

11/21

Evidence a účtování daňových příjmů a souvisejících nákladů a výnosů, pohledávek a závazků

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2011 pod číslem 11/21. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Daniel Reisiegel, MPA.

Cílem kontroly bylo prověřit postup správců daně při evidenci a účtování daňových příjmů a souvisejících nákladů a výnosů, daňových pohledávek a závazků.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo financí (dále také „MF“), Generální finanční ředitelství (dále také „GFŘ“), pět finančních ředitelství (dále také „FŘ“): Finanční ředitelství v Brně, Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, Finanční ředitelství v Hradci Králové, Finanční ředitelství v Ostravě, Finanční ředitelství v Praze a sedm finančních úřadů (dále také „FÚ“): Finanční úřad Brno-venkov, Finanční úřad v Českých Budějovicích, Finanční úřad v Jičíně, Finanční úřad v Olomouci, Finanční úřad Ostrava III, Finanční úřad Praha-západ, Finanční úřad v Prostějově.

Kontrola byla prováděna od července 2011 do března 2012. Kontrolováno bylo období let 2008 až 2010, v případě věcných souvislostí i období předcházející nebo následující.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podaly MF, FŘ v Praze, FŘ v Ostravě, FŘ v Brně, FÚ Praha-západ a FÚ v Prostějově, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námítkách. Odvolání proti rozhodnutí o námítkách podané MF bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ.

Kolegium NKÚ na svém VIII. zasedání, konaném dne 2. května 2012,

schválilo usnesením č. 10/VIII/2012

kontrolní závěr v tomto znění:

I. Úvod

Ministerstvo financí bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb.¹ jako ústřední orgán státní správy mj. pro oblast daní. Působnost MF v oblasti správy daní je specifikována zákonem č. 531/1990 Sb.² MF je organizační složkou státu, účetní jednotkou a správcem rozpočtových kapitol 312 – *Ministerstvo financí* (dále jen „kapitola 312“), 396 – *Státní dluh*, 397 – *Operace státních finančních aktiv* a 398 – *Všeobecná pokladní správa* (dále jen „kapitola 398“).

1 Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky.

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



Zákonem č. 199/2010 Sb.³ byla provedena změna zákona č. 531/1990 Sb. a s účinností od 1. ledna 2011 bylo zřízeno **Generální finanční ředitelství**, které s finančními ředitelstvími a finančními úřady tvoří soustavu územních finančních orgánů, které jsou správními úřady vykonávajícími svoji působnost ve vymezených územních obvodech. GFŘ je správním úřadem s celostátní územní působností, účetní jednotkou a organizační složkou státu. Je podřízeno Ministerstvu financí.

Finanční ředitelství jsou organizačními složkami státu a v kontrolovaném období řídila finanční úřady ve svém územním obvodu a zpracovávala údaje získané při jejich výkonu působnosti. FŘ byla do 31. prosince 2010 účetními jednotkami ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb.⁴

Finanční úřady jsou organizačními složkami státu, jejichž věcnou a územní působnost stanoví zákon č. 531/1990 Sb. Při správě daní postupovaly v kontrolovaném období podle zákona č. 337/1992 Sb.⁵, který byl s účinností od 1. ledna 2011 nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb.⁶, a podle dalších daňových předpisů.

Územní finanční orgány spravovaly v kontrolovaném období rozhodující část příjmů státního rozpočtu a s nimi související pohledávky a závazky státu, o kterých do 31. prosince 2007 neúčtovaly. Daňové příjmy a s nimi související pohledávky a závazky byly pouze evidovány v informačních systémech daňové správy. FŘ začala od 1. ledna 2008 účtovat o daňových příjmech a souvisejících pohledávkách a závazcích z výběru daní a cel na základě zákona č. 563/1991 Sb. a postupovat podle vyhlášky č. 505/2002 Sb.⁷

S účinností k 1. lednu 2010 byly vydány nové právní předpisy vztahující se k účetnictví organizačních složek státu a došlo také k rozsáhlé novelizaci některých zákonů, např. zákona č. 563/1991 Sb. Upraveny a stanoveny byly nové účetní metody implementující aktuální principy pro vedení účetnictví a výkaznictví, byla zavedena nová směrná účtová osnova a nové výkazy. Vyhlášku č. 505/2002 Sb. nahradila vyhláška č. 410/2009 Sb.⁸, na jejímž základě FŘ od 1. ledna 2010 začala v souvislosti s daňovými příjmy, pohledávkami a závazky z daní účtovat též o nákladech a výnosech.

Zákon č. 563/1991 Sb. ukládá vybraným účetním jednotkám povinnost postupovat při vedení účetnictví také podle českých účetních standardů (dále také „ČÚS“). **Dosud nebyly vydány všechny ČÚS. Vydané ČÚS jen z malé části upravovaly problematiku řešenou původními standardy č. 501 až 522 účinnými do 31. prosince 2009, např. chybí i ČÚS upravující problematiku účtování nákladů a výnosů.**

NKÚ podrobil kontrole zejména nastavení počátečních stavů účtů zřízených pro účtování o daňových příjmech a souvisejících pohledávkách a závazcích, evidenci FÚ v souvislosti s přenosem daňových příjmů, pohledávek a závazků a souvisejících nákladů a výnosů do účetnictví a prověřil také účetní systém, účetní závěrku a inventarizaci z pohledu předmětu kontroly.

3 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.

4 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

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

6 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

7 Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu.

8 Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Z důvodu neúplnosti účetní regulace platné pro účetní období roku 2010 nehodnotil NKÚ správnost a úplnost účtování na účtech nákladů a výnosů, nýbrž jen soulad zaúčtování částek s daňovou evidencí.

Pozn.: Všechny právní předpisy uváděné v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Statistika

Daňové příjmy zahrnují dle vyhlášky č. 323/2002 Sb.⁹ příjmy vykazané v 1. rozpočtové třídě. Hlavní část daňových příjmů byla v kontrolovaném období rozpočtována v kapitole 398. Tyto příjmy inkasovaly finanční a celní úřady. V kontrolovaném období účtovaly o těchto daňových příjmech a souvisejících pohledávkách a závazcích MF, finanční ředitelství a Generální ředitelství cel.

Tabulka č. 1 – Daňové příjmy státního rozpočtu v letech 2007–2010 (v tis. Kč)

	2007	2008	2009	2010
Daňové příjmy	900 648 176	929 894 602	833 221 081	880 753 076
z toho: kapitola 312	644 814	648 551	2 132 968	2 083 654
kapitola 398	532 189 779	543 053 086	480 801 425	503 441 199

Zdroj: výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, jimi zřízených organizačních složek státu a státních fondů.

Pozn.: Tabulka obsahuje daňové příjmy včetně povinného pojistného, které je příjmem zejména kapitoly 313 – *Ministerstvo práce a sociálních věcí*.

Složení příjmů kapitoly 312 doznalo v roce 2009 významné metodické změny, při které došlo k přesunu příjmů vykazovaných v rozpočtové položce 1361 – *Správní poplatky* z kapitoly 398 do jednotlivých kapitol státního rozpočtu, které do té doby příjmy v této rozpočtové položce nevykazovaly. Především tato skutečnost způsobila nárůst daňových příjmů v kapitole 312 v roce 2009 o 1 484 417 tis. Kč.

2. Evidenční a účetní systémy

FÚ evidovaly na osobních účtech daňové a platební povinnosti, jejich úhrady a zániky a z toho vyplývající přeplatky a nedoplatky daňových dlužníků (podle ustanovení § 62 zákona č. 337/1992 Sb.) v *Automatizovaném daňovém informačním systému* (dále také „ADIS“). Evidenční systém ADIS je aplikačně technickou podporou daňové správy s celorepublikovou působností včetně jednotné technické infrastruktury.

Každá daň se pro účely evidence označuje číslem druhu příjmu. Pro každý druh příjmu, na kterém vznikla daňovému subjektu daňová povinnost nebo u něhož byl evidován přeplatek, se zřizuje osobní daňový účet. Na debetní straně osobního daňového účtu se evidují předpisné a odpisné věty. Na kreditní straně osobního daňového účtu se evidují platební věty z dokladů bank a pošt, z příjmových dokladů na platby daní v hotovosti a přeúčtovacích dokladů. Pro jednotlivé typy příjmů vytvořilo MF pracovní pomůcku, tzv. účetní model, v níž je obsažen výčet předkontací účetních typů s odkazem na typické záznamy systému ADIS.

⁹ Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.



FÚ zpracovávaly pro FŘ z údajů ADIS podklady pro účtování o daňových příjmech a výdajích, o aktivech a pasivech a s nimi souvisejících nákladech a výnosech, vytvářely souhrnné účetní doklady (dále také „SÚD“) a prováděly inventarizace daňových pohledávek a závazků a peněžních prostředků z výběru daní na bankovních účtech.

FŘ používala k vedení účetnictví a souvisejících agend implementované moduly *Automatizovaného vnitřního informačního systému* (dále také „AVIS^{ME}“) a systému ADIS. Od 1. ledna 2008 začala do systému pro účtování AVIS^{ME} vstupovat mj. data o daňových a ostatních příjmech patřících do kapitoly 398 a data o pohledávkách a závazcích s těmito příjmy souvisejících na základě finančními úřady vygenerovaných měsíčních SÚD ze systému ADIS. Pro zaúčtování příjmů a výdajů a salda pohledávek a závazků, výnosů a nákladů za zpracováváný měsíc byl vytvořen SÚD, který obsahoval kumulovaná data salda nedoplatků a přeplatků a plateb realizovaných v daném měsíci. Vytvořená sumarizovaná data byla předávána v elektronické podobě v rámci pravidelných dávek.

Kontrolou NKÚ byla u finančních úřadů ověřována správnost přenesení dat ze systému ADIS za vybrané druhy příjmů¹⁰ ve vybraných měsících do účetnictví na základě nastaveného účetního modelu. Kontrola byla provedena porovnáním souhrnných hodnot pohledávek a závazků, nákladů a výnosů a plateb přiřazených na účty v SÚD s hodnotami evidovanými v systému ADIS.

Kontrolou bylo zjištěno, že v systému ADIS nebyly nastaveny podmínky tak, aby FŘ v letech 2008, 2009 a 2010 mohla provádět jednoduchou přímou kontrolu zaúčtování pohledávek a závazků, nákladů a výnosů a plateb porovnáním hodnot vygenerovaných v SÚD s hodnotami zaevidovanými v systému ADIS v příslušném měsíci. Až na základě kontroly NKÚ byl v lednu 2012 Generálním finančním ředitelstvím doplněn v systému ADIS výběr kritérií pro efektivnější a jednoznačnější kontrolu dat souvisejících s účtováním daňových příjmů na FÚ a FŘ.

3. Vedení účetnictví

Účetní jednotky MF a FŘ v kontrolovaném období účtovaly o daňových příjmech a souvisejících nákladech a výnosech, pohledávkách a závazcích v systému AVIS^{ME}. Pro kontrolu vedení účetnictví a inventarizaci byly vybrány účty související s oblastí daňových příjmů a souvisejících nákladů a výnosů (pouze v rozsahu dle daňové evidence), pohledávek a závazků¹¹.

¹⁰ Daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání a daň silniční.

¹¹ **Pro roky 2008 a 2009:** účet 235 – *Příjmový účet*, účet 245 – *Ostatní běžné účty*, účet 249 – *Účty pro sdílení daní, cel a dělené správy*, účet 315 – *Pohledávky za rozpočtové příjmy*, účet 316 – *Ostatní pohledávky*, účet 318 – *Pohledávky z výběru daní a cel*, účet 325 – *Ostatní závazky*, účet 327 – *Přijaté zálohy daní*, účet 328 – *Závazky z výběru daní a cel*, účet 329 – *Závazky ze sdílených daní* a účet 971 – *Podrozvahový účet*. **Pro rok 2010:** účet 222 – *Příjmový účet OSS*, účet 245 – *Jiné běžné účty*, účet 249 – *Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu*, účet 315 – *Jiné pohledávky z vlastní činnosti*, účet 318 – *Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek*, účet 377 – *Ostatní krátkodobé pohledávky*, účet 325 – *Závazky z dělené správy a kaucí*, účet 327 – *Přijaté zálohy daní*, účet 328 – *Závazky z výběru daní*, účet 329 – *Závazky ze sdílených daní*, účet 378 – *Ostatní krátkodobé závazky*, účet 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*, účet 911 – *Odepsané pohledávky*, účet 912 – *Odepsané závazky*, účet 539 – *Vratky daní z nadměrných odpočtů*, účet 549 – *Ostatní náklady z činnosti*, účet 556 – *Tvorba a zúčtování opravných položek*, účet 557 – *Náklady z odepsaných pohledávek*, účet 605 – *Výnosy ze správních poplatků*, účet 609 – *Jiné výnosy z vlastních výkonů*, účet 631 – *Výnosy z daně z příjmů fyzických osob*, účet 632 – *Výnosy z daně z příjmů právnických osob*, účet 634 – *Výnosy z daně z přidané hodnoty*, účet 635 – *Výnosy ze spotřebních daní*, účet 636 – *Výnosy z majetkových daní*, účet 639 – *Výnosy z ostatních daní a poplatků*, účet 643 – *Výnosy z odepsaných pohledávek*, účet 649 – *Ostatní výnosy z činnosti*.

3.1 Účetní závěrka

Účetní závěrka a její náležitosti upravuje § 18 zákona č. 563/1991 Sb. Je nedílným celkem a tvoří ji rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha.

Účetní jednotky sestavují rozvahu podle ustanovení § 19 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb. tak, aby počáteční zůstatky rozvahových účtů navazovaly na konečné zůstatky rozvahových účtů, jimiž se uzavřelo bezprostředně předcházející období; toto ustanovení platí i pro podrozvahové účty. V souvislosti se zahájením účtování o daňových příjmech a souvisejících pohledávkách a závazcích byly počáteční stavy příslušných účtů k 1. lednu 2008 nastaveny na základě evidence daní v ADIS k 31. prosinci 2007. Tyto počáteční stavy byly z technických důvodů nastaveny účetními jednotkami až v druhé polovině roku 2008.

Kontrolou účetních závěrek a jejich náležitostí bylo zjištěno, že čtyři FŘ porušila ustanovení § 18 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb. tím, že nevypracovala přílohu k účetní závěrce k 31. 12. 2008 a k 31. 12. 2009.

3.2 Účtování o pohledávkách a závazcích z výběru daní

Účetní jednotky jsou dle § 2 zákona č. 563/1991 Sb. povinny účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Pro účtování daňových příjmů byla v systému ADIS vytvářena z jednotlivých pohybů na osobních daňových účtech agregovaná data. Agregace dat byla prováděna měsíčně z předpisů a plateb, které byly v daném měsíci uskutečněny. Výsledek agregovaných dat byl následně zaúčtován souhrnným účetním dokladem. FŘ neúčtovala o pohledávkách a závazcích k okamžiku uskutečnění, tj. k datu jejich vzniku, ale účtovala na účtu pohledávek souhrnně o saldu nedoplatků a přeplatků k poslednímu dni příslušného měsíce.

Vzhledem k tomu, že v kontrolovaném období **bylo na účtu 318 – Pohledávky z výběru daní a cel¹² účtováno** nejen o pohledávkách, ale **také o závazcích z výběru daní** (přeplatcích na daních, úhradách daňových povinností zaplacených před zaevidováním jejich předpisu apod.), **došlo u kontrolovaných FŘ k vykázaní nižšího stavu účtu 318 – Pohledávky z výběru daní a cel¹² oproti skutečnosti, a to:**

- k 31. 12. 2008 o 12 452 665 tis. Kč,
- k 31. 12. 2009 o 14 377 522 tis. Kč,
- k 31. 12. 2010 o 14 489 095 tis. Kč.

Tabulka č. 2 – Struktura účtu 318 – *Pohledávky z výběru daní a cel*¹² k 31. 12. (v tis. Kč)

Finanční ředitelství	2008		
	Nedoplatky	Přeplatky	Saldo
FŘ v Brně	20 626 080	3 518 056	17 108 024
FŘ v Českých Budějovicích	2 428 776	1 234 053	1 194 723
FŘ v Hradci Králové	5 246 491	1 501 787	3 744 704
FŘ v Ostravě	7 685 532	2 850 594	4 834 938
FŘ v Praze	9 006 203	3 348 175	5 658 028
Celkem	44 993 082	12 452 665	32 540 417

Finanční ředitelství	2009		
	Nedoplatky	Přeplatky	Saldo
FŘ v Brně	20 344 999	3 879 634	16 465 365
FŘ v Českých Budějovicích	2 171 862	1 430 343	741 519
FŘ v Hradci Králové	4 401 797	1 603 967	2 797 830
FŘ v Ostravě	7 005 536	3 605 173	3 400 363
FŘ v Praze	7 715 175	3 858 405	3 856 770
Celkem	41 639 369	14 377 522	27 261 847

Finanční ředitelství	2010		
	Nedoplatky	Přeplatky	Saldo
FŘ v Brně	19 613 383	3 525 122	16 088 261
FŘ v Českých Budějovicích	2 353 342	1 352 910	1 000 432
FŘ v Hradci Králové	5 068 644	1 666 332	3 402 312
FŘ v Ostravě	7 833 791	3 799 864	4 033 927
FŘ v Praze	7 239 117	4 144 867	3 094 250
Celkem	42 108 277	14 489 095	27 619 182

Zdroj: odpověď GFŘ na žádost o informace.

V ustanovení § 12 odst. 1 vyhlášky č. 505/2002 Sb. bylo mj. uvedeno, že položka rozvahy B.2. *Pohledávky z výběru daní a cel* č. 215 (dále jen „položka B.2 č. 215“) obsahuje pohledávky vzniklé ze správy daní a cel, pokud jsou tyto daně a cla pravomocně vyměřeny podle zvláštního právního předpisu. V ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 410/2009 Sb. je mj. uvedeno, že položka rozvahy B.II.8. *Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek* (dále také „položka B.II.8“) obsahuje pohledávky vzniklé při správě daní a z výběru pojistného, pokud jsou tyto daně nebo pojistné pravomocně vyměřeny podle jiného právního předpisu.

Kontrolovaná FŘ porušila uvedená ustanovení vyhlášek č. 505/2002 Sb. a č. 410/2009 Sb., neboť v letech 2008 a 2009 na účtu 318 – *Pohledávky z výběru daní a cel*, který se v rozvahách FŘ vykazoval pod položkou B.2 č. 215, a v roce 2010 na účtu 318 – *Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek*, který se v rozvahách FŘ vykazoval pod položkou B.II.8, účtovala také o závazcích z daní.

Použitím účtování o rozdílu nedoplatků a přeplatků na daních na účtu 318 – *Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek* došlo v roce 2010 (v souvislosti se zavedením účtování o opravných položkách k pohledávkám) k situaci, kdy byl stav položky rozvahy B.II.8. *Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek* k 31. prosinci 2010 vykázan u tří kontrolovaných FŘ v záporné „netto“ hodnotě.

Tabulka č. 3 – Stavy položky rozvahy B.II.8. Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek k 31. 12. 2010 (v tis. Kč)

Finanční ředitelství	2010		
	Brutto	Korekce	Netto
FŘ v Brně	16 088 261	13 487 243	2 601 018
FŘ v Českých Budějovicích	1 000 432	1 295 291	-294 859
FŘ v Hradci Králové	3 402 312	3 372 518	29 794
FŘ v Ostravě	4 033 927	4 448 699	-414 772
FŘ v Praze	3 094 250	4 726 668	-1 632 418
Celkem	27 619 182	27 330 419	288 763

Zdroj: odpověď GŘ na žádost o informace.

Pozn.: Ve sloupci *Korekce* jsou uvedeny opravné položky k pohledávkám z výběru daní k 31. 12. 2010 (účet 196).

3.3 Hlavní kniha

FŘ v kontrolovaném období účtovala v hlavní knize na základě SÚD obraty stran Má dáti a Dal syntetických účtů měsíčně k datu posledního dne v měsíci. V roce 2010 dle § 13 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. musela hlavní kniha obsahovat syntetické účty podle účtového rozvrhu, které musely obsahovat minimálně tyto informace:

- zůstatky účtů ke dni, k němuž se otevírá hlavní kniha,
- souhrnné obraty strany Má dáti a Dal účtů, a to alespoň za kalendářní měsíc; vybrané účetní jednotky uvádějí souhrnné obraty denně,
- zůstatky účtů ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Kontrolou bylo zjištěno, že kontrolovaná FŘ, která patřila mezi uvedené vybrané účetní jednotky, porušila v roce 2010 výše zmíněné ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. tím, že na základě souhrnných účetních dokladů uváděla obraty strany Má dáti a Dal účtů daňových příjmů, pohledávek a závazků v hlavní knize pouze měsíčně.

4. Inventarizace

Účetní jednotky podle zákona č. 563/1991 Sb. inventarizací mj. zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Inventarizaci provádějí účetní jednotky k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku. Skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky při inventarizaci zjišťují dokladovou inventurou, a to u závazků a pohledávek, popřípadě u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru, a tyto stavy jsou povinny zaznamenat v inventurních soupisech.

Inventurní soupisy jsou podle § 30 zákona č. 563/1991 Sb. průkazné účetní záznamy, které musí mj. obsahovat skutečné stavy majetku a závazků tak, aby bylo možné zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit.

Inventarizační rozdíly, tj. rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, vyúčtují účetní jednotky do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Podle ustanovení § 8 zákona č. 563/1991 Sb. je účetnictví jednotky průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci.

Zákon č. 563/1991 Sb. neupravoval technické a organizační otázky průběhu inventarizace, bylo tedy v pravomoci účetní jednotky, aby jednotlivé etapy inventarizace konkretizovala ve svém vnitřním předpisu. Účetní jednotky FŘ v roce 2008, 2009 a 2010 pro účely inventarizace určily na finančních úřadech dílčí inventarizační komise (dále také „DIK“) jako výkonné orgány určené ke zjišťování skutečného stavu majetku a určily také ústřední inventarizační komise na FŘ.



Kontrolou inventarizace u kontrolovaných FÚ bylo zjištěno, že inventurní soupisy nesplňovaly požadavky ustanovení § 30 odst. 2 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., neboť neobsahovaly položkový soupis pohledávek, resp. závazků, ale souhrnné stavy nedoplatků, resp. přeplatků, jednotlivých daňových subjektů k 31. prosinci.

FŘ porušila ustanovení § 30 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. tím, že inventarizace pohledávek a závazků souvisejících s daňovými příjmy nebyla provedena položkově na základě doložených dokladů tak, aby bylo možno zjištěný majetek nebo závazky jednoznačně určit. Tím FŘ porušila ustanovení § 8 zákona 563/1991 Sb., neboť inventurní soupisy nebyly průkaznými účetními záznamy ověřujícími, že stav majetku a závazků odpovídá skutečnosti.

Kontrolou provedených inventarizací byly dále zjištěny tyto skutečnosti:

- MF porušilo ustanovení § 30 zákona č. 563/1991 Sb., neboť k 31. prosinci 2009 neinventarizovalo majetek vedený na účtu 235 – *Příjmový účet* ve výši 120 074 478 tis. Kč.
- Dvě FŘ porušila ustanovení § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb. tím, že nezjistila skutečný stav majetku vedeného k 31. prosinci 2008 na účtu 235 – *Příjmový účet* v celkové výši 94 748 012 tis. Kč a neprovedla jeho inventarizaci.
- Čtyři FŘ porušila ustanovení § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb. tím, že nezjistila skutečný stav majetku a závazků vedených k 31. prosinci 2008 na účtu 325 – *Ostatní závazky* v celkové výši 777 466 tis. Kč a účtu 971 – *Podrozvahový účet*¹³ v celkové výši 819 087 tis. Kč a neprovedla jejich inventarizaci.
- Dvě FŘ porušila ustanovení § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb. tím, že nezjistila skutečný stav majetku a závazků vedených k 31. prosinci 2009 na účtu 325 – *Ostatní závazky* ve výši 270 646 tis. Kč a účtu 971 – *Podrozvahový účet*¹³ ve výši 159 263 tis. Kč a neprovedla jejich inventarizaci.
- Jedno FŘ porušilo ustanovení § 30 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., neboť inventarizační rozdíl v celkové výši 82 208 tis. Kč k 31. prosinci 2008 nevyúčtovalo do účetního období, za které se inventarizací ověřoval stav majetku a závazků na účtu 971 – *Podrozvahový účet*¹³, ale až v období 12/2009.
- Jedno FŘ porušilo ustanovení § 30 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., neboť nevyúčtovalo inventarizační rozdíl v celkové výši 115 tis. Kč zjištěné u tří FÚ inventarizací majetku vedeného na účtu 911 – *Odepsané pohledávky* k 31. prosinci 2010 do účetního období roku 2010.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Územní finanční orgány spravovaly v kontrolovaném období rozhodující část příjmů státního rozpočtu a s nimi související pohledávky a závazky státu, o kterých účtovaly finanční ředitelství a Ministerstvo financí.

FŘ účtovala na účtu pohledávek souhrnně o saldu nedoplatků a přeplatků k datu posledního dne příslušného měsíce, čímž vykazovala nižší zůstatky na účtu 318 – *Pohledávky z výběru daní a cel*¹², a to k 31. prosinci 2008 o 12,5 mld. Kč, k 31. prosinci 2009 o 14,4 mld. Kč a k 31. prosinci 2010 o 14,5 mld. Kč. Tím, že kontrolovaná FŘ v kontrolovaném období na účtu 318 – *Pohledávky z výběru daní a cel*¹² účtovala také o závazcích z daní, porušila ustanovení § 12 odst. 1 vyhlášky č. 505/2002 Sb. a § 22 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 410/2009 Sb. Daným postupem účtování tak byl vykázan stav položky rozvahy B.II.8. *Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek* k 31. prosinci 2010 u tří kontrolovaných FŘ po zohlednění opravných položek dokonce v záporné „netto“ hodnotě.

¹³ Na tomto účtu byly v letech 2008 a 2009 vedeny odepsané pohledávky.

Inventarizace pohledávek a závazků souvisejících s daňovými příjmy nebyla kontrolovanými FŘ provedena položkově na základě doložených dokladů tak, aby bylo možno zjištěný majetek nebo závazky jednoznačně určit. Tím FŘ porušila ustanovení § 8 odst. 4 zákona 563/1991 Sb., neboť inventurní soupisy nebyly průkaznými účetními záznamy ověřujícími, že stav majetku a závazků odpovídá skutečnosti.

Kontrolované osoby dále porušily zákon č. 563/1991 Sb., neboť:

- neinventarizovaly majetek vedený na účtu 235 – *Příjmový účet*, a to MF majetek ve výši 120,1 mld. Kč k 31. prosinci 2009 a dvě kontrolovaná FŘ majetek v celkové výši 94,7 mld. Kč k 31. prosinci 2008;
- neinventarizovaly závazky vedené na účtu 325 – *Ostatní závazky*, a to čtyři kontrolovaná FŘ závazky v celkové výši 777,5 mil. Kč k 31. prosinci 2008 a dvě kontrolovaná FŘ závazky v celkové výši 270,6 mil. Kč k 31. prosinci 2009;
- neinventarizovaly majetek vedený na účtu 971 – *Podrozvahový účet*¹³, a to čtyři kontrolovaná FŘ majetek v celkové výši 819,1 mil. Kč k 31. prosinci 2008 a dvě kontrolovaná FŘ majetek v celkové výši 159,3 mil. Kč k 31. prosinci 2009;
- jedno FŘ nevyúčtovalo inventarizační rozdíly v celkové výši 82,2 mil. Kč k 31. prosinci 2008 do účetního období, za které se inventarizací ověřoval stav majetku a závazků na účtu 971 – *Podrozvahový účet*¹³, ale až v období 12/2009;
- jedno FŘ nevyúčtovalo inventarizační rozdíly v celkové výši 115 tis. Kč zjištěné inventarizací majetku vedeného na účtu 911 – *Odepsané pohledávky* k 31. prosinci 2010 do účetního období roku 2010.

Účetní závěrky čtyř FŘ k 31. prosinci 2008 a k 31. prosinci 2009 neobsahovaly přílohu účetní závěrky ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb.