99/11
Hospodaření orgánů sociálního zabezpečení

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu na rok 1999 pod číslem 99/11. Kontrolu řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. Jiří Drábek.

Cílem kontroly bylo prověřit hospodaření Pražské správy sociálního zabezpečení, zejména správnost a úplnost vykázaných příjmů z pojistného na sociální zabezpečení (dále jen „pojistné").

Kontrolu provedly skupiny kontrolujících NKÚ z odboru zdravotnictví a sociálních věcí a z oblastních odborů Hradec Králové a Kutná Hora v období od března do září 1999. Kontrolovaným obdobím byly roky 1997 a 1998.

Kontrolovanými osobami byly:

A. Pražská správa sociálního zabezpečení (dále jen „PSSZ"), včetně územních pracovišť PSSZ Praha 2 a Praha 3 (dále jen „ÚP"),

B. Česká správa sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ").

Proti kontrolnímu protokolu podaly námitky všechny kontrolované osoby. Námitky byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách. Odvolání proti rozhodnutí o námitkách podaly rovněž všechny kontrolované osoby. O odvoláních rozhodlo Kolegium NKÚ usneseními ze dne 11. 10. a 1. 11. 1999.

K o l e g i u m N K Ú na svém XXII. zasedání, konaném dne 22. 11. 1999,

s c h v á l i l o usnesením č. 5/XXII/99
k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

Úvod

PSSZ je územní organizační složkou ČSSZ, která ji odborně a metodicky řídí a kontroluje její činnost ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 písm. e) zákona ČNR č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů. Podle ustanovení § 6 odst. 2 tohoto zákona vykonává PSSZ působnost okresní správy sociálního zabezpečení na území hlavního města Prahy. Řídicími akty ředitele ČSSZ byly na PSSZ včetně ÚP v oblasti účetnictví přeneseny povinnosti účetní jednotky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a působnost při správě pojistného byla upravena tak, že o pojistném u organizací (nad 25 zaměstnanců) rozhoduje PSSZ, u malých organizací (do 25 zaměstnanců) a u osob samostatně výdělečně činných rozhodují ÚP v samostatné územní působnosti. Placení pojistného osobami samostatně výdělečně činnými nebylo kontrole podrobeno. Vybrané údaje v oblasti správy pojistného zabezpečované PSSZ v kontrolovaném období let 1997 až 1998 u organizací a malých organizací uvádí následující přehled:

Údaj PSSZ celkem	k 31. 12. 1997	k 31. 12. 1998
Počet plátců	42 669	43 501
Příjmy z pojistného v tis. Kč	41 411 449	45 425 758
Dlužné pojistné z toho:	5 714 362	6 820 445
penále	1 376 708	1 094 680
pokuty	1 277	2 359

Pozn.: Příjmy z pojistného obsahují i úhrady pojistného z předešlých let.

Při kontrole NKÚ zjišťoval, zda PSSZ postupovala ve své činnosti nejen v souladu s platnými právními předpisy, ale také s řídicími akty vydávanými ČSSZ, které měly vést k účelnějšímu a hospodárnějšímu postupu.

A. Pražská správa sociálního zabezpečení

Kontrola výkonu správy pojistného zabezpečovaná PSSZ byla provedena u 1008 plátců (450 organizací a 558 malých organizací), tj. u cca 23 % z celkového počtu, za kterými PSSZ a ÚP Praha 2 a Praha 3 vykázaly v kontrolovaném období pohledávky z titulu dlužného pojistného, přičemž bylo zjištěno:

I. Plnění povinností k dosahování maximálních příjmů při výběru z pojistného organizací a malých organizací, správnost a úplnost jejich účtování

1. V ustanoveních § 3 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je mj. uvedeno:

„Účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí …"

„Účetním obdobím je kalendářní rok."

Citovaná ustanovení PSSZ porušila tím, že

- nerozhodla v kontrolovaném období podle ustanovení § 6 odst. 4 písm. a) bod 7 zákona č. 582/1991 Sb. o penále z titulu dlužného pojistného, které je podle ustanovení § 20 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, plátce povinen zaplatit, a nezajistila tak včasné zaúčtování všech účetních případů týkajících se kontrolovaných účetních období. V důsledku toho vykázala účetní stav pohledávek nesprávně nižší za rok 1997 o částku 225 512 tis. Kč a za rok 1998 o částku 274 797 tis. Kč;

- nezaúčtovala penále z titulu dlužného pojistného předepsané formou výkazu nedoplatků do účetního období roku 1997, tj. do období, s nímž časově a věcně souviselo. V důsledku toho vykázala účetní stav pohledávek nesprávně nižší za rok 1997 o částku 3 355 tis. Kč;
- neodepsala ve smyslu ustanovení § 123b odst. 1 zákona č. 582/1991 Sb. nedobytné pohledávky z konkurzů, které byly v letech 1997 a 1998 pro nedostatek majetku zrušeny. V důsledku toho vykázala k 30. 6. 1999 nesprávně vyšší stav pohledávek o částku 4 516 tis. Kč.

Uvedeným postupem PSSZ vykázala stav účtu 315 - Pohledávky za rozpočtové příjmy nižší v roce 1997 nejméně o částku 228 867 tis. Kč a v roce 1998 nejméně o částku 274 797 tis. Kč. O uvedené částky současně zkreslila stav účtu 205 - Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti rozpočtových organizací.

2. Ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. mj. stanoví:

„Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování …“

V Opatření FMF č. j. V/20 530/1992 ze dne 30. 7. 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce, v platném znění (dále jen „účtová osnova a postupy účtování“), je mj. uvedeno

- k účtu 205 - Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti rozpočtových organizací:

„Ve výjimečných případech se předpis účtuje ve výši inkasovaných příjmů.“ ,

- k účtu 315 - Pohledávky za rozpočtové příjmy:

„Účtují se zde pohledávky z titulu rozpočtových příjmů jak od obyvatelstva, tak i od organizací.“

Ve smyslu výše uvedeného ustanovení byla PSSZ povinna účtovat o pojistném ve výši inkasovaných příjmů v případech, když nemohla účtovat o předpisu pojistného z důvodu plátcem nepředložených přehledů o vyměřovacích základech. PSSZ porušila uvedená ustanovení tím, že v těchto případech neúčtovala o předpisu pohledávek ve výši inkasovaných příjmů na účtu 205 - Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti rozpočtových organizací, ale zaúčtovala inkasované příjmy ve prospěch účtu 315 - Pohledávky za rozpočtové příjmy se souvztažným zápisem na vrub účtu 235 - Příjmový účet rozpočtových organizací, a kompenzovala tak pohledávky a závazky za různými právnickými a fyzickými osobami.

V důsledku toho PSSZ vykázala nesprávné stavy účtu 205 - Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti rozpočtových organizací a účtu 315 - Pohledávky za rozpočtové příjmy, které měly být vyšší v roce 1997 nejméně o částku 146 795 tis. Kč a v roce 1998 o částku 190 209 tis. Kč.

V ustanovení § 3 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), ve znění pozdějších předpisů, je mj. uvedeno: *„Státní rozpočet republiky zahrnuje očekávané příjmy, jakož i výdaje na zabezpečení úkolů a krytí potřeb České republiky v daném rozpočtovém roce … “* Podle čl. V odst. 3 Úvodních ustanovení účtové osnovy a postupů účtování jsou na účtu 965 - Saldo příjmů a výnosů rozpočtového hospodaření, kromě příjmů a výnosů z rozpočtového hospodaření, vedeny také očekávané příjmy.

Tím, že PSSZ nesprávně účtovala na účtu 315 - Pohledávky za rozpočtové příjmy, zkreslila současně stav účtu 965 - Saldo příjmů a výnosů rozpočtového hospodaření, což jsou některé výchozí údaje, které mohly být využity pro odhad očekávaných příjmů z pojistného při sestavení státního rozpočtu. Nesprávné účtování negativně ovlivnilo kvalitu tohoto odhadu spočívající ve výši očekávaných příjmů státního rozpočtu, které měly být vyšší v roce 1997 nejméně o částku 375 662 tis. Kč a v roce 1998 nejméně o částku 465 006 tis. Kč (pouze za kontrolovaný počet plátců).

II . Včasnost vymáhání pohledávek

Podle ustanovení § 104h odst. 1 zákona č. 582/1991 Sb. jsou titulem pro správní a soudní výkon rozhodnutí vykonatelné platební výměry a vykonatelné výkazy nedoplatků. Uvedený zákon mj. stanoví, že platební výměr je vykonatelný bez ohledu na právní moc, jestliže od jeho doručení uplynulo 15 dnů, a výkaz nedoplatků je vykonatelný dnem doručení. Lhůty pro vydání platebních výměrů ani pro vydání výkazů nedoplatků žádný obecně platný právní předpis neurčil, přičemž ustanovení § 18 zákona č. 589/1992 Sb. umožňuje předepsat dlužné pojistné do 10 let ode dne splatnosti. ČSSZ v Metodickém pokynu č. 8/1996 ze dne 13. 8. 1996 sice stanovila lhůtu k vystavení výkazu nedoplatků zpravidla po uplynutí tří měsíců po zjištění neplnění zákonných povinností plátcem, avšak ani tyto lhůty PSSZ nedodržovala.

V důsledku toho PSSZ u kontrolovaných plátců nerozhodla ve 272 případech do konce roku 1998 o dlužném pojistném a o penále vůbec nebo mezi vydáním jednotlivých výkazů nedoplatků uplynulo až 60 měsíců, přičemž nárůst pohledávek za kontrolované období činil 462 302 tis. Kč.

Tím, že PSSZ nerozhodla o pojistném a penále formou platebního výměru ani je nepředepsala formou výkazů nedoplatků nebo je vydala v době delší než 3 měsíce, neumožnila včasné vymáhání pohledávek, což dokládají následující zjištění:

a) U 447 organizací, které za rok 1998 vykázaly dluh na pojistném vyšší než 1 mil. Kč, z tohoto počtu
   - ve 22 případech nezahájila vymáhání pohledávky, neboť spis nebyl dohledán nebo nebyl zpracován pro potřeby správního nebo soudního řízení. Celková částka dlužného pojistného těchto dlužníků dosáhla ke dni kontroly výše 97 095 tis. Kč;
   - ve 13 případech se nepřipojila pohledávkou k vyhlášené likvidaci organizace. Celková částka pohledáv-

ky těchto dlužníků činila ke dni likvidace 232 008 tis. Kč a k 31. 12. 1998 dosáhla částky 245 889 tis. Kč;
- u 7 dlužníků neuplatnila vymáhání pohledávky ve správním řízení a nevyužila tak všech možností uplatnit pohledávku před konkurzním řízením. U všech těchto případů byl konkurz zrušen pro nedostatek majetku. Od data odhlášení jednotlivých plátců do přihlášení pohledávky ke konkurzu uplynulo 10 až 49 měsíců. Celková výše pohledávek ke dni konkurzu činila u těchto dlužníků 11 582 tis. Kč.

b) U 470 malých organizací, u kterých PSSZ zahájila v kontrolovaném období správní výkon rozhodnutí na pohledávky v celkové výši 123 821 tis. Kč,
- bylo rozhodnutí částečně úspěšné ve 103 případech, když na pohledávky ve výši 64 523 tis. Kč bylo dlužníky zaplaceno pouze 2 563 tis. Kč;
- nebylo rozhodnutí úspěšné ve 163 případech, když pohledávky ve výši 43 933 tis. Kč nebyly uhrazeny;
- nebylo rozhodnutí úspěšné v 16 případech, když v průběhu kontrolovaného období vydala ÚP příkaz k vybrání z účtů na pohledávky v celkové výši 37 043 tis. Kč. Peněžními ústavy bylo oznámeno, že účty vykazují nulový zůstatek, nebo sděleno, že účet plátce byl zrušen.

III. Plnění oznamovací povinnosti podle trestního řádu

Negativní dopad na výši skutečných příjmů PSSZ a tím i příjmů státního rozpočtu mělo neplnění povinnosti placení pojistného. V návaznosti na uvedené výsledky kontroly v oblasti dosahování rozpočtových příjmů bylo kontrolováno placení dlužného pojistného, které zaměstnavatelé svým zaměstnancům srazili z mezd a odměn za práci, ale na příjmový účet PSSZ neodvedli.

Od 1. 1. 1998 je podle ustanovení § 147 odst. 1 trestního zákona trestným činem mj. také neodvedení pojistného na sociální zabezpečení. Ve druhé větě ustanovení § 8 odst. 1 trestního řádu je mj. uvedeno: *„Státní orgány jsou dále povinny neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin.“* V té souvislosti byly kontrolovány přehledy plátců pojistného vyhotovené PSSZ a jejími ÚP, jak plní povinnosti plátců a zejména zda odvádějí pojistné za poplatníky, kterým bylo pojistné sraženo z mezd a odměn za práci. V 80 případech bylo zjištěno, že pojistné plátce (zaměstnavatel) za poplatníka (zaměstnance) nezaplatil, ačkoliv poplatníkovi bylo pojistné ze mzdy a odměny za práci za příslušné měsíce sraženo. Uvedené skutečnosti nasvědčují tomu, že ke spáchání trestného činu došlo naplněním jeho skutkové podstaty, v daných případech sražením pojistného z mezd a odměn za práci poplatníkům a jeho neodvedením ze strany plátců státnímu rozpočtu. Při určení rozsahu sraženého a neodvedeného pojistného bylo přihlédnuto k „většímu rozsahu“, kterým se rozumí částka dosahující nejméně dvacetinásobku minimální mzdy, což pro rok 1998 představuje 53 000 Kč. Kontrola byla zaměřena především na ty plátce, kteří neodvedli dlužné pojistné za poplatníky v roce 1998 za dobu delší než 5 měsíců, přestože ČSSZ stanovila svým Metodickým pokynem č. 4/1998 ze dne 3. 4. 1998 dobu 3 měsíců.

PSSZ podala do doby ukončení kontroly 45 oznámení pro podezření z trestné činnosti podle ustanovení § 8 odst. 1 trestního řádu. Nesplnila však oznamovací povinnost v dalších 80 případech, kdy bylo zjištěno, že pojistné ve smyslu uvedených kritérií srazili plátci v roce 1998 poplatníkům z mezd a odměn za práci, avšak na příjmový účet PSSZ je neodvedli, a to v celkové výši 18 329 tis. Kč.

Z uvedených 80 případů byly u 34 malých organizací vyplaceny jejich zaměstnancům v roce 1998 ze státního rozpočtu peněžité dávky v nemoci a při ošetřování člena rodiny v celkové výši 1 467 tis. Kč, na které v důsledku neodvedení vybraného pojistného plátcem nebyly v příjmové části rozpočtu vytvořeny odpovídající finanční zdroje.

B. Řídící a kontrolní činnost ČSSZ

Kontrolou zjištěné skutečnosti uvedené v tomto kontrolním závěru svědčí o nedostatcích v řídící a kontrolní činnosti ČSSZ, neboť:
- ČSSZ nezajistila, aby v souladu s ustanovením § 13 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb. účetní stav syntetického účtu 315 - Pohledávky za rozpočtové příjmy analyticky odpovídal skutečným pohledávkám za plátci pojistného tak, jak jsou vedeny na účtech jednotlivých plátců. Souhrnné peněžní částky na tomto účtu byly aplikovaným programem účetnictví nesprávně tvořeny ze stavů na „kontech plátců“, na kterých jsou však pohledávky za plátci účtovány až po vykonatelnosti rozhodnutí, přestože podle § 20 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb. vzniká pohledávka z titulu dlužného pojistného druhý den po dni splatnosti. Projekčně programová dokumentace pro vedení účetnictví stanovená ČSSZ není proto zpracována v souladu s ustanovením § 7 zákona č. 563/1991 Sb., neboť nezajišťuje povinnost vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. V důsledku toho PSSZ nezaúčtovala všechny účetní případy do účetního období roku 1997, tj. do období, s nímž časově a věcně souvisely, a tím vykázala nesprávný účetní stav pohledávek za rok 1997, jak uvádí kontrolní zjištění v části A. I bod 1 ve druhé odrážce tohoto kontrolního závěru. Ačkoliv ČSSZ ve svém Metodickém pokynu č. 10/1996 uvádí, že stav konta plátců nedává skutečný obraz pohledávek, zpracovala v kontrolovaném období na základě uvedené projekčně programové dokumentace inventarizaci účtu 315 - Pohledávky za rozpočtové příjmy, tj. podle stavu kont plátců a nikoliv podle skutečného stavu pohledávek na účtech plátců;
- ČSSZ nezajistila, aby PSSZ účtovala předpis pojistného ve výši inkasovaných příjmů, přestože stanovila v Metodickém pokynu č. 10/1996 v souladu s účtovou osnovou a postupy účtování povinnost používat v účetnictví také tento způsob účtování. V důsledku toho PSSZ zkreslila v kontrolovaném období očekávané

příjmy z pojistného, jak uvádí kontrolní zjištění v části A. I bod 2 tohoto kontrolního závěru, a tím mj. neposkytla objektivní údaje pro sestavení státního rozpočtu;

- ČSSZ neprovedla kontrolu dodržování Metodického pokynu č. 8/1996, který vydala za účelem maximálního snížení dluhu z příjmů z pojistného, ve kterém stanovila lhůtu k vystavení výkazů nedoplatků zpravidla po uplynutí tří měsíců po zjištění neplnění zákonných povinností plátcem. Tím, že PSSZ citovaný pokyn nerespektovala, neumožnila včasné vymáhání pohledávek, které jsou příjmem státního rozpočtu. Nerespektování uvedeného pokynu a z toho vyplývající důsledky lze ze strany ČSSZ posuzovat jako jednání nehospodárné. Přístup, kterým ČSSZ ospravedlňuje nedostatečnou činnost při vymáhání pohledávek, přestože není v rozporu se zákonem (desetiletá promlčecí lhůta), je z hlediska její řídicí funkce nesprávný. Jak je shora uvedeno, ČSSZ vydává řídicí akty (metodické pokyny), kterými se v praxi neřídí.

Shrnutí a vyhodnocení:

Ze skutečností zjištěných kontrolou vyplývá, že PSSZ zkreslila nesprávným účtováním výchozí údaje, které mohly být využity pro odhad očekávaných příjmů z pojistného při sestavování státního rozpočtu. Nesprávné účtování negativně ovlivnilo kvalitu tohoto odhadu spočívající ve výši očekávaných příjmů státního rozpočtu, které měly být vyšší za rok 1997 nejméně o částku 375 662 tis. Kč a za rok 1998 nejméně o částku 465 006 tis. Kč (a to pouze za kontrolované plátce). V důsledku toho ČSSZ neposkytla v uvedených letech objektivní údaje pro sestavení státního rozpočtu. Jednou z příčin tohoto stavu je mj. projekčně programová dokumentace pro vedení účetnictví zpracovaná ČSSZ v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Procesní předpisy o sociálním zabezpečení, tj. ustanovení § 104a až 104i zákona č. 582/1991 Sb., kterých se ČSSZ v průběhu kontrolní akce dovolávala, neobsahují žádnou speciální právní úpravu týkající se účtování, resp. vedení evidence příjmů z pojistného. Týkají se řízení ve věcech pojistného na sociální zabezpečení, nikoliv účtování o těchto věcech.

Skutečnost, že lze v souladu se zákonem č. 563/ /1991 Sb. i bez speciální právní úpravy zaúčtovat všechny účetní případy do účetního období, s nímž věcně a časově souvisely, a vykázat správný účetní stav pohledávek za organizacemi, ČSSZ jednoznačně potvrdila. V účetnictví za rok 1998 již zaúčtovala PSSZ penále z titulu dlužného pojistného ve výši 92 mil. Kč a vykázala je ve stavu pohledávek.

Kontrola prokázala, že PSSZ nevymáhala průběžně a neprodleně dlužné pojistné, které mělo být příjmem státního rozpočtu, s odvoláním na desetiletou promlčecí lhůtu stanovenou zákonem č. 589/1992 Sb. Liknavost při vymáhání dlužného pojistného ztěžuje vymáhání a dává dlužníkům možnost zbavit se v průběhu této promlčecí lhůty majetku, ze kterého mohla být pohledávka státu uspokojena, jak vyplývá z části II tohoto kontrolního závěru.

PSSZ nesplnila oznamovací povinnost vůči orgánům činným v trestním řízení stanovenou v § 8 odst. 1 trestního řádu, a to v případech neplnění zákonné povinnosti plátců odvést za poplatníky pojistné ve smyslu § 147 odst. 1 trestního zákona. O tom svědčí 80 neoznámených případů, kdy plátci v roce 1998 srazili poplatníkům pojistné ze mzdy a odměny za práci v celkové výši 18 329 tis. Kč a tyto prostředky na účet PSSZ neodvedli.

PSSZ provedla v kontrolovaném období inventarizaci pohledávek pouze formálně (podle stavu kont plátců), neboť ve smyslu § 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb. neověřila dokladovou inventurou, zda stav pohledávek v účetnictví odpovídá skutečnosti, a tím nevedla účetnictví pohledávek průkazným způsobem tak, jak ukládá § 7 odst. 3 tohoto zákona. Uvedené skutečnosti dále prokazují, že PSSZ při výkonu práva hospodaření s pohledávkami státu neplnila povinnosti uvedené v ustanovení § 73 odst. 1 hospodářského zákoníku (srov. § 107 obchodního zákoníku), které mj. stanoví povinnost *„... pečovat o to, aby všechny povinnosti dlužníka byly včas a řádně splněny, popřípadě aby pohledávka státu byla včas uplatněna u příslušných orgánů a aby rozhodnutí těchto orgánů byla včas vykonána“*.

Zjištěné nedostatky v hospodaření PSSZ svědčí rovněž o nedostatcích v řídicí a kontrolní činnosti ČSSZ.