedených analýz vyplynou výstupy obsahující doporučení vedoucí ke zvýšení efektivity daňové kontroly u daně z příjmů fyzických osob. K naplnění těchto cílů budou použity zejména metody komparace.

3. Teoretická východiska

3.1. Daně

3.1.1. Definice

Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do státního rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Protože daně jsou určeny k hrazení potřeb, které jsou společné, plynou do veřejného rozpočtu, ze kterého se tyto potřeby hradí, ať už se jedná o rozpočet státu či obce, kraje nebo státního fondu. Daně mohou plynout i do nadnárodního rozpočtu, například část daní vybraných v České republice skončí v rozpočtu Evropské unie. Primární funkcí daně je fiskální funkce, tj. schopnost naplnit veřejný rozpočet. [3]

Mezi základní povinnosti fyzických a právnických osob patří přispívat na činnost státu zejména ve formě daní a poplatků, což je vyjádřeno v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

3.1.2. Soustava daní

Daňové příjmy jsou nejvydatnějším veřejným příjmem. V roce 2008 se na celkových veřejných příjmech podílely téměř 88 procenty. Každý subjekt je obvykle podroben více daňovým povinnostem současně. Národní ekonomiky nepoužívají k naplnění veřejných rozpočtů jednu velkou daň, ale několik menších daní, které mají mezi sebou různé vazby, v této souvislosti hovoříme o daňovém systému nebo o soustavě daní.

Lze jmenovat některé požadavky, které se kladou na daně i dobrý daňový systém:

- daňová spravedlnost
- daňová efektivnost
- právní perfektnost
- jednoduchost a srozumitelnost
- správné ovlivňování chování ekonomických subjektů [8]

Tabulka 1 Přehled daní na území České republiky

<i>Daně přímé</i>		<i>Daně nepřímé</i>	
<i>Daně z příjmů</i> a) <i>daň z příjmů fyzických osob</i> b) <i>daň z příjmů právnických osob</i>	<i>Daň z nemovitostí</i> a) <i>daň z pozemků</i> b) <i>daň ze staveb</i> <i>Daň silniční</i> <i>Daň dědická</i> <i>Daň darovací</i> <i>Daň z převodu nemovitostí</i>	<i>Daň z přidané hodnoty</i>	<i>Daně spotřební</i> a) <i>daň z minerálních olejů</i> b) <i>daň z lihu</i> c) <i>daň z piva</i> d) <i>daň z vína a meziproductů</i> e) <i>daň z tabákových výrobků</i> <i>Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny</i>

Zdroj: Zpracováno dle HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka, JUDr., *Meritum Daňový řád 2011*, 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 172 s. ISBN 978-80-7357-650-9

3.1.3. Vývoj správy daní

Od vzniku České republiky, tj. od 1.1.1993, byla správa daní upravena speciálním zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl přijat 5.5.1992 Českou národní radou. Nová daňová soustava a nový daňový proces se začaly používat společně se vznikem nové České republiky.

Zákon o správě daní a poplatků se prakticky používal v době od 1.1.1993 do 31.12.2010, tj. 18 let a byl za svou existenci novelizován celkem 64 krát. [3]

Na přelomu 20. a 21. století začaly ovlivňovat správu daní nálezy Ústavního soudu. Od roku 2003, kdy bylo zavedeno v České republice správní soudnictví, ovlivňují významně správu daní rozsudky Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech. [7]

Judikatura ovlivnila správu daní natolik, že se měnila interpretace a aplikace jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků, přestože znění těchto ustanovení bylo stejné. Zajímavé bylo, že vlivem judikatury se měnily zavedené postupy správců daně a dokonce došlo i ke změně zákona. [3]

Příkladem toho je nález Ústavního soudu, který v prosinci 2008 změnil postup při vyměřování a doměřování daně. Do této doby se tříletá lhůta pro právo vyměřit nebo doměřit daň počítala od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (lhůta označovaná jako 3+1). Ústavní soud vyslovil názor, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (lhůta 3+0).

V průběhu prvního desetiletí 21. století byl připravován nový procesní daňový předpis. Dne 19.11.2008 nakonec vláda schválila návrh nového daňového řádu jako jeden ze tří pilířů připravované reformy daňového systému. [3]

Zbylé dva pilíře tvořila reforma zdaňování příjmů a majetku a institucionální reforma. Jako první se Parlamentu podařilo 22.7.2009 schválit nový procesní daňový předpis (daňový řád), ve Sbírce zákonů byl vyhlášen 3.9.2009 pod číslem 280/2009 Sb., účinnosti nabyl dnem 1.1.2011, přičemž zrušil zákon o správě daní a poplatků.

V současné době je velmi aktuální třetí pilíř reformy veřejných financí nazvaný Jedno inkasní místo. Návrh tohoto zákona předložila Vláda Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR dne 8.9.2011.

Navrhovanou právní úpravou je sledováno zejména naplnění konceptu jednoho inkasního místa, což představuje obrovské zjednodušení komunikace daňových subjektů s příslušnými orgány veřejné správy. V současné době musí daňové subjekty komunikovat zvláště s finančními úřady, orgány správy sociálního zabezpečení či zdravotními pojišťovnami. V důsledku navrhované právní úpravy by však tato komunikace probíhala pouze v rámci Jednoho inkasního místa. [17]

3.2. Daně z příjmů

3.2.1. Rozdělení

Daně z příjmů jsou pro svoji adresnost a tím i optimálnější možnost využití sociálních prvků velmi sledované a často využívané jako nástroj regulace. Na rozdíl od daní ze spotřeby, které se „schovávají“ v cenách zboží, jsou výše zmíněné daně viditelnější, a tedy i poplatníky více pocíťovány. [8]

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů vymezuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

3.2.2. Daň z příjmů fyzických osob

Na tuto daň jsou kladeny nejvyšší požadavky. Pro celou řadu osob je právě daň z příjmů fyzických osob synonymem pojmu daň. S jistou nadsázkou lze tvrdit, že se jedná o daň nejméně oblíbenou. [8]

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je zdaňovacím obdobím této daně vždy kalendářní rok a poplatníky jsou fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují (daňoví rezidenti) a daňoví nerezidenti, u nichž dani z příjmů fyzických osob podléhají pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky. Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky
- příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti
- příjmy z kapitálového majetku
- příjmy z pronájmu
- ostatní příjmy

Sazba daně je v současné době 15%. Velmi významně ovlivňují výši daně slevy na dani, kterých je celá řada.

3.3. Daňová kontrola

3.3.1. Daňová kontrola z pohledu daňových subjektů

Nejobávanějším nástrojem správce daně při správě daní je nepochybně daňová kontrola. Důvodem k obavám je skutečnost, že je opravdu výjimkou, pokud je daňová kontrola bez nálezu. Svou roli hraje lidský faktor i přílišná komplikovanost daňových zákonů a někdy i jejich měnící se výklady. Daňové subjekty (tj. poplatníci a plátcí jednotlivých daní) v takových případech často oprávněně, ale marně namítají, že jsou to oni, kdo musí aplikovat neustálé novely zákonů ve své praxi jako první a že pracovníci finančních úřadů, na rozdíl od nich odborně vzdělaní, kontroly provádějí až v době, kdy už mají jasno, jak měli tehdy postupovat. [5]

3.3.2. Definice

Daňový řád chápe kontrolu jako postup správce daně, kterým prověřuje tvrzení daňových subjektů (souhrnný termín pro daňová přiznání, hlášení nebo vyúčtování) a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Cíl daňové kontroly pak koresponduje se základním cílem správce daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně. [5]

Daňová kontrola má základní význam pro zjištění dodržování daňových zákonů, a tudíž i pro dosažení příjmů státního rozpočtu v nezkrácené výši. [3]

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 46/2009-46 ze dne 26.10.2009 účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění jeho daňové povinnosti. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením, či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá

opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takovém. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení. [18]

3.3.3. Zahájení daňové kontroly

Ke kontrole tvrzení daňového subjektu může správce daně přikročit nejdříve poté, co uplyne lhůta k podání tohoto tvrzení, a to ať již bylo podáno, nebo mělo být a nebylo. [1]

Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. [9]

V daňovém řádu je nově upravena možnost správce daně daňový subjekt vyzvat k zahájení daňové kontroly, a to i v případě, kdy daňový subjekt neposkytuje potřebnou součinnost (neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu). Ve výzvě správce daně stanoví místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly a lhůtu, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjetnat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu. [6]

3.3.4. Předmět a průběh daňové kontroly

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (jedna daň, jedno zdaňovací období). Z důvodu hospodárnosti může být daňová kontrola prováděna společně pro více zdaňovacích období. [3]

Rozsah daňové kontroly určuje, jaké povinnosti, tvrzení nebo okolnosti bude v rámci předmětu správce daně prověřovat. Rozsah může být neomezený (ověřování celkové daňové povinnosti v daném zdaňovacím období) anebo omezený (ověřování plnění vybraných povinností). [3]

Daňová kontrola by neměla daňový subjekt příliš zatěžovat, zákon hovoří o rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. [1]

Daňová kontrola se může provádět přímo u daňového subjektu nebo na místě nejvhodnějším vzhledem k účelu prováděné kontroly. [3]

V první fázi kontroly zákonodárce přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt. Je to logické, neboť ten podává daňové přiznání, v němž něco tvrdí o tom, kolik má činit jeho daň, a důkazní břemeno jej stíhá v rozsahu tohoto tvrzení. [4]

V rámci daňové kontroly činí správci daně i daňové subjekty různé úkony v daňovém řízení. Tyto úkony upravuje daňový řád.

3.3.5. Ukončení daňové kontroly

Daňová kontrola je podle daňového řádu ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole. Při jejím projednání seznámí správce daně daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému má subjekt možnost se vyjádřit. Zpráva o provedené daňové kontrole se stává následně podkladem pro doměření daně.

Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou. Den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. [2]

3.4. Doměření daně

Pokud je výsledkem doměřovacího řízení doměření daně ve směru jejího zvýšení, je takovýto rozdíl splatný nejpozději v náhradní lhůtě splatnosti stanovené na 15 dnů ode dne nabytí právní moci příslušného dodatečného platebního výměru. Je však nutné upozornit, že náhradní lhůta splatnosti nemá vliv na případný vznik úroku podle § 252 daňového řádu, který je počítán od původní lhůty splatnosti a nikoli od náhradní lhůty splatnosti. [6]

V případě, že daňový subjekt nebude souhlasit s vyměřenou nebo doměřenou daní, může podat odvolání proti rozhodnutí správce daně. Pak bude v rámci nalézacího řízení probíhat dílčí řízení o řádném opravném prostředku, na jehož konci bude rozhodnutí, kterým bude rozhodnutí o vyměřené nebo doměřené dani, potvrzeno, změněno či zrušeno. [3]

3.5. Sankce

3.5.1. Penále

Kromě doměřené daně daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani ve výši:

- a) 20%, je-li daň zvyšována
- b) 20%, je-li snižován daňový odpočet nebo
- c) 1%, je-li snižována daňová ztráta

Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru. [9]

3.5.2. Úrok z prodlení

Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Úrok vzniká ze zákona za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem od původního data splatnosti daně, až do dne platby včetně. Výše úroku odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den kalendářního pololetí. [3]

Výše úroku se tedy mění maximálně dvakrát v průběhu roku i v případě, že by repo sazba podléhala častějším změnám. Takto se úročí nedoplatky, které jsou v prodlení nejdéle 5 let. [6]

Úrok z prodlení se nepředepíše, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 200 Kč. [2]

Správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu. [9]

Není tedy nezbytně nutné při vydání dodatečného platebního výměru po kontrole zároveň s ním zasílat daňovému subjektu i platební výměr na úrok z prodlení.

4. Analýza efektivity daňové kontroly

4.1. Výběr subjektů ke kontrole

Účinnost daňové kontroly a s tím související daňový výnos ovlivňuje několik faktorů. Lze předpokládat, že nejdůležitějšími faktory se jeví efektivní výběr daňových subjektů ke kontrole, jasná judikatura včetně vypracované interní metodiky pro finanční úřady, ale i chování daňových subjektů a jejich zástupců. Je možné očekávat, že zákonem stanovená výše daně částečně ovlivňuje výši daňových úniků. Neboť čím vyšší je procentuální výše daně, tím více je pro poplatníky správný odvod daně demotivující, což následně předpokládá vyšší daňový výnos po provedené daňové kontrole.

Výběr daňových subjektů ke kontrole daně z příjmů fyzických osob je prováděn několika způsoby. Jedná se o výběr analyticko-vyhledávacím pracovníkem, výběr pracovníkem vyměřovacího oddělení, výběr na základě celostátních akcí, případně na popud třetích osob.

4.1.1. Výběr pracovníkem vyměřovacího oddělení

Do roku 2006 byl výběr daňových subjektů ke kontrole prováděn téměř výhradně pracovníky vyměřovacích oddělení. Ti znali daňové subjekty ze své vyměřovací činnosti, a proto dokázali dobře z daňových přiznání, jiného spisového materiálu i vlastní zkušenosti analyzovat ty subjekty, u nichž předpokládali nutnost provedení daňové kontroly. V současné době je tento způsob výběru pouze okrajový, protože nárůst administrativních úkonů a stále složitější postupy v rámci vyměřovacího řízení způsobují, že pracovníci vyměřovacího oddělení již nemají časový prostor pro analýzu jednotlivých subjektů a zároveň jejich porovnání s ostatními. Přesto má pracovník vyměřovacího oddělení nadále možnost doporučit provedení daňové kontroly.

Jde zejména o případy, kdy je přímo ze spisového materiálu patrné, že se jedná o situaci, která naznačuje určitý problém. Může to být například zvýšená míra podávání dodatečných

daňových přiznání u jednoho daňového subjektu. Stejně tak nestandardní situace je u těch poplatníků, kteří mají příjmy z více druhů činností (podnikání, pronájem), u nichž příjmy z jedné činnosti pokrývají ztrátu z druhé. V určitých případech jako je postup k odstranění pochybností vidí pracovník vyměřovacího oddělení část daňové evidence nebo účetnictví poplatníka a na základě toho vyhodnotí, zda je nutné provést daňovou kontrolu.

4.1.2. Výběr analytickým pracovníkem

V roce 2006 byl v rámci projektu „Modernizace daňové správy“ doplněn dodatkem č. 12 do Organizačního řádu Územních finančních orgánů článek 6, který umožňuje na finančních úřadech zřízení pozice analyticko-vyhledávacího pracovníka. Finanční úřady s více než 101 zaměstnanci tuto pozici zřizují vždy, ostatní úřady této možnosti mohou, ale nemusí využít.

Analyticko-vyhledávací pracovník je zařazen do kontrolního oddělení, podílí se na výběru daňových subjektů ke kontrole a zároveň sestavuje spolu s vedoucím kontrolního oddělení plán kontrol. Jeho hlavní pracovní náplní je provádět analytickou činnost podporující vyšší efektivitu daňových kontrol a s tím související zvyšování daňových výnosů.

Tento pracovník využívá interní úlohu automatizovaného daňového informačního systému (ADIS), která mu umožňuje provádět výběr ke kontrole podle obratu poplatníků, odvětvové klasifikace ekonomických činností (OKEČ), výše a četnosti vykázané ztráty, snížení obratu, snížení výkonnosti nebo podle výše doměrků z minulých období. Zároveň přihlíží k podnětům třetích osob, jako jsou Policie ČR, Celní správa, Okresní správa sociálního zabezpečení i jiných organizací či jednotlivců. Následné seznámení se spisovým materiálem daňového subjektu má důležitou vypovídací schopnost o provedených místních šetřeních, výsledcích postupu k odstranění pochybností apod., které jsou rovněž důležité pro rozhodnutí analytického pracovníka při sestavování plánu kontrol.

V roce 2010 prověřil analytik Finančního úřadu v Plzni více než 200 poplatníků daně z příjmů fyzických osob, z nichž jich doporučil k následné kontrole 146. Vzhledem k tomu,

že u většiny z nich se kontrolují najednou 3 zdaňovací období, jedná se o více než 400 doporučených zdaňovacích období ke kontrole.

Údaje získané za rok 2009 od jednoho správce daně z příjmů fyzických osob na vyměřovacím oddělení Finančního úřadu v Plzni dokumentují úspěšnost výběru poplatníků ke kontrole DPFO analyticky vyhledávacím pracovníkem. V tomto roce jeden vybraný správce daně vyměřovacího oddělení přijal a zpracoval 833 daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Z toho bylo podáno 228 daňových přiznání, ve kterých byly zdaněny pouze příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, kde téměř nepřichází v úvahu zahájení daňové kontroly. Z ostatních 605 daňových přiznání jich analytický pracovník prověřil 24. Na jeho popud bylo provedeno 16 daňových kontrol, 6 bez kontrolního nálezu a 10 s nálezem. Je tedy možné konstatovat, že účinnost výběru daňového subjektu ke kontrole DPFO analytickým pracovníkem se pohybuje kolem 63%. Podrobněji tento příklad dokládá následující tabulka.

Tabulka 2 Výběr subjektů ke kontrole (v Kč)

Zvýšení základu daně	Snížení ztráty	Doměřená daň	Způsob vedení výdajů	Původní výše obratu
536 853	202 244	119 804	daňová evidence	0
102 162	0	19 641	daňová evidence	573 268
500 000	0	160 000	daňová evidence	0
6 800	0	1 292	daňová evidence	410 184
6 851	0	1 311	daňová evidence	553 576
6 800	0	1 020	daňová evidence	668 036
50 868	0	4 068	účetnictví	1 344 986
0	66 837	0	účetnictví	1 065 344
203 470	0	14 892	účetnictví	5 459 980
0	267 347	0	účetnictví	4 774 966
0	0	0	účetnictví	16 867 000
0	0	0	účetnictví	2 372 281
0	0	0	účetnictví	1 800 952
0	0	0	účetnictví	16 767 657
0	0	0	účetnictví	1 800 952
0	0	0	daňová evidence	12 410 569

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních údajů kontrolního a vyměřovacího oddělení Finančního úřadu v Plzni

Uvedenému vzorku poplatníků byl doměřen základ daně v celkové výši 1 413 804,- Kč, což mělo za následek doměření daňové povinnosti v částce 322 028,- Kč. Zároveň byla po provedených daňových kontrolách snížena ztráta v celkové výši 536 428,- Kč. Její fiskální efekt se projeví až v následujících zdaňovacích obdobích. Daňové subjekty mají totiž možnost podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů odečíst vzniklou ztrátu od základu daně v bezprostředně následujících 5 zdaňovacích obdobích. V případě ztráty vzniklé např. za zdaňovací období roku 2008 má poplatník možnost tuto ztrátu odečíst od základu daně v letech 2009-2013. Tím sníží svůj základ daně a zároveň i daňovou povinnost. V případě, že by v tabulce uvedeným poplatníkům nebyla po kontrole snížena ztráta, mohli by si odečíst od základu daně o 536 428,- Kč více. Po provedených daňových kontrolách bude ale nyní o tuto částku jejich základ daně v následujících 5 letech v úhrnu vyšší. To zajistí odvod vyšší daňové povinnosti.

Z tabulky č. 2 je zřejmé, že se analyticko-vyhledávací činnost při výběru daňových subjektů ke kontrole DPFO zaměřuje na výběr poplatníků vedoucích daňovou evidenci nebo účetnictví. Určitým nedostatkem se jeví to, že se ve vybraném vzorku neobjevil žádný subjekt, který uplatňuje výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tito poplatníci mají povinnost vést pouze evidenci příjmů, výdaje neevidují. Přesto má správce daně možnost zahájit u nich daňovou kontrolu, při níž bude ověřovat především výši příjmů uvedených v daňovém přiznání. To by znamenalo pro pracovníky kontrolního oddělení v rámci výzvy k součinnosti třetích osob kontaktovat banky se žádostí o sdělení potřebných údajů. Ty jsou v souladu s § 57 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů povinny na vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech a pohybech peněžních prostředků na těchto účtech. Na základě poskytnutých údajů může následně správce daně při daňové kontrole ověřit správnost příjmů uvedených v daňovém přiznání. Pro finanční úřady je však tento postup vzhledem k rozsáhlé administrativě týkající se dotazování velkého počtu bank v ČR velmi časově náročný. Zefektivnění by mohla přinést možnost on-line přístupu k centrálním registrům účtů vedených u bank. To by znamenalo zrychlení daňového řízení, které by bylo přínosem jak pro daňové subjekty, tak především pro

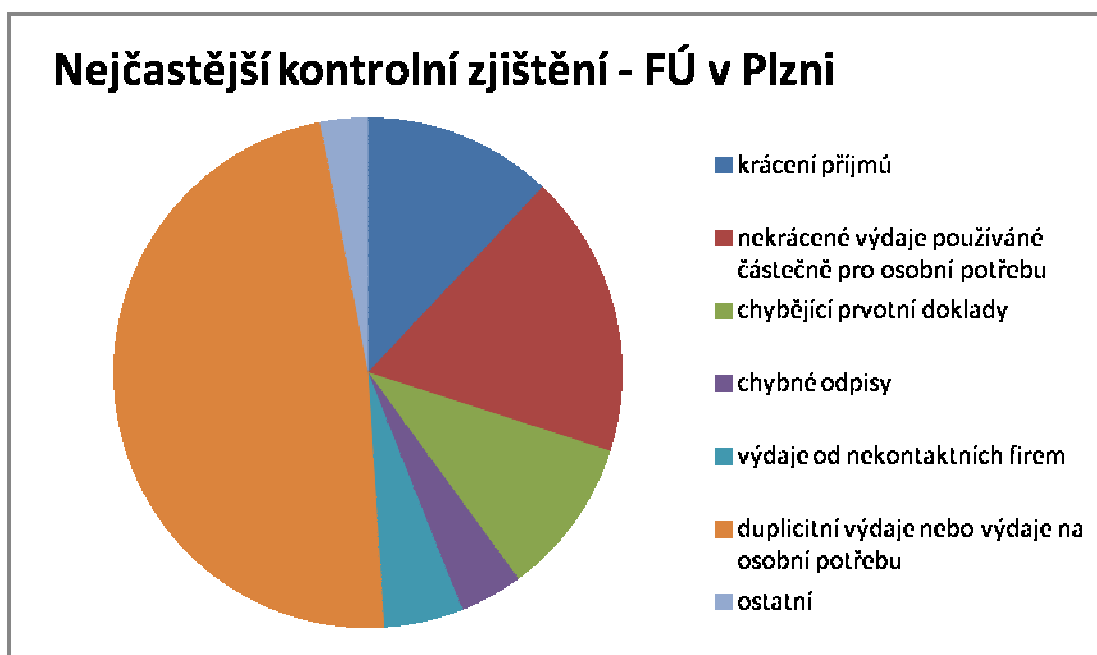
správce daně, který by tímto postupem minimalizoval administrativní náklady a zároveň by měl vzhledem k menší časové náročnosti úkonů více času na provádění dalších daňových kontrol. S jejich narůstajícím počtem by se zvýšila pravděpodobnost odhalení daňových subjektů, které neodvádí daň ve správné výši.

Fakt, že se daňové kontroly příliš nezaměřují na daňové subjekty uplatňující výdaje procentem z příjmů, se již jistě dostal do povědomí daňových subjektů. Nevidí-li reálné riziko provedení daňové kontroly, mohou tuto informaci zneužívat ve svůj prospěch a nezdaňovat veškeré obdržené zdanitelné příjmy. To dokládá i rozbor nejčastějších kontrolních zjištění na Finančním úřadu v Plzni v roce 2010 a 2011, která vedou následně k doměření daně z příjmů fyzických osob. Krácení příjmů je mezi nimi zastoupeno cca 12%.

- a) krácení příjmů (cca 12%) – poplatníci nezaúčtují veškeré obdržené příjmy v daňové evidenci, případně vyfakturované částky v případě vedení účetnictví. Pro pracovníky kontrolního oddělení to znamená často složitou cestu k získání správné částky příjmů. Je nutné kontaktovat banky a v rámci součinnosti zjišťovat podle bankovních výpisů správnou výši zdanitelných příjmů. Do příjmů nejsou často zahrnuty příjmy z pojistných plnění.
- b) chybné účtování výdajů v souvislosti s částečným používáním majetku pro podnikání a pro soukromou potřebu (cca 18%) – daňový subjekt často uplatňuje výdaje za používání automobilů, telefonů a nemovitostí v plné výši, přestože jsou pro podnikání využívány jen zčásti. V tomto případě nastupuje složitý proces dokazování, na jehož základě jsou výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů snižovány v poměru, ve kterém jsou pro tuto činnost využívány.
- c) chybějící prvotní doklady (cca 10%) – daňový subjekt je vyzván k jejich doplnění, tím se prodlužuje doba daňové kontroly.
- d) odpisy pozemků (cca 4%) – pozemky se podle zákona o daních z příjmů neodepisují, v kupní smlouvě na prodej nemovitosti jsou obvykle uváděny ceny včetně pozemku. Proto je třeba vyčíslit zvlášť cenu pozemku a zvlášť cenu nemovitosti, kterou lze odepisovat.

- e) uplatnění neoprávněných výdajů, které pocházejí od nekontaktních firem (cca 5%)
 problém se týká i fyzických osob, které mají pobyt na adrese ohlašovny obecního nebo městského úřadu a proto jim ve většině případů nelze doručit korespondenci. Problémem je i častá migrace cizích státních příslušníků podnikajících na území České republiky, obtížná komunikace s nimi i co se týká jazykové bariéry a uvádění neplatných adres.
- f) uplatnění duplicitních výdajů nebo výdajů na osobní potřebu (cca 48%)

Graf 1 Nejčastější kontrolní zjištění na FÚ v Plzni



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních údajů kontrolního oddělení Finančního úřadu v Plzni

Další slabinou výběru poplatníků ke kontrole daně z příjmů fyzických osob vyplývající z tabulky 2 je to, že se analytický pracovník zaměřuje především na výběr poplatníků s obratem nad 1 mil. Kč ročně. Daňové subjekty, které přesáhnou za posledních 12 měsíců obrat 1 mil. Kč, mají povinnost být podle zákona o DPH plátcí daně z přidané hodnoty. S tím souvisí nutnost orientovat se v širším spektru zákonů a návazné legislativě. Z tohoto důvodu můžeme předpokládat, že plátcí DPH častěji volí vedení účetnictví či daňové evidence externí firmou, jejíž pracovníci jsou v souvislosti se změnami zákonů školeni

a mají zkušenosti s neobvyklými daňovými případy. Naopak poplatníci s menším obratem častěji vedou daňovou evidenci než účetnictví a vzhledem k nižšímu obratu a tím i nižším ziskům se snaží v této oblasti ušetřit, což je vede k tomu, aby si daňovou evidenci zpracovávali sami. Existuje důvodný předpoklad, že nevěnují-li se oboru vedení účetnictví a daňové evidence profesionálně, nemají dostatečné a včasné informace o legislativních změnách, a proto je u nich větší pravděpodobnost chybně odvedené daně.

4.1.3. Celostátní akce

Součástí výběru daňových subjektů ke kontrole daně z příjmů fyzických osob jsou i celostátní akce, které jsou koordinovány přímo Generální finančním ředitelstvím a následně příslušným Finančním ředitelstvím. Jedná se o prověřování možných daňových úniků z celostátního hlediska. Pozornost byla zaměřena v minulých letech hlavně na obchodování s pohonnými hmotami a zahraniční spolupráci.

Jedním z významných prvků v odhalování daňových úniků je mezinárodní výměna informací. Tato oblast se řídí zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní. Existují 3 formy mezinárodní výměny informací:

- na dožádání
- pravidelná, tzv. automatická
- z vlastního podnětu

Česká republika využívá všechny tyto typy. Vzhledem k velkému počtu přeshraničních transakcí byla přijata 15.2.2011 nová směrnice č. 2011/16/EU s účinností od 1.1.2013. Jejím přínosem je zejména stanovení lhůty pro poskytování informací a vypracování standardizovaných formulářů. Přímá spolupráce se Slovenskou republikou a Spolkovou republikou Německo je řízena Memorandy o porozumění, která zajišťují kratší časový interval výměny informací a tím i potřebné zkrácení daňového řízení.

V roce 2010 byly poskytovány České daňové správě zejména informace ke zdanění úroků z vkladů na zahraničních účtech. Obdrží-li fyzická osoba příjem z úspor na území jiného členského státu EU ve formě úroku, je povinna zdanit tento příjem v rámci svého daňového

přiznání v zemi, kde je daňovým rezidentem. Správce daně získá na základě směrnice Rady Evropského společenství č. 2003/48/ES informaci o výši příjmu daňového rezidenta od zahraniční daňové správy. Na základě toho může ověřit správnost údajů v podaném daňovém přiznání, případně zahájit daňovou kontrolu.

V následující tabulce je zpracován vývoj doměrků daně z příjmů fyzických osob u příjmů z vkladů na zahraničních účtech v letech 2008 až 2010. Jedná se o údaje finančních úřadů v působnosti Finančního ředitelství v Plzni. V roce 2008 zdanilo úroky ze zahraničních účtů pouze 93 poplatníků, naproti tomu v roce 2010 již 545. Výše doměřené daně se snížila z 2 313 000,- Kč v roce 2008 na 249 500,- Kč v roce 2010. Počet subjektů, které úroky zdanili v daňovém přiznání vzrostl během dvou let téměř 6 krát. Z tohoto důvodu se doměřená daň výrazně snížila, konkrétně na necelých 11% původní výše. Lze předpokládat, že pokles doměřené daně po kontrole svědčí o tom, že se do povědomí daňových subjektů již dostala informace, že příjmy úrokového charakteru jsou zdanitelnými příjmy a mají být zdaněny v daňových přiznáních.

Tabulka 3 Úroky z vkladů na zahraničních účtech

	2008	2009	2010
doměřená daň (v Kč)	2 313 000	866 000	249 500
Počet subjektů, kteří úroky zdanili	93	450	545
Počet subjektů, kde byla daň doměřena	662	446	240

Zdroj: Zpracováno na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

4.2. Počty kontrol a výše doměřené daně

Počet provedených daňových kontrol výrazně ovlivnila změna výkladu zákona o správě daní a poplatků na základě rozhodnutí Ústavního soudu ohledně prekluze lhůt pro vyměření daně, jak je uvedeno v bodu 3.1.3. Do té doby se právo vyměřit nebo doměřit daň vztahovalo na 3+1 rok od konce období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V roce 2009 Ústavní soud rozhodl, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká

uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (lhůta pouze 3 roky). V době vydání rozhodnutí na přelomu roku 2008 a 2009 byla zahájena a rozpracována řada kontrol, které musely být v souvislosti s rozsudkem Ústavního soudu uzavřeny s nulovým výsledkem, přestože u nich bylo možné očekávat kontrolní nález s následným doměřením daně. Dokladem toho je snížení počtu provedených kontrol a především snížení doměřené daně v roce 2009 oproti předchozím rokům jak v celorepublikovém, tak v místním měřítku (viz tabulka 4 a 5).

Další razantní snížení počtu provedených kontrol daně z příjmů fyzických osob přinesl rok 2010 opět celorepublikově i místně jako následek rozsáhlé kontrolní akce zaměřené na obchodování s pohonnými hmotami. Právě v tomto roce se rozběhla celostátní kontrola týkající se prověřování obchodu s těmito komoditami, která měla za následek to, že většina pracovníků kontrolního oddělení se věnovala právě jí, a proto neměla dostatečný časový prostor pro zahajování nových kontrol. V roce 2010 bylo v rámci ČR provedeno o 20% méně daňových kontrol než v roce předchozím (viz tabulka č. 5).

Naopak tento rok přinesl nárůst průměrného doměrku. Jako nejvíce pravděpodobný důvod nárůstu doměřené daně se jeví to, že analytický pracovník, který vybírá daňové subjekty ke kontrole od roku 2006 již má určité znalosti podložené praktickými zkušenostmi s výběrem vhodných poplatníků. Na základě toho je schopen segmentace jednotlivých skupin poplatníků podle obratu, činnosti či určitých transakcí. K efektivnějšímu výběru též přispělo dopracování systému hodnocení rizikovosti v úloze ADIS.

Tabulka 4 Počet provedených kontrol DPFO na Finančním úřadu v Plzni

	Provedené kontroly	Doměřená daň (v Kč)	Průměrný doměrek (v Kč)	Změna ztráty (v Kč)
2007	431	7 859 426	18 235	3 704 089
2008	399	7 243 686	18 155	10 470 314
2009	381	6 571 191	17 247	4 688 900
2010	296	12 602 398	42 576	9 498 939
2011	257	3 246 519	12 632	8 709 561

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních údajů kontrolního oddělení Finančního úřadu v Plzni

Tabulka 5 Počet provedených kontrol DPFO v ČR

	Provedené kontroly	Doměřená daň (v Kč)	Průměrný doměrek (v Kč)
2007	20 946	836 844 525	39 952
2008	20 214	876 696 012	43 371
2009	19 272	745 601 559	38 688
2010	15 489	639 008 014	41 256
2011	10 095	443 473 437	43 930

Zdroj: Zpracováno na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

Je zajímavé, že přestože v celostátním měřítku klesla v roce 2010 výše doměřené daně z příjmů fyzických osob po kontrole oproti předchozímu roku více než o 100 mil. Kč., Finanční úřad v Plzni doměřil za stejné období po kontrole daň z příjmů fyzických osob o více než 6 mil Kč vyšší než v roce 2009. Příčinou této disproporce se jeví konkrétní daňová kontrola ukončená ve 2. čtvrtletí 2010 na Finančním úřadu v Plzni, jejíž doměrek ve výši necelých 8 mil. Kč výrazně zasáhl do uvedené statistiky.

Rok 2011 pokračuje v klesajícím trendu jak v počtu provedených daňových kontrol, tak ve výši doměřené daně. Specifikem roku 2011 bylo to, že po 18 letech přestal platit zákon o správě daní a poplatků. Nahradil ho nový procesní zákon upravující správu daní, daňový řád. V souvislosti s jeho nástupem bylo nutné vyjasnit nové procesní postupy a především jejich aplikaci do praxe, to mělo bezesporu vliv na snížení počtu zahájených kontrol v roce 2011. Zcela nová pravidla platí pro zahájení daňové kontroly, ta je nyní zahájena prvním úkonem, u kterého je vymezen její předmět, rozsah a správce daně začne prověřovat povinnosti nebo tvrzení subjektu.

Lze konstatovat, že snižující se počty provedených daňových kontrol výrazně ovlivňují následující faktory:

- nutnost ověřovat různé skutečnosti u daňových subjektů mimo působnost daného finančního úřadu, pracovníci kontrolního oddělení provádějí dožádání na jiné finanční úřady což je spojeno s výrazným časovým prodlením.

- protahování daňového řízení ze strany daňových subjektů. K nejčastějším patří podání, která nemají zákonné náležitosti nebo jsou správci daně předkládány neúplné doklady. Poté musí pracovníci správce daně daňové subjekty vyzývat k jejich doplnění, ti obvykle reagují až na samé hranici stanovené lhůty, případně písemnosti vůbec nepřebírají a proto na ně nereagují. To vede k nutnosti stanovit daň podle pomůcek a tím se doba kontroly neúměrně prodlužuje.
- pracovníci kontrolního oddělení musí zpracovávat poklady pro orgány činné v trestním řízení. Jedná se o oznámení o spáchání trestného činu kráčení daně podle § 241 trestního zákoníku. Podávání podnětů sice zvyšuje platební morálku daňových subjektů, protože v případě úhrady doměřené daně je následně trestní oznámení odloženo, ale časová náročnost pro pracovníky kontrolního oddělení je při zpracování těchto podnětů vysoká.
- žádosti kontrolovaných subjektů o výslech svědka, který se buď nachází v zahraničí, nebo má neznámý pobyt. Cílem daňových subjektů je snaha znemožnit správci daně splnění lhůt probíhajícího řízení. Zároveň dochází i k tomu, že z důvodu nekontaktnosti poplatníka nelze zahájit daňovou kontrolu vůbec.

Současným trendem je v odůvodněných případech upřednostnit provedení místního šetření před zahájením samotné kontroly. Tím je umožněno správci daně zmapovat činnost daňového subjektu a na základě toho analyzovat nutnost provedení daňové kontroly.

4.3. Srovnání celkové výše daně s doměrky po kontrole

Dlouhodobě se z hlediska celé České republiky pohybují doměrky po kontrole kolem 5% celkové daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob. Výrazný procentní nárůst doměrků je zaznamenán v roce 2009, ale celková výše doměrků jako taková se nevymyká průměru. Zvýšení procentního podílu až na 28,4% nebylo způsobeno výkyvem doměrků po kontrole, ale celkovou výší vybrané daně. Ukazuje se, že snížení vyměřené daně na částku 2 618 mil. Kč bylo důsledkem protikrizového opatření Ministerstva financí

o zrušení povinnosti hradit zálohy na daň splatné v průběhu roku 2009 osobám s maximálním počtem 5 zaměstnanců. Tím došlo k citelnému poklesu vybrané daně a výraznému zvýšení podílu doměrků na výši celkového daňového výnosu daně z příjmů fyzických osob.

Tabulka 6 Srovnání DPFO v ČR s doměřenou daní po kontrole DPFO (v mil.Kč)

	DPFO celkem	DPFO po kontrole	Podíl doměrků po kontrole na výši celkové DPFO v %
2006	17 847	837,3	4,7
2007	17 150	836,8	4,9
2008	18 065	876,7	4,9
2009	2 618	745,6	28,4
2010	10 439	639,0	6,1

Zdroj: Zpracováno na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

Výši podílu doměrků na celkové výši daně z příjmů fyzických ovlivňují výrazně i slevy na dani. Základní sleva na poplatníka činí momentálně 24 840,- Kč, sazba daně 15%. Aby daňovému subjektu vznikla povinnost zaplatit daň, musí výše jeho daňového základu (rozdíl mezi příjmy a výdaji) činit alespoň 166 000 Kč. V případě, že uplatňuje další slevy na dani např. na invaliditu, vyživovaného manžela, slevy na děti apod. zvyšuje se tím i prostor pro další růst základu daně bez výrazného fiskálního efektu. Z výše uvedených důvodů dochází často po provedené daňové kontrole k tomu, že přestože je poplatníkovi doměřen základ daně, jeho daňovou povinnost to ve výsledku neovlivní. Následující modelový příklad v tabulce č.7 ukazuje, že byl poplatníkovi daňovou kontrolou doměřen základ daně ve výši 100 000 Kč, na daňovou povinnost a následný fiskální efekt tento doměrek přesto nemá žádný vliv, jelikož daňová povinnost zůstala nižší než je jeho sleva na dani.

Tabulka 7 Modelový příklad (v Kč)

	Daňové přiznání	Změna po daňové kontrole
Příjmy	3 000 000	3 000 000
Výdaje	2 950 000	2 850 000
Základ daně	50 000	150 000
Daň 15%	7 500	22 500
Sleva na dani	24 840	24 840
Daň po slevě	0	0

Zdroj: vlastní zpracování v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 2012

Při současném výrazně se snižujícím inkasu daně z příjmů fyzických osob naznačuje tento problém prostor pro legislativní změnu, například zavedení minimální daně.

Daňové inkaso je částka, která je převáděna každý měsíc z jednotlivých druhů daní do veřejného rozpočtu. Od roku 2006 patří inkaso daně z příjmů fyzických osob k nejnižším nejen v důsledku ekonomické krize, ale také proto, že v roce 2009 vláda reagovala na vývoj ekonomiky protikrizovým opatřením, kdy zrušila v určitých případech povinnost hradit zálohy na daň. Dalším faktorem ovlivňujícím neustále se snižující výši inkasa je bezesporu zrušení progresivní sazby daně, výrazné zvýšení slev na dani, zejména slev na vyživované děti a zvýšení limitu vlastního příjmu manžela/manželky. Z hlediska snižujícího se inkasa jsou proto velmi důležité doměrky na dani z příjmů fyzických osob po kontrole, hlavně v měsících dubnu a květnu, kdy se z důvodu vracení přeplatků dostává inkaso této daně do záporných hodnot a doměrky po kontrole tyto hodnoty alespoň částečně zvyšují.

Tabulka 8 Vývoj inkasa DPFO (v mil. Kč)

Rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Inkaso	26 583	17 854	17 003	17 749	5 565	7 987	2 939

Zdroj: Zpracováno na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

4.4. Penále a úrok

Daňová kontrola přináší fiskální efekt i v tom, že kromě doměřené daně je daňovému subjektu vyměřeno i penále z doměřené částky nebo snížené ztráty, jak je blíže uvedeno v bodu 3.5.1. Toto ustanovení zákona je v platnosti od roku 2007. Penále je součástí dodatečného platebního výměru a je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň, tj. do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Proti dodatečnému platebnímu výměru je možné se do 30 dnů odvolat, podané odvolání však nemá odkladný účinek. To znamená, že doměřená daň je splatná i případě, že poplatník využije opravného prostředku odvolání.

Další sankcí pro daňový subjekt je úrok z prodlení. V případě doměření daně po kontrole je daňovému subjektu stanovena náhradní lhůta splatnosti, ale úrok z prodlení je počítán od původního data splatnosti až do dne platby (viz bod 3.5.2). Do konce roku 2010 kdy byl v platnosti zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků existovala možnost požádat o prominutí příslušenství daně (úroku z prodlení) na základě pokynu Ministerstva financí. V případě naplnění zákonných důvodů bylo možné prominout až 100% příslušenství daně. Daňové subjekty této možnosti hojně využívaly, dokladem toho je 375 podaných žádostí v roce 2009 a 391 v roce 2010 na Finanční úřad v Plzni. Daňový řád platný od 1.1.2011 již tuto možnost nepřipouští. V dalších letech by tato změna měla zajistit vyšší odvody příslušenství daně do veřejného rozpočtu.

Z následujícího příkladu je zřejmé, jak ovlivňuje výše doměřené daně výši penále a úroku z prodlení, jaká část doměrků, penále a úroků byla uhrazena.

Celková změna základu daně, kterou kontrola v roce 2009 vybrané skupině poplatníků doměřila je 1 159 466,- Kč, zároveň byla snížena ztráta o 202 244,- Kč. Výše doměřené daně činila 303 068,- Kč, výše penále 70 724,- Kč a výše úroku z prodlení 160 917,- Kč. Z úroku bylo prominuto na základě žádosti 59 289,- Kč. Celková výše doměrku včetně penále a úroku bez prominutí činí 534 709,- Kč. Tato částka by byla v případě plné úhrady převedena do veřejného rozpočtu. Ovšem tato suma nebyla uhrazena celá, do 31.7.2012 stále není zapláceno 271 731,- Kč. Proto je zatím daňový výnos pouze 203 689,- Kč.

Výše doměřené daně činí jen 56,7% z celkové předepsané částky k úhradě. To dokazuje, že sankce za porušení zákona o daních z příjmů jsou poměrně vysoké, v tomto případě celých 43,3%.

Jeden daňový subjekt požádal o povolení posečkání penále a úroku z prodlení. Jeho žádosti bylo vyhověno a poplatníkovi byla prodloužena lhůta k zaplacení o 3 měsíce. Z tohoto posečkání nebyl předepsán žádný úrok z odložené částky, protože se jednalo o posečkání příslušenství daně, které se neúročí. Vzniklo pouze tříměsíční prodlení s odvodem částky do veřejného rozpočtu.

Tabulka 9 Příklad z praxe (v Kč)

Zvýšení Základu daně	Snížení ztráty	Doměřená daň	Penále	Úrok z prodlení	Prominutý úrok z prodlení	Uhrazeno
536 853	202 244	119 804	34 072	83 112	0	0
102 162	---	19 641	3 928	11 174	0	0
500 000	---	160 000	32 000	65 876	59 289	198 587
6 800	---	1 292	258	395	0	1 945
6 851	---	1 311	262	360	0	1 933
6 800	---	1 020	204	0	0	1 224

Celkem

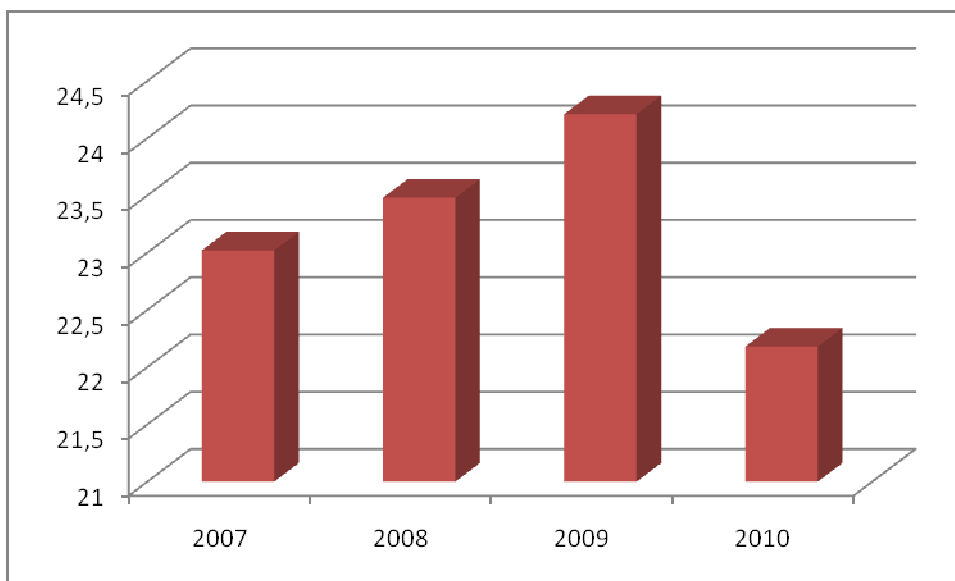
1 159 466	202 244	303 068	70 724	160 917	59 289	203 689
-----------	---------	---------	--------	---------	--------	---------

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních údajů kontrolního a vyměřovacího oddělení Finančního úřadu v Plzni

4.5. Srovnání výsledků daňových kontrol na jednotlivých daních

Následující graf dokazuje, že celorepublikově se počet provedených kontrol daně z příjmů fyzických osob podílí na celkovém počtu kontrol všech daní dlouhodobě kolem 23% bez větších výkyvů.

Graf 2 Procentní podíl počtu kontrol DPFO na celkový počet kontrol v ČR



Zdroj: Zpracováno na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

U výše doměřené daně jsou již patrné rozdíly v průběhu let, které jsou způsobeny hlavně tím, že například jediný významný doměrek v daném roce způsobí velký nárůst doměřené daně.

Tabulka 10 Počet provedených kontrol na všech daních v ČR (v Kč)

	Provedené kontroly	Doměřená daň	Průměrný doměrek
2007	90 991	5 832 315 244	64 098
2008	86 087	6 820 921 538	79 233
2009	79 613	4 627 245 122	58 122
2010	69 820	8 270 849 189	118 460

Zdroj: Zpracováno na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

Průměrný doměrek daně z příjmů fyzických osob se pohybuje kromě roku 2010 kolem 60% celkového průměrného doměrku na všech daních. Toto číslo je vzhledem k tomu, že fyzické osoby nemají tak velký obrat jako osoby právnické, velmi dobrým výsledkem.

Počet daňových kontrol se na jednotlivých daních výrazně liší, stejně tak i částka doměřené daně po kontrole. Prioritou se stala kontrola daně z přidané hodnoty i souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie, který přinesl větší možnost kontroly mezi jednotlivými subjekty z různých členských států.

Tabulka 11 Počet a výsledky daňových kontrol v ČR v roce 2010 podle druhů daní

	Počet subjektů celkem	Počet kontrolovaných subjektů	Počet kontrol podle zdaň. období	Výše doměrků (v Kč)
DPH	532 055	10 461	85 872	5 949 126 392
Daň z příjmů fyzických osob	2 130 436	9 886	15 489	639 008 814
Daň z příjmů právnických osob	462 340	6 842	10 288	1 342 598 473
Daň z nemovitostí	3 899 162	2 215	5 928	10 829 877
Daň silniční	828 378	4 258	6 821	27 112 065

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních údajů kontrolního a vyměřovacího oddělení Finančního úřadu v Plzni

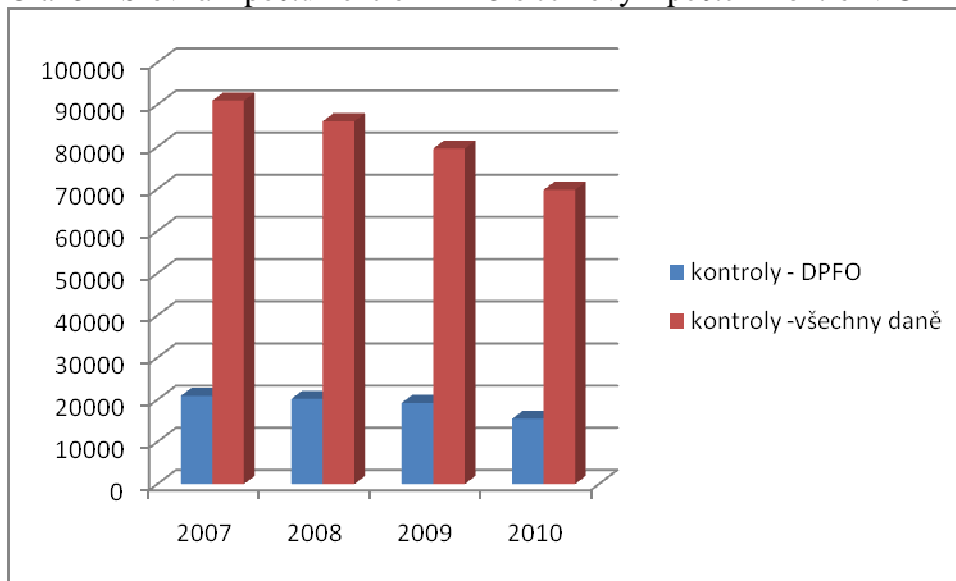
Na výsledky kontrol DPH obvykle navazují kontroly daní z příjmů. V rámci kontroly DPH rozhodnou pracovníci kontrolního oddělení o provedení kontroly daně z příjmů podle toho, o jaké kontrolní zjištění jde.

V tabulce č. 11 je zpracován přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol podle jednotlivých daní v České republice v roce 2010. Daň z příjmů fyzických osob je druhá v pořadí po dani z nemovitostí v počtu daňových subjektů, které podali daňové přiznání. Nejvyšší doměrky vykazuje DPH, daň z příjmů právnických osob a na třetím místě daň z příjmů fyzických osob. Třetí místo patří dani z příjmů fyzických

osob, i co se týká průměrné výše doměrku podle jednotlivých daní. Nejvíce bylo v roce 2010 provedeno kontrol na dani z přidané hodnoty, a to více než osminásobek počtu kontrol daně z příjmů fyzických osob. Není ale možné říci, že DPH je kontrolováno více, protože zdaňovací období daně z příjmů fyzických osob je 1 kalendářní rok, u DPH je to čtvrtletí nebo měsíc. Což znamená, že při kontrole roku 2010 je v evidenci daňových kontrol zaevidována DPFO jednou, DPH může být čtyřikrát i dvanáctkrát podle toho, zda je daňový subjekt plátcem měsíčním či čtvrtletním.

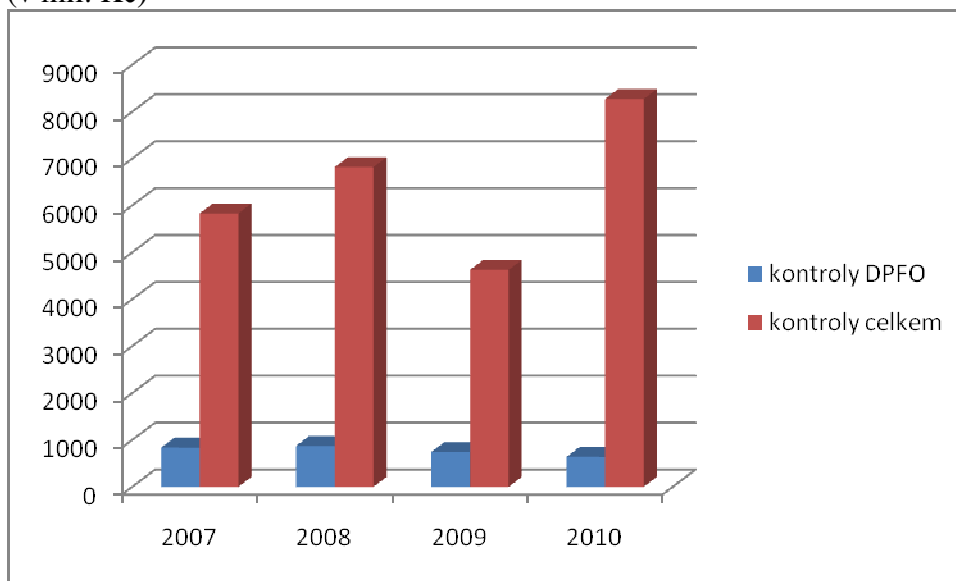
V průměrné výši doměrků se již tyto dvě daně tak výrazně neliší, protože průměrný doměrek DPH je 69 279,- Kč a daně z příjmů fyzických osob 41 256,- Kč. Přičemž je nutné vzít v úvahu, že do doměrků DPH je započítána jak daň z příjmů fyzických tak i právnických osob.

Graf 3 Srovnání počtu kontrol DPFO s celkovým počtem kontrol v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

Graf 4 Srovnání výše doměrků po kontrole DPFO s celkovým počtem doměrků v ČR (v mil. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

4.6. Daňové nedoplatky

Daňovým nedoplatkem je suma rozdílů, kdy částky předepsané daňové povinnosti převyšují částky zaplacené daňové povinnosti.

Daň z příjmů fyzických osob vykazuje v posledních letech poměrně stabilní celkový objem daňových nedoplatků (viz tabulka 12), zvláště v porovnání s daní z přidané hodnoty, která vykazuje znatelný nárůst výše nedoplatků v posledních letech.

Tabulka 12 Objem daňových nedoplatků vybraných daní v ČR (v mil. Kč)

	2006	2007	2008	2009	2010
Daň z příjmů fyzických osob	14 644	14 886	15 085	14 340	14 364
DPH	43 338	44 056	45 631	48 019	57 337
Daň z příjmů právnických osob	17 843	18 742	17 672	16 668	17 505
Daň z nemovitostí	1 103	1 015	938	902	901
Daň silniční	1 098	1 106	1 129	1 249	1 346

Zdroj: Zpracováno na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

Z údajů územních finančních orgánů vyplývá, že nejhůře vymahatelnými nedoplatky jsou ty nad 10 mil. Kč. Hlavní příčinou jejich nedobytnosti je nemajetnost daňových subjektů a skutečnost, že většina dlužníků má současně více věřitelů. Často se jedná o závazky vůči orgánům správy sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám, bankám, dodavatelům apod. Dalšími příčinami nedobytnosti nedoplatků jsou úmrtí dlužníka a předluženost dědictví, více daňových exekucí vedených proti daňovému subjektu, nízké uspokojení daňových pohledávek přihlášených do insolventního řízení či účelové zbavování se majetku převodem na jiné osoby.

Stejně jako v případě zahájení daňové kontroly komplikuje vymáhání daňových nedoplatků správci daně nekontaktnost subjektů, převážně jejich přihlašování se k trvalému bydlišti na administrativní adrese obecního nebo městského úřadu. Z těchto důvodů v určitých případech přistupuje správce daně k odpisu nedoplatku pro nedobytnost. Výše odpisu může zásadně ovlivnit sledovaný vývoj daňových nedoplatků, neboť tyto nedoplatky se již nevykazují jako vymáhané, přestože fakticky nejsou zaplacené a o tuto výši byl zkrácen odvod do veřejného rozpočtu.

Tabulka 13 Daňové nedoplatky DPFO k 31.12.2010 (v tis. Kč)

	ve vymáhání ke sledovanému datu		vymožené od počátku roku do sledovaného dne	
	počet případů	částka	počet případů	částka
DPFO celkem	789 383	11 997 763	112 450	605 077
daň	634 679	7 312 462	97 664	506 973
příslušenství	154 704	4 685 301	14 786	98 104

Zdroj: Zpracováno na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

Daňové nedoplatky daně z příjmů fyzických osob ve vymáhání k 31.10.2010 činí 17% nedoplatků vymáhaných ke stejnému datu na všech daních. Z toho vymáhaná daň je zastoupena na DPFO 2/3 a příslušenství daně 1/3 celkového objemu. Z celkové výše téměř 12 miliard vymáhaných nedoplatků na DPFO k 31.12.2010 bylo vymoženo více než 605 milionů Kč, tj. úspěšnost pouhých 5%.

Tabulka 14 Daňové nedoplatky na všech daních k 31.12.2010 (v tis. Kč)

	ve vymáhání ke sledovanému datu		vymožené od počátku roku do sledovaného dne	
	počet případů	částka	počet případů	částka
DPFO celkem	3 996 484	71 166 375	614 493	7 012 347
daň	3 293 039	51 394 852	552 156	6 655 038
příslušenství	703 445	19 771 523	62 337	357 309

Zdroj: Zpracováno na základě údajů České daňové správy, www.cds.mfcr.cz

Výše nedoplatků je sledována na celorepublikové úrovni i na úrovni jednotlivých finančních ředitelství a finančních úřadů jak z hlediska celkového, tj. všech daní, tak jednotlivě podle daní. Z tabulek výsledků činnosti územních finančních orgánů je patrné, že je zvlášť sledována výše vymáhané daně a výše příslušenství. Není však evidováno kolik z celkové výše nedoplatků tvoří ty, které byly doměřeny subjektům po provedené daňové kontrole. Z tohoto důvodu nelze v současné době přesně stanovit efektivitu daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob.

5. Výsledky a zhodnocení

Daňovou kontrolou prověřují finanční úřady správné stanovení základu daně. Efektivitu daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob výrazně ovlivňuje již v prvopočátku výběr daňových subjektů ke kontrole. Momentálně je zaměřen především na subjekty vedoucí daňovou evidenci nebo účetnictví s ročním obratem nad 1 mil. Kč. Výsledkem kontrol těchto subjektů však není výrazný fiskální efekt, ten je naopak patrný spíše u subjektů s nižším obratem. Činnost analytického pracovníka by se z tohoto důvodu měla zaměřit spíše na ně, stejně jako na poplatníky uplatňující výdaje procentem z příjmů, u kterých dosud až na výjimky nebyly daňové kontroly prováděny vůbec. Zejména u těchto poplatníků bude potřeba ověřit správnou výši příjmů uvedenou v daňových přiznáních, od kterých se následně odvíjí výše výdajů. V současné době je tento postup pro správce daně časově náročný, neboť obnáší kontaktování velkého množství bank v celé České republice. Přínosem pro správce daně by bylo on-line propojení finančních úřadů s centrálními registry bank. Využití by bylo možné u všech daňových kontrol, neboť ověření správnosti přiznaných příjmů je jedním ze základních pilířů kvalitně provedené daňové kontroly, zejména naznačuje-li rozbor nejčastějších kontrolních zjištění na dani z příjmů fyzických osob, že krácení příjmů je třetím nejčastějším kontrolním zjištěním. Časová úspora by navíc přinesla možnost zahájení většího množství kontrol. Čím větší počet jich bude proveden, tím vyšší bude i pravděpodobnost odhalení subjektů, které neodvádí daň ve správné výši.

Ze statistik České daňové správy jednoznačně vyplývá, že se dlouhodobě počty provedených daňových kontrol u daně z příjmů fyzických osob snižují, naproti tomu ale výše průměrného doměrku roste. V současnosti se podíl doměrků po kontrole daně z příjmů fyzických osob pohybuje pouze kolem 5% celkové výše daně. Bylo by vhodné uvažovat o tom, zda je toto číslo efektivní natolik, aby zůstal systém výběru daní a následné kontroly zachován, případně zda by nebylo vhodnější zavedení paušální daně. Přínosem této změny by zajisté byla časová úspora jak pro daňové subjekty, které by nemusely vést daňovou evidenci či účetnictví, tak i pro správce daně. Především by však

byl zaručen odvod určité dané částky do veřejného rozpočtu, což ve stávajícím znění zákona o daních z příjmů není vzhledem k vysokým slevám na dani zajištěno.

Fiskální efekt daňové kontroly je závislý nejen na doměřené dani, ale především na jejím výběru. Územní finanční orgány vedou přehled nedoplatků podle jednotlivých daní a zároveň i podle toho, zda se jedná o nezaplacenou daň či příslušenství daně. Evidence však nezahrnuje segmentaci nedoplatků podle původu jejich vzniku. Tudíž není možné přesně zjistit, kolika procenty se podílí na celkových nedoplatcích ty, které pocházejí z doměrků daňových kontrol. Pro přesné zjištění fiskálního efektu daňové kontroly by bylo přínosem zavedení monitoringu vymáhaných daní doměřených na základě daňové kontroly.

Daňová kontrola je důležitá zejména jako prevence, což se osvědčilo především u institutu mezinárodní výměny informací, u kterého je patrné výrazné snížení doměřené daně v průběhu let. Naopak počet subjektů, které zdanily příjmy ze zahraničí již ve svém podaném daňovém přiznání, prudce vzrůstá.

Úspěšný proces celé daňové kontroly podporuje stabilní legislativní prostředí, změny výkladu zákonů vyvolávají propady daňových výnosů. Ke zvýšení výběru daně z příjmů fyzických osob by přispěly systémové změny v celé této oblasti, např. snížení slev na dani, zavedení registrační pokladen či eventuálně zavedení minimální daně, v určitých případech i zákaz činnosti jako sankce za porušování daňových zákonů.

6. Závěr

Daňovou kontrolou prověřují finanční úřady správné stanovení základu daně. Při hodnocení efektivity daňové kontroly u daní z příjmů fyzických osob je třeba vycházet z vhodně zvoleného výběru subjektů, u kterých bude daňová kontrola provedena. Rozbor ukázal, že současný trend provádět daňovou kontrolu u poplatníků vedoucích daňovou evidenci či účetnictví, jejichž obrat zároveň přesahuje 1 mil. Kč nepřináší výrazný efekt, neboť doměřená daň činí v současné době pouhých 5% celkové výše daně z příjmů fyzických osob. Návrhem na možné zvýšení efektivity daňové kontroly u daně z příjmů fyzických osob je zaměřit pozornost na kontrolu subjektů s ročním obratem pod 1 mil. Kč, a zároveň na ty, které uplatňují výdaje procentem z příjmů. Jedním z nástrojů jak dosáhnout toho, aby provedená daňová kontrola ověřila správnou výši přiznaných příjmů u všech daňových subjektů by bylo on-line propojení finančních úřadů s centrálními registry bank.

Pohled na fiskální efekt daňové kontroly z hlediska zaplacení doměřené daně ukázal, že územní finanční orgány nevedou evidenci nedoplatků podle původu jejich vzniku. Z tohoto důvodu nelze zjistit, jaká část doměřené daně byla uhrazena, tudíž nelze stanovit ani skutečný fiskální efekt daňové kontroly vyjádřený výší vybraných doměrků. Po zavedení jejího monitoringu by se naskytla možnost zhodnocení skutečného fiskálního efektu doměřené daně. Z těchto údajů by se dalo následně vycházet při zavádění případných legislativních změn daně z příjmů fyzických osob. Lépe by se dalo posoudit, zda je pro stát výhodnější ponechat současné znění zákona o daních z příjmů, či přistoupit k některým systémovým opatřením, např. ke snížení slev na dani, případně i k zavedení minimální daně.

7. Seznam použitých zdrojů

1. BRYCHTA, Ivan, RNDr., MACHÁČEK, Ivan, Ing., DĚRGEL, Martin, Ing., *Meritum Daň z příjmů 2011*, 8. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 640 s. ISBN 978-80-7357-623-3
2. HORTOVÁ, Zuzana, JUDr., Ph.D., *Správa daní podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu*, 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 172 s. ISBN 978-80-7357-578-6
3. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka, JUDr., *Meritum Daňový řád 2011*, 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 172 s. ISBN 978-80-7357-650-9
4. KOBÍK Jaroslav, JUDr., KOHOUTKOVÁ, Alena, JUDr., *Daňový řád s komentářem*, 1. vyd., Olomouc: ANAG, 1.vydání, ISBN 978-80-7263-616-7
5. KOBÍK, Jaroslav, JUDr., *Účetnictví*, 2010, č. 10
6. KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš, *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*, 1.vyd., Praha: Linde Praha, a.s., ISBN 978-80-7201-831-4
7. LICHNOVSKÝ, Ondřej, *Sporné otázky daňového řízení*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 172 s. ISBN 978-80-7357-479-6
8. VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ Lenka, *Daňový systém ČR 2010*, 10. vyd., Praha: 1.VOX a.s., ISBN 978-80-86324-86-9
9. *Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22.7.2009 daňový řád ve znění platném pro rok 2012*
10. *Zákon č. 586/1992 Sb. ze dne 20.11.1992 o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2012*
11. *Zákon č. 253/2000 Sb. ze dne 11.7.2000 o mezinárodní pomoci při správě daní ve znění platném pro rok 2012*

Internetové zdroje:

12. ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, *Memorandum o porozumění mezi Ministerstvem Financí České republiky a Daňovým ředitelstvím Slovenské republiky o vzájemné administrativní pomoci v oblasti daní*. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009. Dostupný z WWW:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Memorandum_SR09.pdf
13. ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, *Směrnice Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní*. Brusel: Rada Evropské unie, 2011. Dostupný z WWW:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2011SmerniceRady2011_16_CS.pdf
14. ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, *Směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb*. Lucemburk, Rada Evropské unie, 2003. Dostupný z WWW: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Zdan_ustor_Smernice.pdf
15. EUROPA, SUMMARIES OF EU LEGISLATION, *Taxation of savings income*, 2011. Dostupný z WWW:
http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131050_en.htm
16. KUČERA, Petr, *Daňové ráje i pekla*. Praha: peníze.cz, 2011. Dostupný z WWW:
<http://www.penize.cz/dane/199420-danove-raje-i-pekla-novy-zebricek-financnich-uradu>
17. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, *Vládní návrh zákona související se zřízením jednoho inkasního místa*, Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2011. Dostupný z WWW:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ref_verej_financ_64207.html
18. NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, *Rozsudek 8 Afs 46/2009-46*. Brno: Nejvyšší správní soud, 2009. Dostupný z WWW:
http://www.nssoud.cz/mainc.aspx?cls=Sbirka&sbz_id=118

8. Seznam tabulek

Tabulka 1.....Přehled daní na území České republiky

Tabulka 2.....Výběr subjektů ke kontrole

Tabulka 3.....Úroky z vkladů na zahraničních účtech

Tabulka 4.....Počet provedených kontrol DPFO na Finančním úřadu v Plzni

Tabulka 5.....Počet provedených kontrol DPFO v ČR

Tabulka 6.....Srovnání DPFO v ČR s doměřenou daní po kontrole DPFO

Tabulka 7.....Modelový příklad

Tabulka 8.....Vývoj inkasa DPFO

Tabulka 9.....Příklad z praxe

Tabulka 10.....Počet provedených kontrol na všech daních v ČR

Tabulka 11.....Počet a výsledky daňových kontrol v ČR v roce 2010 podle druhů daní

Tabulka 12.....Objem daňových nedoplatků vybraných daní v ČR

Tabulka 13.....Daňové nedoplatky DPFO k 31.12.2010

Tabulka 14.....Daňové nedoplatky na všech daních k 31.12.2010

9. Seznam grafů

Graf 1.....Nejčastější kontrolní zjištění na FÚ v Plzni

Graf 2.....Procentní podíl počtu kontrol DPFO na celkový počet kontrol v ČR

Graf 3.....Srovnání počtu kontrol DPFO s celkovým počtem kontrol v ČR

Graf 4.....Srovnání výše doměrků po kontrole DPFO s celkovým počtem doměrků
v ČR

10. Seznam použitých zkratek

ADIS.....automatizovaný daňový informační systém

DPFO.....daň z příjmů fyzických osob

DPH.....daň z přidané hodnoty

EU.....Evropská unie

FÚ.....Finanční úřad