

**04/07****Daň z přidané hodnoty a spotřební daně**

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2004 pod č. 04/07. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Pohl.

Cílem kontroly bylo prověřit plnění povinností finančních a celních orgánů při správě daně z přidané hodnoty a spotřebních daní se zaměřením na výběr těchto daní při dovozu a vývozu zboží a služeb.

Kontrolovaným obdobím byly roky 2002 a 2003 a v případě věcných souvislostí i roky předcházející.

Kontrolu provedly v období od ledna do srpna 2004 skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státního rozpočtu a z územních odborů jižní Čechy, severovýchodní Čechy, jižní Morava, střední Morava a severní Morava.

Kontrolovanými osobami byly: Ministerstvo financí – Generální ředitelství cel, Finanční úřad v Českých Budějovicích, Finanční úřad ve Frýdku-Místku, Finanční úřad v Hodoníně, Finanční úřad v Jihlavě, Finanční úřad v Kostelci nad Orlicí, Finanční úřad v Kroměříži, Finanční úřad v Písku, Finanční úřad pro Prahu 1, Finanční úřad pro Prahu 3, Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm, Finanční úřad v Ústí nad Orlicí, Finanční úřad ve Velkém Meziříčí.

Finanční úřad v Jihlavě, Finanční úřad ve Velkém Meziříčí, Finanční úřad pro Prahu 3 a Generální ředitelství cel podaly proti kontrolním protokolům námitky, které byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách. Odvolání proti rozhodnutí o námitkách podala jedna kontrolovaná osoba. Toto odvolání bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ o odvolání na jeho XVIII. zasedání, konaném dne 18. 10. 2004.

K o l e g i u m NKÚ na svém XXI. zasedání, dne 29. listopadu 2004,  
s c h v á l i l o usnesením č. 5/XXI/2004  
k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

**I. Úvod**

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a spotřební daně (dále jen „SpD“) jsou z hlediska příjmů státního rozpočtu stěžejními daněmi. Podíl DPH na daňových příjmech státního rozpočtu v roce 2003 činil 31,4 %, podíl SpD činil 16,5 %.

Správce DPH byl podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, příslušný finanční úřad, s výjimkou dovozu zboží a příležitostné autobusové dopravy v tuzemsku, kde byl správcem daně celní úřad.

Správce SpD byl podle zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, příslušný finanční úřad, při dovozu vybraných výrobků a při vracení českých vybraných výrobků podle § 4 odst. 1 písm. a) a b) a u cigaret, doutníků a cigarillos, podléhajících povinnosti značení podle § 40c tohoto zákona, byl správcem daně celní orgán.

Působnost Ministerstva financí – Generálního ředitelství cel (dále jen „GŘC“) byla v kontrolovaném období upravena zákonem č. 13/1993 Sb., celní zákon. Zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, bylo s účinností od 1. 5. 2004 zřízeno Generální ředitelství cel jako správní úřad pro oblast celnictví s celostátní územní působností, které je podřízeno Ministerstvu financí.

## Daň z přidané hodnoty

Celkové inkaso DPH vybrané v roce 2002 finančními a celními úřady činilo 149 824 mil. Kč a v roce 2003 dosáhlo výše 162 904 mil. Kč, což představuje meziroční nárůst inkasa DPH o 8,7 %.

V kontrolovaném období přetrvávalo u finančních úřadů převýšení vrácených nadměrných odpočtů DPH nad zaplacenou daňovou povinností. Vývoj inkasa DPH finančními úřady je uveden v tabulce č. 1. Mezi roky 2002 a 2003 došlo k nárůstu vyplacených nadměrných odpočtů DPH o 5,66 %. Celkové inkaso DPH se meziročně snížilo o 10,64 %.

**Tabulka č. 1**

(v mil. Kč)

Inkaso DPH – finanční úřady	Rok		Index 2003/2002 (%)
	2002	2003	
Inkaso DPH	150 121	155 180	103,37
Vrácené nadměrné odpočty DPH	219 001	231 390	105,66
DPH celkem (inkaso DPH – vrácené nadměrné odpočty DPH)	-68 880	-76 210	110,64

Zdroj: Ministerstvo financí.

Celní úřady vybraly na DPH v roce 2002 celkem 218 704 mil. Kč a v roce 2003 celkem 239 114 mil. Kč, což představuje meziroční nárůst ve výběru DPH o více než 9 %.

Kumulované nedoplatky na DPH vzrostly u celních úřadů o cca 12 % (z 3 136 mil. Kč v roce 2002 na 3 503 mil. Kč v roce 2003). U finančních úřadů kumulované nedoplatky na DPH poklesly mezi roky 2002 a 2003 o více než 3 % (z 38 736 mil. Kč na 37 428 mil. Kč).

## Spotřební daně

Celkové inkaso SpD vybrané v roce 2002 finančními a celními úřady činilo 80 341 mil. Kč, v roce 2003 činilo 85 619 mil. Kč. Zatímco ve výběru SpD celními orgány nedošlo mezi roky 2002 a 2003 k výrazným změnám, finančními úřady bylo na SpD v roce 2003 vybráno o cca 12 % více než v roce 2002.

U kumulovaných nedoplatků SpD došlo u finančních úřadů k meziročnímu poklesu o cca 16 % (ze 4 955 mil. Kč v roce 2002 na 4 175 mil. Kč v roce 2003). U celních úřadů se naopak objem kumulovaných nedoplatků zvýšil o cca 82 % (z 2 310 mil. Kč v roce 2002 na 4 195 mil. Kč v roce 2003).

Kontrola se zaměřila na následující oblasti:

- analýza daňových příjmů na kontrolovaných finančních úřadech;
- postup finančních úřadů při správě DPH a SpD;
- mezinárodní spolupráce se Slovenskou republikou při kontrole DPH a SpD se zaměřením na dovoz a vývoz;
- spolupráce orgánů finanční a celní správy.

Poznámka: Ustanovení právních předpisů citovaná v tomto kontrolním závěru jsou uváděna ve znění platném pro kontrolované období.

## II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

### A. Správa daní

#### 1. Analýza daňových příjmů na kontrolovaných finančních úřadech

Výši příjmů DPH u vybraného vzorku 12 finančních úřadů (dále jen „FÚ“) ovlivňoval výběr daně a vrácení nadměrných odpočtů plátcům, kteří si je uplatňovali prostřednictvím daňových priznání. Celková výše předepsaných a zaplacených daní u kontrolovaných FÚ je uvedena v tabulce č. 2. Ke kontrole byly vybrány FÚ, u kterých byly uplatňovány DPH a SpD

s vyšším objemem dovozu a vývozu, zejména se zaměřením na Slovenskou republiku (dále jen „SR“).

Tabulka č. 2

(v mil. Kč)

Kontrolované FÚ	Daně celkem		DPH		SpD	
	Předpis	Platba	Předpis	Platba	Předpis	Platba
Rok 2002	43 707	46 600	-10 923	-11 012	6 678	6 967
Rok 2003	51 493	56 081	-11 320	-10 625	8 676	8 913

Zdroj: FÚ.

Poznámka: Sloupec „Platba“ zahrnuje veškeré platby daní přijaté od počátku daného roku, nejen platby související s předpisy uplatněnými v daném roce.

Vyšší daňová povinnost než uplatňované nadměrné odpočty DPH byla v letech 2002 i 2003 zaznamenána pouze u FÚ pro Prahu 3. Nejvyšší rozdíl mezi vrácenými nadměrnými odpočty DPH a zaplacenou daňovou povinností včetně příslušenství vykázal v kontrolovaném období FÚ v Jihlavě, a to ve výši 3 723 mil. Kč v roce 2002 a 3 740 mil. Kč v roce 2003.

SpD byly předepisovány především FÚ pro Prahu 1, a to v roce 2002 ve výši 6 510 mil. Kč a v roce 2003 ve výši 8 619 mil. Kč.

## 2. Postup finančních úřadů při správě DPH a SpD

### 2.1 Evidence plátců DPH a SpD

Evidenci plátců DPH a SpD zajišťovala registrační oddělení. V kontrolovaném období došlo u vybraných FÚ ke snížení počtu registrovaných plátců k DPH i SpD. Počet plátců DPH se meziročně snížil o 1 526, tj. cca o 4 %, a počet plátců SpD o 138, tj. o cca 28 %.

FÚ rozhodovaly o zrušení registrace při neplnění zákonem stanovených podmínek (neuskutečňování zdanitelných plnění, nedosažení zákonného obratu apod.) na základě skutečností uvedených plátcem. V roce 2002 byla zrušena registrace k DPH celkem 2 028 registrovaným plátcům a ke SpD 43 plátcům. V roce 2003 bylo zrušeno 2 477 registrací k DPH a 181 registrací ke SpD.

Ustanovení § 5 odst. 5 zákona č. 588/1992 Sb. ukládalo mj. plátcům daně v případě zrušení registrace povinnost odvést daň z obchodního majetku evidovaného nebo majetku, který měl být evidován ke dni zrušení registrace, u kterého uplatnil odpočet daně. O tuto částku měla být snížena daň na vstupu, a to v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období.

U kontrolovaných FÚ bylo zjištěno, že tato povinnost nebyla daňovými subjekty plněna. Správce daně zahajoval daňové řízení k prověření správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání pouze v případech, pokud měl pochybnosti o výši přiznané částky.

U FÚ pro Prahu 3 bylo zjištěno, že plnění povinností daňových subjektů stanovených v ustanovení § 5 odst. 5 zákona č. 588/1992 Sb. tento FÚ v kontrolovaném období neprověřoval s odvoláním na jím uplatňovaný postup podle ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. FÚ se odvolával na tříletou lhůtu, ve které lze daň vyměřit nebo doměřit, a tato lhůta nebyla v době kontroly překročena.

**FÚ prověřovaly plnění zákonem stanovených povinností při zrušení registrace k DPH jen ojediněle. Správnost údajů uváděných plátcem v posledním daňovém přiznání nebyla řádně ověřována.**

Podle ustanovení § 32 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, jsou soudy a jiné orgány povinny upozornit rejstříkový soud vždy na neshodu mezi skutečným právním stavem a stavem zápisů v obchodním rejstříku. FÚ jsou bezpochyby orgány, které při své činnosti tyto skutečnosti často zjišťují. S odvoláním na povinnost zachovávat mlčenlivost ve smyslu ustanovení § 2 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. FÚ tyto skutečnosti rejstříkovému soudu nesdělovaly. Údaje

nebyly v některých případech rejstříkovým soudem včas aktualizovány. FÚ musely v daňových řízeních využívat nesprávné údaje uvedené v obchodním rejstříku.

Kontrolou bylo zjištěno např.:

- FÚ pro Prahu 1 nemohl plátcí DPH doručit rozhodnutí o zrušení registrace, protože se tento plátcé odstěhoval bez udání adresy, přičemž sídlo společnosti nebylo v obchodním rejstříku změněno;
- FÚ pro Prahu 3 bylo daňovým subjektem oznámeno, že na jeho adrese je neoprávněně zaregistrována jiná společnost. I když byla tato společnost nekontaktní, FÚ jí doručoval písemnosti na tuto adresu, v obchodním rejstříku byla stále uváděna jako sídlo společnosti.

Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb. je podnikatel povinen zapisovat do obchodního rejstříku své skutečné místo podnikání. U FÚ pro Prahu 3 bylo zaregistrováno na jedné adrese celkem 292 daňových subjektů (z toho 179 plátců DPH). Kontrolou bylo zjištěno, že jedna společnost, zaregistrovaná u FÚ pro Prahu 3, poskytovala jiným společnostem službu poskytnutí sídla ve smyslu pronájmu prostor, přijímání písemností jiných daňových subjektů, jejich úschovu a přeposílání podle instrukcí daňových subjektů. Kontakt daňových subjektů s FÚ zprostředkovávala tato společnost.

**Nesoulad mezi skutečností a údaji uvedenými v obchodním rejstříku ztěžoval a neúměrně prodlužoval daňová řízení prováděná FÚ.**

## 2.2 Vytýkací řízení, místní šetření a daňové kontroly

Údaje o počtu vytýkacích řízení, místních šetření a daňových kontrol DPH provedených v letech 2002 a 2003 kontrolovanými FÚ obsahuje tabulka č. 3.

**Tabulka č. 3**

Rok	Počet registrovaných subjektů	Vytýkací řízení		Místní šetření		Daňové kontroly	
		Počet	Změna DP a NO (tis. Kč)	Počet	Dodatečně doměřeno (tis. Kč)	Počet	Dodatečně doměřeno (tis. Kč)
2002	41 049	4 265	367 642	8 388	120 501	2 428	76 130
2003	39 523	3 932	73 124	8 741	75 671	2 395	72 932

Zdroj: FÚ.

Poznámka: DP = daňová povinnost, NO = nadměrný odpočet.

### a) Vytýkací řízení

Ustanovení § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. stanoví:

*„Vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.“*

FÚ při výběru daňových přiznání DPH ke kontrole správnosti vykázaných údajů využívaly mj. podpůrnou počítačovou úlohu vyhodnocující důvěryhodnost či nedůvěryhodnost daňových přiznání k DPH. Tato úloha je součástí Automatizovaného daňového informačního systému (dále jen „ADIS“), což je informační systém, který používají FÚ jakou technickou podporu výkonné a řídicí činnosti při správě daní a poplatků. Správci daně by měli provést úkony k zabránění daňových úniků u DPH ještě před samotným vyměřením daně. Vyplacení neoprávněně uplatněných nadměrných odpočtů DPH a jejich snížení při následných daňových kontrolách vedlo ve většině případů ke zvyšování nedoplatků, nikoliv k vrácení neoprávněně vyplacených finančních prostředků do státního rozpočtu.

V roce 2002 bylo u kontrolovaných FÚ provedeno celkem 4 265 vytýkacích řízení k daňovým přiznáním DPH. V 1 286 případech (tj. ve 30 % celkového počtu) vedla vytýkací řízení ke změně daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu DPH. Na základě těchto vytýkacích řízení došlo na kontrolovaných FÚ ke zvýšení daňové povinnosti k DPH ve výši 207 208 tis. Kč a ke snížení nadměrných odpočtů ve výši 160 434 tis. Kč.

V roce 2003 bylo kontrolovanými FÚ provedeno celkem 3 932 vytýkacích řízení, z nichž 1 197 (tj. 30,5 % vytýkacích řízení) vedlo ke změně daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu DPH. V tomto roce však došlo na kontrolovaných FÚ na základě těchto vytýkacích řízení k snížení daňové povinnosti o 8 760 tis. Kč. Např. u FÚ pro Prahu 1 došlo k výraznému meziročnímu poklesu efektu provedených vytýkacích řízení, a to ze zvýšení daňové povinnosti ve výši 131 134 tis. Kč v roce 2002 ke snížení daňové povinnosti o 8 636 tis. Kč v roce 2003. Nadměrné odpočty DPH byly kontrolovanými FÚ v roce 2003 sníženy o 81 884 tis. Kč, tzn. 49% pokles oproti roku 2002.

**Přestože je v rámci činnosti správců daně kladen soustavně se zvyšující důraz na co nejkvalitnější vyměňování daní, došlo v roce 2003 k výraznému poklesu efektu vytýkacích řízení s dopadem do státního rozpočtu.**

#### b) Místní šetření

FÚ prováděly v kontrolovaném období v souvislosti s daňovým řízením na základě ustanovení § 15 zákona č. 337/1992 Sb. místní šetření. V roce 2002 byla u vybraných FÚ na základě 8 388 místních šetření doměřena DPH ve výši 120 501 tis. Kč a v roce 2003 z 8 741 místních šetření ve výši 75 671 tis. Kč. SpD byla doměřena v roce 2002 ve výši 10 429 tis. Kč na základě 920 provedených místních šetření a v roce 2003 z 882 místních šetření ve výši 84 tis. Kč.

Podle ustanovení § 15 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. sepíše pracovník správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam.

Při kontrole daňových spisů vybraných plátců s vykazovanými nadměrnými odpočty DPH bylo např. zjištěno, že

- úřední záznamy nebo protokoly o ústním jednání nebyly v některých případech vyhotoveny v souladu s ustanoveními § 13, resp. § 12 zákona č. 337/1992 Sb. a zápisy o průběhu jednání uvedené v úředních záznamech nebo protokolech o ústním jednání byly provedeny formálně;
- z úředních záznamů nebo protokolů o ústním jednání nebylo vždy zřejmé, zda byly nadměrné odpočty oprávněné, protože např. v některých případech byly jako kontrolované daňové doklady uvedeny pouze faktury, nikoliv písemná celní prohlášení, která byla při vývozu zboží podle ustanovení § 45 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb. daňovými doklady;
- v případě místního šetření provedeného kontrolovaným FÚ na základě dožádání jiného FÚ nedošlo k ověření požadovaných skutečností. Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že místní šetření bylo provedeno víceméně formálně a nebyly při něm prověřeny skutečnosti, které by dokládaly skutečnou podstatu věci.

**Místní šetření nebyla vždy prováděna důsledně a úřední záznamy a protokoly o ústním jednání nebyly v některých případech vyhotoveny v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 337/1992 Sb.**

#### c) Daňové kontroly

U kontrolovaných FÚ byly daňové kontroly provedeny v roce 2002 celkem u 2 428 plátců DPH, tzn. že bylo zkontrolováno 5,9 % plátců. Na jejich základě byla doměřena DPH v celkové výši 76 130 tis. Kč. V roce 2003 byly provedeny kontroly DPH u 2 395 plátců, tzn. že kontrole bylo podrobeno 6,1 % plátců a doměřena daň v celkové výši 72 932 tis. Kč. Na základě daňových kontrol prověřujících správnost vykázané SpD bylo v roce 2002 doměřeno 60 tis. Kč a v roce 2003 celkem 259 tis. Kč.

Kontrolou daňových spisů vybraných plátců bylo např. zjištěno:

- u FÚ pro Prahu 1 uplatňoval daňový subjekt v kontrolovaném období vysoké nadměrné odpočty, a to v roce 2002 ve výši **59 439 tis. Kč** a v roce 2003 ve výši **16 738 tis. Kč**. Kontrola u daňového subjektu nebyla zahájena ani poté, kdy FÚ obdržel od Policie ČR žádost o podání zprávy k trestnímu oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kterého se měl daňový subjekt dopustit tím, že vyvezl cenově nadhodnocené zboží za účelem odpočtu DPH;
- FÚ pro Prahu 3 neprovedl v kontrolovaném období daňovou kontrolu u společnosti vykazující v roce 2002 nadměrné odpočty v celkové výši téměř **337 866 tis. Kč** a v roce 2003 nadměrné odpočty ve výši více než **581 189 tis. Kč**. U společnosti bylo provedeno pouze místní šetření týkající se prověření podání dodatečného daňového přiznání za leden 2003 ve výši **43 358 Kč**;
- FÚ v Ústí nad Orlicí neprováděl místní šetření ani daňové kontroly u některých plátců vykazujících opakovaně vysoké nadměrné odpočty s odůvodněním, že se jednalo „o významné exportní firmy jejichž ekonomika je na vývozu jejich výrobků závislá a konečný výsledek, tj. *NO DPH* jsou vlastně měřítkem úspěšnosti firem. Vzhledem k právní formě, výši obrátů a počtu zaměstnanců, mají jmenované společnosti navíc povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem“. Např. v roce 2002 vykázal daňový subjekt nadměrné odpočty cca **341 583 tis. Kč** a v roce 2003 cca **371 117 tis. Kč** a FÚ oprávněnost uplatněných nadměrných odpočtů neprověřil.

Vybrané FÚ dostatečně nevyužívaly oprávnění provést daňovou kontrolu podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 377/1992 Sb., přestože některé daňové subjekty vykazovaly opakovaně vysoké nadměrné odpočty DPH a jejich daňová přiznání byla systémem ADIS vyhodnocována jako nedůvěryhodná.

## 2.3 Nedoplatky na nepřímých daních

### a) Vymáhání nedoplatků

Celková výše daňových nedoplatků na všech daních činila v roce 2002 u kontrolovaných FÚ 11 148 mil. Kč a v roce 2003 celkem 9 976 mil. Kč. Podíl nedoplatků DPH na celkových nedoplatcích činil v roce 2002 cca 36 % a v roce 2003 cca 31,6 %. Údaje o nedoplatcích a jejich stavu při vymáhání kontrolovanými FÚ jsou uvedeny v tabulce č. 4.

Tabulka č. 4

(v tis. Kč)

Daňové nedoplatky u kontrolovaných FÚ k 31. 12.		Rok		Index 2003/2002
		2002	2003	
Daňové nedoplatky celkem	DPH	3 996 761	3 154 149	0,79
	SpD	98 274	147 347	1,50
Nedoplatky vymáhané	DPH	2 135 143	1 906 298	0,89
	SpD	48 954	79 856	1,63
Nedoplatky vymožené	DPH	293 067	244 044	0,83
	SpD	8 642	4 823	0,56

Zdroj: FÚ.

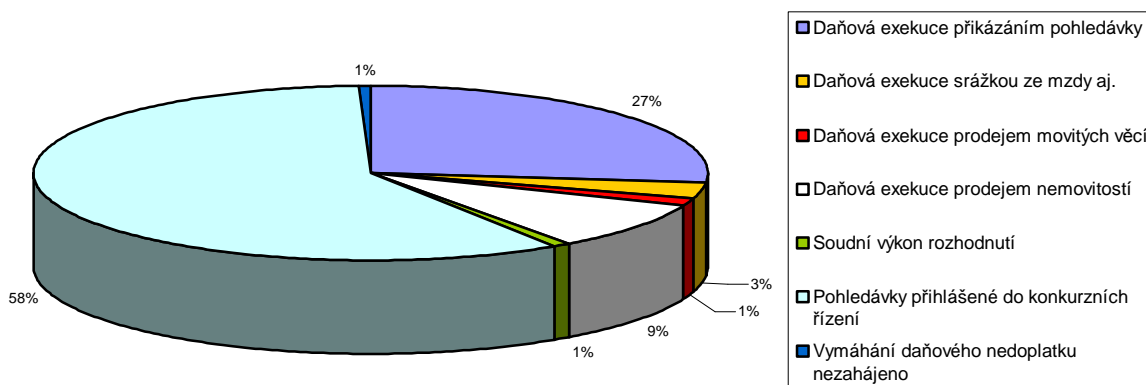
K 31. 12. 2002 bylo kontrolovanými FÚ vymáháno (včetně přihlášení pohledávek do konkurzních řízení) celkem 53,4 % nedoplatků DPH a k 31. 12. 2003 cca 60,4 % těchto nedoplatků. K 31. 12. 2002 bylo na SpD vymáháno celkem 49,8 % nedoplatků a k 31. 12. 2003 celkem 54,2 % nedoplatků. Ve srovnání s rokem 2002 se objem vymožených daňových nedoplatků nepřímých daní snížil v roce 2003 o přibližně 52,8 mil. Kč.

Souhrnná výše daňových pohledávek přihlášených kontrolovanými FÚ do konkurzních řízení činila k 31. 12. 2003 celkem **1 956 410 tis. Kč** a proti roku 2002 poklesla o **991 435 tis. Kč**. Podíl daňových pohledávek přihlášených do konkurzu z celkové výše daňových nedoplatků evidovaných kontrolovanými FÚ činil v roce 2002 cca 26,4 % a v roce 2003 přibližně 19,6 %.

Procentní podíly využívání jednotlivých způsobů vymáhání daňových nedoplatků u kontrolovaných FÚ znázorňují grafy číslo 1 a 2.

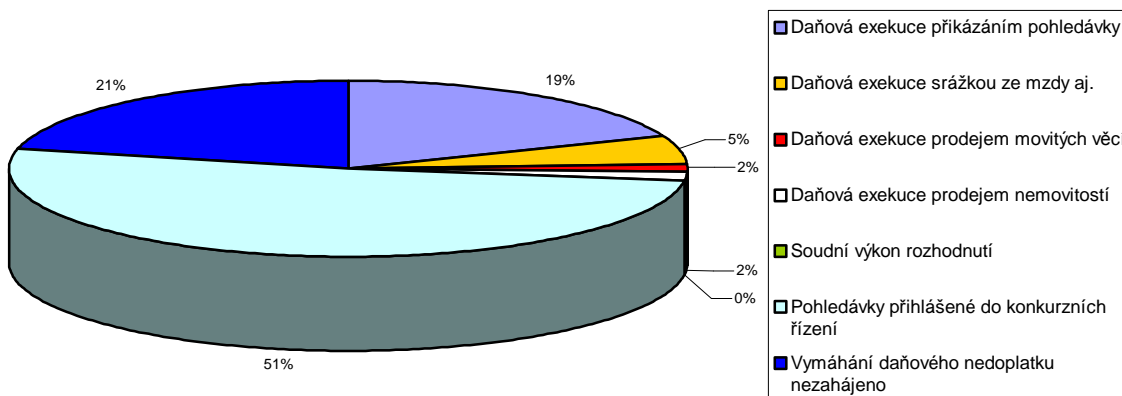
**Graf č. 1**

**Způsoby vymáhání daňových nedoplatků v r. 2002**



**Graf č. 2**

**Způsoby vymáhání daňových nedoplatků v r. 2003**



Z grafů vyplývá, že nejčastěji přihlašovaly kontrolované FÚ pohledávky do konkurzních řízení (v roce 2002 celkem 58 % a v roce 2003 celkem 51 % nedoplatků na daních). V roce 2003 nebylo zahájeno vymáhací řízení u 21 % nedoplatků.

**Vymáhání daňových nedoplatků FÚ stále nepřináší žádoucí výsledky.** Hlavními důvody trvale vysokého objemu nedoplatků na DPH a SpD byly např.:

- nedostatečná činnost pracovníků vymáhacích oddělení, např.:
  - daňový nedoplatek daňového subjektu zaregistrovaného u FÚ v Ústí nad Orlicí činil v roce 2003 celkem **3 666 315 Kč**. FÚ při vymáhání daňového nedoplatku neučinil včas všechny možné kroky k zajištění nedoplatku tak, jak mu to umožňoval zákon č. 337/1992 Sb., přestože tento nedoplatek neustále vzrůstal, mj. i po daňové kontrole provedené u tohoto subjektu v roce 2002. Protože vydání žádosti o provedení zápisu zástavního práva záznamem do Rejstříku zástav bylo FÚ provedeno až 20 měsíců po návrhu kontrolní skupiny FÚ k zajištění majetku v provozovně daňového subjektu, nemohl FÚ vydat rozhodnutí o zřízení zástavního práva na celý movitý majetek umístěný v této provozovně, neboť část majetku byla již převedena na jiného vlastníka;
  - výše daňových nedoplatků daňového subjektu zaregistrovaného u FÚ ve Frýdku-Místku činila k 11. 8. 2004 na SpD celkem **5 789 772 Kč** a na DPH celkem **1 264 958 Kč**. FÚ u těchto nedoplatků nepřistoupil k vymáhání nedoplatků daňovou exekucí podle § 73 zákona č. 337/1992 Sb. s odůvodněním, že v minulosti daňový subjekt daňové nedoplatky uhrazoval a v případě exekučního řízení by došlo ke znemožnění výkonu podnikatelské činnosti společnosti. FÚ přijal s daňovým subjektem dohodu, že společnost bude v průběhu roku hradit nedoplatky dobrovolně, zejména v době kampaně výroby lihových produktů bude přednostně hradit nedoplatky u FÚ, a to na SpD. Teprve v době kontroly NKÚ vydal FÚ „rozhodnutí o zřízení zástavního práva na nemovitý majetek daňového subjektu“.

**Dlouhý časový odstup od vzniku daňových nedoplatků k jejich vymáhání přispíval k růstu těchto nedoplatků a snižoval pravděpodobnost jejich vymožení;**

- malá účinnost vymáhání či nedobytnost nedoplatků u daňových subjektů, na které byl vyhlášen konkurz, např.:
  - u daňových pohledávek na DPH (včetně příslušenství) ve výši 88 722 tis. Kč přihlášených kontrolovanými FÚ do konkurzních řízení dlužníci většinou nedisponovali dostatkem majetku, proto je pravděpodobnost vymožení pohledávek minimální;
  - v roce 2002 přihlásil FÚ pro Prahu 1 jako správce daně nedoplatek daňového subjektu na DPH v celkové výši **18 864 tis. Kč** do konkurzního řízení. Dne 10. 5. 2002 požádal správce konkurzní podstaty o vrácení vykázaných nadměrných odpočtů v celkové výši 433 750 Kč. FÚ tuto žádost zamítl a uvedenou částku použil na snížení daňového nedoplatku přihlášeného jako pohledávka v konkurzním řízení. Správce konkurzní podstaty se proti tomuto zamítnutí odvolal s tím, že postup podle ustanovení § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. by za trvání konkurzu byl nepřipustným započtením. FÚ postoupil odvolání správce konkurzní podstaty Finančnímu ředitelství pro hl. město Prahu. Finanční ředitelství pro hl. město Prahu do ukončení kontroly NKÚ, tj. během 24 měsíců od postoupení odvolání, rozhodnutí nevydalo.

**Protože daňové pohledávky státu jsou podle zákona č. 105/2000 Sb., o změně zákona o konkurzu a vyrovnání a některých dalších zákonů, s účinností od 30. 4. 2000 pohledávkami II. třídy společně s ostatními pohledávkami a společnostmi, na jejichž majetek byl vyhlášen konkurz, v mnoha případech již žádný majetek nevlastní, daří se vymoci na dlužnících v konkurzu jen malou část těchto dluhů.**

Dne 1. 5. 2001 nabytí účinnosti zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, podle kterého jsou orgány správy daní povinny exekutorovi na písemnou žádost sdělit údaje potřebné k provedení exekuce.

Například na FÚ pro Prahu 3 bylo v roce 2002 doručeno 295 žádostí exekutorů o sdělení údajů o majetku daňových subjektů, v roce 2003 se tento počet zvýšil na 377 (o 12,7 %) a k 20. 8. 2004 evidoval FÚ pro Prahu 3 celkem 376 žádostí.



## b) Odpis nedoplatků

Podle ustanovení § 66 zákona č. 337/1992 Sb. může správce daně odepsat daňový nedoplatek, je-li zcela nedobytný.

FÚ odepsaly v roce 2002 pro nedobytnost nedoplatky na DPH ve výši 3 653,9 mil. Kč (z toho na kontrolovaných FÚ 311,3 mil. Kč) a na SpD ve výši 611,3 mil. Kč (na kontrolovaných FÚ nebyla vydána žádná rozhodnutí o odpisu nedoplatku SpD). V roce 2003 bylo FÚ odepsáno pro nedobytnost na DPH celkem 4 758,6 mil. Kč (na kontrolovaných FÚ 572,5 mil. Kč) a na SpD celkem 2 516,7 mil. Kč (kontrolovanými FÚ byla vydána 3 rozhodnutí o odpisu nedoplatku pro nedobytnost ve výši 16,6 mil. Kč).

K odpisu daňových nedoplatků pro nedobytnost přistupovaly kontrolované FÚ např. v následujících případech:

- kontrolované FÚ vystavily rozhodnutí o odpisech daňových nedoplatků na DPH pro nedobytnost ve výši **57 856 tis. Kč** z důvodu zrušení konkurzů pro nedostatek majetku,
- kontrolované FÚ vystavily rozhodnutí o odpisech daňových nedoplatků na DPH pro nedobytnost ve výši **117 985 tis. Kč**, protože společníky nebo jednateli společností byly osoby nekontaktní nebo daňové subjekty nevlastnily žádný movitý ani nemovitý majetek a na účtech v peněžních ústavech neměly žádné finanční prostředky.

V ustanovení § 62 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. je uvedeno, že nedobytný nedoplatek, u něhož je dána možnost, že bude alespoň zčásti vymóžen, se eviduje na podrozvahových účtech. V kontrolovaném období byly odepsané nedoplatky pro nedobytnost evidovány na FÚ v systému ADIS na osobních daňových účtech dlužníků. V tomto systému se na podrozvahových účtech neeviduje.

Odepsané pohledávky a nedoplatky byly celní správou evidovány na jednotlivých celních úřadech. Souhrnné údaje GŘC evidovalo pouze v listinné podobě bez rozlišení druhu příjmů. Účtový rozvrh GŘC sice pro rok 2002 obsahoval podrozvahový účet 992 0 – Odepsané pohledávky, ale konečný zůstatek tohoto účtu byl k 31. 12. nulový. V roce 2003 účtový rozvrh GŘC podrozvahový účet pro odepsané pohledávky neobsahoval vůbec.

**Při evidenci odepsaných nedoplatků nebyla Ministerstvem financí a GŘC dodržena povinnost vyplývající z ustanovení § 62 zákona č. 337/1992 Sb.**

## 2.4 Účtování o pohledávkách

V ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je mimo jiné uvedeno, že účetnictví je úplné, jestliže byly zaúčtovány v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které měly být zaúčtovány podle § 3 tohoto zákona.

Účtový rozvrh platný pro GŘC v letech 2002 a 2003 obsahoval syntetický účet 315 – Pohledávky za rozpočtové příjmy. Kontrolou bylo zjištěno, že na účtu 235 2 – Daň z přidané hodnoty byly v konečných zůstatcích k 31. 12. 2002 zahrnuty úhrady DPH ve výši 224 089 339 315,87 Kč a k 31. 12. 2003 ve výši 241 063 900 754,52 Kč. Na účtu 235 4 – Daně spotřební byly v konečných zůstatcích k 31. 12. 2002 zahrnuty úhrady SpD ve výši 40 873 003 468,04 Kč a k 31. 12. 2003 ve výši 41 079 331 827,70 Kč. Předpisy pohledávek na DPH a SpD podle vyjádření GŘC do účetnictví na účet 315 zahrnuty nebyly.

Ze zápisů GŘC o výsledku inventarizace provedené k 31. 12. 2002 a 31. 12. 2003 vyplynulo, že k 31. 12. daného roku byl zjišťován stav neuhrazených pohledávek za celními a daňovými příjmy z evidence celních úřadů, např. pohledávky na DPH činily k 31. 12. 2002 celkem 4 937 mil. Kč a k 31. 12. 2003 celkem 6 434 mil. Kč. Ministerstvo, které účty přebírá, o tom vůbec neúčtovalo.

**Kontrolou bylo zjištěno, že GŘC neúčtovalo v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., protože předpisy DPH a SpD nebyly zahrnuty mezi pohledávky v účetnictví. Celní úřady vyměřily v celním řízení v roce 2002 na DPH více než 221 mld. Kč a na SpD přes 40 mld. Kč**

**a v roce 2003 vyměřily na DPH přes 243 mld. Kč a na SpD téměř 46 mld. Kč. GŘC účtovalo pouze o příjmech z těchto daní, a to v roce 2002 ve výši cca 265 mld. Kč a v roce 2003 ve výši cca 282 mld. Kč.**

Ministerstvo financí v kontrolovaném období o předpisech daňových příjmů na účtech účtového rozvrhu neúčtovalo, ale s odvoláním na ustanovení § 62 zákona č. 337/1992 Sb. je evidovalo podle jednotlivých druhů příjmu v systému ADIS. Výše pohledávek nebyla zjišťována, ze systému ADIS byly získávány údaje o evidované celkové výši předepsaných daňových povinností.

## **B. Mezinárodní spolupráce při kontrole DPH a SpD se zaměřením na dovoz a vývoz**

Vzhledem k rostoucímu významu mezinárodního obchodu byla při výkonu této kontrolní akce dohodnuta spolupráce mezi NKÚ ČR a Nejvyšším kontrolním úřadem Slovenskej republiky (dále jen „NKÚ SR“). Předmětem spolupráce byla zejména výměna informací, které nebylo možno získat při kontrole uplatnění DPH a SpD při dovozech a vývozech z informačních zdrojů na území příslušného státu. V rámci této spolupráce byly mezi oběma kontrolními úřady předány záznamy z databází celních správ o dovozech a vývozech dohodnutých druhů zboží. Vybrány byly záznamy týkající se následujících druhů zboží: líh a lihoviny, tabák a tabákové výrobky, mobilní telefony a příslušenství k mobilním telefonům, počítače a počítačové komponenty.

V průběhu kontrolní akce bylo provedeno porovnání části předaných záznamů (byly porovnány záznamy o vývozech z ČR s dovozy do SR a naopak). Záznamy byly vzájemně přiřazovány na základě shody údajů některých odstavců jednotných celních deklarací (dále jen „JCD“), např. množství, hmotnosti, registrační značky vozidla přepravujícího náklad, data přechodu státní hranice, položky celního sazebníku atd. Tímto způsobem se podařilo přiřadit z celkového počtu 5 883 porovnávaných záznamů Celní správy ČR celkem 43 % záznamů k záznamům Celní správy SR. Vzájemné přiřazování záznamů ztěžovala mj. skutečnost, že obchodní operace nebyly na obou stranách deklarovány shodným způsobem.

U vytipovaných neidentifikovaných záznamů byla v rámci mezinárodní spolupráce ověřována skutečná realizace vykazovaných dovozů a vývozu z ČR do SR. Bylo např. zjištěno:

- dovoz zboží do SR v hodnotě 399 776 Kč nebyl realizován;
- jedna společnost uskutečnila v kontrolovaném období vývozy softwaru na CD nosičích z ČR do SR. Tento vývoz byl deklarován jako vývoz zboží a byly vystaveny vývozní JCD. V daňových přiznáních k DPH společnost uváděla nulovou hodnotu vývozu zboží, veškeré vývozy vykazovala jako vývozy služeb. Např. na 8 vývozních JCD byla uvedena hodnota (včetně ceny programového vybavení) v celkové výši 616 874 Kč, z toho cena nosičů činila pouze 29 175 Kč,
- jiná společnost uskutečnila v roce 2002 vývoz tabákových nálepek v hodnotě cca 7 338 tis. Kč a v roce 2003 v hodnotě 12 229 tis. Kč. Kontrolou NKÚ bylo ověřeno, že dovoz do SR se uskutečnil, přesto společnost v daňových přiznáních nevykázala v kontrolovaném období žádné vývozy. I když se jednalo o propuštění zboží do režimu vývozu, jehož účelem nebylo trvalé ponechání zboží v zahraničí, byl plátce podle ustanovení § 45 zákona č. 588/1992 Sb. povinen tyto vývozy uvést do daňového přiznání.

V průběhu spolupráce bylo NKÚ SR předáno 22 206 záznamů z databáze Celní správy ČR a naopak NKÚ ČR bylo předáno 30 221 záznamů z databáze Celní správy SR. Z vytipovaných 5 883 záznamů z databáze Celní správy ČR o dovozech a vývozech zboží z ČR do SR bylo přiřazeno 2 534 souvisejících záznamů k záznamům z databáze Celní správy SR. Na základě 3 349 neidentifikovaných záznamů byl proveden výběr spisů daňových subjektů, u kterých byly vykázané dovozy a vývozy dále ověřovány ve spolupráci s Celní správou ČR. Výměnou informací z podkladů Celní správy a FÚ na území druhého státu byla ověřována skutečná realizace vykazovaných dovozů a vývozu mezi ČR a SR. Byla provedena společná pilotní kontrola na Celním úřadu Starý Hrozenkov a pobožce Celního úřadu Trenčín – Drietoma, při které obě zúčastněné strany úzce spolupracovaly při ověřování správnosti údajů o přechodu zboží mezi ČR a SR. Meziná-

**rodní spolupráce umožnila prověření obchodních operací uskutečněných mezi obchodními partnery z obou států a poukázala na nedostatky v evidenci dovozů a vývozů.**

### **C. Spolupráce orgánů finanční a celní správy**

V oblasti kontrolní činnosti DPH a SpD je důležitá spolupráce FÚ a celních orgánů, u které se při kontrolní akci zjistily některé nedostatky.

Pro účely správy daní byly v kontrolovaném období poskytovány Ministerstvu financí – Ústřednímu finančnímu a daňovému ředitelství (dále jen „MF – ÚFDŘ“) vybrané údaje z databáze JCD vedené GŘC. Výběr jednotlivých odstavců JCD a celně schválených určení (tj. „celních režimů“) provedlo MF – ÚFDŘ tak, aby odpovídal potřebám správců daní při správě nepřímých daní (vybrána byla pouze ta celně schválená určení, u kterých docházelo ke vzniku daňové povinnosti, resp. u kterých vznikala povinnost uvádět dovoz nebo vývoz do daňového přiznání; výběr odstavců JCD poskytoval základní informace o uskutečněném dovozu, resp. vývozu, jako např. identifikaci deklaranta, dovozce nebo vývozce, kód položky celního sazebníku, množství, statistickou hodnotu, u dovozů dále výši základu a vyměřených DPH a SpD atd.).

Získané informace poskytovalo MF – ÚFDŘ prostřednictvím systému ADIS finančním úřadům. V průběhu kontrolovaného období měly FÚ k dispozici nejprve úlohu **ADIS – externí registry JCD**, která využívala lokální databázi JCD.

**Vypovídací schopnost externích registrů JCD byla v kontrolovaném období omezená a FÚ je využívaly převážně jako pomocnou evidenci.**

Od června 2002 byl na MF – ÚFDŘ zprovozněn **centrální registr JCD** (dále jen „CR JCD“), který na rozdíl od externích registrů JCD umožnil FÚ vyhledávat záznamy ze všech JCD bez ohledu na místní příslušnost deklaranta nebo dovozce, resp. vývozce. FÚ získávaly přístup do CR JCD postupně, pro všechny FÚ byl zpřístupněn teprve na začátku roku 2004.

Porovnáním části údajů z databáze GŘC s údaji obsaženými v CR JCD bylo zjištěno, že **CR JCD neobsahoval všechny záznamy vyhovující požadavku MF – ÚFDŘ. V CR JCD nebyly nalezeny například záznamy o dovozních JCD v celkové hodnotě DPH 3 622 tis. Kč a záznamy o vývozních JCD v celkové statistické hodnotě 9 359 tis. Kč. Úroveň informační provázanosti a sdělování informací nebyla v kontrolovaném období dostatečná.**

**Na zpřístupnění údajů o dovozech a vývozech FÚ byly vynaloženy nemalé finanční prostředky, např. CR JCD byl zhotoven jako programové dílo v hodnotě 767 tis. Kč (bez DPH). Tento registr začal být všemi FÚ využíván teprve v roce 2004. Protože od 1. 5. 2004 byla správa DPH v souvislosti se vstupem ČR do Evropské unie převedena převážně do působnosti FÚ, jeví se investice do budování CR JCD jako neúčelné.**

#### **1. Dovoz zboží do ČR**

Daňovým dokladem při dovozu zboží bylo v průběhu kontrolovaného období rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu nebo ukončení režimu dočasného použití vydané na tiskopisu písemného celního prohlášení (JCD).

Údaje o dovozech do ČR uvedené v CR JCD se lišily od údajů uváděných plátcí DPH v daňových přiznáních. Příklady porovnání hodnoty základu DPH u dovozů s kumulovanými údaji o dovozech z daňových přiznání jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5

(v tis. Kč)

Daňový subjekt	Součet celní hodnoty, cla a SpD podle CR JCD	Dovoz podle DaP k DPH	Rozdíl (sloupec 2 -sloupec 3)	DPH podle CR JCD	DPH podle DaP k DPH	Rozdíl (sloupec 5 -sloupec 6)
A	378 724	257 101	121 623	83 319	56 562	26 757
B	4 719 004	3 843 385	875 619	850 903	845 473	5 430
C	575 980	394 628	181 352	103 611	86 564	17 047
D	11 540 864	10 518 389	1 022 475	2 317 315	2 311 176	6 139
E	42 095	34 073	8 022	9 220	7 491	1 729

Zdroj: FÚ.

Poznámka: DaP = daňové přiznání.

Zjištěné rozdíly byly způsobeny zejména tím, že daňové subjekty v souladu s ustanovením § 43 odst. 4 zákona č. 588/1992 Sb. uplatňovaly nárok na odpočet daně při dovozu zboží nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, v němž došlo k propuštění zboží do příslušného režimu, resp. v případě režimu dočasněho použití nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, v němž byl tento režim ukončen. Tím docházelo k časovému posunu údajů vykazovaných v daňových přiznáních.

V kontrolovaném období docházelo na základě rozhodnutí celních úřadů ke změnám nebo zrušení JCD. Celní úřady mohly v souladu s příslušnými ustanoveními zákonů č. 13/1993 Sb. a 588/1992 Sb. vrátit nebo prominout dovozní nebo vývozní clo a DPH.

Žádný právní předpis neupravoval zasílání informací o změněných, resp. zrušených JCD z celních úřadů na FÚ. Některé kontrolované FÚ tyto informace dostávaly, avšak nepravidelně nebo se značným časovým zpožděním a pouze od některých celních úřadů. Jeden kontrolovaný FÚ tyto informace nedostával vůbec. Vzhledem k těmto skutečnostem měly FÚ k dispozici jen údaje obsažené v registrech JCD.

Pokud došlo u dovozu ke snížení DPH, FÚ měly v registrech JCD k dispozici pouze záznam s opravenými hodnotami, původní záznam ani identifikaci změněných odstavců JCD registry neobsahovaly. **Pokud FÚ neobdržel informace o změnách provedených v JCD přímo od celního úřadu, neměl k dispozici údaje potřebné pro kontrolu splnění povinností plátce podle ustanovení § 43 odst. 10 zákona č. 588/1992 Sb., ve kterém je plátcí daně uložena povinnost snížit dříve uplatněný nárok na odpočet DPH o částku daně vrácené celním úřadem, a to v daňovém přiznání za období, ve kterém byla daň vrácena.**

V některých případech, kdy FÚ obdržel od celního úřadu rozhodnutí o snížení DPH a DPH byla celním úřadem vrácena, FÚ splnění povinnosti daňových subjektů opravit nárok na odpočet v daňovém přiznání za příslušné období neověřovaly. Např.:

- celní úřady vrátily v kontrolovaném období DPH v částce **109 812 Kč** a místně příslušné FÚ provedly pouze místní šetření, která se ale netýkala prověření odpočtu DPH;
- daňovému subjektu byla v kontrolovaném období celními orgány vrácena DPH v celkové hodnotě cca **152 000 Kč**, kontrola FÚ pro Prahu 1 u daňového subjektu provedena nebyla.

**Povinnost daňových subjektů opravit údaje v daňových přiznáních nebyla FÚ v kontrolovaném období důsledně prověřována. V roce 2002 vrátily celní úřady DPH v hodnotě více než 319 mil. Kč a v roce 2003 v hodnotě přes 398 mil. Kč.**

## 2. Vývoz zboží z ČR

Vývoz zboží byl podle ustanovení § 45 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. osvobozen od povinnosti uplatnit DPH na výstupu. Daňovým dokladem při vývozu zboží z ČR bylo rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu nebo pasivního zušlechťovacího styku, vydané na tiskopisu JCD.

Ustanovení § 45 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. ukládá plátcí DPH povinnost u skutečně-  
ných vývozu uvést do daňového přiznání údaje o osvobození od povinnosti uplatnit daň na

výstupu, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém zboží vystoupilo z tuzemska, má-li daňový doklad.

V kontrolovaném období docházelo ze strany plátců DPH k porušování této povinnosti, v některých případech nebyly údaje o uskutečněných vývozech do daňových přiznání uvedeny, jak dokumentuje tabulka č. 6.

**Tabulka č. 6**

(v Kč)

Daňový subjekt	Statistická hodnota podle CR JCD	Vývoz zboží podle DaP k DPH
I	36 886 798	0
II	2 178 001	0
III	230 720 362	0
IV	4 700 000	0
V	1 510 583	0

Zdroj: FÚ.

Poznámka: DaP = daňové přiznání.

V některých případech bylo naopak zjištěno, že daňové subjekty uváděly do daňových přiznání k DPH jako hodnoty vývozu částky zahrnující mj. i vývozy zboží beze změny vlastnického práva (např. vývozy zboží při ukončení režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému podmíněném zpětným vývozem zboží), dále částky týkající se zboží nakoupeného i prodaného mimo území ČR, které se nacházelo v ČR pouze v režimu tranzitu, popř. kdy vůbec nešlo o vývoz z ČR.

Např.:

- daňový subjekt zaregistrovaný u FÚ ve Frýdku-Místku uvedl v daňovém přiznání k DPH za rok 2002 hodnotu vývozu (nároku umožňujícího osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu) o **1 110 498 052 Kč** vyšší, než byla hodnota vývozu uvedená v CR JCD. Rozhodující část obchodních aktivit (dodávky elektrické energie) daňového subjektu se však odehrávala mimo území ČR. V souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 588/1992 Sb. tyto obchodní operace nebyly zdánitelnými plněními a neměly vstupovat do nároku na osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu. V průběhu roku 2002 bylo u společnosti provedeno pouze vytykáací řízení, které však bylo zaměřeno na prověření výše přijatých plnění.

FÚ dostávaly od celních úřadů formou „oznámení o zrušení JCD“ informace o zrušených vývozních JCD. Vývoz zboží do zahraničí uskutečněný plátcem byl osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu, ale v případě, že došlo ke zrušení vývozu nebo ke změně ve vývozu, plátce již osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu nebyl. Pokud u daňového subjektu nebyla provedena kontrola ani místní šetření, FÚ nemohl ověřit, zda daňový subjekt při následné realizaci prodeje zboží v tuzemsku uplatnil daň na výstupu jako součást ceny a odvedl DPH ve správné výši.

Např.:

- daňovému subjektu registrovanému u FÚ v Ústí nad Orlicí byly v kontrolovaném období celním úřadem zrušeny 4 vývozní JCD ve statistické hodnotě **10 103 470 Kč**;
- daňovému subjektu registrovanému u FÚ pro Prahu 1 bylo v kontrolovaném období celním úřadem zrušeno 6 vývozních JCD ve statistické hodnotě **5 739 952 Kč**.

Ověření správnosti údajů vykázaných v daňových přiznáních FÚ provedeno nebylo.

**FÚ důsledně neprověřovaly dodržování povinnosti plátců DPH při uskutečňování vývozu. V kontrolovaném období FÚ nedostatečně využívaly možnost ověření osvobozených zdánitelných plnění vykázaných v daňových přiznáních při vývozech zboží porovnáním s údaji uvedenými v CR JCD.**

### III. Vyhodnocení

Kontrolní akce NKÚ navázala na dříve provedené kontroly s obdobným zaměřením. Vzhledem k rostoucímu významu mezinárodního obchodu byla dále zaměřena na mezinárodní spolupráci se SR, a to především na kontrolu plnění povinností plátců DPH a SpD při dovozu a vývozu zboží a služeb.

Výsledky těchto kontrol poukázaly mj. na přetrvávající nedostatky v činnosti správců daně, některé systémové chyby při spolupráci FÚ s orgány celní správy, zabraňující účinné kontrole ze strany FÚ a neplnění některých povinností plátců podávajících daňová přiznání k DPH a ke SpD.

Při správě DPH a SpD byly zjištěny nedostatky zejména v následujících oblastech:

- při zrušení registrací k DPH bylo splnění povinnosti plátců odvést podle ustanovení § 5 odst. 5 zákona č. 588/1992 Sb. DPH z obchodního majetku evidovaného nebo majetku, který měl být evidován ke dni zrušení registrace, u kterého plátce uplatnil odpočet daně, ověřováno pouze ojedinele;
- FÚ důsledně nevyužívaly možnost provést daňovou kontrolu podle ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb. nebo místní šetření podle ustanovení § 15 téhož zákona. Tím v některých případech docházelo k nedostatečnému prověření oprávněnosti nároku na odpočet DPH;
- úřední záznamy a protokoly o ústním jednání nebyly vždy vyhotoveny v souladu s ustanoveními § 12, resp. § 13 zákona č. 337/1992 Sb. Tyto protokoly nebo úřední záznamy byly v některých případech vyhotoveny víceméně formálně a neobsahovaly všechny potřebné údaje v návaznosti na povinnost plátců dodržovat ustanovení zákona č. 588/1992 Sb.;
- došlo k výraznému meziročnímu poklesu efektivity provedených vytykácích řízení podle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., prováděných především na základě vyhodnocení nedůvěryhodnosti daňových přiznání k DPH podaných plátcí.

Nesoulad údajů zapsaných do obchodního rejstříku se skutečností vedl k prodlužování daňového řízení a ztěžoval vymáhání daňových nedoplatků. Přestože finanční orgány při daňovém řízení často zjišťovaly, že zápisy v obchodním rejstříku týkající se daňových subjektů neodpovídaly skutečnosti, zjištěné případy s ohledem na ustanovení § 2 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. rejstříkovým soudům neoznamovaly. Přitom ustanovení § 32 zákona č. 513/1991 Sb. ukládalo povinnost soudům a jiným orgánům vždy upozornit rejstříkový soud na neshodu mezi skutečným právním stavem a stavem zápisů v obchodním rejstříku, jakmile tato skutečnost při jejich činnosti vyjde najevo.

Z velikosti vymožených částek nedoplatků DPH, a to v roce 2002 celkem 293 067 tis. Kč z celkového objemu 3 996 761 tis. Kč a v roce 2003 celkem 244 044 tis. Kč z objemu nedoplatků na DPH ve výši 3 154 149 tis. Kč, vyplývá, že se stále daří vymoci pouze malou část nedoplatků.

Výnos z pohledávek přihlášených do konkurzů byl v kontrolovaném období nízký, což bylo mj. ovlivněno sloučením pohledávek státu s ostatními pohledávkami přihlášenými do konkurzu do třídy II. Situaci ztěžovala i skutečnost, že daňové subjekty v době prohlášení konkurzu v mnoha případech již nedisponovaly žádným majetkem.

Ustanovení § 62 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. stanoví, že nedobytný nedoplatek, u něhož je dána možnost, že bude alespoň zčásti vymožen, se eviduje na podrozvahových účtech. FÚ odepsaly v roce 2002 pro nedobytnost nedoplatky na DPH ve výši 3 653,9 mil. Kč a na SpD ve výši 611,3 mil. Kč. V roce 2003 bylo FÚ odepsáno pro nedobytnost na nedoplatcích DPH celkem 4 758,6 mil. Kč a SpD celkem 2 516,7 mil. Kč. GŘC odepsané nedoplatky na DPH a SpD odděleně neevidovalo. Ministerstvo financí a GŘC nedodržely povinnost plynoucí z ustanovení § 62 zákona č. 337/1992 Sb. a odepsané nedoplatky v podrozvahové evidenci nevedly.

V ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb. se uvádí, že účetnictví je úplné, jestliže byly zaúčtovány v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které měly

být zaúčtovány podle § 3 tohoto zákona. Např. předpisy pohledávek na DPH do účetnictví GŘC zahrnuté nebyly. Neuhrazené pohledávky na DPH ke konci roku 2002 činily podle evidence celních úřadů 4 937 mil. Kč a ke konci roku 2003 celkem 6 434 mil. Kč. V roce 2002 bylo celními úřady vyměřeno na DPH více než 221 mld. Kč a v roce 2003 přes 243 mld. Kč. V roce 2002 celní úřady vyměřily SpD ve výši přes 40 mld. Kč a v roce 2003 téměř 46 mld. Kč. GŘC účtovalo v kontrolovaném období pouze o příjmech z těchto daní, přestože účtový rozvrh účty pohledávek na DPH a SpD obsahoval. Ministerstvo financí o předpisech daňových příjmů na účtech účtového rozvrhu neúčtovalo.

V průběhu kontroly byla v rámci mezinárodní spolupráce se Slovenskou republikou ověřována mj. skutečná realizace vykazovaných dovozů a vývozů mezi ČR a SR. Tato spolupráce poukázala na problémy při prověřování obchodních operací mezi obchodními partnery obou států a na nedostatky v evidenci dovozů a vývozů. Mj. se ukázalo, že při porovnání záznamů databází Celní správy ČR a SR nelze v některých případech jednoznačně přiřadit související záznamy o dovozech a vývozech zboží mezi ČR a SR.

Skutečnosti prokazující správnost uplatňování DPH a SpD mohl NKÚ ČR ověřovat z údajů získaných u Celní správy ČR a z podkladů vedených FÚ. NKÚ SR mohl navíc požádat FÚ o vykonání daňového řízení přímo u konkrétního daňového subjektu.

V kontrolovaném období FÚ měly možnost využívat pro ověření údajů z daňových příznání k DPH informace, které jim byly zpřístupněny z databáze GŘC. Na přenos údajů mezi celní a daňovou správou ČR byly vynaloženy nemalé finanční prostředky, např. na zprovoznění CR JCD pro FÚ byly vynaloženy finanční prostředky ve výši 767 tis. Kč (bez DPH). V souvislosti se vstupem ČR do EU, kdy správcem DPH se staly převážně FÚ, se tyto investice jeví jako neúčelné.

Celní úřady mohly v kontrolovaném období v souladu s příslušnými ustanoveními zákonů č. 13/1993 Sb. a 588/1992 Sb. vrátit nebo prominout dovozní clo a DPH. Plátcí DPH měli povinnost podle § 43 odst. 10 zákona č. 588/1992 Sb. snížit dříve uplatněný nárok na odpočet DPH o částku daně vrácené celním úřadem, a to v daňovém příznání za zdaňovací období, ve kterém byla daň vrácena. Splnění této povinnosti FÚ důsledně neproověřovaly. V roce 2002 vrátily celní úřady DPH ve výši více než 319 mil. Kč a v roce 2003 v hodnotě přes 398 mil. Kč.

V kontrolovaném období žádný právní předpis neupravoval povinnost celních úřadů zasílat FÚ informace o změně nebo zrušení JCD. Registry JCD nedisponovaly původními hodnotami uváděnými v JCD, takže FÚ se v některých případech o změnách v JCD nedozvěděly. Úroveň informační provázanosti a sdělování informací nebyla v kontrolovaném období dostatečná.

Možnost kontroly údajů o dovozech a vývozech vykazovaných v daňových příznáních ze strany FÚ byla mj. ztížena i tím, že daňové subjekty nemusely k podaným daňovým příznáním k DPH uvádět seznamy JCD, na které si uplatňovaly nárok na odpočet nebo osvobození od DPH, a dále tím, že systém ADIS neobsahoval v kontrolovaném období kontrolní vazbu (algoritmus) mezi údaji z daňových příznání a údaji v CR JCD, která by nesoulad mezi těmito údaji indikovala.

Z poznatků získaných v této a předchozích obdobných kontrolních akcích vyplývá, že v oblasti DPH a SpD stále existoval prostor pro daňové úniky. Je proto potřebné, aby legislativa mohla být dále upravována tak, aby se možnosti daňových podvodů odstraňovaly a činnost správců daně byla prováděna dostatečně důsledně a zodpovědně.

Vracení nadměrného odpočtu DPH by mohlo být podmíněno od určité výše doložením písemného zdůvodnění vzniku tohoto odpočtu. V ustanovení § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, se s účinností od 1. 5. 2004 stanoví pouze povinnost plátců podávat souhrnné hlášení v případě, že plátcé uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie osobě registrované k DPH v jiném členském státě. Daňové kontroly, místní šetření a provedené úkony v daňovém řízení by neměly být vykonávány formálně, ale důsledně a kvalitně tak, aby výsledky daňových řízení byly úplné a umožňovaly co nejdůkladnější posouzení oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet DPH.