

01/02

Pohledávky daně z přidané hodnoty a spotřebních daní

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2001 pod číslem 01/02. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Pohl.

Cílem kontroly bylo prověření pohledávek daně z přidané hodnoty a spotřebních daní se zaměřením na nedobytné pohledávky a činnost finančních úřadů při jejich kontrole a vymáhání. Současně byl prověřován i způsob kontroly oprávněnosti nadměrných odpočtů správců daně.

Kontrolu provedly v období od března do června 2001 skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státního rozpočtu a územních odborů střední Čechy, západní Čechy, jižní Čechy, střední Morava a severní Morava.

Kontrolovaným obdobím byly roky 1998 – 2000, v případě věcných souvislostí i období předcházející.

Kontrolovanými osobami byly: Finanční úřad pro Prahu 9, Finanční úřad v Berouně, Finanční úřad Praha-západ, Finanční úřad v Prachaticích, Finanční úřad v Táboře, Finanční úřad Plzeň-sever, Finanční úřad v Prostějově, Finanční úřad v Konici, Finanční úřad ve Zlíně, Finanční úřad Ostrava I se sídlem v Ostravě, Finanční úřad ve Frýdku-Místku.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podala jedna kontrolovaná osoba, byly vypořádány vedoucí skupiny kontrolujících rozhodnutím o námítkách.

K o l e g i u m NKÚ na svém XVII. zasedání, konaném dne 8. 10. 2001,

s c h v á l i l o usnesením č. 7/XVII/2001
k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

I. Úvod

Nepřímé daně, tj. daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a spotřební daně (dále jen „SPD“), jsou rozhodujícími daněmi v příjmech státního rozpočtu. Přestože výběr těchto daní má v průběhu let 1998 – 2000 vzestupnou tendenci, nedoplatky na těchto daních ke konci roku 2000 zaznamenaly oproti roku 1995 růst u DPH o 264 % a u SPD o 202 %.

Podíl nepřímých daní na daňových příjmech státního rozpočtu činil v roce 1998 cca 61 %, v roce 1999 cca 65 % a v roce 2000 cca 65 %.

Plnění příjmů státního rozpočtu je podstatnou měrou ovlivňováno výší daňových nedoplatků. Hlavní skupinu zde představují nedoplatky na DPH a SPD, které ke konci roku 2000 představují 44 857 mil. Kč, tj. 45 % z celkových daňových nedoplatků.

V souladu s § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, kde je mj. uvedeno: „Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.“, byla kontrola zaměřena na plnění povinností správce daně v období let 1998 – 2000.

Kontrolovanou oblast upravují zejména následující právní předpisy:

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

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

II. Vývoj nedoplatků DPH a SPD

Vývoj nedoplatků u vybraných finančních úřadů (dále jen „FÚ“) v kontrolovaném období zachycují tabulky č. 1 a 2 (viz Příloha).

V období let 1998 – 2000 vzrostly nedoplatky DPH u finančních úřadů celostátně o 28,2 %. U kontrolovaných FÚ tento nárůst činil 35,8 %.

III. Kontrolou zjištěné skutečnosti

1. Důvody vzniku daňových nedoplatků DPH a SPD

Mezi hlavní důvody vzniku daňového nedoplatku u daňových subjektů patří podle kontrolních zjištění:

a) nekázeň plátců daní.

Např.:

- Nedoplatek vznikl podáním daňového přiznání v říjnu a listopadu 1994 na vlastní daňovou povinnost 38 389 206 Kč, kterou plátce sice přiznal, ale odvedl pouze část ve výši 19 293 291 Kč. Od tohoto období se začaly nedoplatky uvedeného plátce zvyšovat. V době kontroly činil dluh na DPH 29 370 109 Kč. Společnost daňová přiznání podávala, avšak vlastní daňovou povinnost neplnila.
- Plátce podal správci daně žádost o posečkání daně z důvodu druhotné platební neschopnosti. Následně byla

plátcí jeho pohledávka uhrazena, ale získané finanční prostředky použil daňový dlužník na úhradu jiných závazků. Jednalo se o částku ve výši 245 873 Kč.

FÚ využívaly k řešení takových případů ustanovení § 39 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., který mj. stanoví: „*Správce daně je oprávněn zrušit registraci plátce, ... pokud neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona.*“

Zrušení registrace znemožňuje plátcům vystavovat daňové doklady, a tím uplatňovat právo na odpočet DPH jak tomuto plátcí, tak i jeho obchodním partnerům.

Uvedené ustanovení je aplikováno FÚ tak, že nelze zrušit registraci k DPH plátcům, kteří podávali daňová priznání, daň ale neplatili.

Nedoplatky vyplývající z nedodržení termínu splatnosti daně z důvodu druhotné platební neschopnosti byly řešeny žádostmi daňových subjektů o povolení splátek a odložení splatnosti daně. Správce daně povolené náhradní termíny splatnosti nedoplatek nebyly ve většině případů daňovými subjekty plněny;

b) uplatnění a vrácení nadměrných odpočtů za různá fiktivní plnění a následným doměřením daně po kontrole. Většina plátců, u kterých je podezření na fiktivní plnění, je nekontaktní, nevlastní žádný majetek apod. a daňový nedoplatek se stává nedobytným.

Např.:

- Dluh plátce na DPH představoval k 31. 12. 2000 částku **8 869 919 Kč**. FÚ doměřil DPH po kontrole ukončené v roce 1997 za zdaňovací období červen 1996 ve výši 7 022 765 Kč, a to z důvodu, že plátce prokazoval vývoz alkoholu jednotnými celními deklaracemi (dále jen „JCD“), u kterých příslušný celní úřad nepotvrdil jejich pravost. FÚ dále upravil tomuto plátcí jak vykázanou daň na vstupu, tak na výstupu za rok 1995, neboť předložené daňové doklady podle rozhodnutí FÚ kryly fiktivní obchodní transakci. Společnost je od roku 1998 nekontaktní.

FÚ podal oznámení o podezření ze spáchání trestného činu krádeže daně, poplatků a podobné dávky ve smyslu ustanovení § 148 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon (dále jen „trestní zákon“). Policie ČR však svým usnesením věc odložila z důvodu neprokázání úmyslu.

- Dluh plátce na DPH představoval ke dni 31. 12. 2000 částku 50 904 790 Kč (bez příslušenství daně). Pohledávku tvořila především daň doměřená na základě výsledků daňové kontroly ve výši 50 353 497 Kč. Dlužník obchodoval s ropnými produkty a v průběhu daňového řízení nedoložil řádnými daňovými doklady oprávněnost uplatněného nároku na nadměrný odpočet (fingované faktury). Celkový dluh tedy činil 101 258 287 Kč.
- Plátce dlužil k 31. 12. 2000 na DPH částku **1 511 122 Kč** (splatná 21. 2. 1997). Dlužník změnil 3x trvalé bydliště, a tím i místně příslušný FÚ. V místě trvalého bydliště se nikdy nezdržoval a s FÚ nekomunikoval. FÚ nemá možnost tohoto plátce dohledat.

V této souvislosti je nutno upozornit, že ve smyslu ustanovení § 34 zákona č. 337/1992 Sb. nejsou orgány Policie ČR zahrnuty mezi třetí osoby, které by byly povinny poskytovat součinnost FÚ. Daňové řízení je pak zdoluhavé. V případě, že FÚ zjistí, že dlužník nemá žádný majetek, na který může být vedena exekuce, dlužník mění stále svůj trvalý pobyt a je nekontaktní, je prakticky nepostizitelný, neboť FÚ nemá prostředky k tomu, aby jej vůbec vyhledal;

c) daňovým subjektům, které s FÚ nekomunikují, je daňová povinnost vypočtena pomocí pomůcek.

Např.:

- Plátce podal za zdaňovací období květen – červenec 2000 daňová priznání s vlastní daňovou povinností, ale FÚ vyměřil podle pomůcek daňový základ a daň ve výši 0 Kč s odůvodněním, jak vyplývá z úředních záznamů ze dne 2. 3. 2001, že „společnost opět na výzvu nereagovala, doklady nepředložila a neprokázala svá zdanitelná plnění. FÚ proto předpokládá, že společnost neměla v daném zdaňovacím období žádná zdanitelná plnění“.

FÚ v tomto případě nepostupoval v souladu se zákonem, neboť z vyměřovacího spisu není patrno, na podkladě čeho se správce daně odchýlil od společností priznaného základu daně. Ze spisu neplynou žádné důvody, které by opodstatňovaly domněnku, že nedošlo k uskutečněným zdanitelným plněním na výstupu, která daňový subjekt priznal v daňových priznáních.

FÚ porušil ustanovení § 46 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., kde je mj. uvedeno:

„Pokud je základ daně nebo daň stanovena odchýlně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt priznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrno, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Obdobně musí být z vyměřovacího spisu patrno, jak byl daňový základ zjištěn a daň stanovena, stalo-li se tak bez priznání nebo hlášení daňového subjektu.“

Tím, že správce daně neuznal uskutečněná zdanitelná plnění priznaná daňovým subjektem v daňových priznáních za měsíce květen, červen a červenec 2000 jen na základě domněnky, aniž měl k dispozici pomůcky, které by ji odůvodňovaly, neoprávněně snížil příjmy státního rozpočtu o 29 737 tis. Kč;

d) nedostatečná právní úprava v oblasti zakládání dceřiných a dalších společností a využívání tohoto stavu ze strany daňových subjektů, např. vznik propojených společností.

Např.:

- Kontrole správy DPH byl podroben daňový subjekt a s ním personálně propojené společnosti, které v kont-

rolovaném období vykazovaly nedoplatky DPH uvedené v následujícím přehledu – tabulka č. 3 (viz Příloha).

Ze zadlužených společností byl majetek převáděn do společností nově vzniklých a činnost zadlužených společností byla postupně zastavována. V průběhu kontrol prováděných FÚ byl majetek převáděn na jiné propojené společnosti. Daňová povinnost na výstupu nebyla uhrazena, a přesto nabyvateli vznikl nárok na nadměrný odpočet.

Jedním z častých důvodů vzniku nedobytných pohledávek na DPH byl prodej obchodního podílu společností A většinou nekontaktní osobě, tzv. „bílému koni“. Současně stejná osoba zakládala novou společnost B, pro kterou odkoupila veškerý majetek a pohledávky od společnosti A. Společnost A z prodaného majetku DPH přiznala, ale neodvedla. Společnost B si však oprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH a na úkor státního rozpočtu byl jí přiznán. U společnosti A pak většinou šlo již nadále o nekontaktní osobu, kdy stát neměl účinné prostředky k náležitému postihu dlužníka a vymožení pohledávek.

V dalším kontrolovaném případě činil celkový dluh vůči FÚ 254 470 568 Kč. Převod obchodních podílů původním jediným společníkem společnosti byl proveden se záměrem vyhnout se zaplacení tohoto dluhu. Původní daňový subjekt je nekontaktní.

Plátce (společnost s ručením omezeným) nesplnil v roce 1997 daňovou povinnost. Dluh činil k 31. 12. 1997 částku 2 057 280 Kč. Současně byla v roce 1997 založena společníky původní společnosti s ručením omezeným nová akciová společnost, která se v témže roce stala jediným společníkem původní společnosti s ručením omezeným a došlo k převodu obchodních podílů. Jednalo se o převod majetku z jedné společnosti na druhou, přičemž obě společnosti byly zastupovány stejnou fyzickou osobou. Zmíněná dlužná částka 2 057 280 Kč nebyla v době ukončení kontroly odvedena a vystupuje v soupisu majetku s. r. o. jako závazek vůči FÚ.

Původní společníci zadlužených společností mohli podle dosud platných právních předpisů zakládat nové společnosti s obdobným předmětem činnosti;

e) nedostatečná kontrolní činnost správce daně.

Kontrolní činnost správců daně není stále na žádoucí úrovni.

Např.:

- U daňového subjektu správce daně včas nereagoval na rozdíly ve vykazovaných nadměrných odpočtech za jednotlivá zdaňovací období. FÚ neprovedl u plátce kontrolu ve smyslu ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., přičemž dluh na DPH představoval ke dni 31. 12. 2000 částku 2 091 888 Kč (z toho DPH 1 090 872 Kč – splatná v roce 1995 – a penále 1 001 016 Kč).

- Dluh na DPH společnosti s ručením omezeným, který vznikl v roce 1997, představoval ke dni 31. 12. 2000 částku 10 088 321 Kč. Plátce podal daňová přiznání, na základě kterých byl povinen odvést DPH, avšak tuto povinnost nesplnil. Na majetek dlužníka byl prohlášen konkurs 3. 12. 1999. FÚ u tohoto plátce za dobu jeho podnikání (vznik společnosti 19. 1. 1995) provedl 12 místních šetření. Kontrola ve smyslu ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb. provedena nebyla.

Namátkovou kontrolou vymáhacích spisů bylo zjištěno, že FÚ pochybil, když nepřihlásil do konkursu v plné výši pohledávku za dlužníkem z titulu nedoplatku vzniklého na příslušenství daně – penále. Dle platebních výměrů činilo penále ke dni prohlášení konkursu částku 2 333 305 Kč. V době kontroly NKÚ konkurs nebyl ukončen.

- Plátce dlužil na DPH ke dni 31. 12. 2000 částku 5 164 031 Kč, a to z důvodu, že si neoprávněně uplatnil v daňovém přiznání za měsíc květen 1994 odpočet DPH z daňových dokladů za naftu, kterou prokazatelně nakoupil a prodal před datem účinnosti jeho registrace k DPH. Po provedené kontrole FÚ podal dne 14. 1. 1997 na tohoto plátce oznámení o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně dle § 148 trestního zákona. Policie ČR svým usnesením ze dne 10. 4. 1997 tento případ odložila, neboť v jednání plátce neshledala důvody, které by vedly k naplnění skutkové podstaty uvedeného trestného činu.

Dlouhý časový odstup kontroly FÚ od porušení povinností plátcem a nedostatečná účinnost místních šetření přispívají ke vzniku daňových nedoplatků;

f) nárůst daňových nedoplatků o penále.

Penále je sankcí, která se uplatňuje přímo ze zákona. Správce daně sděluje výši penále platebním výměrem daňovým dlužníkům.

V § 63 odst. 2 a odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. je mj. uvedeno:

„Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti.“

„...; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy byl daňový nedoplatek zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.“

Správci daně není stanovena povinnost vyrozumět daňového dlužníka o výši penále v určité lhůtě. Je stanovena pouze lhůta nejzazší, a to „nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně“. Částky nedoplatků jednotlivých dlužníků (přestože penále nabíhá ze zákona za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti) však obsahují vyčíslené penále až v případě, kdy byl daňovému dlužníku doručen platební výměr sdělující předpis penále. Namátkovou kontrolou vymáhacích spisů daňových dlužníků s dlouhodobě přetrvávajícími dluhy bylo zjištěno, že FÚ u nich vykazovaly částky ne-

doplatků bez penále. Dlužníkům předpis penále platebními výměry nesdělovaly, a to ani v případech, kdy u nich přistupovaly k daňové exekuci, a tedy dlužné penále v rámci těchto exekucí nevymáhaly. Přitom výše penále u těchto subjektů mnohdy dosahovalo již výše vlastní daňové povinnosti nebo ji i převyšovalo.

Např.:

- Dluh plátce na DPH představoval k 31. 12. 2000 částku **19 635 169 Kč**. Z toho vlastní DPH částku 225 277 Kč a daňové penále 19 404 892 Kč.
- Dluh na DPH představoval k 31. 12. 2000 částku 5 164 031 Kč (splatná dne 6. 1. 1997), předpis penále činil **7 819 390 Kč**.
- Dluh na DPH představoval k 31. 12. 2000 částku 8 869 919 Kč, předpis penále činil **10 787 768 Kč**.

Tim, že penále z neuhrazených daňových nedoplatků některých daňových dlužníků není v částkách jejich nedoplatků vyčíslováno, není vykazovaná výše jejich nedoplatků k určitému datu objektivní, neboť nevyjadřuje jejich skutečnou výši.

Hrozba sankce předpisu penále ve smyslu ustanovení § 63 zákona č. 337/1992 Sb. neplní u chronických dlužníků donucovací funkci ke včasné či urychlené úhradě nedoplatku. Namátkovou kontrolou spisů dlužníků bylo zjištěno, že ti, kteří nevlastní nemovitý, popř. movitý majetek vyšší hodnoty a peněžní prostředky na bankovních účtech, které by mohly v rámci vymáhání nedoplatku ze strany FÚ sloužit k umoření pohledávek, své daňové povinnosti dlouhodobě neplní.

Zákon č. 337/1992 Sb. nestanovuje správci daně povinnost pravidelně předepisovat daňové penále, a tím aktualizovat výši nedoplatků daně.

2. Zajištění a vymáhání daňových nedoplatků DPH a SPD

Vymáhací oddělení FÚ provádí kromě samotného vymáhání daňových nedoplatků i zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle § 71 zákona č. 337/1992 Sb. a vykonává činnosti k zabezpečení pohledávky

- **zástavním právem podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb.**

Např.:

- FÚ uplatnil zástavní právo celkem v 67 případech na celkovou částku 54 740 tis. Kč. Zástavní právo uplatnil při dosažení daňového dluhu přiměřeného hodnotě movitého a nemovitého majetku dlužníka.
- FÚ vydal rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb. k zajištění pohledávky a jejího příslušenství ve výši **20 366 283 Kč**, z toho DPH **15 814 996 Kč**. Předmětem zástavního práva byla nákladní motorová vozidla. Zástavní právo jako zajišťovací nástroj má význam i při vyhlášení konkursu, kdy dochází k uplatnění odděleného uspokojení FÚ jako konkursního věřitele.

Podle dřívější právní úpravy byl dnem vzniku zástavního práva den, kdy bylo doručeno rozhodnutí o vyměření daně, a katastrální úřady vyznačovaly následující pracovní den po doručení rozhodnutí o uplatnění zástavního práva do katastru nemovitostí, že právní vztahy jsou dotčeny změnou. Od tohoto vyznačení nebylo možno s nemovitostí platně disponovat. Následně vyrozuměl správce daně katastrální úřad o právní moci rozhodnutí.

Od 1. ledna 2001 se řídí zajištění daňové pohledávky zástavním právem občanským zákoníkem. Nová úprava zhoršila postavení FÚ, neboť zástavní právo vzniká podle § 160 občanského zákoníku dnem právní moci rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva. Katastrální úřady vyznačí změnu právních vztahů do katastru nemovitostí až po nabytí právní moci. Správce daně se tak dostává do nevýhodné pozice, neboť v případě, že se dlužník v 30denní odvolací lhůtě proti rozhodnutí odvolá, prodlužuje se doba, po kterou dlužník může s nemovitostí disponovat, přestože správce daně vydal již rozhodnutí o zřízení zástavního práva;

- **exekucí.**

Vymáhání daňových nedoplatků upravuje § 73 zákona č. 337/1992 Sb. FÚ využívaly všech možných forem exekuce, které umožňuje zákon o správě daní a poplatků. Nejvíce je využívána exekuce formou příkázání pohledávky, na druhém místě srážkami ze mzdy a na třetím místě prodejem nemovitosti.

Vymožené částky a jejich podíl u celkových daňových nedoplatků je uveden v tabulce č. 4 (viz Příloha).

Vymáhání daňových nedoplatků exekucí je podle platné právní úpravy neefektivní. Z údajů uvedených v přehledu je patrné, že z celkových nedoplatků bylo u kontrolovaných FÚ exekucí vymoženo v roce 2000 pouze 6,4 %.

Z velikosti vymožených částek je zřejmé, že proces vymáhání nedoplatků není úspěšný. Pokles počtu vydaných exekučních příkazů, celkové vymožené částky a podílů z vymožených pohledávek je dán skutečností, že stále více subjektů podniká bez majetku a finančních prostředků na účtu.

Další příčinou vzniku daňových nedoplatků je např. i ta skutečnost, že dlužníci svůj majetek převádějí na jiné osoby, aby nebyl předmětem exekuce. Většinou se jedná o podnikatelské subjekty personálně propojené. V této souvislosti je nutno poukázat i na tu skutečnost, že **účetní jednotky nemají limitem omezeny hotovostní operace, dochází tak k různým hotovostním vlastním vkladům, půjčkám a k vyplácení záloh, které zastírají skutečnou finanční situaci daňového subjektu a snižují úspěšnost daňové exekuce;**

- **konkursním řízením.**

Výsledky konkursních řízení jsou pro správce daně z pohledu vymožení dlužné daně a snížení pohledávek

neúspěšné. S výjimkou FÚ Plzeň se výnosy z konkursního řízení pohybují kolem 1 %. Tato nízká výnosnost je ovlivněna často špatnou spoluprací ze strany správců konkursní podstaty a délkou trvání konkursů.

Konkursem končí činnost plátce, a tím i prostor pro další uspokojování věřitelů, mezi něž správce daně patří. Postavení FÚ jako konkursního věřitele se zhoršilo zákonem č. 105/2000 Sb. novelizujícím zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, kdy byly sloučeny dřívější pohledávky druhé třídy (mj. daňové pohledávky) s pohledávkami třetí třídy.

Starší dluhy vzniklé před rokem 1998 se vymáhají vůbec nejhůře, neboť se jedná o subjekty s minimálním majetkem a příjmy. Mnozí jsou již nekontaktní.

Např.:

- FÚ evidoval u daňového subjektu nedoplatek na DPH v celkové výši 136 365 663 Kč. Předmětný nedoplatek zahrnoval:
 - neuhrazené daňové povinnosti v celkové výši 68 466 083 Kč,
 - neuhrazené příslušenství daně v celkové výši 67 899 580 Kč.

V roce 1998 byl usnesením Krajského obchodního soudu v Praze prohlášen konkurs na majetek dlužníka. Veškeré nedoplatky evidované u daňového subjektu byly přihlášeny do konkursu. V době kontroly činil **nedoplatek na DPH celkem 138 383 440 Kč a konkurs nebyl ještě ukončen.**

3. Odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost

V roce 2000 odepsaly kontrolované FÚ pohledávky DPH z důvodu nedobytnosti ve výši 424 572 tis. Kč, tj. 9,9 % z celkových nedoplateků.

FÚ využívají pro odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost ustanovení § 66 zákona č. 337/1992 Sb. Důvodem k odpisu daňového nedoplatku pro nedobytnost bylo ve většině případů zamítnutí návrhu na konkurs pro nedostatek majetku, neuspokojení pohledávek z ukončených konkursů, bezvýsledné vymáhání nedoplatku vzhledem k absenci majetku, případně dluhy na daních způsobené cizími státními příslušníky, kteří v ČR nezanechali majetek.

4. Systémové nedostatky

Plátce je povinen podat po skončení zdaňovacího období daňové přiznání v souladu s § 37 zákona č. 588/1992 Sb. FÚ podaná daňová přiznání vyhodnocují systémem ADIS a podle znalostí daňového subjektu.

V případě vyhodnocení daňového přiznání jako nevěrohodného přistupují správci daně na základě § 43 zákona č. 337/1992 Sb. k vytýkacímu řízení. Toto řízení je

především u tohoto typu daňových přiznání značně časově a finančně náročné.

Např.: Na FÚ Praha-západ v letech 1998 až 2000 bylo zahájeno 1 076 vytýkacích řízení. Z nich bylo ukončeno 1 036 případů. Výsledkem bylo doměření daní a snížení daňových odpočtů o 34 616 333 Kč.

FÚ Plzeň-sever v roce 1999 a 2000 provedl 264 vytýkacích řízení. Na základě toho byla doměřena daň a sníženy daňové odpočty o 2 682 tis. Kč.

Celý proces by se zefektivnil zavedením povinnosti plátců předkládat při uplatňování nadměrného odpočtu od určité výše písemné zdůvodnění jeho vzniku a doložením kopií daňových dokladů.

Pokud správce daně, u něhož je přeplatek evidován, nemá k dispozici vykonatelný výkaz nedoplateků od jiného místně příslušného správce daně, nemůže evidovaný přeplatek jinému správci daně poukázat. **Vzájemné propojení systému ADIS mezi jednotlivými FÚ není, ani neexistuje vzájemné propojení systému FÚ s obdobnými systémy u ostatních správců daně (např. celní úřady).**

V rámci trestního práva není dostatečně upravena odpovědnost subjektů za neplacení DPH či SPD, tedy neplnění vlastní daňové povinnosti na těchto daních. Toho využívají některé daňové subjekty. Povinnosti nepeněžitě povahy vyplývající z daňových předpisů bez závad plní, avšak k vlastnímu odvedení vyčíslené daně již nepřistupují.

FÚ při své činnosti oznamovaly orgánům činným v trestním řízení trestné činy hospodářské, zařazené do II. hlavy zvláštní části trestního zákona, oddílu třetího, tj. trestné činy proti měně a trestné činy daňové. Základní skutková podstata trestného činu „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ je vymezena v ustanovení § 148 odst. 1 trestního zákona, které mj. stanoví: „*Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň ..., poplatek nebo jinou jemu podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na 6 měsíců až 3 léta nebo peněžitým trestem.*“

Jedná se o úmyslný trestný čin, přičemž úmysl se musí vztahovat na to, že platba je zkracována. FÚ podávaly trestní oznámení, orgány činné v trestním řízení však věc odkládaly z důvodu, že obviněnému nebylo možno prokázat úmysl směřující ke zkrácení daňové povinnosti.

Např.:

Podání předaná orgánům činným v trestním řízení nejsou vzhledem k současné legislativní úpravě úspěšná. Podezření z porušení § 148 trestního zákona jsou odkládána, neboť **orgánům činným v trestním řízení se nedaří prokázat úmysl daňového subjektu zkrácení daně.**

Např. FÚ Tábor postoupil v letech 1998 až 2000 k šetření orgánům činným v trestním řízení 16 případů a z toho 10 případů bylo odloženo.

Ve smyslu ustanovení § 24 zákona č. 337/1992 Sb. jsou FÚ povinny zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly.

Podle § 32 obchodního zákoníku jsou soudy a jiné orgány povinny upozornit rejstříkový soud na neshodu mezi skutečným právním stavem a stavem zápisů v obchodním rejstříku, jakmile tato skutečnost při jejich činnosti vyjde najevo.

Finanční úřady jsou nepochybně orgány, které při své činnosti tyto skutečnosti často zjišťují. S ohledem na povinnost zachovávat mlčenlivost o skutečnostech zjištěných v daňovém řízení a v souvislosti s ním nemohou finanční úřady tyto skutečnosti rejstříkovému soudu sdělit.

IV. Vyhodnocení

Aby FÚ mohly lépe provádět kontrolu daňových povinností a úspěšněji vymáhat daňové nedoplatky, bylo by vhodné přijmout následující opatření:

- zamezit podnikatelským subjektům, aby bez jakéhokoliv ručení a zcela beztrestně opustily (ponechaly)

předluženou společnost a podnikaly dále v jiných společnostech včetně zakládání neomezeného počtu dalších společností. Za tím účelem by bylo třeba:

- a) upravit ručení statutárních orgánů podnikatelských subjektů za závazky vůči státu, případně podmínit založení nové společnosti vyrovnáním závazků již existujících společností s tímž subjektem;
 - b) zápis nové společnosti do obchodního rejstříku vázat rovněž na podmínku doložení potvrzení FÚ, že zakladatelé, jednatelé a společníci nemají daňové nedoplatky nejen jako fyzické osoby, ale že daňové nedoplatky nemají ani jiné společnosti, jejichž jsou jednateli nebo společníky.
- Zákonnou formou dále omezovat platby v hotovosti uskutečňované v obchodním styku.

Kontrola také prokázala, že nejvyšší daňové nedoplatky jsou způsobovány společnostmi, které jsou personálně a ekonomicky propojeny. Pokud nebude právní úpravou omezena možnost podnikání ve stejném předmětu v několika podnikatelských subjektech a rozšířena trestní odpovědnost za neplacení daní, nelze očekávat radikálnější snižování daňových nedoplatků.

Příloha:

Tabulka č. 1 – Nedoplatky DPH

(v tis. Kč)

	Stav k 31. 12. 1998	Stav k 31. 12. 1999	Stav k 31. 12. 2000
FÚ pro Prahu 9	1 001 936	1 245 997	1 513 217
FÚ v Berouně	95 033	97 124	102 191
FÚ Praha-západ	190 616	236 732	237 912
FÚ v Prachaticích	29 205	41 969	43 711
FÚ v Táboře	170 126	198 275	204 808
FÚ Plzeň-sever	134 426	116 126	128 047
FÚ v Konicích	3 076	2 882	7 851
FÚ v Prostějově	95 306	93 609	137 183
FÚ ve Zlíně	573 458	635 069	704 321
FÚ Ostrava I se sídlem v Ostravě	628 737	660 209	906 027
FÚ ve Frýdku-Místku	221 836	278 932	284 095
CELKEM	3 143 755	3 606 924	4 269 363

Tabulka č. 2 – Nedoplatky SPD

(v tis. Kč)

	Stav k 31. 12. 1998	Stav k 31. 12. 1999	Stav k 31. 12. 2000
FÚ pro Prahu 9	37 518	2 984	3 412
FÚ v Berouně	–	–	–
FÚ Praha-západ	131	223	149
FÚ v Prachaticích	–	–	–
FÚ v Táboře	4 252	16 402	16 977
FÚ Plzeň-sever	–	–	–
FÚ v Konicích	12	–	–
FÚ v Prostějově	1 723	2 096	2 175
FÚ ve Zlíně	71 660	69 344	68 723
FÚ Ostrava I se sídlem v Ostravě	63 557	29 458	29 458
FÚ ve Frýdku-Místku	–	2 468	2 473
CELKEM	178 853	122 975	123 367

Tabulka č. 3

(v Kč)

Subjekt/rok	Rok založení	Stav k 31. 12. 1998	Stav k 31. 12. 1999	Stav k 31. 12. 2000
Společnost A	1992	35 236 325	35 236 325	35 236 325
Společnost B	1992	8 368 240	15 864 281	15 864 281
Společnost C	1992	3 363 840	3 363 840	3 363 840
Společnost D	1992	9 420	9 420	9 420
Společnost E	1992	84 434	84 434	84 434
Společnost F	1992	19 487	19 487	19 487
Společnost G	1996	–	2 166 524	2 264 017
Společnost H	1998	–	–	478 226
Celkem		47 081 746	56 744 311	57 320 030

Tabulka č. 4 – Vymožené daňové nedoplatky DPH exekucí k 31. 12. 2000 a jejich podíl na celkových daňových nedoplatech u kontrolovaných FÚ

	v tis. Kč	v %
FÚ pro Prahu 9	85 572	5,7
FÚ v Berouně	2 187	2,1
FÚ Praha-západ	3 069	1,3
FÚ v Prachaticích	2 216	5,1
FÚ v Táboře	4 960	2,2
FÚ Plzeň-sever	616	0,5
FÚ v Konicích	554	7,1
FÚ v Prostějově	20 137	12,0
FÚ ve Zlíně	40 251	5,7
FÚ Ostrava I se sídlem v Ostravě	110 149	12,0
FÚ ve Frýdku-Místku	13 297	2,1
CELKEM	283 008	6,4