95/20
Kontrolní závěr z kontroly plnění daňových povinností v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní

Kolegium Nejvyššího kontrolního úřadu zařadilo do plánu kontrolní činnosti na rok 1995 kontrolu plnění daňových povinností v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní pod č. 95/20. Kontrolu provedly skupiny kontrolujících z odboru státních příjmů a oblastních odborů NKÚ v Mladé Boleslavi, Kutné Hoře, Ústí nad Labem, Sokolově, Pardubicích, Třebíči, Ostravě a Mostě.

Cílem kontroly bylo prověřit správnost přiznané výše daňové povinnosti u vybraných plátců daně z přidané hodnoty a spotřebních daní a výběru těchto daní u vybraných správců daní v roce 1995 a ve věcně navazujících případech i v roce 1994.

Kontrolované osoby:

A. Vybraní plátci daní:

Gorenje, s. r. o., Praha 4; Izolace Praha, s. r. o., Praha 4; Ing. Michal Valkoun, Praha 4; Line Art, s. r. o., Praha 4; GECO Tabak, a. s., Praha 3; Závod oborové mechanizace, a. s., Nymburk; Kovona, a. s., Lysá nad Labem; Pivovar Nymburk, s. r. o., Nymburk; LICA, s. r. o., Nymburk; IMPULS-AG, s. r. o., Chotýšany; PASTELL, s. r. o., Benešov; ADSO - dopravní služby, Benešov; ANYTRADE, s. r. o, Benešov; VELKOOBCHOD Řezníček, s. r. o., Bukovany; RENAK, s. r. o., Bukovany; TRW Autoelektronika, s. r. o., Benešov; Pavel Jaroš - Autodoprava, Chrást nad Sázavou; Městská tepelná zařízení, s. r. o., Benešov; Záveský a spol., s. r. o., Litoměřice; FARMER a spol., s. r. o., Ústí nad Labem; Chládek a Tintěra, s. r. o., Litoměřice; Jaroslav Tintěra - Chládek a Tintěra, silnice a železnice, Litoměřice; Chládek a Tintěra, v. o. s., Litoměřice; NARVA B.E.L. ČR, s. r. o., Benešov nad Ploučnicí; HOCO TECHNIK, s. r. o., Děčín; PAPS, s. r. o., Pstruží; VOJTKO Ladislav, Ostrov nad Ohří; W-Eko, s. r. o., Horní Žďár; MELBO Bohuslav Melzoch, Loket; SLUNAUT CHODOV, s. r. o., Chodov; Sdružení podnikatelů ve stavebnictví, s. r. o., Loket; AVX Czech Republic, s. r. o., Lanškroun; Vojenské stavby, a. s., Praha l; OBALEX ZNOJMO, a. s., Znojmo; MB KARTON, s. r. o., Moravské Budějovice; Sklářské stroje Znojmo, s. r. o., Znojmo-Přímětice; Luděk Ekrt, truhlářství, Znojmo-Přímětice; Kostelecké uzeniny, a. s., Kostelec u Jihlavy; AUTOCONT BRNO, s. r. o., Brno; HAAS PROFILE, s. r. o., Znojmo-Přímětice; ATLANTA, s. r. o., Znojmo; AGROSERVIS, l. zemědělská a. s. Višňové, Višňové; LIBRA VLASTIMIL, Jevišovice; Ing. Vasil Magliona, Ostrava; Státní statek HLUČÍN, Hlučín; FITE, a. s., Ostrava-Mariánské Hory; KEBEK, s. r. o., Chomutov; ELMONT - Jaromír Charvát, Chomutov; Stavební firma Gellner, Jirkov; Multisoft, s. r. o., Málkov - celkem 50 plátců daní.

B. Vybraní správci daní:

Finanční úřady (dále jen "FÚ") pro Prahu 2, Prahu 3, Prahu 4, v Nymburku, Benešově, Litoměřicích, Děčíně, Chodově, Ostrově nad Ohří, Ústí nad Orlicí, Znojmě, Chomutově a Finanční ředitelství v Ostravě.

C. Vybrané celní úřady:

Celní úřady Chomutov a Znojmo. Na celních úřadech byly zjišťovány pouze doplňující informace ke kontrolám u správců daní.

Námitky proti kontrolním protokolům, které uplatnily kontrolované osoby, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách. Odvolání proti rozhodnutí o námitkách podala a. s. GECO Tabak, Praha 3. Bylo o něm rozhodnuto usnesením Kolegia NKÚ.

K o l e g i u m N K Ú na svém 6. zasedání dne 5. 3. 1996

s c h v á l i l o usnesením č. 3/VI/96
k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

A. Plátci daně z přidané hodnoty (dále jen "plátci") porušili:

1. ustanovení § 9 odst. 1 písm. d) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů platném pro kontrolované období, (dále jen "zákon o DPH"), kde je mj. uvedeno:

"Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ...

d) při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo zaplacením nebo předáním díla, a to tím dnem, který nastane dříve, ..."

Citované ustanovení porušil jeden plátce tím, že neoprávněně zaúčtoval faktury, u kterých nebylo předání provedených stavebních prací doloženo předávacími protokoly a zahrnul je do přiznání k DPH. Za neuskutečněná "zdanitelná plnění" uplatnil nárok na odpočet v kontrolovaném období vyšší o 2 082 924 Kč;

2. ustanovení § 10 odst. 1 a 3 zákona o DPH, kde je uvedeno:

"Povinnost uplatnit daň na výstupu vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění, pokud zákon nestanoví jinak."

"Daň na výstupu je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění."

Jeden plátce porušil citovaná ustanovení tím, že uskutečnil zdanitelné plnění - prodej tiketů televizní hry

- bez DPH. Prodej tiketů podléhá sazbě 22 % v případě, že není uzavřena odpovídající zprostředkovatelská smlouva s provozovatelem loterie a s dalšími prodejci. K tomu se ve stanovisku Ministerstva financí ze dne 3. 11. 1995 uvádí:

"Pokud není uzavřena smlouva o zprostředkování prodeje tiketů, považuje se prodej tiketů za prodej zboží, zařazeného pod položkou celního sazebníku 49070099, která není v příloze č. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a proto tento prodej podléhá sazbě 22 %."

Za roky 1994 a 1995 tak nebyla odvedena DPH ve výši celkem 153 816 132 Kč.

Další čtyři plátci porušili citovaná ustanovení tím, že neuvedli do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období daň na výstupu. Neodvedená daň činí celkem 24 789 Kč.

U tří plátců bylo kontrolou zjištěno, že vystavili faktury do zahraničí a vykázali v daňovém přiznání vývoz zboží osvobozený od DPH. Vývoz však dokladově neprokázali. Odvod daně byl krácen celkem o 332 741 Kč;

3. ustanovení § 12 odst. 1, odst. 2 písm. a) , b), d), f), h), i), j), k) a odst. 9 zákona o DPH, kde je mj. uvedeno:

"Plátce je povinen vyhotovit za každé zdanitelné plnění pro jiného plátce běžný daňový doklad, v případě uskutečnění zdanitelného plnění podle § 7 odst. 2 doklad o použití, a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne, pokud tento zákon nestanoví jinak. Doklad vystavený před uskutečněním zdanitelného plnění není daňovým dokladem, s výjimkou splátkového kalendáře podle odst. 8 ..."

"Běžný daňový doklad musí obsahovat

a) obchodní jméno, sídlo, popř. bydliště nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,

b) daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, ...

d) daňové identifikační číslo plátce, pro něhož se uskutečňuje zdanitelné plnění, ...

f) rozsah a předmět zdanitelného plnění, ...

h) datum uskutečnění zdanitelného plnění,

i) výši ceny bez daně celkem,

j) sazbu daně podle § 16,

k) výši daně celkem zaokrouhlenou na desetihaléře nahoru, popřípadě uvedenou i v haléřích.

Za správnost údajů uvedených na běžném daňovém dokladu odpovídá plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění ..."

"Zjednodušený daňový doklad je možno vystavit jen na zdanitelná plnění v ceně celkem včetně daně nejvýše 10 000 Kč ...",

a ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH, kde je mj. uvedeno:

"Nárok na odpočet daně má plátce, pokud pořízené zboží, stavební objekty, převedené nemovitosti, přijaté služby nebo převedená a využitá práva (dále jen 'přijatá zdanitelná plnění') použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, pokud zákon nestanoví jinak."

"Plátce má nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu zaúčtovaného podle zvláštního předpisu se všemi tímto zákonem předepsanými náležitostmi, který byl vystaven plátcem daně ..."

Jedenáct plátců uplatnilo nárok na odpočet DPH celkem ve výši 561 391 Kč, i když daňové doklady neobsahovaly zákonem stanovené náležitosti.

Např.: Jeden plátce porušil citovaná ustanovení § 12 odst. 2 písm. b), h), i), j), k) a § 19 odst. 2 a uplatnil neoprávněně nárok na odpočet DPH ve výši 228 018 Kč. Jeden plátce porušil ustanovení § 12 odst. 2 písm. b), h) a § 19 odst. 2 a uplatnil neoprávněně nárok na odpočet ve výši 149 109 Kč. Jeden plátce porušil ustanovení § 12 odst. 9 tím, že vystavoval zjednodušené daňové doklady na částky přesahující 10 000 Kč, např. u dokladů č. 493009, 493014 a 493015;

4. ustanovení § 14 odst. 1 a 18 zákona o DPH, kde je mj. uvedeno:

"Základem pro výpočet daně je cena za zdanitelné plnění, která neobsahuje daň, pokud tento zákon nestanoví jinak ..."

"Plátce, který dodává zboží uvedené v příloze č. 3, která je nedílnou součástí tohoto zákona, společně s jeho zabudováním jako součást stavby, je povinen rozdělit základ daně zvlášť pro zboží uvedené v příloze č. 3 a zvlášť pro ostatní zdanitelná plnění ..."

V příloze č. 3 k zákonu o DPH je mj. pod číselným kódem 940510 uvedeno:

"Seznam zboží, u něhož musí být základ daně rozdělen při zabudování do stavby 940510 Lustry a ostatní stropní nebo nástěnná svítidla ..."

Citovaná ustanovení porušili dva plátci tím, že na vydaných fakturách nerozdělili základ daně, a tím uvedli DPH nižší o 37 127 Kč, o tuto částku byla snížena daňová povinnost na výstupu;

5) ustanovení § 16 odst. 1 a 4 zákona o DPH, kde je uvedeno:

"Sazba daně u zboží je 22 %. U zboží uvedeného v příloze č. 1, která je nedílnou součástí tohoto zákona, a u tepelné energie je sazba daně 5 %."

"Sazba daně u služeb je 5 %. U služeb a prací výrobní povahy uvedených v příloze č. 2, která je nedílnou součástí tohoto zákona, je sazba daně 22 %. Pokud plátce poskytuje v rámci zdanitelného plnění jak práce výrobní povahy uvedené v příloze č. 2, tak i práce výrobní povahy v této příloze neuvedené, uplatní se u poskytovaného zdanitelného plnění sazba daně ve výši 22 %."

Citovaná ustanovení porušili tři plátci tím, že chybně stanovili sazbu DPH 5 %. Správně měla být stanovena sazba 22 %. Daňová povinnost byla tak nižší celkem o 16 992 Kč.

Jeden plátce zdaňoval 5% sazbou DPH odměnu od reklamní agentury za distribuci propagačních materiálů k loterii. Tím, že reklamní agentura není provozovatelem loterie, měla být celá odměna daněna sazbou 23 % v r. 1994 a 22 % v r. 1995 jako "Ostatní obchodní služby" uvedené v příloze č. 2 zákona o DPH. Daňová povinnost byla krácena o 6 619 218 Kč.

B. Správci daní:

V souladu s působností danou správci daní ustanoveními § 1 odst. 1, 2, 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen "zákon o správě daní") provádějí FÚ k zabezpečení plnění daňových povinností plátců kontrolní činnost.

1. V ustanoveních § 1 odst. 1, 2 a 3 zákona o správě daní je mj. uvedeno:

"Tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a částek neoprávněně použitých nebo zadržených rozpočtových prostředků (dále jen "daně"), které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky ..."

"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 ..."

"Podle tohoto zákona postupují územní finanční orgány ..."

Kontrolováno bylo jedenáct FÚ a Finanční ředitelství v Ostravě.

Z podkladů bylo zjištěno, že na kontrolovaných FÚ bylo v době kontroly registrováno 19 421 plátců DPH a 247 plátců spotřební daně. Od 1. 1. 1995 do 30. 9. 1995 bylo těmito FÚ zkontrolováno 3,65 % plátců DPH a 11,74 % plátců spotřební daně. Bylo provedeno místní šetření u 2,92 % plátců DPH a u 76,92 % plátců spotřební daně. Nejvyšší procento plátců DPH zkontroloval FÚ v Nymburku 8,6 % a FÚ v Litoměřicích 8,3 %, zatímco FÚ v Děčíně pouze 1 %.

V působnosti Finančního ředitelství v Ostravě je registrováno 40 265 plátců DPH a 260 plátců spotřební daně. K 30. 9. 1995 byly jím řízenými FÚ provedeny kontroly u 5,32 % plátců DPH a u 4,34 % plátců DPH místní šetření.

2. V ustanovení § 73 odst. 1, 2 a 3 zákona o správě daní je mj. uvedeno:

"Nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Proti výzvě se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů. Odvolání nemá odkladný účinek."

"Vymáhání lze zahájit i bez výzvy, pokud hrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně."

"Vymáhání nedoplatku provádí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován, daňovou exekucí ..."

Všechny kontrolované FÚ využívají citovaná ustanovení a postupují v souladu s § 1 odst. 2 zákona o správě daní, tj. činí opatření nezbytná k zajištění daňových nedoplatků a k přerušení lhůty pro jejich promlčení. Přesto nedoplatky DPH a spotřebních daní rostou. U kontrolovaných FÚ činily:

k 31. 12. 1993	763 283 tis. Kč,
k 31. 12. 1994	1 211 032 tis. Kč,
k 30. 9. 1995	1 723 289 tis. Kč.

3. V ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní je mj. uvedeno:

"Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. ...; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů po té, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně ..."

Z údajů, které mají FÚ k dispozici, nelze vždy spolehlivě určit den, kdy bylo uskutečněno odepsání platby daně z účtu daňového dlužníka. Proto FÚ často nevyužívají možnosti dané citovaným ustanovením.

Vyhodnocení:

Kontrola zjistila porušení povinností vyplývajících ze zákonů o DPH a spotřebních daních ve výši téměř 163,5 mil. Kč. U nepřímých daní je třeba věnovat zvýšenou pozornost kontrolní činnosti, neboť plátce až do doby odvodu daně hospodaří s prostředky státního rozpočtu.

Z kontroly vyplynulo:

l) Z počtu kontrol, které kontrolovaní správci daní provedli, je zřejmé, že četnost kontrol je nízká. Při současném počtu provedených kontrol ročně mohou zkontrolovat jednotlivé plátce DPH v průměru jednou za 20 let. Je proto potřebné odpovědně stanovit kritéria pro výběr kontrolovaných plátců tak, aby největší a problémoví plátci neunikli kontrole.

2) Kontroly formou místního šetření prováděné na základě ustanovení § 15 zákona o správě daní se jeví jako neúčinné. Například u největšího nedo-

platku DPH uvedeného v bodě A2 - prodej tiketů, bylo v Zápise o místním šetření provedeném správcem daně v rozsahu 3,5 hod. konstatováno, že vydané faktury byly z hlediska DPH bez závad.

3) Zavedená praxe při distribuci loterijních losů umožňuje velkým distributorům i drobným prodejcům losů vyhnout se povinnosti platit DPH z hodnoty provize, která bývá provozovatelem loterie poskytována ve výši 10 % z nominální ceny losu.
Při prodeji drobným prodejcům často není z uzavřených smluv zřejmé, zda se jedná o plátce DPH, či nikoliv.
Např.: Losy v nominální hodnotě 20 Kč jsou provozovatelem loterie a jiných podobných her prodávány distributorovi bez daně (§ 34 zákona o DPH) za 18 Kč. Distributor tyto losy prodává drobným prodejcům rovněž za 18 Kč. Distributorovi tak nevzniká povinnost platit DPH z rozdílu ceny losu, tj. z provize.
I když jde zdánlivě o haléřovou položku, např. u losů za 20 Kč činí DPH 10 hal., při prodeji 40 mil. losů u kontrolovaného plátce činí daňový únik již 4 mil. Kč. Podstatně vyšší je nezdaněná částka u loterie Vánoční kometa, kde provize z jednoho losu činila 50 Kč, tj. při 5% DPH 2,50 Kč.
Tato otázka by mohla být řešena již při povolování provozování loterie nebo jiných podobných her. Především by měl být určen plátce DPH, protože při roztříštěnosti prodeje není již možné DPH od drobných distributorů vybrat.

4) Při kontrole vybraných plátců bylo také zjištěno, že někteří plátci plní své povinnosti vůči státnímu rozpočtu (odvod DPH) liknavě a se zpožděním, naopak nadměrné odpočty jsou uplatňovány ihned. Bylo by účelné stanovit omezující opatření pro uplatnění odpočtu tak, že by nárok na odpočet mohl uplatnit plátce pouze za položky, které již sám dodavatelům zaplatil. Tím by se zmírnily výkyvy v příjmech státního rozpočtu související s vracením nadměrných odpočtů.

5) V zákoně o správě daní chybí jednoznačné stanovení lhůt pro činnost správce daní, což poškozuje postavení daňových subjektů, a tím i jejich právní jistotu a platební morálku. Např. v ustanovení § 63 (Daňové nedoplatky a penále) zákona o správě daní chybí pevný termín, kdy je správce daně povinen sdělit daňovému dlužníkovi platební výměr s předpisem penále. Chybí též lhůty při rozhodnutí o odvolání a pod.

V souladu s plánem kontrolní činnosti kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. František Bárta.