



Kontrolní závěr z kontrolní akce

17/21

Správa daně z příjmů právnických osob

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále také „NKÚ“) na rok 2017 pod číslem 17/21. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Kubíček.

Cílem kontroly NKÚ bylo posoudit nastavení systému daně z příjmů právnických osob a postup orgánů Finanční správy České republiky při správě daně z příjmů právnických osob.

Kontrolované osoby:

- ✓ Ministerstvo financí, Praha (dále také „MF“);
- ✓ Generální finanční ředitelství, Praha (dále také „GFŘ“); Specializovaný finanční úřad, Praha (dále také „SFÚ“); Finanční úřad (dále také „FÚ“) pro Středočeský kraj, Praha; Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Ostrava; Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Plzeň; Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Hradec Králové.

Kontrola byla u kontrolovaných osob prováděna v období od září 2017 do června 2018.

Kontrolováno bylo období let 2013–2016 a v případě věcných souvislostí i období předcházející a navazující.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podaly MF, GFŘ, SFÚ, FÚ pro Středočeský kraj, FÚ pro Plzeňský kraj a FÚ pro Královéhradecký kraj, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách. O odvoláních proti rozhodnutím o námitkách podaných MF, GFŘ, SFÚ a FÚ pro Středočeský kraj rozhodlo Kolegium NKÚ usneseními.

Kolegium NKÚ na svém XVI. jednání, které se konalo dne 10. prosince 2018, **schválilo** usnesením č. 5/XVI/2018 **kontrolní závěr** v tomto znění:

KLÍČOVÁ FAKTA

Správa daně z příjmů právnických osob v roce 2016

165 mld. Kč

Inkaso

7,8 mld. Kč

Nedoplatky

493 342

Počet daňových
přiznání

1 009

Počet úředních osob
spravujících daň



VÝZNAMNOST DPPO VE VZTAHU
K OSTATNÍM PŘÍJMŮM
VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ

**3. nejvyšší inkaso
po DPH a pojistném
na sociální zabezpečení**

2/3 POPLATNÍKŮ DPPO MAJÍ
NULOVOU DAŇOVOU
POVINNOST

Jednalo se o cca 327 tis.
daňových přiznání, tj. 66,4 %



EFEKTIVNOST DPPO VE VZTAHU
K VÝDAJŮM NA JEJÍ SPRÁVU

**Příjmy na 1 Kč výdajů
činily 243,4 Kč**

Informace o spojených osobách v roce 2016

PODÍL SPOJENÝCH OSOB
V DAŇOVÝCH RÁJÍCH JE

13 %

(tj. 7 629 osob)



CELKEM **60 189**
SPOJENÝCH OSOB

(1 SPOJENÁ OSOBA = 1 PŘÍLOHA K POLOŽCE 12)

52 560

SPOJENÝCH OSOB
MIMO DAŇOVÉ RÁJE

Korunové dluhopisy k 31. 12. 2017

1 526

Počet potenciálních emitentů
korunových dluhopisů

416

Počet zahájených
daňových kontrol

64

Počet ukončených
daňových kontrol

min. **15**

Počet případů
s prekluzí

- 1) Spojenou osobou se rozumí osoba propojená kapitálově nebo personálně dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- 2) Daňovým rájem se rozumí země s preferenčním daňovým režimem, kde jsou pro poplatníky výhodnější podmínky zdanění dle výběru FS ČR.
- 3) Přílohou k položce 12 se rozumí tiskopis, který se přikládá k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob (kapitola II. Informace o kontrolované oblasti).
- 4) Prekluzí se rozumí marné uplynutí lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

I. Shrnutí a vyhodnocení

NKÚ provedl kontrolu nastavení systému daně z příjmů právnických osob (dále také „DPPO“), zejména prověřoval, zda v kontrolovaném období (2013–2016) postupovaly orgány Finanční správy České republiky (dále také „FS ČR“) při správě této daně v souladu s právními předpisy. V kontrolovaném období dosáhlo inkaso daně celkem 565 mld. Kč, jedná se tak o významný příjem veřejných rozpočtů.

Jako riziková oblast při správě daně byla v kontrolovaném období identifikována oblast převodních cen, resp. učiněné transakce mezi personálně či kapitálově propojenými osobami. V EU není daň z příjmů právnických osob harmonizována, což umožňuje poplatníkům provádět nežádoucí optimalizaci prostřednictvím spojených osob v zahraničí nebo tzv. daňových rájů. V oblasti správy DPPO by tak mělo na evropské úrovni postupně docházet k zavádění nových opatření směřujících proti využívání mezer mezi daňovými systémy členských států a zemí mimo EU a k zajištění ochrany proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Zákon o daních z příjmů neobsahuje žádné specifické ustanovení ohledně dokumentace pro účely stanovení obvyklých cen mezi spojenými osobami, od roku 2014 jsou poplatníci pouze povinni přiložit k daňovému přiznání přehled transakcí s těmito osobami včetně vyčíslení těchto transakcí.

NKÚ zjistil:

A) Opatření v rámci boje proti daňovým únikům u DPPO v mezinárodním kontextu

1. EU přijala několik směrnic týkajících se mezinárodní výměny informací a stanovujících pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem. ČR z důvodu dlouhého legislativního procesu implementovala směrnice EU upravující nástroje pro odhalování nelegální daňové optimalizace do národní právní úpravy s několikaměsíčním zpožděním, poté se do mezinárodní výměny informací o rizikových transakcích úspěšně zapojila. GFŘ sledovalo dopady výměny informací z pohledu doměřené daně a snížení daňové ztráty, přičemž v kontrolovaném období let 2013–2016 byla doměřena daň ve výši 102,6 mil. Kč za přímé daně. GFŘ nedokázalo samostatně vyčíslit dopady ve vztahu k DPPO.
2. Jednou z možností odhadu míry daňových úniků je sledování daňové mezery. MF pro rok 2012 vyčíslilo daňovou mezeru u DPPO ve dvou variantách, které se lišily podle použité metody výpočtu, přičemž první odhad úniků činil 8,3 mld. Kč a druhý 15 mld. Kč. MF odhad daňové mezery u DPPO za kontrolované období let 2013–2016 neprovádělo.

B) Postup FS ČR při správě DPPO

1. FS ČR ukončila v letech 2013–2016 celkem 9 012 daňových kontrol, ve kterých došlo ke změně daňové povinnosti nebo snížení daňové ztráty vykázané v přiznáních k DPPO. Fiskální dopad ukončených daňových řízení po uplatnění řádných a mimořádných

opravných prostředků FS ČR souhrnně nesledovala a zveřejňovala informace o výsledcích své kontrolní činnosti, které byly z hlediska dopadu na státní rozpočet nadhodnoceny. Rozdíl mezi zveřejňovanými statistickými údaji o daňových kontrolách a doměřenou daní evidovanou na účtech daňových poplatníků činil 1,5 mld. Kč. Důvodem tohoto rozdílu může být kromě snížení nebo zrušení předpisu daně z důvodu využití opravných prostředků také zaúčtování v rozdílném období (zejména při ukončení kontroly a zaúčtování doměřené daně na přelomu kalendářního roku).

2. Efektivnost kontrolní činnosti z pohledu příjmů negativně ovlivňovala rozhodnutí správců daně, která byla v rámci uplatnění opravných prostředků zrušena, neboť v důsledku toho docházelo ke snížení doměřené daně. Za období let 2013–2016 došlo ke vzniku vratitelných přeplatků poplatníkům za chybně doměřenou daň ve výši 180 mil. Kč. Úroky z těchto vratitelných přeplatků činily cca 61 mil. Kč, které zatížily státní rozpočet.
3. Od roku 2014 jsou poplatníci povinni přiložit k daňovému přiznání přehled transakcí se spojenými osobami včetně jejich vyčíslení. Přes velký význam těchto údajů MF zavedlo pro jejich zjišťování pouze přílohu (tiskopis) k daňovému přiznání. GFŘ ani MF nedoložily, že by se při zavádění tohoto tiskopisu zabývaly otázkou, zda jsou požadované údaje nezbytné pro správu daně. Tuto podmínku je nutné pro zavedení tiskopisu splnit, v opačném případě je nutné požadovat údaje pouze na základě zákona.
4. Rizikové analýzy, které orgány FS ČR prováděly z údajů obsažených v příloze k daňovému přiznání, představovaly přiřazení jednotlivých údajů z těchto příloh k rizikovým faktorům. Využití údajů pro cílenější výběr poplatníků ke kontrole převodních cen u transakcí mezi spojenými osobami bylo negativně ovlivněno chybovostí v řádu tisíců Kč. Přílohy obsahovaly v průběhu let 2014–2016 nejméně 2 140 transakcí.
5. FS ČR se kontrolou zdanění korunových dluhopisů emitovaných v roce 2012 začala zabývat až v roce 2017, a to na základě informací z médií, od veřejnosti nebo informací, které vyplývaly z jednání rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR. V letech 2013–2016 FS ČR nedetekovala oblast zneužití zákona při zdaňování korunových dluhopisů jako rizikovou. NKÚ konstatuje, že FS ČR nereagovala na riziko zneužití institutu korunových dluhopisů u všech emitentů včas. Minimálně u 15 poplatníků došlo k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Uplatnění finančních nákladů z vydaných dluhopisů za rok 2013 minimálně ve výši 46,3 mil. Kč nemohlo být kontrolováno.

C) Vnitřní kontrolní systém MF a FS ČR

1. Dohlídková činnost MF a GFŘ byla prováděna v minimální míře. MF neprovedlo v kontrolovaném období u FS ČR žádnou dohlídku se zaměřením na postup při správě DPPO a GFŘ neprovedlo žádnou komplexní dohlídku u 10 ze 14 FÚ. Kritéria, která GFŘ nastavilo pro výběr FÚ k prověření, nevycházela z rizikových analýz, na základě kterých

by mohly být cíleně identifikovány FÚ s nedostatky při správě DPPO. Výběr probíhal především s přihlédnutím k periodicitě a časovému intervalu předchozí dohlídky, popř. jejímu výsledku. Absence dohlídkové činnosti neumožňuje odhalit případné nedostatky při správě DPPO ani nastavit případná opatření, která by činnost správců daně zlepšila.

II. Informace o kontrolované oblasti

1. Daň z příjmů právnických osob

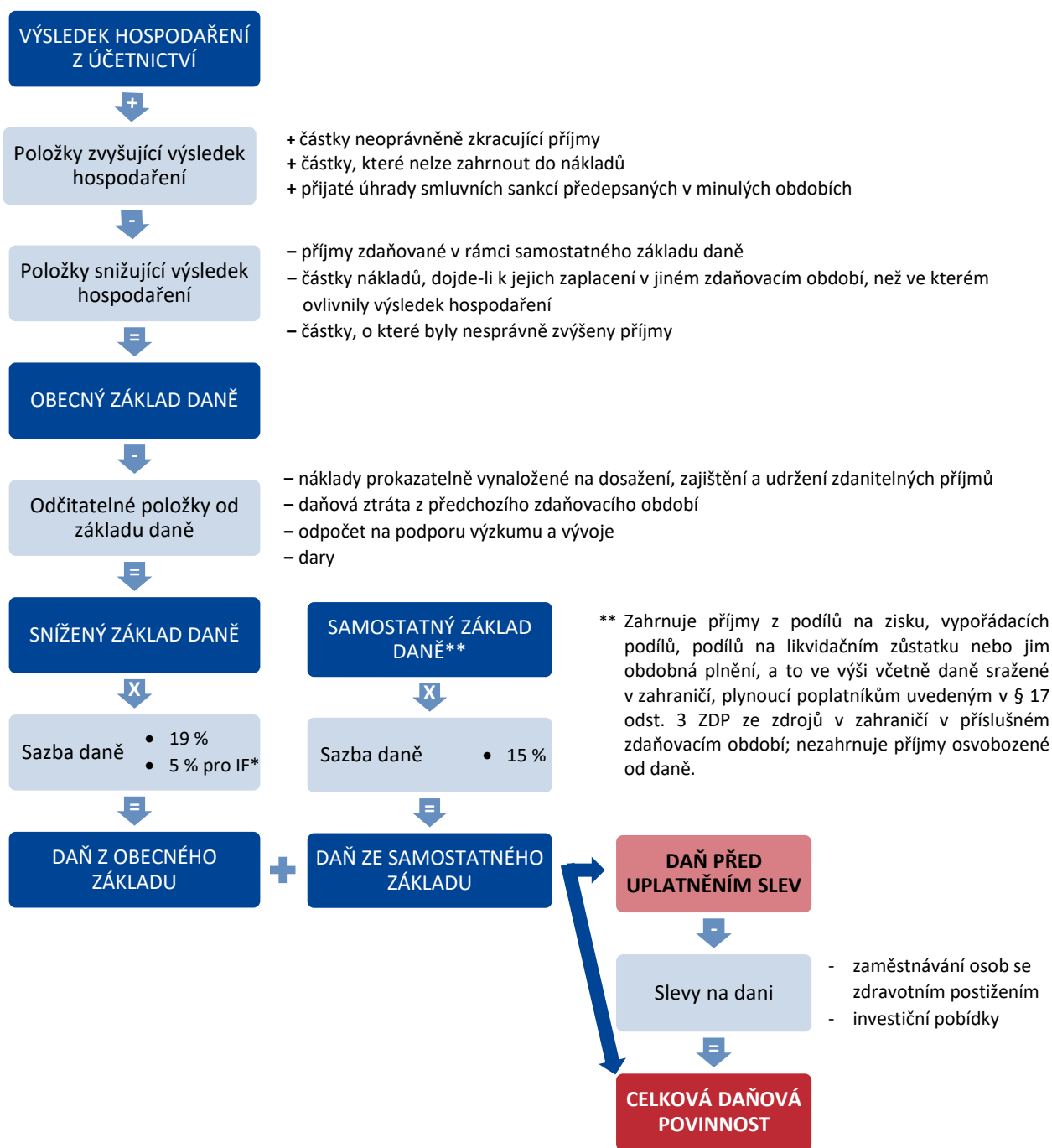
Daň z příjmů právnických osob je daní přímou, upravenou společně s daní z příjmů fyzických osob zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také „ZDP“). DPPO je daní sdílenou dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům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

Ministerstvo financí, ústřední orgán státní správy, má ve své působnosti dle ustanovení § 4 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy ČR, mj. daně, tedy taktéž DPPO. MF zkoumá společenskou problematiku v okruhu své působnosti, analyzuje dosahované výsledky, připravuje návrhy zákonů a jiných právních předpisů týkajících se DPPO.

Podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, s účinností k 1. 1. 2013, došlo k reorganizaci daňové správy. Vznikla nová soustava orgánů pro výkon správy daní, kterou tvoří **GFŘ, Odvolací finanční ředitelství, FÚ** (dříve finanční ředitelství) a jejich územní pracoviště (dříve finanční úřady). GFŘ má celostátní místní působnost. Vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství, provádí řízení o správních deliktech, vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní a vede centrální evidenci a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy. Dále se GFŘ podílí na přípravě návrhů právních předpisů, zabezpečování analytických a koncepčních úkolů, zajišťování úkolů souvisejících se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce, jakož i úkolů, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a z členství v mezinárodních organizacích.

Finanční úřady mají podle ustanovení § 10 zákona č. 456/2011 Sb. ve své působnosti zejména správu daní, řízení o správních deliktech, převádění výnosů daní, které vybírají a vymáhají a které nejsou příjmem státního rozpočtu, vedení evidenci a registrů nezbytných pro výkon působnosti orgánů finanční správy a výběr a vymáhání peněžitých plnění, která uložily orgány finanční správy. Celkem 14 FÚ vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku. Sídla jednotlivých úřadů se nacházejí v krajských městech a v hlavním městě Praze. Nedílnou součástí FÚ jsou jejich územní pracoviště, která byla zřízena na všech místech, kde měly v roce 2012 sídlo zanikající FÚ. S účinností od 1. 1. 2012 byl zákonem č. 199/2010 Sb. zřízen Specializovaný finanční úřad, který je věcně příslušný pro daňové subjekty s ročním obratem vyšším než 2 mld. Kč.

Schéma č. 1 – Schéma konstrukce daně z příjmů právnických osob



Zdroj: ZDP, vlastní zpracování NKÚ.

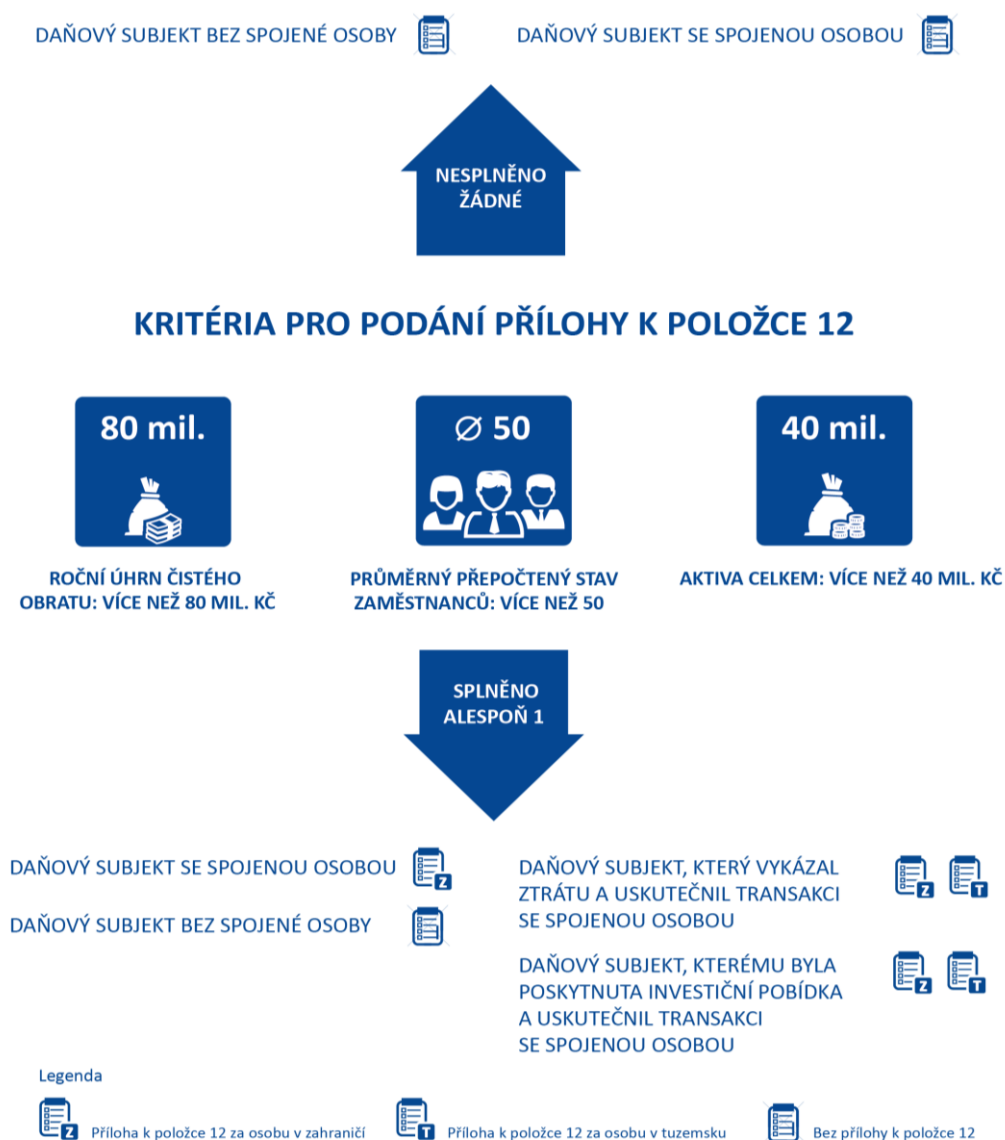
* IF – investiční fondy.

2. Samostatná příloha k položce 12 I. oddílu – přehled transakcí se spojenými osobami

Součástí daňového přiznání k DPPO je od zdaňovacího období roku 2014 i povinná příloha k položce 12 („samostatná příloha k položce 12 I. oddílu – přehled transakcí se spojenými osobami“), tato příloha uvádí soupis transakcí uskutečněných se spojenými osobami. V položce 12 daňového přiznání k DPPO poplatník označuje písmeny T (tuzemská), Z (zahraniční), A (tuzemská a zahraniční) a N (bez spojené osoby), zda má spojenou osobu, se kterou prováděl transakce. Pokud splňuje podmínky (viz schéma č. 2), je povinen podat přílohu k této položce.

Příloha k položce 12 dle FS ČR slouží ke zjištění podrobných informací o uskutečněných transakcích se spojenými osobami, které mají být využity v rámci analýzy rizik při výběru subjektů pro cílenější daňovou kontrolu převodních cen.

Schéma č. 2 – Podmínky pro vyplnění přílohy k položce 12 I. oddílu – přehled transakcí se spojenými osobami



Zdroj: tiskopis DAP k DPPO – samostatná příloha k položce 12 I. oddílu – přehled transakcí se spojenými osobami.

3. Korunové dluhopisy

Dle legislativní úpravy účinné do konce roku 2012 mohla právnická i fyzická osoba emitovat dluhopisy bez nutnosti schvalování emisních podmínek Českou národní bankou¹, úroky z dluhopisů byly považovány za příjmy a zdaňovaly se srážkovou daní ve výši 15 %. Základ daně se stanovil samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta, zaokrouhloval se na celé koruny dolů a daň z příjmu vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhlovala na celé koruny dolů. Z výnosů z dluhopisů ve výši 1 Kč tak po zaokrouhlení byla nulová daň.

Novela ZDP, zákon č. 192/2012 Sb.², ze dne 25. 4. 2012, účinná od 1. 1. 2013, změnila způsob zaokrouhlování tak, že se základ daně a sražená daň nezaokrouhlují samostatně, ale zaokrouhluje se až celková částka daně ze všech dluhopisů vlastněných poplatníkem na celé koruny dolů. Tato úprava se ale netýkala dluhopisů vydaných před datem účinnosti³ této novely.

III. Rozsah kontroly

Kontrolní akcí č. 17/21 bylo posuzováno, zda je systém DPPO nastaven tak, aby umožňoval efektivní správu této daně a minimalizoval daňové úniky.

NKÚ především prověřil:

- a) zda MF a FS ČR reagují na opatření schválená EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem právnických osob;
- b) zda GFŘ a FÚ postupují při správě DPPO v souladu s právní úpravou;
- c) zda je na MF a GFŘ řádně nastaven vnitřní kontrolní systém tak, aby detekoval případná rizika při správě DPPO.

Systém DPPO je soubor legislativních, organizačních, technických a personálních nastavení stanovených pro výběr a správu daně a představuje především konstrukci daně, která je tvořena zejména předmětem zdanění, subjekty, způsobem stanovení a zabezpečení úhrady daně. Konstrukce daně je upravena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a postup při správě daně je zakotven v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále také „DŘ“).

Efektivní správou DPPO se pro účely kontroly správy této daně rozumí takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů při správě daně dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tj. správné zjištění, stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a to ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na správu daně. V rámci vyhodnocení efektivnosti správy daně jde především o zachycení negativních vlivů na správu této daně, které tuto efektivnost snižují.

¹ Zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech.

² Zákon č. 192/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

³ Dle bodu 2 čl. IV zákona č. 192/2012 Sb.

Kontrola se zaměřila na ověření systému, proto je celkovým **kontrolovaným objemem** za období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2016 hodnota inkasa DPPO 565 356 890 395 Kč.

U MF byla kontrola zaměřena na implementaci unijního práva do právního řádu ČR v oblasti DPPO, činnost v souvislosti s daňovými úniky u DPPO, systém vnitřní kontroly v oblasti DPPO, náhrady škody na základě nesprávného rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně v oblasti DPPO a komparaci DPPO v mezinárodním kontextu.

U GFŘ byla kontrola zaměřena na statistické údaje a vyhodnocení vazby vývoje hospodářského výsledku, odčitatelných položek a slev na dani na DPPO, podání daňového přiznání k DPPO (dále také „DAP k DPPO“) a dodatečného daňového přiznání k DPPO, vyhledávací činnost, analýzu rizik, mezinárodní výměnu informací, kontrolní činnost, vymáhací činnost, vnitřní kontrolu GFŘ, IT nástroje pro správu DPPO, právní předpisy.

U FÚ byla kontrola zaměřena na ověření postupu FÚ při správě daně zejména na vzorku spisů. Konkrétně byla kontrola zaměřena na stejné oblasti jako u GFŘ.

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

IV. Podrobné skutečnosti zjištěné kontrolou

A) Opatření v rámci boje proti daňovým únikům u DPPO v mezinárodním kontextu

1. Mezinárodní aktivity v rámci DPPO

Na mezinárodní úrovni byla aktivní v kontrolovaném období zejména Evropská unie (dále také „EU“) a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. V rámci EU bylo vypracováno pět směrnic, které se týkaly především výměny informací právě pro účely ověřování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Tři přijaté směrnice ČR do národní úpravy implementovala s několikaměsíčním zpožděním oproti lhůtám stanoveným ze strany EK (v případě směrnice DAC 5 se jednalo až o šestiměsíční zpoždění). Z důvodu pozdní implementace došla řízení ze strany EK vůči ČR do fáze formálního upozornění, nedošlo však k žádné finanční ani jiné sankci ze strany EK.

Z pohledu systémových změn v rámci DPPO však na evropské úrovni představuje pokrok směrnice Rady (EU) 2016/1164 (schválená v červnu 2016), kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, jedná se o směrnici ATAD – Anti Tax Avoidance Directive (tzn. opatření proti agresivnímu daňovému plánování). Novela zákona o daních z příjmů, navrhovaná v souladu s předmětnou směrnicí, byla dne 13. 6. 2018 schválena vládou a má zavést klíčové změny týkající se např. zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví a především pak zdanění ovládané zahraniční společnosti při naplnění stanovených podmínek (např. nevykonává podstatnou hospodářskou činnost). V současné době je návrh novely předložen v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky.

V souvislosti se zaváděním výše uvedených opatření prověřoval NKÚ mezinárodní výměnu informací, která se v rámci EU unifikovala. V oblasti mezinárodní výměny informací zaslala

FS ČR v kontrolovaném období 753 žádostí o informace a spontánních informací. V případě žádosti o informace žádá tuzemský správce daně o informace správce daně v jiném členském státě, kde je místně příslušný daňový subjekt, o němž chce získat informace, které jsou potřebné pro správu daní a prověření, že byla daň stanovena správně. V případě spontánní výměny informací zasílá správce daně tyto informace, aniž by byl žádán, neboť má podezření, že daň nebude odvedena v jiném členském státu ve správné výši.

Ze zahraničí pak FS ČR obdržela 1 005 žádostí a spontánních informací. GFR sledovalo dopady výměny informací z pohledu doměřené daně a snížení daňové ztráty, přičemž v kontrolovaném období byla doměřena daň ve výši 102,6 mil. Kč za přímé daně. GFR nedokázalo v rámci kontrolovaného období vyčíslit dopady pouze ve vztahu k DPPO, ale společně s daní z příjmů fyzických osob.

Ke změně ve vykazování (možnost rozdělení na DPPO a DPFO) došlo se zavedením nového modulu v rámci informačního systému FS ČR v roce 2016. Tento modul mj. umožňuje generovat statistické přehledy pro účely vyhodnocování účinnosti mezinárodní výměny informací.

Zásadní změny v oblasti mezinárodního zdaňování právnických osob nastanou v následujícím období. V kontrolovaném období docházelo zejména k dílčím změnám, které měly dopad na unifikaci pravidel v rámci mezinárodní výměny informací. Tyto změny však žádný zásadní fiskální efekt nepřinesly (v kontrolovaném období byla doměřena daň ve výši 102,6 mil. Kč), neboť se jedná o podpůrné nástroje pro odhalování nelegální daňové optimalizace právnických osob. Pozitivně lze však dle NKÚ hodnotit změnu a zpřesnění vykazování údajů z probíhajících šetření započatých na základě výměny informací tak, aby koordinací orgán pro mezinárodní výměnu informací (GFR) mohl v následujícím období přesněji vykazovat a sledovat pozitivní dopad výměny informací na změnu daňové povinnosti v mezinárodním kontextu.

2. Míra daňových úniků v rámci DPPO

NKÚ na základě skutečností zjištěných z informací poskytnutých MF konstatuje, že Ministerstvo financí ČR míru daňových úniků v kontrolovaném období nesledovalo. MF uvedlo, že pro získání hrubého odhadu daňové mezery u DPPO v roce 2012 použilo metodu založenou na odhadech ČSÚ pro oblast nepřiznaných tržeb a nadhodnocených nákladů právnických osob. Hrubý odhad daňové mezery pro rok 2012 tímto způsobem MF stanovilo na 8,3 mld. Kč. Na konci roku 2013 MF pro rok 2012 použilo pro odhad mezery také metodu založenou na dynamice vývoje hrubého domácího produktu v důchodové struktuře a na mezinárodním porovnání této dynamiky. Na základě této metodiky MF odhadlo reálnou daňovou mezeru u DPPO kolem 15 mld. Kč.

Za roky 2013–2016 MF daňovou mezeru nesledovalo, protože dle MF ztratila tato použitá metoda svou vypovídací schopnost z důvodu, že inkaso zaznamenávalo rychlý růst při solidním, byť pomalejším růstu ekonomiky. MF dále uvedlo, že pro využití metody nemělo v kontrolovaném období od daňové správy interní data. MF v tomto období nesledovalo míru daňových úniků v oblasti DPPO, neboť dle sdělení MF struktura dat poskytovaných ze strany ČSÚ a ze strany daňové správy nebyla dostatečná. Ačkoliv dle NKÚ lze na základě samotné konstrukce DPPO konstatovat, že přesnost odhadu daňové mezery je prozatím limitována, pro sledování účinnosti jednotlivých opatření v boji proti daňovým únikům

nemusí být rozhodná absolutní výše této mezery, ale vývoj za delší časové období. Dopady, resp. účinnost jednotlivých opatření by se pak měly pozitivně projevovat právě na tomto vývoji.

B) Postup FS ČR při správě DPPO

1. Kontrolní činnost v souvislosti s DPPO

Tab. č. 1 – Statistické údaje o daňových kontrolách

Daňové kontroly DPPO	Počet DK		Změna vyměření v důsledku DK (v mil. Kč)	
	ukončených	ukončených s rozdílem	Změna daňové povinnosti	Snížení ztráty
2013	5 866	2 753	817,46	-1 141,02
2014	6 025	2 607	1 013,01	-982,05
2015	4 396	2 145	1 761,08	-992,68
2016	2 895	1 507	1 759,31	-9 230,27

Zdroj: GFŘ.

NKÚ zjistil, že GFŘ nesleduje a nevyhodnocuje vývoj počtu ukončených DK. GFŘ u vykazovaných statistik daňových kontrol neeviduje souhrnně jejich realizovaný fiskální dopad, což omezuje hodnocení efektivnosti kontrolní činnosti orgánů finanční správy.

Tab. č. 2 – Výše zaúčtované doměřené daně včetně výše úhrady na DPPO v ČR (v mil. Kč)

Rok	Zaúčtováno	Uhrazeno
2013	906,0	400,7
2014	1 003,1	291,4
2015	849,7	381,3
2016	1 079,5	433,8

Zdroj: GFŘ.

Předpisy zaúčtované na osobní daňové účty poplatníků ve vztahu k doměřené dani u DPPO představovaly ve srovnání se statistickými údaji o daňových kontrolách reálnější obraz, neboť z takto generovaných údajů byl zřejmý prozatímní předpis na této dani z titulu doměření. Změny DPPO dle tabulky č. 1 oproti zaúčtovaným doměrkům (viz tab. č. 2) činily 1 513 mil. Kč. Důvodem tohoto rozdílu může být také rozdílné období pro doměření daně a její zaúčtování.

2. Nezákonná rozhodnutí správce daně v oblasti DPPO

NKÚ požadoval předložit údaje o počtu a částkách přiznaných ve prospěch poplatníků na základě soudních rozhodnutí o nezákonnosti rozhodnutí nebo nesprávnosti postupu správce daně a rovněž údaje o hodnotách tvořených úrokem z vratitelného přeplatku podle daňového řádu. GFŘ požadované údaje NKÚ nepředložilo, neboť těmito informacemi nedisponovalo. NKÚ obdržel pouze částečné informace uvedené v tab. č. 3. Částka za toto období nemusí být konečná vzhledem k neukončeným soudním řízením.

Tab. č. 3 – Údaje o částkách uhrazených na základě nezákonného rozhodnutí správce daně u DPPO

Rok	Částka uhrazená na základě nezákonného rozhodnutí	Úrok z vratitelného přeplatku	Výše vratitelného přeplatku
2013	66 288 949 Kč	41 568 546 Kč	60 664 169 Kč
2014	19 760 120 Kč	5 646 810 Kč	12 387 092 Kč
2015	109 202 033 Kč	11 738 271 Kč	105 061 807 Kč
2016	7 181 099 Kč	2 071 277 Kč	2 225 160 Kč
Celkem	202 432 201 Kč	61 024 904 Kč	180 338 228 Kč

Zdroj: GFŘ.

Správce daně vydal v rámci DPPO v kontrolovaném období nezákonná rozhodnutí, na základě kterých byla poplatníky uhrazena částka ve výši 202 432 201 Kč. Výše vratitelného přeplatku, která plynula z těchto rozhodnutí, činila 180 338 228 Kč. Výše vratitelného přeplatku je nižší než částka uhrazená na základě nezákonného rozhodnutí, a to například z důvodu možného započtení přeplatku na jinou daň, kde vznikl nedoplatek. Úroky z vratitelných přeplatků náležející poplatníkům pak činily za kontrolované období 61 024 904 Kč.

MF v rámci náhrad škod na základě nesprávného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu správce daně nesledovalo konkrétní sumu náhrad škod za DPPO, ale souhrnně za všechny druhy daní. Škodní události byly evidovány jako celek za všechny ministerstvu podřízené subjekty i za samotné MF. V rámci náhrad škod na základě nesprávného rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně v oblasti DPPO nebyla v kontrolovaném období vymáhána žádná regresní úhrada po úředních osobách, které nesprávné rozhodnutí vydaly (dle komise k projednávání regresních úhrad např. z důvodu změn judikatury v řešené oblasti nebo adekvátní délky řízení).

3. Zavedení samostatné přílohy k položce 12 – spojené osoby

Definice spojených osob je upravena v rámci ZDP, konkrétně ustanovením § 23 odst. 7. Spojenými osobami se rozumí osoby propojené, a to zejména kapitálově nebo personálně. Klíčové jsou obchodní vztahy mezi těmito osobami, respektive provedené transakce mezi těmito osobami mající vliv na základ daně, a tedy i na daňovou povinnost těchto subjektů. V této souvislosti se hovoří o tzv. převodních cenách, které musí být nastaveny jako ceny mezi nespojenými osobami tak, aby odpovídaly běžnému tržnímu prostředí.

Důvodem pro zamýšlené zavedení přílohy k položce 12 byla dle tiskové zprávy FS ČR ze dne 28. 11. 2014 obava z případného krácení daňové povinnosti ve vztahu k zahraničním subjektům. Dle FS ČR měly být na základě takové přílohy k položce 12 DK převodních cen cílenější a méně zatěžující pro daňové subjekty (dále také „DS“), které mají transakce se spojenými osobami řádně zdokumentovány a nastaveny v souladu se zákonem a mezinárodně uznávaným principem tržního odstupu. Dle NKÚ údaje z podané přílohy k položce 12 však nemají samy o sobě vypovídací hodnotu pro ověření správného zdokumentování a nastavení převodních cen v souladu se zákonem. Údaje v příloze k položce 12 zahrnují např. identifikaci a sídlo spojené osoby, objem jednotlivých druhů transakcí a pohledávky a závazky mezi oběma stranami.

Tab. č. 4 – Počet DS, které podaly minimálně jednu přílohu k položce 12

Rok	2014	2015	2016
Počet DS s min. jednou samostatnou přílohou	10 271	13 200	14 474

Zdroj: analýza NKÚ z dat GFŘ.

Na základě kritérií nastavených GFŘ přílohu k položce 12 podalo v kontrolovaném období 37 945 osob (viz tab. č. 4). Zavedení přílohy k položce 12 přineslo správci daně přehled o výši a druhu provedených transakcí mezi spojenými osobami jednotlivě u každého daňového subjektu. Na rozdíl od již dostupných údajů ze sbírky listin u rejstříkového soudu příloha k položce 12 obsahuje i druhy transakcí (např. služby, úroky, úvěrové finanční nástroje) a další doplňující informace (např. stát, ve kterém má spojená osoba sídlo).

Před zavedením přílohy k položce 12 každý z FÚ na základě pokynu GFŘ rozeslal dobrovolný dotazník cca 100 vybraným nejvýznamnějším daňovým subjektům, který obsahoval obdobné informace jako finální podoba přílohy k položce 12. Návratnost vyplněných dotazníků byla za ČR v průměru ve výši 55 %. Tento dotazník sloužil dle GFŘ jako podklad pro finální podobu přílohy k položce 12.

GFŘ uložilo pokynem jednotlivým FÚ, aby na základě vyplněných i nevyplněných dotazníků prověřily nastavení převodních cen u vybraných dotčených daňových subjektů na základě místního šetření nebo DK. GFŘ stanovilo, jaký minimální počet subjektů měl být vybrán k prověření z obou skupin. **Výsledky těchto kontrolních úkonů však GFŘ neanalyzovalo, tudíž dle NKÚ ani nemohlo vyhodnotit dopady na kontrolní činnost již ve fázi před zavedením přílohy k položce 12 daňového přiznání a předejít tak zavedení případného neefektivního nástroje, který by zvyšoval administrativní zátěž DS.**

Stanovení požadovaných položek v rámci přílohy k položce 12 probíhalo dle sdělení GFŘ na základě zkušeností z kontrol převodních cen tak, aby co nejlépe zmapovaly transakce uskutečňované se spojenými osobami. GFŘ však žádnou analýzu, která by hodnotila významnost jednotlivých požadovaných položek, nepředložilo. GFŘ zároveň sdělilo, že nemá k dispozici údaje o výši přeshraničních transakcí uskutečňovaných mezi spojenými osobami, a není tedy zřejmé, z jakých dat při posouzení účelnosti zavedení přílohy k položce 12 vycházelo. Absence těchto informací dle NKÚ tedy neumožňovala adekvátně nastavit kritéria určující samotnou povinnost podat přílohu k položce 12 daňového přiznání. Dle sdělení GFŘ tato kritéria vycházejí ze zákona o účetnictví. Dle NKÚ zde není patrná přímá návaznost na problematiku převodních cen, zejména z pohledu finanční významnosti. Povinnost podat přílohu k položce 12 je totiž navázána na velikost DS, nikoliv na objem uskutečněných transakcí se spojenou osobou. Kritériím pro povinnost podat přílohu k položce 12 stanoveným na základě zákona o účetnictví vyhovělo 40 % DS, které učinily transakci se spojenou osobou (údaje za rok 2016).

Schéma č. 3 – Vybrané údaje z příloh k položce 12 v roce 2016

Zdroj: analýza NKÚ z dat GFŘ.

Pokud jde o hodnocení dopadů zavedené přílohy k položce 12, poskytlo GFŘ hodnoty základu daně u daňových subjektů (za roky 2013 a 2014), které podávaly přílohu k položce 12. Za uvedené období se jednalo souhrnně u všech DS o nárůst ve výši 9,46 %, což GFŘ hodnotilo jako pozitivní dopad ve spojení se zavedením přílohy k položce 12. Dále GFŘ předložilo statistický přehled kontrolních úkonů, kdy došlo ke skokovému nárůstu ve změně daňové povinnosti mezi roky 2014 a 2015 o 655,93 %. Správce daně uváděl pro účely evidence změnu daňové povinnosti v souvislosti s kontrolními úkony před úpravou o odčitatelné položky a slevy na dani. GFŘ ani po zavedení nového nástroje k zefektivnění kontrolní činnosti nesledovalo souhrnné údaje o reálném fiskálním dopadu provedených kontrolních úkonů, ale pouze údaje o změně daňové povinnosti před uplatněním řádných a mimořádných opravných prostředků.

GFŘ na základě údajů získaných z příloh k položce 12 a z daňových přiznání k DPPO vytvářelo celorepublikovou hrubou analýzu pro jednotlivé FÚ a jejich územní pracoviště; tato analýza měla sloužit k cílenějšímu výběru daňových subjektů k prověření. V každém ze sledovaných let byl použit různý počet rizikových faktorů. GFŘ však žádnou analýzu, která by hodnotila významnost jednotlivých rizikových faktorů, nepředložilo. Jednotlivé rizikové faktory měly vždy stejnou váhu, která byla rovna jedné. Dle NKÚ takové nastavení hodnot rizikových faktorů snižovalo vypovídací schopnost analýz.

Tab. č. 5 – Statistika počtu spojených osob v letech 2014–2016

Rok	2014	2015	2016
Celkový počet spojených osob dle podaných příloh k položce 12 daňových přiznání k DPPO	45 798	54 611	60 189
Počet spojených osob v zemích s preferenčním daňovým režimem	6 072	7 066	7 629
Podíl počtu spojených osob v zemích s preferenčním daňovým režimem na celkovém počtu spojených osob	13 %	13 %	13 %

Zdroj: analýza NKÚ z dat GFŘ.

Na základě dat od GFŘ provedl NKÚ analýzu, ze které vyplývá, že v kontrolovaném období se podíl počtu spojených osob v zemích s preferenčním daňovým režimem na celkovém počtu spojených osob nezměnil a činil 13 % (viz tab. č. 5).

Ustanovení § 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, stanoví, že: „(2) V tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní.“

Ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, stanoví, že: „(2) Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“

NKÚ zjistil, že GFŘ ani MF nedoložily, že by se při zavádění přílohy k položce 12 DAP k DPPO (tj. přílohy informující o transakcích se spojenými osobami) zabývaly otázkou, zda jsou požadované údaje nezbytné pro správu daně.

Účelem zavedení přílohy k položce 12 I. oddílu DAP k DPPO byla dle GFŘ zejména tvorba rizikových analýz pro výběr subjektů k daňové kontrole.

4. Chybně uváděné transakce v přílohách k položce 12

Možnost využití údajů z příloh k položce 12 pro cílenější výběr DS ke kontrole dle NKÚ snižovala chybovost týkající se jednotlivých transakcí. GFŘ nevidovalo údaje o počtech

chybně vyplněných příloh k položce 12 ani nevydalo pokyn k postupu správce daně při zjištění chybně vyplněných údajů v příloze k položce 12. Automatizovaný daňový informační systém při zpracování podaných DAP neobsahuje chybovou hlášku o vyplnění přílohy k položce 12 v nesprávných řádech (Kč), která by tyto chyby mohla detekovat. V souvislosti s dotazem NKÚ týkajícím se chybně vyplněných řádů vydalo dne 17. 4. 2018 GFŘ tiskovou zprávu, kde zdůrazňovalo požadavek vyplňovat přílohu k položce 12 v řádu tis. Kč.

Na základě předložených dat ze strany GFŘ provedl NKÚ analýzu, která přinesla odhad počtu chybně vyplněných transakcí v řádech Kč. Za rok 2014 byl počet podaných příloh k položce 12 ve výši 45 798 a minimální počet možných chyb ve výši 741, za rok 2015 byl počet podaných příloh k položce 12 ve výši 54 611 a minimální počet možných chyb ve výši 762 a za rok 2016 byl počet podaných příloh k položce 12 ve výši 60 192 a minimální počet možných chyb ve výši 637.

5. Korunové dluhopisy

GFŘ v období 2013–2016 nedetekovalo oblast zdaňování tzv. korunových dluhopisů jako rizikovou. GFŘ se začalo problematikou korunových dluhopisů zabývat na základě informací, které dostávalo prostřednictvím médií, veřejnosti nebo které vyplývaly z jednání rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, až v roce 2017, ve kterém byla zahájena většina kontrolních úkonů v této oblasti. ZDP přitom umožňoval zaokrouhlit výnos z úroků z každého dluhopisu na celé koruny dolů do konce zdaňovacího období roku 2012.

Úplná databáze emitentů korunových dluhopisů neexistuje, ale finanční správa v roce 2017 detekovala 1 528 daňových subjektů jako potenciálních emitentů korunových dluhopisů (viz tab. č. 6). U 416 DS byla zahájena daňová kontrola, kdy bylo prověřováno 87,5 mld. Kč. Výsledkem ukončených kontrol bylo u 4 DS doměření daně ve výši 12 825 950 Kč. V Analytické sestavě k prověřování „korunových“ dluhopisů, kterou vydalo GFŘ, nebyl sledován reálný fiskální dopad doměřené daně.

Tab. č. 6 – Statistické údaje o korunových dluhopisech za ZO 2011–2016 k 31. 12. 2017

	2011–2012	2013	2014	2015	2016
Počet provedených místních šetření	–	402	257	229	93
Počet výzev k podání DoDAP	–	16	5	3	3
Počet podaných DoDAP	–	20	16	11	5
Změna daně z DoDAP celkem v Kč	–	2 700 090	1 441 035	5 170 530	3 073 120
Počet DS, u kterých byla zahájena DK	–	212	103	73	28
Počet DS, u kterých byla ukončena DK	–	39	14	10	1
Kontrolní zjištění v Kč	–	34 108 000	24 697 500	8 700 000	0
Změna daně z DK celkem v Kč	–	6 480 520	4 692 430	1 653 000	0
Počet DS, u kterých nebyla zahájena DK*	–	1 316	1 425	1 455	1 500

Zdroj: GFŘ.

* Počet DS, u kterých nebyla za jednotlivá zdaňovací období (dále také „ZO“) zahájena DK, je rozdíl mezi počtem vytipovaných subjektů (1 528) a počtem zahájených DK uvedených v tabulce za jednotlivá ZO.

NKÚ zjistil, že FS ČR nereagovala na riziko zneužití institutu tzv. korunových dluhopisů emitovaných v roce 2012 u všech emitentů včas. Z předložené analýzy korunových dluhopisů bylo zjištěno, že minimálně u 15 DS došlo k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty stanovené

ustanovením § 148 DŘ a uplatnění finančních nákladů z vydaných dluhopisů za první zdaňovací období po jejich emisi minimálně ve výši 46,3 mil. Kč nemohlo být kontrolováno.

NKÚ zjistil, že GFŘ nesledovalo a nevyhodnocovalo rizikové oblasti v problematice korunových dluhopisů kontinuálně tak, aby bylo schopno včas zjistit předpoklady pro vznik nebo trvání povinností daňových subjektů a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny dle ustanovení § 9 odst. 2 DŘ, a současně tak naplňovat věcnou působnost GFŘ dle ustanovení § 4 odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb.

6. Další skutečnosti zjištěné kontrolou NKÚ

Vyhledávací činnost v oblasti DPPO

NKÚ se zaměřil na to, jakým způsobem GFŘ vyhodnocuje vyhledávací činnost v souvislosti s informacemi, které obdrží od Finančního analytického útvaru (dále také „FAÚ“). Předmětem těchto informací byly různé skutečnosti dle ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, týkající se ekonomické činnosti či jejich okolností majících vliv na účetní, peněžní či procesní povinnosti daňových subjektů.

Tab. č. 7 – Statistika podání (informací) za ČR

	2013	2014	2015	2016
Informace od FAÚ	1 162	1 491	1 744	1 419

Zdroj: GFŘ.

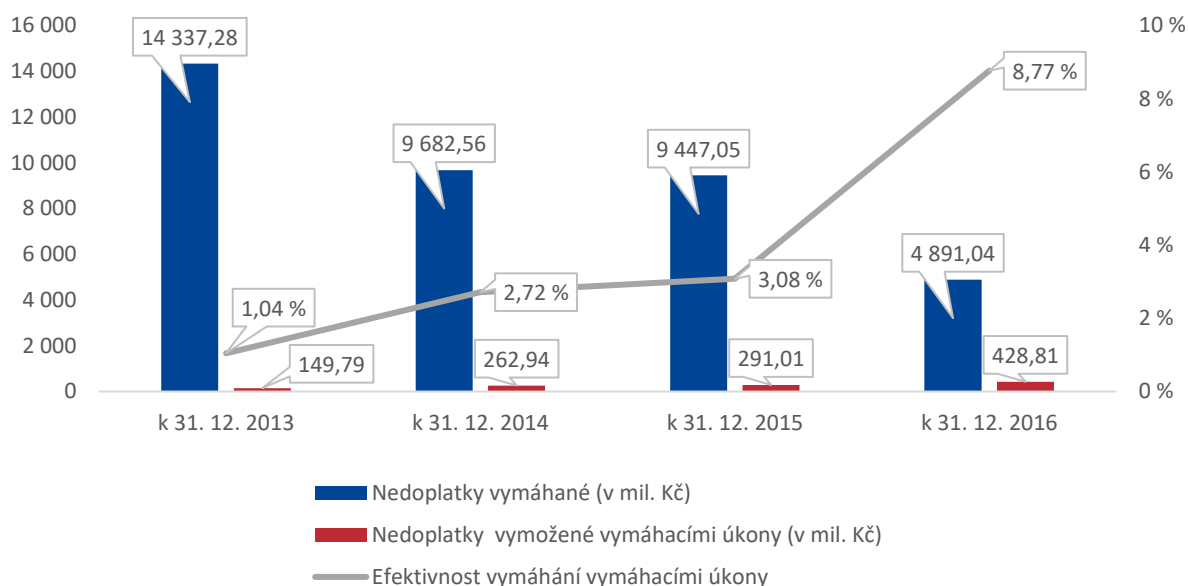
Finanční správě byly postupovány zpravidla informace, u nichž skutečnost daňového úniku nebyla zcela zjevná a bylo nutné další prověření. V kontrolovaném období bylo od Finančního analytického útvaru takto postoupeno 5 816 informací (viz tab. č. 7). Vzhledem k tomu, že GFŘ nebylo věcně ani místně příslušným správcem daně konkrétních daňových subjektů, byly tyto elektronické zprávy postupovány příslušným územním finančním orgánům. Územní finanční orgány tyto informace vzhledem k jejich značné různorodosti i významu dále individuálně vyhodnocovaly a využívaly jako jeden ze zdrojů pro správu daní. Zpětná vazba od GFŘ na FAÚ není legislativně upravena a není poskytována.

Informace nebyly nijak rozděleny dle druhu daní ani v nich nebyl druh daně nikterak zmíněn. Toto eventuální rozdělení ve smyslu typologie tedy mohla realizovat až FS ČR, a to až na základě poznatků z obsahu spisu subjektu. Zpětné členění dle druhu daně bylo GFŘ vyhodnoceno jako nadbytečná administrativní zátěž bez fiskálního významu.

Na základě kontroly NKÚ bylo zjištěno, že GFŘ nesledovalo údaje o výsledcích případných postupů správců daně založených na informacích FAÚ. GFŘ tak ani nevyhodnocovalo jejich přínos z pohledu využitelnosti v kontrolní činnosti (eventuální doměření daně nebo snížení daňové ztráty). Nelze tedy vyhodnotit, zda činnost správců daně ve vztahu k přijatým informacím vede k cílené kontrolní činnosti v oblasti DPPO a v důsledku toho ke snížení rizika daňových úniků.

Vymáhací činnost

Graf č. 1 – Statistické údaje o vymáhaných nedoplatcích u DPPO a nedoplatcích vymožených vymáhacími úkony v oblasti DPPO k 31. 12. za ČR



Zdroj: výpočet NKÚ z dat GFŘ.

Pozn.: $\text{Efektivnost vymáhání vymáhacími úkony (v \%)} = (\text{nedoplatky vymožené vymáhacími úkony} / \text{vymáhané nedoplatky}) \times 100$.

Efektivnost vymáhání nedoplatek vymáhacími úkony dle DŘ se pohybovala v letech 2013–2016 u DPPO od 1,04 % do 8,77 % (viz graf č. 1). K úhradě nedoplatek dochází také před zahájením vymáhacích úkonů (před nařízením daňové exekuce nebo zahájením jiného způsobu vymáhání dle ustanovení § 175 DŘ), případně se jedná i o úhrady po provedení vymáhacího úkonu (např. po zahájení daňové exekuce, avšak před konáním dražby). GFŘ však hodnotu takto uhrazených nedoplatek v členění dle jednotlivých druhů příjmů nesleduje.

U nedoplatek vymožených vymáhacími úkony je mezi roky 2013 a 2014 patrný jejich výrazný nárůst (viz graf č. 1), který GFŘ odůvodnilo tím, že vydalo a plnilo pokyny k zásadám k zefektivnění vymáhací činnosti FÚ. Tyto pokyny byly v roce 2015 a 2016 následně modifikovány, přičemž mezi těmito lety došlo také k nárůstu vymožených nedoplatek vymáhaných vymáhacími úkony. GFŘ uvedlo, že po hospodářské recesi v předchozích letech došlo k zlepšující se ekonomické situaci v ČR, která se kladně projevila i na majetkové situaci dlužníků.

Přestože efektivita vymáhání nedoplatek na DPPO rostla, NKÚ konstatuje, že z uvedených údajů vyplývá, že vymáhání nedoplatek nemělo podstatný vliv na inkaso DPPO.

Statistické údaje z DAP k DPPO

Tab. č. 8 – Přehled DAP k DPPO – řádek 340 – za ČR za období 2013–2016

DAP za ČR	2013		2014		2015		2016	
DAP celkem	470 683	100,00 %	474 654	100,00 %	495 790	100,00 %	493 342	100,00 %
Řádek 340 > 0	132 570	28,17 %	141 788	29,87 %	156 349	31,54 %	165 969	33,64 %
Řádek 340 = 0	305 980	65,01 %	268 365	56,54 %	271 199	54,70 %	277 078	56,16 %
Nulová povinnost	32 133	6,83 %	64 501	13,59 %	68 242	13,76 %	50 295	10,19 %
Nulová povinnost + ř. 340 = 0	338 113	71,83 %	332 866	70,13 %	339 441	68,46 %	327 373	66,36 %

Zdroj: informace GFŘ.

Pozn.: ř. 340 = celková daň; nulová povinnost = počet výskytů nevyplněného, resp. prázdného řádku č. 340.

NKÚ zjistil, že počet daňových subjektů, které vykázaly v daňovém přiznání k DPPO daňovou povinnost > 0 Kč, v kontrolovaném období rostl, a to ze 132 570 v roce 2013 na 165 969 v roce 2016, tj. o 25,19 %. K nárůstu došlo také u počtu daňových subjektů, které vykázaly v DAP k DPPO nulovou povinnost, a to z 32 133 v roce 2013 na 68 242 v roce 2015, v roce 2016 došlo naopak k poklesu o 26,30 % na 50 295 (viz tab. č. 8). V kontrolovaném období se podíl DS vykazujících v DAP k DPPO nulovou povinností pohyboval v průměru okolo 69,20 %.

Efektivnost správy DPPO

Pro sledování a vyhodnocování výkonnosti finanční správy existuje několik hledisek, mj. míra výdajů při výběru daní. Toto je možné provést kvantifikací poměru výnosů daňového systému vůči nákladům, které jsou potřeba na fungování tohoto systému. Tuto metodu používá FS ČR v každoročních zprávách o své činnosti.

Tab. č. 9 – Nákladovost a efektivnost správy DPPO a všech příjmů

Rok	2013	2014	2015	2016
Inkaso DPPO (v mil. Kč)	120 717,03	132 404,48	147 511,32	164 724,07
Přepočtený počet zaměstnanců správy DPPO	984,88	986,92	1 001,33	1 009,39
Přepočtené výdaje na DPPO (v mil. Kč)	556,33	545,19	603,98	676,85
Efektivnost ve vztahu k výdajům na správu DPPO				
Příjmy na 1 Kč výdajů	216,99	242,86	244,23	243,37
Příjmy na 1 zaměstnance (v Kč)	122 569 770,22	134 159 904,83	147 315 301,43	163 191 699,94
Nákladovost ve vztahu k výdajům na správu DPPO				
Výdaje na 100 Kč příjmů	0,46	0,41	0,41	0,41
Výdaje na 1 zaměstnance (v Kč)	564 865,94	552 416,68	603 173,67	670 555,01
Rok	2013	2014	2015	2016
Efektivnost všech druhů příjmů ve vztahu k celkovým výdajům*				
Příjmy na 1 Kč výdajů	71,92	76,81	72,71	70,89
Nákladovost všech druhů příjmů ve vztahu k celkovým výdajům*				
Výdaje na 100 Kč příjmů	1,39	1,30	1,38	1,41

Zdroj: výpočet NKÚ z dat GFŘ.

* Údaje o efektivnosti a nákladovosti všech druhů příjmů ve vztahu k celkovým výdajům byly převzaty z Informací o činnosti FS ČR za rok 2016.

NKÚ vyčíslil efektivnost a nákladovost výběru DPPO (viz tab. č. 9). V kontrolovaném období došlo k nárůstu výše vybrané daně na jednu Kč výdajů spojených se správou této daně z 216,99 Kč v roce 2013 na 243,37 Kč v roce 2016, tj. o 12,16 %. Pozitivní vliv na vývoj efektivnosti měl v kontrolovaném období růst inkasa této daně, ovlivněný zejména růstem ekonomiky. Na ukazateli efektivnosti správy DPPO se projevilo zvýšení nákladů na její správu, a to o necelou pětinu.

C) Vnitřní kontrolní systém MF a FS ČR

1. Dohlídková činnost v oblasti DPPO prováděná MF vůči FS ČR

Dohlídková činnost MF vůči orgánům FS ČR vyplývá ze zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a dále je upravena směrnicí č. 4/2014 *Dohlídková činnost MF vůči orgánům FS ČR a orgánům Celní správy ČR* ze dne 29. září 2014; tato směrnice nabyla účinnosti 1. 10. 2014. Působnost a základní činnosti útvarů MF upravuje organizační řád MF ze dne 22. prosince 2010, ve znění provedených dodatků – stav k 1. 7. 2013.

NKÚ zjistil, že MF pro roky 2013 a 2014 (do 30. 9. 2014) nenastavilo plány dohlídek ani transparentní pravidla pro výkon dohlídkové činnosti, která by umožnila systematický dohled MF vůči FS ČR. V těchto letech se žádná dohlídka vůči FS ČR neuskutečnila. Tento nedostatek odstranilo MF zavedením směrnice č. 4/2014; následně pak postupovalo v rámci dohlídkové činnosti dle tohoto vnitřního předpisu.

MF však neprovedlo žádnou dohlídku v letech 2013 až 2016 u podřízené FS ČR, která by se tematicky věnovala prověření postupu správce DPPO při odhalování nelegální optimalizace daně u vnitrostátních obchodních vztahů a v případě nadnárodních korporací. **Absence dohlídkové činnosti MF nad činností FS ČR ve významných oblastech DPPO neumožňovala odhalit případné nedostatky při správě této daně a nastavit adekvátní opatření, která by měla za následek její zefektivnění.**

MF v rámci interního auditu nastavilo postup pro jeho provádění a pravidla pro výběr jednotlivých témat k prověření na základě „statutu interního auditu“ vycházejícího ze zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů. V kontrolovaném období nebyla interním auditem detekována žádná riziková oblast v rámci DPPO, která by byla podrobena kontrole. V roce 2017 na podnět ministra financí proběhla auditní akce zaměřená na legislativní rámec zdaňování korunových dluhopisů. V rámci tohoto auditu nebyly zjištěny nedostatky či pochybnosti, na základě kterých by byla přijata nápravná opatření. Mezi dílčí zjištění MF patřila informace o odhadu celkové výše ztráty daňových příjmů vlivem aplikace původní úpravy ZDP ve výši 13,1 mld. Kč.

2. Dohlídková činnost v oblasti DPPO prováděná GFŘ vůči FÚ a jejich územním pracovištím

Vnitřní kontrolní systém orgánů FS ČR vyplývá ze zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ze zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2014, a ze směrnice GFŘ č. 11/2013 *Vnitřní kontrolní systém*.

GFŘ nastavilo pro provádění dohlídkové a kontrolní činnosti pravidla vnitřním předpisem. V roce 2013 nebyla provedena žádná dohlídková činnost se zaměřením na DPPO. V letech 2014 až 2016 byly dohlídky provedené Oddělením daně z příjmů právnických osob zaměřeny na řídicí a metodickou činnost FÚ, výkon správy daní, evidenci daňových subjektů, pokuty za účetnictví a na odvody z elektřiny ze slunečního záření. Dohlídky provedené Oddělením mezinárodní spolupráce – přímé daně a Oddělením mezinárodního zdaňování – přímé daně byly zaměřeny na řídicí a metodickou činnost a na výkon správy daní v souvislosti s mezinárodním zdaňováním a na mezinárodní výměnu daňových informací.

Výsledky dohlídek nepoukázaly na systémové nebo závažné nedostatky, které by ovlivňovaly správu DPPO. Pouze jedna z komplexně zaměřených dohlídek zjistila ojedinělé pochybení správce daně. Ostatními dohlídkami v letech 2013–2016 nebyly zjištěny žádné nedostatky. GFŘ za kontrolované období neprovedlo žádnou komplexní dohlídku se zaměřením na DPPO u 10 FÚ a u 12 FÚ neprovedlo žádnou komplexní dohlídku se zaměřením na mezinárodní zdaňování a mezinárodní spolupráci na přímých daních.

NKÚ zjistil, že kritéria, která GFŘ nastavilo pro výběr FÚ k prověření, nevycházela z rizikových analýz, na základě kterých by mohly být cíleně identifikovány FÚ s nedostatky při správě DPPO. Výběr probíhal především s přihlédnutím k periodicitě a časovému intervalu předchozí dohlídky, popř. jejímu výsledku. Jediným rizikem, které GFŘ shledalo, byl vznik nových FÚ. Proto dle NKÚ bylo provedení dvou mezinárodních dohlídek a tří dohlídek realizovaných Oddělením daně z příjmů právnických osob u FÚ vzhledem k počtu orgánů finanční správy (14 FÚ⁴) a nastaveným kritériím v letech 2013–2016 nedostatečné, neboť míra prověření FÚ činila v kontrolovaném období pouze 3,57 % v případě mezinárodních dohlídek a 5,36 % v případě dohlídek Oddělení daně z příjmů právnických osob.⁵

⁴ SFÚ nebyl zahrnut.

⁵ Výpočet: míra prověření = (součet jednotlivých měř prověření za roky 2013–2016 / počet let kontrolovaného období) × 100, přičemž míra prověření za rok = počet dohlídek v roce / počet FÚ.

Seznam použitých zkratk

ČSÚ	Český statistický úřad
DAC 5	směrnice v oblasti automatické výměny informací
DAP k DPPO	daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob
DK	daňová kontrola
DoDAP	dodatečné daňové přiznání
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DŘ	daňový řád
DS	daňový subjekt
EK	Evropská komise
EU	Evropská unie
FAÚ	Finanční analytický útvar
FS ČR	Finanční správa České republiky
FÚ	finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
Kč	česká koruna
MF	Ministerstvo financí
mil.	milion
mld.	miliarda
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZO	zdaňovací období