

05/19**Správa daně z přidané hodnoty**

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2005 pod číslem 05/19. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Pohl.

Cílem kontroly bylo prověřit postup finančních orgánů při správě daně z přidané hodnoty po začlenění České republiky do jednotného vnitřního trhu Evropské unie, spojeného s volným pohybem zboží a služeb, prověřit využívání elektronického informačního systému VIES, zejména při kontrole uplatňování nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty.

Kontrolovaným obdobím bylo období od 1. 5. 2004 do 30. 6. 2005, v případě věcných souvislostí i období předcházející nebo následující.

Kontrolu provedly v období od června do prosince 2005 skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státního rozpočtu a z územních odborů střední Čechy, severozápadní Čechy, jižní Čechy, jižní Morava, střední Morava a severní Morava.

Kontrolovanými osobami byly: Ministerstvo financí (dále jen „MF“), Finanční úřad v Mladé Boleslavi, Finanční úřad v Kolíně, Finanční úřad v Teplicích, Finanční úřad v Karlových Varech, Finanční úřad v Táboře, Finanční úřad Brno III, Finanční úřad ve Znojmě, Finanční úřad ve Zlíně, Finanční úřad v Šumperku, Finanční úřad Ostrava I, Finanční úřad pro Prahu 7, Finanční úřad pro Prahu 9.

Finanční úřad pro Prahu 9 podal proti kontrolnímu protokolu námitky, které byly vypořádány vedoucí skupiny kontrolujících rozhodnutím o námitkách. Tato kontrolovaná osoba podala odvolání proti rozhodnutí o námitkách, které bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ přijatém na III. zasedání ze dne 20. února 2006.

Kolegium NKÚ na svém IV. zasedání, dne 6. března 2006,
s c h v á l i l o usnesením č. 6/IV/2006
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“) představovala v kontrolovaném období jednu z nejvýznamnějších daní, neboť např. v roce 2004 tvořila přibližně třetinu daňových příjmů státního rozpočtu.

Správcem DPH byl do 30. 4. 2004 příslušný finanční úřad (dále jen „FÚ“), s výjimkou dovozu zboží a příležitostné autobusové dopravy v tuzemsku, kde byl správcem daně celní úřad. V souvislosti s přijetím nového zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon č. 235/2004 Sb.“) přešla správa DPH při pořízení zboží a služeb z jiné členské země Evropské unie (dále jen „EU“) z dosavadních celních úřadů na FÚ.

Vývoj daňových příjmů DPH v období od roku 2003 do poloviny roku 2005 na všech FÚ je uveden v následující tabulce (nezahrnuje příjmy celních úřadů):

Tabulka č. 1

(v mil. Kč)

Inkaso DPH	K 31. 12. 2003	K 30. 6. 2004	K 31. 12. 2004	K 30. 6. 2005
Platba daňové povinnosti DPH	155 180,3	103 308,9	271 219,4	177 602,6
Vrácené nadměrné odpočty DPH	-231 390,3	-137 888,2	-229 069,7	-89 961,8
DPH celkem (platba daňové povinnosti DPH – vrácené nadměrné odpočty DPH)	-76 210,0	-34 579,3	42 149,7	87 640,8

Zdroj: MF.

Údaje v tabulce dokládají změnu trendu ve vývoji inkasa DPH na FÚ, ke které došlo v průběhu roku 2004. Zatímco například k 30. 6. 2004 bylo inkaso DPH záporné (u FÚ přetrvávalo převýšení vrácených nadměrných odpočtů DPH nad zaplacenou daňovou povinností DPH), k 31. 12. 2004 vykazovaly FÚ celkové kladné saldo inkasa DPH. Výrazný nárůst plateb vlastní daňové povinnosti DPH na FÚ byl způsoben zejména převzetím správy DPH při pořízení zboží a služeb z jiné členské země EU od celních úřadů a přesunem některých druhů zboží a služeb ze snížené do základní sazby DPH.

Základní informace o objemu obchodních transakcí mezi ČR a ostatními členskými státy EU poskytuje tabulka č. 2.

Tabulka č. 2

Obchodní transakce mezi ČR a ostatními členskými zeměmi EU	1. 5. 2004 – 31. 12. 2004		1. 1. 2005 – 30. 6. 2005	
	Hodnota plnění (mil. Kč)	Počet daňových subjektů	Hodnota plnění (mil. Kč)	Počet daňových subjektů
Pořízení zboží z EU	886 933,7	44 435	650 801,5	43 566
Dodání zboží do EU	888 827,6	32 190	703 402,5	30 695
Trojstranné obchody:				
– pořízení zboží z EU	8 766,6	584	6 677,8	504
– dodání zboží do EU	9 643,8	594	7 756,6	533

Pozn.: Údaje z daňových přiznání k DPH českých plátců.
Zdroj: MF.

Pro účely kontroly správného uplatnění DPH u zboží, které je obchodované v rámci EU, byl zaveden elektronický systém VIES (Value Added Tax Information Exchange System). Tento systém umožňuje správcům daně z členských států EU výměnu informací o uskutečněných dodáních zboží do jiného členského státu EU, u kterých bylo uplatněno osvobození od DPH, a o osobách registrovaných k DPH v jednotlivých členských státech EU. V České republice byl systém VIES propojen s automatizovaným daňovým informačním systémem (dále jen „ADIS“), který používají FÚ jako technickou podporu výkonné a řídicí činnosti při správě daní a poplatků.

Dle Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 stanoví každý členský stát v rámci vnitřní organizační struktury centrální útvar v oblasti administrativní spolupráce mezi členskými státy EU při správě DPH, tzv. CLO (Central Liaison Office). V ČR plní úkoly plynoucí z mezinárodní spolupráce Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství, kde bylo zřízeno oddělení mezinárodní spolupráce při správě DPH (CLO) (dále jen „MF CLO“), které mimo jiné také spravuje systém VIES.

Kontrolní akce byla provedena ve spolupráci s Nejvyšším kontrolním úřadem Slovenské republiky na základě smlouvy uzavřené mezi oběma kontrolními institucemi. Spolupráce se zaměřila především na prověření vybraných obchodních transakcí uskutečněných mezi ČR a Slovenskou republikou (dále jen „SR“) a dále na úroveň využívání informací získaných formou mezinárodní spolupráce.

Poznámka: Ustanovení právních předpisů citovaná v tomto kontrolním závěru jsou uváděna ve znění účinném pro kontrolované období.
Pro přepočtení měn byly použity průměrné kurzy devizového trhu za jednotlivá čtvrtletí vyhlášené Českou národní bankou.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Analýza daňových příjmů na kontrolovaných FÚ

Celková výše předepsané a zaplacené DPH u kontrolovaných FÚ ve sledovaném období je uvedena v tabulce č. 3.

Tabulka č. 3

(v mil. Kč)

	K 31. 12. 2003	K 30. 6. 2004	K 31. 12. 2004	K 30. 6. 2005
Předpis DPH	-20 055,7	-7 211,2	430,2	10 327,7
Platba DPH	-21 772,1	-11 578,2	-4 269,4	8 193,3

Zdroj: kontrolované FÚ.

Celkový nárůst výše předpisů a plateb DPH na kontrolovaných FÚ byl ovlivněn především změnou právní úpravy DPH v souvislosti se vstupem ČR do EU, změnou sazeb DPH a nově zavedeným odvodem DPH z přijatých záloh. Údaje uvedené v tabulce ovlivnila dále skutečnost, že u FÚ v Mladé Boleslavi převyšovaly nadměrné odpočty DPH významnou měrou vlastní daňovou povinnost DPH.

Výše předpisů a plateb DPH byla také ovlivněna zvyšujícím se počtem plátců DPH. Příčinou nárůstu počtu plátců DPH v období let 2004 a 2005 oproti roku 2003 byla především skutečnost, že zákonem č. 235/2004 Sb. došlo ke snížení výše obratu pro povinnou registraci k DPH. Počet plátců na kontrolovaných FÚ vzrostl ze 43 452 plátců registrovaných ke konci roku 2003 na 51 526 plátců registrovaných k 30. 6. 2005, tj. o více než 18 %.

2. Dodání a pořízení zboží v rámci EU

Dodáním zboží do jiného členského státu EU (dále jen „intrakomunitární dodání“) je podle ustanovení § 13 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. dodání zboží, které bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu EU. Podle ustanovení § 64 zákona č. 235/2004 Sb. se jedná o osvobozené zdanitelné plnění s nárokem na odpočet DPH, pokud je zboží dodáno osobě registrované k DPH v jiném členském státě EU.

Obdobným způsobem je v ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. definováno pořízení zboží z jiného členského státu EU (dále jen „intrakomunitární pořízení“). Český plátce nakupuje zboží za cenu bez DPH a jeho povinností je v ČR přiznat DPH podle ustanovení § 25 zákona č. 235/2004 Sb. Při splnění podmínek uvedených v ustanovení § 73 zákona č. 235/2004 Sb. mu vzniká nárok na odpočet DPH.

Třístranným obchodem se rozumí dle ustanovení § 17 zákona č. 235/2004 Sb. obchod uzavřený mezi třemi osobami registrovanými k dani ve třech různých členských státech EU, kdy předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami.

Údaje o souhrnné hodnotě intrakomunitárních dodání a pořízení uskutečněných plátců registrovanými na kontrolovaných FÚ jsou uvedeny v tabulce č. 4.

Tabulka č. 4

Intrakomunitární transakce	1. 5. 2004 – 31. 12. 2004		1. 1. 2005 – 30. 6. 2005	
	Hodnota plnění (mil. Kč)	Počet plnění	Hodnota plnění (mil. Kč)	Počet plnění
Intrakomunitární pořízení	127 077,8	23 597	100 723,6	18 770
Intrakomunitární dodání	140 297,4	38 455	117 854,0	25 024
Třístranné obchody:				
– pořízení zboží z EU	764,2	249	450,2	201
– dodání zboží do EU	831,3	262	518,7	234

Zdroj: kontrolované FÚ.

Údaje uvedené v tabulce představují základ daně, ze kterého mají plátcí uskutečňující intrakomunitární pořízení povinnost vypočítat a přiznat DPH. Hodnota DPH při intrakomunitárním pořízení činila na kontrolovaných FÚ za období od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2004 celkem 23 122,5 mil. Kč a za období od 1. 1. 2005 do 30. 6. 2005 celkem 18 200,0 mil. Kč.

2.1 Ověřování platnosti daňových identifikačních čísel

Při intrakomunitárním dodání prokazuje dodavatel splnění podmínek pro osvobození od DPH a je povinen vystavit daňový doklad, jehož náležitostí je podle ustanovení § 34 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. mj. daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) pořizovatele, včetně kódu země.

Od 1. 5. 2004 si čeští plátcí DPH mohou na internetových stránkách EU, na MF CLO a na místně příslušném FÚ ověřit, zda je DIČ příslušného pořizovatele registrováno v daném členském státě EU. Výměnu informací o registračních údajích plátců registrovaných k DPH v zemích EU umožňuje mj. systém VIES. Správce daně pro odpověď českým plátcům DPH využívá v systému ADIS úlohu VIES (dále jen „ADIS-VIES“), která umožňuje odeslat dotaz na aktuální registrační data plátců z jiných členských států EU.

Na kontrolovaných FÚ bylo k 30. 6. 2005 v této úloze zaznamenáno celkem 9 126 dotazů na platnost DIČ. V 785 případech nebyl dotaz systémem VIES vyřízen. Nejčastějším důvodem nevyřízení dotazů byly technické problémy při komunikaci s ostatními členskými státy EU. V takových případech musely být dotazy do EU odesílány opakovaně.

2.2 Intrakomunitární dodání

Pokud plátcé uskutečnil intrakomunitární dodání, byl podle ustanovení § 102 zákona č. 235/2004 Sb. povinen podat souhrnné hlášení (dále jen „SH“), v němž uvedl souhrnné informace o uskutečněných intrakomunitárních dodáních osvobozených od DPH za předchozí kalendářní čtvrtletí. Pokud plátcé zjistil, že v SH uvedl chybné údaje, byl povinen podat následné SH. Plátcé měl současně povinnost přiznat intrakomunitární dodání a uvést je v daňovém přiznání k DPH (dále jen „DAP“), podaném dle ustanovení § 101 zákona č. 235/2004 Sb.

2.2.1 Prověřování údajů uvedených v SH

Ustanovení § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. stanoví:

„Správce daně údaje v souhrnném hlášení, popřípadě v následném souhrnném hlášení prověří, případné nejasnosti odstraní a údaje využije při stanovení daňové povinnosti. Obdobný postup uplatní ohledně údajů, které správce daně obdrží v rámci mezinárodní spolupráce.“

Hodnota intrakomunitárního dodání uvedená plátcem v příslušných řádcích DAP podaného za čtvrtletní zdaňovací období nebo součet hodnot na těchto řádcích DAP podaných za tři měsíční zdaňovací období by se měly rovnat hodnotě intrakomunitárního dodání uvedené ve čtvrtletním SH. Systém ADIS automaticky indikuje rozdíly mezi těmito hodnotami.

FÚ pro Prahu 9, FÚ v Kolíně, FÚ v Teplicích a FÚ v Šumperku nepostupovaly dle ustanovení § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., neboť ve 27 případech neprověřily údaje v SH a neodstranily nejasnosti v hodnotách intrakomunitárních dodání, přestože v těchto případech existovaly rozdíly mezi hodnotami uvedenými v DAP a SH v celkové výši **537 231 tis. Kč**.

Dále FÚ pro Prahu 9 a FÚ v Kolíně v 8 případech, kdy plátcí nepodali v řádném termínu SH nevyužily ustanovení § 43, resp. ustanovení § 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „zákon č. 337/1992“) a neověřily správnost, pravdivost a úplnost údajů uvedených v DAP v rámci vytykácího řízení, resp. místního šetření. Plátcí v těchto případech uvedli ve svých DAP za příslušná čtvrtletí hodnotu intrakomunitárních dodání v celkové výši **128 684 tis. Kč**. Např. plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím, který v DAP za 2. čtvrtletí 2004 vykázal intrakomunitární dodání celkem ve výši **122 983 tis. Kč**, z toho v DAP za červen 2004 vykázal hodnotu 70 113 tis. Kč, nepodal za příslušné čtvrtletí SH. Správce daně přiznal plátcí za červen 2004 nadměrný odpočet DPH ve výši 8 124 tis. Kč bez zahájení vytykácího řízení a celkovou hodnotu intrakomunitárních dodávek za 2. čtvrtletí 2004 neověřil v rámci místního šetření. Dále plátce, který v DAP za červen 2005 vykázal intrakomunitární dodání ve výši 1 655 tis. Kč, nepodal za 2. čtvrtletí 2005 SH. Správce daně vyměřil plátcí nadměrný odpočet DPH za červen 2005 ve výši 67 081 Kč a teprve poté vyzval plátce k podání SH a k odstranění nesrovnalostí.

FÚ pro Prahu 9 a FÚ v Teplicích v 6 případech, kdy plátcí z důvodu neshody v hodnotách uvedených v DAP a SH snížili hodnotu intrakomunitárních dodání v dodatečných DAP o celkovou částku **32 407 tis. Kč**, nevyužily možnost provést vytykácí řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., případně místní šetření podle § 15 téhož zákona k ověření skutečností uvedených plátcí a kontrolou daňových dokladů neprověřily, že k realizaci dodávek nedošlo, případně, zda se nejednalo o plnění podléhající DPH.

FÚ při prověřování a odstraňování rozdílů mezi údaji uvedenými v SH a DAP v některých případech dostatečně nevyužily všechna oprávnění stanovená jim zákonem č. 337/1992 Sb. V několika případech správci daně nevyzvali plátce k podání SH ve smyslu ustanovení § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., přestože tito plátcí svoji zákonnou povinnost v řádném termínu nesplnili. Nárok na osvobození od DPH správci daně v některých případech důsledně neprověřili a nezahájili vytykácí řízení, případně místní šetření.

SH za každé kalendářní čtvrtletí podávají plátcí podle ustanovení § 102 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. do 25 dnů po skončení tohoto čtvrtletí. FÚ proto nemohly u plátců s měsíčním zdaňovacím obdobím v době podání DAP za první dva měsíce kalendářního čtvrtletí porovnat hodnoty intrakomunitárních dodání uvedené v těchto DAP s hodnotami dle SH. Správci daně se v těchto případech dozvěděli o případném nesouladu údajů v DAP a SH až v době, kdy byla daňová povinnost nebo nadměrný odpočet DPH vyměřen, příp. v souladu s ustanovením § 105 zákona č. 235/2004 Sb. vrácen.

Od 3. čtvrtletí 2004 umožňoval systém ADIS správci daně považovat rozdíl mezi hodnotami SH a DAP ve výši do 0,5 % celkové hodnoty intrakomunitárních dodání dle SH za shodu a nastavit ji v systému ADIS. U plátců s velkým objemem intrakomunitárních dodání za jedno čtvrtletí představuje 0,5 % hodnoty nezanedbatelnou částku, proto by správci daně v těchto případech neměli nastavovat shodu SH a DAP bez objasnění příčin rozdílů. Např. FÚ pro Prahu 9 nastavil shodu údajů mezi DAP a SH v případě rozdílu hodnot ve výši 1 561 tis. Kč, aniž by tento rozdíl prověřil.

Údaje ze SH a DAP, která nejsou plátcí podána v elektronické podobě, zadávají pracovníci FÚ do systému ADIS ručně. Na FÚ pro Prahu 9, FÚ v Šumperku, FÚ v Kolíně, FÚ v Mladé Boleslavi, FÚ v Karlových Varech, FÚ v Táboře, FÚ ve Zlíně a FÚ v Teplicích byly zjištěny nesrovnalosti mezi údaji vloženými správci daně do systému ADIS a údaji uvedenými daňovými subjekty v DAP nebo SH. Např. v 6 případech zadali správci daně do systému ADIS chybně jiné hodnoty, než uvedli plátcí v podaných DAP, resp. SH. Rozdíl hodnot činil v těchto případech 34 161 tis. Kč. Např. u FÚ pro Prahu 9 byla do systému ADIS zadána pouze část hodnoty podaného SH, čímž vznikl rozdíl ve výši 32 372 tis. Kč.

Tím, že byly údaje ze SH a DAP zadávány do systému ADIS ručně, docházelo ke vzniku chyb, následkem čehož údaje obsažené v systému vždy neodpovídaly skutečnosti. Zavedením elektronického zpracování DAP, resp. SH by došlo ke zrychlení a zefektivnění celého procesu jejich zpracování.

2.2.2 Prověřování chybných DIČ

Data ze SH podaných českými plátcí odesílá MF CLO do příslušných členských států EU. Pokud jsou v nich uvedena chybná DIČ plátců z EU, případně DIČ plátců neregistrovaných k DPH v členských státech EU, je MF CLO systémem VIES na tyto skutečnosti upozorněno a údaje zasílá zpět FÚ k prověření, zda skutečně došlo k realizaci dodávek plátcům registrovaným k DPH v jiných členských státech EU. V roce 2004 uvedlo 196 daňových subjektů registrovaných k DPH na kontrolovaných FÚ ve svých SH chybné DIČ ve 258 případech a za první čtvrtletí 2005 uvedlo 65 plátců chybné DIČ v 78 případech.

Po prověření údajů zaznamená FÚ do systému ADIS-VIES k jednotlivým případům výsledky ověření. Kontrolou bylo zjištěno, že doba, která uplynula mezi předáním údajů z MF CLO na FÚ a zaznamenáním výsledku ověření do systému ADIS-VIES, činila na kontrolovaných FÚ v průměru 59 dní, přičemž ve 42 případech byl výsledek ověření zaznamenán do systému po uplynutí 90 až 227 dnů od předání údajů na FÚ.

U FÚ pro Prahu 9, FÚ v Karlových Varech, FÚ v Teplicích a FÚ Ostrava I bylo zjištěno, že v 41 případech nebyl do systému ADIS-VIES zaznamenán výsledek ověření. Celková hodnota intrakomunitárních dodání plátcům s chybným DIČ byla v těchto případech **29 526 tis. Kč**. FÚ v některých případech prověřování chybných údajů vůbec nezahájily nebo oznámené pochybnosti o DIČ dostatečně neproověřily. Např. FÚ v Karlových Varech u 5 daňových subjektů údaje uvedené těmito plátcí v SH dostatečně neproověřil, a tedy nepostupoval v souladu s ustanovením § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. Celková hodnota intrakomunitárních dodání plátcům s chybným DIČ činila v těchto případech celkem 1 354 tis. Kč.

Skutečnost, že správci daně prověřovali chybná DIČ plátců uvedená v podaných SH v některých případech nedostatečně nebo v dlouhém časovém odstupu od obdržení oznámení těchto chyb, způsobovala, že systém VIES neobsahoval vždy aktuální údaje o dodání zboží českými plátcí do členských zemí EU. Správci daně by proto měli prověřit údaje vykázané v SH a zaznamenat výsledek ověření do systému co nejdříve od oznámení chyb.

2.3 Intrakomunitární pořízení

V případě nesrovnalostí mezi hodnotou pořízeného zboží deklarovaného českým plátcem v rámci jeho DAP a hodnotou dodaného zboží, tak jak ji uvedli plátcí z členských států EU ve svých SH, je na MF CLO generován příkaz k ověření. Tento příkaz je upozorněním na možnou chybu českého plátce při vykázaní hodnot intrakomunitárního pořízení, a proto je předáván na místně příslušný FÚ k prošetření.

FÚ pro Prahu 9, FÚ v Karlových Varech, FÚ v Teplicích a FÚ v Kolíně nepostupovaly podle ustanovení § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., neboť ve 33 případech neproověřily nesrovnalosti v hodnotách intrakomunitárních pořízení, na které poukazovaly doručené příkazy k ověření. Celkový rozdíl mezi hodnotami uvedenými v SH plátců z jiných členských států EU a DAP českých plátců činil v těchto případech nejméně **148 319 tis. Kč**.

V některých případech FÚ dostatečně neproověřily rozdíly uvedené v příkazech k ověření a neprošetřily, zda byla DPH při intrakomunitárním pořízení přiznána ve správné výši. Např. FÚ ve Zlíně v případě odchylky ve výši 1 718 tis. Kč důsledně neprošetřil příčiny jejího vzniku mj. v rámci místního šetření. FÚ v Kolíně uvedl jako výsledek místního šetření, provedeného z důvodu prověření odchylky za 3. čtvrtletí 2004 ve výši 375 839 Kč, že daňový subjekt přiznal intrakomunitární pořízení v DAP za říjen 2004. Kontrolou bylo zjištěno, že intrakomunitární pořízení ve skutečnosti přiznáno nebylo.

Výše uvedené skutečnosti svědčí o tom, že některé FÚ důsledně neproověřovaly, zda plátcí přiznali DPH z intrakomunitárních pořízení ve správné výši.

V několika případech bylo zjištěno, že dodavatel uvedl v SH hodnotu intrakomunitárního dodání českému plátcí, ačkoliv ve skutečnosti k dodání tomuto plátcí nedošlo. Např. čtyři dodavatelé ze SR uvedli ve svých SH za 2. čtvrtletí 2004 intrakomunitární dodání plátcům z ČR v celkové výši 10 240 tis. Sk (tj. 8 183 tis. Kč). Čeští pořizovatelé však v DAP intrakomunitární pořízení z EU nevykázali. Na základě mezinárodní výměny informací bylo zjištěno, že zboží bylo dodáno ve všech případech jinému českému plátcí, který nebyl v SH podaných slovenskými plátcí uveden. V průběhu 1. čtvrtletí 2005 zvýšili slovenští plátcí v následných SH týkajících se 2. čtvrtletí 2004 hodnotu intrakomunitárního dodání pro tohoto českého plátce celkem o 8 183 tis. Kč. Vzhledem k uvedeným skutečnostem nemohl mít místně příslušný správce daně pochybnosti o správnosti údajů v podaném DAP za 2. čtvrtletí 2004, i když skutečný pořizovatel nesplnil povinnost přiznat za toto čtvrtletí intrakomunitární pořízení.

Pokud dojde v jiném členském státě EU k podání následného SH např. z důvodu změny pořizovatele zboží, měl by být na tuto skutečnost místně příslušný FÚ českého pořizovatele upozorněn. **Bez podnětu se místně příslušný správce daně nemusí o skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti z pořízeného zboží dozvědět a vzniká tu možnost daňových úniků na DPH.**

Kontrolou spisů daňových subjektů bylo zjištěno, že příčinou rozdílů bylo kromě výše uvedeného také odlišné vykazování hodnot v SH na straně dodavatele (plátce z EU) a v DAP na straně pořizovatele (českého plátce). Dodavatelé z EU uváděli do svých SH i hodnoty zboží dodaného do ČR před vstupem do EU nebo hodnoty přijatých záloh. Např. u FÚ v Táboře byly prošetřovány příkazy k ověření, ve kterých byly uvedeny mj. rozdíly v celkové výši 4 580 tis. Kč. Správce daně zjistil, že tyto rozdíly byly způsobeny tím, že dodavatelé ze SR uvedli do svých SH i hodnoty přijatých záloh od plátců z ČR. Obdobná situace nastávala i v případech, kdy plátcí z ostatních členských států EU uvedli do SH hodnotu poskytnutých služeb. U FÚ ve Zlíně, FÚ v Kolíně, FÚ v Táboře, FÚ Ostrava I, FÚ pro Prahu 7, FÚ v Teplicích a FÚ pro Prahu 9 byly prošetřovány příkazy k ověření, ve kterých byly uvedeny mj. rozdíly v celkové výši 106 609 tis. Kč. Tyto rozdíly byly způsobeny tím, že dodavatelé z ostatních členských států EU do svých SH ve 37 případech zahrnuli i hodnotu služeb poskytnutých českým plátcům.

Podle ustanovení § 25 zákona č. 235/2004 Sb. jsou plátcí povinni uvést daň do DAP za zdaňovací období, ve kterém jim vznikla povinnost přiznat daň. MF CLO nemůže z došlých dat v systému VIES zjistit, že byl rozdíl mezi hodnotami uvedenými v SH plátcí z EU a hodnotami uvedenými českými plátcí v DAP způsoben přiznáním intrakomunitárního pořízení v pozdějším zdaňovacím období, tj. zda rozdíl mezi údaji vznikl pouze tzv. „časovým posunem“. U FÚ v Kolíně bylo při prověřování příkazu k ověření zjištěno, že plátce vykázal intrakomunitární pořízení v celkové výši 45 046 tis. Kč v DAP za pozdější zdaňovací období, než ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Z výše uvedených skutečností je patrné, že správci daně museli v daňových řízeních prověřovat nejen rozdíly vzniklé chybami v DAP, ale také rozdíly způsobené odlišným vykazováním údajů o intrakomunitárním dodání a pořízení v jednotlivých členských státech EU. Sjednocení podmínek pro vykazování těchto údajů by vedlo k zefektivnění kontrolní činnosti FÚ.

3. Mezinárodní výměna informací úrovně L3

Výměna informací na úrovni L3 je iniciována místně příslušnými správci daně, kteří své žádosti o informace nebo spontánní informace vztahující se k určitému daňovému subjektu či transakci posílají prostřednictvím MF CLO do jiné členské země EU. Cílem žádostí o informace je např. prokázání uskutečnění dané transakce v rámci intrakomunitárních plnění, prověření určitého DIČ apod. V případě spontánních informací se jedná o sdělení informací důležitých pro správce daně v jiné členské zemi EU. Výměna informací mezi CLO členských států EU probíhá většinou v elektronické formě, s použitím standardizovaného formuláře SCAC 2004.

Spolupráci v oblasti výměny informací upravuje Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003. Maximální lhůta pro odpověď na žádost o informaci byla stanovena v čl. 8 tohoto nařízení na

3 měsíce. Podmínky pro přípustnost žádostí jsou upraveny rozhodnutím Komise ze dne 15. 11. 2004, které stanoví, že pokud se zúčastněné státy nedohodnou jinak, musí se žádosti o informace týkat obchodních transakcí v hodnotě nejméně 1 500 EUR bez DPH. Pokud se žádost o informace týká obchodní transakce v hodnotě nižší než 15 000 EUR bez DPH, může dožádaný orgán s ohledem na své vytižení odmítnout odpovědět. Např. FÚ v Mladé Boleslavi z důvodu nízké hodnoty transakcí (3 700 EUR a 2 300 EUR) ve dvou případech členské státy EU na odeslané žádosti o informace neodpověděly.

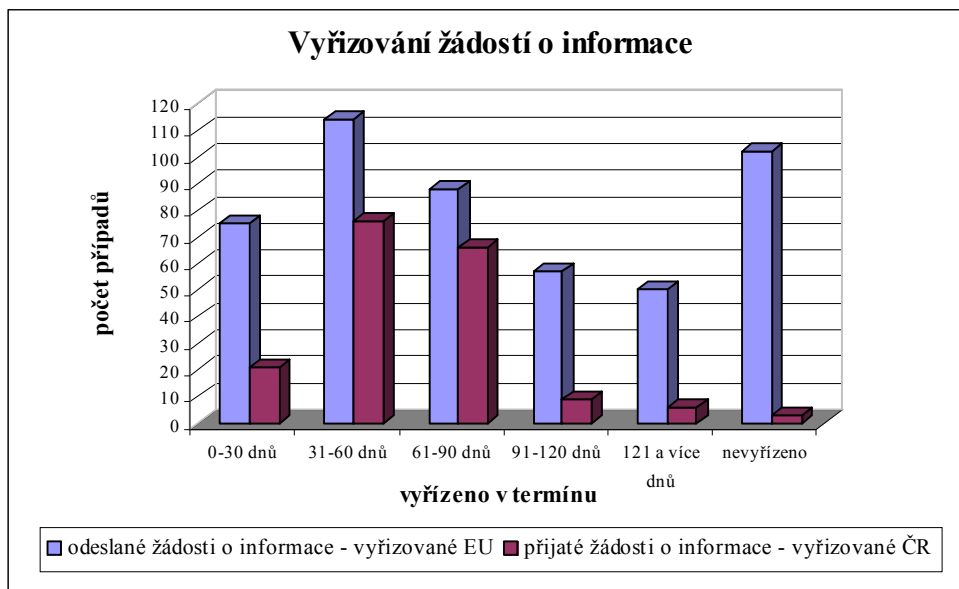
Prostřednictvím mezinárodní výměny informací získává daňová správa každé členské země EU informace o daňových subjektech a jimi uskutečněných transakcích, které by bez této spolupráce nebyla schopna získat sama. Hlavním cílem mezinárodní administrativní spolupráce je boj proti daňovým únikům a daňovým ztrátám.

MF CLO přijalo z ostatních členských zemí EU od 1. 5. 2004 do 30. 6. 2005 celkem 181 žádostí o informace a 38 spontánních informací. Ze 181 přijatých žádostí o informace bylo 163 (tj. 90 %) vyřízeno ve stanovené lhůtě 3 měsíců, 15 (tj. 8,3 %) bylo vyřízeno po této lhůtě a 3 (tj. 1,7 %) nebyly vyřízeny (tyto žádosti se týkaly složitých obchodních případů, které nebylo možné prověřit ve stanovené lhůtě, MF CLO zaslalo do EU částečnou odpověď formou spontánních informací).

V období od 1. 5. 2004 do 30. 6. 2005 odeslalo MF CLO do ostatních členských zemí EU celkem 491 žádostí o informace a 71 spontánních informací. Na 279 (tj. 56,8 %) odeslaných žádostí o informace byla odpověď z EU doručena ve lhůtě 3 měsíců, na 105 (tj. 21,4 %) byla odpověď doručena po uplynutí této lhůty a na 102 (tj. 20,8 %) nebyla na MF CLO doručena žádná odpověď (u zbylých pěti případů nebylo možné z předaných materiálů určit lhůtu).

Přehled o době vyřizování přijatých žádostí o informace v ČR a o lhůtách, ve kterých MF CLO obdrželo odpovědi na odeslané žádosti o informace z EU, obsahuje graf č. 1.

Graf č. 1:



Na základě mezinárodní výměny informací došlo v několika případech k odhalení daňových subjektů podezřelých ze zapojení do karuselových obchodů za účelem získání neoprávněných nadměrných odpočtů DPH. Např. česká společnost provozující svobodné celní pásmo umožnila ve svých prostorách ukládat zboží dovezené ze SR. Zboží umístěné ve svobodném celním pásmu ukladatelé prodávali v rámci řetězce několika společností a následně vyvezli zpět do SR za několikanásobně nižší cenu (např. původní cena za jednotku zboží činila 12 USD a konečná dovozní cena činila pouze 0,20 EUR). S využitím žádostí

o informace získaly daňové správy zúčastněných zemí informace o způsobu realizace těchto karuselových obchodů a o daňových subjektech, které do nich byly zapojeny.

Dále byl např. na základě žádosti o informace odeslané z důvodu pochybností správce daně o uskutečnění obchodní transakce a realizaci platby odhalen řetězec společností, v rámci kterého docházelo k dodávkám ze SR do ČR. Zde bylo zboží prodáno dalšímu plátcí, který je následně dodal zpět do SR. Platby měly být uskutečněny v hotovosti. Konečný příjemce zboží v SR vykazoval všechny charakteristiky tzv. „ztracené společnosti“ a intrakomunitární pořízení v DAP nepřiznal. Hodnota uskutečněných dodávek činila nejméně 21 935 tis. Kč.

FÚ využívaly informace získané ze žádostí o informace, resp. spontánních informací mj. pro stanovení daňové povinnosti daňovým subjektům. Např. ve třech případech dodatečně vyměřily FÚ daňovým subjektům na základě těchto informací DPH v celkové výši 854 448 Kč. Z toho u FÚ Brno III byl snížen nadměrný odpočet o 646 577 Kč, protože k vykázanému intrakomunitárnímu dodání v hodnotě 3 395 tis. Kč ve skutečnosti nedošlo. Český a slovenský daňový subjekt vytvořily v tomto případě obchodní vztah za účelem neoprávněného získání nadměrného odpočtu DPH.

V některých případech FÚ dostatečně neproověřily uskutečnění obchodních transakcí a nevyužily možnost odeslat do jiných členských států EU žádosti o informace nebo spontánní informace. Např.:

- FÚ v Kolíně a FÚ ve Znojmě nevyužily ve 4 případech možnost odeslat spontánní informace, přestože skutečnosti zjištěné při prověřování intrakomunitárních pořízení nasvědčovaly porušení právních předpisů v oblasti DPH v jiných členských státech EU. Hodnota obchodních transakcí v těchto případech činila dle údajů ze systému VIES nejméně **11 106 tis. Kč**.
- FÚ v Kolíně, FÚ v Šumperku, FÚ ve Zlíně, FÚ ve Znojmě a FÚ pro Prahu 9 v 11 případech dostatečně nevyužily všechny možnosti prověření intrakomunitárních transakcí ve spolupráci s jinými členskými státy EU a neodeslaly žádosti o informace. Rozdíl v hodnotách intrakomunitárních pořízení uvedených českými plátcí v DAP a údaji ze SH dodavatelů v těchto případech činil nejméně **14 781 tis. Kč**. Např. FÚ ve Znojmě nevyužil možnosti prověřit formou žádosti o informace rozdíly mezi údaji v DAP pořizovatele a SH zahraničních dodavatelů za 2. až 4. čtvrtletí 2004 ve výši minimálně 2 956 tis. Kč.

4. Daňové nedoplatky

Údaje o nedoplatcích na DPH a jejich stavu při vymáhání kontrolovanými FÚ jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 5

(v tis. Kč)

Údaje k	Nedoplatky celkem	Nedoplatky vymáhané	Nedoplatky vymožené
31. 12. 2003	5 160 385	3 402 894	303 774
31. 12. 2004	5 301 964	3 761 642	230 956

Zdroj: kontrolované FÚ.

Z celkových nedoplatků na DPH bylo kontrolovanými FÚ k 31. 12. 2003 vymáháno necelých 66 % a k 31. 12. 2004 přibližně 71 %. Ve srovnání s rokem 2003 se objem vymožených daňových nedoplatků na DPH snížil v roce 2004 o 72 818 tis. Kč, tj. cca o 24 %.

Platba DPH z exekuce činila k 31. 12. 2003 na kontrolovaných FÚ celkem 207 885 tis. Kč, k 31. 12. 2004 celkem 137 416 tis. Kč a k 30. 6. 2005 celkem 86 355 tis. Kč.

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

K odpisu daňových nedoplatků pro nedobytnost přistupovaly kontrolované FÚ např. z důvodu zrušení konkurzu, resp. zamítnutí návrhu na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku nebo z důvodu zrušení konkurzu po splnění rozvrhového usnesení. Celková hodnota odepsaných daňových nedoplatků v těchto případech činila **151 949 tis. Kč**. Dále byla kontrolovanými FÚ vystavena rozhodnutí o odpisu daňových nedoplatků na DPH pro nedobytnost ve výši **307 443 tis. Kč**, protože společníky nebo jednatele společností byly osoby nekontaktní nebo daňové subjekty nevlastnily žádný movitý ani nemovitý majetek a na účtech v peněžních ústavech neměly žádné finanční prostředky.

V roce 2003 odepsaly pro nedobytnost kontrolované FÚ nedoplatky na DPH ve výši 483 974 tis. Kč a v roce 2004 celkem ve výši 527 439 tis. Kč. K 30. 6. 2005 vydaly kontrolované FÚ rozhodnutí o odpisu nedoplatku ve výši 217 194 tis. Kč.

5. Ostatní zjištění

V ustanovení § 19 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb. je mj. uvedeno:

„Plátce, který dodává za úplatu nový dopravní prostředek do jiného členského státu osobě, která není registrována k dani v jiném členském státě, uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, pokud je nový dopravní prostředek přemístěn do jiného členského státu a plátce společně s pořizovatelem předloží místně příslušnému správci daně hlášení o dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu ve lhůtě pro podání daňového přiznání, ke kterému přiloží kopii vystaveného daňového dokladu...“

Kontrolou bylo zjištěno, že u FÚ pro Prahu 9, FÚ v Mladé Boleslavi a FÚ v Karlových Varech uvedli 4 plátcí ve svých DAP dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v členském státě v celkové hodnotě 2 888 tis. Kč, aniž by předložili hlášení o dodání nového dopravního prostředku a kopii daňového dokladu. FÚ přiznaly těmto plátcům nárok na osvobození těchto plnění od DPH, přestože daňové subjekty nesplnily povinnost dle výše uvedeného ustanovení zákona.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Kontrolní akce NKÚ se zaměřila na postup FÚ při správě DPH po vstupu ČR do EU v souvislosti s přijetím nového zákona č. 235/2004 Sb. V jejím rámci bylo také prověřeno využívání elektronického informačního systému VIES, který byl v EU zaveden pro účely kontroly správného uplatňování DPH u zboží obchodovaného mezi členskými státy EU.

Z výsledků kontrolní akce vyplynulo, že na změny vyvolané začleněním ČR do jednotného vnitřního trhu EU byla česká daňová správa připravena. Přesto se vyskytly nedostatky jak v oblasti správy DPH, tak v oblasti využívání informací z EU.

U správců daně byly zjištěny následující nedostatky:

- FÚ v některých případech neproověřily údaje v SH a neodstranily nejasnosti v hodnotách intrakomunitárních dodání, přestože hodnota rozdílů mezi údaji uvedenými v DAP a SH plátců činila 537 231 tis. Kč.
- FÚ při prověřování údajů o intrakomunitárních dodáních uvedených plátcí v DAP dostatečně nevyužívaly všechna oprávnění stanovená jim zákonem č. 337/1992 Sb. Ve zjištěných případech správci daně důsledně neproověřili nárok na osvobození intrakomunitárních dodání od DPH a nezahájili vytykáací řízení, případně místní šetření. Hodnota intrakomunitárních dodání uvedená v DAP činila v těchto případech 128 684 tis. Kč.
- Chybná DIČ plátců z EU uvedená v podaných SH prošetřovali správci daně v některých případech nedostatečně, což mělo dopad na správnost údajů o dodání zboží českými plátcí do EU v systému VIES.
- FÚ neproověřily některé rozdíly mezi údaji z EU a DAP českých plátců týkající se hodnot intrakomunitárních pořízení, přestože hodnota odchylky dle údajů ze systému VIES činila nejméně 148 319 tis. Kč.

Kontrola dále upozornila na některé problémy v systému správy DPH a komplikace způsobené rozdílným vykazováním intrakomunitárních transakcí v jednotlivých členských státech EU.

U plátců s měsíčním zdaňovacím obdobím jsou rozdíly mezi hodnotami intrakomunitárních dodání uvedenými v DAP a SH zjištěny až v okamžiku podání posledního DAP v daném kalendářním čtvrtletí. V této době je DPH za první dva měsíce kalendářního čtvrtletí již často vyměřena. Správce daně tak nemůže své pochybnosti o hodnotách intrakomunitárních dodání uvedených v těchto DAP řešit v rámci vytýkacích řízení, přičemž případné uplatněné nadměrné odpočty DPH jsou v souladu s ustanovením § 105 zákona č. 235/2004 Sb. již vráceny.

Systém ADIS umožňuje správci daně považovat rozdíl mezi hodnotami SH a DAP ve výši do 0,5 % celkové hodnoty uvedené v SH za shodu údajů. Vzhledem k tomu, že celkové částky plnění uvedené v SH mohou dosahovat hodnot v řádech desítek milionů Kč, měla by být systémem omezena maximální výše přípustného rozdílu, který může správce daně nastavit jako shodu bez ověření.

Manuální zadávání údajů z DAP a SH do systému způsobuje chybovost dat. Následkem toho údaje obsažené v systému vždy neodpovídají skutečnosti. Zavedením elektronického zpracování DAP, resp. SH by došlo k zrychlení a zefektivnění celého procesu jejich zpracování.

Příkaz k ověření údajů je upozorněním na možnou chybu v DAP pořizovatele zboží v hodnotě intrakomunitárních pořízení a výši DPH, a to na základě údajů ze systému VIES. Odchytky vznikaly nejen chybami v DAP, ale také odlišným vykazováním údajů o intrakomunitárních dodáních a pořízeních v jednotlivých členských státech EU. Jednalo se například o uvádění přijatých záloh do SH, nebo vykazování intrakomunitárních dodání v SH dodavatele v jiném zdaňovacím období než intrakomunitárních pořízení v DAP pořizovatele. Ze souhrnných údajů obsažených v systému VIES nelze na MF CLO identifikovat příčiny vzniku odchylek a určit, kdy k těmto rozdílům došlo chybou pořizovatele, proto by měly FÚ všechny odchylky důsledně a včas prověřit.

V případech, kdy v jiných členských státech EU dojde k podání následného SH z důvodu změny v osobě pořizovatele zboží, měl by být FÚ místně příslušný novému pořizovateli na tuto skutečnost upozorněn. Bez podnětu se místně příslušný správce daně nemusí o skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti z pořízeného zboží dozvědět a vzniká zde možnost daňových úniků na DPH.

Mezinárodní výměna informací na úrovni L3 umožňovala mj. ověřit uskutečnění určité transakce v rámci intrakomunitárních plnění. Úroveň jejího využívání byla u jednotlivých FÚ rozdílná. V některých případech FÚ nevyužily možnost odeslat do jiných členských států žádosti o informace, přestože existovaly pochybnosti o hodnotě pořízení zboží přiznané českými plátcí v DAP. Výše rozdílu mezi údaji ze SH dodavatelů z EU a DAP českých pořizovatelů činila nejméně 14 781 tis. Kč.

Zajištění podmínek pro praktickou implementaci Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 a s tím souvisejícímu zavedení systému VIES byla ze strany MF věnována velká pozornost. V zabezpečení funkčnosti systému VIES a jeho napojení na systém ADIS, používaný pro zpracování daňové agendy, nebyly zjištěny závažné nedostatky. Oddělení MF CLO zajišťovalo spolupráci v oblasti mezinárodní výměny informací jak v rámci systému VIES, tak v oblasti zpracovávání žádostí o informace v souladu s podmínkami stanovenými EU.

Z poznatků získaných v kontrolní akci vyplynulo, že systém VIES poskytuje správcům daně informace nezbytné pro kontrolu správného uplatňování DPH při intrakomunitárních transakcích. Správci daně by měli věnovat zvýšenou pozornost zejména důslednému prověřování rozdílů mezi údaji vykázanými plátcí DPH a údaji v systému VIES.