

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA OBCHODU A FINANCÍ



DIPLOMOVÁ PRÁCE

**FISKÁLNÍ EFEKT PENÁLE A ÚROKU
DLE ZÁKONA O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ**

Martin VOLDŘICH

© 2011

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Akademický rok 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Martin Voldřich

obor Veřejná správa a regionální rozvoj nav.- Litoměřice

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze
čl. 17 odst. 2 určuje tuto diplomovou práci.

Název práce: **Fiskální efekt penále a úroku dle zákona o
správě daní a poplatků**

Osnova diplomové práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Literární rešerše
4. Analýza fiskálního efektu penále a úroku z prodlení
5. Determinace faktorů ovlivňujících fiskální efekt sankcí
6. Výsledky a zhodnocení
7. Závěr
8. Seznam použitých zdrojů
9. Přílohy

Rozsah hlavní textové části: 60 - 80 stran

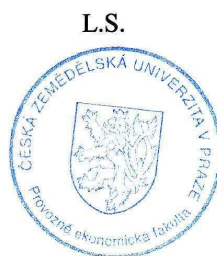
Doporučené zdroje:

- [1] KOBÍK Jaroslav, Správa daní a poplatků s komentářem, 6. aktualizované vydání. Nakladatelství ANAG 2008, 863 stran, ISBN 978-80-7263-459-0
- [2] Daňové zákony 2009. Nakladatelství Sagit, a.s., 280 stran, ISBN 978-80-7208-727-3
- [3] ÚZ Správa daní a poplatků – zákony, vyhlášky a pokyny MF podle stavu k 7.9.2009. Nakladatelství Sagit a.s. 2009, 176 stran, ISBN 978-80-7208-757-0
- [4] ÚZ Daňový řád 2011, redakční uzávěrka 12.10.2009. Nakladatelství Sagit a.s. 2009, 112 stran, ISBN 978-80-7208-765-5
- [5] ÚZ Daň z přidané hodnoty, směrnice o společném systému DPH ve znění novel podle stavu k 14.4.2009. Nakladatelství Sagit a.s. 2009, 176 stran, ISBN 978-80-7208-744-0
- [6] ÚZ Daně z příjmů, podle stavu k 1.9.2009. Nakladatelství Sagit a.s. 2009, 272 stran, ISBN 978-80-7208-751-8
- [7] □ Vyhláška č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně, ve znění pozdějších předpisů
- [8] Ministerstvo financí ČR, pokyny
- [9] Ústavní soud, nálezy ÚS
- [10] Nejvyšší správní soud, nálezy NSS
- [11] Krajské soudy, rozsudky
- [12] Automatizovaný Systém Právních Informací (program ASPI), copyright 2000-2009 Wolters Kluwer ČR, a.s. verze 12

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.**

Termín odevzdání diplomové práce: duben 2011


.....
Vedoucí katedry




.....
Děkan

V Praze dne: 15. 1. 2010

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem předloženou práci vypracoval samostatně. Veškeré informační zdroje jsem uvedl v seznamu použité literatury a pramenů.

V Novém Boru dne 31.3.2011

.....

Martin Voldřich

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji Ing. Lukáši Moravcovi, Ph. D. za vedení a rady k diplomové práci.

Dále děkuji svým nejbližším a spolupracovníkům za podporu a důvěru.

Fiskální efekt penále a úroku dle zákona o správě daní a poplatků

Fiscal effect of penalty and interest penalty due to the Act no. 337/1992 Coll., on Administration of Taxes and charges, as amended

SOUHRN

Tato práce se zabývá penále a úrokem podle zákona o správě daní a poplatků. Rekapituluje jejich historický vývoj a zkoumá, jak se tyto sankce podílejí na plnění státního rozpočtu. Porovnává jejich fiskální efekt a efektivitu pro jednotlivé daňové druhy příjmů a identifikuje faktory, které na výši fiskálního efektu mají vliv.

KLÍČOVÁ SLOVA

penále, úrok, zákon o správě daní a poplatků, fiskální efekt, finanční úřad, platební výměr, daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob

SUMMARY

The topic of this diploma thesis is the penalty and the interest penalty due to the Act on Administration of Taxes and charges. It describes its historical progress and explores the way how these penalties participate on filling of the state budget. Author compares fiscal effects of the penalty and the interest penalty and their efficiency for each particular kind of tax income and identifies factors which influence the fiscal effect.

KEYWORDS

penalty, interest penalty, Act on Administration of Taxes and charges, fiscal effect, payment assessment, value added tax, tax on income of individuals, corporate tax

OBSAH

1. Úvod	11
2. Cíl práce a metodika	12
2.1. Cíl práce	12
2.2. Metodika	12
2.2.1. Údaje z ročních závěrek – sestava S1	13
2.2.2. Sestavy k platebním výměrům na penále a úrok	13
2.2.3. Údaje z párování předpisů a plateb.	14
2.2.4. Údaje z daňových úloh k vystaveným POV na penále a úrok	14
3. Literární rešerše	15
3.1. Historický vývoj	15
3.2. Právní rámec	15
3.3. Správa penále a úroku z prodlení v praxi	19
3.3.1. Penále podle znění zákona o správě daní platného do 31.12.2006	21
3.3.2. Úrok z prodlení	23
3.3.3. Penále dle § 37b	23
3.4. Teoretická východiska	23
3.4.1. Statistické údaje z výročních zpráv Ministerstva financí ČR	23
3.4.2. Údaje z ročních účetních závěrek – sestava S1	24
3.4.3. Údaje z párování předpisů a plateb	24
4. Analýza fiskálního efektu penále a úroku z prodlení	26
Celostátní hledisko	26
4.1. Údaje ze sestav S1	31
4.1.1. Rok 2003	31
4.1.2. Rok 2004	32
4.1.3. Rok 2005	33
4.1.4. Rok 2006	34
4.1.5. Rok 2007	35
4.1.6. Rok 2008	39
4.1.7. Rok 2009	43
4.2. Údaje ze sestav platebních výměrů na penále	45
4.3. Údaje ze sestav platebních výměrů na úrok	53
4.4. Údaje ze sestav předpisů a z párování předpisů a plateb	54
4.4.1. Daň z přidané hodnoty	55
Penále dle § 63	55
Úrok z prodlení	58
Penále dle § 37b	59
4.4.2. Daň z příjmů fyzických osob	60
Penále dle § 63	60
Úrok z prodlení	61
Penále dle § 37b	61
4.4.3. Daň z příjmů právnických osob	62
Penále dle § 63	62
Úrok z prodlení	63
Penále dle § 37b	64

5. Determinace faktorů ovlivňujících fiskální efekt sankcí	65
5.1. Daň z přidané hodnoty	66
5.1.1 Závislost výše penále a výše z něj plynoucího fiskálního efektu	66
5.1.2. Závislost výše úroku a výše z něj plynoucího fiskálního efektu	68
5.1.3. Závislost výše penále dle § 37b a výše z něj plynoucího efektu	69
5.1.4. Vliv prodlení s vydáním platebního výměru na penále	69
5.2. Daň z příjmů fyzických osob	70
5.2.1 Závislost výše penále a výše z něj plynoucího fiskálního efektu	70
5.2.2. Závislost výše úroku a výše z něj plynoucího fiskálního efektu	72
5.2.3. Vliv prodlení s vydáním platebního výměru na penále	72
5.2.4. Vliv věku daňového subjektu na fiskální efekt	73
5.3. Daň z příjmů právnických osob	74
5.3.1 Závislost výše penále a výše z něj plynoucího fiskálního efektu	74
5.3.2. Závislost výše úroku a výše z něj plynoucího fiskálního efektu	76
5.3.3. Vliv prodlení s vydáním platebního výměru na penále	77
6. Výsledky a zhodnocení	78
7. Závěr	81
8. Seznam použitých zdrojů	82
9. Přílohy	83
A - Seznam zúčtovacích symbolů - rok 2010	
B - Vývoj nákladovosti a efektivnosti činnosti územních finančních orgánů	
C - Údaje v sestavě „S1“	
D - Údaje v sestavě „dad_0048“	
E - Údaje v sestavě „dad_165“	

SEZNAM ILUSTRACÍ

<i>Graf 1</i>	Porovnání výše penále a úroku dle § 63 zákona	17
<i>Graf 2</i>	Vývoj celkové výše předepsaného penále a jeho úhrad (v Kč)	28
<i>Graf 3</i>	Vývoj celkové výše předepsaného úroku a jeho úhrad od roku 2007 (v Kč)	29
<i>Graf 4</i>	Podíly jednotlivých druhů příjmů na celkovém počtu vydaných pen. výměrů	30
<i>Graf 5</i>	Podíly jednotlivých druhů příjmů na celkovém penále podle úhrnné výše předepsaného penále	47
<i>Graf 6</i>	Trend vývoje průměrných hodnot penále za roky 1993 – 2006 u daní s nejvyššími podíly předepsaného penále	48
<i>Graf 7</i>	Trend vývoje hodnot mediánu penále za roky 1993 – 2006 u daní, identifikovaných jako fiskálně významné	49
<i>Graf 8</i>	Daň z příjmů právnických osob – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále	50
<i>Graf 9</i>	Daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále	51
<i>Graf 10</i>	Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále	51
<i>Graf 11</i>	Daň z přidané hodnoty – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále	52
<i>Graf 12</i>	Daň z převodu nemovitostí – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále	52

<i>Graf 13</i>	Porovnání ročních průměrných částek penále a úroku u daně z přidané hodnoty předepsaného, spárovaného a majícího fiskální efekt	59
<i>Graf 14</i>	Porovnání ročních průměrných částek penále a úroku u daně z příjmů fyzických osob předepsaného, spárovaného a majícího fiskální efekt	62
<i>Graf 15</i>	Porovnání ročních průměrných částek penále a úroku u daně z příjmů právnických osob předepsaného, spárovaného a majícího fiskální efekt	64

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1</i>	Rekapitulace hlavních změn penále/úroku podle zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu	17
<i>Tabulka 2</i>	Uhrazovací pořadí podle § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31.12.2006 a poté, včetně zúčtovacích symbolů („ZS“) použitých v ADISu	19
<i>Tabulka 3</i>	Stavy předpisných a platebních vět a význam hodnoty Stavů vět	20
<i>Tabulka 4</i>	Příklad – párování	21
<i>Tabulka 5a</i>	Řešení - výpočet penále k variantě A)	21
<i>Tabulka 5b</i>	Řešení - výpočet penále k variantě B)	22
<i>Tabulka 6</i>	Porovnání činnosti Finančního úřadu v Novém Boru za roky 2003 až 2006 s výsledky za všechny územní finanční orgány, efektivnost činnosti, meziroční srovnání výše penále předepsaného, z toho neuhrazeného a uhrazeného.	26
<i>Tabulka 7</i>	Porovnání činnosti Finančního úřadu v Novém Boru za roky 2007 až 2009 s výsledky za všechny územní finanční orgány („ÚFO“), efektivnost činnosti, meziroční srovnání výše penále, penále dle § 37b a úroku předepsaného, neuhrazeného a uhrazeného.	27
<i>Tabulka 8</i>	Počty vydaných platebních výměrů na penále	30
<i>Tabulka 9</i>	Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2003 podle jednotlivých druhů příjmů	31
<i>Tabulka 10</i>	Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2004 podle jednotlivých druhů příjmů	32
<i>Tabulka 11</i>	Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2005 podle jednotlivých druhů příjmů	33
<i>Tabulka 12</i>	Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2006 podle jednotlivých druhů příjmů	34
<i>Tabulka 13</i>	Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2007 podle jednotlivých druhů příjmů	35
<i>Tabulka 13a</i>	Údaj o penále ze sestavy S1 za rok 2007 pro DPPO po korekci	36
<i>Tabulka 14</i>	Údaje o úroku ze sestavy S1 za rok 2007 podle jednotlivých druhů příjmů	37
<i>Tabulka 15</i>	Údaje o penále § 37b ze sestavy S1 za rok 2007 podle druhů příjmů	38
<i>Tabulka 16</i>	Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2008 podle jednotlivých druhů příjmů	39
<i>Tabulka 17</i>	Údaje o úroku ze sestavy S1 za rok 2008 podle jednotlivých druhů příjmů	40
<i>Tabulka 18</i>	Údaje o penále § 37b ze sestavy S1 za rok 2008 podle druhů příjmů	42
<i>Tabulka 19</i>	Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2009 podle jednotlivých druhů příjmů	43
<i>Tabulka 20</i>	Údaje o úroku ze sestavy S1 za rok 2009 podle jednotlivých druhů příjmů	44
<i>Tabulka 21</i>	Údaje o penále § 37b ze sestavy S1 za rok 2009 podle druhů příjmů	45
<i>Tabulka 22</i>	Předepsané penále podle druhů příjmu za jednotlivá zdaňovací období	46
<i>Tabulka 23</i>	Průměrné hodnoty penále za jednotlivé roky a celkem	48
<i>Tabulka 24</i>	Hodnoty mediánu penále za jednotlivé roky a celkem	49
<i>Tabulka 25</i>	Předepsaný úrok za jednotlivá zdaňovací období podle druhů příjmu	53
<i>Tabulka 26</i>	Průměrné hodnoty úroku za jednotlivé roky a celkem	53
<i>Tabulka 27</i>	Hodnoty mediánu úroku za jednotlivé roky a celkem	54
<i>Tabulka 28</i>	Rozbor spárování penále u daně z přidané hodnoty	55
<i>Tabulka 29</i>	Rozbor spárování úroku z prodlení u daně z přidané hodnoty	58
<i>Tabulka 30</i>	Rozbor spárování penále u daně z příjmů fyzických osob	60

<i>Tabulka 31</i>	Rozbor spárování úroku z prodlení u daně z příjmů fyzických osob	61
<i>Tabulka 32</i>	Rozbor spárování penále u daně z příjmů právnických osob	62
<i>Tabulka 33</i>	Rozbor spárování úroku z prodlení u daně z příjmů právnických osob	63
<i>Tabulka 34</i>	Korelace mezi výší penále a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje pro DPH k jednotlivým rokům	67
<i>Tabulka 35</i>	Korelace mezi výší úroku z prodlení a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje pro DPH k jednotlivým zdaňovacím rokům	68
<i>Tabulka 36</i>	Korelace mezi prodlením s vydáním výměru na penále u DPH a jeho relativním fiskálním efektem podle jednotlivých zdaňovacích období	69
<i>Tabulka 37</i>	Korelace mezi výší penále a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje za daň z příjmů fyzických osob, k jednotlivým zdaňovacím obdobím	70
<i>Tabulka 38</i>	Korelace mezi výší sděleného penále a jeho relativním fiskálním efektem za daň z příjmů fyzických osob podle jednotlivých zdaňovacích období	71
<i>Tabulka 39</i>	Korelace mezi výší úroku z prodlení a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje pro DPFO k jednotlivým zdaňovacím rokům	72
<i>Tabulka 40</i>	Korelace mezi prodlením s vydáním výměru na penále pro DPFO a jeho relativním fiskálním efektem podle jednotlivých zdaňovacích období	73
<i>Tabulka 41</i>	Korelace mezi věkem daňového subjektu a relativním fiskálním efektem podle jednotlivých zdaňovacích období	73
<i>Tabulka 42</i>	Korelace mezi výší penále u daně z příjmů právnických osob a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje k jednotlivým zdaňovacím obdobím	74
<i>Tabulka 43</i>	Korelace mezi výší sděleného penále a jeho relativním fiskálním efektem za daň z příjmů právnických osob podle jednotlivých zdaňovacích období	75
<i>Tabulka 44</i>	Korelace mezi výší úroku z prodlení a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje pro DPPO k jednotlivým zdaňovacím rokům	76
<i>Tabulka 45</i>	Korelace mezi prodlením s vydáním výměru na penále pro DPPO a jeho relativním fiskálním efektem podle jednotlivých zdaňovacích období	77

1. Úvod

Penále a úrok podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jsou nejčastější a nejdůležitější sankcí ukládanou daňovým subjektům. Od svého zavedení v roce 1993 v rámci nové daňové soustavy prošly dlouhým vývojem, který vycházel zejména ze snahy o vyváženost mezi únosností penále a úroku a jejich sankčním působením (včetně zahrnutí ceny peněz). Nemalý podíl na způsobu jejich uplatňování mají i soudy, které například po letech změni do té doby ustálený výklad zákona uplatňovaný správcem daně. Od 1.1.2011 dochází k nabytí účinnosti nové procesní normy, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňového řádu“), který završí změny v penále a úroku.

Penále a úrok jsou podle zákona o správě daní a poplatků příjmem státního rozpočtu. Avšak ani penále či úrok, na které byl vystaven a řádně doručen platební výměr, se nemusí stát příjmem státního rozpočtu - vzhledem k existenci dalších podzákonných norem (vyhlášky, pokyny), které se k jejich uplatnění vztahují, a dále k možnostem obrany proti sankcím postiženého daňového subjektu, ať už pomocí řádných či mimořádných opravných prostředků. Činnost správce daně spojená s uplatňováním penále a úroku (od přijetí daňových přiznání, jejich analýzu, vyměření a předeepsání, přes zaevidování došlých plateb daňových povinností, úhrad a zániků povinností, správné spárování povinností daně a jejich úhrad, po vytvoření platebních výměrů na penále či úrok, jejich kontrolu, vytištění, odeslání, předeepsání a řešení případně podaných opravných prostředků) také není zadarmo, přičemž pokud se stanou výnosem státního rozpočtu, pak až poté, co správce daně zajistí jejich vybrání.

Nabízí se otázka, zda tyto sankce jsou z hlediska příjmů státního rozpočtu efektivní. Existují faktory, které mají vliv na výši penále a úroku, na skutečnost, zda se staly (stanou) či nestaly (nestanou) příjmem státního rozpočtu? Které to jsou? A kdo, jakým způsobem a z jakého důvodu se podílí či nepodílí na jejich placení?

2. Cíl práce a metodika

2.1. Cíl práce

Cílem této práce je zhodnotit fiskální efekt penále a úroku podle zákona o správě daní a poplatků a zejména zjistit absolutní – celkovou – částku fiskálního efektu u penále a úroku a částky fiskálního efektu podle jednotlivých daní.

Práce má též určit, v jakém poměru se podílejí jednotlivé druhy příjmů z hlediska těchto sankcí na plnění státního rozpočtu, včetně toho, jak se fiskální efekt penále a úroku vyvíjel historicky (zejména za posledních 6 let) a ověřit hypotézu, že vzhledem ke změně penále na úrok v zákoně o správě daní a poplatků se fiskální efekt snížil.

Dalším cílem je identifikovat faktory, které mají vliv na výši penále a úroku odvedeného do státního rozpočtu u jednotlivých druhů příjmů a popsat dopady těchto faktorů na fiskální efekt sankcí.

2.2. Metodika

Tato diplomová práce vychází z údajů vedených v databázi Finančního úřadu v Novém Boru. Vzhledem k povinnosti pracovníků správce daně (úředních osob) zachovávat mlčenlivost podle § 24 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a k odst. 10 téhož ustanovení resp. podle § 52 odst. 1 a 4 daňového řádu, bude autor uvádět pouze zobecněné informace, z nichž nevyplývá, které osoby se týkají.

Metodou výzkumu bude vyhledání a statistické vyhodnocení vybraných údajů. Vyhledání bude provedeno v programu **Automatizovaný Daňový Informační Systém** (dále jen „ADIS“) pro databázi Finančního úřadu v Novém Boru. V tomto systému probíhá veškerá činnost Finančního úřadu týkající se správy daní. Databáze o velikosti 524 MB pracuje ze serveru RISC/6000 IBM POWER 520, operačním systémem je IBM AIX verze 5.3, databázovým systémem je Informix v.10.00.FC10. Databáze obsahuje ke dni 31.7.2010 celkem 18 039 daňových subjektů, z toho fyzických osob 16 980 a 1 009 osob právnických (zdroj: ADIS, úloha Přehledy pro statistiky), obsahuje kompletní údaje nové daňové soustavy a částečně i údaje daňové soustavy platné do roku 1992.

Zdrojem informací pro tuto práci jsou zejména tiskové sestavy vytvořené ADISem z databáze Finančního úřadu, obsahující textové údaje řazené zpravidla ve sloupcích podle kategorií (mají formu tabulky, s přesně vymezeným místem výskytu každé hodnoty).

Autor má k dispozici v elektronické podobě jak sestavy historické (vytvořené v minulosti), tak sestavy aktuální, vytvořené v současnosti pro všechna data.

2.2.1. Údaje z ročních závěrek – sestava S1

Sestava „ADIS-EDA-1“ (dále i jen „S1“) je podrobná sestava daňových subjektů vytvořená v rámci ročních účetních závěrek v lednu následujícího roku. Tato sestava obsahuje údaje za jednotlivé daňové subjekty a jejich osobní daňové účty s údaji o předpisných a platebních větech, jejich splatnostech, druzích daňových povinností, stavech vět, částkách, kumulovaných obratech a zůstatcích (úplné informace viz Příloha C: Údaje v sestavě S1, zdroj: ADIS). Sestava je souhrnem práce Finančního úřadu v oblasti předpisů a plateb za celý rok (např. za rok 2003 má tato sestava 4520 stran formátu A4 a datový soubor má velikost 31 MB) a mimo jiné obsahuje také v účetním období vystavené předpisné věty na penále včetně jejich stavu. Sestavy z ročních závěrek od roku 2007 obsahují poprvé též předpisné věty na penále dle § 37b a na úrok z prodlení dle § 63 zákona o správě daní a poplatků.

Ze sestav S1 lze získat informace o celkovém úhrnu předpisů a jejich stavech. Autor v údajích sestavy „ADIS-EDA-1“ za pomoci programu EXCEL vyhledá předpisné věty s údaji pro penále či úrok a dále je v tomto programu analyzuje. Cílem je získat údaje o celkové výši kumulovaných předpisů a o sankcích uložených v jednotlivých letech včetně stavu jejich úhrad a porovnat je s údaji zveřejněnými Ministerstvem Financí ČR za všechny územní finanční orgány (Příloha B: Vývoj nákladovosti a efektivnosti činnosti územních finančních orgánů, zdroj: MF).

Analýza vycházející z údajů sestavy S1 má svá omezení: například z ní nelze zjistit, za které zdaňovací období byl vystaven platební výměr na penále či úrok; dále ačkoliv lze zjistit, že penále či úrok byly zcela či zčásti uhrazeny, není možné zjistit, jakým způsobem k úhradě došlo.

2.2.2. Sestavy k platebním výměrům na penále a úrok

Dalším zdrojem informací pro práci je sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále v úplném tvaru“, která obsahuje výpisy platebních výměrů na penále, včetně jejich data doručení, zdaňovacího období za které byly vydány, částky penále a stavu penalizované věty. Obdobným zdrojem dat u úroku z prodlení je sestava „dad_0802 – Výpisy platebních výměrů na úrok z prodlení v úplném tvaru“, která navíc obsahuje údaj o

číslu předpisné věty na vydaný úrok. Sestava „dad_165 – Výpisy spočítaných a předepsaných penále“ obsahuje údaje o částkách předepsaného penále za jednotlivé roky. Autor údaje z těchto sestav buď použije přímo nebo podobně jako u sestavy S1 požadované údaje vyhledá a analyzuje s pomocí programu EXCEL.

2.2.3. Údaje z párování předpisů a plateb

Sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“, což je záznam o tom, jak konkrétně byla určitá předpisná věta uhrazena, je klíčová. Tuto sestavu lze vytvořit v současnosti, avšak s historickými daty – za všechny druhy příjmů a všechna zdaňovací období. Význam této sestavy spočívá ve skutečnosti, že je z ní možné zjistit, zda sdělené penále či úrok mělo fiskální efekt, tedy zda bylo uhrazeno, či zda došlo k jeho odepsání, prominutí nebo jiné „úhradě“ bez fiskálního efektu (Příloha D: Údaje v sestavě „dad_0048“, zdroj: ADIS).

Nevýhodu plynoucí ze sestavy „dad_0048“ – z této sestavy nelze zjistit, za které zdaňovací období byl předpis penále sdělen – autor práce odstraní dohledáním chybějících údajů s využitím jedinečného identifikátoru (čísla předpisné věty) v sestavách předpisných vět vytvořených k jednotlivým druhům příjmů z daňových úloh. Autor pro spojení dat využije funkce programu EXCEL.

2.2.4. Údaje z daňových úloh k vystaveným POV na penále a úrok

K jednotlivým druhům příjmů lze vytvořit sestavy, které obsahují předpisné věty pouze pro určité typy daňových povinností – zadáním hodnoty proměnné „zúčtovací symbol“ 303 či 308 či 309 lze vytvořit sestavu předpisných vět na penále podle § 63, penále podle § 37b a úroku z prodlení podle § 63 zákona (Příloha A: Seznam zúčtovacích symbolů - rok 2010, zdroj: ADIS). Význam těchto sestav spočívá ve skutečnosti, že obsahují na rozdíl od výše uvedených sestav (S1, dad_0063, ..., dad_0048) veškeré předpisné věty k vystaveným sankcím. Jedná se zejména o sestavy k dani z přidané hodnoty: „dph_2800“, k dani z příjmů fyzických osob: „dpf_0001“ a k dani z příjmů osob právnických: „dpp_169“.

Statistické výsledky budou podrobeny analýze zejména z hlediska fiskálního efektu a faktorů, které ho ovlivnily (ovlivňují). Autor práce případně použije též i další pomocné sestavy a výběry z databáze ADIS ad hoc.

3. Literární rešerše

3.1. Historický vývoj

Penále a úrok jsou sankcemi ukládanými správcem daně podle zákona o správě daní a poplatků, který nahradil nevyhovující, do 31.12.1992 platnou vyhláškou ministerstva financí ze dne 15.2.1962 o řízení ve věcech daní a poplatků, číslo 16/1962 Sb., a správní řád (zákon číslo 71/1967 Sb.), používaný pro daňové řízení.

Od 1.1.1993 došlo k zavedení nové daňové soustavy. Nedílnou součástí této soustavy byla zcela nová procesní norma upravující správu daní a poplatků, jíž došlo k odtržení správy daní od obecné procesní úpravy, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“, či „zákon“). Penále však bylo i poté stanoveno jinými (hmotnými) zákony, například zákonem č. 588/1992 Sb. a 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nebo zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Všechny tyto právní normy byly mnohokrát novelizovány a způsob stanovení penále se měnil; postupně penále zůstalo upraveno pouze zákonem o správě daní poplatků.

V dnešní době je hlavní sankcí za nesplnění povinností peněžité povahy daňovým subjektem úrok z prodlení. S drobnými úpravami se úrok z prodlení uplatní i od 1.1.2011, po účinnosti nové procesní normy pro správu daní, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

3.2. Právní rámeček

Penále bylo od 1.1.1993 vymezeno ustanovením § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, k jeho výpočtu se použila i další ustanovení zákona, případně jiných daňových zákonů. Zejména bylo nutno při stanovení penále přihlídnout k ustanovení § 59 odst. 7 (později 6) zákona o správě daní a poplatků, jenž určil pořadí úhrady daňových povinností; pro výpočet penále byl zásadní fakt, že jeho úhrada měla přednost před úhradou daně, z níž bylo penále počítáno. Základní sazba penále činila 0,3 % z nedoplatku daně za každý den prodlení, dále se použily sazby dvojnásobná, trojnásobná a poloviční.

S účinností od 1.1.1995 novelou č. 255/1994 Sb. byla snížena základní sazba penále na 0,1 % z nedoplatku daně za každý den prodlení a bylo stanoveno, že nedoplatky na poplatecích a příslušenství daně se (na rozdíl od předchozí úpravy) nepenalizují. Další zásadní změnou byla úprava § 59 odst. 6, která zamezila výše popsanému stavu – tedy, že

úhrady dlužné daně byly dříve použity na penále a až poté na nejstarší nedoplatky na dani. Zákon dále stanovil sazbu dvojnásobnou a poloviční.

Novela zákona o správě daní a poplatků č. 323/1996 Sb. přinesla pro daňového dlužníka z hlediska uplatnění penále další úlevu – výpočet s procentní sazbou za den prodlení se uplatnil nejdéle za 500 dní. Za každý další den se uplatnila roční sazba penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí. Penále podle znění zákona o správě daní a poplatků účinného do 31.12.2006 „...nabíhá *ex lege* denně příslušnou sazbou nezávisle na vůli daňového subjektu a bez přičinění správce daně. Každým dnem, kdy částka penále naběhne, je toto rovněž splatné. Dle skutečností, nastalých dle § 59 odst. 5 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní se jeho výše může neustále měnit. Správce daně penále nevyměřuje, ale pouze sděluje – předepisuje, a to vždy ke konkrétnímu dni, přitom mu nic nebrání s ohledem na aktuální pohyb plateb na osobním daňovém účtu daňového subjektu sdělit nový předpis penále, resp. jeho změnu. ... Penále musí být však předepsáno ve lhůtě, kdy lze daň, tzn. i příslušenství, vybrat. ...“ (Nejvyšší správní soud, 5 Afs 3/2007-65, s.4)

K zásadní změně způsobu penalizace pozdní platby daně došlo zákonem č. 230/2006 Sb., o změně zákona o státní statistické službě a dalších zákonů, který s účinností od 1.1.2007 zavedl namísto penále úrok z prodlení a penále nově v § 37b zákona o správě daní a poplatků stanovil jako 20 % podíl z dodatečného zvýšení daně či snížení odpočtu daně a 5 % podíl ze snížení přiznané ztráty, a to ze zjištění správcem daně. Úrok z prodlení je nově koncipován jako *ekonomická náhrada za nedoplatky na daních, které veřejné rozpočty musejí získat z jiných zdrojů* (Marková, 2007, s. 171) a uplatní se u daní, jejichž den splatnosti nastal od 1.1.2007. Výše úroku odpovídá ročně repo sazbě České národní banky zvýšené o čtrnáct procentních bodů, úrok se průběžně (dle § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků do desátého dne v měsíci) předepisuje do evidence na osobním daňovém účtu. Novela č. 230/2006 upravila též v § 63 odst. 2 lhůtu pro uplatnění úroku z prodlení na nejdéle pět let, čímž bylo nahrazeno pro daňové subjekty poměrně matoucí ustanovení § 63 odst. 4 zákona platné do 31.12.2006: „...*O tomto předpisu (penále, pozn. autora) se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, ..., nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.*¹⁾“ Lhůta pro vybrání daně je stanovena v § 70 odst. 1 zákona:

¹⁾ Podle aktuálního výkladu zákona o správě daní a poplatků je lhůta pro vyrozumění daňového dlužníka o předpisu penále lhůtou prekluzivní – marným uplynutím této lhůty dochází k zániku práva správce daně platební výměr na penále zaslat a k tomuto zániku je povinen přihlídnout z úřední povinnosti.

„Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným“. Běh této šestileté lhůty však mohl být podle § 70 odst. 2 přerušen tím, že správce daně provedl úkon směřující k vybrání daně nebo byli daňový nedoplatek zajištěn na movitých věcech v držení správce daně podle odst. 4 tohoto ustanovení, nedošlo k promlčení vůbec. Nová úprava oproti tomu dává daňovým dlužníkům jistotu, že úrok z prodlení se může navyšovat nejvýše po dobu pěti let.

Od 1.1.2011 nabývá účinnosti nová procesní norma nahrazující zastaralý zákon o správě daní a poplatků – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). V § 251 odst. 1 daňového řádu dochází ke zmírnění penále v případech, kdy daňový subjekt neoprávněně uvedl ve svém daňovém tvrzení vyšší daňovou ztrátu a ta je správcem daně oproti poslední známé dani doměřena; sazba penále se snižuje z 5 % na 1 %. Ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu mění oproti stávající úpravě v zákoně o správě daní a poplatků počátek běhu úroku z prodlení – úrok vzniká počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti daně.

Tabulka 1: Rekapitulace hlavních změn penále/úroku podle zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu

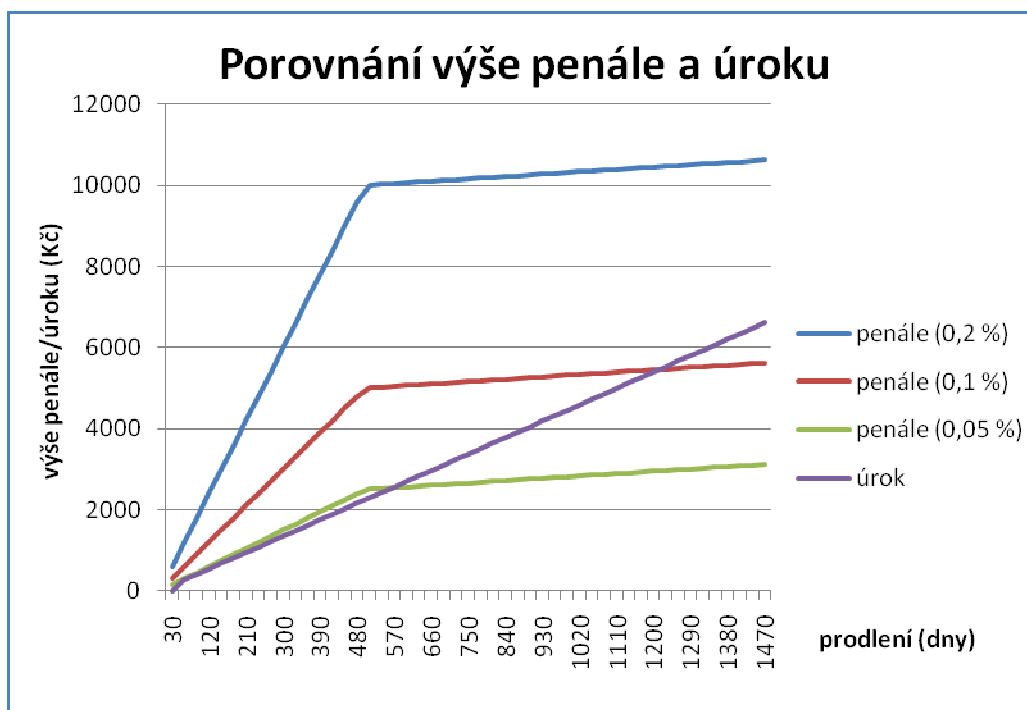
Období	Platné znění zákona, jiné normy mající vliv na penalizaci	Stručný popis sankce
1.1.1993 - 31.12.1994	Zákon o správě daní a poplatků v původním znění, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., ve znění zákona č. 323/1993 Sb.	Základní denní sazba penále: 0,3 %, dále stanoveny sazby dvojnásobná, trojnásobná a poloviční. Penále hrazeno před daní. Příslušenství daně (i penále) penalizováno.
1.1.1995 - 30.12.1996	Zákon o správě daní a poplatků ve znění zákona č. 255/1994 Sb.	Základní denní sazba penále: 0,1 %, dále stanoveny sazby dvojnásobná a poloviční. Penále se hradí poslední. Nelze penalizovat příslušenství daně.
31.12.1996 - 31.12.2006	Zákon o správě daní a poplatků ve znění zákona č. 323/1996 Sb.	Základní denní sazba penále: 0,1 %, dále sazby dvojnásobná a poloviční. Penále se uplatní nejdéle 500 dní, poté se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby. Nelze penalizovat příslušenství daně.
1.1.2007 - 31.12.2010	Zákon o správě daní a poplatků ve znění zákona č. 230/2006 Sb.	Zaveden úrok z prodlení, p.a. sazba: repo sazba ČNB + 14 %, nejdéle za 5 let. Úrok se každý měsíc předepisuje do evidence na osobním daňovém účtu („ODÚ“). Úrok u nedoplatků na příslušenství daně nevzniká. Penále nově definováno v § 37b zákona o správě daní a poplatků. Činí 20 % byla-li daň správcem daně dodatečně stanovena ve

		vyšší výši či byl-li snižován odpočet daně. Činí 5 % pokud byla snižována daňová ztráta.
1.1.2011 -	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád	Úrok z prodlení za každý den prodlení, výpočet začíná pátým pracovním dnem; sazba: repo sazba ČNB + 14 %, nejdéle za 5 let. Úrok se každý měsíc předepisuje do evidence na ODÚ. Úrok u nedoplatků na příslušenství daně nevzniká. Penále činí 20 % z částky doměřené daně, byla-li daň zvyšována či byl-li snižován daňový odpočet. Činí 1 % pokud byla snižována daňová ztráta.

Zdroj: zpracováno dle zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a daňového řádu, 2010

Porovnáme-li výši penále podle znění zákona o správě daní a poplatků platného do 31.12.2006 a úroku z prodlení dle znění platného od 1.1.2007, získáme tento graf:

Graf 1: Porovnání výše penále a úroku dle § 63 zákona



Zdroj: Zpracováno za období od 1.1.2007 do 10.1.2011 pro dlužnou částku 10 000,- Kč s použitím vážených průměrů 2T repo sazby a diskontní úrokové sazby České národní banky za toto období. Autor zpracoval podle zákona o správě daní a poplatků.

Z grafu vyplývá, že úrok od 1.1.2007 je pro daňové subjekty výhodnější, netrvá-li prodlení s úhradou dlužné daně příliš dlouho (cca 560 dní pro sazbu 0,05%, cca 1210 dní pro sazbu 0,1 %). Úrok nedosáhne výše penále v sazbě 0,2 %, neboť se uplatní nejdéle za pět let.

3.3. Správa penále a úroku z prodlení v praxi

Aby bylo možné vyložit, jak probíhá výpočet penále a úroku z prodlení v systému ADIS, je třeba vysvětlit koncepci osobních daňových účtů (dále jen „ODÚ“). Každý daňový subjekt má finančním úřadem veden jeden nebo více ODÚ. Jejich počet závisí na počtu druhů daní, ke kterým je daňový subjekt registrován či evidován (např. daň z příjmů fyzických osob – nepodnikatelů, kteří podali daňové přiznání), případně které má povinnost uhradit, případně které souvisí se správou daně (např. správní poplatky). Na ODÚ se na straně MÁ DÁTI sledují daňové povinnosti daňového subjektu, na straně DAL jejich úhrady²⁾.

V průběhu času na ODÚ vznikají na základě daňových povinností předpisné věty a úhrady jsou zaevidovány jako platební věty. Na ODÚ dochází průběžně k „párování“, což je pojem, kterým se v systému ADIS označuje vytvoření vazby mezi úhradami na straně DAL a předpisy na straně MÁ DÁTI. Párování je zpravidla provedeno automaticky systémem ADIS na základě kombinace takzvaného „zúčtovacího symbolu“ a „priority úhrady“³⁾, který je automaticky přidělen při vzniku předpisné věty. Pro zjednodušení bude dále autor kombinaci *zúčtovacího symbolu s prioritou úhrady* nazývat „**zúčtovacím symbolem**“ (Příloha A: Seznam zúčtovacích symbolů - rok 2010, zdroj: uživatelská příručka ADIS). „Párování“ je proces podle § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, kdy se úhrada daně použije na úhradu daňových povinností v následujícím pořadí:

Tabulka 2: Uhrazovací pořadí podle § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31.12.2006 a poté, včetně zúčtovacích symbolů („ZS“) použitých v ADISu

Znění účinné do 31.12.2006 (do účinnosti z. č. 230/2006 Sb.)	ZS	Znění účinné od 1.1.2007 (od účinnosti z. č. 230/2006 Sb.)	ZS
a) náklady řízení	301	a) náklady řízení	301
b) pokuty	302	b) pokuty a penále (pozn. autora: dle § 37b)	302, 308
c) zvýšení daně	304	c) zvýšení daně	304
d) nejstarší nedoplatky na dani	107,106, 207,206, 507,506	d) nejstarší nedoplatky na dani	107,106, 207,206, 507,506
e) běžné platby daní	107,106, 207,206, 507,506	e) běžné platby daní	107,106, 207,206, 507,506

²⁾ Koncepce osobních daňových účtů má základ v ustanovení § 62 zákona – Evidence daní.

³⁾ Zúčtovací symbol určuje, zda se jedná o platbu či předpis a spolu s prioritou úhrady jednoznačně stanovuje charakter předpisné věty. Například kombinace 10/7 je předpis běžné daňové povinnosti, 20/6 předpis dodatečně vyměřené daně.

Znění účinné do 31.12.2006 (do účinnosti z. č. 230/2006 Sb.)	ZS	Znění účinné od 1.1.2007 (od účinnosti z. č. 230/2006 Sb.)	ZS
f) úrok (pozn.: z posečkané částky daně dle § 60)	305	f) úrok (pozn.autora: z posečkané částky daně dle § 60 a z prodlení § 63)	305, 309
g) penále (pozn. autora: dle § 63)	303		

Zdroj: zákon o správě daní a poplatků, daňový řád, uživatelská příručka ADIS, 2010

Přechodná ustanovení ve Čl. VI zákona č. 230/2006 Sb., zkráceně řečeno stanovila, že u „starých“ povinností se postupuje podle znění zákona účinného do novelizace.

Pozdějšími novelami byl do § 59 vložen odst. 6, který stanovuje, že pořadí úhrady daňových povinností se použije odděleně v případě nedoplatků uhrazených: a) ručitelem, b) při vymáhání, c) na základě přihlášení do insolvenčního řízení a d) za podstatou.

Pro sledování úhrady předpisu daně (což je výstup z výše popsaného „párování“) se používá proměnná nazvaná „Stav předpisné věty“, který nabývá hodnot 1 až 9.

Tabulka 3: Stav předpisných a platebních vět a význam hodnoty Stavu věty

Stav věty	Popis stavu předpisné věty	Popis stavu platební věty
1	neschvalitelná	neschvalitelná
2	zaúčtovatelná	zaúčtovatelná
3	zaúčtovaná	zaúčtovaná
5	částečně uhrazená	částečně uhrazující
6	zcela uhrazená (včas)	použita zcela pro úhradu
7	penalizovatelná (uhrazena opožděně)	--- 4)
8	automaticky penalizovaná	
9	penalizovaná ručně	

Zdroj: uživatelská příručka ADIS, 2010

Pro diplomovou práci je stěžejním stavem předpisné věty na daň hodnota „8“ – předpis automaticky penalizovaný. Stav „8“ znamená, že evidovaný předpis daně zároveň splňuje tři podmínky: 1) byl zcela uhrazen, 2) úhrada proběhla opožděně, 3) systém ADIS k tomuto předpisu provedl zpracování a případné vystavení předpisné věty na penále či úrok (přesáhla-li zákonnou stokorunovou či dvoustakorunovou hranici). (Poznámka: Stav „3“ předpisné věty však nemusí znamenat, že předpisná věta je neuhrazená – může dojít i k tomu, že v okamžiku zjišťování údajů o větě ODÚ nemusí být spárován.)

4) Stav 7,8 či 9 nemá pro platební větu smysl.

3.3.1. Penále podle znění zákona o správě daní platného do 31.12.2006

Byl-li nedoplatek zcela vyrovnán, správce daně by měl podle § 63 odst. 4 do třiceti dnů o předpisu penále vyrozumět daňový subjekt⁵⁾, tato lhůta je ovšem pouze pořádková. Pokud je platba vyšší než daňová povinnost, uhradí se (i částečně) následující předpis - viz příklad.

Tabulka 4: Příklad - párování

MÁ DÁTI - předpis		DAL - platba	
Datum	Částka	Datum	Částka
31.5.2004	300,-		
31.5.2005	300,-		
Konečný stav ODÚ: 0		9.6.2005	100,-
		10.10.2005	500,-

Zdroj: vlastní práce autora

A) Pokud předpisy mají stejný charakter daňových povinností (např. oba jsou běžnými daňovými povinnostmi plynoucími z daňových přiznání), pak se platba z 9.6.2005 použije celá, aby uhradila ve výši 100,- Kč nejstarší předpis ze dne 31.5.2004. Podle § 59 zákona platba ze dne 10.10.2005 uhradí nejdříve zbývající část předpisu ze dne 31.5.2004 (ve výši 200,- Kč) a zbytek platby se použije na úhradu předpisu ze dne 31.5.2005.

B) Pokud by (mladší) daňová povinnost ze dne 31.5.2005 byla např. pokutou, pak podle § 59 platba ze dne 9.6.2005 nejdříve uhradí ve výši 100,- tuto pokutu. Platba ze dne 10.10.2005 uhradí zbytek pokuty (200,-) a teprve poté se její zbývající část použije na úhradu běžné daňové povinnosti ze dne 31.5.2004.

S tímto rozdílným uhrazovacím pořadím souvisí i různé výše penále stanovené pro povinnost ze dne 31.5.2004 podle předcházejícího spárování:

Tabulka 5a: Řešení - výpočet penále k variantě A)

PŘEDPIS		ZAPLACEN		Sazba penále v %	Penále denně v Kč	Počet dnů prodlení	Vypočtené penále činí Kč
ke dni	v částce Kč	Dne	v částce Kč				
31.5.2004	300,00	9.6.2005	100,00	0,1	0,100	374	37,400
		10.10.2005	200,00	0,1	0,200	497	99,400
Celkem penále činí částku:							137 Kč

Zdroj: vlastní práce autora

⁵⁾ Správce daně je oprávněn o předpisu dlužníka vyrozumět kdykoliv pokud to vyžaduje stav jeho účtu – v praxi například tedy i v případě, že dlužná daň dosud nebyla uhrazena a penále nadále přirůstá – pak správce daně zašle platební výměr s výpočtem penále ke dni, např. vystavení či do zahájení insolvenčního řízení (§ 40b odst. 5).

Tabulka 5b: Řešení - výpočet penále k variantě B)

PŘEDPIS		ZAPLACEN		Sazba penále	Penále denně	Počet dnů prodlení	Vyměřené penále činí částku Kč
ke dni	v částce Kč	dne	v částce Kč	v %	v Kč		
31.5.2004	300,00	10.10.2005	300,00	0,1	0,300	497	149,100
Celkem penále činí částku:							150 Kč

Zdroj: vlastní práce autora

Výsledky obou variant se liší, rozdíl činí 13,- Kč. Na výslednou částku penále má tedy pořadí úhrady daňových povinností podstatný vliv.

Povinnost úhrady a způsob zaevidování penále vyplývá z ust. § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků: „*Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. ... Penále ... je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru.*“. Penále se tedy zaeviduje na ODÚ daňového subjektu až s patnáctidenní náhradní lhůtou splatnosti po doručení platebního výměru – a až tehdy se stane předpis penále splatným, neboť „*Platební výměr na penále je pouhým deklaratorním rozhodnutím, kterým správce daně autoritativním způsobem sděluje daňovému dlužníkovi, že k datu v něm uvedeném u něj evidoval penále, a to v částce, uvedené v platebním výměru; současně mu ve výroku ukládá povinnost toto penále zaplatit*“ (Kobík, 2008, s. 630).

Správce daně zpravidla penále nesděluje, pokud jeho výše není konečná – tj. daň není uhrazena a penále k ní nadále přirůstá. V tomto případě nelze platební výměr na penále vložit do systému ADIS automatizovaně, pracovník jej musí vložit „ručně“. Toto „ruční“ vložení výměru s penalizací dlužné daně „ke dni“ má své opodstatnění, například pokud se blíží konec lhůty pro vybrání daně. Dalším důvodem pro vložení platebního výměru s výpočtem penále „ke dni“ z dosud neuhrazené daně může být například uplatnění institutu odpisu daňového nedoplatku pro nedobytnost dle § 66 zákona o správě daní a poplatků či zaslání výměru s jinou daňovou písemností z důvodu hospodárnosti řízení.

Předpis penále je v systému sledován pomocí zúčtovacího symbolu „303“⁶⁾. Penále se nepředepíše, pokud nepřesáhne u jedné daně za jedno zdaňovací období částku 100,- Kč.

⁶⁾ Penále historicky bývalo v ust. § 59 odst. 7 (poté 6) zákona zařazeno s uhrazovacím pořadím 3 (na třetím místě), proto mu zůstala priorita úhrady označená číslem „3“; od 1.1.1995 se však hradí poslední.

3.3.2. Úrok z prodlení

Podle § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se úrok na rozdíl od penále „...předepisuje do evidence do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti...“. V praxi toto ustanovení znamená, že je úrok z dlužné částky daně na ODÚ připisován v dílčích částkách pravidelně – měsíčně a stává se od svého zaúčtování nedoplatkem, aniž by na úrok z prodlení musel být daňovému dlužníku zaslán platební výměr. Správce daně může daňového dlužníka o předpisu úroku vyrozumět platebním výměrem kdykoliv. Předpis úroku z prodlení je v systému ADIS sledován pomocí zúčtovacího symbolu „309“ (Příloha A: Seznam zúčtovacích symbolů - rok 2010, zdroj: uživatelská příručka ADIS). Úrok z prodlení se nepředepíše a daňovému dlužníku nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li u jedné daně za jedno zdaňovací období částku 200,- Kč.

3.3.3. Penále dle § 37b

Od 1.1.2007 nově zavedené penále podle § 37b zákona správce daně uplatní v případě kontrolního zjištění, že daňový subjekt přiznal daň v nižší než zákonné výši nebo pokud daňový subjekt přiznal daňovou ztrátu či odpočet daně ve vyšší než zákonné výši. Úprava nově postihuje situaci, která dosud nepodléhala sankci a nesouvisí s placením (a ani se neprojevuje na ODÚ) – tj. uvedení vyšší ztráty než zákonné v daňovém přiznání, kterou by jako položku odčitatelnou od základu daně mohl daňový subjekt uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích. Předpis tohoto penále je v systému ADIS realizován po vystavení a doručení platebního výměru a je sledován pomocí zúčtovacího symbolu „308“.

3.4. Teoretická východiska

3.4.1. Statistické údaje z výročních zpráv Ministerstva financí ČR

Ministerstvo financí České republiky od roku 2005 zpracovává podle § 21 zákona č. 218/2000 o rozpočtových pravidlech ve znění pozdějších předpisů a § 1 vyhlášky 323/2005 Sb., kterou se stanoví obsah roční zprávy, roční zprávu o své činnosti, zejména o svém hospodaření⁷⁾. Činnost územních finančních orgánů v oblasti správy daní je posuzována za kapitolu 312 - Ministerstvo financí, a to z hlediska nákladovosti a efektivnosti činnosti organizačních složek státu: Úřadu pro zastupování státu ve věcech

⁷⁾ Ministerstvo financí na svých webových stránkách pravidelně i před rokem 2005 uvádělo údaje o činnosti resortu.

majetkových, Generálního ředitelství cel, Ministerstva financí, a územních finančních orgánů. Autor práce má k dispozici vývoj nákladovosti a efektivnosti činnosti územních finančních orgánů za roky 1997,1998 a 2000 až 2009 (Příloha B: Vývoj nákladovosti a efektivnosti činnosti územních finančních orgánů, zdroj: Výroční zprávy České daňové správy Ministerstva financí). Tato sestava zejména obsahuje údaje o počtu zaměstnanců, výši daňových příjmů, o výši příjmů na 1 Kč výdajů a o výdajích na 100 Kč příjmů. Analýza zveřejněných údajů umožní porovnat údaje za činnost Finančního úřadu v Novém Boru s celostátními údaji a odvodit částku, jíž se zkoumané sankce podílely a podílí na celkových daňových příjmech z celostátního hlediska.

3.4.2. Údaje z ročních účetních závěrek – sestava S1

Autor práce má k dispozici v elektronické podobě tiskové sestavy S1 za roky 2003 až 2009. Tyto sestavy obsahují i věty na penále, které jsou evidovány pod zúčtovacím symbolem 303 (v záhlaví sestavy nadepsán „ZSU“), na úrok z prodlení se zúčtovacím symbolem 309 a na penále dle § 37b zákona se zúčtovacím symbolem 308.

Jak bylo popsáno výše, předpisná věta na penále z platebního výměru byla v tomto roce splatná a předepsaná. Úrok z prodlení byl oproti tomu pravidelně předepisován do evidence i bez platebního výměru. Stav věty na sankci nabývá hodnot 3 – předepsána, 5 – částečně uhrazena a 6 – uhrazena zcela. Vyšších hodnot stav předpisné věty nenabývá, protože se pozdní úhrada příslušenství dále nepenalizuje.

Za „úhradu“ je v systému ADIS považován i odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost podle § 66 zákona, zúčtovací symbol odpisu je 706. Pokud předpisná věta byla uhrazena pouze zčásti, nelze z této „dílní“ sestavy zjistit, v jaké výši úhrada proběhla, a to vzhledem ke znění § 59 zákona – v této sestavě s daty pouze za aktuální rok chybí informace o úhradě prioritních předpisů či předpisů starších se stejným pořadím úhrady⁸⁾. Věta získá stav 5, i pokud je z ní uhrazena pouhá jedna koruna.

3.4.3. Údaje z párování předpisů a plateb

Sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“ v levé části obsahuje předpisy („MÁ DÁTI“) a v části pravé jakým způsobem došlo k jejich uhrazení („DAL“). Nad samotnými předpisy je uveden druh příjmu a identifikace subjektu včetně informace, zda

⁸⁾ Prioritním předpisem má autor na mysli například „mladší“ předpis exekučních nákladů, který je z důvodu uhrazovacího pořadí uhrazen před „starším“ nedoplatkem na dani. Starším předpisem se stejným pořadím úhrady se rozumí například „starší“ a „mladší“ nedoplatek na dani, přičemž hrazen dříve bude nedoplatek „starší“.

jde o osobu fyzickou či právnickou. U předpisné věty v levé části je na výpisu mimo jiné její jedinečné číslo, druh daňové povinnosti reprezentovaný zúčtovacím symbolem, penalizační datum, částka, a stav.

U platební věty v pravé části výpisu je mimo jiné uvedeno její jedinečné číslo, zúčtovací symbol udávající způsob úhrady, datum platby, částka platby, stav a částka, v jejíž výši se vytvořila vazba s větou předpisnou (úplné informace viz Příloha D: Údaje v sestavě „dad_0048“, zdroj: ADIS)

Autor práce bude zkoumat, jak byly uhrazeny předpisné věty se zúčtovacím symbolem 303, 308 či 309.

4. Analýza fiskálního efektu penále a úroku z prodlení

Celostátní hledisko

Abychom získali představu o vztahu mezi celkem předepsanou daní a jejím příslušenstvím – penále (v pozdějších letech penále, úrokem a penále dle § 37b zákona) a o efektivitě správy daní včetně sankcí, je třeba se zaměřit na výsledky činnosti územních finančních orgánů v letech 2003 až 2009 – viz Tabulky 6 a 7 vycházející z údajů v Příloze B – Vývoj nákladovosti a efektivnosti činnosti územních finančních orgánů. Tyto tabulky porovnávají údaje z celoročních statistik zveřejněných Ministerstvem financí ČR s údaji získanými analýzou sestav S1 z ročních závěrek Finančního úřadu v Novém Boru za jednotlivé roky.

Tabulka 6: Porovnání činnosti Finančního úřadu v Novém Boru za roky 2003 až 2006 s výsledky za všechny územní finanční orgány („ÚFO“), efektivnost činnosti, meziroční srovnání výše penále předepsaného, z toho neuhrazeného a uhrazeného.

Č.ř.	Ukazatele:	2003	2004	2005	2006
1	Daňové příjmy celkem (tis. Kč)	225 672 885	323 451 572	514 523 656	513 725 958
2	Výdaje (bez tvorby RF, tis. Kč)	6 364 426	6 497 999	6 687 981	7 057 547
3	Počet zaměstnanců ÚFO	15 668	15 600	15 474	15 619
4	Výdaje na 1 zaměstnance v Kč	406 205	416 538	432 208	451 857
5	Efektivnost - příjmy na 1 Kč výdajů	35,46	49,79	76,94	72,80
6	Příjmy na 1 zaměstnance v Kč	14 403 426	20 737 705	33 253 022	32 893 814
7	Kumulované obraty – MD FÚ v Novém Boru (tis. Kč)	353 912	351 907	377 478	367 610
8	Z toho předpisy neuhrazené (stav 3 a 5, tis. Kč)	-78 516	-62 358	-83 771	-75 023
9	Z toho předpisy uhrazené (stav > 5, tis. Kč)	432 428	414 264	460 486	442 633
10	Zaměstnanců FÚ v NB	34	33	32	32
11	Podíl FÚ na příjmech ÚFO (= ř.7 / ř.1, v procentech)	0,157 %	0,109 %	0,073%	0,072%
12	Efektivnost FÚ v N. Boru - příjmy na 1 Kč výdajů	25,63	25,60	27,29	25,42
13	Příjmy FÚ v Novém Boru na 1 zaměstnance v Kč	10 409 177	10 663 848	11 796 188	11 487 813
14	V roce předepsané penále (tis. Kč) / podíl na kumulovaných obratech za celý rok (= ř. 14 / ř. 7)	9 248	28 405	11 495	25 991
		2,61%	8,07%	3,05%	7,07%
15	Penále v roce neuhrazené (stav 3 a 5, v tis. Kč) / podíl z penále předepsaného (= ř. 15 / ř. 14)	4 946	20 913	7 191	20 097
		53,48%	73,62%	62,56%	77,32%
16	Penále v roce uhrazené (stav 6, v tis. Kč) / podíl z penále předepsaného (= ř. 16 / ř. 14)	4 301	7 492	4 146	5 894
		46,51%	26,38%	36,07%	22,69%

Zdroj: Údaje na ř. č. 1 - 6 převzaty ze statistik MF ČR, viz Příloha B - Vývoj nákladovosti a efektivnosti činnosti územních finančních orgánů. Údaje na dalších řádcích byly získány ze sestav S1 Finančního úřadu za roky 2003 - 2006:

Řádek č. 7: celková částka za všechny předpisné věty pouze pro daně nové daňové soustavy (bez bilančního převodu, předpisů zajištění daně, apod.)

Ř. 8: kumulace za předpisné věty ve stavu 3 a 5

Ř. 9: kumulace za předpisné věty ve stavu 6, 7, 8 a 9

Ř. 14: kumulace za všechny POV na penále (ZS=303)

Ř. 15: ze všech vět na penále proveden výběr vět ve stavu 3 a 5

Ř. 16: ze všech vět na penále proveden výběr vět ve stavu 6

Tabulka 7: Porovnání činnosti Finančního úřadu v Novém Boru za roky 2007 až 2009 s výsledky za všechny územní finanční orgány („ÚFO“), efektivnost činnosti, meziroční srovnání výše penále, penále dle § 37b a úroku předepsaného, neuhrazeného a uhrazeného.

Č.ř.	Ukazatele:	2007		2008		2009		
1 2 3 4 5 6	Údaje za ÚFO							
	1	Daňové příjmy celkem (tis. Kč)	576 537 763		606 715 224		522 890 259	
	2	Výdaje (bez tvorby RF, tis. Kč)	7 458 474		7 928 825		7 983 688	
	3	Počet zaměstnanců ÚFO	15 629		15 379		15 330	
	4	Výdaje na 1 zaměstnance v Kč	465 135		483 779		504 431	
	5	Efektivnost - příjmy na 1 Kč výdajů	77,30		76,52		65,49	
6	Příjmy na 1 zaměstnance v Kč	36 888 973		39 450 889		34 108 954		
7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17	Údaje za FÚ v Novém Boru							
	7	Kumulované obraty – MD FÚ v Novém Boru (tis. Kč)	380 412		386 167		235 009	
	8	Z toho předpisy neuhrazené (stav 3 a 5, tis. Kč)	-44 844		-71 082		-50 985	
	9	Z toho předpisy uhrazené (stav > 5, tis. Kč)	425 255		457 249		285 994	
	10	Zaměstnanců FÚ v NB	31		31		30	
	11	Podíl FÚ na příjmech ÚFO (= ř.7 / ř.1, v procentech)	0,066%		0,064%		0,045%	
	12	Efektivnost FÚ v N. Boru - příjmy na 1 Kč výdajů	25,71		24,16		15,04	
	13	Příjmy FÚ v N. Boru na 1 zaměstnance v Kč	12 271 355		12 457 000		7 833 633	
	14	Penále, úrok a penále dle § 37b („příslušenství“) celkem za období (tis. Kč) / podíl na kumulovaných obrazech za celý rok	26 168	6,88%	19 454	5,04%	9 861	4,20%
	15	Předepsané penále (tis. Kč) / podíl na příslušenství	22 266	85,09%	10 971	56,39%	3 863	39,17%
	16	Z toho penále uhrazené / neuhrazené (tis. Kč)	17 648	4 618	7 566	3 405	951	2 913
17	Předepsaný úrok (tis. Kč) / podíl na příslušenství	3 896	14,89%	8 198	42,14%	5 531	56,09%	
	Z toho úrok uhrazený / neuhrazený (tis. Kč)	2 151	1 745	717	3 730	1 161	4 371	
	Předepsané penále dle § 37b (tis. Kč) / podíl na příslušenství	6	0,02%	285	1,5%	467	4,74%	
	Z toho penále dle § 37b uhrazené / neuhrazené (tis. Kč)	5	0	102	184	372	94	

Zdroj: Údaje na ř. č. 1 - 6 převzaty ze statistik MF ČR, viz Příloha B - Vývoj nákladovosti a efektivnosti činnosti územních finančních orgánů. Údaje na dalších řádcích byly získány ze sestav S1 Finančního úřadu za roky 2007 - 2009:

Řádek č. 7: celková částka za všechny předpisné věty pouze pro daně nové daňové soustavy (bez bilančního převodu, předpisů zajištění daně, apod.)

Ř. 8: kumulace za předpisné věty ve stavu 3 a 5

Ř. 9: kumulace za předpisné věty ve stavu 6, 7, 8 a 9

Ř. 14: kumulace za všechny POV na příslušenství (ZS=303, 308 a 309)

Dvojrádek č. 15: podíl penále dle § 63 na příslušenství a jeho úhrada

Dvojrádek č. 16: podíl úroku dle § 63 na příslušenství a jeho úhrada

Dvojrádek č. 17: podíl penále dle § 37b na příslušenství a jeho úhrada

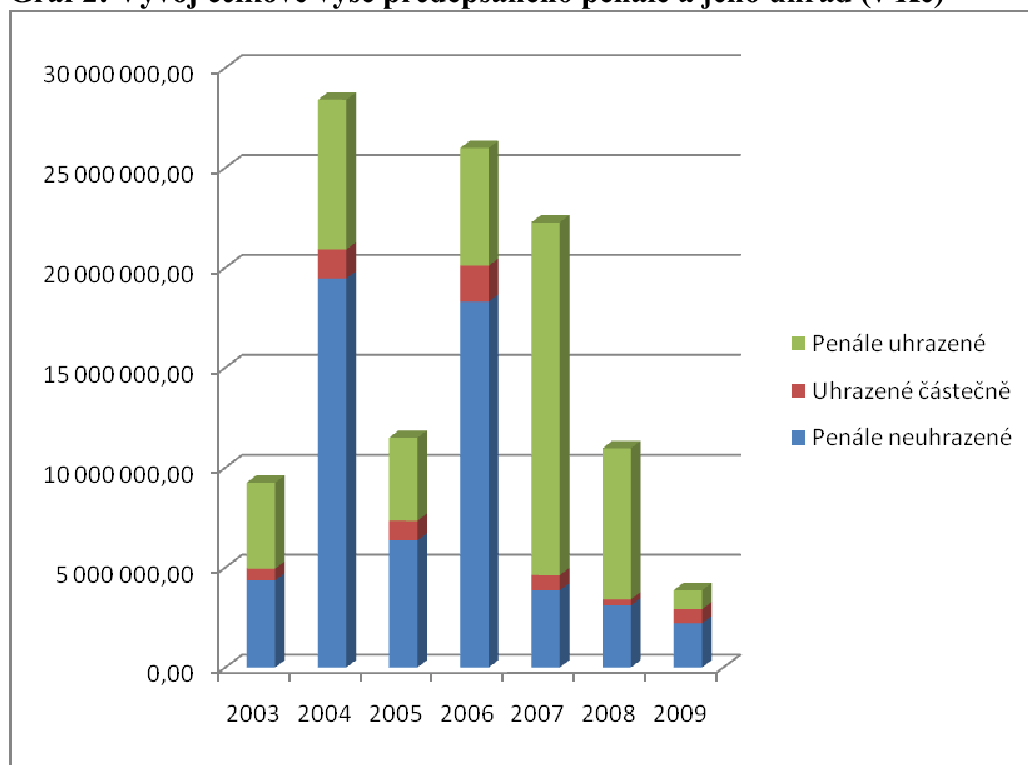
Rok od roku (s výjimkou let 2006 a 2009) se zvyšují daňové příjmy vybrané všemi finančními úřady. Počet zaměstnanců v rámci resortu je relativně stabilní s mírným poklesem v posledních dvou letech, efektivita se po slabších letech 2003 a 2004 téměř zdvojnásobila, stejně jako příjmy na jednoho zaměstnance, které v posledních pěti letech trvale překračují hranici třiceti milionů. K poklesu daňových příjmů došlo až v roce 2009, pravděpodobně v souvislosti s celosvětovým ekonomickým vývojem.

Kumulované obraty Finančního úřadu (získané ze sestav S1 z ročních závěrek) za roky 2003 až 2008 jsou stabilní, ke znatelnému výpadku došlo v roce 2009 (meziroční propad o 40 %), což souvisí s ekonomickou krizí v regionu. Výše předepsaného penále jako jediné časové sankce za roky 2003 až 2006 kolísá – maximální výše dosáhlo v roce 2004

(28 405 tis. Kč), minimální v roce 2003 (9 248 tis. Kč). Od roku 2007 dochází k nahrazení penále dle § 63 zákona úrokem z prodlení. Maximální předepsané výše dosáhl úrok v roce 2008 (8 198 tis. Kč); v tomto roce bylo ještě penále sdělené daňovým subjektům vyšší (10 971 tis. Kč). Zjevně se jednalo o penále za „stará“ zdaňovací období, s datem splatnosti daně do 31.12.2006.

V roce doručení platebního výměru daňové subjekty větší část sděleného penále nehradí (což možná souvisí i s tím, že správce daně penalizuje vždy ke konci roku – cca od října, takže subjekty úhradu nemusí stihnout), nejvyšší podíl neuhrazeného penále jako výhradní sankce je v roce 2006 – 77,32 % (další výjimečný extrém je v roce 2004: 73,62 %). S nástupem úroku z prodlení je zřejmá snaha pracovníků správce daně, aby vydali platební výměry do lhůty pro vybrání daně: v roce 2007 je předepsaná výše penále 22 266 tis. Kč, v roce 2008 již jen 10 971 tis. Kč a v roce 2009 předepsané penále činí pouze 3 863 tis. Kč, celková výše sděleného penále strmě klesá. V roce 2009 také poprvé předepsaná výše úroku z prodlení dle § 63 zákona přesahuje předepsané penále dle § 63 zákona ve znění platném do 31.12.2006 (5 531 tis. Kč > 3 863 tis. Kč). Úrok z prodlení přebírá roli, kterou dříve zastávalo penále. Viz Graf 2 a Graf 3:

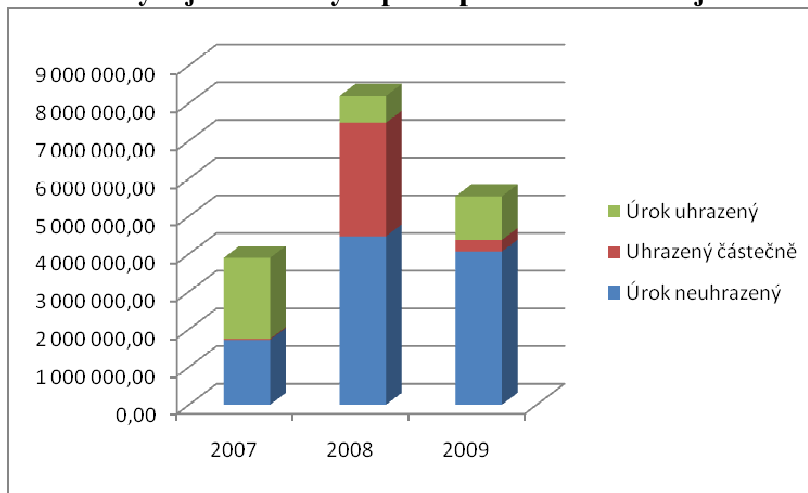
Graf 2: Vývoj celkové výše předepsaného penále a jeho úhrad (v Kč)



Zdroj: Údaje ze sestav S1 za roky 2003 – 2009. Penále uhrazené – stav věty na penále (POV) 6, penále částečně uhrazené – stav POV 5, penále neuhrazené – stav POV 3.

Z grafu vyplývá, že v roce 2007 došlo k neobvykle vysoké úhradě vět na penále v tomto roce předepsaných, a to jak poměrně (79,26 %), tak i absolutně (uhrazeno 17,6 mil. Kč z celkem 22,2 mil. Kč). Prověření důvodu tak vysokého podílu úhrady je obsahem dalších částí práce (část 4.1.5. – určení podílu jednotlivých daní na celkovém penále včetně úhrad, část 4.4. – rozbor párování předpisů a plateb u fiskálně významných druhů příjmů). Ze samotné sestavy S1 nelze stanovit, zda například nedošlo k odpisu penále, které bylo zcela nedobytné nebo k zániku daňové povinnosti při zániku firmy výmazem z obchodního rejstříku.

Graf 3: Vývoj celkové výše předepsaného úroku a jeho úhrad od roku 2007 (v Kč)



Zdroj: Údaje ze sestav S1 za roky 2007 – 2009. Úrok uhrazený – stav věty na úrok (POV) 6, úrok částečně uhrazený – stav POV 5, úrok neuhrazený – stav POV 3.

Penále dle § 37b nabíhá velice zvolna; maxima ve výši 466 662 Kč dosáhlo v roce 2009. Za zmínku stojí, že přestože jeho priorita úhrady je vysoká, například v roce 2008 bylo uhrazeno pouze z 35,79 %. Vzhledem k jeho malé celkové částce (285 351 Kč) mohlo dojít k předepsání jeho podstatné části na sklonku roku (podrobnější rozbor penále v část práce 4.3).

Celkový počet platebních výměrů na penále vydaných od zavedení nové daňové soustavy⁹⁾ do dne 26.7.2010 je 27 904 (určeno vyhledáním z databáze ADIS: PLVY PRO PENALIZACI – Hledej – dle druhů příjmů) – viz Tabulka 8 a Graf 4:

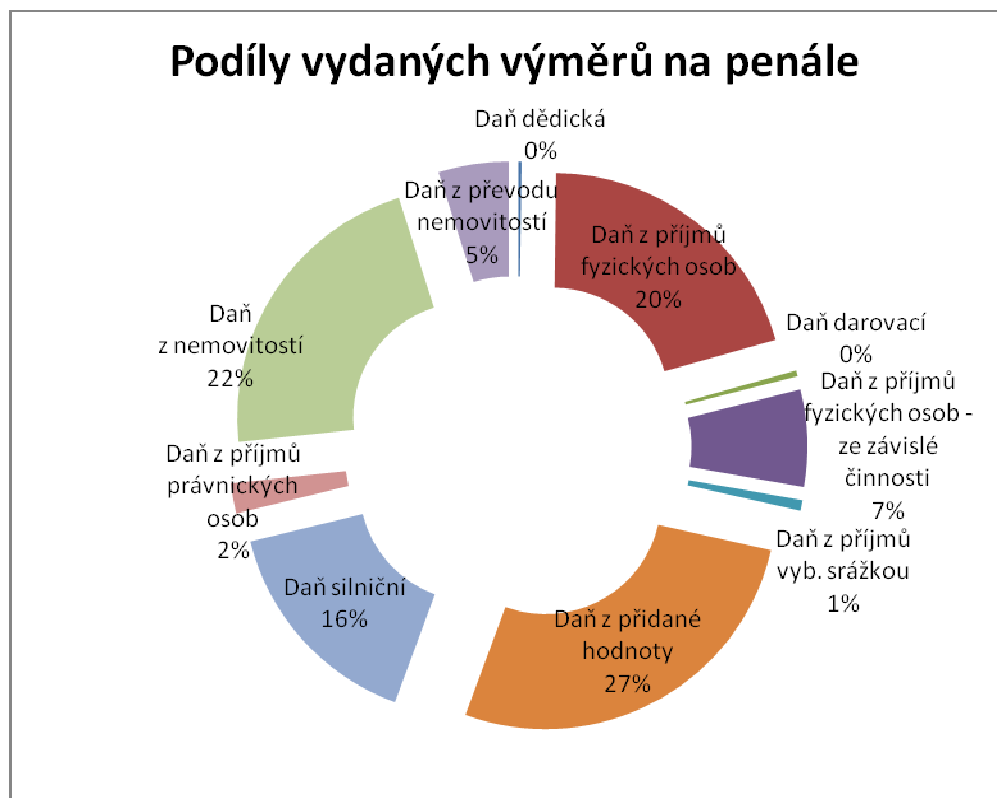
⁹⁾ Údaje pro spotřební daně již nejsou vzhledem k změně příslušného správce daně k dispozici - od 1.1.2006 přešla správa spotřebních daní zákonem č. 501/2004 Sb., o změně zákonů v souvislosti s přijetím správního řádu, na celní správu.

Tabulka 8: Počty vydaných platebních výměrů na penále

Druh příjmu daně nové daňové soustavy	Výměrů	Podíl z celkového počtu (v %)
Daň z příjmů právnických osob (770)	593	2%
Daň z příjmů fyzických osob (72)	5 690	20%
Daň z příjmů fyzických osob - ze závislé činnosti (71)	1 899	7%
Daň z příjmů vybíraná srážkou (771, 772)	207	1%
Daň z přidané hodnoty (70)	7 553	27%
Daň silniční (74)	4 336	16%
Daň dědická (773)	57	0%
Daň darovací (774)	115	0%
Daň z nemovitostí (775)	6 084	22%
Daň z převodu nemovitostí (776)	1 370	5%
Celkem vydaných platebních výměrů:	27 904	100,00%

Zdroj: Výběr z databáze ADIS

Graf 4: Podíly jednotlivých druhů příjmů na celkovém počtu vydaných pen. výměrů



Zdroj: Výběr z databáze ADIS, údaje z Tabulky 8.

Nejvyšší podíl z vydaných platebních výměrů na penále má daň z přidané hodnoty, následuje daň z nemovitostí, daň z příjmu fyzických osob podávajících přiznání a daň silniční. Celkem se tyto daně podílí na všech vydaných výměrech z 84,8 %.

4.1. Údaje ze sestav S1

4.1.1. Rok 2003

V sestavě je celkem 2347 předpisných vět na penále (tj. pravděpodobně platebních výměrů), na celkovou částku 9 247 800 Kč. Následující tabulka obsahuje počty a částky předpisných vět na penále podle druhů příjmů a jejich stavů:

Tabulka 9: Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2003 podle jednotlivých druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	31	696 069	24	612 907	88,05	7	83 162	0	0
DPFO	361	1 779 217	258	1 070 623	60,17	91	479 805	12	228 789
DPFO-ZČ	159	1 309 067	100	611 370	46,70	55	669 660	4	28 037
DPS	14	11 580	8	8 852	76,44	6	2 728	0	0
DPH	486	3 049 306	264	1 053 397	34,55	210	1 952 359	12	43 550
DSL	351	501 992	263	341 715	68,07	85	159 424	3	853
DDě	6	3 270	4	870	26,61	2	2 400	0	0
DDa	15	459 310	10	187 822	40,89	3	249 527	2	21 961
DNE	791	736 742	532	293 354	39,82	242	416 461	17	26 927
DPN	133	701 247	95	120 585	17,20	29	344 054	9	236 608
Celkem	2 347	9 247 800	1 558	4 301 495	46,51	730	4 359 580	59	586 725

Legenda:

DPPO ... Daň z příjmů právnických osob

DPFO ... Daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání

DPFO - ZČ ... Daň z příjmů fyzických osob - ze závislé činnosti

DPS ... Daň z příjmů vybíraná srážkou

DPH ... Daň z přidané hodnoty

DSL ... Daň silniční

DDě ... Daň dědická

DDa ... Daň darovací

DNE ... Daň z nemovitostí

DPN ... Daň z převodu nemovitostí

Zdroj: Sestava S1 pro rok 2003.

Nejvyšší podíl na předepsaném penále mají daň z přidané hodnoty (32,97 %), daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (19,24 %) a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (14,16 %). V úhrnu se tyto tři daně podílí na penále z 66,37 %. Nejnižší podíl uhrazeného penále¹⁰⁾ je u daně z převodu nemovitostí (17,20 %), u daně dědické (26,61 %, zde je však minimální jak částka, tak i počet výměrů) a u daně z přidané hodnoty (34,55 %). Nejvyšší podíl úhrady je u daně z příjmů právnických osob (88,05 %). V absolutních částkách je nejhůře placeno penále u daně z přidané hodnoty, do roční

¹⁰⁾ Stav předpisných a platebních vět je závislý na tom, zda bylo provedeno párování (viz dříve). Pokud nebylo spárováno (systém páruje automaticky cca od roku 2006), předpisná věta zůstává ve stavu 3 i pokud je na ODÚ platba, která by ji mohla uhradit. Také „rozpárováním“ spuštěným pracovníkem správce daně dojde ke vrácení stavu vět na hodnotu „3“.

závěrky zůstalo neuhrazeno 1 952 359 Kč, následuje daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti s 669 660 Kč. Nejvyšší počet neuhrazených předpisných vět na penále je u daně z nemovitostí (242), následuje daň z přidané hodnoty (210).

4.1.2. Rok 2004

V sestavě je celkem 3037 předpisných vět na penále na celkovou částku 28 405 048 Kč.

Tabulka 10: Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2004 podle jednotlivých druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	62	1 394 560	48	591 518	42,42	13	790 968	1	12 074
DPFO	644	15 464 933	317	1 529 290	9,89	313	13 232 701	14	702 942
DPFO-ZČ	236	907 724	159	506 068	55,75	75	374 313	2	27 343
DPS	17	12 230	12	9 739	79,63	5	2 491	0	0
DPH	752	9 484 858	383	4 342 354	45,78	354	4 446 227	15	696 277
DSL	517	353 672	350	146 153	41,32	163	205 293	4	2 226
DDě	1	198	1	198	100,00	0	0	0	0
DDa	7	7 191	6	6 448	89,67	0	0	1	743
DNE	734	419 858	576	268 458	63,94	152	147 214	6	4 186
DPN	67	359 824	52	92 158	25,61	14	266 930	1	736
Celkem	3 037	28 405 048	1 904	7 492 384	26,38	1 089	19 466 137	44	1 446 527

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

Nejvyšší podíl na předepsaném penále v roce 2004 má daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (54,44 %) a daň z přidané hodnoty (33,39 %). V úhrnu mají tyto daně celkový podíl 87,84 %. Nejnižší podíl uhrazeného penále je u daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (9,89 %) a u daně z převodu nemovitostí (25,61 %). Nejvyšší podíl úhrady je u daně dědické (100 %, ale jedná se o jediný výměr v roce) a u daně darovací (89,67 %, podobná situace). V absolutních částkách je nejhůře placeno penále u daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání, do roční závěrky zůstalo neuhrazeno 13 232 701 Kč, následuje daň z přidané hodnoty s 4 446 227 Kč. Nejvyšší počet neuhrazených předpisných vět na penále je u daně z přidané hodnoty (354), následuje daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (313).

4.1.3. Rok 2005

V sestavě je celkem 2590 předpisných vět na penále na celkovou částku 11 495 024 Kč.

Tabulka 11: Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2005 podle jednotlivých druhů příjmu

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	42	1 189 581	31	564 205	47,43	11	625 376	0	0
DPFO	612	2 524 445	383	767 027	30,38	211	1 598 391	18	159 027
DPFO-ZČ	193	892 507	128	378 529	42,41	62	485 013	3	28 965
DPS	19	11 155	8	9 894	88,70	11	1 261	0	0
DPH	610	2 830 325	359	989 200	34,95	238	1 776 942	13	64 183
DSL	348	251 188	245	177 261	70,57	99	73 009	4	918
DDě	4	16 310	3	16 140	98,96	1	170	0	0
DDa	8	43 814	5	8 718	19,90	3	35 096	0	0
DNE	495	573 880	351	141 321	24,63	138	429 890	6	2 668
DPN	259	3 161 819	193	1 101 660	34,84	51	1 333 527	15	726 632
Celkem	2 590	11 495 024	1 706	4 153 955	36,14	825	6 358 675	59	982 393

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

Nejvyšší podíl na předepsaném penále v roce 2005 má daň z převodu nemovitostí (27,51 %), daň z přidané hodnoty (24,62 %) a daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (21,96 %). V úhrnu mají tyto daně celkový podíl 74,09 %. Nejnižší podíl uhrazeného penále je u daně darovací (19,90 %) a u daně z nemovitostí (24,63 %). Nejvyšší podíl úhrady je opět u daně dědické (98,96 %, ale jedná se pouze o čtyři platební výměry v roce) a u daně z příjmů vybírané srážkou (88,70 %). V absolutních částkách je nejhůře placeno penále u daně z přidané hodnoty, do roční závěrky zůstalo neuhrazeno 1 776 942 Kč, následuje daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání s 1 598 391 Kč. Nejvyšší počet neuhrazených předpisných vět na penále je u daně z přidané hodnoty (238), následuje daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (211).

4.1.4. Rok 2006

V sestavě je celkem 3 753 předpisných vět na penále na celkovou částku 25 991 266 Kč.

Tabulka 12: Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2006 podle jednotlivých druhů příjmu

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	72	2 832 524	48	996 160	35,17	20	1 304 492	4	531 872
DPFO	1064	5 848 473	527	1 452 697	24,84	506	3 983 448	31	412 328
DPFO-ZČ	255	3 305 749	160	748 679	22,65	89	2 536 966	6	20 104
DPS	31	63 259	21	13 145	20,78	10	50 114	0	0
DPH	1022	10 886 211	425	1 410 701	12,96	574	9 186 171	23	289 339
DSL	490	445 626	333	297 352	66,73	148	134 799	9	13 475
DDě	2	215	0	0	0,00	2	215	0	0
DDa	10	490 710	7	9 894	2,02	2	1 798	1	479 018
DNE	595	373 677	382	173 823	46,52	205	197 371	8	2 483
DPN	212	1 744 822	154	791 980	45,39	52	907 173	6	45 669
Celkem	3 753	25 991 266	2 057	5 894 431	22,68	1 608	18 302 547	88	1 794 288

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

Nejvyšší podíl na předepsaném penále v roce 2006 má daň z přidané hodnoty (41,88 %), daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (22,50 %) a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (12,72 %). V úhrnu mají tyto tři daně celkový podíl 77,10 %. Nejnižší podíl uhrazeného penále je u daně dědické a darovací (0 % a 2,02 % - jednotlivé případy), zásadní dopad na placení však má daň z přidané hodnoty (12,96 %), daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (22,65 %) a daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (24,84 %). Nejvyšší podíl úhrady je poprvé u daně silniční (66,73 %, ale oproti předchozímu roku - 70,57 % - došlo k poklesu). V absolutních částkách je nejhůře placeno penále u daně z přidané hodnoty, do roční závěrky zůstalo neuhrazeno 9 186 171 Kč, následuje daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání s 3 983 448 Kč a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti 2 536 966 Kč. Nejvyšší počet neuhrazených předpisných vět na penále je u daně z přidané hodnoty (574), následuje daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (506).

4.1.5. Rok 2007

Penále dle § 63

V sestavě je celkem 3 496 předpisných vět na penále na celkovou částku 22 265 940 Kč.

Tabulka 13: Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2007 podle jednotlivých druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	86	6 532 431	47	7 658 386	117,24	39	-1 125 955	0	0
DPFO	681	5 390 121	322	2 496 505	46,32	317	2 580 510	42	313 106
DPFO-ZČ	241	907 586	127	726 027	80,00	109	138 995	5	42 564
DPS	42	34 530	25	18 216	52,75	17	16 314	0	0
DPH	935	7 243 210	480	5 306 735	73,26	439	1 669 768	16	266 707
DSL	467	530 505	326	422 062	79,56	131	101 150	10	7 293
DDě	2	1 285	1	1 086	84,51	1	199	0	0
DDa	13	11 064	12	10 883	98,36	1	181	0	0
DNE	747	562 123	463	361 209	64,26	266	185 023	18	15 890
DPN	282	1 053 085	226	647 002	61,44	46	288 201	10	117 882
Celkem	3 496	22 265 940	2 029	17 648 111	79,26	1 366	3 854 386	101	763 442

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

Nejvyšší podíl na předepsaném penále v roce 2007 má daň z přidané hodnoty (32,53 %), daň z příjmů právnických osob (29,34 %) a daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (24,21 %). V úhrnu mají tyto tři daně celkový podíl 86,08 %. Nejnižší podíl uhrazeného penále je u daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání (46,32 %).

Nejvyšší podíl úhrady je u daně z příjmů právnických osob (117,24 %), což je údaj, který společně se zápornou hodnotou celkové částky neuhrazeného penále (předpisné věty ve stavu 3) vzbuzuje oprávněné pochybnosti o své správnosti. Autor práce zjistil, že se skutečně jedná o chybu v systému ADIS a dokládá to pro jeden případ anonymizovanou částí výpisu ze sestavy S1:

DATUM	OB S ZSU	Měsíční obraty		Kumulované obraty		Zůstatky	
		MD	DAL	MD	DAL	-nedopl.	+přepl.
	Z	0.00	0.00	0.00	0.00		0.00
22/11/02 08	3 303	-1 662 055.00		-1 662 055.00	0.00	1 662 055.00	
22/11/02 08	6 303	1 662 055.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
	90	0.00	0.00	0.00	0.00		0.00

První hodnotový řádek výpisu dokládá, že počáteční zůstatek na ODÚ je nulový. Na třetím řádku vidíme, že v účetním období srpna 2007 (OB = 08) došlo k předepsání penále splatného k 22.11.2002 ve výši 1 662 055 Kč. Předpis penále se stejnou splatností, ve stejné výši ale s opačným znaménkem na řádku druhém zůstal ve stavu „3“, ačkoliv se měl spárovat s předpisem z řádku třetího a dostat se také do stavu „6“. Poslední řádek výpisu dokládá, že konečný stav ODÚ je opět nulový.

Výše popsaný stav zkresluje údaje v tabulce. Nemá sice vliv na výši celkové částky penále předepsaného v roce 2007, neboť do třetího sloupce tabulky se započítají oba tyto předpisy s výsledným nulovým efektem, ale má dopad

- 1) na počet předpisných vět ze sloupce 2, který již nelze interpretovat jako počty platebních výměrů,
- 2) na čtvrtý a pátý sloupec – „Z toho v období uhrazeno zcela, stav 6“; zde došlo k navýšení jak počtu případů, tak částky a
- 3) na sloupce 7 a 8, kdy počet neuhraných vět na penále je o jednu vyšší a částka celkem neuhraného penále se (vzhledem ke stavu věty „3“) snížila o 1 662 055 Kč.

Z blíže nezjištěného důvodu pracovník správce daně v roce 2007 potřeboval pravděpodobně pro práci v jiné oblasti systému ADIS zrušit historický předpis penále. Aby osobní daňový účet nevykazoval chybný stav, předpis byl poté opět na ODÚ „vrácen“.

Autor práce zjistil, že se jedná pouze o šestnáct případů (8 DS), avšak jde o POV s vysokými částkami penále. (Převážně se jedná o daňové subjekty, které vstoupily do likvidace, konkurzu nebo zanikly a byly vymazány z Obchodního rejstříku.) Po korekci odhalené chyby tabulka pro daň z příjmů právnických osob obsahuje tyto hodnoty:

Tabulka 13a: Údaj o penále ze sestavy S1 za rok 2007 pro DPPO po korekci

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	70	6 532 431	39	5 204 848	79,68	31	1 327 583	0	0
...									
Celkem	3 480	22 265 940	2 021	15 194 573	68,24	1 358	6 307 924	101	763 442

Zdroj: Sestava S1 pro rok 2007. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

Vysoký podíl úhrady spolu s velkými částkami uhrazeného penále vykazuje daň z přidané hodnoty (5 306 735 Kč, tj. 73,26 %) a daň z příjmů právnických osob po korekci (5 204 848 Kč, tj. 79,68 %). V absolutních částkách je nejhůře placeno penále u daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání, do roční závěrky zůstalo neuhrzeno 2 580 510 Kč, následuje daň z přidané hodnoty s 1 669 768 Kč a korigovaná daň z příjmů právnických osob s 1 327 583 Kč. Nejvyšší počet neuhrzených předpisných vět na penále je u daně z přidané hodnoty (439), následuje daň z příjmů fyzických osob (317).

Ze sestavy se zdá, že placení penále se na rozdíl od předchozích let zlepšilo, podíl uhrazených vět na penále (ve stavu 6) po korekci je 68,24 % z penále celkem předepsaného. Za roky 2003-2006 činí podíl uhrazeného penále celkem na penále celkem sděleném 29,07 %. Podíl za rok 2007 překračuje průměr za předchozí roky více než dvojnásobně.

Úrok z prodlení

V sestavě je celkem 2 815 předpisných vět na úrok z prodlení na celkovou částku 3 118 881 Kč (jedná se o korigované údaje uvedené v tabulce kurzívou; důvod korekce je popsán v části 4.1.6, u úroku z prodlení za rok 2008).

Tabulka 14: Údaje o úroku ze sestavy S1 za rok 2007 podle jednotlivých druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	44	86 316	21	26 434	30,62	22	59 416	1	466
DPFO	1189	301 956	371	100 017	33,12	813	200 232	5	1 707
DPFO-ZČ	24	56 948	6	23 848	41,88	18	33 100	0	0
DPS	2	229	0	0	0,00	2	229	0	0
DPH	1159	3 213 907	445	1 928 095	59,99	701	1 274 665	13	11 147
DPH*	1156	2 436 591	445	1 928 095	79,13	698	497 349	13	11 147
DSL	68	87 082	30	11 386	13,08	38	75 696	0	0
Ddě	2	0	2	0	0,00	0	0	0	0
Dda	24	3 999	7	828	20,71	17	3 171	0	0
DNE	104	15 073	27	3 530	23,42	75	9 923	2	1 620
DPN	202	130 687	120	57 187	43,76	76	62 042	6	11 458
Celkem	2 818	3 896 197	1 029	2 151 325	55,22	1 762	1 718 474	27	26 398
Celkem *	2 815	3 118 881	1 029	2 151 325	68,98	1 759	941 158	27	26 398

Zdroj: Sestava S1 pro rok 2007. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

* Pozn.: Kurzívou jsou uvedeny korigované údaje na základě analýzy úroku za rok 2008

Nejvyšší podíl na předepsaném úroku v roce 2007 má daň z přidané hodnoty (78,12 %) a daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (9,68 %). Dohromady činí podíl těchto dvou daní na celkem sděleném úroku 87,81 %. Nejnižší podíl uhrazeného úroku z prodlení je u daně dědické a u daně z příjmů vybíraných srážkou (0 % - jde o jednotlivé případy). Nejlépe je hrazen úrok u daně z přidané hodnoty (79,13 %), u daně z převodu nemovitostí (43,76 %) a u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (41,88 %). V absolutních částkách je nejhůře placen úrok u daně z přidané hodnoty, do roční závěrky zůstalo neuhrazeno 497 349 Kč, následuje daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání s 200 232 Kč. Nejvyšší počet neuhrazených předpisných vět na úrok je u daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání (813), následuje daň z přidané hodnoty (698). U úroku z prodlení není možné klást rovnítko mezi počty předpisných vět na úrok z prodlení a počty platebních výměrů, protože (jak bylo uvedeno v části 3.3.2) úrok se do evidence předepisuje průběžně, v měsíčních intervalech, až do doby uhrazení dlužné daně – nelze tedy z tohoto hlediska porovnávat počty POV na penále a počty POV na úrok z prodlení.

Penále dle § 37b

V sestavě je celkem 27 předpisných vět na penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků na celkovou částku 5 714 Kč.

Tabulka 15: Údaje o penále § 37b ze sestavy S1 za rok 2007 podle druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DPFO	2	2 212	2	2 212	100,00	0	0	0	0
DPFO-ZČ	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DPS	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DPH	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DSL	2	444	1	144	32,43	1	300	0	0
DDě	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DDa	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DNE	23	3 058	21	3 043	99,51	2	15	0	0
DPN	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
Celkem	27	5 714	24	5 399	94,49	3	315	0	0

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

U penále dle § 37b zákona se jedná o sankci na základě kontrolního úkonu správce daně. Z tabulky vyplývá, že správce daně (za zdaňovací období s datem splatnosti daně v roce 2007) provedl celkem 27 kontrol, po jejichž uzavření byl vydán platební výměr, obsahující i penále. Fiskální efekt penále dle § 37b zákona je však zanedbatelný.

4.1.6. Rok 2008

Penále dle § 63

V sestavě je celkem 1 113 předpisných vět na penále na celkovou částku 10 970 591 Kč. Jedná se o „staré“, „dobíhající“ penále, tj. sankci uplatněnou u pozdě uhrazených daní, jejichž původní den splatnosti nastal do 31.12.2006 (tedy například u daně z přidané hodnoty naposledy za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2006, či za zdaňovací období listopad 2006, pokud by se jednalo o měsíčního pláce).

Tabulka 16: Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2008 podle jednotlivých druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	31	3 905 455	27	3 853 835	98,68	3	21 764	1	29 856
DPFO	285	1 968 937	109	443 659	22,53	168	1 365 383	8	159 895
DPFO-ZČ	64	224 693	29	148 544	66,11	33	52 956	2	23 193
DPS	9	9 058	7	6 706	74,03	2	2 352	0	0
DPH	268	3 803 379	146	2 609 091	68,60	122	1 194 288	0	0
DSL	82	237 078	47	58 394	24,63	35	178 684	0	0
DDě	1	2 073	0	0	0,00	1	2 073	0	0
DDa	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DNE	315	365 264	143	284 247	77,82	169	78 563	3	2 454
DPN	58	454 654	27	161 574	35,54	25	208 468	6	84 612
Celkem	1 113	10 970 591	535	7 566 050	68,97	558	3 104 531	20	300 010

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

Nejvyšší podíl na penále předepsaném v roce 2008 má daň z příjmů právnických osob (35,60 %), daň z přidané hodnoty (34,67 %) a daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (17,95 %). V úhrnu mají tyto tři daně celkový podíl 88,22 %. Daň darovací a dědická z hlediska penále v podstatě skončila. Zapláceno u daně z příjmů právnických osob bylo (98,68 %), u daně z přidané hodnoty (68,60 %). (Tyto výsledky vzbuzují pochybnosti – sděleno bylo penále za „stará“ zdaňovací období, proč došlo k jeho úhradě až v roce 2008? Autor práce prověřil, že chyba popsána u penále u daně z příjmů

právnických osob za rok 2007 se zde neopakuje. Mohlo by se jednat o penále, které bylo vzápětí odepsáno, či může jít o prekluzi předpisu penále u zaniklých subjektů. Tyto hypotézy však nelze ze sestavy S1 ověřit.)

V absolutních částkách je nejhůře placeno penále u daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání, do roční závěrky zůstalo neuhrazeno penále v částce 1 365 383 Kč, následuje daň z přidané hodnoty s 1 194 288 Kč. Nejvyšší počet neuhrazených předpisných vět na penále je u daně z nemovitostí (169), následuje daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (168).

Je zřejmé, že došlo meziročně k poklesu počtu předpisných vět na penále (31,84 % z počtu a 49,27 % z částky za rok 2007), tedy že penále za stará období pomalu dobíhá a jeho úlohu přebírá úrok z prodlení. Vzhledem k minimálně šestileté době pro vybrání daně (nebyla-li lhůta přerušena) mohlo dojít v roce 2008 zcela v souladu se zákonem k zasílání výměrů na penále za období 2002-2006.

Úrok z prodlení

V sestavě je celkem 7 712 předpisných vět na úrok na celkovou částku 8 975 449 Kč.

Tabulka 17: Údaje o úroku ze sestavy S1 za rok 2008 podle jednotlivých druhů příjmu

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	220	171 912	91	79 730	46,38	126	82 881	3	9 301
DPFO	2893	1 326 962	562	228 379	17,21	2291	966 606	40	131 977
DPFO-ZČ	297	463 653	87	408 784	88,17	194	42 190	16	12 679
DPS	57	15 022	14	5 970	39,74	40	8 323	3	729
DPH	2709	5 626 378	565	-164 235	-2,92	2084	2 956 143	60	2 834 470
DPH*	2703	6 403 694	562	471 099	7,36	2081	3 733 459	60	2 199 136
DSL	587	260 932	169	58 887	22,57	387	194 403	31	7 642
DDě	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DDa	43	13 588	10	1 641	12,08	32	11 938	1	9
DNE	462	47 559	127	14 506	30,50	324	30 838	11	2 215
DPN	450	272 127	202	83 366	30,63	231	174 752	17	14 009
Celkem	7 718	8 198 133	1 827	717 028	8,75	5 709	4 468 074	182	3 013 031
Celkem*	7 712	8 975 449	1 824	1 352 362	15,07	5 706	5 245 390	182	2 377 697

Zdroj: Sestava S1 pro rok 2008. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

* Pozn.: Kurzívou jsou uvedeny na základě analýzy korigované údaje.

Nejvyšší podíl na předepsaném úroku v roce 2008 má daň z přidané hodnoty (71,35 %) a daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (14,78 %). Dohromady činí podíl těchto dvou daní na celkem sděleném úroku 86,13 %. U daně z přidané hodnoty je původně celková částka uhrazeného předepsaného úroku z prodlení (POV ve stavu „6“) záporná. Autor práce při podrobnějším rozboru zjistil, že součet kladných předpisných vět na úrok je 542 205 Kč, zatímco součet záporných vět na úrok je -706 440 Kč.

- 1) Tato situace byla způsobena třemi chybně vloženými předpisnými větami na úrok z prodlení v celkové částce 777 316 Kč v roce 2007. Tyto věty byly zahrnuty ve sloupcích 2 a 3 (počet předpisných vět, celkem na Kč) a ve sloupcích 7 a 8 (Neuhrazeno, stav 3: počet případů, částka celkem). Na základě tohoto zjištění autor práce zpětně snížil hodnoty za rok 2007. V roce 2008 podle sestavy S1 došlo k nápravě chybového stavu – byly vloženy tři předpisy na -777 316 Kč. Protože byly zahrnuty do sloupců 2 a 3 (počet POV, penále celkem) a ve sloupcích 4 a 5 (uhrazeno zcela: počet POV a částka celkem), upravil autor práce adekvátně i hodnoty za rok 2008.
- 2) Dalším důvodem chybového stavu je skutečnost, že od 1.1.2008 nastala účinnost zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, s dopadem do zákona o správě daní a poplatků, konkrétně do § 40b odst. 5. Toto ustanovení ex lege nově zamezilo vzniku úroku v průběhu insolvenčního řízení. Poněkud nejasné znění tohoto ustanovení: „...*vůči přihlášeným sankcím*...“ a pozdní implementace do systému ADIS způsobila, že v roce 2008 došlo k úročení předpisů přihlasitelných do insolvenčního řízení i poté, co bylo zahájeno. Po přihlášení těchto předpisů do insolvenčního řízení byl úrok za období po zahájení insolvence dodatečně snížen. Shodou okolností se jedná opět o tři předpisné věty; úrok byl snížen o 635 334 Kč. Údaje jsou zkreslené proto, že snížení předpisu úroku je zahrnuto do úhrady, tj. do sloupců 5 a 6 (uhrazeno zcela). Tabulka ve sloupcích 2 (počet POV celkem), 4 (počet POV uhrazených zcela), 5 (výše celkové částky za POV ve stavu 6), a 10 (celková částka za částečně uhrazené POV) obsahuje korigované údaje.

Nejnižší podíl uhrazeného úroku z prodlení je u daně z přidané hodnoty (7,36 %). U daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je podíl uhrazeného úroku nejvyšší (88,17 %). V absolutních částkách je nejhůře placen úrok u daně z přidané hodnoty, do roční závěrky zůstalo neuhrazeno 3 733 459 Kč, následuje daň z příjmů fyzických osob

podávajících přiznání s 966 606 Kč. Nejvyšší počet neuhrazených předpisných vět na úrok je u daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (2291), následuje daň z přidané hodnoty (2081).

Při porovnání výsledků u úroku za roky 2007 a 2008 vidíme zásadní propad podílu uhrazeného úroku na úroku předepsaném, a to z 68,98 % na 15,07 %. Je pravděpodobné, že podíl uhrazeného penále je v roce 2008 vyšší – a to z toho důvodu, že část předpisných vět na penále je uhrazena částečně. Podíl těchto vět na celkově předepsaném penále je 26,49 %. Ze sestavy S1 však nelze určit, z jaké části je předpisná věta uhrazena. (Pokud by u každé z těchto částečně uhrazených vět chyběla jedna koruna do plné úhrady – a tedy stavu 6 nebo 7, byl by celkový podíl uhrazeného úroku na úroku předepsaném 41,56 %). Další otázkou je, jakým způsobem byl uhrazen úrok v roce 2007 (může jít o jeho prominutí, odpis nebo další způsoby, které nemají fiskální dopad).

Penále dle § 37b

V sestavě je celkem 112 předpisných vět na penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků na celkovou částku 285 351 Kč.

Tabulka 18: Údaje o penále § 37b ze sestavy S1 za rok 2008 podle druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	2	13 728	2	13 728	100,00	0	0	0	0
DPFO	16	212 022	8	61 506	29,01	7	145 730	1	4 786
DPFO-ZČ	6	24 079	3	9 612	39,92	3	14 467	0	0
DPS	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DPH	10	25 292	5	6 983	27,61	4	9 520	1	8 789
DSL	6	1 098	4	642	58,47	2	456	0	0
Ddě	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
Dda	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DNE	72	9 132	69	9 120	99,87	3	12	0	0
DPN	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
Celkem	112	285 351	91	101 591	35,60	19	170 185	2	13 575

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

Přestože došlo k téměř čtyřnásobnému zvýšení počtu předpisných vět na penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků, nadále je jeho fiskální efekt zanedbatelný. Zajímavým

závěrem, který však vyplývá z této tabulky, je nízký podíl úhrady vyměřeného penále u daně z přidané hodnoty a u daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání. Tento druh penále má totiž ze zákona, podle § 59 odst. 5 písm. b), přednost před úhradou daně. Závěr, který by se nabízel zní, že správce daně provedl kontrolu u daňových subjektů, které již bojují s platební neschopností (či prostě platbu penále u doměřené daně bojkotují).

4.1.7. Rok 2009

Penále dle § 63

V sestavě je celkem 680 předpisných vět na penále na celkovou částku 3 863 393 Kč. Vzhledem k tomu, že se jedná o starou sankci uplatňovanou pro daně se splatností do 31.12.2006, dochází k dalšímu snížení jak počtu předpisných vět na penále (61,10 % počtu za 2008), tak ke snížení celkové částky penále předepsaného (35,22 % stavu za rok 2008).

Tabulka 19: Údaje o penále ze sestavy S1 za rok 2009 podle jednotlivých druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	Počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	8	137 131	4	10 852	7,91	4	126 279	0	0
DPFO	220	2 037 275	67	599 019	29,40	144	797 042	9	641 214
DPFO-ZČ	39	69 626	12	5 674	8,15	27	63 952	0	0
DPS	5	4 349	1	1 101	25,32	4	3 248	0	0
DPH	225	1 339 831	53	144 422	10,78	157	1 144 805	15	50 604
DSL	74	38 984	34	5 944	15,25	39	32 501	1	539
DDě	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DDa	1	1 491	0	0	0,00	1	1 491	0	0
DNE	93	49 094	42	43 407	88,42	51	5 687	0	0
DPN	15	185 612	5	140 096	75,48	9	40 483	1	5 033
Celkem	680	3 863 393	218	950 515	24,60	436	2 215 488	26	697 390

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

Daněmi mající nejvyšší podíl na sděleném penále jsou daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (52,73 %) a daň z přidané hodnoty (34,68 %). V úhrnu mají tyto daně celkový podíl 87,41 %. Tyto druhy příjmů však nejsou příliš dobře hrazeny – u DPH bylo uhrazeno pouze 10,78 % a u daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání 25,32 %. Podílem uhrazeného penále se z průměru vymyká daň z nemovitostí (88,42 %) a daň z převodu nemovitostí (75,48 %) – vzhledem k výši penále je však jejich fiskální efekt

minimální. Nejvyšší nedoplatek v absolutní výši ke dni roční závěrky zbyl u daně z přidané hodnoty (1 144 805 Kč).

Úrok z prodlení

V sestavě je celkem 10 227 předpisných vět na úrok na celkovou částku 5 531 236 Kč.

Tabulka 20: Údaje o úroku ze sestavy S1 za rok 2009 podle jednotlivých druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	Počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	232	696 753	134	262 808	37,72	95	419 965	3	13 980
DPFO	3163	1 417 349	731	402 517	28,40	2385	847 916	47	166 916
DPFO-ZČ	472	444 580	112	87 950	19,78	354	342 562	6	14 068
DPS	131	22 349	46	20 931	93,66	84	1 210	1	208
DPH	3986	2 344 769	686	232 221	9,90	3260	2 041 786	40	70 762
DSL	912	294 853	313	75 620	25,65	589	183 878	10	35 355
DDě	12	6 180	0	0	0,00	11	5 936	1	244
DDa	31	9 991	6	3 115	31,18	24	6 812	1	64
DNE	878	98 967	222	30 505	30,82	644	65 933	12	2 529
DPN	410	195 445	107	45 054	23,05	296	144 568	7	5 823
Celkem	10 227	5 531 236	2 357	1 160 721	20,98	7 742	4 060 566	128	309 949

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

Při porovnání s předchozím rokem vidíme v roce 2009 nárůst v počtu předpisných vět (+32,61 %), avšak pokles celkové výše předepsaného úroku (-38,37 %). Tento výsledek lze interpretovat jako důsledek hospodářské krize, kdy daňové subjekty mají menší daňové povinnosti než předešlý rok a přesto je hradí opožděně. Podíl uhrazeného úroku z prodlení je však vyšší než v roce 2008. Na celkové výši předepsaného úroku se nejvíce podílí daň z přidané hodnoty (42,39 %), daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (25,62 %) a daň z příjmů právnických osob (12,60 %). Dohromady činí podíl těchto třech daní na celkem sděleném úroku 80,61 %.

V absolutních částkách je nejhůře placen úrok u daně z přidané hodnoty, do roční závěrky zůstalo neuhrazeno 2 041 786 Kč, následuje daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání s 847 916 Kč. Nejvyšší počet neuhrazených předpisných vět na úrok je u daně z přidané hodnoty (3260), následuje daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (2385).

Penále dle § 37b

V sestavě je celkem 117 předpisných vět na penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků na celkovou částku 466 662 Kč.

Tabulka 21: Údaje o penále § 37b ze sestavy S1 za rok 2009 podle druhů příjmů

Druh příjmu	Předpisných vět (platebních výměrů)		Z toho v období uhrazeno zcela (stav POV „6“)		Podíl úhrady v %	Neuhrazeno (stav POV „3“) v Kč		Uhrazeno částečně (stav POV „5“) v Kč	
	počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč		počet	celkem na Kč	počet	celkem na Kč
DPPO	9	49 042	5	31 833	64,91	4	17 209	0	0
DPFO	21	280 633	18	268 893	95,82	2	2 890	1	8 850
DPFO-ZČ	9	48 883	9	48 883	100,00	0	0	0	0
DPS	1	303	1	303	100,00	0	0	0	0
DPH	24	78 860	21	13 676	17,34	1	6 885	2	58 299
DSL	3	893	2	833	93,28	1	60	0	0
DDě	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DDa	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
DNE	50	8 048	49	7 971	99,04	1	77	0	0
DPN	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0
Celkem	117	466 662	105	372 392	79,80	9	27 121	3	67 149

Zdroj: Sestava S1 pro analyzovaný rok. Legenda: viz Tabulka 9 v části 4.1.1. na str. 31.

I když se oproti roku 2008 počet předpisných vět téměř nenavýšil (+4,46 %), celková částka penále vzrostla výrazněji (+63,54 %). Částka penále je závislá na zjištění správce daně z daňové kontroly a souvisí s výší částky dodatečně doměřené daně – nelze tedy od počtu provedených kontrol dovozovat, jakou výši penále lze očekávat. Přesto, že se penále dle § 37b zákona vytrvale zvyšuje, je jeho fiskální efekt minimální, pokud ho porovnáme s úrokem či s penále dle § 63 zákona.

4.2. Údaje ze sestav platebních výměrů na penále

Ze sestavy „dad_165 – Výpis spočítaných a předepsaných penále“ (za jednotlivá zdaňovací období a druhy příjmů) lze určit podíly jednotlivých daní na celkové částce penále a jejich vývoj. Jedná se o platební výměry vydané v úloze „Penalizace“ vztahující se k jednotlivým zdaňovacím obdobím od roku 1993 do roku 2006, bez ohledu na to, kdy (ve kterém roce) byly správcem daně vydány (viz Příloha č. E - Údaje v sestavě dad_165, zdroj: ADIS)

Tabulka 22: Předepsané penále podle druhů příjmu za jednotlivá zdaňovací období
(částky v tis. Kč)

Období	DPPO	DPFO	DPFO-ZČ	DPS	DPH	DSL	DDě	DDa	DNE	DPN	celkem
1993	2 905	30 810	240	0	1 141	13	0	2	538	62	35 713
1993*	2 905	10 686	240	0	1 141	13	0	2	538	62	15 589
1994	2 166	10 166	351	21	4 596	49	1	4	518	439	18 312
1995	6 168	7 976	866	80	7 231	136	0	48	902	503	23 910
1996	2 868	3 500	699	16	5 943	327	0	13	1 861	594	15 820
1997	4 004	3 461	2 910	82	5 193	304	2	15	775	2 093	18 840
1998	1 339	2 801	1 095	8	4 624	310	18	33	560	1 616	12 403
1999	3 877	3 921	1 024	4	4 865	379	7	6	370	1 776	16 230
2000	2 937	5 642	830	3	6 505	327	2	51	349	1 014	17 660
2001	2 621	6 366	1 206	16	7 302	383	1	8	304	700	18 909
2002	1 368	2 960	1 122	33	3 993	264	0	489	259	1 606	12 095
2003	2 615	3 299	780	4	5 191	339	0	5	199	651	13 084
2004	1 279	2 822	905	16	3 183	432	0	13	192	647	9 490
2005	411	3 005	1 040	27	4 031	394	0	4	197	739	9 848
2006	75	295	467	24	4 286	238	3	19	160	455	6 022
Celkem	34 634	87 025	13 535	335	68 084	3 895	34	712	7 185	12 897	228 336
Celkem*	34 634	66 901	13 535	335	68 084	3 895	34	712	7 185	12 897	208 212
Podíl %	16,6	32,1	6,5	0,2	32,7	1,9	0,0	0,3	3,5	6,2	100,0

* Pozn.: hodnoty uvedené kurzívou jsou sníženy o „extrémní“ platební výměr – popis viz níže.

Legenda:

DPPO ... Daň z příjmů právnických osob

DPFO ... Daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání

DPFO - ZČ ... Daň z příjmů fyzických osob - ze závislé činnosti

DPS ... Daň z příjmů vybíraná srážkou

DPH ... Daň z přidané hodnoty

DSL ... Daň silniční

DDě ... Daň dědická

DDa ... Daň darovací

DNE ... Daň z nemovitostí

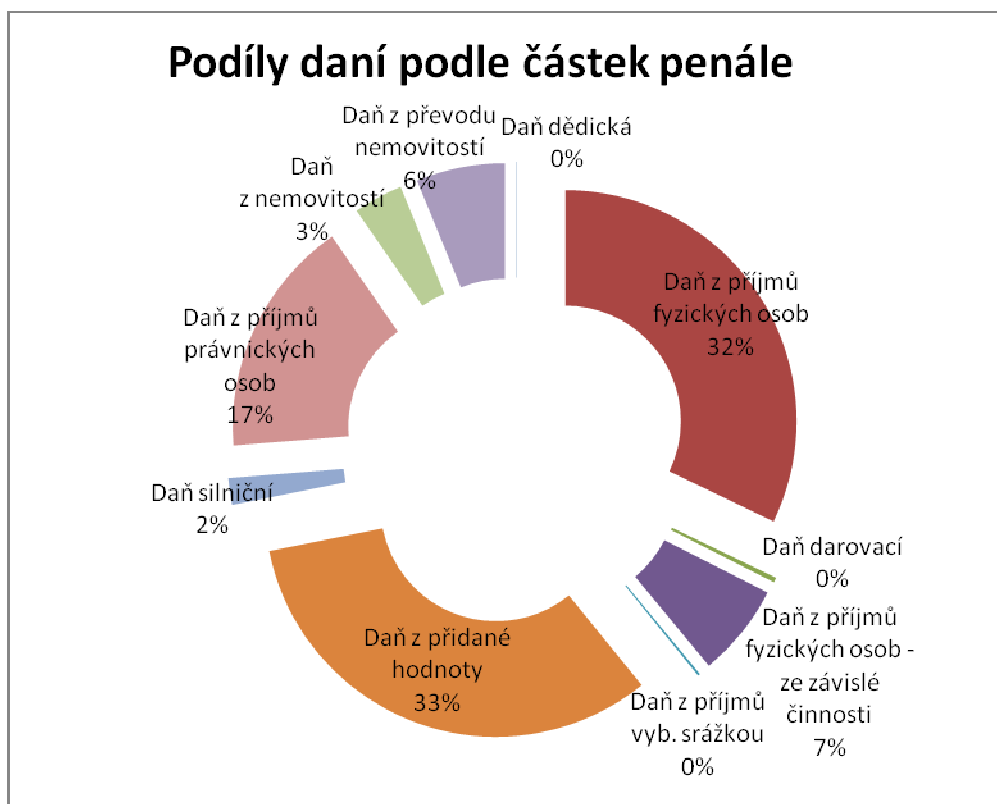
DPN ... Daň z převodu nemovitostí

Zdroj: Sestavy „dad_165 – Výpisy spočítaných a předepsaných penále“ za jednotlivé druhy příjmů.

Výše penále u daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání za rok 1993 (30 810 tis. Kč) je extrémní. Důvodem je penále předepsané z jednotlivých platebních výměrů na velmi vysoké částky. Za zdaňovací období roku 1993 jsou platební výměry s penále vyšším než milion Kč celkem čtyři, přičemž částka penále jimi předepsaného činí v úhrnu 27 842 321 Kč. Nejvyšší předepsané penále platebním výměrem má výši 20 123 716 Kč. (Jedná se o daňový subjekt, který se přitěhoval – došlo ke změně místně příslušného správce daně podle § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Toto penále nevzniklo na Finančním úřadě v Novém Boru; autor práce však prověřil stav jeho úhrady a

zjistil, že dosud nebylo ani částečně zapláceno.) Za další zdaňovací období byly vydány již jen jednotlivé výměry na částky přesahující 1 mil. Kč (1994 – 1x, 1995 – 1x, 2001 – 1x). Odhlédneme-li od tohoto jednoho extrémního platebního výměru za rok 1993 u daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (z důvodu přistěhování), daní s nejvyšším předepsaným penále je **daň z přidané hodnoty (DPH) s podílem 32,70 %**, následuje **daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (DPFO) s podílem 32,13 %** a **daň z příjmů právnických osob (DPPO) s 16,63 %** podílem. Z daní, které z fiskálního hlediska ještě stojí za zmínku, má podíl 6,50 % daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (DPFO - ZČ) a daň z převodu nemovitostí (DPN) s podílem 6,19 %. Dohromady mají výše uvedené daně podíl 94,16 % na celkem předepsaném penále – viz Graf 5:

Graf 5: Podíly jednotlivých druhů příjmů na celkovém penále podle úhrnné výše předepsaného penále



Zdroj: Sestava „dad_165 – Výpisy spočítaných a předepsaných penále“. Hodnoty z Tabulky 22.

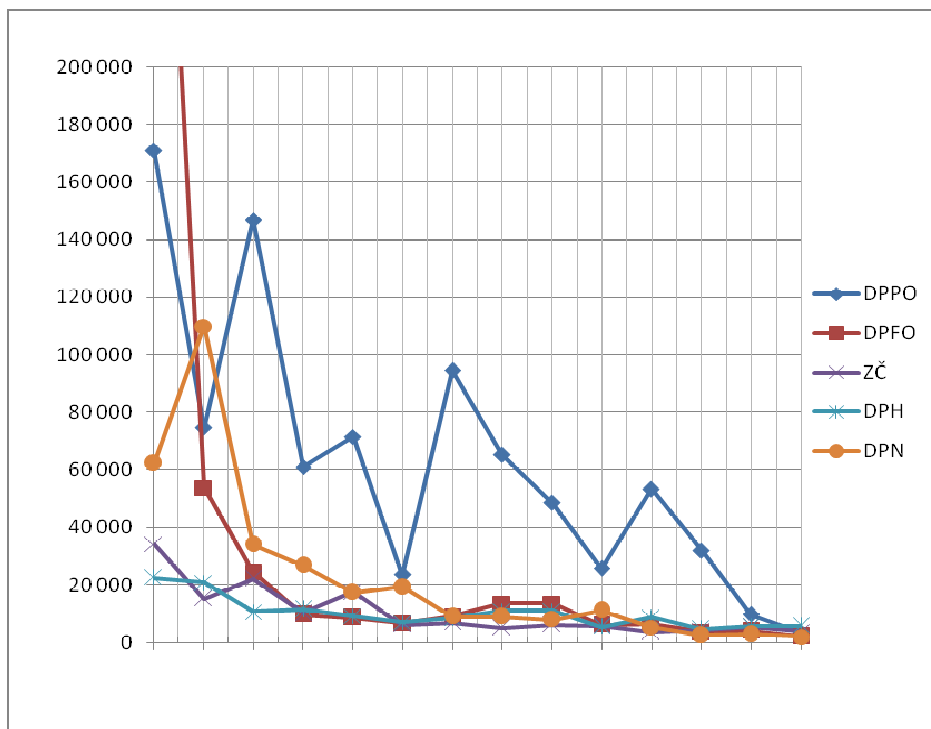
Ze sestav „dad_0063 – Výpisů platebních výměrů na penále“ – autor práce sestavil pro výše uvedené fiskálně významné druhy příjmů tabulky, které zkoumají průměrné hodnoty a medián penále u těchto daní za jednotlivé roky 1993 – 2006. (U daně darovací, z převodu nemovitostí a daně dědické autor vycházel z data splatnosti penále.)

Tabulka 23: Průměrné hodnoty penále za jednotlivé roky a celkem (údaje v Kč)

Období	DPPO	DPFO	DPFO*	DPFO - ZČ	DPH	DPN
1993	170 899	371 209	130 325	34 313	22 460	62 254
1994	74 683	53 781	53 781	15 253	20 888	109 867
1995	146 864	24 469	24 469	22 195	10 709	34 099
1996	61 015	9 860	9 860	10 273	11 656	26 731
1997	71 507	8 763	8 763	17 531	9 237	17 381
1998	23 490	6 656	6 656	6 222	7 122	19 325
1999	94 569	9 336	9 336	6 921	8 537	9 128
2000	65 269	13 628	13 628	5 091	11 090	9 077
2001	48 545	13 602	13 602	6 153	11 036	7 995
2002	25 817	6 232	6 232	5 876	5 462	11 291
2003	53 362	6 319	6 319	3 714	8 966	5 286
2004	31 975	3 846	3 846	4 191	4 799	2 636
2005	9 784	4 089	4 089	5 503	5 547	2 962
2006	3 548	2 270	2 270	3 860	5 774	1 995
Celkem	58 404	15 340	11 798	7 076	8 965	9 452

Zdroj: Sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále“. Aritmetický průměr.

Graf 6: Trend vývoje průměrných hodnot penále za roky 1993 – 2006 u daní s nejvyššími podíly předepsaného penále



Zdroj: Sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále“. Aritmetický průměr. Použity hodnoty z Tabulky 23 (v Kč), korigované hodnoty DPFO*.

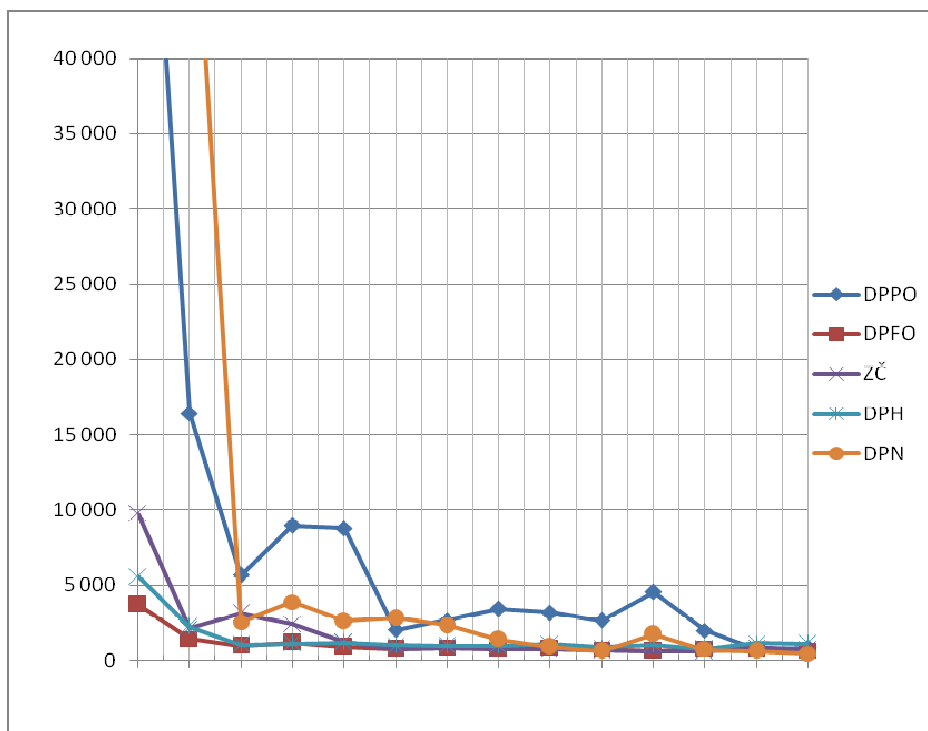
O „střední“ výši penále lépe vypovídá hodnota mediánu:

Tabulka 24: Hodnoty mediánu penále za jednotlivé roky a celkem (údaje v Kč)

Období	DPPO	DPFO	DPFO*	DPFO - ZČ	DPH	DPN
1993	67 671	3 680	3 462	9 740	5 536	62 254
1994	16 439	1 425	1 425	2 134	2 223	57 020
1995	5 648	951	951	3 124	1 021	2 542
1996	8 938	1 160	1 160	2 384	1 097	3 886
1997	8 796	890	890	1 190	1 154	2 591
1998	2 027	751	751	714	995	2 803
1999	2 680	863	863	809	947	2 310
2000	3 400	729	729	723	948	1 386
2001	3 153	845	845	729	1 051	877
2002	2 630	731	731	659	857	625
2003	4 530	615	615	618	1 027	1 732
2004	1 991	781	781	578	761	681
2005	720	708	708	872	1 152	620
2006	836	659	659	686	1 085	449
Celkem	3 951	818	818	772	1 030	986

Zdroj: Sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále“. Medián. DPFO* - korekce.

Graf 7: Trend vývoje hodnot mediánu penále za roky 1993 – 2006 u daní, identifikovaných jako fiskálně významné



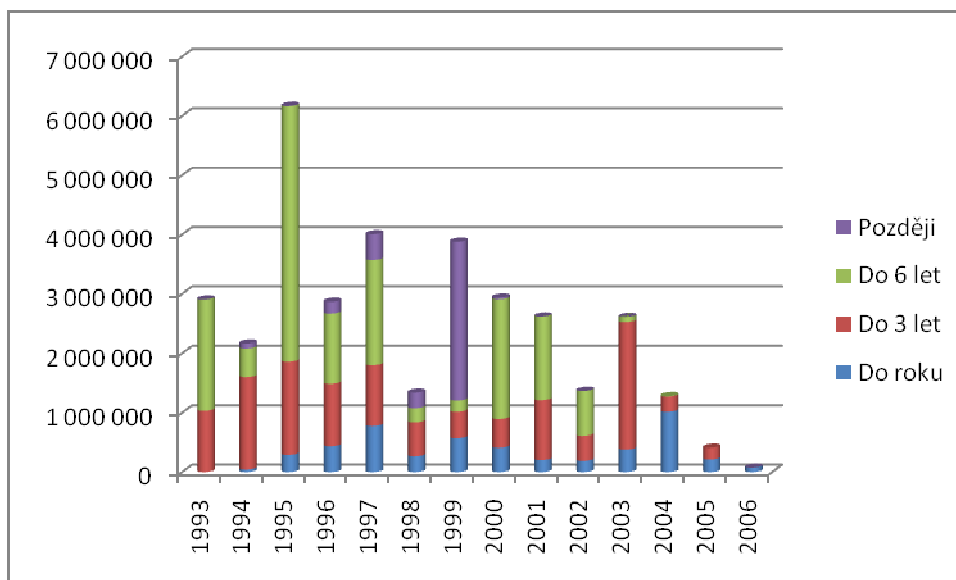
Zdroj: Sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále“. Medián. Použity hodnoty z Tabulky 24 (v Kč), korigované hodnoty DPFO*.

Ze sestav „dad_0063 – Výpisů platebních výměrů na penále“ u fiskálně významných druhů příjmů dále autor práce zjišťoval, kolik času uplynulo od splatnosti nedoplatku daně do vydání platebního výměru na penále, resp. jaká výše penále byla předepsána do roku od splatnosti, do třech let od splatnosti, do šesti let od splatnosti a později.

Příklad roztržnění: Daň za rok 1993 je splatná v roce 1994, do konce roku 1995 se jedná o kategorii „Do roku“. Penále za rok 1993 sdělené v letech 1996 a 1997 spadá do kategorie „Do 3 let“, penále předepsané v letech 1998 – 2000 patří do kategorie „Do 6 let“. Pro sdělení penále po této šestileté lhůtě – označeno „Později“ - musel správce daně učinit úkon směřující k vybrání daně; pokud ho neučinil, daňový dlužník může úspěšně uplatnit institut promlčení.

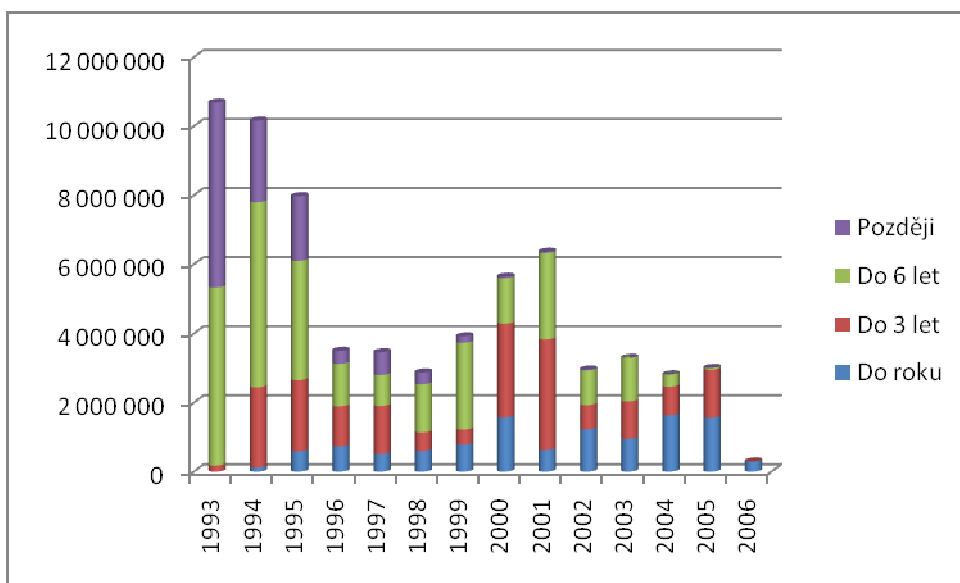
- 1) U daně z příjmů právnických osob autor práce upravil hodnoty u daňových subjektů, jejichž zdaňovacím obdobím je hospodářský rok na kalendářní.
- 2) U daně z převodu nemovitostí namísto zdaňovacího období bylo zohledněno datum splatnosti penále.

Graf 8: Daň z příjmů právnických osob – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále



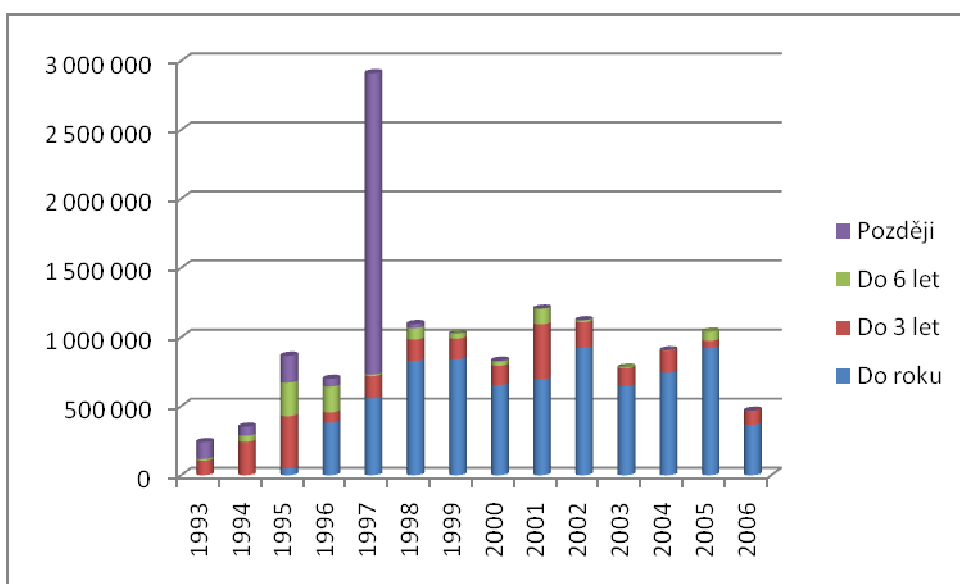
Zdroj: Sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále“.

Graf 9: Daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále



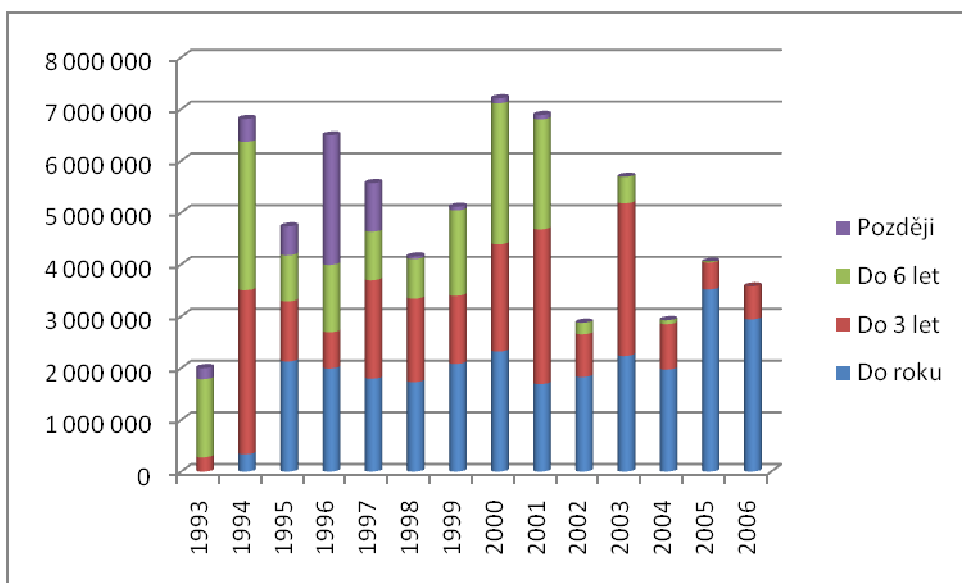
Zdroj: Sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále“. Použity upravené hodnoty DPFO*.

Graf 10: Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále



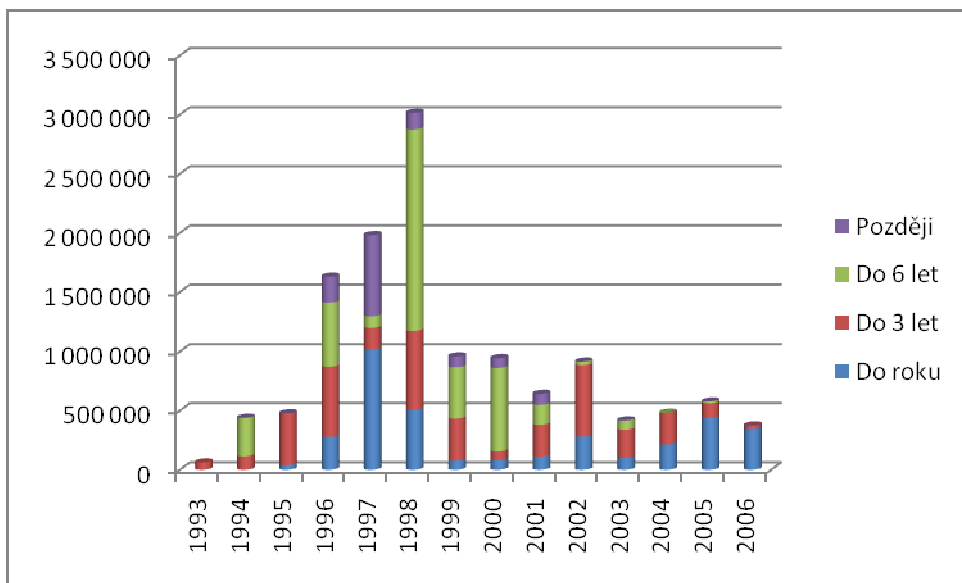
Zdroj: Sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále“.

Graf 11: Daň z přidané hodnoty – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále



Zdroj: Sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále“.

Graf 12: Daň z převodu nemovitostí – Přehled doby, která uplynula mezi splatností daně a předepsáním penále



Zdroj: Sestava „dad_0063 – Výpisy platebních výměrů na penále“.

Z výše uvedených grafů vyplývá, že rozdíl v uplatnění penále správcem daně je závislý na spravovaném druhu příjmu. Zatímco u daně z přidané hodnoty či u daně z příjmů ze závislé činnosti docházelo k penalizaci průběžně (resp. ihned po vložení přiznání či

vyúčtování a podstatná část penále byla předepsána do roku po splatnosti daně), u daně z příjmů právnických osob či fyzických osob podávajících přiznání je velký podíl penále předepsán až ve druhé polovině lhůty pro vybrání daně. Z grafu daně z příjmů právnických osob podávajících přiznání například vyplývá, že s penalizací zdaňovacího období roku 1993 se začalo pracovat v kalendářním roce 1996 a největší podíl penále (64 %) byl sdělen v letech 1998 – 2000. Podobná situace nastala u penále za zdaňovací období roku 1993 u daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání.

4.3. Údaje ze sestav platebních výměrů na úrok

Ze sestav „dad_0802 – Výpisy platebních výměrů na úrok z prodlení – úplný tvar“ za jednotlivé druhy příjmů autor práce zjistil předepsaný úrok celkem za jednotlivé druhy příjmů a zdaňovací období. (U daní z převodu nemovitostí, dědické a darovací, které nemají zdaňovací období, autor vycházel z data vystavení platebního výměru).

Tabulka 25: Předepsaný úrok za jednotlivá zdaňovací období podle druhů příjmu

Období	DPPO	DPFO	DPFO-ZČ	DPS	DPH	DSL	DDě	Dda	DNE	DPN	celkem
2006	266	1 384	45	1	384	188	0	0	0	0	2 267
2007	236	1 566	552	13	5 819	297	0	2	62	83	8 630
2008	193	656	133	26	3 966	182	0	9	56	150	5 371
2009	74	90	79	6	945	48	1	4	65	146	1 457
Celkem	768	3 696	809	46	11 114	715	1	14	183	378	17 725
Podíl %	4,3	20,9	4,6	0,3	62,7	4,0	0,0	0,1	1,0	2,1	100,0

Zdroj: Sestava „dad_0802 – Výpisy platebních výměrů na úrok z prodlení – úplný tvar“ za jednotlivé druhy příjmů. Údaje v tisících Kč. Legenda – viz Tabulka 22 na str. 46.

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že nejvyšší podíl na předepsaném úroku mají daň z přidané hodnoty (62,7 %) a daň z příjmu fyzických osob podávajících přiznání (20,9 %). Dohromady jejich podíl činí 83,6 %. Autor sestavil tabulku průměrné výše úroků:

Tabulka 26: Průměrné hodnoty úroku za jednotlivé roky a celkem

Období	DPPO	DPFO	DPFO - ZČ	DPH	DPN
2006	18 985	3 117	1 280	2 297	0
2007	6 201	3 383	6 067	9 266	1 236
2008	3 639	2 581	1 872	6 622	1 428
2009	2 174	1 477	1 975	2 090	1 867
Celkem	5 360	3 005	3 413	5 783	1 753

Zdroj: Sestava „dad_0802 – Výpisy platebních výměrů na úrok z prodlení – úplný tvar“. Aritmetický průměr, údaje v Kč.

Průměrná výše úroku se u většiny daní od roku 2006 do roku 2009 snížila. Porovnáme-li vývoj průměrného penále za roky 2002-2005 z Tabulky 23 na str. 48 (rok 2006 nelze zahrnout do výpočtu bez výhrad, neboť například u daní z příjmů jsou předmětem penalizace pouze pozdě uhrazené zálohy na daň; u povinností splatných po 1.1.2007 se již uplatnil místo penále úrok) a úroku za roky 2006 – 2009 z Tabulky 26, vidíme, že došlo ke snížení průměrné hodnoty sankce.

Ze sestavy „dad_0802 – Výpisy platebních výměrů na úrok z prodlení – úplný tvar“ autor pro nejvýznamnější druhy příjmů zjistil, jaká je pro ně výše mediánu úroku ve zdaňovacích obdobích:

Tabulka 27: Hodnoty mediánu úroku za jednotlivé roky a celkem

Období	DPPO	DPFO	DPFO - ZČ	DPH	DPN
2006	2 279	607	607	360	608
2007	1 212	791	791	714	884
2008	996	684	684	663	967
2009	584	527	527	663	743
Celkem	947	678	678	560	800

Zdroj: Sestava „dad_0802 – Výpisy platebních výměrů na úrok z prodlení – úplný tvar“. Medián, údaje v Kč.

Porovnáme-li výši mediánu penále za roky 2002 – 2005 z Tabulky 24 na str. 49 (autor záměrně vynechal rok 2006 – odůvodnění viz komentář k Tabulce 26) s mediánem úroku za roky 2006 – 2009 zjistíme, že podobně jako u průměrných výší sankce, i u mediánu sankce došlo k jeho snížení. To však bylo možné vzhledem k jinému způsobu výpočtu úroku z prodlení očekávat (viz Graf 1 na str. 17).

4.4. Údaje ze sestav předpisů a z párování předpisů a plateb

Na základě výsledků předchozích částí práce – části 4.2. a 4.3, Tabulky 22 a 25, Graf 5 – byly jako fiskálně nejvýznamnější z hlediska výše penále identifikovány:

1. **daň z přidané hodnoty (DPH)** s podílem 32,7 %,
2. **daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (DPFO)** s podílem 32,1 % a
3. **daň z příjmů právnických osob (DPPO)** s 16,6 % podílem

na celkem sděleném penále. Autor u těchto druhů příjmu provede analýzu fiskálního efektu penále dle § 63 zákona, úroku a penále dle § 37b.

4.4.1. Daň z přidané hodnoty

Penále dle § 63

Za období od zavedení nové daňové soustavy Finanční úřad v Novém Boru předepsal u daně z přidané hodnoty s pomocí automatizované podpory systému ADIS (údaj ze sestavy „dad_165 – Výpisy spočítaných a předepsaných penále“) penále v celkové výši 68 083 747 Kč.

Veškeré předpisné věty na penále však obsahuje sestava „dph_2800 – Výpis POV“, která obsahuje navíc též věty na penále, vystavené pracovníkem správce daně „ručně“ (zejména v prvních letech po zavedení nové daňové soustavy, kdy nebyla v systému ADIS zpracovaná automatizovaná podpora penalizování nebo pro řešení nestandardních situací). Celkem bylo předepsáno penále ve výši 97 950 734 Kč.

Předpisné věty na penále, z nichž se tato částka skládá, mohou být alespoň částečně uhrazeny, a pak jsou obsaženy v sestavě „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“. Rozborem sestavy všech vět na penále („dph_2800“) a jejím propojením s výstupem z párování pro daň z přidané hodnoty („dad_0048“) autor práce zjistil, že byly vytvořeny vazby pro předpisné penalizační věty v úhrnné výši 81 795 329 Kč. Rozdíl částek předepsaného a spárovaného penále ve výši 16 155 405 Kč je penále dosud nespárovaným, tedy i neuhrazeným (16,49 % z celkem předepsaného penále).

Tabulka 28: Rozbor spárování penále u daně z přidané hodnoty

Důvod vytvoření vazby	Zúčtovací symbol	Částka (Kč)
Platba dobrovolná	11	23 059 511
Platba nedobrovolná (vymožená)	31	3 847 632
Úhrada předpisem	106,107,206,207,304,506,507	6 313 787
Penále posečkáno/splátkováno § 60	607	1 184 091
Celkem s fiskálním efektem		34 405 021
Zánik DS/oprava chyby § 47/§ 56	303	467 234
Prominutí tvrdosti § 55a	406	21 029 806
Prekluze a promlčení § 47	705	152 206
Odpis nedobytné pohledávky § 66	706	22 630 218
Prominutí daňového nedoplatku § 65	707	3 110 845
Celkem bez fiskálního efektu		47 390 309
Celkem částka vytvořené vazby		81 795 329

Zdroj: Sestava „dph_2800 – Výpis POV“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“.

K popisu jednotlivých řádků tabulky:

- Se zúčtovacím symbolem 11 je zaevidována platba (ať hotovostní či bezhotovostní) uhrazená daňovým subjektem dobrovolně.
- Zúčtovací symbol 31 má platba získaná správcem daně v rámci vymáhání daňového nedoplatku podle § 73 zákona o správě daní a poplatků.
- „Úhradou předpisem“ má autor práce na mysli situace, kdy vznikne předpis se zápornou daňovou povinností a uhradí předepsané penále. Například vyměřením daňového přiznání s nadměrným odpočtem u daně z přidané hodnoty vznikne záporný předpis se zúčtovacím symbolem 507, který se v souladu s § 59 zákona použije na úhradu dlužného penále. Různé zúčtovací symboly souvisejí s různým způsobem vzniku předpisu: 106 – na základě vyměření daňového přiznání správcem daně odlišně od DS (v jeho prospěch), 107 – z daňového přiznání vyměřeného podle § 46 odst. 5 zákona (konkludentně), 206 – ze snížení doměrku (například po odvolacím řízení úspěšném pro daňový subjekt), 207 – z dodatečného daňového přiznání, 304 – ze snížení původně vyměřeného zvýšení za pozdní podání daňového přiznání z důvodu uvedeného v ust. § 58 zákona – příslušenství sleduje osud daně, 506 a 507 – z přiznání a dodatečného přiznání na nadměrný odpočet či na snížení původně přiznané a uhrazené daně (viz příklad uvedený výše v tomto odstavci).
- Penále posečkáno či splátkováno podle § 60 zákona, se zúčtovacím symbolem 607: po vyhovění žádosti o povolení splátek správce daně splatný nedoplatek předpisnou větou s použitím tohoto zúčtovacího symbolu odepíše, aby ho poté (v souladu se žádostí) předepsal buď v pravidelných splátkách (splátkování) či jednorázově (posečkání), se symbolem 606. Penále se tak skryje pod zúčtovací symbol 606, ale pouze do té doby, dokud je plněno rozhodnutí o posečkání/splátkování. Dojde-li k porušení podmínek rozhodnutí, vložené předpisy se zúčtovacími symboly 607 a 606 jsou stornovány a původní předpisy se stanou znovu neuhrazenými. Vzhledem k tomu, že v současnosti předpisy se ZS=607 existují, znamená, že rozhodnutí bylo splněno (resp. je v současnosti plněno) a penále bylo uhrazeno. Z tohoto důvodu autor práce zahrnul předpisy se ZS=607 do fiskálně významných.

- Zánik DS či oprava chyby: se zánikem/úmrtním¹¹⁾ daňového subjektu dochází ke dni jeho zániku k prekluzi jeho daňové povinnosti – správce daně k předpisu penále vloží předpisnou větu se ZS 303, která toto penále uhradí. Zúčtovacím symbolem 303 se zápornou částkou předpisu jsou dále v databázi zaevidovány případy, kdy penále nemělo vzniknout či mělo být sděleno v nižší výši; například existoval přeplatek na jednom druhu příjmu a na druhém, penalizovaném, byl nedoplatek. Z tohoto důvodu došlo k vydání platebního výměru na penále, který byl v rámci dalšího daňového řízení (například v odvolání či po přepočítání penále v „dalším kole“ penalizování) zrušen. Podobná situace mohla nastat, pokud daňový subjekt učinil platbu nedostatečně označenou; pak ji správce daně přijal v souladu s § 59 odst. 2 zákona na účet nejasných plateb. Bylo-li však penalizováno a poté (po vyjasnění) platba zaúčtována na penalizovaný druh příjmu, došlo při dalším spuštění automatizované podpory penalizování v systému ADIS ke zrušení či snížení tohoto penále. Bylo-li penále zrušeno či sníženo, nemá fiskální efekt.
- Prominutí daně z důvodu tvrdosti upravuje ust. § 55a zákona, Vyhláška MF č. 299/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů a dále (již neplatné) pokyny DS-129, DS-151 a D-330. Tento institut umožňuje, aby si daňový subjekt požádal o prominutí příslušenství daně a bylo mu prominuto v kterémkoliv stadiu daňového řízení. Proto předpisné věty se ZS=406 uhrazující penále nemohou být zahrnuty mezi fiskálně významné.
- Prekluze a promlčení § 47 zákona: z důvodu nejednotné metodiky došlo v databázi ADIS k zadávání zániku předpisu povinnosti daňového subjektu či povinnosti ji uhradit dvěma způsoby – výše popsaným vložením POV se ZS=303 či nově vložením POV se ZS=705.
- Odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost podle § 66 zákona: jedná se o „interní“ záležitost správce daně, kdy k předpisným větám, které byly bezvýsledně vymáhány na daňovém dlužníku (v případě dlužné daně i jiných osobách) nebo by vymáhání bylo neefektivní, správce daně do databáze pořídí záporný (uhrazující)

¹¹⁾ U fyzické osoby po úmrtí dochází k vypořádání daňových povinností – k podání daňového přiznání a vypořádání dlužné daně v rámci dědického řízení s výjimkou tzv. odúmrtně, kdy majetek spravuje Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových. Teprve poté (po vypořádání závazků zůstavitele – a případného použití celého majetku DS na úhradu závazků) dojde k prekluzi zbylé části daňového nedoplatku.

předpis se zúčtovacím symbolem 706. Pravidelně poté kontroluje, zda nedošlo ke změně majetkové situace u dlužníka či k zániku (prekluzi) dlužné daně.

- Prominutí daňového nedoplatku podle § 65 zákona: zákon umožňuje dlužníkovi ze sociálních důvodů (ohrožení výživy dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných) či z důvodu možnosti jeho hospodářského zániku prominout daňový nedoplatek. V podstatě se jedná o neúročené posečkání daně, které je platné potud, dokud platí podmínky, za nichž bylo povoleno. Daňový dlužník je povinen správci daně pravidelně prokazovat, že podmínky pro prominutí trvají.

Podíl penále s fiskálním efektem (34 405 021 Kč) na penále celkem sděleném (97 950 734 Kč) činí 35,12 %. Část penále ve výši 47 390 309 Kč se již nestane příjmem státního rozpočtu (nenalezne-li správce daně majetek u subjektů s odpisem). Průměrná roční hodnota penále s fiskálním přínosem (za 14 let, tj. od 1993 do 2006) je 2 457 502 Kč.

Úrok z prodlení

Úrok z prodlení předepsaný správcem daně u daně z přidané hodnoty od jeho zavedení činí podle sestavy „dph_2800“ celkem částku 15 241 000 Kč. Předpisné věty na úrok, z nichž se tato částka skládá, byly spárovány ve výši 5 561 322 Kč. Rozdíl těchto dvou částek je dosud neuhrazeným úrokem ve výši 9 679 678 Kč (tj. 63,51 % z celkem předepsaného úroku).

Tabulka 29: Rozbor spárování úroku z prodlení u daně z přidané hodnoty

Důvod vytvoření vazby	Zúčtovací symbol	Částka (Kč)
Platba dobrovolná	11	3 183 433
Platba nedobrovolná (vymožená)	31	85 047
Úhrada předpisem	106,107,206,207,304,506,507	258 759
Úrok posečkán/splátkován § 60	607	274 217
Celkem s fiskálním efektem		3 801 456
Snížení výše úroku § 63	309	841 049
Prominutí tvrdosti § 55a	406	912 690
Odpis nedobytné pohledávky § 66	706	5 509
Prominutí daňového nedoplatku § 65	707	618
Celkem bez fiskálního efektu		1 759 866
Celkem částka vytvořené vazby		5 561 322

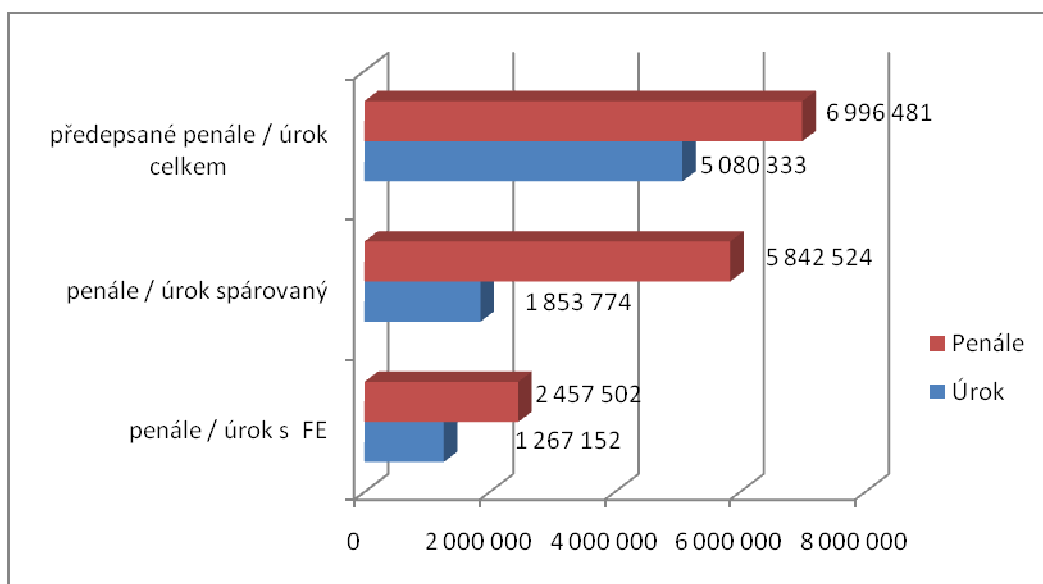
Zdroj: Sestava „dph_2800 – Výpis POV“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“.

K popisu jednotlivých řádků tabulky – viz část 4.4.1., Penále dle § 63.

- Snížení výše úroku § 63: se zúčtovacím symbolem 309 je zaevidován předpis, který snižuje původně předepsaný úrok. K této situaci dojde například pokud je na úhradu úročeného nedoplatku použit „starší“ přeplatek z jiného druhu příjmu.

Podíl úroku s fiskálním efektem (3 801 456 Kč) na úroku celkem předepsaném (15 241 000 Kč) činí 24,94 %. Část úroku ve výši 1 759 866 Kč se již nestane příjmem státního rozpočtu. Průměrná roční hodnota úroku s fiskálním přínosem (za 3 roky, tj. od 2007 do 2009) je 1 267 152 Kč.

Graf 13: Porovnání ročních průměrných částek penále a úroku u daně z přidané hodnoty předepsaného, spárovaného a majícího fiskální efekt



Zdroj: Sestava „dph_2800 – Výpis POV“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“. Použity údaje z tabulky 25 a 26, stanoveny průměrné roční hodnoty za dobu, po níž bylo penále a úrok uplatňován. Hodnoty uvedeny v Kč.

Penále dle § 37b

Od 1.1.2007, kdy došlo k zavedení penále podle § 37b zákona, správce daně předepsal tuto sankci u daně z přidané hodnoty v celkové výši 137 949 Kč; z toho fiskální efekt byl zjištěn v celkové výši 85 858 Kč. Průměrná roční hodnota penále dle § 37b zákona s fiskálním přínosem (za 4 roky, tj. od 2007 do 2010) je 25 465 Kč. Z hlediska absolutní výše sankce je fiskální efekt penále podle § 37b zákona zanedbatelný.

4.4.2. Daň z příjmů fyzických osob

Penále dle § 63

Od zavedení nové daňové soustavy Finanční úřad v Novém Boru předepsal u daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání s pomocí automatizované podpory systému ADIS penále v celkové výši (po korekci) 66 901 548 Kč.

Veškeré předpisné věty na penále obsahuje sestava „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“, která obsahuje i věty na penále „ručně“ vystavené pracovníky správce daně (po zavedení nové daňové soustavy, kdy nebyla v systému ADIS zapracovaná automatizovaná podpora penalizování a pro řešení nestandardních situací). Celkem bylo sděleno penále ve výši 72 254 626 Kč.

Předpisné věty na penále, z nichž se tato částka skládá, mohou být alespoň částečně uhrazeny, a pak jsou obsaženy v sestavě „dad_0048“ – Přehled párování předpisů a plateb. Rozborem sestavy pro daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání autor práce zjistil, že byly vytvořeny vazby pro předpisné penalizační věty v úhrnné výši 56 801 838 Kč.

První závěr, který lze z výše uvedeného dovodit je, že rozdíl těchto částek (celkem předepsaného penále a penále alespoň částečně uhrazeného) je dosud neuhrazeným penále ve výši: 15 452 788 Kč (tj. 21,39 % z celkem předepsaného penále).

Tabulka 30: Rozbor spárování penále u daně z příjmů fyzických osob

Důvod vytvoření vazby	Zúčtovací symbol	Částka (Kč)
Platba dobrovolná	11	12 814 596
Platba nedobrovolná (vymožená)	31	4 521 308
Úhrada předpisem	106,107,206,207,304,506,507	1 240 167
Penále posečkáno/splátkováno § 60	607	4 242 828
Celkem s fiskálním efektem		22 818 899
Zánik DS/oprava chyby § 47/§ 56	303	1 300 490
Prominutí tvrdosti § 55a	406	11 854 723
Odpis nedobytné pohledávky § 66	706	20 168 140
Prominutí daňového nedoplatku § 65	707	659 586
Celkem bez fiskálního efektu		33 982 939
Celkem částka vytvořené vazby		56 801 838

Zdroj: Sestava „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“. K popisu jednotlivých řádků tabulky – viz část 4.4.1., Penále dle § 63

Podíl penále s fiskálním efektem (22 818 899 Kč) na penále sděleném celkem (72 254 626 Kč) činí 31,58 %. Zbýlá část penále ve výši 33 982 939 Kč se již pravděpodobně nestane příjmem státního rozpočtu. Průměrná roční hodnota penále s fiskálním přínosem (za 14 let, tj. od 1993 do 2006) je 1 629 921 Kč.

Úrok z prodlení

Úrok z prodlení předepsaný správcem daně u DPFO od jeho zavedení činí podle sestavy „dpf_0001“ celkem částku 4 875 655 Kč. Předpisné věty na úrok, z nichž se tato částka skládá, byly spárovány ve výši 1 346 703 Kč. Rozdíl těchto dvou částek je dosud neuhrazeným úrokem ve výši 3 528 952 Kč (tj. 72,38 % z celkem předepsaného úroku).

Tabulka 31: Rozbor spárování úroku z prodlení u daně z příjmů fyzických osob

Důvod vytvoření vazby	Zúčtovací symbol	Částka (Kč)
Platba dobrovolná	11	738 768
Platba nedobrovolná (vymožená)	31	36 052
Úhrada předpisem	106,107,206,207,304,506,507	213 678
Úrok posečkán/splátkován § 60	607	61 869
Celkem s fiskálním efektem		1 050 367
Snížení výše úroku § 63	309	0
Prominutí tvrdosti § 55a	406	291 260
Odpis nedobytné pohledávky § 66	706	5 076
Prominutí daňového nedoplatku § 65	707	0
Celkem bez fiskálního efektu		296 336
Celkem částka vytvořené vazby		1 346 703

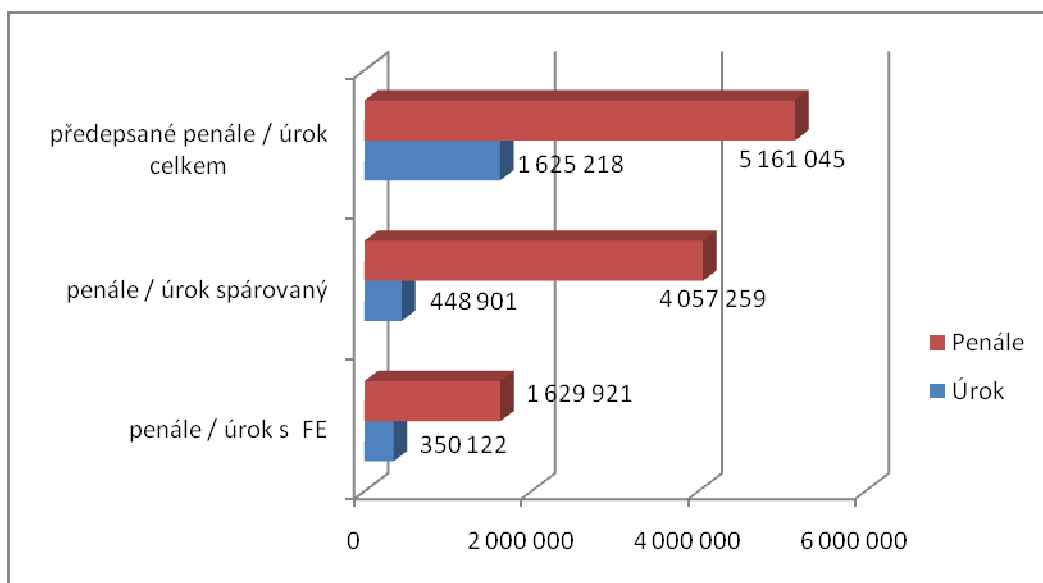
Zdroj: Sestava „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“. K popisu jednotlivých řádků tabulky – viz část 4.4.1., Penále dle § 63

Podíl úroku s fiskálním efektem (1 050 367 Kč) na úroku předepsaném celkem (4 875 655 Kč) činí 21,54 %. Průměrná roční hodnota úroku s fiskálním přínosem je 350 122 Kč.

Penále dle § 37b

Správce daně tuto sankci u daně z příjmů fyzických osob od jejího zavedení předepsal v celkové výši 704 185 Kč; z toho fiskální efekt byl zjištěn v celkové výši 404 800 Kč, tj. 57,48 %. Průměrná roční hodnota penále dle § 37b zákona s fiskálním přínosem je 101 200 Kč. Ačkoli se v porovnání s daní z přidané hodnoty jedná o částku téměř čtyřikrát vyšší, přesto z hlediska absolutní výše je fiskální efekt penále dle § 37b zákona malý.

Graf 14: Porovnání ročních průměrných částek penále a úroku u daně z příjmů fyzických osob předepsaného, spárovaného a majícího fiskální efekt



Zdroj: Sestava „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“. Použity údaje z tabulky 27 a 28, stanoveny průměrné roční hodnoty za dobu, po níž bylo penále a úrok uplatňován. Hodnoty uvedeny v Kč.

4.4.3. Daň z příjmů právnických osob

Penále dle § 63

Finanční úřad v Novém Boru od 1.1.1993 předepsal u daně z příjmů právnických osob s pomocí automatizované podpory systému ADIS penále v celkové výši 34 633 787 Kč.

Pro zjištění celkové částky penále je třeba vyjít z údajů sestavy „dpp_169 - Výpis předpisných odpisných vět z DPPO“, obsahující veškeré předpisné věty na penále u daně z příjmů právnických osob (tedy i pořízené pracovníky správce daně „ručně“). Celkem bylo předepsáno penále ve výši 38 030 238 Kč.

Ze sestavy „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“ lze zjistit, které z vět na penále byly alespoň částečně uhrazeny; autor práce zjistil, že ze všech vět na penále byly vytvořeny vazby s jejich úhradami v úhrnné výši 37 421 618 Kč. Rozdíl mezi celkovým penále a penále spárovaným ve výši 608 620 Kč je penále dosud nespárovaným a tedy i neuhrazeným (1,60 % z celkem předepsaného penále).

Tabulka 32: Rozbor spárování penále u daně z příjmů právnických osob

Důvod vytvoření vazby	Zúčtovací symbol	Částka (Kč)
Platba dobrovolná	11	9 644 632
Platba nedobrovolná (vymožená)	31	312 813
Úhrada předpisem	106,107,206,207,304,506,507	1 636 600

Důvod vytvoření vazby	Zúčtovací symbol	Částka (Kč)
Penále posečkáno/splátkováno § 60	607	277 717
Celkem s fiskálním efektem		11 871 762
Zánik DS/oprava chyby § 47/§ 56	303	1 023 450
Prominutí tvrdosti § 55a	406	6 087 664
Odpis nedobytné pohledávky § 66	706	14 237 859
Prominutí daňového nedoplatku § 65	707	4 200 883
Celkem bez fiskálního efektu		25 549 856
Celkem částka vytvořené vazby		37 421 618

Zdroj: Sestava „dpp_169 - Výpis předpisných odpisných vět z DPPO“ a sestava „dad_0048 - Přehled párování předpisů a plateb“. K popisu jednotlivých řádků tabulky - viz část 4.4.1., Penále dle § 63

Podíl penále s fiskálním efektem (11 871 762 Kč) na penále celkem sděleném (38 030 238 Kč) činí 31,22 %. Část penále ve výši 25 549 856 Kč se již pravděpodobně nestane příjmem státního rozpočtu. Průměrná roční hodnota penále s fiskálním přínosem je 847 983 Kč.

Úrok z prodlení

Správce daně podle sestavy „dpp_169“ předepsal u daně z příjmů právnických osob úrok z prodlení na celkovou částku 1 392 407 Kč, z toho spárováno bylo 705 679 Kč. Rozdíl činí 686 728 Kč (49,32 % z celkem předepsaného úroku) a je dosud neuhrazeným úrokem.

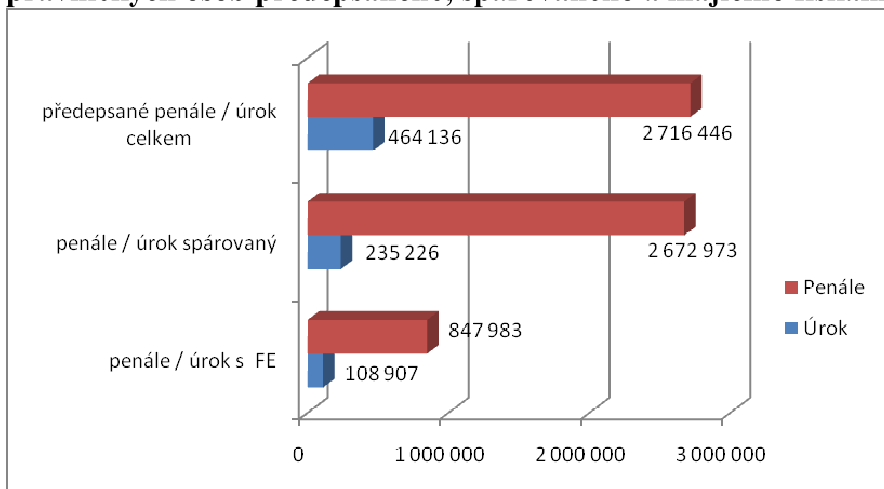
Tabulka 33: Rozbor spárování úroku z prodlení u daně z příjmů právnických osob

Důvod vytvoření vazby	Zúčtovací symbol	Částka (Kč)
Platba dobrovolná	11	310 815
Platba nedobrovolná (vymožená)	31	0
Úhrada předpisem	106,107,206,207,304,506,507	15 906
Úrok posečkáno/splátkován § 60	607	0
Celkem s fiskálním efektem		326 721
Snížení výše úroku § 63	309	187 154
Prominutí tvrdosti § 55a	406	166 023
Odpis nedobytné pohledávky § 66	706	922
Prominutí daňového nedoplatku § 65	707	24 859
Celkem bez fiskálního efektu		378 958
Celkem částka vytvořené vazby		705 679

Zdroj: Sestava „dpp_169 - Výpis předpisných odpisných vět z DPPO“ a sestava „dad_0048 - Přehled párování předpisů a plateb“. Popis - viz část 4.4.1., Penále dle § 63

Podíl úroku s fiskálním efektem (326 721 Kč) na úroku předepsaném celkem (1 392 407 Kč) činí 23,46 %. Průměrná roční hodnota úroku s fiskálním přínosem je 108 907 Kč.

Graf 15: Porovnání ročních průměrných částek penále a úroku u daně z příjmů právnických osob předepsaného, spárovaného a majícího fiskální efekt



Zdroj: Sestava „dpp_169 - Výpis předpisných odpisných vět z DPPO“ a sestava „dad_0048 - Přehled párování předpisů a plateb“. Použity údaje z tabulky 29 a 30, stanoveny průměrné roční hodnoty za dobu, po níž bylo penále a úrok uplatňován. Hodnoty v Kč.

Penále dle § 37b

Správce daně od zavedení penále dle § 37b zákona tuto sankci předepsal v úhrnné výši 110 348 Kč. K předpisným větám, které tvoří dohromady tuto částku, byl zjištěn fiskální efekt v celkové výši 96 729 Kč. Z hlediska absolutní výše sankce je i u daně z příjmů právnických osob fiskální efekt penále podle § 37b zákona zanedbatelný.

5. Determinace faktorů ovlivňujících fiskální efekt sankcí

V předchozí části práce (část 4.2. a 4.3) byly identifikovány fiskálně nejvýznamnější druhy příjmů. Jedná se o **daň z přidané hodnoty** s podílem 32,7 % na celkové částce úhrnné výše předepsaného penále z platebních výměrů (resp. s podílem 62,7 % na celkové částce úhrnné výše předepsaného úroku), **daň z příjmů fyzických osob** s podílem 32,1 % na penále (resp. s podílem 20,7 % na celkové výši předepsaného úroku) a **daň z příjmů právnických osob** s podílem 16,6 % u penále (viz Tabulka 22 a 25 na str. 46 a 53).

Autor práce podrobil analýze sestavy, týkající se časových sankcí u těchto druhů příjmů. Zejména se jedná o sestavy „dph_2800 – Výpis POV“, „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“ a „dpp_169 - Výpis předpisných odpisných vět z DPPO“. Tyto sestavy obsahují mimo jiné informace o:

- zdaňovacím období, kterého se týká sankce,
- číslu předpisné věty na sankci,
- datu splatnosti této věty,
- její výši.

Propojením přes číslo POV¹²⁾ sankce s údaji ze sestavy „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“ obsahující:

- způsob úhrady předpisu platební větou (dobrovolně, exekučně, prominuto, ...),
- částku vytvořené vazby,
- datum platební věty – úhrady

autor získal údaje pro vyhodnocení koeficientů korelace.

Autor práce zjišťoval, zda a jak výši fiskálního efektu, vyplývajícího z předpisné věty na penále či úrok (závisle proměnná) ovlivňují faktory:

1. výše sankce,
2. čas – prodleva od konce zdaňovacího období, za něž byl vydán platební výměr na penále¹³⁾ do dne splatnosti sděleného penále,
3. další faktory, jako například věk daňového subjektu.

¹²⁾ Pokud nebyla v sestavě z párování předpisů a plateb „dad_0048“ nalezena POV na penále, nebyla ani zčásti uhrazena. Autor práce u těchto vět pro účely výpočtu korelace vložil výši úhrady 0,- Kč.

¹³⁾ U daně z příjmů jsou v průběhu zdaňovacího období splatné zálohy, které správce daně může již v jeho průběhu penalizovat. Protože však ze sestavy „dpf_0001“ lze zjistit pouze k jakému zdaňovacímu období se penále vztahuje, autor přistoupil k tomuto zjednodušení.

5.1. Daň z přidané hodnoty

5.1.1. Závislost výše penále a výše z něj plynoucího fiskálního efektu

Fiskální efekt absolutní

Základním hodnoceným údajem je vztah mezi *výší sděleného penále* – faktoru tj. nezávisle proměnné (x), a *částkou z něj plynoucího absolutního fiskálního efektu* – tedy částkou v Kč, jež byla uhrazena dobrovolně (ZS=11), nedobrovolně (31), předpisem (106, 107, 206, 207, 304, 506, 507) nebo zadaným posečkáním či splátkováním (607), tj. závisle proměnné¹⁴⁾ (y).

Pokud by došlo k uhrazení všech výměrů na penále v plné výši (a tedy množina hodnot za výší sděleného penále by se shodovala s množinou hodnot za absolutní fiskální efekt), hodnota korelačního koeficientu by byla rovna jedné. Stejný výsledek ($r = 1$) bychom získali, pokud by existovala lineární funkční závislost mezi zkoumanými hodnotami, tedy bylo by ji možné vyjádřit jako funkci $y = a + bx$.

Pokud zahrneme do výpočtu korelačního koeficientu veškeré věty na penále, tedy i ty, které dosud nebyly vůbec spárovány, získáme tuto hodnotu:

$$r_{\text{DPH } y,x} = r_{\text{DPH úplný (penále s FE, sdělené penále)}} = 0,9566$$

Tato hodnota svědčí o silné závislosti mezi sděleným penále a penále, které se stalo příjmem státního rozpočtu, tedy penále s fiskálním efektem.

Pokud vyřadíme nespárované věty na penále, které do předchozího výpočtu byly zahrnuty jako POV s nulovým fiskálním efektem, koeficient se ještě zvýší:

$$r_{\text{DPH } y,x} = r_{\text{DPH jen pro spárované POV (penále s FE, sdělené penále)}} = 0,9600$$

K vyřazení (úvaha autora): spárování znamená z hlediska správy daní jistou „definitivnost“ – k předpisu byla přiřazena věta, která ho uhrazuje (ať už s fiskálním efektem či bez). Nespárování z tohoto hlediska znamená, že předpisná věta je „živá“, čímž má autor práce na mysli, že například dosud nebyla odepsána pro nedobytnost, takže s ní správce daně stále pracuje – například je (prozatím neúspěšně) vymáhaná, avšak v budoucnu může ještě fiskální efekt mít.

¹⁴⁾ Vysvětlení důvodnosti tohoto způsobu určení fiskálního efektu viz část 4.4.1. k Tabulce 28 na straně 55.

Tabulka 34: Korelace mezi výší penále a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje pro DPH k jednotlivým rokům

Zdaňovací období	$r_{\text{úplný, k}}$ období	Penále celkem sdělené, spárované (Kč)	Z toho celkem fiskální efekt (Kč)
1993	0,0744	2 065 709	530 410
1994	0,9765	26 260 626	11 994 881
1995	0,8007	8 134 310	3 642 622
1996	0,2501	7 002 123	1 867 480
1997	0,3356	7 243 701	2 680 256
1998	0,7151	3 929 648	2 398 957
1999	0,1871	4 488 600	1 269 537
2000	0,2954	6 119 829	1 566 793
2001	0,3502	4 983 852	1 528 603
2002	0,2618	2 153 801	959 664
2003	0,4085	4 203 629	1 608 256
2004	0,3452	1 743 028	847 256
2005	0,4569	2 333 782	1 458 247
2006	0,6984	2 214 064	1 693 895
Celkem	0,9566	82 876 702	34 046 857

Zdroj: Sestava „dph_2800“ – Výpis POV a sestava „dad_0048“ – Přehled párování předpisů a plateb.

Míra závislosti mezi výší penále, které má fiskální efekt a výší sděleného penále se za jednotlivé roky mění v rozsahu od 0,0744 v roce 1993 (minimum) do 0,9765 v roce 1994 (maximum). Jde o závislost

- slabou – za zdaňovací období 1993, 1996, 1999, 2000 a 2002
- mírnou – pro roky 1997, 1998, 2001, 2003, 2004, 2005 a 2006
- silnou – pro roky 1994 a 1995.

Fiskální efekt relativní

Při zjišťování závislostí autor práce prozkoumal i závislost mezi výší sděleného penále (faktor) a výší relativního fiskálního efektu vyplývajícího z platebního výměru (jako závisle proměnné). Relativním fiskálním efektem se rozumí podíl fiskálního efektu vyplývajícího z platebního výměru (tj. skutečně do státního rozpočtu uhrazeného příslušenství daně) a celkem sděleného příslušenství platebním výměrem. Relativní fiskální efekt tedy nabývá hodnot z intervalu $\langle 0;1 \rangle$, přičemž 0 znamená, že ze sděleného penále DS neuhradil nic,

zatímco 1 znamená, že sdělené penále bylo uhrazeno v plné výši. Korelační koeficient by v tomto případě měl ověřit hypotézu, že platební výměry na nižší penále jsou placeny lépe.

$$r_{\text{DPH } y,x} = r_{\text{relativní FE, sdělené penále}} = -0,0454$$

Jedná se o závislost velmi slabou, nepřímou. Úhrada výměrů na nižší absolutní penále je lepší. Korelační koeficient se však blíží nule, zkoumané sady dat jsou téměř nezávislé. Na podíl uhrazeného penále u daně z přidané hodnoty výše tohoto penále prakticky nemá vliv.

5.1.2. Závislost výše úroku a výše z něj plynoucího fiskálního efektu

Úrok z prodlení se poprvé uplatnil za zdaňovací období 2006, resp. u DPH za 4. čtvrtletí 2006 a prosinec 2006, které byly splatné k 25.1.2007. Korelační koeficient pro úplná data za roky 2006 až 2010, závislost mezi *úrokem, z něž vyplývá fiskální efekt a předepsaným úrokem*:

$$r_{\text{DPH } y,x} = r_{\text{DPH úplný (úrok s FE, předepsaný úrok)}} = 0,3994$$

Zahrneme-li do výpočtu pouze předpisné věty spárované (a tedy vyřadíme-li věty neuhrazené), získáme tuto hodnotu korelačního koeficientu:

$$r_{\text{DPH } y,x} = r_{\text{DPH jen pro spárované POV (úrok s FE, předepsaný úrok)}} = 0,4400$$

Tabulka 35: Korelace mezi výší úroku z prodlení a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje pro DPH k jednotlivým zdaňovacím rokům

Zdaňovací období	$r_{\text{úplný, k období}}$	Úrok předepsaný, spárovaný (Kč)	Z toho celkem fiskální efekt (Kč)
2006	0,9222	216 393	171 913
2007	0,3966	4 659 417	2 035 812
2008	0,3923	2 016 614	1 153 919
2009	0,4032	515 822	342 081
2010	0,2064	155 477	93 751
Celkem	0,3994	15 553 524	3 797 476

Zdroj: Sestava „dph_2800 – Výpis POV“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“.

Závislost mezi *předepsaným úrokem a úrokem s fiskálním efektem* je mírná. U daňových subjektů, u nichž byl úrok z prodlení uplatněn, zřejmě nedochází ani k občasnému vyměření nadměrného odpočtu, který by předepsané úroky uhradil. O předepsaném úroku se daňový subjekt zpravidla nevyrozumí dokud úrok stále přirůstá, nevyžaduje-li to stav jeho osobního daňového účtu.

5.1.3. Závislost výše penále dle § 37b a výše z něj plynoucího efektu

Koeficient korelace mezi *předpisy* a *úhradami těchto předpisů*:

$$r_{\text{DPH } y,x} = r_{\text{DPH (penále s FE, sdělené penále)}} = 0,9122$$

Jedná se o závislost silnou. Jak však bylo uvedeno dříve (viz zhodnocení výše penále dle § 37b zákona na str. 59, 61, 64), z hlediska absolutní výše sankce je fiskální efekt penále podle § 37b zákona zanedbatelný a nemá smysl se jím dále zabývat.

5.1.4. Vliv prodlení s vydáním platebního výměru na penále

Autor se zabýval závislostí *výše relativního fiskálního efektu vyplývajícího z platebního výměru a času*.

Popis *relativního fiskálního efektu* je uveden v předchozí části textu (viz část 5.1.1, Fiskální efekt relativní). *Časem* se rozumí prodleva od konce zdaňovacího období, za něž byl platební výměr vydán, do dne jeho splatnosti (který je o 30 dní vyšší než datum doručení výměru; u daně z přidané hodnoty autor data ze sestav zjednodušil – neuvažuje měsíční a čtvrtletní zdaňovací období):

$$r_{y,x} = r_{\text{relativní FE, prodleva s vydáním}} = -0,4478$$

Tabulka 36: Korelace mezi prodlením s vydáním výměru na penále u DPH a jeho relativním fiskálním efektem podle jednotlivých zdaňovacích období

Zdaňovací období	r	Zdaňovací období	r
1993	-0,5319	2000	-0,5935
1994	-0,3812	2001	-0,4960
1995	-0,5544	2002	-0,5039
1996	-0,4860	2003	-0,5344
1997	-0,4948	2004	-0,5582
1998	-0,6605	2005	-0,3814
1999	-0,6310	2006	-0,3994
Celkem			-0,4478

Zdroj: Sestava „dph_2800 – Výpis POV“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“.

Z tohoto výsledku vyplývá, že prodlení s vydáním resp. „včasnost“ vydání platebního výměru správcem daně na fiskální efekt má vliv, jde o závislost lineární, nepřímou, mírnou (střední). Výsledek lze interpretovat: čím dříve správce daně sdělí daňovému subjektu platebním výměrem příslušenství, tím vyšší podíl tohoto příslušenství daně vybere do státního rozpočtu.

5.2. Daň z příjmů fyzických osob

5.2.1. Závislost výše penále a výše z něj plynoucího fiskálního efektu

Fiskální efekt absolutní

Autor opět zhodnotil vztah mezi *výší sděleného penále* – faktoru tj. nezávisle proměnné, a *částkou z něj plynoucího absolutního fiskálního efektu*.

Zahrneme-li do výpočtu korelačního koeficientu veškeré věty na penále (6965 POV), tedy i ty, které dosud nebyly spárovány (1218 POV), získáme poměrně nízkou hodnotu závislosti:

$$r_{\text{DPFO } y,x} = r_{\text{DPFO úplný (penále s FE, sdělené penále)}} = 0,3660$$

Po vyřazení nespárovaných předpisných vět na penále se hodnota korelačního koeficientu nepatrně zvýší:

$$r_{\text{DPFO } y,x} = r_{\text{DPFO jen pro spárované POV (penále s FE, sdělené penále)}} = 0,3859$$

Zjištěné hodnoty korelačního koeficientu jsou nízké. Tento výsledek souvisí s různou úrovní úhrady předpisů na penále. Zjevně se jedná o závislost lineární, přímou, mírnou.

V následující tabulce je uveden korelační koeficient podle shora uvedených kritérií, počítaný pro jednotlivá zdaňovací období:

Tabulka 37: Korelace mezi výší penále a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje za daň z příjmů fyzických osob, k jednotlivým zdaňovacím obdobím

Zdaňovací období	$r_{\text{úplný, k období}}$	Penále celkem sdělené, spárované (Kč)	Z toho celkem fiskální efekt (Kč)
1993	0,2423	14 471 705	3 680 654
1994	0,3087	10 002 708	3 318 179
1995	0,8234	6 966 131	3 268 639
1996	0,5035	3 698 267	1 520 143
1997	0,5887	2 906 527	1 414 131
1998	0,4404	1 935 164	1 093 530
1999	0,3003	1 945 814	1 168 980
2000	0,0867	3 614 179	1 088 026
2001	0,2693	4 786 523	1 792 864
2002	0,5465	1 860 627	1 065 242
2003	0,4005	1 492 997	1 020 062
2004	0,4018	1 903 953	1 031 398
2005	0,4100	2 459 322	1 153 526

Zdaňovací období	$r_{\text{úplný, k období}}$	Penále celkem sdělené, spárované (Kč)	Z toho celkem fiskální efekt (Kč)
2006	0,6421	249 058	203 525
Celkem	0,3660	58 292 975	22 818 899

Zdroj: Sestava „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“.

Síla závislosti mezi výší penále, které má fiskální efekt a výší sděleného penále za zdaňovací období kolísá od 0,0867 v roce 2000 do 0,8234 za rok 1995. Statisticky se jedná o závislost:

- slabou – pro roky 1993, 2000 a 2001
- mírnou – pro roky 1994, 1996, 1997, 1998, 1999, 2002, 2003, 2004, 2005 a 2006
- silnou – pro rok 1995.

Fiskální efekt relativní

Autor práce dále opět prozkoumal i závislost mezi výší *sděleného penále* (faktor) a výší *relativního fiskálního efektu* vyplývajícího z *platebního výměru*.

Relativním fiskálním efektem se rozumí podíl fiskálního efektu vyplývajícího z platebního výměru (tj. skutečně do státního rozpočtu uhrazené příslušenství daně) a platebním výměrem celkem sděleného příslušenství. Relativní fiskální efekt nabývá hodnot z množiny $\langle 0;1 \rangle$, přičemž 0 znamená, že ze sděleného penále DS neuhradil nic, zatímco 1 znamená, že sdělené penále bylo uhrazeno v plné výši (ovšem bez ohledu na jeho absolutní částku).

$$r_{y,x} = r_{\text{relativní FE, sdělené penále}} = -0,1073$$

Tabulka 38: Korelace mezi výší sděleného penále a jeho relativním fiskálním efektem za daň z příjmů fyzických osob podle jednotlivých zdaňovacích období

Zdaňovací období	r	Zdaňovací období	r
1993	-0,1721	2000	-0,2246
1994	-0,1501	2001	-0,1496
1995	-0,1561	2002	-0,1613
1996	-0,1593	2003	-0,1525
1997	-0,1600	2004	-0,1855
1998	-0,2295	2005	-0,1151
1999	-0,2003	2006	-0,1343
Celkem		-0,1073	

Zdroj: Sestava „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“.

Zjištěné hodnoty korelačního koeficientu jsou nízké. Jedná o závislost lineární, nepřímou, slabou. Z výsledku vyplývá, že vyšší podíl úhrady má penále, jehož absolutní částka je nižší.

5.2.2. Závislost výše úroku a výše z něj plynoucího fiskálního efektu

Míru závislosti výše částky úroku z prodlení a z něho plynoucího fiskálního efektu udává korelační koeficient

$$r_{\text{DPFO } y,x} = r_{\text{DPFO úplný (úrok s FE, předepsaný úrok)}} = 0,4912$$

Zahrneme-li do výpočtu pouze předpisné věty spárované, získáme tuto hodnotu korelačního koeficientu:

$$r_{\text{DPFO } y,x} = r_{\text{DPFO jen pro spárované POV (úrok s FE, předepsaný úrok)}} = 0,7835$$

Tabulka 39: Korelace mezi výší úroku z prodlení a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje pro DPFO k jednotlivým zdaňovacím rokům

Zdaňovací období	$r_{\text{úplný, k období}}$	Úrok předepsaný, spárovaný (Kč)	Z toho celkem fiskální efekt (Kč)
2006	0,6263	841 027	524 920
2007	0,2459	483 396	326 731
2008	0,0662	349 289	165 306
2009	0,5886	47 093	26 474
2010	0,0086	2 901	1 120
Celkem	0,4912	1 723 706	1 044 551

Zdroj: Sestava „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“.

Závislost mezi předepsaným úrokem a úrokem s fiskálním efektem je mírná. O předepsaném úroku se daňový subjekt zpravidla nevyrozumí, dokud úrok stále přirůstá, nevyžaduje-li to stav jeho osobního daňového účtu.

5.2.3. Vliv prodlení s vydáním platebního výměru na penále

Autor zkoumal závislost výše relativního fiskálního efektu vyplývajícího z platebního výměru a času. Popis relativního fiskálního efektu je uveden v předchozí části textu (viz 5.2.1 Fiskální efekt relativní). Časem se rozumí prodleva od konce zdaňovacího období, za

něž byl platební výměr vydán, do dne jeho splatnosti (který je o 30 dní vyšší než datum doručení výměru):

$$r_{y,x} = r_{\text{relativní FE, prodleva s vydáním}} = -0,4713$$

Tabulka 40: Korelace mezi prodlením s vydáním výměru na penále pro DPFO a jeho relativním fiskálním efektem podle jednotlivých zdaňovacích období

Zdaňovací období	r	Zdaňovací období	r
1993	-0,3429	2000	-0,6259
1994	-0,4164	2001	-0,6371
1995	-0,5118	2002	-0,5409
1996	-0,5215	2003	-0,4657
1997	-0,6295	2004	-0,4704
1998	-0,7093	2005	-0,3655
1999	-0,6533	2006	-0,2596
Celkem		-0,4713	

Zdroj: Sestava „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“.

Z výsledku vyplývá, že prodlení s vydáním resp. „včasnost“ vydání platebního výměru správcem daně na fiskální efekt má vliv, jde o závislost lineární, nepřímou, mírnou (střední). Výsledek lze interpretovat: čím dříve správce daně sdělí daňovému subjektu platebním výměrem příslušenství, tím vyšší podíl tohoto příslušenství daně vybere do státního rozpočtu.

5.2.4. Vliv věku daňového subjektu na fiskální efekt penále

Autor se zabýval mírou závislosti výše relativního fiskálního efektu vyplývajícího z platebního výměru na penále (viz 5.2.1 Fiskální efekt relativní) a věku daňového subjektu.

Věkem daňového subjektu se rozumí jeho věk v letech v okamžiku obdržení platebního výměru na sankci. Zjištěna byla tato hodnota korelačního koeficientu:

$$r_{y,x} = r_{\text{relativní FE, věk DS}} = -0,0927$$

Tabulka 41: Korelace mezi věkem daňového subjektu a relativním fiskálním efektem podle jednotlivých zdaňovacích období

Zdaňovací období	r	Zdaňovací období	r
1993	0,0084	2000	-0,1034
1994	0,0431	2001	-0,0294

Zdaňovací období	r	Zdaňovací období	r
1995	-0,1754	2002	-0,1223
1996	-0,1723	2003	-0,0960
1997	-0,2267	2004	-0,0217
1998	-0,2547	2005	-0,0504
1999	-0,1687	2006	0,0449
Celkem			-0,0927

Zdroj: Sestava „dpf_0001 – Výpis předpisných odpisných vět z DPF“ a sestava „dad_0048 – Přehled párování předpisů a plateb“.

Z tohoto výsledku vyplývá, že lépe hradí příslušenství daně mladší daňové subjekty, avšak jedná se o závislost (zejména po roce 2002) velmi slabou.

5.3 Daň z příjmů právnických osob

5.3.1 Závislost výše penále a výše z něj plynoucího fiskálního efektu Fiskální efekt absolutní

Vztah mezi výší sděleného penále (x) a částkou z něj plynoucího absolutního fiskálního efektu (y) udává koeficient korelace. Při zahrnutí veškerých vět na penále (jak spárovaných tak nespárovaných) získáme:

$$r_{\text{DPPO } y,x} = r_{\text{DPPO úplný (penále s FE, sdělené penále)}} = 0,3939$$

Po vyřazení nespárovaných předpisných vět na penále se hodnota korelačního koeficientu zvýší:

$$r_{\text{DPPO } y,x} = r_{\text{DPPO jen pro spárované POV (penále s FE, sdělené penále)}} = 0,3967$$

Hodnoty korelačního koeficientu jsou nízké. Jedná se o závislost lineární, přímou, mírnou. Následující tabulka uvádí korelační koeficient podle shora uvedených kritérií pro jednotlivá zdaňovací období:

Tabulka 42: Korelace mezi výší penále u daně z příjmů právnických osob a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje k jednotlivým zdaňovacím obdobím

Zdaňovací období	$r_{\text{úplný, k období}}$	Penále sdělené, spárované (Kč)	Z toho celkem fiskální efekt (Kč)
1993	0,8406	3 827 015	1 564 612
1994	0,4996	3 810 463	1 305 105
1995	0,4247	7 836 597	2 433 691

Zdaňovací období	$r_{\text{úplný, k období}}$	Penále sdělené, spárované (Kč)	Z toho celkem fiskální efekt (Kč)
1996	0,8311	3 049 654	1 462 115
1997	0,3044	4 012 721	1 502 463
1998	0,7359	1 336 950	696 632
1999	0,0376	3 876 363	620 201
2000	0,1890	2 853 467	560 462
2001	0,4127	1 884 329	560 609
2002	0,5497	1 310 139	433 981
2003	0,1950	2 544 163	223 067
2004	0,9159	1 118 140	343 805
2005	0,3246	412 566	114 850
2006	0,7439	74 509	50 169
Celkem	0,3939	37 947 076	11 871 762

Zdroj: Sestava „dpp_169 - Výpis předpisných odpisných vět z DPPPO“ a sestava „dad_0048 - Přehled párování předpisů a plateb“.

Korelační koeficient se za roky 1993 a 2006 pohybuje od 0,0376 do 0,9159. Za zdaňovací období let 1999 a 2003 se jedná o závislost slabou, za roky 1994, 1995, 1997, 1998, 2001, 2002, 2005 a 2006 jde o závislost střední a v letech 1993, 1996 a 2004 se jedná o závislost silnou. Jedná se o závislost lineární, přímou, střední.

Fiskální efekt relativní

Autor práce prozkoumal závislost mezi *výší sděleného penále* (faktor) a *výší relativního fiskálního efektu vyplývajícího z platebního výměru*.

Relativní fiskální efekt se rozumí podíl fiskálního efektu vyplývajícího z platebního výměru (tj. skutečně do státního rozpočtu uhrazené příslušenství daně) a platebním výměrem celkem sděleného příslušenství. Relativní fiskální efekt nabývá hodnot z množiny $\langle 0;1 \rangle$, přičemž 0 znamená, že ze sděleného penále DS neuhradil nic, zatímco 1 znamená, že sdělené penále bylo uhrazeno v plné výši (ovšem bez ohledu na jeho absolutní částku).

$$r_{y,x} = r_{\text{relativní FE, sdělené penále}} = -0,2169$$

Tabulka 43: Korelace mezi výší sděleného penále a jeho relativním fiskálním efektem za daň z příjmů právnických osob podle jednotlivých zdaňovacích období

Zdaňovací období	r	Zdaňovací období	r
1993	-0,1666	2000	-0,3105
1994	-0,3639	2001	-0,4090

Zdaňovací období	r	Zdaňovací období	r
1995	-0,1411	2002	-0,2293
1996	-0,0979	2003	-0,2577
1997	-0,2345	2004	-0,2655
1998	-0,2120	2005	-0,5587
1999	-0,3322	2006	-0,3151
Celkem			-0,2169

Zdroj: Sestava „dpp_169 - Výpis předpisných odpisných vět z DPPO“ a sestava „dad_0048 - Přehled párování předpisů a plateb“.

Korelační koeficient nabývá hodnot, které jsou nízké. Jedná o závislost lineární, nepřímou, slabou. Z výsledku vyplývá, že vyšší podíl úhrady má penále, jehož absolutní částka je nižší. Oproti obdobnému korelačnímu koeficientu u daně z příjmů fyzických osob (-0,1073) či u daně z přidané hodnoty (-0,0454) se jedná o závislost silnější.

5.3.2. Závislost výše úroku a výše z něj plynoucího fiskálního efektu

Míru závislosti výše částky úroku z prodlení a z něho plynoucího fiskálního efektu udává korelační koeficient

$$r_{\text{DPPO } y,x} = r_{\text{DPPO úplný (úrok s FE, předepsaný úrok)}} = 0,6471$$

Zahrneme-li do výpočtu pouze předpisné věty spárované, získáme tuto hodnotu korelačního koeficientu:

$$r_{\text{DPPO } y,x} = r_{\text{DPPO jen pro spárované POV (úrok s FE, předepsaný úrok)}} = 0,9364$$

Tabulka 44: Korelace mezi výší úroku z prodlení a jeho absolutním fiskálním dopadem, údaje pro DPPO k jednotlivým zdaňovacím rokům

Zdaňovací období	$r_{\text{úplný, k období}}$	Úrok předepsaný, spárovaný (Kč)	Z toho celkem fiskální efekt (Kč)
2006	0,6799	626 898	103 385
2007	0,6694	279 962	124 983
2008	0,0517	277 280	63 977
2009	0,2422	87 745	29 844
2010	-0,0117	120 522	4 532
Celkem	0,6471	1 392 407	326 721

Zdroj: Sestava „dpp_169 - Výpis předpisných odpisných vět z DPPO“ a sestava „dad_0048 - Přehled párování předpisů a plateb“.

Závislost mezi předepsaným úrokem a úrokem s fiskálním efektem je mírná.

5.3.3. Vliv prodlení s vydáním platebního výměru na penále

Autor zkoumal závislost výše *relativního fiskálního efektu vyplývajícího z platebního výměru a času*. Popis *relativního fiskálního efektu* je uveden v předchozí části textu (viz 5.2.1 Fiskální efekt relativní). *Časem* se rozumí prodleva od konce zdaňovacího období, za něž byl platební výměr vydán, do dne jeho splatnosti (který je o 30 dní vyšší než datum doručení výměru):

$$r_{y,x} = r_{\text{relativní FE, prodleva s vydáním}} = -0,4139$$

Tabulka 45: Korelace mezi prodlením s vydáním výměru na penále pro DPPO a jeho relativním fiskálním efektem podle jednotlivých zdaňovacích období

Zdaňovací období	r	Zdaňovací období	r
1993	-0,1180	2000	-0,5977
1994	-0,1749	2001	-0,6476
1995	-0,3420	2002	-0,6390
1996	-0,3704	2003	-0,6123
1997	-0,4471	2004	-0,5409
1998	-0,4211	2005	-0,3295
1999	-0,5110	2006	-0,4085
Celkem			-0,4139

Zdroj: Sestava „dpp_169 - Výpis předpisných odpisných vět z DPPO“ a sestava „dad_0048 - Přehled párování předpisů a plateb“.

Pozdní vydání platebního výměru správcem daně má na fiskální efekt penále vliv, jde o závislost lineární, nepřímou, střední. Od roku 1993 do roku 2001 sílila nepřímá závislost mezi dobou prodlení s vydáním výměru a relativním fiskálním efektem, od roku 2002 závislost slábne. Výsledek lze interpretovat: čím dříve správce daně sdělí daňovému subjektu platebním výměrem příslušenství, tím vyšší podíl tohoto příslušenství daně vybere do státního rozpočtu; zjištěné hodnoty korelačního koeficientu odpovídají hodnotám zjištěným i u daně z příjmů fyzických osob.

6. Výsledky a zhodnocení

S výjimkou let 2006 a 2009 se daňové příjmy vybrané všemi územními finančními orgány zvyšují (viz Tabulky 6 a 7 v části práce 4.), přičemž stoupá i efektivnost jejich činnosti: od roku 2003, kdy na 1 Kč výdajů bylo dosaženo příjmů 35,46 Kč přes maximum v roce 2005 s příjmy 76,94 Kč na 1 Kč výdajů až do roku 2009, kdy příjem na 1 Kč výdajů poklesl ze stabilně překračovaných 70 Kč příjmů na 1 Kč výdajů na 65,49 Kč.

Autor z údajů ze sestav S1 z ročních závěrek Finančního úřadu v Novém Boru zjistil, že efektivita jeho činnosti za roky 2003 - 2008 je stabilní – pohybuje se okolo 25 Kč příjmů na 1 Kč výdajů, k propadu příjmů na 15,04 Kč došlo v roce 2009 pravděpodobně v souvislosti s celosvětovým ekonomickým vývojem a s krizí v regionu (úpadek sklárství). Výše předepsaného penále jako jediné časové sankce za roky 2003 až 2006 kolísá – maximální výše dosáhlo v roce 2004 (28 405 tis. Kč), minimální v roce 2003 (9 248 tis. Kč). Od roku 2007 úrok z prodlení přebírá roli, kterou mělo penále; ještě za rok 2008 však bylo penále sdělené daňovým subjektům vyšší (10 971 tis. Kč) než úrok z prodlení (8 198 tis. Kč). Z údajů sestav S1 (viz Tabulky 6 a 7, Grafy 2 a 3) je zřejmé, že zavedením úroku z prodlení namísto penále došlo ke snížení celkové roční výše sankce za nesplnění povinnosti peněžité povahy.

Úhrnná částka penále zjištěná v části práce 4.1. ze sestav S1 Finančního úřadu v Novém Boru za roky 2003 - 2009 (112,2 mil. Kč) se podílí na celkové výši ročního kumulovaného obratu za tyto roky (2 452 mil. Kč) z 4,58 %. Podle údajů Ministerstva financí tento podíl znamená, že za celou ČR bylo za období 2003-2009 všemi územními finančními orgány průměrně ročně předepsáno penále ve výši 21 467 mil. Kč (vychází z Tabulky 6, 7).

Za roky 2007-2009 ze sestav S1 zjištěná úhrnná výše úroku předepsaného Finančním úřadem činí 17,6 mil. Kč a na celkové výši ročního kumulovaného obratu předpisů za tyto roky (1 002 mil. Kč) se podílí 1,76 %. Po přepočtení na údaje poskytnuté Ministerstvem financí ČR za tyto roky dosáhla průměrná roční úhrnná výše předepsaného úroku z prodlení za všechny územní finanční orgány 10 008 mil. Kč. Průměrná roční výše předepsaného úroku z prodlení za roky 2007-2009 činí 46,6 % průměrné roční výše sděleného penále.

Ačkoliv se úrok z prodlení do evidence připisuje na rozdíl od penále průběžně a správce daně je u penále zjevně v prodlení s vydáním platebního výměru (viz část práce 4.2., Grafy 8 až 12), je podíl penále s fiskálním efektem vyšší, než podíl úroku s fiskálním efektem; u

fiskálně nejvýznamnějších druhů příjmu (viz část 4.4.1. až 4.4.3.) bylo celkem předepsáno penále v úhrnné výši 208 235 598 Kč a fiskální efekt byl zjištěn ve výši 69 095 682 Kč, tedy z 33,18 %, zatímco úroku bylo předepsáno 21 509 062 Kč, z čehož fiskální efekt byl zjištěn ve výši 5 178 544 Kč, tj. z 24,08 %. U daní, identifikovaných v částech práce 4.2 (Tabulka 22, Graf 5) a 4.3 (Tabulka 25) jako fiskálně nejvýznamnější – DPH, DPFO a DPPO – se průměrná roční výše předepsané sankce při přechodu z penále na úrok snížila z 14 873 971 Kč na 7 169 687 Kč, přičemž průměrná roční výše fiskálního efektu klesla z 4 935 406 Kč na 1 726 181 Kč.

U DPH činí podíl úhrady penále s fiskálním efektem 35,12 % a úroku 24,94 %. U DPFO penále mající fiskální efekt činí 31,58 % celkem předepsaného penále a podíl úroku je 21,54 %. U DPPO byl zjištěn fiskální efekt u 31,22 % celkem předepsaného penále a u 23,46 % z celkem předepsaného úroku.

Z hlediska efektivity činnosti územních finančního orgánů výše uvedené znamená, že z ročně sděleného průměrného penále ve výši 21 467 mil. Kč vyplynul fiskální efekt ve výši 7 123 mil. Kč; u úroku z prodlení z celkem ročně sdělené výše 10 008 mil. Kč se stal příjmem státního rozpočtu úrok ve výši 2 410 mil. Kč.

Penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků nabíhá od 1.1.2007 velice zvolna; maxima ve výši 466 662 Kč dosáhlo v roce 2009; v úhrnu bylo za roky 2007 - 2009 předepsáno v částce 0,757 mil. Kč. Na celkové výši ročního kumulovaného obratu Finančního úřadu za roky 2007 - 2009 (1 002 mil. Kč) se podílí 0,08 %, což z celostátního hlediska znamená že průměrná roční výše penále činí 430 mil. Kč. Vzhledem k tomu, že zjištěný fiskální efekt pro fiskálně významné druhy příjmů (viz část 4.4.1 až 4.4.3.) je ve výši 61,67 % z celkem vyměřeného penále, z celostátního hlediska penále dle § 37b zákona ročně do státního rozpočtu přináší 265 mil. Kč. Penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků se z fiskálního hlediska jeví jako neefektivní – vyměřeno bylo ročně ve výši statisíců, zatímco úrok či penále bylo sděleno ve výši milionů. Přestože zákonodárce úhradu penále dle § 37b zákona upřednostnil například před platbou daně, kýžený efekt – tedy vysoká výtěžnost – se nedostavil; penále dle § 37b zákona s fiskálním efektem 61,67 % je jen dvakrát efektivnější než penále s 33,18 %.

V části práce 4.2. a 4.3. autor identifikoval z hlediska sankcí fiskálně významné druhy příjmů, zjistil průměrné hodnoty a medián penále za jednotlivé roky (Tabulky 23 a 24). Jak průměrné hodnoty penále, tak medián penále se od roku 1993 snížil. „Typické“ sdělené

penále podle hodnot mediánu dosahovalo výše od 600 do 1100 Kč; průměrná výše za všechny výměry činila od 2000 do 6000 Kč. Popsanému stavu se vymyká daň z příjmu právnických osob, u níž (alespoň do roku 2004) medián penále několikanásobně překročil medián penále u ostatních druhů příjmu (obdobně průměrná hodnota). U úroku z prodlení je jeho průměrná hodnota (Tabulka 26) oproti penále přiměřeně (viz Graf 1) menší. Medián předepsaného úroku z platebního výměru je ve srovnání s mediánem penále (za tři poslední roky, kdy sankce byla uplatňována) nižší u daně z přidané hodnoty, srovnatelný u daní z příjmů právnických osob, fyzických osob a ze závislé činnosti. Vyšší je u daně z převodu nemovitostí.

Autor penále u jednotlivých druhů příjmu prozkoumal (Tabulky 8 – 12), jaká doba uplynula mezi splatností daně a vydáním platebního výměru, který se této pozdě uhrazené daně týká. (Je na místě upozornit, že pokud došlo k prodlení s vydáním výměru na penále, nemusí jít o pochybení ze strany správce daně – ADIS automaticky nevydá výměr na penále, pokud jde o „dílčí“ penalizaci – dlužná daň není zcela uhrzena a penále se nadále zvyšuje. Penále by pracovník správce daně musel vložit „ručně“.) Analýza odhalila svižné vydávání platebních výměrů u daně z příjmů ze závislé činnosti (Graf 10) a u daně z přidané hodnoty (Graf 11). Větší prodleva s vydáním výměru (vydán až v druhé polovině lhůty pro vybrání daně) byla zjištěna u daně z příjmů právnických osob (Graf 8), u daně z převodu nemovitostí (Graf 12) a u daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání (Graf 9).

V části 5 autor zkoumal faktory, které ovlivňují fiskální efekt sankcí u daní, identifikovaných jako fiskálně významné. Žádný z hodnocených faktorů neovlivňuje výši fiskálního efektu zásadním způsobem. Při zkoumání vztahu mezi prodlením s vydáním platebního výměru a výší jeho relativního fiskálního efektu (viz část 5.1.1.) byla u všech daní zjištěna závislost lineární nepřímá střední, která může být interpretována: čím dříve správce daně sdělí daňovému subjektu platebním výměrem příslušenství, tím vyšší podíl tohoto příslušenství daně vybere pro státní rozpočet. U daně z příjmů se neprokázalo, že by věk daňového subjektu hrál roli při hrazení sankcí (vypočtená hodnota koeficientu korelace: -0,0927). U všech druhů příjmů byla zjištěna lineární, nepřímá a slabá závislost mezi výší sděleného penále a jeho relativním fiskálním efektem. To znamená, že u vyšší částky sděleného penále je její podíl úhrady (s fiskálním efektem) nižší.

7. Závěr

Autor v diplomové práci prozkoumal a zhodnotil fiskální efekt sankcí ukládaných podle zákona o správě daní a poplatků – penále dle znění § 63 zákona platného do 31.12.2006, úroku z prodlení a penále dle § 37b zákona včetně jejich historického vývoje. Zjistil, že nahrazením penále úrokem z prodlení došlo (podle očekávání) ke snížení celkové výše sankce ukládané podle § 63 zákona. Prozkoumal výtěžnost – fiskální efekt – „nového“ úroku z prodlení a zjistil, že je oproti předpokladům nižší, než fiskální efekt „starého“ penále dle § 63 zákona ve znění platném do 31.12.2006. Zákodárce, veden záměrem zefektivnit sankci za nesplnění povinnosti peněžité povahy jiným způsobem jejího předepisování na osobní daňový účet daňového subjektu (pravidelně měsíčně), neuspěl – penále (se zjištěnou výtěžností 33,18 %) bylo oproti úroku z prodlení (s výtěžností 24,08 %) efektivnější.

Autor jako faktory, které mají vliv na výši fiskálního efektu sankcí identifikoval čas a výši sankce. Byl prokázán negativní dopad prodlení s vydáním výměru na sankci na její úhradu; jde o střední závislost. Existuje mírná nepřímá závislost mezi absolutní výší sankce a procentem, v němž byla uhrazena. Nebyla prokázána závislost mezi hrazením sankce a věkem subjektu.

V rámci práce dále autor stanovil, v jaké výši se jednotlivé druhy příjmů podílejí na plnění státního rozpočtu z titulu těchto sankcí a identifikoval stěžejní druhy příjmů, kterými jsou daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání a daň z příjmů právnických osob. Z údajů za Finanční úřad v Novém Boru a podle údajů Ministerstva finanční ČR určil, jaká roční výše sankcí odpovídá činnosti všech územních finančních orgánů.

Penále dle § 37b zákona není efektivní. Ačkoliv ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků určilo, že úhrada tohoto penále má přednost před úhradou daně, autor zjistil, že podíl penále s fiskálním efektem na celkem předepsaném penále činí pouze 61,67 %. Celková výše penále dle § 37b zákona činí zlomek „starého“ penále či úroku z prodlení; její výše je však zcela závislá na výši kontrolního zjištění – u jiných územních finančních orgánů, které byly při své kontrolní činnosti úspěšnější, může být částka tohoto penále vyšší.

8. Seznam použitých zdrojů

- [1] KOBÍK Jaroslav, Správa daní a poplatků s komentářem, 6. aktualizované vydání. Nakladatelství ANAG 2008, 863 stran, ISBN 978-80-7263-459-0
- [2] Daňové zákony 2009. Nakladatelství Sagit, a.s., 280 stran, ISBN 978-80-7208-727-3
- [3] ÚZ Správa daní a poplatků – zákony, vyhlášky a pokyny MF podle stavu k 7.9.2009. Nakladatelství Sagit a.s. 2009, 176 stran, ISBN 978-80-7208-757-0
- [4] ÚZ Daňový řád 2011, redakční uzávěrka 12.10.2009. Nakladatelství Sagit a.s. 2009, 112 stran, ISBN 978-80-7208-765-5
- [5] ÚZ Daň z přidané hodnoty, směrnice o společném systému DPH ve znění novel podle stavu k 14.4.2009. Nakladatelství Sagit a.s. 2009, 176 stran, ISBN 978-80-7208-744-0
- [6] ÚZ Daně z příjmů, podle stavu k 1.9.2009. Nakladatelství Sagit a.s. 2009, 272 stran, ISBN 978-80-7208-751-8
- [7] Vyhláška č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně, ve znění pozdějších předpisů
- [8] Ministerstvo financí ČR, pokyny
- [9] Ústavní soud, nálezy ÚS
- [10] Nejvyšší správní soud, nálezy NSS
- [11] Krajské soudy, rozsudky
- [12] Automatizovaný Systém Právních Informací (program ASPI), copyright 2000-2009 Wolters Kluwer ČR, a.s. verze 12

9. Přílohy

A - Seznam zúčtovacích symbolů - rok 2010

B - Vývoj nákladovosti a efektivnosti činnosti územních finančních orgánů

C - Údaje v sestavě „S1“

D - Údaje v sestavě „dad_0048“

E - Údaje v sestavě „dad_165“

Příloha A

Seznam zúčtovacích symbolů - rok 2010

Strana MÁ DÁTI

ZS	PU	Význam
10	4	stanovení paušální daně DPFO, vyrovnání nedoplatků na DP 670, evidence plateb převedených KÚ do SFŽP na DP 870, poukázání daň. bonusu zaměstnavateli na DP 71, náhrady dle zákona o DPH (§ 98)
10	5	vyrovnání záloh DPFO/DPPO/DSL, zálohy dle zákona o DPH (§ 19), předpis vyrovnávající částku zajištění (§ 38e) na FÚ plátce při převodu zajištění na FÚ poplatníka
10	6	předpis rozdílu mezi vyměřenou a přiznanou daní, předpis daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí, předpis sražených a neodvedených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti v běžném období na základě zjištění správce daně, předpis na DPH po opravném prostředku k DAP
10	7	předpis běžný (předpis zálohy u daní z příjmů, daně silniční, daně z nemovitostí, ostatní běžné daňové povinnosti) podle DAP, hlášení, případně vyúčtování, předpis zajištění daně z příjmů z hlášení plátce (§ 38e)
20	6	předpis doměrku, dodatečný předpis daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 69 z.č. 337/92 Sb.) na základě kontroly nebo vlastního zjištění správce
20	7	předpis doměrku na základě dodatečného přiznání nebo dodatečného hlášení daňového subjektu, předpis dodatečné opravy daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 38i z.č. 586/92 Sb.), předpis rozdílu mezi uznanou daní po opravném prostředku k DAP nebo DoDAP a původně vyměřenou daní
30	1	exekuční náklady
30	2	pokuty na DP 470
30	3	penále (do 31.12.2006)
30	4	zvýšení (snížení nároku na vrácení) daně
30	5	úrok
30	6	nárok na vrácení DPH dle zákona o DPH (OVD) , nárok na vrácení SD za TO, předpis vyrovnávající poplatníkovi plátcem neodvedené zajištění daně z příjmů (§38e)
30	7	předpis DPH pro neplátce DPH, odvod neoprávněně vrácené DPH dle zákona o DPH (OVD), odpis DPPO pro obce a kraje, náklady řízení u DP=375, DP=378 a DP 380, cizí příslušenství u DP=7
30	8	penále (od 1.1.2007)
30	9	úrok z prodlení (od 1.1.2007)
40	4	prominutí příslušenství daně (§ 25 odst.3, 4 a 5 z.č. 357/92 Sb.)
40	5	prominutí daně (§25 odst.3, 4 a 5 z.č. 357/92 Sb.), zastavení částečně vymožené pohledávky (z.č.191/2004 Sb.)
40	6	odpis příslušenství daně z důvodu prominutí (§ 55a z.č. 337/92 Sb. a §25 odst.7,z.č.357/92 Sb.)
40	7	odpis daně z důvodu prominutí (§ 55a z.č. 337/92 Sb. a §25 odst.7, z.č. 357/92 Sb.)
50	6	předpis rozdílu mezi vyměřenou a přiznanou daní (DPFO, DPPO, DSL), předpis záporného rozdílu mezi vyměřenou a přiznanou daňovou povinností (DSD), předpis rozdílu mezi vyměřenými a uplatňovanými nároky na vrácení DSD, předpis daně z příjmů ze závislé činnosti na základě zjištění správce daně (§ 69 z.č. 337/92 Sb.), správcem daně předepsaná povinnost plátce odvést zajištění daně z příjmů (§

		38e), předpis doměření DPH po opravném prostředku k DAP (předpis rozdílu mezi nově vyměřenou a správcem uznanou daní), přeplatky vrácené Ministerstvem zemědělství (pro DP 473)
50	7	předpis vyrovnání daně za předchozí rok (DPFO, DPPO, DSL) dle DAP, nadměrný odpočet DPH, nárok na vrácení SD dle DAP, předpis zajištění daně z příjmů z avíza FÚ (§ 38e), předpis dodatečné opravy daně z příjmů ze závislé činnosti podle (§38i z.č. 586/92 Sb.), předpis přeplatku z ročního zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti podle (§38ch z.č. 586/92 Sb.)
60	6	ukončení posečkáni daně a povolení splátek (§ 60 z.č. 337/92 Sb.)
60	7	posečkání daně a povolení splátek (§ 60 z.č. 337/92 Sb.)
70	1	předpis vyrovnávající nedoplatek při stěhování subjektu (je tvořen automatizovaně bez zásahu správce daně při ZMP)
70	5	prekluze a promlčení, prekluze pokut (z.č. 200/90 Sb.) a náklady řízení spojené s pokutou
70	6	odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost (§ 66 z.č. 337/92 Sb.)
70	7	prominutí daň. nedoplatku (§ 65 z.č. 337/92 Sb.), daň. nedoplatek (§ 68 a § 75b z.č.513/1991 Sb.)
70	8	odpis daňového nedoplatku na základě soudního vyrovnání, odpis nedoplatku na DP 473
80	7	předpis generovaný současně s platbou se ZS 81
02	6	změna počátečního zůstatku na straně MÁ DÁTI pouze automatizovaně na převodových DP

Seznam zúčtovacích symbolů - rok 2010

Strana DAL

ZS	Význam
11	platba běžná
31	platba z exekuce
41	převod na účet daňového subjektu nebo příjemce daní
51	převod na jiný účet správce daně
81	platba současně generující předpis
03	změna počátečního zůstatku na straně DAL (pouze ve výjimečných případech)

Zdroj: Ministerstvo financí, uživatelská příručka ADIS, 2010

Příloha B

Vývoj nákladovosti a efektivnosti činnosti územních finančních orgánů

v tis. Kč

základní ukazatele:	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Daňové příjmy (kapitola VPS)	152 891 000	163 412 000	208 850 701	225 634 568	323 451 572	514 523 656	513 725 958	576 506 118	606 664 861	520 933 983
Příjmy v kapitole 312 - MF	16 857	26 436	51 653	38 317	56 620	33 608	42 518	31 645	50 363	1 956 276
Příjmy celkem	152 907 857	163 438 436	208 902 354	225 672 885	323 508 192	514 557 264	513 768 476	576 537 763	606 715 224	522 890 259
Výdaje celkem	5 234 320	5 933 803	5 902 626	6 417 899	6 610 832	6 926 330	7 234 856	7 635 423	7 928 825	7 983 688
z toho: běžné výdaje	4 505 582	5 187 716	5 543 168	5 981 917	6 285 173	6 513 866	6 941 058	7 300 002	7 440 034	7 732 931
Výdaje (bez tvorby RF)			5 871 530	6 364 426	6 497 999	6 687 981	7 057 547	7 458 474	7 928 825	7 983 688
z toho: běžné výdaje			5 522 010	5 952 777	6 212 681	6 474 272	6 905 875	7 269 592	7 440 034	7 732 931
počet zaměstnanců	14 260	15 084	15 649	15 668	15 600	15 474	15 619	15 629	15 379	15 330

efektivnost a nákladovost	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
efektivnost *)				35,46						
Příjmy na 1 Kč výdajů	29,21	27,54	35,58	35,46	49,79	76,94	72,80	77,30	76,52	65,49
Příjmy na 1 zaměstnance v Kč	10 722 851	10 835 219	13 349 246	14 403 426	20 737 705	33 253 022	32 893 814	36 888 973	39 450 889	34 108 954
nákladovost *)										
Výdaje na 100 Kč příjmů	0,03	0,04	2,81	2,82	2,01	1,30	1,37	1,29	1,31	1,53
Výdaje na 1 zaměstnance v Kč	367 063	393 384	375 202	406 205	416 538	432 208	451 857	477 220	515 562	520 789
Běžné výdaje na 1 zaměstnance v Kč	315 959	343 922	352 867	379 932	398 249	418 397	442 146	465 135	483 779	504 431

Poznámka: *) ve vztahu k výdajům bez tvorby rezervního fondu

Zdroj: MFČR, Výroční zpráva české daňové správy za rok 2005 - příloha č.3, za rok 2006 - příloha č. 7, za rok 2009 - příloha č. 5

Příloha C – Údaje v sestavě „S1“

ADIS-EDA-1 STRANA : 00001
 ÚFO: 175 FÚ NOVÝ BOR 15.01.2004 08:51

S E S T A V A P L Á T C Ů Z A M Ě S Í C 01 - 13 2003 (Z)

Operátor: Účetní

Č. DOKL.	DATUM	OBJ P S ZSU	MD	Měsíční obraty	DAL	Kumulované obraty	MD	DAL	Zůstatky
				Ulice III					- nedopl. + přepl.

SPRÁVCE: IIII Pracovník-1 OBEČ: IIIIII OBEČ-1
 Č.DS: IIIIIII - P Subjekt-1, Právnícká osoba

Z			1	703.00		0.00		0.00	-1 703.00
08				0.00		0.00		0.00	-1 703.00
1030001184	14/12/02	06 1 6 11		1 703.00		0.00		1 703.00	0.00
1030001073	27/01/03	01 6 107		15 353.00		15 353.00		1 703.00	-15 353.00
1030000232	27/01/03	01 1 6 11		6 884.00		15 353.00		17 056.00	0.00
1030005440	25/04/03	04 6 107		6 884.00		22 237.00		17 056.00	-6 884.00
1030000945	25/04/03	04 1 6 11		-23 798.00		22 237.00		23 940.00	0.00
1030007732	25/07/03	07 6 507				-1 561.00		23 940.00	23 798.00
1030001782	22/08/03	08 1 6 41		1 659.00		98.00		142.00	0.00
1030009698	27/10/03	10 8 107		2 425.00		98.00		1 801.00	0.00
1030002295	29/10/03	10 1 6 11		2 523.00		2 523.00		1 801.00	-2 425.00
1030010524	29/12/03	12 3 303		90		2 523.00		1 801.00	-2 425.00

SPRÁVCE: 2222 Pracovník-2 OBEČ: 222222 OBEČ-2
 Č.DS: 22222222 - P Subjekt-2, Právnícká osoba

Č. DOKL.	DATUM	OBJ P S ZSU	MD	Měsíční obraty	DAL	Kumulované obraty	MD	DAL	Zůstatky
				Ulice 222					- nedopl. + přepl.

SPRÁVCE: 3333 Pracovník-3 OBEČ: 333333 OBEČ-3
 Č.DS: 3333333333 - F Subjekt-3, Fyzická osoba

Z			71	959.47		0.00		0.00	-71 959.47
08				0.00		0.00		0.00	-71 959.47
1030002246	22/10/03	10 1 5 11		108 742.50		0.00		108 742.50	36 783.03
1030009776	11/11/03	11 6 303		112.00		112.00		108 742.50	36 671.03
1030009776	11/11/03	11 6 303		9 698.00		12 670.00		108 742.50	24 113.03
1030009776	11/11/03	11 6 303		12 441.00		22 368.00		108 742.50	14 415.03
1030009776	11/11/03	11 6 303		1 974.00		34 809.00		108 742.50	1 974.03
1030009776	11/11/03	11 6 303		90		36 783.00		108 742.50	0.03

RU: 3 Č.DP: 00070 - DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY
 Obec sídla 2222

RU: 4 Č.DP: 00072 - DAŇ Z PŘÍJMU FO - PODÁV.PŘIŽN.
 Obec bydliště 33333

Údaje, které byly anonymizovány, jsou uvedeny kurzívou. Důležité údaje pro analýzu jsou uvedeny tučně.

Popis sestavy:
Č.DOKL. = číslo dokladu
DATUM = datum předpisu/platby
OB = účetní období
P = jedná se o platbu? 1 ... ano
S = stav předpisné/odpisné věty
ZSU = zúčtovací symbol/priorita uhrazení
MD = strana má dáti
DAL = strana dal
- nedopl. = nedoplatek
+ přepl. = přeplatek

Zdroj: ADIS, 2010

Příloha D – Údaje v sestavě „dad_0048“

ADIS-DAD-48

UFO: 175 FÚ NOVÝ BOR

PŘEHLED PÁROVÁNÍ PŘEDPISŮ A PLATEB

Operátor: Správce

STRANA : 4

26.07.2010 12:29:56

T	Č.MD	VĚTY	ZSU	D.PEN/PL	SD	ČÁSTKA	S T	Č.DAL	V.	ZSU	D.PEN/PL	SD	ČÁSTKA	S I	UHRAZENÁ	ČÁSTKA	TP	DNÍ	V	
KSPR R Č.DP. DAŇ.SUBJ. T NÁZEV DS																				
Fyzická osoba																				
D	970015245	41	25/04/97	1	-8	490.00	6	M	970019120	507	01/04/97	0	-17	490.00	6	8	490.00	A	1	
M	940009319	507	31/03/94	0	11	020.00	6	D	940004043	11	21/03/94	1	11	020.00	6	11	020.00	A	1	
M	950001668	107	30/06/94	0	2	300.00	9	D	940022287	11	04/10/94	1	2	250.00	6	2	250.00	A	96	
M	950001668	107	30/06/94	0	2	300.00	9	D	940022986	11	13/10/94	1	2	250.00	6	2	250.00	A	105	
M	950001671	107	15/12/94	0	2	300.00	9	D	940022986	11	13/10/94	1	2	250.00	6	2	200.00	A	1	
M	950001671	107	15/12/94	0	2	300.00	9	D	950000884	11	09/01/95	1	4	620.00	6	4	100.00	A	25	
M	950024524	507	31/03/95	0	4	520.00	6	D	950000884	11	09/01/95	1	4	620.00	6	4	520.00	A	1	
M	950051394	303	20/10/95	0		670.00	6	D	950025754	11	11/10/95	1		670.00	6	670.00	A	1		
M	960026943	107	01/07/96	0	12	000.00	6	D	960022081	11	26/06/96	1	15	000.00	6	12	000.00	A	1	
M	960026944	107	16/12/96	0	12	000.00	8	D	960022081	11	26/06/96	1	15	000.00	6	3	000.00	A	1	
M	960026944	107	16/12/96	0	12	000.00	8	M	970019120	507	01/04/97	0	-17	490.00	6	9	000.00	A	106	
M	960026947	507	01/04/96	0	29	800.00	6	D	960004501	11	26/02/96	1	29	800.00	6	29	800.00	A	1	
M	970059996	303	06/01/98	0		954.00	6	M	980005155	406	28/01/98	0		954.00	A	954.00	A	22	0	
M	980033337	507	31/03/98	0	9	150.00	6	D	980008196	11	18/03/98	1	9	150.00	6	9	150.00	A	1	
M	980037030	506	31/03/98	0	15	000.00	8	D	980013493	11	20/04/98	1	15	000.00	6	15	000.00	A	20	
M	990045021	507	31/03/99	0	4	800.00	6	D	990008999	11	24/03/99	1	4	800.00	6	4	800.00	A	1	
M	1010076383	507	31/03/00	0	4	230.00	8	D	1010040655	11	19/12/01	1	4	230.00	6	4	230.00	A	628	
M	1020066850	303	03/09/02	0		202.00	6	M	1020069521	406	03/09/02	0		-1	202.00	6	1	202.00	A	1
M	1020066850	303	03/09/02	0		202.00	6	D	1020032450	11	11/09/02	1		1	000.00	6	1	000.00	A	8
Fyzická osoba																				
M	1000039239	507	31/03/99	0	6	915.00	6	D	1000011032	11	29/03/99	1	6	915.00	6	6	915.00	A	1	
M	1000039240	507	31/03/00	0	9	000.00	6	D	1000011033	11	20/03/00	1	9	000.00	6	9	000.00	A	1	
M	1050054613	507	31/03/05	0	9	444.00	8	M	1050060036	506	31/03/05	0	-9	000.00	6	9	000.00	A	1	
M	1050054613	507	31/03/05	0	9	444.00	8	D	1050013069	11	11/04/05	1	6	180.00	6	6	180.00	A	11	
M	1050054613	507	31/03/05	0	9	444.00	8	D	1050032048	11	08/08/05	1	3	255.00	6	3	255.00	A	130	
M	1050082309	303	04/10/05	0		492.00	6	D	1050035774	11	19/09/05	1		492.00	6	492.00	A	1		
M	1060063320	507	31/03/06	0	10	380.00	6	D	1060010022	11	22/03/06	1	10	380.00	6	10	380.00	A	1	
M	1070054122	507	02/04/07	0	2	964.00	6	D	1070008677	11	14/03/07	1	2	964.00	6	2	964.00	A	1	
M	1080078453	308	02/10/08	0		4786.00	6	D	1080038262	11	16/10/08	1		700.00	6	700.00	A	14	0	
M	1080078453	308	02/10/08	0		4786.00	6	D	1080040257	11	12/11/08	1		700.00	6	700.00	A	41	0	
M	1080078453	308	02/10/08	0		4786.00	6	D	1080042637	11	12/12/08	1		700.00	6	700.00	A	71	0	
M	1080078453	308	02/10/08	0		4786.00	6	D	1090001005	11	12/01/09	1		700.00	6	700.00	A	102	0	
M	1080078453	308	02/10/08	0		4786.00	6	D	1090004027	11	12/02/09	1		700.00	6	700.00	A	133	0	
M	1080078453	308	02/10/08	0		4786.00	6	D	1090006541	11	12/03/09	1		700.00	6	700.00	A	161	0	
M	1080078453	308	02/10/08	0		4786.00	6	D	1090010719	11	12/04/09	1		700.00	6	700.00	A	192	0	
M	1080078454	206	31/03/04	0	12	795.00	5	D	1090033694	11	12/10/09	1	7	000.00	6	7	000.00	R	2021	
M	1080078454	206	31/03/04	0	12	795.00	5	D	1090010719	11	12/04/09	1	7	000.00	6	7	000.00	A	1838	
M	1080078454	206	31/03/04	0	12	795.00	5	D	1090015613	11	12/05/09	1	7	000.00	6	7	000.00	A	1868	

Údaje, které byly anonymizovány, jsou uvedeny kurzívou. Důležité údaje pro analýzu jsou uvedeny tučně.
 Popis sestavy (převzato ze systému ADIS):

PŘEHLED PÁROVÁNÍ PŘEDPISŮ A PLATEB

KSPR = kód pracovníka správy
R = kód rozpočtového určení
Č.DP. = číslo druhu příjmu
DAŇ.SUBJ. = číslo daňového subjektu
T = typ daňového subjektu
 P-právnícká osoba F-fyzická osoba S-společní plátcí
 O-obecní úřad K-krajský nebo okresní úřad
NÁZEV DS = název daňového subjektu
T = typ MD věty
 (M = předpisná-odpisná věta,
 D = platební věta)
Č.MD VĚTY = číslo MD věty
ZS = zúčtovací symbol
U = priorita uhrazení
 (1-exekuční náklady 2-pokuty 3-penále (do 31.12.2006)
 4-zvýšení daně 5-úrok
 6-nejstarší nedoplatky v daních
 7-běžné platby včetně záloh
 8-penále (od 1.1.2007)
 9-úrok z prodlení (od 1.1.2007))
 9-úrok z prodlení (od 1.1.2007))
 9-úrok z prodlení (od 1.1.2007))
 = datum penalizace/platby
 = stav datumu odepsání
 (0 - generováno 1 - pořízeno 2 - opraveno)
 nebo příznak storna
 (0-běžná předpis./odpis. věta, 1-stornovací
 2-stornovaná,pův.běžná)
ČÁSTKA = částka obrátové věty na straně MD
S = stav obrátové věty
 1-nezáúčtovatelná 2-zaučtovatelná
 3-zaučtovaná 5-částčně uhrazená
 6-uhrazená 7-penalizovatelná
 8-penalizovaná 9-ručně penalizovaná
T = typ DAL věty
 (M = předpisná-odpisná věta,
 D = platební věta)

Č.DAL VĚTY

ZS = zúčtovací symbol
U = priorita uhrazení
 (1-exekuční náklady 2-pokuty 3-penále (do 31.12.2006)
 4-zvýšení daně 5-úrok
 (1-exekuční náklady 2-pokuty 3-penále (do 31.12.2006)
 4-zvýšení daně 5-úrok
 6-nejstarší nedoplatky v daních
 7-běžné platby včetně záloh
 8-penále (od 1.1.2007)
 9-úrok z prodlení (od 1.1.2007))
 = datum penalizace pro záporné POV, které nemají

D.PEN/PL
doplňkovou

vazbu
 datum splatnosti pro záporné POV, které mají

doplňkovou

vazbu

SD = datum platby pro PLV
 = stav datumu odepsání
 (0 - generováno 1 - pořízeno 2 - opraveno)
 nebo příznak storna
 (0-běžná předpis./odpis. věta, 1-stornovací
 2-stornovaná,pův.běžná)
ČÁSTKA = částka obrátové věty na straně DAL
S = stav obrátové věty
 1-nezáúčtovatelná 2-zaučtovatelná
 3-zaučtovaná 5-částčně uhrazená
 6-uhrazená 7-penalizovatelná
 8-penalizovaná 9-ručně penalizovaná
UHRAZENÁ ČÁSTKA = uhrazená částka z v. předpisů a plateb
TP = typ párování
 (A - automatizované, R - ruční)
DNÍ = počet dní prodlení
V = včasnost uhrazení
 (1 - ANO 0 - NE + - existuje doplňková vazba)
 Pokud nebyla MD věta uhrazena včas, tiskne se na konci řádku
 * pokud POV na straně MD byla částčně uhrazená a ne včas
 ! pokud POV na straně MD byla zcela uhrazená
 a je penalizovatelná

Příloha E – Údaje v sestavě „dad_165“

ADIS-DAD-0165

UFO: 175 FÚ NOVÝ BOR

VÝPISY SPOČÍTANÝCH A PŘEDEPSANÝCH PENÁLE

Operátor: Správce

STRANA : 1

18.11.2010 09:01

R Č.DP.	ZA SPRÁVCE A ODŮ:	ROK POZNÁMKA K DP	SUMA POV AUTOMATIZ. SPOČ. PENÁLE	SUMA POV AUTOMATIZ. SPOČ. PEN. -POV PENÁLE	PENÁLE DLE SYSTÉMU PŘEDEPS. PEN. DLE SYST.
3	74	1993 není zcela spárován	13 449.00 201 726.98	377 657.00 49 832.35	- 175 930.02 13 446.10
3	74	1994 není zcela spárován	49 904.00 173 922.60	591 540.00 53 196.68	- 417 617.40 49 405.59
3	74	1995 není zcela spárován	135 621.00 210 625.80	192 282.00 112 745.46	18 343.80 136 200.47
3	74	1996 není zcela spárován	326 367.00 337 424.91	329 190.00 321 474.94	8 234.91 326 635.94
.	.	.			
3	74	2002 není zcela spárován	250 675.00 272 260.51	250 675.00 270 486.43	21 585.51 263 895.71
3	74	2003 není zcela spárován	217 022.00 326 857.65	217 022.00 323 123.29	109 835.65 339 305.41
3	74	2004 není zcela spárován	232 675.00 435 397.01	232 675.00 441 185.78	202 722.01 431 681.98
3	74	2005 není zcela spárován	191 198.00 412 763.97	191 198.00 411 460.30	221 565.97 394 068.98
3	74	2006 není zcela spárován	0.00 244 158.86	0.00 248 539.30	244 158.86 238 304.62
C E L K E M Z A S E S T A V U :			3 083 591.00 4 360 154.05	4 049 076.00 3 941 681.47	311 078.05 3 894 569.74

***** K O N E C V Ý P I S U *****

TK: Č.DP,ROK

verze: 31131 ID: 4481

Sestava obsahuje již pouze anonymizované údaje
údaje, které byly použity pro analýzu, jsou uvedeny **tučně**.

Popis sestavy (převzato ze systému ADIS):
VÝPISY SPOČÍTANÝCH A PŘEDEPSANÝCH PENÁLE

R = Kód Rozpočtového Určení

Č.DP = Číslo Druhu příjmu

ROK = rok z doplňku POV nebo z datumu penalizace

POZNÁMKA K ODŮ (DP) =pokud za ODŮ (DP) existuje aspoň 1 nestornovaná POV
ve stavu 3 nebo 5

a zároveň aspoň jedna PLV ve stavu 3 nebo 5

-> pak se tiskne "není zcela spárován"

SUMA POV AUTOMATIZ.=suma POV na penále vystavených automatizovaně

SUMA POV PEN.CELKEM=suma POV na penále vystavených celkem

SPOČ.PEN.-POV PENÁLE=rozdíl: automatizovaně spočítané penále

- suma POV na penále vystavených celkem

ZA SPRÁVCE A ODŮ:

AUTOMAT.SPOČ.PENÁLE=automatizovaně spočítané penále za ODŮ

PENÁLE DLE SYSTÉMU =penále vystavené pomocí penalizačního systému za ODŮ

PŘEDEPS.PEN.DLE SYST.=penále vystavené pomocí penalizačního systému za ODŮ
umístěné na předepsaném platebním výměru na penále

Zdroj: ADIS, 2010