

Informace z kontrolní akce č. 09/11

Správa daně z přidané hodnoty

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2009 pod číslem 09/11. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. Ing. Jiří Kalivoda.

Cílem kontroly bylo prověřit postup finančních orgánů při správě daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), zejména ověřit postup při řešení vybraných případů obchodních transakcí mezi Českou republikou (dále jen „ČR“) a Spolkovou republikou Německo (dále jen „SRN“), a prověřit postupy daňových správ obou zemí v rámci mezinárodní spolupráce.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo financí ČR (dále též „MF“) a 25 finančních úřadů (dále též „FÚ“): FÚ Brno II, FÚ Brno III, FÚ Brno IV, FÚ v Břeclavi, FÚ v Domažlicích, FÚ v Hodoníně, FÚ v Hradci Králové, FÚ v Chebu, FÚ v Jablonci nad Nisou, FÚ v Karlových Varech, FÚ v Kralupech nad Vltavou, FÚ v Kraslicích, FÚ Ostrava I, FÚ Ostrava III, FÚ v Písku, FÚ v Plzni, FÚ pro Prahu 1, FÚ pro Prahu 4, FÚ pro Prahu 8, FÚ v Rakovníku, FÚ v Sokolově, FÚ v Táboře, FÚ ve Vysokém Mýtě, FÚ ve Zlíně a FÚ v Žamberku.

Kontrola byla prováděna od května 2009 do února 2010. Kontrolováno bylo období od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2008, v případě věcných souvislostí i období předcházející nebo následující.

I. Úvod

Kontrolní akce NKÚ č. 09/11 (dále jen „tato kontrolní akce“) navazovala na kontrolní akci (dále též „KA“) č. 06/27 – *Správa daně z přidané hodnoty po vstupu České republiky do Evropské unie*¹, kterou NKÚ provedl v letech 2006–2007 (dále jen „předcházející kontrolní akce“). Tato kontrolní akce se zaměřila na prověření, zda byly odstraněny nedostatky při správě DPH zjištěné v předcházející kontrolní akci, a na následnou kontrolu vybraných případů mezinárodní administrativní spolupráce. Tuto kontrolní akci provedl NKÚ ve spolupráci se Spolkovým účetním dvorem SRN (dále jen „BRH²“) na základě smlouvy uzavřené mezi oběma kontrolními institucemi. Spolupráce se zaměřila především na prověření vybraných rizikových obchodních transakcí uskutečněných mezi plátcí z ČR a SRN, mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek a porovnání systémů kontroly DPH u velkých společností v obou zemích.

Oblast DPH je od vstupu ČR do Evropské unie (dále jen „EU“) upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Vývoj příjmů z DPH vybírané finančními úřady je uveden v tabulce č. 1.

¹ Kontrolní závěr z kontrolní akce NKÚ č. 06/27 byl zveřejněn v částce 2/2007 *Věstníku NKÚ*.

² Zkratka je odvozena z německého *Bundesrechnungshof*.

Tabulka č. 1 – Vývoj celkových příjmů DPH

(v mil. Kč)

	Příjmy DPH k 31. 12. 2006	Příjmy DPH k 31. 12. 2007	Příjmy DPH k 31. 12. 2008
Předpis DPH celkem:	219 629	234 296	256 157
- vlastní daňová povinnost	424 180	498 205	513 761
- nadměrné odpočty	- 204 551	- 263 909	- 257 604
Platba DPH celkem:	217 394	235 844	254 939
- platba daňové povinnosti	426 488	474 011	514 671
- vrácené nadměrné odpočty	- 210 711	- 239 899	- 261 624
- platba z exekuce	1 617	1 732	1 892

Zdroj: MF.

Z údajů uvedených v tabulce č. 1 vyplývá, že na FÚ vzrostlo celkové inkaso na DPH v kontrolovaném období z 217 394 mil. Kč v roce 2006 na 254 939 mil. Kč v roce 2008, tj. o 17,3 %, zatímco platba daňové povinnosti u FÚ vzrostla v tomto období o 88 183 mil. Kč, tj. o 20,7 %. Zároveň na straně FÚ došlo k nárůstu vrácených nadměrných odpočtů o 50 913 mil. Kč, tj. o 24,2 %.

Hodnoty obchodních transakcí uskutečněných v rámci EU, které plátcí z ČR vykázali ve svých daňových přiznáních k DPH (dále jen „DAP“), obsahuje tabulka č. 2.

Tabulka č. 2 – Obchodní transakce se zeměmi EU

(v mil. Kč)

	Hodnota plnění		
	2006	2007	2008
Pořízení zboží z EU	1 949 372	2 217 220	2 102 687
Dodání zboží do EU	1 558 820	2 059 436	2 016 374
Trojstranné obchody celkem	45 450	53 538	31 404
z toho: - pořízení zboží	27 811	25 579	30 230
- dodání zboží	17 639	27 959	1 174

Zdroj: MF.

Poznámka: 1) Všechny právní předpisy jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.
2) V příloze je uveden seznam zkratk.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Následná kontrola správy DPH

1.1 Registrace k DPH

Tabulka č. 3 – Počet plátců DPH

	Počet registrovaných plátců k DPH		
	k 31. 12. 2006	k 31. 12. 2007	k 31. 12. 2008
Celkem	467 188	478 988	493 394
z toho: - měsíční	99 681	101 552	105 536
- čtvrtletní	367 507	377 436	387 858

Zdroj: MF.

Na základě výsledků předcházející kontrolní akce doporučil NKÚ úpravu podmínek registrace k DPH a zavedení nového pravidla pro zrušení registrace. Upravené podmínky by měly umožnit účinněji snížit riziko možných daňových úniků u výběru DPH. V této souvislosti

bylo zjištěno, že FÚ v některých případech nevyužily oprávnění dané ustanovením § 106 odst. 7 zákona o DPH, když daňovým subjektům nezrušily registraci k DPH, ačkoliv tito plátcí neplnili povinnosti vyplývající z tohoto zákona. Změnu ustanovení (kterou NKÚ také doporučil) spočívající v zavedení povinnosti správců daně zrušit plátcům registraci k DPH při opakovaném nepodání DAP zatím MF nenavrholo.

V předcházející kontrolní akci bylo zjištěno, že platná právní úprava umožňovala FÚ pro Prahu 1 zrušit registraci k DPH k 31. lednu následujícího kalendářního roku tzv. „neusazeným“ plátcům³, kterým nevznikla v průběhu běžného kalendářního roku žádná povinnost přiznat a zaplatit daň. FÚ pro Prahu 1 mnohdy těmto plátcům registraci k DPH nezrušil, neboť příslušné ustanovení stanovilo pro zrušení registrace nedostatečnou lhůtu. Tento problém byl odstraněn novelou zákona o DPH s účinností od 1. ledna 2009.

Otázka podmínek pro registraci a zrušení registrace k DPH v jednotlivých zemích byla také řešena na úrovni EU. V návrhu novely nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (dále jen „nařízení Rady o správní spolupráci“) je navrženo rozšířit stávající databáze v rámci EU, včetně databáze daňových identifikačních čísel plátců DPH. Otázky registrace a zrušení registrace byly zatím ponechány na národních legislativách členských států EU.

1.2 Souhrnná hlášení

Podle ustanovení § 102 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. prosince 2009 musel souhrnné hlášení (dále jen „SH“) podat plátec, který uskutečnil mj. dodání zboží do jiného členského státu EU osobě registrované k dani v jiném členském státě EU. Správce daně byl podle ustanovení § 102 odst. 5 zákona o DPH povinen údaje v SH prověřit, případné nejasnosti odstranit a údaje využít pro stanovení daňové povinnosti.

Hodnota dodání zboží do jiného členského státu EU uvedená v SH musela odpovídat hodnotě tohoto dodání uvedené v DAP za příslušné čtvrtletní zdaňovací období nebo součtu hodnot uvedených v jednotlivých DAP podaných za tři měsíční zdaňovací období. Správci daně měli případné rozdíly v hodnotách uváděných v SH a DAP prověřit.

V předcházející kontrolní akci bylo zjištěno, že tři z deseti kontrolovaných FÚ ve 39 případech nepostupovaly v souladu s ustanovením § 102 odst. 5 zákona o DPH, neboť neproověřily údaje uvedené v SH, ačkoliv rozdíly mezi hodnotami dodání zboží dle DAP a dle SH činily celkem 776 044 tis. Kč.

V této kontrolní akci bylo kontrolou postupu vybraných devíti FÚ zjištěno stejné pochybení (tj. neproověřování rozdílů hodnot dodání zboží uvedených v SH a DAP⁴) u **dvou FÚ, které ve čtyřech případech neproověřily rozdíly mezi hodnotami dodání zboží dle DAP a dle SH v celkové hodnotě 107 286 tis. Kč.**

Dále bylo kontrolou postupu FÚ zjištěno:

- **V sedmi případech po provedených vytykácích řízeních, které FÚ ukončily vydáním platebních výměrů, v nichž byla vyměřena změna hodnot dodání zboží do jiného členského státu v DAP v celkové výši 24 392 tis. Kč, FÚ nezajistily opravu údajů v SH v rámci daňového řízení ani nevyužily ustanovení § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a nevyzvaly daňové subjekty k opravě údajů podáním následného**

³ Jedná se o plátce, který nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu.

⁴ Rozdíly hodnot dosahující celkové výše 449 800 tis. Kč byly zjištěny u 52 daňových subjektů.

SH. Hodnoty dodání zboží do jiného členského státu uvedené v systému VIES⁵ nebyly opraveny, příp. ani doplněny.

- **Ve čtyřech případech**, kdy daňové subjekty podaly dodatečná DAP snižující hodnotu dodání zboží do EU v daném čtvrtletí o částku celkem 5 512 tis. Kč, přičemž následná SH na snížení hodnoty dodání zboží do jiného členského státu EU daňové subjekty nepodaly, **FÚ nevyužil ustanovení § 40 zákona o správě daní a poplatků a nevyzval daňové subjekty k podání následných SH. Hodnoty dodání zboží do jiného členského státu v systému VIES nebyly opraveny.**
- **V jednom případě**, kdy daňový subjekt podal následné SH, ve kterém stornoval dodání zboží českému plátcí v hodnotě 136 123 Kč, ale dodatečné DAP nepodal, **FÚ nevyužil ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků a neprovedl u daňového subjektu místní šetření, ačkoliv zde vznikla pochybnost o správnosti vykázaného základu daně při dodání zboží v tuzemsku.**

Nedostatečné využívání mechanismů pro kontrolu plnění povinností plátců DPH při uvádění údajů do SH bylo u finančních úřadů zjištěno i při této kontrolní akci (KA 09/11), avšak v menším rozsahu. Stále však zůstává problémem zajištění aktuálních, přesných a úplných údajů odesílaných do systému VIES.

V rámci mezinárodní spolupráce bylo v předcházející kontrolní akci doporučeno, aby všechny státy EU zavedly měsíční lhůtu pro podávání SH, umožňující včasější prověření hodnot intrakomunitárních transakcí. Směrnice Rady 2008/117/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství, zkracuje období, za něž se podávají SH o plnění uvnitř EU, na jeden měsíc. Toto opatření bylo v ČR implementováno prostřednictvím zákona o DPH s účinností od 1. ledna 2010.

1.3 Pořízení zboží z EU

FÚ prověřují vybrané případy rozdílů v hodnotách pořízeného zboží vykázaných v DAP tuzemských plátců a SH plátců z EU.

Nejčastější důvody nesrovnalostí v hodnotách vykázaných transakcí zjištěné u vybraných devíti kontrolovaných FÚ jsou uvedeny v grafech č. 1 a 2.

Graf č. 1 – Příčiny nesrovnalostí na straně pořizovatele z ČR (počty případů)



Zdroj: kontrolované FÚ.

⁵ Value Added Tax Information Exchange System – systém pro výměnu informací v oblasti DPH.

Graf č. 2 – Příčiny nesrovnalostí na straně dodavatele z EU (počty případů)



Zdroj: kontrolované FÚ.

Správce daně byl povinen údaje ověřit, případné nesrovnalosti odstranit a výsledky využít při stanovení daňové povinnosti podle ustanovení § 102 odst. 5 zákona o DPH, a to i v případě, že obdržel informace v rámci mezinárodní administrativní spolupráce.

V předcházející kontrolní akci bylo zjištěno, že čtyři FÚ nepostupovaly podle uvedeného ustanovení zákona o DPH, neboť ve 142 případech neprověřily správnost, pravdivost a úplnost údajů uvedených v DAP, přestože informace ze systému VIES poukazovaly na pochybnosti o správnosti údajů vykázaných v DAP ve výši 1 777 801 tis. Kč. V 54 případech správci daně zahájili prověřování rozdílů v celkové výši 1 344 900 tis. Kč až v průběhu kontroly NKÚ. Protože plátcům s povinností přiznat daň při pořízení zboží vznikl ve většině případů i nárok na odpočet DPH ve stejné výši, nevěnovaly některé FÚ včasnému prověřování rozdílů dostatečnou pozornost.

V této kontrolní akci (KA 09/11) došlo k výraznému poklesu případů, ve kterých byly zaznamenány nedostatky v postupu FÚ při prověřování rozdílů v hodnotách pořízení zboží. Tyto nedostatky byly zjištěny pouze u jednoho FÚ, který **ve dvou případech nepostupoval podle ustanovení § 102 odst. 5 zákona o DPH. Celkový rozdíl** mezi hodnotou pořízeného zboží deklarovanou tuzemskými plátcí v rámci jejich DAP a hodnotou dodaného zboží, jak ji uvedli plátcí z jiných členských států EU ve svých SH, **činil 6 247 tis. Kč.**

V kontrolovaném období evidovaly FÚ celkem 12 931 rozdílů v hodnotách pořízení zboží z jiných členských států EU, z toho bylo dle statistiky MF 9 292 případů na FÚ ověřeno (tj. 72 %). **Stejně jako v předcházející kontrolní akci bylo nejčastějším důvodem nesrovnalostí nepřiznané pořízení zboží českým plátcem (2 609 případů, tj. 28 %) v rámci DAP a chyby plátce z EU – dodavatele zboží (2 708 případů, tj. 29 %).** Jiné analýzy MF nezpracovává, jednotlivé případy se podrobně sledují na úrovni FÚ.

Ze statistiky MF vyplynulo, že nesrovnalosti v hodnotách pořízení zboží byly v 1 162 případech způsobeny časovým posunem při uvádění hodnot do DAP plátcí, nekontaktními daňovými subjekty⁶ nebo neuvedením pořízení zboží v DAP, kdy částka plnění byla pod limitem pro zasílání žádostí podle nařízení Rady o správní spolupráci. U devíti kontrolovaných FÚ bylo zjištěno 39 případů (z celkových 258, tj. 15 %) rozdílů v hodnotách pořízení zboží způsobených uvedením plnění z pořízeného zboží do DAP za jiné zdaňovací období. **Pokud FÚ prověřením nesrovnalostí zjistí, že by měl být údaj**

⁶ Nkontaktní daňový subjekt je subjekt, který se nezdržuje v sídle společnosti a nekomunikuje se správcem daně.

o pořízení zboží uveden v DAP za jiné než prověřované zdaňovací období, měl by (FÚ) ověřit, zda plátce toto pořízení zboží vykázal i v příslušném DAP. V opačném případě může docházet k daňovému úniku. Kontrolou byl např. zjištěn případ, kdy rozdíl v hodnotách pořízení zboží uvedených v DAP českého plátce a v hodnotách uvedených v systému VIES činil 30 950 tis. Kč. Tento rozdíl daňový subjekt zdůvodnil vykázáním fakturovaného plnění v jiném zdaňovacím období. Daňový subjekt dodatečné DAP k DPH do doby ukončení kontroly NKÚ nepodal a FÚ neobdržel odpověď na žádost o informaci ve smyslu nařízení Rady o správní spolupráci.

V případě nevěrohodných transakcí či nekontaktních daňových subjektů musí správci daně postupovat při stanovování daňové povinnosti za příslušné zdaňovací období v mezích zákonných možností (mohou využít vytýkácí řízení, místní šetření atd.). Dle judikatury není nekontaktnost subjektu jako důkaz pro neuznání nároku na odpočet DPH zcela dostačující. FÚ nejsou schopny zjistit, jaká byla skutečná celková výše daňové povinnosti nekontaktních daňových subjektů a jaká výše DPH měla být odvedena do státního rozpočtu.

Při řešení obchodních transakcí s dodavateli mimo území ČR je obstarávání důkazních prostředků velmi složité a časově náročné. Dle sdělení MF nemůže informace ze systému VIES samostatně obstát jako důkazní prostředek. **Kontrolované FÚ při využívání informací získaných prostřednictvím mezinárodní výměny informací (dle nařízení Rady o správní spolupráci) pro stanovení základu DPH a výše DPH za jednotlivá zdaňovací období u nekontaktních subjektů postupovaly odlišně. U dvou FÚ bylo v šesti případech zjištěno, že FÚ informace získané v rámci mezinárodní administrativní spolupráce členských států EU využily ke stanovení základu daně v celkové výši 30 092 tis. Kč. Dva FÚ, kterým se nepodařilo získat jiné důkazy, řízení k dodatečnému vyměření DPH nezačaly.**

Změna zákonné úpravy podporující důkazní sílu informací získaných v rámci mezinárodní správní spolupráce při daňovém řízení by přispěla ke snížení rizika možných daňových úniků na DPH.

1.4 Vybrané případy mezinárodní administrativní spolupráce

V předcházející kontrolní akci byly ve spolupráci s BRH prověřeny případy obchodních transakcí uskutečněných mezi plátcí DPH v ČR a SRN. Pro následnou kontrolu správy DPH bylo vybráno deset případů, které v průběhu předcházející kontrolní akce nebyly dořešeny. Tato kontrolní akce (KA 09/11) ověřila, že u vybraných případů obchodních transakcí mezi plátcí z ČR a SRN byla většina daňových řízení dokončena a na jejich základě byla dodatečně vyměřena DPH v ČR nebo v SRN. Pouze v jednom případě se rozdíl v hodnotě pořízeného zboží v ČR ve výši 134 273 Kč nepodařilo ani po provedeném daňovém řízení objasnit.

Na základě spolupráce s BRH bylo zjištěno, že ve třech případech nebyly v SRN na základě opravených hodnot DPH v DAP opraveny příslušné hodnoty dodání zboží v SH německých plátců. **Důsledkem je skutečnost, že v systému VIES zůstávají stále neaktuální údaje týkající se dodání zboží od některých plátců ze SRN.**

2. Systém EUROCANET

Systém EUROCANET představuje síť pro výměnu informací mezi členskými státy EU v oblasti boje proti daňovým únikům na DPH. Jeho cílem je odhalování rizikových obchodních transakcí a subjektů zapojených do organizovaného podvodu s DPH. Systém EUROCANET vyvinula belgická daňová správa ve spolupráci s ostatními členskými státy

a za podpory Evropské komise (dále také „Komise“) a OLAF⁷. Účast členských států EU je dobrovolná. Signální informace⁸ ze systému EUROCANET jsou v ČR prověřovány místně příslušnými FÚ a výsledky prověřování jsou zpětně zasílány do Belgie, odkud jsou předávány ostatním členským státům EU.

V kontrolovaném období bylo v systému EUROCANET uvedeno 509 obchodních transakcí, v nichž bylo zapojeno celkem 93 českých daňových subjektů, které měly pořídit zboží v hodnotě 354 093 tis. EUR od daňových subjektů, které byly v daném členském státě EU vybrány pro sledování v systému EUROCANET. Kontrole byly na šesti FÚ podrobeny spisy 34 daňových subjektů s celkovou hodnotou pořízení zboží 68 035 tis. EUR.

Prověřením signálních informací byly zjištěny tyto skutečnosti:

- U devíti daňových subjektů nemohly FÚ vyloučit zapojení do tzv. karuselových⁹ obchodů, přičemž pět daňových subjektů bylo nekontaktních. U těchto subjektů se FÚ nepodařilo zahájit daňové řízení.
- **Ve třech případech**, kdy daňové subjekty přiznaly pořízení zboží z jiného členského státu v DAP za nesprávné zdaňovací období, **FÚ nevyměřil úrok z prodlení v celkové výši 44 194 Kč. Nepostupoval tedy v souladu s ustanovením § 104 odst. 2 zákona o DPH.**
- V osmi případech FÚ nepostupovaly v souladu s ustanovením § 102 odst. 5 zákona o DPH, protože neodstranily nejasnosti týkající se pořízení zboží, následného dodání nebo vývozu zboží v celkové hodnotě 58 076 tis. EUR. Nejasnosti spočívaly v rozdílu hodnot transakcí uvedených v signálních informacích ze systému EUROCANET a v DAP, daňové evidenci nebo účetnictví.
- Ve dvou případech FÚ nevyužily oprávnění dané jim ustanovením § 106 odst. 7 zákona o DPH a nezrušily plátcům registraci k DPH. V jednom případě FÚ zahájil úkony směřující ke zrušení registrace k DPH v průběhu kontroly NKÚ.
- V jednom případě FÚ nepostupoval v souladu s ustanovením § 102 odst. 5 zákona o DPH, přestože z porovnání skutečností zjištěných na základě výměny informací (dle nařízení Rady o správní spolupráci) a provedeného daňového řízení vyplynuly pochybnosti o existenci odběratele v jiném členském státě EU, přepravě a místě dodání zboží. **FÚ umožnil uplatnit osvobození od DPH ve smyslu ustanovení § 64 zákona o DPH při dodání zboží v celkové hodnotě 16 163 tis. EUR do jiného členského státu.**

Rizikové transakce, uvedené v signálních informacích systému EUROCANET, kontrolované FÚ ve většině případů prověřovaly a MF zajišťovalo zpětné zasílání informací koordinátorovi systému do Belgie. V případě potřeby získání dalších informací využívaly FÚ mezinárodní výměnu informací ve smyslu nařízení Rady o správní spolupráci. U třech českých daňových subjektů se správci daně nepodařilo prokázat zapojení do karuselových obchodních transakcí nebo podvodné jednání, přestože byly prokázány obchodní vztahy s podezřelými společnostmi z jiných členských států EU. České daňové subjekty měly většinou všechny příslušné doklady zahrnuté v účetnictví; DAP, resp. SH, podaly v souladu se zákonem o DPH. **Správci daně mají při prověřování rizikových transakcí (zejména v souvislosti s prověřováním tzv. missing traders¹⁰) omezené možnosti a pouze z kontroly dokladů je obtížné daňovému subjektu zapojenému do tzv. karuselových obchodů prokázat podvodné jednání.**

⁷ Evropský úřad boje proti podvodům; zkratka je odvozena z francouzského *l'Office européen de lutte antifraude*).

⁸ Signální informace je informace upozorňující na rizikovost obchodní transakce nebo subjektu.

⁹ Karuselový obchod je obchod s cílem neoprávněně uplatnit nárok na odpočet DPH.

¹⁰ Obchodník, který je v řetězci plátců DPH nekontaktní osobou, tzv. „zmizí“.

K omezení daňových podvodů na DPH by přispělo zpřísnění podmínek pro registraci plátce k DPH a pružnější rušení registrace. V případě daňových subjektů zapojených do karuselových podvodů dochází k registraci k DPH za účelem vykazování fiktivních dodávek zboží v rámci EU nebo za účelem vydávání formálně správných daňových dokladů plátcům, kteří na jejich základě neoprávněně čerpají odpočty DPH.

V případech, u nichž existuje podezření na zapojení daňových subjektů do karuselových podvodů a dochází k dovozu a vývozu zboží ze třetích zemí, by bylo vhodné zajistit větší vzájemnou spolupráci celních a finančních orgánů směřující k ověření informací, které se týkají identifikace a fyzického pohybu zboží v rámci EU. Výměny informací v systému EUROCANET se v kontrolovaném období neúčastnily tři členské státy EU. Závěry této kontrolní akce jsou potvrzovány snahou Komise i Evropského parlamentu směřující k posílení účinnosti systému EUROCANET formou povinné účasti členských států, a to na základě odpovídající právní úpravy v rámci EU.

3. Mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek

Postup a podmínky, za kterých orgány ČR poskytují, požadují nebo přijímají mezinárodní pomoc v rámci vzájemné spolupráce s členskými státy EU nebo státy, s nimiž ČR uzavřela mezinárodní smlouvu o spolupráci při vymáhání pohledávek, upravuje zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek“).

Počty přijatých a odeslaných žádostí o informace, žádostí o doručení a žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek jsou za roky 2006–2008 uvedeny v tabulkách č. 4 a 5.

Tabulka č. 4 – Souhrn přijatých žádostí za roky 2006–2008

	Počet žádostí o informace	Počet žádostí o doručení	Počet žádostí o vymáhání	Výše vymáhaných pohledávek (EUR)
2006	7	62	121	17 745 609,59
2007	20	32	24	8 914 636,13
2008	19	62	103	11 317 690,24

Zdroj: MF.

Tabulka č. 5 – Souhrn odeslaných žádostí za roky 2006–2008

	Počet žádostí o informace	Počet žádostí o doručení	Počet žádostí o vymáhání	Výše vymáhaných pohledávek (EUR)
2006	11	5	15	238 296,13
2007	2	0	107	34 404 428,65
2008	41	6	49	7 108 912,48

Zdroj: MF.

MF zpracovává v souladu s ustanovením § 13 odst. 4 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek každý rok pro Komisi statistické údaje týkající se mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek. Kontrolou bylo zjištěno, že MF podhodnotilo statistické údaje v důsledku chyby v položce vymáhaných pohledávek v roce 2008 o 5 250 tis. EUR, a to uvedením nesprávné hodnoty vymáhané pohledávky na DPH (jednalo se o posun desetinné čárky po přepočtu pohledávky z korun českých na hodnotu v eurech). Uvedená chyba se následně promítna do statistik Komise.

Kontrolou bylo na MF podrobena 16 žádostí o doručení, 31 žádostí o informace a 114 žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek¹¹, z toho:

- 96 žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek na DPH přijatých z jiných členských států EU a
- 18 žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek na DPH obdržených od správců daně v ČR.

Kontrolou 96 žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek na DPH přijatých z jiných členských států EU v celkové hodnotě 223 043 tis. Kč bylo zjištěno, že:

- devět pohledávek bylo vymoženo v plné výši 2 091 tis. Kč;
- ze 14 částečně vymožených pohledávek v celkové výši 12 324 tis. Kč bylo vymoženo celkem 2 872 tis. Kč;
- v šesti případech FÚ povolily zaplatit pohledávky v celkové výši 1 999 tis. Kč ve splátkách;
- ve 14 případech se správci daně nepodařilo dlužníka zkontaktovat, ve 27 případech nezjistily FÚ u dlužníka žádný majetek;
- dva daňové subjekty zaplatily dlužné částky dvakrát. V jednom případě MF pověřilo místně příslušný FÚ vymáháním pohledávky ve výši 84 846 Kč až šest měsíců poté, kdy obdrželo informaci o zaplacení pohledávky v SRN. FÚ uvedenou pohledávku od daňového subjektu vymohl.

Kontrolou bylo zjištěno, že z kontrolovaných 96 žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek přijatých z jiných členských států EU v **85 případech MF v kontrolovaném období nepostupovalo v souladu s ustanovením § 6 odst. 6 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek, neboť o stavu vymáhání neinformovalo příslušný orgán jiného státu ve lhůtě šesti měsíců ode dne potvrzení o obdržení žádosti.** Ve zbylých jedenácti případech byly žádosti o vymáhání orgánem jiného státu vzaty zpět. **MF zejména v letech 2006 a 2007 pověřovalo správce daně provedením úkonů souvisejících s vymáháním pohledávek na základě přijatých žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek v nepřiměřeně dlouhých lhůtách od přijetí těchto žádostí.** Například ve čtyřech případech MF pověřilo správce daně provedením úkonů až po uplynutí 14 až 20 měsíců od potvrzení přijetí žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek.

Obdobná situace byla zjištěna i v případě žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek obdržených od správců daně v ČR. Z 18 žádostí obdržených od FÚ zaslalo MF 14 žádostí příslušnému orgánu jiného státu EU v nepřiměřeně dlouhých lhůtách. Např. ve dvou případech byla žádost o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek zaslána příslušnému orgánu jiného členského státu EU až za více než 18 měsíců od přijetí žádosti od místně příslušného FÚ.

Tato skutečnost měla v některých případech negativní vliv na výsledek vymáhání pohledávek v ČR. Kontrolou u vybraných FÚ bylo např. zjištěno:

- v případě vymáhání pohledávky, která činila 3 116 tis. Kč, MF opožděným postoupením žádosti o pomoc při vymáhání pohledávky správci daně znemožnilo částečné uspokojení pohledávky ve výši 4 704 EUR;
- MF předalo správci daně odpověď na žádost o informace odeslanou do jiného členského státu EU po lhůtě pro vymáhání. Správce daně odeslal žádost o informace dne 30. listopadu 2006 (výše pohledávky na DPH včetně příslušenství činila 288 tis. Kč) s tím, že lhůta pro vymáhání uplyne dne 1. ledna 2009. Přesto MF odeslalo žádost o informace

¹¹ Žádosti se týkaly mezinárodní pomoci v letech 2006, 2007 a 2008.

až dne 7. srpna 2008, tj. po 20 měsících. Odpověď dožádaného orgánu s požadovanými informacemi byla MF a následně správci daně doručena až v březnu 2009, tedy po uplynutí termínu pro vymáhání.

U 15 kontrolovaných FÚ bylo zkontrolováno 41 žádostí o informace, žádostí o doručení a žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek na DPH. Kontrolou bylo zjištěno, že v níže popsaných případech FÚ neuplatnily zákonný nárok vymáhat pohledávky nebo stanovit úroky z prodlení:

- V jednom případě FÚ nepožádal jiný členský stát EU o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek ve výši 663 690 Kč (z toho DPH ve výši 13 622 Kč) před uplynutím pětileté lhůty od možnosti pohledávku vymáhat podle článku 14 písm. b) směrnice Rady č. 2008/55/ES o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření.
- Jeden FÚ ve třech odeslaných žádostech o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek nestanovil úroky z prodlení podle ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků v celkové výši 433 tis. Kč do dne, kdy dožádaný stát vydal potvrzení o převzetí žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek; úroky tudíž nebyly předány k mezinárodnímu vymáhání.

Dále bylo kontrolou zjištěno, že:

- v osmi případech žádostí o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek na DPH zaslaných do ČR nezjistily FÚ u dlužníků žádný vymahatelný majetek – v jednom případě FÚ nezjišťoval majetek dlužníka v době šetření žádosti dostatečně;
- u tří daňových subjektů nebylo možné zahájit řízení k vymáhání pohledávek na DPH.

Výsledky vymáhání byly ovlivněny také tím, že některé daňové subjekty nedisponovaly žádným majetkem anebo nebylo možné daňové subjekty zkontaktovat. Z kontrolovaného objemu pohledávek ve výši 219 221 tis. Kč uvedených v 85 přijatých žádostech o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek na DPH, které nebyly příslušným orgánem jiného členského státu vzaty zpět, bylo vymoženo celkem 4 963 tis. Kč, což je 2,26 %.

Nízkou účinností mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek se zabývala i Evropská komise. Podle informací členských států EU bylo možné míru globálního vymožení pohledávek odhadnout na cca 5 %. **Proto je potřeba na vnitrostátní úrovni posílit nástroje k vymáhání pohledávek a na úrovni EU zlepšit vzájemnou pomoc v této oblasti.**

4. Kontrola velkých daňových subjektů

Správa DPH u velkých daňových subjektů (dále jen „VDS“) byla zajišťována obdobně jako u ostatních daňových subjektů. Procesní postup při kontrole VDS vychází ze zákona o správě daní a poplatků.

VDS definovalo Ministerstvo financí jako fyzické či právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a jejichž čistý obrat za zdaňovací období uváděný v přiznání k dani z příjmů fyzických osob / právnických osob dosáhl částky 2 mld. Kč nebo vyšší.

Tabulka č. 6 – Počet VDS

Rok	Počet
2006	644
2007	756
2008	688

Zdroj: MF.

VDS byly kontrolovány odděleními specializovaných kontrol, které jsou zřízeny celkem u 13 FÚ, anebo pracovníky kontrolních oddělení místně příslušných FÚ. V období od 1. ledna 2006 do 30. června 2009 provedly kontrolované FÚ kontrolu odvádění DPH u 110 VDS a na základě zpráv z kontrol byl čtyřiceti pěti VDS doměřen odvod za DPH v úhrnné výši 49 316 tis. Kč. V kontrolách FÚ zaměřených u VDS na oblast DPH se nejčastěji objevovala tato zjištění:

- VDS neoprávněně uplatňovaly nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění,
 - která nebyla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 zákona o DPH;
 - která byla použita pro reprezentaci dle § 75 odst. 3 zákona o DPH;
 - na základě daňových dokladů, které nebyly vystaveny dle § 73 odst. 1 zákona o DPH;
- VDS nepřiznávaly DPH na výstupu dle § 21 odst. 1 zákona o DPH.

Počet daňových kontrol (provedených odděleními specializovaných kontrol FÚ) a výsledky těchto kontrol jsou uvedeny v tabulce č. 7.

Tabulka č. 7 – Kontroly provedené odděleními specializovaných kontrol FÚ

		2006	2007	2008
Počet kontrol	Celkem	527	680	456
	z toho k DPH	194	237	155
Doměřeno z kontrol (v Kč)	Celkem	544 854 571	590 421 356	240 175 913
	z toho k DPH	346 895 283	372 276 112	26 861 519

Zdroj: MF.

Dokumentaci o provedených kontrolách u VDS včetně zprávy o kontrole archivoval místně příslušný FÚ, který také prováděl ostatní řízení podle zákona o správě daní a poplatků. Rozdělení daňového řízení, kdy kontrolou bylo pověřeno oddělení specializovaných kontrol, správu daní komplikovalo. MF navrhlo situaci řešit změnou zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a to zřízením specializovaného FÚ s celostátní působností pro vybrané daňové subjekty (mj. pro právnické osoby založené za účelem podnikání, které dosáhly obrátu více než 2 mld. Kč).

5. Ostatní

V rámci této kontrolní akce byl zjištěn případ, kdy plátce uhradil závazek vůči zahraničnímu daňovému subjektu se sídlem v jiném členském státě EU v hotovosti nad limit stanovený zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“). Úhrada byla provedena v jiném členském státě EU při převzetí zboží.

Stávající úprava zákona o omezení plateb v hotovosti se vztahuje jen na platby v hotovosti uskutečněné na území ČR. Jedná-li se o transakci stejného typu, avšak uskutečněnou na území jiného členského státu EU, zákonné omezení se na provedenou platbu nevztahuje. Při

obchodních transakcích v rámci EU tak nadále existuje riziko platby v hotovosti za účelem daňového úniku (např. na spotřební dani a DPH).

Podle důvodové zprávy k zákonu o omezení plateb v hotovosti je cílem tohoto zákona racionalizace a optimalizace peněžního hotovostního oběhu, působení proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a omezení daňových úniků. Naplnění tohoto cíle ztěžuje absence komunitární úpravy v této oblasti.

III. Vyhodnocení

Tato kontrolní akce se zaměřila na ověření postupu správců daně při správě DPH u vybraných oblastí a navázala na obdobně zaměřenou předcházející kontrolní akci NKÚ č. 06/27. NKÚ kontrolní akci provedl ve spolupráci s BRH. Spolupráce se zaměřila především na prověření vybraných rizikových obchodních transakcí uskutečněných mezi plátcí z ČR a SRN, mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek a porovnání systému kontroly DPH u velkých společností v obou zemích.

Z následné kontroly správy DPH u dodání a pořízení zboží z jiných členských států EU vyplynulo, že nedostatky v postupu správců daně při prověřování správnosti DPH v této oblasti byly zjištěny již v podstatně menším rozsahu. Kontrolou bylo např. zjištěno, že dva FÚ ve čtyřech případech neproověřily rozdíly mezi hodnotami dodání zboží dle DAP a dle SH v celkové výši 107 286 tis. Kč.

Byly zjištěny některé přetrvávající problémy při správě DPH, např. v zajištění aktualizace, přesnosti a úplnosti údajů odesílaných do systému VIES. V jedenácti případech FÚ nezajistily opravu údajů uvedených v SH v celkové výši 29 904 tis. Kč. V rámci spolupráce s BRH bylo zjištěno, že ve třech případech nebyly v SRN na základě provedených daňových řízení opraveny příslušné hodnoty dodání zboží v SH německých plátců. V důsledku toho v systému VIES stále zůstávají neaktuální údaje týkající se dodání zboží v rámci EU.

V kontrolovaném období došlo ke změnám zákona o DPH potvrzujícím doporučení vzešlá z výsledků předcházející kontrolní akce NKÚ. Byla např. zkrácena lhůta pro podávání SH na jeden měsíc a upravena lhůta pro rušení registrace tzv. neusazených plátců DPH. Změnu ustanovení, kterou NKÚ rovněž doporučil a která spočívá v zavedení povinnosti správců daně zrušit plátcům při opakovaném nepodání DAP registraci k DPH, zatím MF nenavrhl.

Při ověřování rizikových obchodních transakcí působily FÚ velké problémy daňové subjekty, se kterými nebylo možné zahájit daňové řízení, nebo daňové subjekty, u kterých existovalo podezření na zapojení do karuselových podvodů. Proto je vhodné zajistit užší vzájemnou spolupráci celních a finančních orgánů, aby bylo možné lépe ověřovat informace týkající se identifikace a fyzického pohybu zboží v rámci EU. K omezení daňových úniků by přispělo také zpřísnění podmínek pro registrování plátců DPH a pružnější rušení registrací.

Negativní vliv na výsledek vymáhání pohledávek měla v kontrolovaném období skutečnost, že MF v letech 2006 a 2007 zasílalo obdržené žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek na DPH k vyřízení pověřeným FÚ v nepřiměřeně dlouhých lhůtách od přijetí žádostí z EU. Např. ve čtyřech případech pověřilo MF správce daně až po uplynutí 14 až 20 měsíců od přijetí žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek na DPH. V roce 2008 došlo ze strany MF ke zkrácení těchto lhůt. Výsledky vymáhání byly ovlivněny také tím, že některé daňové subjekty nedisponovaly žádným majetkem nebo nebylo možné daňové subjekty zkontaktovat.

Na základě mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek bylo z kontrolovaného objemu 219 221 tis. Kč vymoženo pouze 2,26 % pohledávek, přičemž na úrovni EU se míra globálního vymožení pohledávek odhaduje na 5 %. Podle Komise je ke zvýšení účinnosti mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek potřeba na vnitrostátní úrovni posílit nástroje k vymáhání pohledávek a na úrovni EU posílit a usnadnit vzájemnou pomoc.

Kontrolu VDS zajišťovala jak kontrolní oddělení místně příslušných FÚ, tak oddělení specializovaných kontrol, zřízená na 13 FÚ. Tento stav způsobuje komplikace při správě daní. MF proto předložilo návrh změny zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, kde navrhuje zřídit specializovaný FÚ s celostátní působností pro vybrané daňové subjekty, mezi něž jsou zahrnuty i VDS s obratem vyšším než 2 mld. Kč.

Pro zajištění účelu zákona o omezení plateb v hotovosti je zřejmá absence komunitární úpravy v této oblasti. Národní úprava limitů pro hotovostní platby není dostačující pro splnění zamýšleného cíle tohoto zákona, kterým je racionalizace a optimalizace peněžního hotovostního oběhu, omezení daňových úniků a působení proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.

Příloha

Seznam zkratk

BRH	Bundesrechnungshof (Spolkový účetní dvůr Spolkové republiky Německo)
ČR	Česká republika
DAP	daňové přiznání k dani z přidané hodnoty
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FÚ	finanční úřad
KA	kontrolní akce
Komise	Evropská komise
MF	Ministerstvo financí České republiky
nařízení Rady o správní spolupráci	nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům (z francouzského <i>l'Office européen de lutte antifraude</i>)
předcházející kontrolní akce	kontrolní akce NKÚ č. 06/27 – <i>Správa daně z přidané hodnoty po vstupu České republiky do Evropské unie</i>
SH	souhrnné hlášení
SRN	Spolková republika Německo
VIES	VAT Information Exchange System (systém pro výměnu informací v oblasti DPH)
VDS	velký daňový subjekt
tato kontrolní akce	kontrolní akce NKÚ č. 09/11 – <i>Správa daně z přidané hodnoty</i>
zákon o DPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
zákon o správě daní a poplatků	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek	zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek
zákon o omezení plateb v hotovosti	zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů