

Informace z kontrolní akce 06/27 – Správa daně z přidané hodnoty po vstupu České republiky do Evropské unie

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2006 pod číslem 06/27. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Mgr. Ing. Jiří Kalivoda.

Cílem kontroly bylo prověřit postup finančních orgánů při správě daně z přidané hodnoty po začlenění České republiky do jednotného vnitřního trhu spojeného s volným pohybem zboží a služeb, prověřit využívání systému VIES, zejména při kontrole uplatňování nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty.

Kontrolovaným obdobím bylo období od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2005, v případě věcných souvislostí i období předcházející nebo následující.

Kontrolovanými osobami bylo: Ministerstvo financí (dále jen „MF“) a 10 finančních úřadů (dále jen „FÚ“) – FÚ v Humpolci, FÚ v Jihlavě, FÚ v Kadani, FÚ v Liberci, FÚ v Nymburku, FÚ v Otrokovicích, FÚ pro Prahu 1, FÚ pro Prahu 4, FÚ v Sokolově a FÚ v Třinci.

I. Úvod

Kontrolní akci provedl NKÚ ve spolupráci se Spolkovým účetním dvorem Spolkové republiky Německo (dále jen „BRH“) na základě smlouvy uzavřené mezi oběma kontrolními institucemi. Spolupráce se zaměřila především na prověření vybraných obchodních transakcí uskutečněných mezi plátcí z České republiky (dále jen „ČR“) a Spolkové republiky Německo (dále jen „SRN“), využívání informací získaných formou mezinárodní spolupráce mezi daňovými správami a porovnání systému správy daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) obou zemí.

V průběhu kontrolovaného období došlo v oblasti DPH k zásadním změnám, souvisejícím především se vstupem ČR do Evropské unie (dále jen „EU“). K 1. 5. 2004 vstoupila v účinnost nová právní norma upravující problematiku DPH, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nahradil předchozí zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Jednou z nejdůležitějších změn bylo přerozdělení kompetencí při správě DPH mezi FÚ a celními úřady. Zatímco před 1. 5. 2004 spravovaly DPH při dovozu zboží z ostatních států (včetně tehdejších členských států EU) do ČR celní úřady, od 1. 5. 2004 přešla správa DPH při pořízení zboží z ostatních členských států EU z celních úřadů na FÚ. Dalšími změnami byly přesun některých druhů zboží a služeb ze snížené do základní sazby DPH a také snížení výše obrátu pro povinnou registraci k DPH. Jak dokládají tabulky č. 1 a 2, měly uvedené změny dopad na celkovou výši inkasa DPH u FÚ a celních úřadů.

Tabulka č. 1: Inkaso DPH (údaje za ČR) (v mil. Kč)

Inkaso DPH		1. 1. 2004 – 31. 12. 2004	1. 1. 2005 – 31. 12. 2005
FÚ	platba daňové povinnosti	271 213,69	376 335,54
	vracené nadměrné dopočty	-228 350,20	-169 999,55
Celní úřady	platba daňové povinnosti	142 170,80	3 471,90
Celkem		185 034,29	209 807,89

Zdroj: MF; Generální ředitelství cel.

Z údajů uvedených v tabulce č. 1 vyplývá, že celkové inkaso DPH vzrostlo z 185 034,29 mil. Kč v roce 2004 na 209 807,89 mil. Kč v roce 2005, tj. o 13,4 %. Zatímco platba daňové povinnosti u FÚ vzrostla meziročně o 105 121,85 mil. Kč, tj. o 38,8 %, platba daňové povinnosti u celních úřadů ve stejném období poklesla o 138 698,9 mil. Kč, tj. o 97,6 %. Zároveň došlo k poklesu vrácených nadměrných odpočtů u FÚ o 58 350,65 mil. Kč, tj. o 25,6 %.

Tabulka č. 2: **Předpis a inkaso DPH (údaje za kontrolované FÚ)** (v mil. Kč)

Kontrolované FÚ	1. 1. 2004 – 31. 12. 2004	1. 1. 2005 – 31. 12. 2005
Předpis DPH celkem:	19 752,97	41 746,01
vlastní daňová povinnost	47 479,32	69 521,36
nadměrné odpočty	-27 726,35	-27 775,35
Platba DPH celkem:	18 803,63	42 756,92
platba daň. povinnosti	48 412,30	73 088,79
vrácené nadměrné odpočty	-29 738,74	-30 506,98
platba z exekuce	130,07	175,11

Zdroj: Kontrolované FÚ.

V roce 2005 na kontrolovaných FÚ výrazně vzrostly jak předpisy, tak platby DPH. Např. celková platba DPH meziročně vzrostla o 23 953,29 mil. Kč, tj. oproti roku 2004 o 127,4 %. Tento nárůst byl způsoben především zvýšením plateb daňové povinnosti o 51 % při téměř nezměněné hodnotě vrácených nadměrných odpočtů (zvýšení pouze o 2,6 %).

Hodnoty obchodních transakcí v rámci EU, které plátcí z ČR vykázali ve svých daňových priznáních k DPH (dále jen „DAP“), obsahuje tabulka č. 3.

Tabulka č. 3: **Obchodní transakce se zeměmi EU** (v mil. Kč)

Obchodní transakce se zeměmi EU (údaje za ČR)	Hodnota plnění (mil. Kč)	
	1. 5. 2004 – 31. 12. 2004	1. 1. 2005 – 31. 12. 2005
Pořízení zboží z EU	936 161,003	1 448 692,963
Dodání zboží do EU	931 152,578	1 492 690,174
Trojstranné obchody:		
pořízení zboží	9 673,074	15 211,774
dodání zboží	10 577,527	17 792,713

Zdroj: MF.

Poznámka: Všechny právní předpisy uváděné v tomto dokumentu jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Registrace k DPH

K 31. 12. 2004 bylo na kontrolovaných FÚ registrováno k DPH 30 452 daňových subjektů. K 31. 12. 2005 došlo k nárůstu počtu daňových subjektů registrovaných k DPH na 35 516, tj. o 16,6 %, zejména následkem snížení limitu obrátu pro povinnou registraci k DPH ze 2 mil. Kč na 1 mil. Kč.

1.1 Plátcí registrovaní v ČR

Ustanovení § 98 odst. 1 a 3 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2005, mj. uvádí:

„Nesplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1, je povinna uhradit správci daně částku ve výši až 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která uskutečnila bez daně. Celková částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně...“

„Rozhodnutí o uložení náhrady musí být odůvodněno a včas podané odvolání má odkladné účinky. Platba uvedené částky se považuje za příjem daně podle tohoto zákona.“

Správci daně určují výši náhrady na základě správního uvážení. **Kontrolou bylo zjištěno, že FÚ postupovaly při určování výše náhrady různým způsobem.** Většina FÚ uložila na základě posouzení jednotlivých případů náhrady v rozmezí 0,5 % až 10 % celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně. FÚ v Nymburku a FÚ pro Prahu 1 určily (s ohledem na předpokládanou výši daňové povinnosti nebo zjištěných příjmů za zdanitelná plnění) náhradu ve všech případech ve výši 1 %, resp. 10 %. FÚ v Třinci stanovil vlastním výpočtem jednotnou sazbu náhrady ve výši 3 %. Při stanovení sazby náhrady by měli dle pokynu MF uvážít, zda se jednalo o spekulativní jednání plátce, příp. přihlédnout i k předpokládané daňové povinnosti za dané období.

Podrobnější metodická úprava této problematiky ze strany MF by mohla přispět k odstranění rozdílného postupu FÚ při určování výše náhrady za nesplnění registrační povinnosti.

V ustanovení § 106 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb. je uvedeno:

„Správce daně je však oprávněn zrušit registraci plátce, pokud

- a) plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu dvanácti po sobě následujících měsíců plnění,*
- b) plátce neplní své povinnosti vyplývající z toho zákona, nebo*
- c) plátce přestane být osobou povinnou k dani.“*

Kontrolované FÚ využily ustanovení § 106 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb. v kontrolovaném období v 1 448 případech a zrušily plátcům registraci k DPH z moci úřední. NKÚ dále zjistil, že FÚ v některých případech nevyužily oprávnění dané jim zákonem, když daňovým subjektům nezrušily registraci k DPH, ačkoliv tito plátcí neplnili povinnosti vyplývající z uvedeného zákona. Následkem toho bylo plátcům z ostatních členských států EU v některých případech umožněno vykázat dodání zboží do ČR daňovým subjektům, které pořízení tohoto zboží v ČR nepřiznaly a neodvedly DPH. Např. FÚ v Sokolově, FÚ v Liberci a FÚ v Nymburku ve 119 případech nezrušily plátcům registraci k DPH, přestože daňové subjekty opakovaně nepodávaly DAP. Z toho:

- v pěti případech vykázali plátcí z ostatních členských států EU na základě platnosti registrace tuzemských plátců dodání zboží osvobozené od DPH v minimální hodnotě 61 301 tis. Kč. Plátcí v ČR pořízení tohoto zboží v DAP nepřiznali a DPH neodvedli;
- ve třech případech plátcí DPH ukončili svou činnost, zanikli nebo byli vymazáni z Obchodního rejstříku, a přesto jim správce daně nezrušil registraci k DPH.

Zavedení povinnosti správců daně zrušit plátcům při opakovaném nepodávání DAP registraci k DPH by snížilo riziko možných daňových úniků.

1.2 Plátcí registrovaní na FÚ pro Prahu 1

Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, nebo zahraniční osoba povinná k dani, která uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku a je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění podle ustanovení § 108 zákona č. 235/2004 Sb. (tzv. „neusazený“ plátce), se stává plátcem dnem uskutečnění tohoto plnění. Tato osoba je povinna podat přihlášku k registraci FÚ pro Prahu 1 nejpozději k datu uskutečnění plnění. Na FÚ pro Prahu 1 bylo k 31. 12. 2004 registrováno 473 „neusazených“ plátců, z toho 124 plátců ze SRN, a k 31. 12. 2005 bylo registrováno 951 „neusazených“ plátců, z toho 233 plátců ze SRN.

Přihlášky k registraci podle ustanovení § 95 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb. nevystihovaly všechny potřebné údaje pro výkon správy daně u „neusazených“ plátců, např. údaj o měně, ve které jsou vedeny účty u bank, na nichž jsou soustředěny peněžní prostředky z podnikatelské činnosti. FÚ pro Prahu 1 z tohoto důvodu pro eliminaci problémů při registraci vyžadoval další podklady. Některé daňové subjekty odmítaly dodatečné údaje FÚ poskytnout s odůvodněním, že zákon č. 235/2004 Sb. a zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, uvádění těchto údajů při registraci nepožadují.

Podle ustanovení § 106 odst. 9 zákona č. 235/2004 Sb. je správce daně oprávněn zrušit registraci „neusazenému“ plátcí k 31. lednu následujícího kalendářního roku, pokud tomuto plátcí nevznikla v průběhu běžného kalendářního roku žádná povinnost přiznat a zaplatit daň. Pokud ale „neusazený“ plátce podá DAP v zahraničí k poštovní přepravě 25. ledna, tj. v souladu se zákonnou úpravou termínu pro podání DAP, nemá jej FÚ mnohdy ještě 31. ledna k dispozici. V případech, kdy jsou skutečnosti rozhodné pro možnost zrušení registrace FÚ známy později než k 31. lednu, není v ČR už v daném kalendářním roce možné „neusazenému“ plátcí zrušit registraci k DPH.

Z výše uvedeného vyplývá, že **platná právní úprava působí problémy při správě DPH „neusazených“ plátců**, zejména v souvislosti s úhradou kursových rozdílů a bankovních poplatků při převodu měn a dále v souvislosti s nedostatečnou délkou lhůty pro zrušení registrace těchto plátců. Jelikož se jedná o plátce, kteří nemají na území ČR sídlo ani místo podnikání, nelze v těchto případech provádět kontrolu standardním způsobem jako u tuzemských plátců. **Omezenými možnostmi kontroly správnosti DPH těchto plátců se zvyšuje riziko možných daňových úniků na DPH.**

2. Souhrnná hlášení

Souhrnné hlášení (dále jen „SH“) podává podle ustanovení § 102 zákona č. 235/2004 Sb. plátce, který uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu EU osobě registrované k dani v jiném členském státě EU. Pokud plátce zjistí, že v SH uvedl chybné údaje, je do 15 dnů povinen podat následné SH. Údaje ze SH se využívají v rámci vyměřovacího řízení při stanovení daňové povinnosti na základě DAP a jsou předmětem výměny informací v EU.

2.1 Prověřování chybných údajů

Správce daně je povinen dle ustanovení § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. údaje v SH, resp. následném SH, prověřit, případné nejasnosti odstranit a údaje využít pro stanovení daňové povinnosti. Stejným způsobem je povinen postupovat také v případě, že obdrží údaje

v rámci mezinárodní spolupráce. Jedná se například o doručení zprávy ze systému VIES (tj. systému pro výměnu informací o DPH v rámci EU) o chybně uvedeném DIČ odběratele z EU (tzv. VAT ID) v SH tuzemského plátce. Systém pro vedení evidence daní na FÚ (dále jen „ADIS“) vygeneruje na základě této zprávy oznámení o pochybnosti k VAT ID. V roce 2004 uvedlo 200 plátců registrovaných k DPH na kontrolovaných FÚ ve svých SH celkem 242 chybných VAT ID, v roce 2005 uvedlo 314 plátců ve svých SH 449 chybných VAT ID.

Po prověření případu by měl správce daně zaznamenat do systému ADIS výsledek ověření. Kontrolou bylo zjištěno, že na kontrolovaných FÚ nebyl do systému ADIS zaznamenán výsledek ověření v 215 případech, přičemž:

- **tři FÚ nepostupovaly v souladu s ustanovením § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., neboť nejméně v 65 případech do doby kontroly NKÚ prověřování chybných údajů uvedených tuzemskými plátcí v SH vůbec nezahájily. Bez prověření těchto údajů správcem daně nelze zajistit aktuálnost, přesnost a úplnost údajů odesílaných do systému VIES.** U FÚ pro Prahu 1 celková hodnota dodání zboží plátcům s chybným VAT ID činila ve 49 případech celkem 247 970 tis. Kč. FÚ ve 42 případech zahájil řízení k odstranění pochybností až v průběhu kontroly NKÚ a v sedmi případech opravili plátcí v ČR nesprávné údaje podáním následných SH;
- v dalších případech nebyly výsledky ověřování do systému ADIS zaznamenány z důvodu neukončeného prověřování nebo FÚ pochybnosti prověřily, ale výsledek do systému ADIS nezaznamenaly.

2.2 Nepodaná souhrnná hlášení

Dle ustanovení § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. je daňové přiznání nebo hlášení povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve.

Pět FÚ nepostupovalo v souladu s ustanovením § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., když 78 plátcům vyměřily DPH na základě podaných DAP, ačkoliv tito plátcí do 20. 10. 2006 nepodali za příslušná čtvrtletí SH. V případě nepodání SH a současném uvedení hodnot dodání zboží do jiného členského státu EU v DAP měli mít správci daně pochybnosti o správnosti, úplnosti a pravdivosti údajů uvedených v DAP, neboť nemohli údaje o dodání zboží do jiného členského státu EU v DAP ověřit a případně využít údaje ze SH při stanovení daňové povinnosti. **Celková hodnota dodání zboží do jiných členských států EU uvedená těmito plátcí v DAP činila 615 100 tis. Kč.**

Kontrolou postupu FÚ bylo např. zjištěno:

- FÚ pro Prahu 1 a FÚ v Liberci ve 35 případech nevyužily ustanovení § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. a daňové subjekty nevyzvaly k podání SH.
- FÚ pro Prahu 1 a FÚ v Jihlavě ve 39 případech vyzvaly daňové subjekty k podání SH ve smyslu ustanovení § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. až v době kontroly NKÚ. Např. FÚ pro Prahu 1 provedl vytýkácí řízení u daňového subjektu, který za IV. čtvrtletí 2004 vykázal v DAP dodání zboží do jiného členského státu EU v hodnotě 264 595 tis. Kč. V rámci vytýkácího řízení plátce SH nepodal, správce daně na základě výsledků tohoto řízení vrátil plátcí nadměrný odpočet DPH ve výši 22 470 tis. Kč. Výzvu k podání SH tento správce daně vystavil až v době kontroly NKÚ dne 25. 10. 2006.
- Správci daně zadávali údaje ze SH a DAP do systému ADIS ručně. U dvou FÚ bylo zjištěno, že ačkoliv plátcí podali SH v řádném termínu, resp. jim povinnost podat SH nevznikla, byli v systému ADIS evidováni jako plátcí, kteří SH nepodali. Např.:

- u FÚ pro Prahu 1 v devíti případech daňové subjekty podaly za jednotlivá čtvrtletí 2004 a 2005 SH s hodnotou dodání zboží do jiného členského státu EU v celkové výši 128 388 tis. Kč v řádném termínu, ale FÚ pro Prahu 1 údaje z těchto SH do doby kontroly NKÚ nevložil do systému ADIS;
- u FÚ v Liberci v deseti případech správce daně omylem do systému ADIS zadal hodnoty dodání zboží do jiného členského státu EU, přestože v podaných DAP uvedeny nebyly.

2.3 Nesoulad hodnot v souhrnných hlášeních a daňových přiznáních

Hodnota dodání zboží do jiného členského státu EU uvedená v SH musí 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 by měli výše uvedené hodnoty porovnat a případné rozdíly prověřit.

Tři FÚ celkem ve 39 případech nepostupovaly v souladu s ustanovením § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. a do doby kontroly NKÚ neproověřily údaje uvedené v SH, ačkoliv rozdíly mezi hodnotami dodání zboží dle DAP a dle SH činily celkem 776 044 tis. Kč. Správci daně měli mít v těchto případech pochybnosti o správnosti, úplnosti a pravdivosti vykázaných údajů a měli vykázané rozdíly prověřit. Správci daně ve 12 případech vyzvali daňové subjekty k podání následného SH až v průběhu kontroly NKÚ a ve dvou případech podali plátcí následná SH a dodatečná DAP.

Kontrolou postupu FÚ při prověřování rozdílů hodnot dodání zboží uvedených v SH a DAP bylo např. zjištěno:

- rozdíl v hodnotách dodání zboží do EU uvedených v SH a DAP činil u plátce 320 tis. Kč. Přestože nebyl rozdíl v hodnotách dodání zboží při provedeném vytýkacím řízení odstraněn, FÚ pro Prahu 1 nevyzval plátce k podání následného SH a vrátil plátci nadměrný odpočet ve výši 4 742 tis. Kč. Do doby ukončení kontroly NKÚ nebyl rozdíl FÚ vysvětlen;
- ve dvou případech, kdy plátcí uvedli v DAP a SH stejné hodnoty dodání zboží do jiného členského státu EU, vznikly rozdíly po provedeném vytýkacím řízení. Na základě výsledků vytýkacího řízení snížil FÚ v Nymburku plátce hodnotu dodání zboží do jiného členského státu EU uvedenou v DAP z 340 tis. Kč na 0 Kč a FÚ pro Prahu 1 zvýšil plátce hodnotu dodání zboží o 3 631 tis. Kč. Plátcí nepodali následná SH. Správci daně do doby kontroly NKÚ rozdíly v hodnotách neodstranili.

Přestože FÚ měly k dispozici mechanismy pro kontrolu plnění povinností plátců DPH při podávání SH nebo uvádění údajů do SH, tyto mechanismy při prověřování správnosti DPH využívaly nedostatečně.

3. Daňová přiznání

3.1 Uplatňování nároku na odpočet DPH

Ustanovení § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2005, mj. uvádí:

„Nárok na odpočet daně lze uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve

uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn ...“

V souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 235/2004 Sb. by se nárok na odpočet daně z titulu pořízení zboží z jiného členského státu EU uplatněný plátcí v DAP v průběhu kalendářního roku měl rovnat nebo by měl být nižší než přiznaná daňová povinnost při pořízení zboží z jiného členského státu EU v kalendářním roce.

Skupiny kontrolujících NKÚ porovnaly hodnoty nároku na odpočet daně a daňové povinnosti při pořízení zboží za rok 2005 uvedené v systému ADIS a prověřily 82 případů nejvýznamnějších odchylek. Kontrolou bylo zjištěno 30 případů, kdy nárok na odpočet daně převyšoval celkem o 24 740 tis. Kč hodnotu daňové povinnosti při pořízení zboží. Např.:

- u FÚ v Kadani, FÚ pro Prahu 1, FÚ v Jihlavě a FÚ v Třinci byl rozdíl způsoben chybou plátce při vyplňování DAP. Ve třech případech si plátcí neoprávněně uplatnili nárok na odpočet daně ve výši 403 tis. Kč. V době kontroly NKÚ správci daně zahájili s plátcí daňové řízení k úhradě dlužné daně;
- u FÚ pro Prahu 4, FÚ v Jihlavě, FÚ v Nymburku a FÚ v Třinci byl rozdíl způsoben chybou správce daně při zadávání údajů z DAP do systému ADIS, např. zadáním hodnot do nesprávného řádku.

Při porovnání hodnot příslušných řádků DAP týkajících se daňové povinnosti a uplatněného odpočtu daně při pořízení zboží z jiného členského státu EU byly zjištěny nesrovnalosti způsobené chybami plátců i správců daně, v některých případech i s dopadem na výši daňové povinnosti DPH. Zavedení automatického každoročního porovnávání těchto hodnot by přispělo k identifikaci chyb a následně k jejich rychlé a efektivní eliminaci správci daně.

3.2 Prověřování pořízení zboží z EU

FÚ prověřují vybrané případy rozdílů v hodnotách pořízeného zboží vykázaných v DAP tuzemských plátců a SH plátců z EU, na které jsou upozorněny z MF. Nesrovnalost mezi údaji z DAP a údaji z EU nemusí být vždy způsobena chybou na straně tuzemského plátce. Může se také jednat o chybu na straně plátců z EU nebo o chybu vzniklou tím, že v jednotlivých členských státech EU mohou být některé typy transakcí uváděny do SH odlišným způsobem. Nejčastější důvody nesrovnalostí v hodnotách vykázaných transakcí zjištěné na kontrolovaných FÚ jsou uvedeny tabulce č. 4.

Tabulka č. 4: Příčiny nesrovnalostí v hodnotách vykázaných obchodních transakcí

Chyby na straně pořizovatele z ČR		Chyby na straně dodavatele z EU		
Důvod	Počet případů	Důvod	Počet případů celkem	Počet případů SRN
neuvedení pořízení v DAP	173	uvedení služeb do SH	80	27
přiznání pořízení v DAP za nesprávné období	61	vykázání dodání v SH za jiné období	35	7
uvedení pořízení v nesprávném řádku DAP	26	uvedení nesprávného DIČ pořizovatele do SH	50	17
uvedení nesprávné hodnoty pořízení v DAP	22	uvedení nesprávné hodnoty dodání do SH	57	27
ostatní	13	ostatní	40	11

Zdroj: Kontrolované FÚ.

Správce daně je povinen informace, které obdrží v rámci mezinárodní administrativní spolupráce, ve smyslu ustanovení § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. ověřit, případné nesrovnalosti odstranit a výsledky využít při stanovení daňové povinnosti.

Čtyři FÚ nepostupovaly podle ustanovení § 102 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., neboť ve 142 případech do doby kontroly NKÚ neproověřily správnost, pravdivost a úplnost údajů uvedených v DAP, přestože informace ze systému VIES poukazovaly na pochybnosti o správnosti vykázaných údajů v DAP. Celkový rozdíl mezi hodnotou pořízeného zboží deklarovaného tuzemskými plátcí v rámci jejich DAP a hodnotou dodaného zboží tak, jak ji uvedli plátcí z jiných členských států EU ve svých SH, činil 1 771 801 tis. Kč. V 54 případech správci daně zahájili prověřování rozdílů v celkové výši 1 344 900 tis. Kč až v průběhu kontroly NKÚ.

Některé FÚ dostatečně neproověřily rozdíly, na které byly z MF upozorněny. Např. FÚ v Nymburku ve 13 případech dostatečně neproověřil příčiny vzniku rozdílů v hodnotách pořízení zboží v celkové výši nejméně 42 289 tis. Kč. FÚ pro Prahu 1 při prověřování příkazů k ověření za II. a III. čtvrtletí 2004, s rozdílem v celkové hodnotě nejméně 571 463 tis. Kč, sdělil daňovému subjektu pouze hodnoty dodání zboží, které pro tohoto plátce vykážali plátcí z jiných členských států EU ve svých SH. Správci daně se při prověřování rozdílů spokojili pouze s tvrzením zástupců daňových subjektů a tato tvrzení dále neproověřili v rámci místního šetření či daňové kontroly.

Nejčastějším důvodem vykázaných rozdílů bylo nepřiznané pořízení zboží tuzemskými plátcí v DAP. Protože plátcům s povinností priznat daň při pořízení zboží vzniká ve většině případů i nárok na odpočet DPH ve stejné výši, nevěnovaly některé FÚ včasnému prověřování rozdílů dostatečnou pozornost.

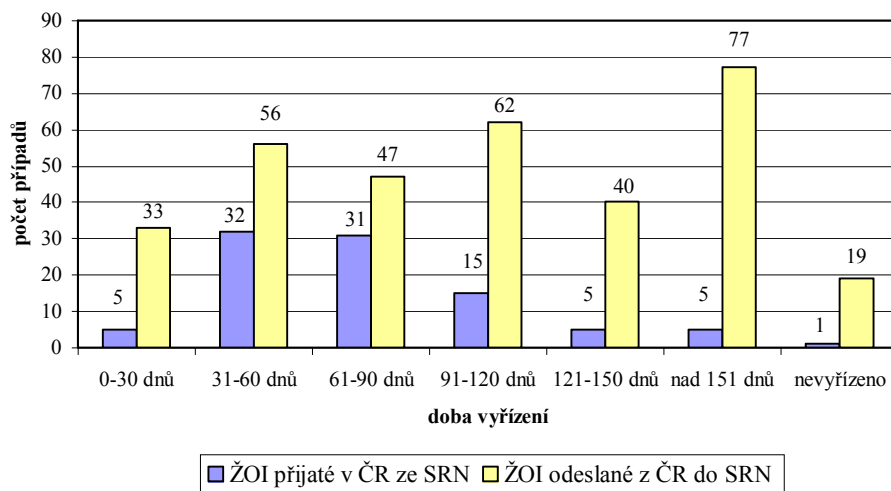
4. Mezinárodní výměna informací

Mezinárodní výměna informací umožňuje správcům daně z členských států EU získávat z ostatních členských států informace, týkající se obchodních transakcí uskutečněných mezi plátcí z různých členských států EU. Základní právní úpravu výměny informací obsahuje nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92. Mezinárodní výměna informací je iniciována místně příslušnými správci daně, kteří své žádosti o informace (dále jen „ŽOI“) nebo spontánní informace, vztahující se k určitému daňovému subjektu či obchodní transakci, posílají prostřednictvím k tomu určeného orgánu daňové správy, tzv. CLO, do jiné členské země EU.

4.1 Vyřizování žádostí o informace

V čl. 8 oddílu 2 nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 byla maximální lhůta pro odpověď na ŽOI stanovena na 3 měsíce. Přehled o dobách vyřízení ŽOI předaných v kontrolovaném období mezi ČR a SRN obsahuje graf č. 1.

Graf č. 1: Vyřizování žádostí o informace



Z celkového počtu 94 ŽOI přijatých v ČR ze SRN bylo 70 případů (tj. 74,5 %) vyřízeno ve stanovené tříměsíční lhůtě, dalších 23 případů (tj. 24,5 %) bylo vyřízeno po této lhůtě a na zbývající jednu žádost nebyla do doby kontroly NKÚ odpověď do SRN odeslána. Z celkového počtu 335 ŽOI odeslaných z ČR do SRN byla na 136 případů (tj. 40,6 %) odpověď doručena ve stanovené tříměsíční lhůtě, dalších 179 (tj. 53,4 %) žádostí bylo zodpovězeno po této lhůtě a na 19 případů (tj. 5,7 %) nebyla do doby kontroly NKÚ odpověď ze SRN doručena (ve zbývajícím jednom případě nebylo z předaných materiálů možné určit, kdy byla odpověď ze SRN doručena).

Pozdní vyřizování ŽOI způsobuje komplikace prováděných daňových řízení. Např. správci daně nemohou ukončit prověřování příkazů k ověření pořízeného zboží, pokud výsledek prověřování závisí na odpovědi z jiného členského státu EU.

4.2 Využívání mezinárodní výměny informací

Kontrola NKÚ se zaměřila také na využívání mezinárodní výměny informací správci daně a kvalitu předávaných informací.

Čtyři FÚ ve 28 případech nevyužily možnost odeslat ŽOI do jiných členských států EU, přestože existovaly pochybnosti o uskutečnění pořízení zboží v celkové hodnotě 630 726 tis. Kč. V těchto případech FÚ dostatečně neprověřily uskutečnění obchodních transakcí mezi plátcí z ČR a jiných členských států EU.

Na MF bylo u vybraných případů mezinárodní výměny informací mezi ČR a SRN prověřeno, jakým způsobem správci daně využili informace získané z doručených odpovědí na ŽOI. Bylo např. zjištěno, že

- ve čtyřech případech nemohli správci daně využít doručené informace jako důkazní prostředek v daňovém řízení, protože informace získané pomocí ŽOI byly nedostatečné, resp. nesrozumitelné. Celková hodnota prověřovaných obchodních transakcí činila v těchto případech 14 126 tis. Kč;

- ve třech případech německá daňová správa odmítla na ŽOI odpovědět z administrativních důvodů. Správci daně z ČR nezískali informace využitelné v daňovém řízení. Celková hodnota prověřovaných obchodních transakcí činila v těchto případech 744 tis. Kč;
- v šesti případech nebylo možné zjistit, jakým způsobem správci daně v ČR informace získané mezinárodní výměnou využili, protože daňové řízení nebylo do doby ukončení kontroly NKÚ uzavřeno. Celková hodnota prověřovaných obchodních transakcí činila v těchto případech 5 579 tis. Kč;
- ve čtyřech případech podali plátcí v průběhu daňového řízení nebo po jeho ukončení dodatečná DAP, ve kterých zvýšili hodnotu DPH při pořízení zboží z jiného členského státu EU o celkem 1 266 tis. Kč;
- ve čtyřech případech správci daně dodatečně vyměřili DPH, resp. neuznali nárok na odpočet při pořízení zboží z jiného členského státu EU. Hodnota dodatečně vyměřené DPH činila v těchto případech celkem 6 792 tis. Kč.

V rámci kontroly dále NKÚ prověřil ve spolupráci s BRH několik případů obchodních transakcí, uskutečněných mezi ČR a SRN, které nebyly předmětem předchozí výměny informací mezi daňovými správami obou zemí. **Bylo mj. zjištěno, že dva plátcí v ČR vykázali v SH za I. až IV. čtvrtletí roku 2005 dodání elektřiny plátcům ze SRN v celkové hodnotě 503 882 tis. Kč.** Podle ustanovení § 7a zákona č. 235/2004. Sb. je místem plnění místo, kde má pořizovatel sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, pro kterou je toto zboží dodáno. Protože bylo v těchto případech místo plnění v SRN, neměli plátcí v ČR toto dodání uvádět v SH. Uvedený postup neměl vliv na daňovou povinnost tuzemských plátců. Tím, že oba plátcí vykázali dodání elektřiny v SH, **došlo ke zkreslení údajů v systému VIES celkem o 503 882 tis. Kč.**

5. Sankce

V ustanovení § 37 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. je mj. uvedeno:
„Tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůtě povinnost nepeněžitě povahy, vyplývající z tohoto nebo zvláštního daňového zákona, nebo uloženou rozhodnutím podle tohoto zákona, může správce daně opakovaně uložit pokutu až do výše 2 miliony Kč ...“

Dva FÚ v kontrolovaném období využily možnosti dané jim výše uvedeným ustanovením a uložily tři pokuty za nepodání SH v případech, kdy daňové subjekty nesplnily povinnost podat SH, v celkové výši 10 tis. Kč. Ostatní FÚ možnosti dané jim výše uvedeným ustanovením nevyužily.

Tři FÚ v kontrolovaném období využily možnosti dané jim ustanovením § 37 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. a uložily 69 pokut za nepodání DAP v případech, kdy daňové subjekty nesplnily povinnost podat DAP, v celkové výši 198 tis. Kč. Např. FÚ pro Prahu 4 uložil 26 plátcům pokuty za nepodání DAP v celkové výši 152 tis. Kč, z nichž 16 plátců poté DAP podalo, třem plátcům byla zrušena registrace a zbývajících plátců DAP nepodali. Ostatní FÚ možnosti dané jim výše uvedeným ustanovením nevyužily.

FÚ většinou nevyužívaly možnost uložit plátcům pokutu za nesplnění jejich zákonných povinností. Zejména v případě podávání SH nejsou daňové subjekty dostatečně motivovány k plnění svých povinností, protože nepodání SH nemá vliv na daňovou povinnost DPH.

III. Vyhodnocení

V rámci kontrolní akce č. 06/27 prověřil NKÚ systém správy DPH po vstupu ČR do EU, právní úpravu některých oblastí DPH a postup správců daně při využívání nástrojů kontroly DPH. Kontrolní akce navázala na výsledky obdobně zaměřené kontrolní akce NKÚ č. 05/19 Správa daně z přidané hodnoty (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 1/2006 Věstníku NKÚ) a mj. zjistila, že v oblasti správy DPH nadále přetrvávají některé nedostatky.

Kontrolované FÚ v některých případech nevyužily oprávnění dané ustanovením § 106 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., když ve 119 případech nezrušily plátcům registraci k DPH, přestože tito plátcí opakovaně nepodávali DAP. Těmto tuzemským plátcům v pěti případech vykázali plátcí z EU dodání zboží v celkové hodnotě 61 301 tis. Kč. Plátcí z ČR pořízení tohoto zboží v DAP nepřiznali a neodvedli z pořízení zboží DPH. **Zavedení povinnosti správců daně zrušit plátcům při opakovaném nepodávání DAP registraci k DPH by přispělo ke snížení rizika možných daňových úniků.**

Ustanovení § 106 odst. 9 zákona č. 235/2004 Sb. umožňuje FÚ pro Prahu 1 zrušit registraci k DPH plátcům, kteří nemají na území ČR sídlo ani místo podnikání (tzv. „neusazení“ plátcí), k 31. lednu. FÚ mnohdy „neusazeným“ plátcům, kteří neplnili zákonné povinnosti, registraci k DPH nezrušil, neboť toto ustanovení nestanovuje pro zrušení registrace dostatečnou lhůtu. Protože u těchto plátců nelze provádět kontrolu DPH standardním způsobem, bylo by vhodné upravit legislativně podmínky registrace k DPH a jejího zrušení tak, aby umožňovaly účinněji snížit riziko možných daňových úniků na DPH.

Zákon č. 235/2004 Sb. zakotvuje v ustanovení § 102 odst. 5 povinnost správců daně údaje obsažené v SH, příp. následném SH prověřit, případné nejasnosti odstranit a údaje využít pro stanovení daňové povinnosti. Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že FÚ v některých případech nepostupovaly při správě DPH v souladu s tímto ustanovením zákona. Např.:

- FÚ v 65 případech do doby kontroly NKÚ nezhájily prověřování chybných údajů o plátcích z jiných členských států EU uvedených tuzemskými plátcí v SH;
- FÚ vyměřily 78 plátcům DPH na základě podaných DAP, přestože měly mít pochybnosti o hodnotě dodání zboží do EU, neboť plátcí nepodali SH. Celková hodnota dodání zboží do jiných členských států EU uvedená těmito plátcí v DAP činila 615 100 tis. Kč;
- FÚ ve 39 případech neprověřily údaje uvedené v SH, ačkoliv rozdíl mezi hodnotami dodání zboží do jiných členských států EU dle DAP a dle SH činily celkem 776 044 tis. Kč;
- FÚ ve 142 případech neprověřily správnost, pravdivost a úplnost údajů o pořízení zboží z jiných členských států EU uvedených v DAP, přestože byly MF upozorněny na možnou chybu v DAP. Celkový rozdíl mezi hodnotou pořízeného zboží uvedenou v DAP plátcí v ČR a hodnotou dodaného zboží v SH plátců z EU činil 1 771 801 tis. Kč.

Z provedené kontroly dále vyplynulo, že zavedení automatického každoročního porovnávání hodnot daňové povinnosti a nároku na odpočet DPH z pořízení zboží z jiných členských států EU by přispělo k identifikaci chyb uvedených v DAP a umožnilo eliminovat případné daňové úniky.

Kontrola NKÚ se zaměřila také na využívání mezinárodní výměny informací správci daně a kvalitu předávaných informací. FÚ v některých případech nevyužily možnost odeslat do jiných členských států žádosti o informace. Ve 28 případech tak dostatečně neprověřily uskutečnění obchodních transakcí mezi plátcí z ČR a jiných členských států EU v celkové hodnotě 630 726 tis. Kč. Některé FÚ nemohly informace z doručených odpovědí na žádosti o informace v daňovém řízení využít, neboť zaslané informace byly neúplné, příp. nesrozumitelné. Na některé žádosti o informace odmítla daňová správa jiného členského státu EU z administrativních důvodů odpovědět.

Kontrolou nebyly zjištěny nedostatky, které by signalizovaly zvláště závažná porušení zákonných předpisů. Správci daně ale plně nevyužívali všech mechanismů pro kontrolu plnění povinností plátců DPH a nevěnovali dostatečnou pozornost prověřování rozdílů v hodnotách vykázaných obchodních transakcí.