

00/13

Daň z přidané hodnoty a spotřební daně *)

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu na rok 2000 pod č. 00/13. Kontrolu řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. František Bárta.

Kontrolovaným obdobím byly roky 1998 a 1999, v případě věcných souvislostí i roky související.

Cílem kontroly bylo prověřit správu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a spotřebních daní (dále jen „SPD“).

Kontrolu provedly v období od června do října roku 2000 skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státního rozpočtu a z územních odborů: severovýchodní Čechy, západní Čechy, jižní Čechy, střední Morava, severní Morava.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo financí;

vybraní správci daní:

Finanční úřady (dále jen „FÚ“) v Praze-Modřanech, Praha-východ, v Mimoní, v Plzni, v Písku, v Prostějově, v Karvině.

Vybraní plátců DPH a SPD:

MEGA a. s., Stráž pod Ralskem, Pod Vinicí 83; MEGALAB s. r. o., Stráž pod Ralskem; Stavební společnost SIPA s. r. o., Plzeň, Škvřánská 52; WESTAV, spol. s r. o., Plzeň, Železniční 28; POLARI spol. s r. o., Nádražní 448, Písek; Technické služby Karviná, a. s., Karviná-Nové Město; Stavební společnost Darkov, spol. s r. o., Karviná-Fryštát; PhDr. Barbora Zuberová, Prostějov, Dolní 20; Palírna u Zeleného stromu-Starorežná Prostějov, komanditní společnost, Prostějov, Dykova 8; Danone Čokoládovny, a. s., Praha 4-Modřany, Mezi vodami 27; VALDŠTEJNSTAV s. r. o., Zdiby, Přemýšlení 110, Praha-východ.

Ministerstvo financí bylo mezi kontrolované osoby zařazeno pouze k ověřování nebo získání potřebných údajů.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podaly dvě kontrolované osoby, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutím o námitkách.

Odvolání proti rozhodnutí o námitkách, které podala jedna kontrolovaná osoba, bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ.

K o l e g i u m N K Ú na svém XXI. zasedání, konaném dne 13. prosince 2000,

s c h v á l i l o usnesením č. 8/XXI/2000
k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

*) Pozn. redakce: Tabulky uvedené z vydavatelských důvodů v příloze jsou součástí kontrolního závěru.

I. Úvod

Kontrola byla provedena na vybraných FÚ a u vybraných plátců DPH a SPD. Byla zaměřena na prověření činnosti FÚ, zejména na správnost a včasnost odvodu daně z přidané hodnoty a spotřebních daní včetně vymáhání jejich nedoplatků.

Ke kontrole správců daně byly vybrány daňové spisy plátců nebo plátců s vysokou daňovou povinností, vysokými nadměrnými odpočty nebo vysokými nedoplatky daní.

Ke kontrole plátců byli vybráni plátců buď s vysokou daňovou povinností, nebo s vysokými nadměrnými odpočty.

Kontrolovanou oblast upravují zejména následující právní předpisy:

zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků;
zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty;
zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.

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

Výnosy kontrolovaných daní patří mezi rozhodující příjmy státního rozpočtu. Jejich podíl na těchto příjmech byl v roce 1998 61,2 % a v roce 1999 65,3 %, což představuje meziroční nárůst o 4,1 %. Strukturu výběru DPH a SPD za roky 1998 a 1999 v ČR uvádí tabulka č. 1 (viz příloha na str. 265) a strukturu výběru DPH a SPD za roky 1998 a 1999 u kontrolovaných FÚ uvádí tabulka č. 2 (viz příloha na str. 265).

Výběr daní byl ovlivněn u FÚ v Prostějově SPD z lihu a lihovin, u FÚ v Plzni SPD z piva, lihu a lihovin, u FÚ Praha-východ nadměrnými odpočty DPH u výrobce letadel a u FÚ v Praze-Modřanech vrácenou SPD při dovozu tabáku.

II. Kontrolou bylo zjištěno:**A. Správa daní****1. Evidence daňových subjektů****a) Registrace plátců**

Registrace nových plátců je prováděna na základě tiskopisu „Přihláška k registraci, oznámení o změně sídla, bydliště“. Správce daně přiděluje zaregistrovaným plátcům daňové identifikační číslo, vydává osvědčení o provedené registraci a přeregistraci a tyto údaje ukládá do evidence daní. V této agendě nebyly shledány závady.

b) Zrušení registrace

Správce daně rozhodoval o zrušení registrace při neplnění zákonem stanovených podmínek (neuskutečňování zdanitelného plnění, zánik nebo výstup daňového subjektu ze sdružení, nedosažení zákonného obrátu apod.) jen na základě skutečností uvedených plátcem a s přihlédnutím k jeho znalosti daňového subjektu. Návrh na vytýkáci řízení podle § 43 nebo k provedení daňové kontroly podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb. podával jen ojediněle. Správnost údajů plátce tak nebyla řádně ověřována.

2. Systém kontrol a místních šetření

Tento systém není zatím na potřebné úrovni a kontrolované FÚ nevyužívaly dostatečně oprávnění k daňové kontrole podle § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.

U DPH bylo FÚ v roce 1998 zkontrolováno 5,7 % plátců a byla doměřena daň s příslušenstvím ve výši 163 687 tis. Kč; v roce 1999 bylo zkontrolováno 5,9 % plátců a doměřena daň s příslušenstvím ve výši 91 826 tis. Kč. U místních šetření podle § 15 zákona č. 337/1992 Sb. činila doměřená daň s příslušenstvím 25 671 tis. Kč v roce 1998 a v roce 1999 to bylo 7 369 tis. Kč.

U kontrol SPD, které jsou prováděny téměř u všech plátců vzhledem k jejich malému počtu, činila v roce 1998 doměřená daň s příslušenstvím 31 333 tis. Kč a v roce 1999 to bylo 12 937 tis. Kč.

Při kontrole daňových spisů plátců s vyššími nadměrnými odpočty DPH v letech 1998 a 1999 bylo např. zjištěno:

- Daňový subjekt byl od 6. 1. 1999 registrován jako plátcem DPH (správce daně mu s účinností od tohoto data uložil záznamní povinnost). V daňovém spisu jsou založeny opakovaně téměř každý měsíc protokoly o ústním jednání s plátcem, jehož účelem bylo prověřit správnost uplatňovaného nadměrného odpočtu. V nich je konstatováno, že byly namátkou překontrolovány a do spisu založeny fotokopie faktur se základní sazbou u přijatých zdanitelných plnění z tuzemska. Na žádném záznamu není uvedeno, zda byly zjištěny nedostatky. Ve spise jsou založeny i faktury, které byly zařazeny do přijatých zdanitelných plnění (a na jejichž základě byl nárokován odpočet DPH), které však nesplňovaly podmínky pro uplatnění odpočtu (např. v prosinci 1999 faktura na zboží ve výši 8 mil. Kč, osvobozeného od DPH, i když jeho vývoz nebyl uskutečněn). Také „Přiznání k dani z přidané hodnoty“, vyhotovovaná každý měsíc daňovým subjektem, neobsahovala požadované údaje uložené na základě záznamní povinnosti. Přesto nárokován nadměrný odpočet byl v roce 1999 ve výši 5 424 tis. Kč správcem daně uznán a poukázán na účet daňového subjektu.
- Správce daně vracel nadměrné odpočty daňovému subjektu, u něhož provedl pouze místní šetření a nezjistil žádné závady. Ke dni místního šetření vrátil již 60 947 147 Kč. Téměř o rok později, kdy vrácené nadměrné odpočty dosáhly výše 94 217 856 Kč, zahájil u tohoto daňového

subjektu kontrolu. Při kontrole byly zjištěny závažné nedostatky a došlo k dodatečnému vyměření DPH ve výši 121 162 843 Kč (doměření do konce roku 1996). Současně bylo podáno oznámení o podezření ze spáchání trestného činu. V průběhu kontroly však byla firma převedena na jiného majitele s bydlištěm v zahraničí (povolený pobyt na území ČR do 15. 2. 1998). Na udávané adrese se nevyskytoval a s pracovníky firmy komunikoval pouze telefonicky (z Madagaskaru). V době kontroly dle výkazu nedoplatků dlužila firma jen na DPH 229 513 405 Kč.

Včasná a důsledná kontrola ze strany správce daně mohla zabránit vzniku této stamilionové pohledávky, která je de facto nedobytná.

3. Daňové nedoplatky

a) Stav nedoplatků

Celkové nedoplatky se u kontrolovaných FÚ v roce 1999 zvýšily oproti roku 1998 o cca 22 %, z toho u nepřímých daní (DPH + SPD) o cca 10 %. Jejich stavy v jednotlivých letech uvádějí tabulka č. 3 (viz příloha na str. 265) a tabulka č. 4 (viz příloha na str. 266).

Dle odhadu kontrolovaných FÚ je 55 % - 75 % nedoplatků nedobytných. FÚ v Plzni odhaduje jejich nedobytnost dokonce na 75 % - 80 %.

b) Vymáhání daňových nedoplatků

Tato činnost správců daní stále nepřináší žádoucí výsledky. Vymožené částky se v kontrolovaném období pohybovaly do 8 % z celkové částky nedoplatků. Např.:

- FÚ v Písku vymohl v roce 1998 nedoplatky na DPH ve výši 15 262 tis. Kč, tj. cca 13 %, a 12 876 tis. Kč v roce 1999, tj. cca 8 % z celkových nedoplatků DPH.
- FÚ v Karviné vymohl v roce 1998 nedoplatky na DPH ve výši 8 344 tis. Kč, tj. cca 7 %, a v roce 1999 ve výši 4 326 tis. Kč, tj. cca 5 % z celkových nedoplatků DPH.
- FÚ v Mimoně vymohl v roce 1998 nedoplatky na DPH ve výši 1 064 tis. Kč, tj. cca 3 %, a v roce 1999 ve výši 1 818 tis. Kč, tj. cca 4 % z celkových nedoplatků DPH.
- FÚ Praha-východ eviduje 25 dlužníků DPH s nedoplatkem vyšším než 1 mil. Kč. Z tohoto počtu je na 16 z nich vyhlášen konkurz s celkovým nedoplatkem cca 75 mil. Kč. Dle vyjádření FÚ uspokojování daňových pohledávek přihlášených do konkurzu dosahuje max. 10 % z jejich objemu.

c) Další příčiny růstu daňových nedoplatků

- Současná právní úprava, která umožňuje stejným fyzickým osobám podnikatelskou činnost v rámci několika právnických osob, z nichž jedna se výrazně zadlužila. Její daňové dluhy nebudou nikdy zaplacený.
- Např.: Daňový subjekt - společnost s ručením omezeným - se jako dlužník domáhal prohlášení konkurzu na svůj majetek z důvodu neschopnosti splácet své závazky přibližně vůči 80 věřitelům. Soud žádosti vyhověl. Správce daně sestavil výkaz nedoplatků ve výši 2 621 898 Kč a tuto pohledávku přihlásil do konkurzního řízení. Společnost však nemá téměř žádný majetek a pohledávka nebude zřejmě uspokojena.

– Bylo zjištěno, že současně existuje druhá společnost s ručením omezeným založená stejnými osobami a s obdobným předmětem podnikání. Obě byly vzájemně propojené i obchodními vztahy. Druhá společnost pokračovala v době kontroly v činnosti.

Platby faktur v hotovosti umožňují nekontrolovatelné „obchodní transakce“, na jejichž základě jsou uplatňovány nadměrné odpočty.

Např.: U plátce bylo provedeno místní šetření nadměrného odpočtu DPH. Protože vznikly určité pochybnosti, byla zahájena kontrola.

Při kontrole plátce neprokázal zdanitelné plnění fakturované ve výši 6 632 522 Kč a uhrazené v hotovosti, u něhož uplatnil nadměrný odpočet. Faktury navíc vyřadil z účetní evidence s odůvodněním, že se domnívá, že jejich plnění nebylo provedeno. Uplatněný nadměrný odpočet činil 986 962 Kč.

B. Plátci

Nedodržováním zákona č. 588/1992 Sb. zkrátily plátci příjmy státního rozpočtu celkem o 1 937 tis. Kč. Např.:

- Plátce použil při fakturaci sníženou 5% sazbu DPH místo 22% sazby základní. Tím zkrátit daňovou povinnost o 120 tis. Kč.
- Plátce neodváděl za zdaňovací období květen - srpen 2000 DPH ze vzorků pro kontraktační jednání. Hodnota poskytnutých vzorků za uvedené období činila 1 152 521 Kč. Z této částky nebyla odvedena 5% DPH, a tím byly příjmy státního rozpočtu kráceny o 57 626 Kč.

Některá další kontrolní zjištění u plátců jsou využita v části A tohoto kontrolního závěru.

III. Vyhodnocení

Kontrolní akce NKÚ s obdobným zaměřením byla provedena také v roce 1997. Zjištění z této kontrolní akce potvrzují, že řada nedostatků se stále opakuje. Jde především o nedostatky, které je možné odstranit upřesněním platné právní úpravy, a nedostatky v činnosti správců daně.

1. Platná právní úprava v době kontroly umožňovala značné daňové úniky na nepřímých daních. Např.:

- Není dostatečně omezena další podnikatelská činnost fyzických osob ve funkcích statutárních orgánů právnické osoby, na níž je v důsledku jednání těchto osob vyhlášen konkurz nebo likvidace. To umožňuje zakládání právnických osob navzájem personálně provázaných s neprůhlednými obchodními vztahy a bez relevantní majetkové odpovědnosti.
- Snadná dostupnost živnostenských oprávnění (nebo zápisů do obchodního rejstříku) bez řádného ověření údajů žadatele umožňuje registraci subjektů na nekontaktních adresách. Tyto subjekty pak mohou např. nakupovat zadlužené obchodní společnosti (hlavně s. r. o.) nebo vystavují daňové doklady na fiktivní dodávky nebo služby, na které odběratelé nárokují nadměrné odpočty. Tím vznikají značně vysoké nedobytné daňové pohledávky.

– Společník (společníci) firmy, která vykazuje dluhy na daních, převede firmu na cizího státního příslušníka, který se stane jediným společníkem a současně jednatelem firmy. V případě, že opustí republiku, ztratí správce daně s firmou jakýkoliv kontakt. Daňové pohledávky jsou i v těchto případech nedobytné.

– Málo účinná právní úprava ručení společníků společností s ručením omezeným. Limit pro založení společnosti, z něhož se odvíjí povinnost ručit za dluhy společnosti, je velmi nízký. U společností s ručením omezeným se nevymahatelné daňové pohledávky vyskytují velmi často (dle odhadu kontrolovaných FÚ cca 60 % pohledávek) a většinou mnohonásobně převyšují výši nesplaceného vkladu.

– V praxi je většina fingovaných obchodních transakcí s cílem inkasovat nadměrný odpočet doprovázena platbami v hotovosti. Zákaz plateb v hotovosti nad určitý limit by omezil provádění těchto praktik.

– Vzhledem k tomu, že obecné omezení plateb v hotovosti se řeší velmi pomalu a navržená hranice je stále dost vysoká (1 mil. Kč), bylo by vhodné stanovit určité omezení v zákoně o dani z přidané hodnoty při uplatňování nadměrného odpočtu podobně, jako je tomu např. v zákoně o DPH Slovenské republiky, podle něhož má plátce nárok na odpočet vyšší než 200 000 Sk jen po předložení dokladu o bezhotovostní platbě uskutečněné prostřednictvím banky nebo doklad o platbě na poště poštovní poukázkou.

– Vrácení nadměrného odpočtu DPH není podmíněno od určité výše (např. od 500 tis. Kč) doložením písemného zdůvodnění vzniku nadměrného odpočtu. To řeší např. zákon Slovenské republiky tak, že plátce, kterému v příslušném zdaňovacím období vznikne nadměrný odpočet v částce vyšší než 200 000 Sk, je mj. povinen současně s daňovým přiznáním písemně oznámit daňovému úřadu důvody vzniku nadměrného odpočtu v příslušném zdaňovacím období a na vyžádání daňového úřadu předložit kopie daňových dokladů o přijatých zdanitelných plněních, na kterých daň přesahuje částku 50 000 Sk.

– Včas zrušit registraci k DPH plátcům, kteří podávají daňová přiznání s vysokou daňovou povinností, daň však neplatí. Jejich přiznání k DPH zahrnuje fiktivní plnění a tito „plátci“ umožňují naopak čerpat nadměrné odpočty svým údajným obchodním partnerům.

– Podmínky pro registraci plátců DPH u subjektů, které vedou podvojný účetnictví, a subjektů s jednoduchým účetnictvím nejsou stejné.

2. Výběr plátců a kvalita kontrol prováděná správci daně nejsou na žádoucí úrovni. Např.: místní šetření, která konstatují, že nebylo shledáno závad, mohou být zavádějící, neboť řádná kontrola není prováděna včas nebo vůbec.

Závěr

Z poznatků získaných v této a předchozích obdobných kontrolních akcích vyplývá, že DPH a SPD vytváří značný prostor nejen pro daňové úniky, ale i daňové podvody. Je proto potřebné, aby příslušné orgány státní správy důsledně a zodpovědně odstraňovaly nedostatky opakovaně zjišťované kontrolními akcemi NKÚ.

Příloha:

Tabulka č. 1

Struktura výběru DPH a SPD za r. 1998 a 1999 v ČR

(v mil. Kč)

	Celkem		V tom			
	rok 1998	rok 1999	finanční úřady		celní úřady	
	rok 1998	rok 1999	rok 1998	rok 1999	rok 1998	rok 1999
DPH	119 359	138 282	- 37 427	- 27 381	156 786	165 663
SPD	67 801	73 143	30 001	30 543	37 800	42 600

Tabulka č. 2

Struktura výběru DPH a SPD za r. 1998 a 1999 u kontrolovaných FÚ

(v tis. Kč)

Finanční úřad	DPH		SPD	
	rok 1998	rok 1999	rok 1998	rok 1999
v Mimoní	-114 991	-124 005	-1 463	-3 555
v Prostějově	166 983	77 962	882 684	815 994
v Karviné	101 690	54 267	892	11 311
v Plzni	715 375	1 313 301	2 800 530	3 012 850
v Písku	68 766	43 481	-9 001	-11 505
Praha-východ	-287 810	-345 566	-14 501	-2 532
v Praze-Modřanech	498 019	576 261	-605 175	-896 833
Celkem	1 148 032	1 595 701	3 053 966	2 925 730

Tabulka č. 3

Stav daňových nedoplatků u kontrolovaných FÚ k 31. 12. 1998

(v tis. Kč)

FÚ	Celkem za FÚ	Z toho DPH	Z toho SPD	DPH + SPD
v Mimoní	85 911	37 278	0	37 278
v Prostějově	207 153	95 306	1 723	97 029
v Karviné	258 510	114 316	4 676	118 992
v Plzni	2 375 293	1 106 820	44 935	1 151 755
Praha-východ	387 013	89 276	47 593	136 869
v Písku	369 688	116 896	79	116 975
v Praze-Modřanech	1 040 195	908 755	11 053	919 808
Celkem	4 723 763	2 468 647	110 059	2 578 706

Tabulka č. 4

Stav daňových nedoplatků u kontrolovaných FÚ k 31. 12. 1999

(v tis. Kč)

FÚ	Celkem za FÚ	Z toho DPH	Z toho SPD	DPH + SPD
v Mimoně	108 291	47 008	0	47 008
v Prostějově	188 256	93 609	5 096	98 705
v Karviné	297 218	93 128	29 714	122 842
v Plzni	2 702 294	1 558 183	69 376	1 627 559
Praha-východ	463 589	135 581	29 303	164 884
v Písku	439 655	160 879	75	160 954
v Praze-Modřanech	1 565 463	608 794	11 053	619 847
Celkem	5 764 766	2 697 182	144 617	2 841 799