

02/02

Daň z přidané hodnoty

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu na rok 2002 pod číslem 02/02. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Pohl.

Cílem kontroly bylo prověření plnění povinností finančních orgánů při správě daně z přidané hodnoty se zaměřením na vrácení nadměrného odpočtu, tzn. především způsob kontroly nadměrných odpočtů a jejich opodstatněnost.

Kontrolu provedly v období od března do června roku 2002 skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státního rozpočtu a územních odborů západní Čechy, jižní Čechy, severovýchodní Čechy, jižní Morava a střední Morava.

Kontrolovaným obdobím byly roky 1999 až 2000, v případě věcných souvislostí i roky navazující.

Kontrolovanými osobami byly Ministerstvo financí, Finanční úřad pro Prahu 2, Finanční úřad v Rokycanech, Finanční úřad v Pelhřimově, Finanční úřad v Přelouči, Finanční úřad ve Žďáru nad Sázavou a Finanční úřad v Bruntále (vyjmenované finanční úřady – dále jen „FÚ“).

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podala jedna kontrolovaná osoba, byly vypořádány vedoucím skupiny kontrolujících rozhodnutím o námítkách. Odvolání podáno nebylo.

K o l e g i u m NKÚ na svém XVI. zasedání, konaném dne 8. října 2002,

s c h v á l i l o usnesením č. 9/XVI/2002
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“) je vybírána finančními orgány ze zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku a celními orgány při dovozu zboží do republiky. Výnosy daně jsou u finančních orgánů dány rozdílem mezi vybranou vlastní daňovou povinností a vrácenými nadměrnými odpočty. Vlastní daňová povinnost představuje převýšení daně z plátcem uskutečněných plnění (daň na výstupu) nad odpočtem daně z plnění přijatých plátcem, popř. odpočtem daně vybrané od plátce celními orgány při dovozu (daň na vstupu) za příslušné zdaňovací období. Nadměrným odpočtem je naopak převýšení odpočtu daně na vstupu nad daní na výstupu za příslušné zdaňovací období.

Výnosy daně u celních orgánů jsou dány vyšší jimi vybrané daně. Daň vybraná celními orgány se v souladu se základními principy mechanismu DPH projevuje v odpočtech daně uplatňovaných u finančních orgánů. U větši-

ny finančních úřadů převyšují nadměrné odpočty nad daňovou povinností.

Viz tabulka č. 1 v příloze.

Podíl DPH představoval z pohledu příjmů státního rozpočtu podle výsledků pokladního plnění státního rozpočtu ČR za leden až prosinec 2001 34,1 % všech daňových příjmů.

Daň vybíraná finančními orgány

U jednotlivých finančních ředitelství jsou výnosy daně ovlivňovány zejména konkrétní strukturou daňových subjektů a jejich předmětem podnikání. Jde zejména o různé rozložení vývozních firem, firem poskytujících služby do zahraničí, organizačních složek zahraničních firem, stavebních firem, zemědělců a leasingových firem.

U daně vybírané finančními orgány dochází k růstu nadměrných odpočtů nad vlastní daňovou povinností, tj. zvyšuje se záporné inkaso. Výše nadměrných odpočtů k 31. 12. 2001, která činila 82,1 mld. Kč, překročila skutečnost roku 2000. Tento stav je významnou měrou způsoben dovozem investičních celků. Rovněž narůstají nedoplatky na dani.

Výnos DPH je z hlediska celkového objemu inkasa daní v ČR za rok rozhodující položkou. I když inkaso DPH celkem má rostoucí tendenci, stále přetrvává trend, který spočívá ve stále rostoucím objemu vrácené DPH finančními úřady.

Celková suma inkasa DPH za rok 2001 sice vykazala přírůstek proti roku 2000 ve výši 6 mld. Kč (4,1 %), přesto nebyl splněn plánovaný objem příjmů státního rozpočtu z této daně.

Nárůst celkového objemu vrátek DPH evidovaných u finančních úřadů, i přes určité časové zpoždění, dlouhodobě koresponduje s přírůstkem inkasa DPH celních úřadů. Příčinou růstu nadměrných odpočtů DPH je zvyšující se objem dovozu, který není určen k bezprostřední spotřebě, ale je investičního charakteru. Dále se do celkové situace promítá nárůst objemu plnění osvobozených od povinnosti uplatnit daň na výstupu, a to zejména na vývoz zboží a služeb a mezinárodní přeprava.

Daň vybíraná celními orgány

Výše daně z přidané hodnoty vybírané celními orgány je dána vedle příslušné sazby daně vyšší celní hodnoty dováženého zboží, vyšší celní sazby a vyměřenou částkou spotřební daně u zboží podléhajícího spotřebním

daním (všechny tyto prvky vcházejí do základu pro výpočet daně z přidané hodnoty dováženého zboží). Na růst výnosů daně z přidané hodnoty mají vliv zejména následující faktory:

- zúžení komodit podléhajících snížené sazbě daně z přidané hodnoty,
- nárůst obchodní parity dováženého zboží.

Kontrola byla podrobena činnost FÚ při správě daně z přidané hodnoty se zaměřením na vrácení nadměrného odpočtu v období let 1999 – 2000, v případě potřeby roky navazující.

Kontrolovanou oblast upravují zejména následující právní předpisy:

- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

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

II. Základní údaje o kontrolovaných FÚ

Ke kontrole předložily FÚ vyžádané spisové materiály daně z přidané hodnoty u vybraných daňových subjektů na základě sestav automatizovaného daňového informačního systému (dále jen ADIS) za kontrolované období:

- přehled plátců DPH s nadměrnými odpočty 500 tis. Kč a více za běžný rok – ADIS-EDA-34,
- přehled o provedených kontrolách,
- přehled výsledků vytýkacích řízení k „Přiznání k DPH“ a „Dodatečné přiznání k DPH“ s daňovou povinností nebo nadměrným odpočtem – ADIS-DPH-3815a a další.

Viz tabulka č. 2 v příloze.

V kontrolovaném období 1999 – 2000 u vybraných FÚ vzrostl počet plátců DPH celkem o 1 057, tj. o cca 9 %. Vlastní daňová povinnost se však snížila o cca 1 404 mil. Kč, tj. o cca 21 % a nadměrné odpočty se zvýšily o 3 004 mil. Kč, tj. o cca 38 %. Pouze u jednoho FÚ z šesti kontrolovaných (FÚ v Přelouči) došlo k nárůstu daňové povinnosti a současně i k poklesu uplatněných nároků na vrácení DPH.

Záporné inkaso, tedy nárůst nadměrných odpočtů nad vlastní daňovou povinností, se u kontrolovaných FÚ v období let 1999 – 2000 nejvíce zvýšilo u FÚ pro Prahu 2. Tento stav v roce 2000 ovlivnily především 4 daňové subjekty, u kterých zvýšení nadměrných odpočtů činilo meziročně 2 649 mil. Kč.

III. Kontrolou zjištěné skutečnosti

1. Vytýkací řízení a výsledky vytýkacích 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.“

V kontrolovaném období došlo na základě provedených vytýkacích řízení u kontrolovaných FÚ ke změně daňové povinnosti ve výši cca 39 373 tis. Kč a ke snížení nadměrných odpočtů ve výši cca 56 528 tis. Kč. Počet vytýkacích řízení se v roce 2000 zvýšil, ale efekt na jedno vytýkací řízení byl v tomto roce více než dvojnásobně menší než v roce předešlém. Přehled je uveden v tabulce č. 3 (viz příloha).

2. Dožádání a jejich využití

FÚ využívají ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., který mj. stanoví:

„Místně příslušný správce daně může požádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení kteréhokoliv jiného věcně příslušného správce daně ... Dožádaný správce daně je povinen žádosti vyhovět nebo sdělit důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.“

Při kontrole bylo zjištěno, že některé odpovědi nebyly věcně a konkrétní, neodpovídaly na dotaz správce a neuváděly ani číselné údaje, které měly být ověřeny. Např.:

– FÚ zaslal místně příslušnému správci daně „Dožádání ve věci daně z přidané hodnoty“. V dožádání se uvádí: *„Žádáme o prověření zda byly v provozovně této firmy provedeny stavební práce v uvedeném rozsahu a zabudovány parní vyvíječe Certuss. Dále žádáme o prověření zda se v této provozovně nachází 11 kusů strojů k tvarování kaučuku plastů.“*

FÚ v odpovědi uvedl:

„Provedli jsme místní šetření v provozovně firmy X a zjistili, že firma Y provedla v hale továrny stavbu sádrokartonové kabiny, ve které jsou měřicí a zkoušecí přístroje. Dále bylo zjištěno, že dva parní vyvíječe jsou již v plném provozu, instalovány jsou v kotelně technické páry, stroje na tvarování plastů, kaučuku a gumy pod tlakem jsou také v provozu a již se na nich vyrábí.“

Takto zpracovanou odpověď splnil dotazovaný správce svoji povinnost pouze formálně. Neuvedl kon-

krétní číselné údaje o rozsahu stavebních prací ani počet strojů k tvarování kaučuku plastů, jak bylo v dožádání požadováno, což je pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH směrodatné.

3. Místní šetření a ústní jednání v daňovém řízení

FÚ v souladu s ustanovením § 15 zákona č. 337/1992 Sb. prováděly v souvislosti s daňovým řízením místní šetření. Kontrolovanými FÚ bylo v roce 1999 provedeno celkem 1 858 a v roce 2000 celkem 2 286 místních šetření. O místním šetření sepisovali správci daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam.

V některých případech nedodržely FÚ ustanovení § 12 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., které stanoví:

„(3) Součástí protokolu jsou i ujednání přijatá při ústním projednávání věci a rozhodnutí vyhlášená při jednání.“,

tím, že např. v „Protokolu o ústním jednání“ sepsaném správcem daně v daňovém řízení, které mělo prověřit oprávněnost nadměrného odpočtu ve výši 4 238 176 Kč u plátce DPH, chybí ujednání přijatá při ústním projednávání věci a rozhodnutí o oprávněnosti nadměrného odpočtu. Přesto v šetření FÚ nepokračoval.

4. Daňové kontroly a jejich výsledky

Z údajů poskytnutých jednotlivými FÚ vyplývá, že počet kontrol se u kontrolovaných FÚ v r. 2000 celkově snížil proti roku 1999 o 128, tj. o cca 13 %. Finanční efekt se v přepočtu na jednu kontrolu snížil o 22,5 tis. Kč, tj. o cca 39 %. Celkově byla na základě kontrol u kontrolovaných FÚ doměřená DPH v roce 2000 o cca 27 253 tis. Kč nižší než v roce 1999.

Viz tabulka č. 4 a č. 5 v příloze.

Z výsledků kontrol se nejnepříznivěji jevila situace na FÚ pro Prahu 2, kde je soustředěno nejvíce daňových subjektů z kontrolovaných FÚ. Na tomto FÚ došlo k téměř trojnásobnému poklesu finančního efektu na jednu kontrolu.

Kontrolou vyžádaných spisů daňových subjektů bylo mj. zjištěno, že kontroly nebyly vždy prováděny důsledně nebo byly prováděny se značným zpožděním a nadměrné odpočty byly plátcům bez prověření vráceny. Např.:

– Daňový subjekt byl u FÚ od roku 1995 zaregistrován jako dobrovolný měsíční plátce a od roku 1998 jako čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty. Předmětem jeho podnikatelské činnosti byla „zprostředkovatelská činnost ve stavebnictví“. V roce 1999 i v roce 2000 uplatňoval u finančního úřadu pouze nadměrné odpočty, které mu FÚ vracel vždy v zákonném termínu.

V roce 1999 prováděl FÚ u tohoto daňového subjektu od 19. 1. do 24. 9. 1999 daňovou kontrolu dle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., která se týkala zdaňovacích ob-

dobi roků 1997 a 1998. Tuto kontrolu prováděl jeden pracovník, a to z dokladů daňového subjektu vyžádaných na FÚ. Ve zprávě o výsledku kontroly bylo uvedeno: **„Kontrolní zjištění u daně z přidané hodnoty za r. 1998: Byly překontrolovány daňové základy a proti vyměřeným nadměrným odpočtům nebyly zjištěny rozdíly.“** Z této kontroly tedy nevyplývala pro FÚ povinnost vystavit dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za rok 1998.

Při místním šetření v roce 2001, které se týkalo ověření nároku na nadměrný odpočet za 1. čtvrtletí 2001 ve výši 165 956 Kč, FÚ zjistil, že žádný z obchodních partnerů kontrolovaného daňového subjektu, tedy ani těch, se kterými obchodoval již v roce 1998, nebyl evidován v celostátním registru plátců DPH. Jejich identifikační čísla ani daňová identifikační čísla nebyla v celostátním registru nalezena.

Na základě tohoto zjištění zahájil FÚ v roce 2001 daňovou kontrolu.

Z této druhé kontroly provedené u daňového subjektu vyplynulo, že **„přijátá zdanitelná plnění a uskutečněná zdanitelná plnění byla fiktivní a doklady byly vystaveny za účelem čerpání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty“.**

Za roky 1999 – 2000 bylo doměřeno 751 514 Kč. Daňový subjekt doměřenou daň z přidané hodnoty neuhradil.

Při důsledně provedené kontrole měly být uvedené skutečnosti zjištěny již v roce 1999 a nadměrné odpočty neměly být vráceny.

– Plátce se zabýval nákupem, prodejem a vývozem českého porcelánu. Podle podaných přiznání k DPH

| | |
|--|-----------------------------|
| v roce 1999 uplatnil nadměrný odpočet | cca 127 278 tis. Kč, |
| v roce 2000 uplatnil nadměrný odpočet | cca 132 770 tis. Kč. |

V souvislosti s tímto plátcem byla v období 1999 – 2001 často vyžádána od jiného místně příslušného správce ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. dožádání v daňovém řízení, protože vznikly pochybnosti o uskutečněných zdanitelných plněních.

Kontrola DPH však byla provedena jen za několik měsíců roku 1995 a 1997. V dalších letech i přes plátcem uplatňované mnohamilionové nadměrné odpočty a přes to, že byl plátce uváděn v ADIS jako možný podezřelý účastník tzv. obchodních řetězců, **správce žádnou kontrolu neprovedl.**

– Plátce uplatňoval v letech 1999 – 2000 milionové nadměrné odpočty měsíčně. Kontrolou přiznání k DPH bylo zjištěno, že v roce 1999 uplatnil nadměrné odpočty ve výši cca 32,3 mil. Kč a v roce 2000 cca 31,9 mil. Kč.

Z dostupných dokladů bylo zjištěno, že se plátce zabýval vývozem plastových výlisků, různých součástí a komponentů k masážním vanám. Některé výrobky byly

v nezměněném stavu a množství ve lhůtě do tří let, a v mnoha případech dokonce během několika dnů vráceny zpět do ČR a propuštěny do režimu volného oběhu s osvobozením od cla a daně.

Přes nejasnosti důvodů zpětných dovozů FÚ neprovedl u tohoto subjektu kontrolu a neprověřil, jak bylo s vráceným zbožím dále naloženo.

– Daňový subjekt „A“ měl podle výpisu z obchodního rejstříku zaregistrován mj. předmět podnikání „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej zboží a kovoobráběčství“. Zabýval se především dovozem oceli a ročně uplatňoval mnohamilionové nadměrné odpočty. Za roky 1999 – 2000 byly plátcí vráceny nadměrné odpočty ve výši cca 160 mil. Kč.

Podle údajů z daňových přiznání DPH za rok 1999 uskutečnil plátec „A“ dovozy za cca 374,2 mil. Kč a vyvezl zboží v hodnotě cca 185,5 mil. Kč. V roce 2000 uskutečnil dovozy v hodnotě cca 344,7 mil. Kč a vyvezl za cca 103,2 mil. Kč. V letech 1999 – 2000 byla uskutečněná plnění celkem o cca 400 mil. Kč nižší než přijatá.

Podle záznamů z místních šetření provedených 9. a 18. 10. 2001 za zdaňovací období VIII/2001 prováděl daňový subjekt dovoz oceli ke zpracování jednak v režimu „aktivní zúšlechťovací styk v systému navracení“, jednak prováděl dovoz, přepracování a následný vývoz a dále část dovezeného materiálu přepracovával a následně fakturoval tuzemské společnosti „B“ pouze za cenu práce za přepracování se sazbou DPH 5 %. Materiál, který byl propuštěn do režimu volného oběhu, nezaúčtoval plátec „A“ ani na nákladových, ani na výnosových účtech. V zápise z místních šetření bylo uvedeno, že chybí přehled o množství materiálu, který byl dovezen a následně upraven. Nebylo uvedeno ani množství materiálu, které bylo fakturováno tuzemské firmě „B“ pouze v hodnotě práce se sazbou DPH 5 %.

U daňového subjektu byla provedena pouze místní šetření, při kterých byly zkontrolovány jen formální náležitosti.

Přes zjištěné nedostatky v účetnictví a pochybnosti o oprávněnosti nadměrných odpočtů kontrola u plátce „A“ dosud nebyla provedena.

5. Spolupráce s celními orgány

V oblasti kontrolní činnosti a při řešení vytýkácích řízení v oblasti DPH je důležitá a potřebná spolupráce FÚ a celních orgánů. Informační provázanost a sdělování informací však nebyly v době kontroly na potřebné úrovni.

FÚ měly možnost při zpracování daňového přiznání ještě před vyměřením daně provést v systému ADIS kontrolu údajů o dovozu a vývozu uváděných plátcí DPH v daňovém přiznání. Tuto úlohu umožňovalo prohlížení registru jednotných celních deklarací (dále jen „JCD“). Úloha byla založena na možnosti prohlížení dat, která postupovaly finančním úřadům celní úřady. Šlo o databázi

JCD, která byla přenesena do systému ADIS (dále jen „registru ADIS-JCD“).

Registru ADIS-JCD pro dovoz a vývoz byly využívány především pracovníky kontrolních oddělení, a to v rámci daňových kontrol a místních šetření. Naráželo se ovšem na problém, kdy podle zákona o DPH „při dovozu zboží plátec uplatňuje odpočet DPH nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží propuštěno do příslušného režimu, a nejdéle do tří let od konce zdaňovacího období.“

U vývozu zboží má plátec povinnost uskutečnění vývozu uvést do daňového přiznání, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém zboží vystoupilo z tuzemska, má-li daňový doklad.“

Tím docházelo k časovému posunu ve vztahu k daňovému přiznání DPH.

Zboží propuštěné do volného oběhu v tuzemsku je osvobozeno od cla, a tedy i od DPH v případech, kdy se jedná o zpět dovážené české zboží v nezměněném stavu, a to ve lhůtě do tří let od vývozu (dále jen „zpětné dovozy“).

Pracovníci kontrolních oddělení se na tento režim dovozu nezaměřovali a pohyb takto dovezeného zboží dále nesledovali. V případě jeho prodeje v tuzemsku měla být odvedena DPH. Tuto skutečnost FÚ nekontrolovaly.

Na údaje uvedené v registrech ADIS-JCD nebylo možné se plně spolehnout. V sestavách se vyskytovaly některé JCD i několikrát, a naopak se stávalo, že některé JCD nebyly v těchto registrech uvedeny.

Databáze byla aktualizována prostřednictvím počítačové sítě z finančních ředitelství v určitých časových intervalech (cca 11. dne běžného měsíce s aktualizací za minulý měsíc), a neobsahovala tudíž nejaktuálnější JCD.

Údaje o vývozu a dovozu zboží uvedené v registru ADIS-JCD se v jednotlivých měsících roku 1999 a 2000 lišily od údajů uvedených plátcí DPH v měsíčních daňových přiznáních.

Příklady porovnání hodnoty vyvezeného zboží do zahraničí uvedené vybranými plátcí DPH v daňových přiznáních a hodnoty vyvezeného zboží do zahraničí podle údajů z registru ADIS-JCD dle roků je uvedeno v tabulce č. 6 (viz příloha).

Údaje o vývozu zboží do zahraničí uvedené v registru ADIS-JCD v jednotlivých měsících roků 1999 a 2000 se lišily u daňových subjektů označených v tabulce č. 6 jako subjekt 4 a 5 od údajů o vývozu zboží do zahraničí, které bylo osvobozeno od povinnosti uplatnit daň na výstupu, uvedených jimi v měsíčních daňových přiznáních. **Daňová kontrola dle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., která by prověřila správnost a úplnost daňových přiznání a jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně v letech 1999 a 2000, u těchto plátců DPH provedena nebyla.**

Registru ADIS-JCD by měl sloužit FÚ především k možnosti prověření dovozů a vývozců v souvislosti s uplatňováním nadměrných odpočtů plátcí daně. K tomu

je nutné, aby aktualizace údajů byla prováděna včas, důsledně a údaje odpovídaly skutečnosti.

6. Systémové nedostatky

Dodržování 30denní lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu

Ustanovení § 37a odst. 1 zákon č. 588/1992 Sb. mj. stanoví:

„Pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu ...“

Tímto ustanovením stanovená lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu je velmi krátká na to, aby správce daně mohl ověřit, zda uplatňovaný nárok je oprávněný. V případě, že nadměrný odpočet není vrácen včas, vystavují se správci daně sankcím. Z důvodu dodržení zákonem stanovených podmínek tak může docházet ke krácení příjmů státního rozpočtu, které odhalí až následná kontrola. Takto vrácený nadměrný odpočet se stává zpravidla již zpětně těžko vymahatelný.

– Daňové řízení včetně daňové kontroly by se zlepšilo, pokud by si nadměrný odpočet DPH mohl plátcé nárokovat až poté, co byla daň do státního rozpočtu opravdu odvedena, jak je tomu např. ve Slovenské republice.

Dále by bylo vhodné právní úpravou omezit i možnost snižování daňových nákladů o plnou hodnotu luxusních předmětů. Daňové subjekty, které vykazují dlouhodobě ztrátový hospodářský výsledek, uplatňují nadměrné odpočty DPH a do daňových základů si jejich plnou hodnotu uplatňují.

– Daňové kontroly jsou znesnadňovány přetrvávající možností realizovat i vysoké platby v hotovosti. Ke snížení možnosti daňových úniků je nutné platby v hotovosti uskutečňované v obchodním styku zákonnou formou omezit stanovením limitu hotovostních plateb. Podle zkušeností získaných při kontrolách by rozšíření bezhotovostního platebního styku bylo zjednodušením pro následné kontroly prováděné správcem daně. Bezhotovostními platbami by se zprůhlednil veškerý platební styk. Rovněž by se nejednalo o zhoršení podnikatelského prostředí.

Absence tohoto omezení umožňuje značné a těžko dokazovatelné daňové úniky.

– FÚ předávaly orgánům činným v trestním řízení podněty týkající se trestného činu zkrácení DPH.

Lhůty pro vyřízení těchto případů jsou neúměrně dlouhé vzhledem k nutnosti a složitosti dokazování úmyslu.

IV. Vyhodnocení

Ke kontrole byly vyžádány spisy daňových subjektů, které v kontrolovaném období 1999 – 2000 uplatňovaly měsíčně nadměrné odpočty ve výši 500 tis. Kč a více.

Kontrolní akce NKÚ zjistila nedostatky, které by bylo možné odstranit přiměřenou změnou dosud platné právní úpravy a důslednou kontrolní činností správců daně, např.:

1. využívat systém ADIS k zamezení vrácení neoprávněně nárokováných nadměrných odpočtů DPH. Systém ADIS vyhodnocuje důvěryhodnost daňových příznání k DPH na základě stanoveného souboru kritérií. Informuje správce daně o rizikových faktorech i o charakteru příčiny nedůvěryhodnosti daňových příznání. V případě vyhodnocení daňového příznání jako nedůvěryhodného by měl správce daně přistoupit podle vlastního posouzení k zahájení vytýkacího řízení, místního šetření či provést ústní jednání s daňovým subjektem tak, aby byly odstraněny pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného příznání k DPH. Přitom by měl využít všech svých znalostí a zkušeností správce daně s chováním daňového subjektu;
2. zahájit daňovou kontrolu mj. u těch daňových subjektů, kdy plátcé daně je označován opakovaně jako „nedůvěryhodný“ a v systému ADIS je uváděn jako možný podezřelý účastník tzv. obchodních řetězců. Mnohamilionové nadměrné odpočty DPH vrácené FÚ mohou být plátcem nárokovány na základě fiktivních (neuskutečněných) zdanitelných plnění. K usnadnění výběru daňových subjektů a včasnému zahájení daňové kontroly může velkou měrou přispět i využití úlohy „Výběr daňových subjektů ke kontrole“, která je začleněna do systému ADIS. Zadáním kritérií pro plátcé DPH, u kterých je nutné prověření oprávněnosti nadměrného odpočtu, systém správce daně automaticky vyhledá daňové subjekty v jeho místní příslušnosti;
3. daňové kontroly, vytýkací řízení, místní šetření a provedení úkonů v daňovém řízení na základě dožadání jiného správce nevykonávat formálně, ale důsledně a kvalitně tak, aby výsledky těchto daňových řízení byly věcné a konkrétní a umožňovaly co nejúplnější posouzení oprávněnosti nárokování nadměrného odpočtu DPH;
4. zvýšit úroveň spolupráce FÚ a celních orgánů jako správců daně. Údaje zadané do systému registr ADIS–JCD neodpovídaly vždy údajům uváděným v daňových příznáních k DPH. Pracovníci FÚ se nemohli plně spolehnout na jejich správnost. Registr byl využíván pouze ke zjištění existence konkrétních JCD bez ověření konkrétních údajů;
5. zamezit členům statutárních orgánů podnikatelských subjektů, aby beztrestně opustili (ponechali) předluženou společnost a dále podnikali v jiných společnostech i se stejným předmětem podnikatelské činnosti;
6. přehodnotit dosud platnou právní úpravu obsaženou v § 148 trestního zákona (zejména ve vztahu k problematice DPH). Neúměrně dlouhá doba při vyřizování podnětů správců daně orgánům činným v trestním řízení, které se týkají oznámení o podezření ze spáchání trestného

činu krácení daně, je způsobena mj. i složitým prokazováním úmyslu trestného činu.

Kontrolní akce navázala na výsledky předchozích obdobných kontrol NKÚ. Z výsledků vyplývá, že v současné právní úpravě stále přetrvávají nedostatky, které vytvářejí prostor pro daňové podvody vyúsťující v daňové úniky v souvislosti s DPH. Podstatným důvodem nižších příjmů daně z přidané hodnoty jsou právě nároky na vrácení nadměrných odpočtů této daně.

S ohledem na různorodost a složitost právních vztahů mezi jednotlivými daňovými subjekty, s nimiž zákon spojuje vznik povinnosti uplatnit daň na výstupu, event. vznik nároku na odpočet DPH, se kontrolní činnost ze strany FÚ stává stále náročnější. Snižování příjmů státního rozpočtu v důsledku vrácení přeplatků z neoprávněně vykazovaných nadměrných odpočtů by mohlo omezit přijetí zákonné normy, která by nárok na vrácení přeplatku od určité výše podmiňovala předložením dokladu o zaplacení daně plátcem na výstupu.

Kontroly, vytykáací řízení a místní šetření nebyly vždy prováděny správcem daně u všech plátců, u kterých by to bylo nutné, v potřebné míře a kvalitě, a to, dle vyjádření zástupců FÚ, především z důvodu nedostatečného počtu kvalifikovaných pracovníků v oblasti kontroly DPH.

Některé protokoly a úřední záznamy nesplňovaly náležitosti ustanovení § 12, § 13 a § 15 zákona č. 337/1992 Sb.

Daň z přidané hodnoty je jedním z rozhodujících příjmů státního rozpočtu. Z poznatků získaných v této i předchozích obdobných kontrolních akcích vyplývá, že DPH vytváří největší prostor jak pro daňové úniky, tak i daňové podvody.

České zákony upravující výběr daní se ve velké míře podobají legislativě zemí Evropské unie. Nejsou však dostatečně provázané s normami, které s vymáháním daní bezprostředně souvisejí.

Příloha:

Tabulka č. 1 Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty

(v mld. Kč)

| | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
|-----------------------|-------|-------|-------|-------|
| Celní úřady | 156,8 | 165,7 | 209,4 | 234,0 |
| Finanční úřady | -37,4 | -27,4 | -63,5 | -82,1 |
| Celkem | 119,4 | 138,3 | 145,9 | 151,9 |

(Zdroj: Ministerstvo financí.)

Tabulka č. 2

| Kontrolované FÚ celkem | 1999 | 2000 | Rozdíl (2000–1999) |
|---|--------|--------|-----------------------|
| Počet plátců DPH celkem | 12 089 | 13 146 | 1 057 |
| Počet plátců DPH na 1 pracovníka | 126 | 136 | 10 |
| Vlastní daň. povinnost DPH (DP) (v mil. Kč) | 6 729 | 5 325 | -1 404 |
| Nadměrný odpočet DPH (NO) (v mil. Kč) | 7 990 | 10 994 | 3 004 |
| Rozdíl DP a NO (v mil. Kč) | -1 261 | -5 669 | -4 408 |

Tabulka č. 3

| Kontrolované FÚ celkem | 1999 | 2000 | Rozdíl (2000–1999) |
|--------------------------------------|---------|---------|-----------------------|
| Vytýkáací řízení (VŘ) – počet | 1 097 | 1 644 | 547 |
| Změna daňové povinnosti (v tis. Kč) | 25 564 | 13 809 | -11 755 |
| Změna nadměrného odpočtu (v tis. Kč) | -34 292 | -22 236 | 12 056 |
| Celkový efekt VŘ na DPH (v tis. Kč) | 59 856 | 36 045 | -23 811 |
| Efekt na provedené VŘ (v tis. Kč) | 54,6 | 21,9 | -32,7 |

Tabulka č. 4 Daňové kontroly

| | 1999 | 2000 |
|--------------------------------|--------|--------|
| Počet kontrol | 1 011 | 883 |
| Doměřeno z kontrol (v tis. Kč) | 58 608 | 31 355 |
| Efekt na kontrolu (v tis. Kč) | 58 | 35,5 |

Tabulka č. 5

| Efektivnost daňových kontrol dle FÚ | | | | |
|--|-----------------|----------------------------|-----------------|----------------------------|
| | rok 1999 | | rok 2000 | |
| | Počet kontrol | Efekt na 1 kontrolu (v Kč) | Počet kontrol | Efekt na 1 kontrolu (v Kč) |
| FÚ pro Prahu 2 | 96 | 130 913 | 91 | 45 739 |
| FÚ v Bruntále | 343 | 20 185 | 269 | 31 005 |
| FÚ v Pelhřimově | 236 | 18 065 | 182 | 12 502 |
| FÚ v Přelouči | 100 | 19 591 | 108 | 18 706 |
| FÚ v Rokycanech | 77 | 304 513 | 66 | 149 946 |
| FÚ ve Žďáru nad Sázavou | 159 | 59 413 | 167 | 30 073 |
| Celkem | 1 011 | | 883 | |

Tabulka č. 6

| Daňový subjekt | Období | Registr ADIS–JCD (v Kč) | Daňové přiznání (v Kč) | |
|-----------------------|---------------|--------------------------------|-------------------------------|------------|
| | | | zboží | služby |
| 1 | 1999 | 24 432 854 | 706 990 | 42 927 907 |
| | 2000 | 7 069 224 | 0 | 58 785 388 |
| 2 | 1999 | 12 530 885 | 27 477 203 | 9 186 846 |
| | 2000 | 1 451 783 | 31 533 027 | 10 940 104 |
| 3 | 2000 | 13 939 910 | 15 920 324 | |
| 4 | 1999 | 43 530 457 | 46 284 736 | |
| | 2000 | 71 420 959 | 81 825 382 | |
| 5 | 1999 | 232 626 810 | 261 238 680 | |
| | 2000 | 256 442 921 | 261 184 176 | |