

Informace z kontrolní akce NKÚ č. 12/01

Příjmy státního rozpočtu plynoucí z pokut ukládaných územními finančními orgány podle zákona o účetnictví, včetně prověření daňových řízení, a z pokut ukládaných soudy v souvislosti s vedením sbírky listin

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2012 pod číslem 12/01. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Mgr. Zdeňka Profeldová.

Cílem kontroly bylo u územních finančních orgánů prověřit, zda skutečnosti zjištěné v daňových řízeních nenasvědčují porušení povinností ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a dále prověřit postup územních finančních orgánů při ukládání a vymáhání pokut podle zákona o účetnictví. Prověřit postup soudů při ukládání pořádkových pokut podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, za neuposlechnutí výzvy k předložení listin náležejících do sbírky listin.

Kontrolované osoby:

Generální finanční ředitelství (dále také „GFŘ“), 17 finančních úřadů (dále také „FÚ“): Finanční úřad pro Prahu 2, Finanční úřad pro Prahu 5, Finanční úřad v Liberci, Finanční úřad v Jablonci nad Nisou, Finanční úřad v České Lípě, Finanční úřad v Mostě, Finanční úřad v Litvínově, Finanční úřad v Plzni, Finanční úřad v Karlových Varech, Finanční úřad ve Strakoncích, Finanční úřad v Písku, Finanční úřad v Hradci Králové, Finanční úřad v Dobrušce, Finanční úřad Brno I, Finanční úřad Brno II, Finanční úřad v Opavě, Finanční úřad v Kopřivnici, Městský soud v Praze a šest krajských soudů (dále také „KS“): Krajský soud v Brně, Krajský soud v Českých Budějovicích, Krajský soud v Hradci Králové, Krajský soud v Ostravě, Krajský soud v Plzni, Krajský soud v Ústí nad Labem.

Kontrola byla prováděna od ledna do září 2012. Kontrolováno bylo období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2011, v případě věcných souvislostí i období předcházející nebo následující.

I. Úvod

Generální finanční ředitelství bylo zřízeno od 1. ledna 2011 zákonem č. 199/2010 Sb.¹ GFŘ je organizační složkou státu, účetní jednotkou a je podřízeno Ministerstvu financí. Působnost GFŘ je vymezena zákonem č. 531/1990 Sb.² Na GFŘ přešla agenda spravovaná Ústředním finančním a daňovým ředitelstvím, které bylo součástí Ministerstva financí. GFŘ řídí jednotlivá finanční ředitelství, která řídí finanční úřady. Finanční ředitelství byla do 31. prosince 2010 účetními jednotkami.

Územní finanční orgány podle zákona č. 531/1990 Sb. vykonávají kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví a ukládají účetním jednotkám pokuty a povinnost odstranit protiprávní stav. FÚ postupovaly při ukládání pokut podle zákona č. 500/2004 Sb.³

¹ Zákon č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony.

² Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

³ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

Krajské soudy jsou organizačními složkami státu. Jejich věcná a územní působnost je upravena zákonem č. 6/2002 Sb.⁴ V obvodu hlavního města Prahy působnost krajského soudu vykonává Městský soud v Praze. Ústředním orgánem státní správy soudů je Ministerstvo spravedlnosti. Soudy jsou účetními jednotkami.

Krajské soudy a Městský soud v Praze (dále také „rejstříkové soudy“) ve věcech obchodního rejstříku rozhodují podle § 9 odst. 3 písm. a) zákona č. 99/1963 Sb.⁵ Kromě obchodního rejstříku vedou rejstříkové soudy i rejstřík obecně prospěšných společností, nadační rejstřík a rejstřík společenství vlastníků jednotek (dále také „OR“).

Součástí obchodního rejstříku je i sbírka listin (dále také „SL“), do které jsou zapsané subjekty povinny ukládat listiny uvedené v § 38i zákona č. 513/1991 Sb.⁶, mj. i výroční zprávy a řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky (dále také „ÚZ“), pokud nejsou součástí výroční zprávy (dále také „VZ“) a stanoví-li tak právní předpis.

Při řízení ve věcech rejstříků postupují rejstříkové soudy podle § 200a až § 200de zákona č. 99/1963 Sb.

Pozn.: Všechny právní předpisy jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. GFŘ a finanční úřady

Podle znění zákona č. 563/1991 Sb.⁷ účinného do 31. prosince 2010 byly finanční úřady povinny uložit pokutu pouze za správní delikt podle § 37 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 tohoto zákona, tj. zejména v případech, kdy účetní jednotka nevedla účetnictví nebo nesestavila účetní závěrku. Za protiprávní jednání podle § 37 odst. 1 písm. d) až i) zákona o účetnictví, např. v případech, kdy účetní jednotka sestavila neúplnou účetní závěrku, nezveřejnila účetní závěrku nebo vedla nesprávné účetnictví, finanční úřad pokutu uložit mohl. Maximální výše pokuty mohla dosáhnout 3 %, resp. 6 %, z hodnoty aktiv vykázaných v účetní závěrce za účetní období, ve kterém k porušení právní povinnosti došlo, případně za bezprostředně předcházející účetní období.

Znění zákona o účetnictví účinné od 1. ledna 2011 v § 37 kvalifikuje porušení povinností u subjektů, které nejsou podnikateli, jako přestupek, za který FÚ může uložit v řízení o přestupku pokutu. V ustanovení § 37a téhož zákona jsou vymezeny správní delikty účetních jednotek, které jsou podnikateli. Pokutu FÚ udělí ve správním řízení obligatorně. V obou případech se výše pokuty pohybuje maximálně do výše 3 %, resp. 6 % – podle druhu správního deliktu – z hodnoty aktiv vykázaných v účetní závěrce za účetní období, ve kterém k porušení právní povinnosti došlo, případně za bezprostředně předcházející účetní období. Povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu je upravena v § 21a zákona o účetnictví.

Statistiky pokut a nákladů řízení

Podle údajů ze statistických přehledů o činnosti daňové správy, které poskytlo GFŘ, finanční úřady uložily v letech 2009 až 2011 účetním jednotkám 1 022 pokut za porušení zákona o účetnictví v celkové výši 32 033 353 Kč. Ke kontrole NKÚ předložilo GFŘ pouze 890 rozhodnutí o uložení pokuty v celkové výši 30 550 976 Kč a 184 rozhodnutí o uložení

⁴ Zákon č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích).

⁵ Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

⁶ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

povinnosti uhradit náklady řízení podle ustanovení § 79 odst. 5 správního řádu v celkové výši 823 000 Kč.

Kontrolované FÚ vykázaly ve statistických přehledech o uložených sankcích celkem 238 pokut za porušení zákona o účetnictví v celkové výši 14 984 657 Kč. Podle předložených rozhodnutí o uložení pokuty FÚ v letech 2009 až 2011 uložily nebo na základě změny místní příslušnosti převzaly do správy pouze 225 pokut v celkové výši 12 655 417 Kč a související náklady řízení v celkové výši 193 000 Kč.

Kontrolou NKÚ zjistil, že v letech 2009–2011 některé FÚ vykazovaly ve statistikách nejen pravomocně uložené pokuty, ale i nepravomocně uložené pokuty nebo náklady řízení. Při změně místní příslušnosti byly pokuty do sestavy editovány jak předávajícím, tak přebírajícím finančním úřadem.

Instrukce vydané GFŘ neobsahovaly dostatečně podrobné pokyny pro editování statistických dat. V důsledku rozdílných postupů při vedení statistiky byly zkráceny i údaje o sankcích uložených za porušení zákona o účetnictví zveřejňované v informacích o činnosti české daňové správy za roky 2009, 2010 a 2011.

Metodická a dohlídková činnost

V letech 2009–2010 nebyla k postupu ve správních řízeních a při ukládání pokut vytvořena jednotná metodika. FÚ byly metodicky vedeny zejména prostřednictvím finančních ředitelství, a to formou metodických pokynů nebo instrukcí, seminářů, porad a konzultací. V roce 2011 GFŘ vydalo metodickou pomůcku k postupu při ukládání pokut podle zákona o účetnictví platnou pro správní řízení zahájená od 1. ledna 2011 ve věci kontroly účetních období započatých od 1. ledna 2011.

GFŘ neprovedlo v roce 2011 u FÚ žádnou dohlídku zaměřenou na kontrolu pokut uložených podle zákona o účetnictví. Podle údajů GFŘ provedla finanční ředitelství u FÚ celkem 323 dohlídek zaměřených na správu daně z příjmů právnických a fyzických osob. Z těchto kontrol bylo 97 (tj. 30 %) zaměřeno mimo jiné i na provádění kontrol dodržování zákona o účetnictví a případné ukládání pokut za porušení zákona o účetnictví.

Kontrolou 97 zpráv z dohlídek NKÚ zjistil, že na neplnění povinnosti podle ustanovení § 21a zákona o účetnictví ze strany daňových subjektů upozornila pouze čtyři finanční ředitelství, která v zápisech o dohlídkách uvedla rozdílná doporučení, např.:

- prověřit u všech zahájených daňových kontrol ve veřejně přístupném elektronickém OR zveřejnění ÚZ a porovnat ji s ÚZ založenou v daňovém spise;
- uložit pokutu, pokud účetní jednotka nesplní povinnost zveřejnit ÚZ ani po upozornění správce daně;
- zaslat podnět rejstříkovému soudu;
- umožnit účetní jednotce zveřejnit ÚZ dodatečně bez uložení sankce;
- zapisovat do spisu účetní jednotky důvody, proč při zjištění porušení zákona č. 563/1991 Sb. nebyla uložena sankce.

U kontrolovaných FÚ bylo zjištěno, že neprováděly pravidelnou kontrolu zveřejňování ÚZ. Některé FÚ kontrolovaly plnění této povinnosti v rámci daňových řízení a při zjištění, že daňový subjekt ÚZ nezveřejnil,

- vyzvaly účetní jednotku k odstranění protiprávního stavu, a pokud účetní jednotka na výzvu nereagovala, zahájily s ní správní řízení o uložení pokuty;
- telefonicky kontaktovaly účetní jednotku a upozornily na povinnost zveřejnit ÚZ;
- upozornily příslušný rejstříkový soud.

Nedostatečné metodické vedení v letech 2009–2010 ze strany Ústředního finančního ředitelství, resp. od roku 2011 ze strany GŘ, a rozdílná doporučení finančních ředitelství se projevily v odlišných přístupech FÚ ke kontrole plnění povinností podle ustanovení § 21a zákona o účetnictví; postup FÚ při kontrole zveřejňování ÚZ a při uplatňování sankcí vůči účetním jednotkám nebyl jednotný.

Podle stanoviska GŘ je informace, která byla získána ve veřejně přístupné elektronické sbírce listin OR a která svědčí o tom, že daňový subjekt nezveřejnil ve sbírce listin účetní závěrku, pouze podkladem pro ověření skutečného stavu, který musí FÚ zjistit u rejstříkového soudu nebo u daňového subjektu ještě před zahájením správního řízení o uložení pokuty. Zahájit správní řízení přitom FÚ může podle § 46 správního řádu z moci úřední a v rámci zahájeného správního řízení si může podle § 50 správního řádu opatřovat podklady pro vydání rozhodnutí.

Postup FÚ při ukládání pokut

Správní řízení ve věci uložení pokuty podle ustanovení § 37 zákona o účetnictví byla zahajována především na základě skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a fyzických osob oddělením kontrolním nebo oddělením specializované kontroly FÚ.

Kontrolované FÚ realizovaly v kontrolovaném období 2 516 kontrol daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006 až 2010, na jejichž základě byl zvýšen základ daně o 7 085 308 717 Kč a snížena vykázaná ztráta o 504 294 679 Kč. Ve stejném období zahájily 228 správních řízení o uložení pokuty právnickým i fyzickým osobám. NKÚ prověřil 482 zpráv z provedených daňových kontrol a zjistil, že v 144 zprávách FÚ konstatovaly porušení zákona o účetnictví, v dalších případech jsou ve zprávách uvedeny skutečnosti nasvědčující tomu, že mohlo dojít k porušení zákona o účetnictví, a z některých zpráv nelze skutečnosti vztahující se k zákonu o účetnictví zjistit. Správní řízení o uložení pokuty bylo zahájeno pouze v 66 případech.

Finanční úřady s ohledem na prioritu daňových řízení před zahájením správního řízení mj. hodnotily, zda se jednalo o nevýznamné porušení zákona nebo bezproblémové subjekty. V takových případech zvolily formu upozornění bez zahájení správního řízení nebo považovaly za dostatečný postih uplatnění sankcí podle daňových zákonů. FÚ nezahajovaly správní řízení o uložení pokuty zejména při zjištění následujících skutečností:

- zánik odpovědnosti právnické osoby za správní delikt (ve 41 případech);
- stav osobního účtu daňového subjektu a jeho ekonomická situace (např. daňový subjekt v likvidaci, v konkurzu, s vysokými nedoplatky);
- nekontaktnost daňového subjektu;
- sjednání nápravy v průběhu daňové kontroly.

Nahlédnutím do veřejně přístupné elektronické sbírky listin NKÚ zjistil, že z 401 daňových subjektů, které za zdaňovací období 2009 nebo 2010 nepodaly daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob nebo k daňovému přiznání nepřiložily ÚZ, zveřejnilo ÚZ pouze 24 subjektů. Z kontroly vyplynulo, že subjekty neplnící povinnosti vyplývající z daňových zákonů neplní ani povinnosti vyplývající z jiných právních předpisů, v konkrétním případě ze zákona o účetnictví.

NKÚ kontrolou 890 rozhodnutí o uložení pokuty obdržených od GŘ zjistil, že v 71 případech FÚ nepostupovaly podle ustanovení § 79 odst. 5 správního řádu a dosud neuložily povinnost uhradit náklady řízení v celkové částce 71 000 Kč.

Na kontrolním vzorku 345 rozhodnutí o uložení pokuty NKÚ zjistil, že:

- v 215 případech (tj. 60 %) uložily FÚ pokutu mj. za nesprávné vedení účetnictví;

- v 138 případech (tj. 40 %) uložily FÚ pokutu mj. za uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslujících údajů v účetních záznamech; ÚZ nepodávala věrný obraz předmětu účetnictví;
- v 96 případech (tj. 28 %) uložily FÚ pokutu mj. za nezveřejnění ÚZ ve sbírce listin OR;
- FÚ neukládaly pokuty v maximální zákonem povolené výši – v 239 případech (tj. 69 %) činila uložená pokuta v průměru 1,34 % z hodnoty aktiv;
- v 106 rozhodnutích (tj. 31 %) neuvedly FÚ výši pokuty vyjádřenou procentem z hodnoty aktiv ani další informace, podle kterých by NKÚ mohl ověřit, zda stanovená výše pokuty nevybočila z mezí stanovených zákonem o účetnictví.

Vymáhání pohledávek z pokut a nákladů řízení

V letech 2009 až 2011 bylo kontrolovanými FÚ uloženo 225 pokut v celkové výši 12 655 417 Kč a souvisejících nákladů řízení v celkové výši 193 000 Kč, z toho do 30. dubna 2012 bylo uhrazeno 156 pokut v celkové výši 6 974 171 Kč (tj. 55 %) a náklady řízení v celkové výši 130 000 Kč (tj. 67 %).

NKÚ zkontroloval postup FÚ při správě a vymáhání 111 pohledávek z pokut a nákladů řízení v celkové výši 8 396 390 Kč, z toho 64 pohledávek z pokut a nákladů řízení uložených v letech 2009–2011, a zjistil:

- návrhy na výkon rozhodnutí byly podány k vymožení pohledávek v celkové výši 2 735 712 Kč; FÚ vymohly do 30. dubna 2012 pohledávky v celkové výši 611 968 Kč;
- odepsány pro nedobytnost byly pohledávky v celkové výši 701 692 Kč.

Tři FÚ v rozporu s § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.⁸ použily na úhradu pohledávek na pokutách v celkové výši 132 446 Kč, které podle tohoto zákona nebyly pohledávkami daňovými, přeplatky na dani evidované na osobních daňových účtech dlužníků. Právní úprava platná do 31. prosince 2010 neumožňovala převádět daňové přeplatky na úhradu nedaňového nedoplatku.

FÚ při vymáhání kontrolovaných pokut za porušení zákona o účetnictví a nákladů řízení vycházely z poznatků, které byly o daňových subjektech získány v daňových řízeních, a nezahajovaly vymáhání v případech, kdy byly neúspěšně vymáhány nedoplatky na daních, daňový subjekt byl nekontaktní, nebyl zjištěn žádný majetek nebo bylo vůči daňovému subjektu vedeno konkurzní či insolvenční řízení.

Evidence pohledávek z pokut

Kontrolou evidence pokut a nákladů řízení v *Automatickém daňovém informačním systému* (dále jen „ADIS“) bylo u sedmi FÚ zjištěno, že nezaevidovaly pohledávky z pokut a nákladů řízení v celkové výši 259 699 Kč v době jejich vzniku, z toho tři FÚ zaevidovaly pohledávky ve výši 105 500 Kč až po více než dvou letech od jejich vzniku. Data z ADIS jsou prostřednictvím souhrnných účetních dokladů přenášena do účetnictví GFR. Správnost výše zaúčtovaných pohledávek prověřují dílčí inventarizační komise finančních úřadů. Dokladovou inventuru ve smyslu § 30 odst. 1 zákona o účetnictví však FÚ neprovádějí u všech pohledávek, a proto nelze zjistit všechny inventarizační rozdíly vzniklé v důsledku neúplné evidence v ADIS.

2. Rejstříkové soudy

Předseda senátu příslušného soudu může podle § 200de zákona č. 99/1963 Sb. uložit pořádkovou pokutu do výše 20 000 Kč podnikateli, jestliže neuposlechl výzvy soudu, aby mu sdělil skutečnosti nebo předložil listiny potřebné k rozhodnutí ve věci obchodního rejstříku nebo aby mu předložil listiny, které podle zvláštních právních předpisů náleží do sbírky listin.

⁸ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Podle § 38i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku obsahuje sbírka listin mj. účetní závěrku nebo výroční zprávu.

Kontrola úplnosti sbírky listin

Rejstříkové soudy neprováděly pravidelnou kontrolu úplnosti SL. Obsah SL kontrolovaly rejstříkové soudy pouze

- při přípravě složek k nahlédnutí veřejnosti;
- při podání návrhu na zápis změn v OR.

Nejčastějšími podněty k zahájení řízení k doplnění SL byly žádosti třetích osob, které po nahlédnutí do sbírky listin zjistily, že není kompletní, dále podněty finančních nebo živnostenských úřadů, podněty společností zabývajících se sběrem dat a vyhodnocováním finanční situace pro jiné subjekty a náhodná zjištění pracovníků obchodního rejstříku.

Žádný z rejstříkových soudů neprováděl pravidelnou systematickou kontrolu plnění povinností při ukládání dokumentů do SL. Pouze KS v Hradci Králové zkontroloval obsah sbírky listin u cca 22 000 právnických osob z celkového počtu cca 40 000 subjektů zapsaných u KS k 31. prosinci 2010.

Nejčastěji uváděnými důvody, proč rejstříkové soudy kontrolu SL neprováděly, byla neexistence právního předpisu, který by soudům kontrolu ukládal, a nedostatečné personální a programové vybavení.

Kontrolou 217 rejstříkových spisů náhodně vybraných subjektů, které za roky 2008, 2009 a 2010 nevložily ÚZ či VZ do SL, NKÚ zjistil, že rejstříkové soudy k doplnění SL vyzvaly pouze deset subjektů, z toho ve čtyřech případech byla následně uložena pokuta za neuposlechnutí výzvy soudu.

Kontrola prováděná rejstříkovými soudy nepostihne řadu subjektů, které opakovaně neplní povinnost vyplývající jak ze zákona o účetnictví, tak z obchodního zákoníku tím, že nezveřejňují ve sbírce listin ÚZ a VZ. Sbíрка listin jako součást veřejného rejstříku tak není úplná a neposkytuje informace, které obchodní zákoník předpokládal.

Rejstříkové soudy podle údajů ze svých účetnictví uložily v souvislosti s vedením obchodního rejstříku podle § 200de zákona č. 99/1963 Sb. v kontrolovaném období 3 143 subjektům 3 496 pokut v celkové výši 19 528 200 Kč, z této částky bylo k 31. prosinci 2011 uhrazeno 7 953 960 Kč.

NKÚ zkontroloval 196 usnesení o uložení pokuty, na jejichž základě byla uhrazena částka 1 346 500 Kč. Z těchto usnesení se 170 pokut týkalo neuposlechnutí výzvy k uložení ÚZ a VZ do sbírky listin, ostatní usnesení se týkala založení jiných listin. Pokutované subjekty požadované listiny do sbírky listin vložily pouze v 76 případech. Ve zbývajících 120 případech uložení pokuty (v některých případech i opakované) nevedlo k odstranění protiprávního stavu, neboť požadované listiny do SL vloženy nebyly.

Vymáhání pohledávek z pokut

Pohledávky z pokut uložených podle § 200de zákona č. 99/1963 Sb. jsou nedaňovými pohledávkami. Při jejich vymáhání postupovaly soudy do 31. prosince 2010 podle části VI. zákona č. 337/1992 Sb., od 1. ledna 2011 lze pohledávky z pokut vymáhat prostřednictvím místně příslušného soudu dlužníka výkonem rozhodnutí podle části šesté zákona č. 99/1963 Sb.

K 31. prosinci 2011 činily nedoplatky na pokutách uložených v letech 2009 až 2011 celkem 11 574 240 Kč, tj. 59,2 % z celkového objemu pokut uložených v letech 2009 až 2011.

Kontrolou byl podroben postup při vymáhání 206 nedoplatků z pokut v celkové výši 1 420 000 Kč. Do 30. dubna 2012 bylo vymoženo 21 pokut v celkové výši 68 335 Kč a odepsáno pro nedobytnost 37 pokut v celkové výši 288 000 Kč.

Kontrolou 90 pohledávek vymáhaných KS v Brně, KS v Ostravě a KS v Plzni bylo zjištěno, že jediným krokem k vymožení 66 pohledávek v celkové výši 359 000 Kč bylo zaslání výzvy nebo upomínky dlužníkovi, případně dotaz na místně příslušný finanční úřad, zda eviduje na osobním daňovém účtu přeplatek na dani, k jakým daním je dlužník registrován apod.

Kontrolou postupu při vymáhání 36 pohledávek z pokut bylo u Městského soudu v Praze zjištěno, že soud:

- tři pohledávky ve výši 35 000 Kč nezahrnul do návrhů na výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí na úhradu jiných pohledávek za stejnými dlužníky;
- k vymožení šesti pohledávek zaslal pouze upomínku a dotaz na místně příslušný FÚ. Další kroky k vymožení pohledávek soud neučinil, přestože dlužníci byli podle sdělení FÚ kontaktní.

Městský soud v Praze, KS v Českých Budějovicích a KS v Plzni zjišťovaly u místně příslušných finančních úřadů stavy osobních daňových účtů subjektů, které neuhradily pořádkovou pokutu, přestože přeplatek na dani nelze použít na úhradu nedaňové pohledávky, kterou pořádkové pokuty ukládané soudy byly jak za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., tak za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb.⁹

Přeplatky na dani (evidované finančními úřady) použily v rozporu s § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. na úhradu nedaňových pohledávek z pokut uložených podle § 200de zákona č. 99/1963 Sb. pouze Městský soud v Praze a KS v Českých Budějovicích. Oba rejstříkové soudy v žádostech o převedení přeplatku uvedly v rozporu se skutečností, že bude použit na úhradu soudního poplatku, který je daňovou pohledávkou. Tím uvedly příslušné FÚ v omyl.

Rejstříkové soudy v rámci vymáhání 206 pokut podaly pouze 60 návrhů na výkon rozhodnutí převážně prodejem movitých věcí, neboť jiný majetek dlužníků nebyl zjištěn. Průměrná výše pokut se pohybuje v rozmezí od 3 300 Kč (KS v Plzni) do 7 100 Kč (Městský soud v Praze).

Účtování o pohledávkách z pokut

Čtyři rejstříkové soudy porušily ustanovení § 8 odst. 1 zákona o účetnictví tím, že v účetním období 2008 nezaúčtovaly v účetních knihách pohledávky ve výši 145 000 Kč, v roce 2009 ve výši 52 000 Kč a v roce 2010 ve výši 40 000 Kč. Účetnictví těchto účetních jednotek tak nebylo v letech 2008, 2009 a 2010 ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o účetnictví úplné.

3. Využívání informací ze sbírky listin OR

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/101/ES ze dne 16. září 2009, o koordinaci ochranných opatření, která jsou na ochranu zájmů společníků a třetích osob vyžadována v členských státech od společností ve smyslu čl. 48 druhého pododstavce Smlouvy, za účelem dosažení rovnocennosti těchto opatření, účinná od 21. října 2009, ve třetím odstavci uvádí, že zveřejňování by mělo umožnit třetím osobám seznámit se se základními listinami společnosti a s některými údaji, které se jí týkají.

Obchodní rejstřík a sbírku listin vedou rejstříkové soudy výlučně s využitím programového vybavení, jehož správnost a další údržbu garantuje Ministerstvo spravedlnosti ČR.

⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

OR a sbírka listin byly v kontrolovaném období vedeny v *Informačním systému obchodního rejstříku* (ISOR). Od března 2012 je v provozu nový *Informační systém registru obchodních rejstříků* (ISROR), do kterého byla v době kontroly NKÚ postupně převáděna data vedená v původní aplikaci.

Informace o počtu subjektů registrovaných v OR k 31. prosinci v letech 2008, 2009 a 2010 a informace o počtu subjektů, které zveřejnily ÚZ nebo VZ za tato účetní období, poskytly pouze Městský soud v Praze a Krajský soud v Hradci Králové. Jedná se o odhady, neboť v době kontroly nebyly převedeny všechny subjekty zapsané v OR do nové aplikace. Podle odhadu KS v Hradci Králové zveřejnilo ÚZ nebo VZ cca 52 % subjektů zapsaných v OR, podle odhadu Městského soudu v Praze se jedná o cca 40 % subjektů.

Ostatní rejstříkové soudy tyto informace neposkytly mj. s následujícími odůvodněními:

- informace nelze zjistit vzhledem k probíhající konverzi dat z aplikace ISOR do nové aplikace ISROR (KS v Plzni);
- z informačního systému se nedají vygenerovat počty subjektů, které založily účetní závěrku za konkrétní účetní období (KS v Brně, KS v Plzni, KS v Ostravě, KS v Ústí nad Labem, KS v Českých Budějovicích).

V březnu 2012 poskytla společnost zabývající se shromažďováním digitálních obchodních informací GFR testovací verzi softwaru, který poskytuje základní identifikační údaje a strukturované informace o podnikatelských subjektech z veřejně dostupných zdrojů, mj. údaje k účetní závěrce a informace ze sbírky listin. GFR v současné době software testuje a na žádost NKÚ zpracovalo různé sestavy, které obsahovaly subjekty registrované v OR do února 2012. Jejich filtrováním NKÚ získal údaje o počtu subjektů, které za příslušné účetní období nezveřejnily ÚZ nebo VZ.

Tabulka č. 1 – Zveřejňování ÚZ/VZ ve sbírce listin OR – podle právních forem

Právní formy	ÚZ/VZ za rok 2008			ÚZ/VZ za rok 2009			ÚZ/VZ za rok 2010		
	Povinnost ÚZ/VZ do OR - počet celkem	z toho:		Povinnost ÚZ/VZ do OR - počet celkem	z toho:		Povinnost ÚZ/VZ do OR - počet celkem	z toho:	
		Nezveřejnilo	v %		Nezveřejnilo	v %		Nezveřejnilo	v %
s. r. o.	266 553	166 769	62,57	288 229	187 448	65,03	310 503	229 814	74,01
s. v. j.	40 372	28 997	71,82	44 343	36 467	82,24	48 259	46 761	96,90
a. s.	21 184	8 660	40,88	22 266	9 977	44,81	23 429	13 431	57,33
Družstvo	14 352	7 441	51,85	14 917	8 164	54,73	15 281	9 844	64,42
v. o. s.	6 935	6 011	86,68	7 031	6 178	87,87	7 169	6 512	90,84
o. p. s.	1 691	1 367	80,84	1 848	1 633	88,37	2 020	1 978	97,92
FO	88 875	87 881	98,88	101 530	100 644	99,13	108 968	108 178	99,28
Ostatní	12 199	9 340	76,56	12 682	10 180	80,27	13 220	11 963	90,49
Celkem	452 161	316 466	69,99	492 846	360 691	73,19	528 849	428 481	81,02

Zdroj: Z databáze obdržené od GFR zpracoval NKÚ.

Pozn.: Do počtu nejsou zahrnuty subjekty, které byly do února 2012 z OR vymazány.

Z tabulky vyplývá, že počet subjektů nezveřejňujících účetní závěrku nebo výroční zprávu ve sbírce listin OR meziročně rostl:

- Ve sbírce listin OR nezveřejnilo ÚZ nebo VZ za rok 2008 téměř 70 % subjektů, za rok 2009 více než 73 % subjektů a za rok 2010 celkem 81 % subjektů.
- Pouze cca 2 % fyzických osob zapsaných v OR splnilo povinnost zveřejnit ÚZ nebo VZ za rok 2008, 2009 a 2010.
- 40,88 % akciových společností nezveřejnilo ÚZ nebo VZ za rok 2008, 44,81 % za rok 2009 a 57,33 % za rok 2010.

- 62,57 % společností s ručením omezeným nezveřejnilo ÚZ nebo VZ za rok 2008, 65,03 % za rok 2009 a 74,01 % za rok 2010.

GFŘ na testovací verzi softwaru prověřuje možnosti využití této aplikace k analyticko-vyhledávací činnosti a k sestavování plánů daňových kontrol finančními úřady. Na základě výsledku testování rozhodne o případném nákupu cca 18 licencí tohoto programu, přičemž cena jedné licence se pohybuje v rozmezí od 104 976 Kč ročně po 384 912 Kč ročně.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví a ukládání pokut podle tohoto zákona vykonávají finanční orgány vedle své hlavní činnosti, kterou je správa a výběr daní. Údaje vedoucí k zahájení správního řízení o uložení pokuty získávají FÚ při daňovém řízení, zejména při daňových kontrolách daně z příjmů právnických a fyzických osob. Statistické údaje o činnosti daňové správy, podle kterých finanční úřady uložily v kontrolovaném období 1 022 pokut za porušení zákona o účetnictví, nejsou průkazné, neboť FÚ při jejich vykazování nepostupovaly podle jednotné metodiky.

Kontrolou zpráv z daňové kontroly nelze zpětně jednoznačně určit, zda mělo, resp. mohlo být podle zákona o účetnictví zahájeno správní řízení o správním deliktu, případně o přestupku. Prověřením 482 zpráv z daňové kontroly nicméně NKÚ zjistil, že v 144 případech je ve zprávách konstatováno porušení zákona o účetnictví, ale správní řízení bylo zahájeno pouze v 66 případech.

Plnění povinnosti zveřejnit ÚZ a VZ účetními jednotkami FÚ průběžně nesledují mj. proto, že informace z veřejně přístupné elektronické sbírky listin nepovažují za dostatečný podnět k zahájení správního řízení.

Rejstříkové soudy ukládají pořádkovou pokutu za neuposlechnutí výzvy mj. k předložení listiny, která náleží do sbírky listin. Takovou listinou je i účetní závěrka nebo výroční zpráva. Systematickou kontrolu úplnosti sbírky listin rejstříkové soudy neprovádějí. Z 217 NKÚ kontrolovaných rejstříkových spisů, u kterých nebyla účetní závěrka nebo výroční zpráva založena do sbírky listin, rejstříkové soudy vyzvaly k doplnění pouze 10 subjektů.

Ani uložení pokuty za neuposlechnutí výzvy však není účinné. Z kontroly 196 usnesení o uložení pokuty vyplynulo, že 170 pokut (tj. 87 %) bylo uloženo za neuposlechnutí výzvy k založení ÚZ nebo VZ do sbírky listin OR. Pouze v 76 případech (tj. 45 %) uložení pokuty vedlo k odstranění protiprávního stavu a požadované listiny byly pokutovanými subjekty do sbírky listin založeny.

Ze sestav vytvořených GFŘ pomocí testovací verze softwaru zpracovaného společností zabývající se shromažďováním digitálních obchodních údajů vyplývá vysoké procento subjektů, které neplní povinnost zakládat účetní závěrku nebo výroční zprávu do sbírky listin. Toto procento se neustále zvyšuje, a to od 69,99 % v roce 2008 do 81,02 % v roce 2010. Rejstříkové soudy nebyly schopny údaje o úplnosti SL předložit.

Ze skutečností zjištěných touto kontrolní akcí jednoznačně vyplývá, že právní úprava týkající se správního deliktu nezveřejnění účetní závěrky podle zákona o účetnictví je neúčinná. Nedůsledné uplatňování sankcí finančními orgány je ovlivněno mj. tím, že finanční úřady preferují daňové řízení a že v okamžiku zjištění rozhodných skutečností pracovníci daňové správy musí z daňového řízení přejít k řízení správnímu.

Nečinnost rejstříkových soudů je ovlivněna také skutečností, že nemají právním předpisem stanovenou povinnost pravidelně kontrolovat úplnost sbírky listin, a dle jejich vyjádření i nedostatkem personálního a programového vybavení.

Ze skutečností zjištěných touto kontrolní akcí vyplývá, že právní úprava, podle které pokuty za nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy ve sbírce listin OR ukládají finanční úřady, přičemž sbírku listin vedou rejstříkové soudy, které vyzývají k doplnění sbírky listin a za neuposlechnutí výzvy ukládají pokuty, je neúčinná.

NKÚ doporučuje zvážit účinnější právní úpravu této oblasti, například vyřešit kompetence jednotlivých orgánů k pravidelné a soustavné kontrole úplnosti sbírky listin a ke kontrole zveřejňování účetních závěrek nebo výročních zpráv. Za zvážení by stála i možnost předkládat účetní závěrku, případně výroční zprávu, pouze jednomu orgánu, například finančnímu úřadu při podání daňového přiznání k dani z příjmu fyzických a právnických osob a zmocnit finanční orgány k zakládání těchto dokumentů do sbírky listin. Pokud by byla povinnost zveřejnit tyto dokumenty zajišťována v rámci daňového řízení, nepochybně by se nástroji, které mají finanční úřady v daňovém řízení k dispozici, podařilo zlepšit její vymahatelnost. Při takovéto úpravě by ale bylo nezbytné řešit mj. i povinnost mlčenlivosti finančních orgánů.