



Kontrolní závěr z kontrolní akce

11/07

Správa daně z přidané hodnoty při dovozu zboží ze třetích zemí

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2011 pod číslem 11/07. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Antonín Macháček.

Cílem kontroly bylo prověřit postup finančních a celních orgánů při správě daně z přidané hodnoty v souvislosti s dovozem zboží ze třetích zemí na území Evropské unie.

Kontrolované osoby:

Generální ředitelství cel (dále také „GŘC“), Generální finanční ředitelství (dále také „GFR“) a 17 finančních úřadů (dále také „FÚ“): Finanční úřad Brno I, Finanční úřad Brno II, Finanční úřad Brno III, Finanční úřad Ostrava I, Finanční úřad Ostrava II, Finanční úřad Ostrava III, Finanční úřad pro Prahu 1, Finanční úřad pro Prahu 5, Finanční úřad v Plzni, Finanční úřad v Hradci Králové, Finanční úřad v Pardubicích, Finanční úřad pro Prahu 9, Finanční úřad pro Prahu 10, Finanční úřad v Praze-Modřanech, Finanční úřad ve Zlíně, Finanční úřad v Olomouci, Finanční úřad v Přerově.

Kontrola byla prováděna od dubna do listopadu 2011. Kontrolováno bylo období let 2008 až 2010, v případě věcných souvislostí i období předcházející nebo následující.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podaly GFR, GŘC, FÚ v Praze-Modřanech, FÚ pro Prahu 10 a FÚ v Pardubicích, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách. Odvolání proti rozhodnutím o námitkách podaná FÚ v Pardubicích a GŘC byla vypořádána usneseními Kolegia NKÚ.

Kolegium NKÚ na svém IV. zasedání, konaném dne 27. února 2012, **schválilo** usnesením č. 5/IV/2012 **kontrolní závěr** v tomto znění:

I. Úvod

Generální finanční ředitelství

Zákonem č. 199/2010 Sb.¹ byla novelizována některá ustanovení zákona č. 531/1990 Sb.² a s účinností od 1. ledna 2011 bylo zřízeno Generální finanční ředitelství, jež s finančními ředitelstvími a finančními úřady tvoří soustavu územních finančních orgánů, které jsou správními úřady vykonávajícími svoji působnost ve vymezených územních obvodech.

¹ Zákon č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

² Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

GŘ jako organizační složka státu s celostátní územní působností je podřízeno Ministerstvu financí. GŘ je účetní jednotkou podle zákona č. 563/1991 Sb.³ a jeho působnost v oblasti správy daní je specifikována v zákoně č. 531/1990 Sb. Působnost GŘ do 31. prosince 2010 vykonávalo Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství (v textu bude dále uváděno pouze GŘ).

Finanční úřady jsou organizačními složkami státu, jejichž věcnou a územní působnost stanoví zákon č. 531/1990 Sb., nejsou účetními jednotkami. Správu daní vykonávaly podle zákona č. 337/1992 Sb.⁴, který byl s účinností od 1. ledna 2011 zrušen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle dalších daňových předpisů.

Generální ředitelství cel je podle zákona č. 185/2004 Sb.⁵ správním úřadem pro oblast celnictví s celostátní působností. Podle tohoto zákona Celní správu České republiky tvoří Generální ředitelství cel, osm celních ředitelství a 54 celních úřadů. Celnictvím se rozumí plnění úkolů celními orgány podle tohoto zákona a zvláštních právních předpisů, včetně plnění úkolů při správě daní a poplatků podle zvláštních právních předpisů a při správě cel. Správu cel vykonávají podle § 5 odst. 3 zákona č. 185/2004 Sb. celní úřady, které nejsou organizačními složkami státu ani účetními jednotkami. GŘC je podřízeno Ministerstvu financí a je účetní jednotkou podle zákona č. 563/1991 Sb.

Do 31. prosince 2004 byla daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) vyměřována a vybírána celními orgány při propuštění zboží do celního režimu. Nebyla-li DPH uhrazena při celním řízení, byla zajištěna některým z instrumentů pro zajištění celního dluhu ve smyslu celních předpisů. Celní orgány ČR nepropustily zboží do celního režimu, nebyla-li zajištěna platba všech cel, daní a poplatků souvisejících s dovozem zboží. K úhradě DPH tak došlo nejpozději ve lhůtě deseti dnů od propuštění zboží do celního režimu. Plátce daně následně mohl v daňovém přiznání (dále také „DAP“) uplatnit nárok na odpočet. Správce daně mohl v rámci daňového řízení přezkoumat oprávněnost nároku na odpočet, aniž byla ohrožena úhrada DPH.

Po novele zákona č. 235/2004 Sb.⁶ s účinností od 1. ledna 2005 vykonávaly správu DPH při dovozu⁷ zboží plátcem DPH v souladu s ustanovením § 23 odst. 1 písm. a) až c) zákona o DPH finanční orgány. Jednalo se o propuštění zboží do celního režimu:

- a) volný oběh,
- b) aktivní zušlechťovací styk v systému navracení,
- c) dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla.

Bylo-li plátcem daně rozhodnutím celního úřadu zboží propuštěno podle písm. a), b) nebo c), byl plátce povinen přiznat daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží do příslušného režimu propuštěno, a to do 25. dne následujícího měsíce. Při celním řízení mohli plátcem využít možnost uplatnit osvobození od DPH s nárokem na odpočet DPH při propuštění zboží do celního režimu volný oběh v tuzemsku, pokud byl dovoz skutečně plátcem a zboží bylo dodáno do jiného členského státu Evropského společenství (dále také „JČS“) osobě registrované k dani v JČS (dále také „celní režim 42.“⁸ v tuzemsku). Opačně

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁴ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

⁵ Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky.

⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁷ § 20 zákona č. 235/2004 Sb. – dovozem zboží se rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství. Za dovoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje vrácení zboží, které je po předchozím umístění ve svobodném pásnu nebo svobodném skladu nacházejícím se v tuzemsku vráceno zpět do tuzemska. Za dovoz zboží se považuje vstup zboží na území Evropského společenství také z území podle § 3 odst. 2 a 3 tohoto zákona, která jsou pro účely zákona považována za třetí země.

⁸ Celní režim 42.. „Domácí spotřeba se souběžným propuštěním do volného oběhu u zboží, které tvoří dodávku osvobozenou od DPH do jiného členského státu“ je režim, který dovozce používá pro účely osvobození od

mohlo být zboží propuštěno do volného oběhu s osvobozením od DPH v JČS za podmínky, že bude dodáno do tuzemska plátcí DPH (dále také „celní režim 42.. v JČS“).

Uvedenými změnami tak došlo k odtržení platby DPH od platby cla a výraznému prodloužení doby mezi uskutečněným dovozem a okamžikem, kdy byl plátcce daně povinen přiznat daň z dovozu zboží v DAP. Pokud plátcce uskutečnil dovoz v prvním dni zdaňovacího období, byl plátcce, jehož zdaňovacím obdobím byl kalendářní měsíc, povinen přiznat DPH až 56 dní po propuštění zboží do celního režimu a plátcce, jehož zdaňovacím obdobím bylo kalendářní čtvrtletí, až za 117 dní. Teprve na základě tohoto DAP mohl FÚ začít ověřovat správnost daňové povinnosti vypočtené plátcem daně. V období od propuštění zboží do celního režimu do podání DAP a vyměření DPH nebyla tato daň zajištěna.

NKÚ podrobil kontrole zejména předávání údajů mezi celními a finančními orgány, správnost těchto informací, rozsah využívání předaných údajů a využívání zákonných oprávnění při správě daně. Dále bylo ověřováno, zda plátcí daně přiznávali dovoz zboží v DAP.

Pozn.: Všechny právní předpisy uváděné v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Statistika

DPH se vypočte ze základu daně stanoveného podle ustanovení § 38 zákona č. 235/2004 Sb. Základ daně je součtem základu pro výpočet cla, vyměřeného cla, dalších dávek a poplatků, vedlejších výdajů a příslušné spotřební daně. Vykázaný základ daně v DAP by měl převyšovat celkovou hodnotu dovozu⁹ dle jednotných správních dokladů (dále také „JSD“), jimiž bylo v tomto období zboží propuštěno do příslušných celních režimů v tuzemsku.

Tabulka č. 1 – Porovnání vykázaného dovozu DAP s hodnotou dovozu propuštěného celními orgány plátcům DPH celkem za Českou republiku (v tis. Kč)

| Rok | Dovoz zboží podle § 23 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 235/2004 Sb. plátcí DPH | | Rozdíl |
|---------------|---|----------------------|--------------------|
| | Celková hodnota dovozu v JSD | Základ daně v DAP | |
| 2008 | 661 880 475 | 476 372 966 | 185 507 509 |
| 2009 | 525 400 212 | 376 398 766 | 149 001 446 |
| 2010 | 622 305 540 | 511 586 641 | 110 718 899 |
| Celkem | 1 809 586 227 | 1 364 358 373 | 445 227 854 |

Zdroj: GŘC a GŘŘ.

Na základě údajů za celou ČR za období 2008 až 2010 NKÚ zjistil výrazně nižší vykázaný základ daně v DAP oproti celkové hodnotě dovozu dle JSD.

DPH v případech, kdy se zboží dovezené do členského státu EU ze země mimo EU následně přepravuje do JČS. DPH je splatná až v cílovém členském státu. Tento režim se označuje jako celní režim 42..., protože při jeho uplatnění musí dovozce zboží v kolonce 37 jednotného správního dokladu uvést kód, který začíná dvojčíslím 42.

⁹ Celkovou hodnotou dovozu se rozumí součet základu pro výpočet cla, vyměřeného cla a vyměřené spotřební daně dle JSD.

Tabulka č. 2 – Statistika počtu plátců DPH uskutečňujících dovoz zboží u kontrolovaných FÚ

| Rok | Počet plátců k 31. 12. | – z toho plátci v evidenci JSD v % |
|------|------------------------|------------------------------------|
| 2008 | 92 812 | 6,46 |
| 2009 | 101 363 | 5,38 |
| 2010 | 111 620 | 4,47 |

Zdroj: data zjištěná u kontrolovaných FÚ.

2. Výměna informací mezi celními a finančními orgány

Mezi celními a finančními orgány byly v souladu s ustanovením § 34 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. pro účely správy DPH předávány vybrané údaje z JSD a informace o plátcích, které celní orgány ČR, na základě kritérií stanovených vnitřními předpisy, vyhodnotily jako podezřelé z nepřiznání DPH po dovozu zboží v DAP (dále také „podezřelí plátci“), a další informace týkající se zejména změn JSD.

2.1 Předávání vybraných údajů z JSD

GŘC vybrané údaje z JSD, kterými bylo propuštěno zboží do volného oběhu v tuzemsku, předávalo GŘŘ jednou týdně prostřednictvím datových souborů, včetně změn JSD provedených v uplynulém období. Rozsah předávaných údajů byl dojednáán mezi GŘŘ a GŘC.

Pro účely využívání dat poskytnutých celními orgány zřídilo GŘŘ centrální registr jednotných správních dokladů (dále také „CR JSD“), který finančním orgánům umožňoval vyhledávání JSD, jimiž bylo plátců daně propuštěno zboží do volného oběhu, včetně oprav JSD, a pořizování sestav o dovozu zboží jednotlivými plátců za předem zvolené období.

NKÚ při kontrole u GŘC a GŘŘ zjistil některé nedostatky, které věrohodnost výstupů z CR JSD ovlivňovaly a omezovaly jejich využití:

- **Záměna údaje o deklarantovi¹⁰ v systému pro pořizování celních prohlášení**

Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že v 69 JSD (z celkového počtu 100 JSD) u celního režimu 42.. bylo v kolonce 14 JSD „Deklarant“ uvedeno daňové identifikační číslo (dále také „DIČ“) nebo EORI¹¹ zástupce¹² pro celní řízení místo DIČ nebo EORI deklaranta.

- **Předávání EORI¹³ v nesprávné struktuře**

Jedním z dávkově předávaných údajů (od GŘC) bylo po 1. červenci 2009 číslo hospodářského subjektu EORI, které nebylo předáváno přesně ve struktuře stanovené nařízením Komise (EHS) č. 2454/93. Mezi kmenovou část EORI a kód příslušného členského státu byla nesprávně vkládána mezera.

¹⁰ Článek 4 bod 18 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství: „deklarantem“ se rozumí osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je celní prohlášení činěno.

¹¹ Článek 1 bod 16 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 – číslo EORI (registrační a identifikační číslo hospodářských subjektů) je číslo jedinečné v Evropském společenství, které celní orgán nebo určený orgán či orgány členského státu přidělují hospodářským subjektům a jiným osobám v souladu s pravidly stanovenými v kapitole 6.

¹² Článek 5 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 – za podmínek stanovených v čl. 64 odst. 2 a s výhradou předpisů přijatých na základě čl. 243 odst. 2 písm. b) se může každá osoba nechat v jednání s celními orgány zastoupit pro provádění všech úkonů a formalit stanovených celními předpisy.

¹³ Viz poznámka pod čarou č. 11.

Tabulka č. 3 – Přehled předávání EORI v nesprávné struktuře

| Role | 2. pol. 2009 | | Rok 2010 | |
|-----------|--------------|-----------|--------------|-----------|
| | Počet plátců | Počet JSD | Počet plátců | Počet JSD |
| Deklarant | 87 | 2 186 | 95 | 6 961 |
| Příjemce | 188 | 8 227 | 224 | 17 587 |
| Zástupce | 159 | 6 838 | 165 | 15 487 |

Zdroj: data GŘC.

NKÚ u GŘŘ u šesti plátců dovážejících v rámci celního režimu 42.. v tuzemsku ověřil vliv struktury EORI na obsah výstupů ze systému CR JSD. Bylo zjištěno, že ve výstupech z CR JSD jsou významné rozdíly. Např. rozdíl při použití role deklarant při zadání EORI s mezerou a EORI bez mezery činil 91 377 tis. Kč (při celkové hodnotě dovozu těmito plátcí 236 402 tis. Kč).

- **Způsob vykazování změn údajů v JSD**

Změny v JSD se promítnou do předávaných dat a do DAP plátce takto: Celní úřad zruší původní JSD a vystaví nový JSD s upravenými údaji, které znovu v plné hodnotě zahrne do předávaných dat. Daňový subjekt však po provedení změny v JSD zahrne v DAP do základu DPH za dovoz jen rozdíl mezi zrušeným a nově vydaným JSD, protože dovoz již vykázal v DAP za období, v němž dovoz uskutečnil.

- **Vyhledávání údajů v CR JSD**

GŘŘ neurčilo jednoznačně, která z rolí má být použita pro získání sestavy obsahující správný objem dovozu, který měl být plátcem daně vykázán v DAP. Při zadání dotazu měl správce daně tři možnosti, jak určit „rolí“ plátce DPH při celním řízení, a to deklarant, příjemce nebo zástupce. NKÚ např. u 23 plátců (17 % kontrolního vzorku) zjistil rozdílné stavy dovozů zboží v sestavách z CR JSD při použití role deklarant nebo příjemce. FÚ tak při použití nesprávné role získal nesprávné údaje o základu DPH při dovozu zboží.

- **Identifikace dovozů uskutečněných neusazenými plátcí**

S účinností od 1. července 2009 u plátce DPH neusazeného v tuzemsku nebyla z důvodu zavedení čísla EORI zajištěna identifikovatelnost dovozů. Finanční orgány mohly u neusazených plátců použít systém CR JSD pouze tehdy, když k DIČ plátce znaly i jemu přidělené EORI. NKÚ u GŘC zjistil k 11 neusazeným plátcům číslo EORI, přitom u FÚ bylo zjištěno, že správce daně čísla EORI přidělená těmito plátcům neznal. NKÚ u GŘŘ ověřil celkový dovoz zboží za použití EORI a DIČ a zjistil, že celková hodnota tohoto dovozu činila 66 631 534 tis. Kč, přitom FÚ věděly o dovozu zboží pouze v celkové hodnotě 1 247 072 tis. Kč.

Právní předpis neukládá plátcům daně povinnost sdělit údaj o přiděleném EORI správci daně.

• Rozsah předávaných informací

Obdržená data neobsahovala některé významné informace potřebné pro ověření vykázaného základu DPH za dovoz zboží v DAP. Jednalo se o statistickou hodnotu¹⁴ a místo určení dodání zboží.

Po novele zákona č. 235/2004 Sb. účinné od 1. ledna 2005 byl CR JSD přes uvedené systémové nedostatky pro správce daně významným zdrojem informací o realizovaných dovozech zboží plátců DPH. FÚ tak měly dostatek aktuálních informací pro ověření správnosti údajů v DAP a k identifikaci plátců DPH, kteří nepodali DAP, a nesplnili tak svou zákonnou povinnost.

2.2 Předávání informací o podezřelých plátcích

2.2.1 Přiznání DPH při propuštění zboží do volného oběhu v tuzemsku

V srpnu 2009 byla prostřednictvím finančních ředitelství předána FÚ první informace celních orgánů, kterou bylo oznámeno 195 podezřelých plátců. Z toho ve 165 případech se jednalo o plátce, kteří k datu 30. června 2008 již ukončili dovozy zboží. Tito plátců realizovali dovozy v rozmezí od 1. ledna 2005 do 30. června 2008, což znamená, že v některých případech (dovozy z roku 2005 a nejméně osm měsíců roku 2006) již v okamžiku předání informace celními orgány prekludovalo právo vyměřit daň. FÚ k tomu sdělily, že v době, kdy obdržely informace, byli tito plátců nekontaktní.

NKÚ kontrolou spisů 116 podezřelých plátců realizujících dovozy v tuzemsku i po 30. červnu 2008 zjistil:

- 95 plátců, kterým byla zrušena registrace plátce daně z důvodu neplnění zákonných povinností (nepodávání DAP) nebo kteří nevykázali dovoz zboží v DAP, avšak dosud jim nebyla zrušena registrace plátce daně, uskutečnilo v období od 1. ledna 2005 do 16. září 2011 dovozy zboží v celkové hodnotě 8 345 688 tis. Kč. Jednalo se o 33 310 dovozů realizovaných podezřelými plátců v průměru po dobu devíti měsíců.
- 62 plátců realizovalo 21 143 dovozů v celkové hodnotě 5 431 702 tis. Kč i po informaci celních orgánů. Z toho 47 plátců nepodalo DAP nebo nepřiznalo dovoz zboží, přičemž po informaci celních orgánů uskutečnili 13 429 dovozů v celkové hodnotě 3 084 165 tis. Kč v průměrné délce trvání sedmi měsíců.
- U 54 plátců bylo zjištěno, že realizovali dovozy výhradně před informací celních orgánů. Tito plátců realizovali 15 583 dovozů v celkové hodnotě 3 909 366 tis. Kč, přitom 35 plátců realizovalo dovoz déle než čtyři měsíce.

Kontrolou NKÚ byly zjištěny případy, kdy celní orgány ČR předaly informaci o podezřelém plátců bezprostředně po zahájení jeho dovozních aktivit (zejména dovozu textilu a obuvi).

Kvalifikovaný výběr podezřelých plátců celními orgány a následné oznámení takových plátců správci daně mělo jen omezený vliv na výběr DPH z dovozu zboží, neboť celní orgány ČR na základě platné legislativy musely zboží do volného oběhu propustit a finanční orgány většinou nemohly zahájit daňové řízení pro nekontaktnost plátce.

¹⁴ Statistickou hodnotou se při dovozu rozumí hodnota zboží v místě a čase, v němž zboží vstupuje na statistické území dovážejícího členského státu. Z vedlejších výdajů jsou do statistické hodnoty zahrnuty pouze výdaje týkající se dopravy, která se uskutečnila mimo statistické území dovážejícího členského státu. Statistická hodnota nezahrnuje daně splatné při dovozu, jako jsou celní poplatky, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, dárky nebo jiné podobné daně. Uvádí se do odst. 46 JSD.

2.2.2 Přiznání DPH po propuštění zboží do celního režimu 42.. v JČS

GŘŘ v letech 2008 až 2010 obdrželo od celních orgánů informace o 67 plátcích, kterým bylo v JČS propuštěno zboží do celního režimu „volný oběh“ s osvobozením od DPH z titulu následného dodání zboží do tuzemska, z toho byla následně 56 plátcům zrušena registrace plátce daně nebo šlo o plátce, kteří nepodali DAP. Jednalo se o plátce, kteří nevykázali pořízení zboží a nepřiznali odpovídající DPH.

3. Přiznání DPH po propuštění zboží do volného oběhu plátcí DPH v tuzemsku

3.1 Celní režim 40..¹⁵

V § 23 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. je stanoveno:

„Bylo-li plátcí rozhodnutím celního orgánu zboží propuštěno podle odstavce 1 písm. a), b) nebo c), je plátce povinen přiznat daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží do příslušného režimu propuštěno.“

Kontrola registrace plátce DPH při celním řízení byla v kontrolovaném období upravena vnitřními předpisy GŘC. Celními orgány byla platnost registrace plátce daně ověřována automaticky systémem pro pořizování celních prohlášení.

U tří subjektů bylo zjištěno, že jim bylo propuštěno zboží v celkové hodnotě 5 085 tis. Kč do volného oběhu bez DPH, a to z titulu platné registrace, přestože registrace již byla FÚ zrušena. V uvedených případech se celní orgány ČR dotázaly v registru plátců daně a dostaly informace, že registrace plátců daně jsou platné.

Ověřování registrace plátce daně celními orgány bylo závislé na aktuálnosti údajů o zrušení registrace v registru plátců daně, které však nebyly vždy správné.

FÚ měly přístup do aktualizovaného CR JSD a mohly údaje o dovozu zboží za daná zdaňovací období porovnávat s údaji uvedenými v DAP příslušného plátce. Žádný automatizovaný systém pro porovnání těchto dat neexistoval. O problému nevykazování dovozů a nepřiznávání DPH proběhla mezi Ministerstvem financí a FÚ opakovaná jednání a FÚ byly seznámeny s riziky spojenými s dovozem zboží.

Přestože data o dovozu zboží a údaje z DAP byly vedeny v elektronické podobě, nebylo zavedeno automatizované porovnávání těchto údajů, které by významně přispělo k vyhledávání plátců neplnících zákonné povinnosti nebo nepřiznávajících DPH. NKÚ zjistil, že četnost využívání CR JSD byla plně ponechána na uvážení správce daně.

3.1.1 Přiznání DPH v DAP

CR JSD byl obvykle využíván FÚ při přípravě kontrol nebo při vytýkacích řízeních¹⁶, resp. řízeních k odstranění pochybností¹⁷, zahajovaných z jiných důvodů. U kontrolovaných FÚ porovnal NKÚ u 304 plátců údaje z CR JSD (poskytnuté FÚ) s vykázaným základem

¹⁵ Domácí spotřeba se souběžným propuštěním do volného oběhu u zboží, které netvoří dodávku osvobozenou od DPH, jedná se o běžný dovoz zboží, při kterém je zboží propuštěno do volného oběhu bez dalších podmínek.

¹⁶ § 43 zákona č. 337/1992 Sb.

¹⁷ § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

DPH v DAP za jednotlivá zdaňovací období let 2008 až 2010 a zjistil, že v kontrolovaném období:

- 217 plátců nevykázalo dovoz zboží v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. v celkové hodnotě¹⁸ 25 730 978 tis. Kč a nepřiznalo daň v odpovídající výši ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zboží propuštěno do volného oběhu – z toho 116 plátců vykázalo v kontrolovaném období (tj. 2008, 2009 a 2010) v DAP celkový objem dovozu nižší o 6 777 234 tis. Kč, než činily celkové dovozy podle CR JSD;
- 25 plátců porušilo ustanovení § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., protože nepodali DAP a nepřiznali odpovídající daň za jedno nebo více zdaňovacích období, přičemž tito plátcí realizovali dovozy zboží v celkové hodnotě 1 208 022 tis. Kč.

U tří plátců bylo zjištěno, že FÚ vyzval plátce k podání DAP po uplynutí 12 měsíců od lhůty pro jeho podání. Dále bylo zjištěno, že FÚ v rozporu s ustanovením § 2 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. nezahájily daňové řízení s čtyřmi plátcí, kteří nepřiznali DPH z dovozu zboží v celkové hodnotě 116 318 tis. Kč.

Z kontroly spisů plátců a z vyjádření kontrolovaných FÚ vyplynulo, že údaje o dovozech uvedené v DAP finanční úřady systematicky neporovnávaly s údaji z CR JSD a že nezahajovaly vždy daňové řízení na základě rozdílu mezi vykázaným dovozem zboží v DAP a CR JSD.

3.1.2 Vyměření DPH z moci úřední

Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že FÚ v 11 případech vyměřily plátcům daně nepřiznanou DPH v celkové výši 746 151 tis. Kč. Z toho:

- v šesti případech FÚ přiznaly nárok na odpočet ve výši vyměřené DPH a současně vyměřily daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění při dodání zboží;
- ve třech případech přiznaly nárok na odpočet ve výši vyměřené DPH a současně nevyměřily daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění při následném dodání zboží;
- ve dvou případech nárok na odpočet nepřiznaly.

Dále bylo zjištěno, že v 21 případech FÚ vyměřily DPH ve výši nula a v 24 případech nebyla DPH vyměřena vůbec, přestože plátcí v příslušných zdaňovacích obdobích uskutečnili dovozy v celkové výši 1 153 667 tis. Kč.

Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že FÚ v devíti případech, kdy v rámci daňového řízení zjistily rozdíly mezi vykázaným dovozem v DAP a CR JSD a přistoupily k doměření DPH, přiznaly automaticky nárok na odpočet ve výši vyměřené DPH, i když plátcí neprokázali, že dovezené zboží použili v rámci ekonomické činnosti.

3.1.3 Stanovení základu DPH

Podle ustanovení § 38 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb. se do základu DPH započte mj. clo a hodnota vedlejších výdajů vzniklých do prvního místa určení v tuzemsku, popřípadě do dalšího místa určení na území Evropského společenství (dále také „ES“), pokud je toto místo při uskutečnění zdanitelného plnění známo, pokud nejsou zahrnuty do základu pro vyměření cla.

Do základu pro výpočet cla se započítávají náklady na dopravu na místo, kde zboží vstupuje na celní území ES.

¹⁸ Celkovou hodnotou se rozumí součet základu pro výpočet cla, vyměřeného cla a vyměřené spotřební daně dle JSD.

NKÚ u kontrolovaných FÚ zjistil, že 53 plátců (z celkového počtu 264 plátců) přiznalo v 288 DAP DPH ze základu daně rovnajícího se pouze součtu základu pro výpočet cla a vyměřeného cla. Kontrolou 142 JSD 43 plátců NKÚ zjistil, že 14 plátců v 71 případech nezapočetlo do základu pro výpočet DPH vedlejší výdaje na dopravu nejméně ve výši 499 tis. Kč a dva plátcí do základu DPH nezapočetli clo v celkové výši 6 341 tis. Kč.

3.2 Celní režim 42.. v tuzemsku

V kontrolovaném období bylo podle ustanovení § 71 odst. 8 zákona č. 235/2004 Sb. osvobozeno od DPH dovezené zboží v celkové hodnotě 707 210 tis. Kč z titulu následného dodání zboží do JČS po jeho propuštění do celního režimu 42.. v tuzemsku.

NKÚ u GŘC podrobil kontrole 100 JSD, jimiž bylo do celního režimu 42.. v tuzemsku propuštěno zboží v celní hodnotě 102 987 tis. Kč. Bylo zjištěno, že:

- v jednom případě celní orgány ČR propustily zboží v celkové hodnotě 94 tis. Kč do celního režimu 42.. v tuzemsku, přestože se jednalo o běžný dovoz zboží s místem určení v tuzemsku;
- při propouštění zboží do celního režimu 42.. v tuzemsku celní orgány ČR neprověřovaly registraci příjemce zboží v jiném členském státě. V 13 případech JSD neobsahovaly registrační číslo příjemce zboží v jiném členském státě, což znemožňovalo porovnání CR JSD se souhrnnými hlášeními (dále také „SH“) podávanými podle ustanovení § 102 zákona č. 235/2004 Sb.

V kontrolovaném období přiznání k dani z přidané hodnoty neobsahovalo samostatný řádek pro uvedení hodnoty dovezeného zboží propuštěného do celního režimu 42.. v tuzemsku. Uvádění těchto dovozů do DAP nebylo upraveno ani pokyny pro vyplnění DAP. Podle informace GŘŘ se tyto dovozy měly uvádět na řádku 25 DAP (resp. 440 v roce 2008), kam se kumulovaně uváděly údaje o veškerých ostatních plněních s nárokem na odpočet DPH, které se neuváděly samostatně na ostatních řádcích DAP.

FÚ pro Prahu 1 u plátců podrobených kontrole NKÚ neověřoval dodržování podmínek pro osvobození od DPH po propuštění zboží do celního režimu 42.. v tuzemsku. Plátcí daně nevykazovali plnění osvobozená od DPH (celní režim 42..) na řádku 25 DAP.

Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že v kontrolovaném období celní ani finanční orgány neověřovaly, zda je příjemce zboží osobou registrovanou v jiném členském státu.

4. Propuštění zboží do celního režimu 42.. v JČS s následným dodáním do tuzemska

Přiznat daň po dovozu zboží, které bylo propuštěno do celního režimu 42.. v JČS, byl povinen plátce pořizující zboží v tuzemsku. Věcně příslušným správcem daně byl v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. r) zákona č. 235/2004 Sb. finanční úřad. Celní orgány ČR předaly finančním orgánům informace o propuštění zboží do celního režimu 42.. v JČS s místem určení v ČR v rozsahu nejméně 26 070 zásilek, u nichž vyčíslily hodnotu DPH ve výši 1 339 555 tis. Kč.

Informace o rozsahu propuštění zboží do volného oběhu s osvobozením od DPH z titulu následného dodání do tuzemska mohly celní orgány ČR zjišťovat jen na základě žádosti. Mezi členskými státy ES neexistoval žádný systém automatizované výměny informací o propouštění zboží do celního režimu 42.. v JČS nebo možnost zadání dotazu do elektronické evidence. Informace tak byly získávány se značným časovým odstupem po uskutečnění dovozu zboží.

V kontrolovaném období finanční orgány prověřovaly pořízení zboží z jiného členského státu, jemuž předcházelo propuštění zboží do volného oběhu s osvobozením od DPH (celní režim 42..) v jiném členském státu, pouze v případech vytipovaných Celní správou ČR a na základě nahodile obdržených spontánních informací nebo odpovědí na žádosti o informace podle nařízení Rady (ES) č. 1798/2003¹⁹.

V období 2008 až 2010 finanční orgány od celních orgánů ČR obdržely informace o propuštění vybraného zboží (textilu a obuvi) pro tuzemského plátce pouze ze dvou členských států ES.

NKÚ zjistil, že finanční orgány samostatně nevyhledávaly plátce, kterým bylo zboží propuštěno do celního režimu „volný oběh“ v jiném členském státu s osvobozením od DPH z titulu následného dodání do tuzemska (celní režim 42..). Jaký byl rozsah dovozu v rámci celního režimu 42.. v JČS s podmínkou dodání do tuzemska, není známo.

5. Registrace plátce daně

Podle ustanovení § 106 odst. 7 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb. byly FÚ oprávněny zrušit registraci plátce daně, pokud plátce neplnil své povinnosti vyplývající z tohoto zákona. Plátce byl podle ustanovení § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost.

FÚ zrušily registraci 83 plátcům (z celkového počtu 138 plátců), což představuje 60 % kontrolovaného vzorku. Z toho 69 plátců uskutečnilo dovozy zboží v tuzemsku v celkové hodnotě 5 960 317 tis. Kč. Tito plátcí průměrně realizovali dovozy zboží devět měsíců. Po zaslání informace celními orgány realizovali dovozy v tuzemsku v celkové hodnotě 1 718 236 tis. Kč. Ke zrušení jejich registrace došlo v průměru po osmi měsících od zaslání informace celními orgány. Jednalo se o plátce, kteří opakovaně neplnili své zákonné povinnosti.

Dále bylo zjištěno, že dochází k opětovné registraci plátce daně i u plátců, kterým byla zrušena registrace z důvodu neplnění zákonných povinností. FÚ nemají legislativní oporu pro odmítnutí registrovat takového plátce daně.

NKÚ zjistil, že finanční orgány sice přistupovaly ke zrušení registrace plátce daně, avšak od okamžiku prvního nepodaného DAP do zrušení registrace uplynulo několik dalších zdaňovacích období, ve kterých plátcí daně realizovali dovozy zboží bez následného přiznání DPH.

Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že z 83 plátců, kterým byla zrušena registrace, byly čtyřiceti čtyřmi plátcí, jejichž zdaňovacím obdobím bylo kalendářní čtvrtletí, realizovány v tuzemsku dovozy v celkové hodnotě 4 541 040 tis. Kč. Nastavený systém, včetně čtvrtletního zdaňovacího období, byl těmito plátcí využíván k realizaci dovozů bez jejich následného vykazání v DAP a přiznání příslušné DPH.

Čtvrtletní zdaňovací období neumožňovalo finančním orgánům přijmout včas opatření v případech, kdy plátce nepřiznával DPH. Plátcí měli téměř čtyři měsíce na realizaci dovozu, než byli povinni podat DAP.

¹⁹ Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92.

6. Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Do 31. prosince 2004 vyměřovaly celní orgány ČR v celním řízení DPH a zároveň nepropouštěly zboží do volného oběhu, dokud plátce neuhradil nebo nezajistil celní dluh. Povinnost zajistit celní dluh vyplývala z celních předpisů, které současně stanovily i způsoby zajištění.

Od 1. ledna 2005 byli plátcí daně povinni přiznat DPH v DAP po propuštění zboží do příslušného celního režimu. Teprve při nesplnění této povinnosti mohly FÚ zajistit v budoucnu stanovenou nebo splatnou daň za podmínek uvedených v § 71 zákona č. 337/1992 Sb., resp. § 167 zákona č. 280/2009 Sb. (dále také „zajištění daně“).

V podaném DAP je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet a v takovém případě je celý dovoz daňově neutrální. Vlastní daňová povinnost vzniká až v souvislosti s následným dodáním zboží v tuzemsku.

Bylo zjištěno, že řada plátců DPH po dovozu zboží daň ani z následného dodání nepřiznala. Tito plátcí byli pro FÚ nekontaktní, takže u nich nebylo možné ověřit podmínky pro uplatnění nároku na odpočet. Dovozy zboží nelze chápat jako samostatné plnění bez dalšího navazujícího nakládání se zbožím. Z pohledu vzniku daňové povinnosti dovoz zboží a jeho následné použití k uskutečnění zdanitelného plnění tak není vždy tzv. daňově neutrální.

Ve spolupráci s celními orgány by sice využití ustanovení § 71 zákona č. 337/1992 Sb. k zajištění daně při dovozu zboží připadalo v úvahu, ale tento postup je ve srovnání se zajištěním celního dluhu podle celních předpisů administrativně mnohem náročnější.

Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že u žádného plátce nepřiznávajícího daň nebo nepodávajícího DAP v souvislosti s dovozy zboží nebylo k zajištění daně přistoupeno.

Po převedení věcné příslušnosti ke správě DPH při dovozu zboží na finanční orgány výrazně vzrostla rizika spojená s nepřiznáním DPH po dovozu zboží a z následných dodání zboží. Zvýšenému riziku však neodpovídá legislativní úprava, která správci daně neumožňuje přijímat efektivní opatření k zamezení vzniku pohledávek z nepřiznané DPH.

III. Shrnutí

Kontrolou NKÚ za období 2008 až 2010 byl za celou ČR zjištěn výrazně nižší vykázaný základ daně v DAP oproti celkové hodnotě dovozu dle JSD, a to o 445 227 854 tis. Kč.

Za stejné období bylo u kontrolovaných FÚ zjištěno, že z 304 plátců jich 217 nevykázalo ve správném zdaňovacím období v DAP dovozy zboží v celkové hodnotě¹⁸ 25 730 978 tis. Kč. Z toho 115 plátců vykázalo za období 2008–2010 v DAP o 6 777 234 tis. Kč nižší objem dovozů, než činily celkové dovozy podle CR JSD. Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že rozdíly byly způsobeny:

1. nevykázáním dovozu v DAP vůbec,
2. vykázáním dovozu v nesprávném zdaňovacím období,
3. provedením oprav v JSD,
4. nesprávným stanovením nižšího základu DPH.

U GŘ bylo zjištěno, že 95 z celkového počtu 116 tzv. podezřelých plátců realizujících dovozy textilu a obuvi v tuzemsku neplnilo své zákonné povinnosti, tj. podat DAP nebo přiznat zdanitelné plnění v DAP. Tito plátcí za období od 1. ledna 2005 do 16. září 2011 uskutečnili 33 310 dovozů zboží v celkové hodnotě 8 345 688 tis. Kč. Dovozy zboží byl

průměrně realizován devět měsíců. Byly zjištěny případy, kdy podezřelí plátcí realizovali více než 1 000 dovozů a nepřiznali odpovídající DPH. I poté, co FÚ obdržely potřebné informace od celních orgánů ČR, 47 plátců nepodávalo DAP nebo nepřiznávalo dovoz zboží, přičemž i po uvedeném předání informací uskutečnili tito plátcí 13 429 dovozů v celkové hodnotě 3 084 165 tis. Kč, realizovaných průměrně po dobu sedmi měsíců.

Celková hodnota DPH, která měla být za období 2005–2009 přiznána v tuzemsku po propuštění zboží (textil a obuv) do celního režimu 42.. v JČS s deklarovaným místem určení v ČR, přesahovala 1 mld. Kč. Z celkového počtu 67 kontrolovaných plátců daně jich 56 neplnilo své zákonné povinnosti.

IV. Vyhodnocení

Za období 2008 až 2010 bylo kontrolou NKÚ zjištěno, že základ daně vykázaný v DAP byl za celou ČR o 445 227 854 tis. Kč nižší oproti celkové hodnotě dovozu dle JSD.

Z kontrolního vzorku 304 plátců 115 plátců za období 2008–2010 nevykázalo v DAP základ daně v celkové hodnotě 6 777 234 tis. Kč.

Hodnota dovozu zboží je významným indikátorem hodnoty navazujících zdanitelných plnění a očekávané daňové povinnosti. Dle kvalifikovaného odhadu NKÚ lze při

- a) propojení databází s automatizací porovnávání DAP s CR JSD,**
- b) zrušení čtvrtletního zdaňovacího období pro plátce daně uskutečňující dovoz a**
- c) zajištění DPH při dovozu**

dosáhnout zvýšení příjmů státního rozpočtu ČR o více než 10 mld. Kč.

Mezi celními a finančními orgány ČR byla zavedena výměna informací o dovozech zboží uskutečněných v tuzemsku, což umožnilo identifikovat plátce nepřiznávající DPH v souvislosti s dovozem zboží. Účinnost a cíl výměny informací byly omezeny četností využívání CR JSD, strukturou a obsahem předávaných dat. GŘŘ a GŘC nezajistily, aby FÚ obdržely úplné a správné údaje o dovozech zboží uskutečněných v tuzemsku. GŘŘ nenastavilo pravidla pro využívání systému CR JSD uživatelsky jednoznačným způsobem. K zefektivnění činnosti FÚ by přispělo zavedení povinného podávání DAP plátcí DPH elektronickou cestou.

U FÚ bylo zjištěno, že plátcí opakovaně nevykazovali v DAP dovoz zboží a nepřiznávali DPH v odpovídající výši. Mnohdy se jednalo o plátce, kteří nepodávali DAP, a plátce, kteří nepřiznávali DPH ani z navazujících zdanitelných plnění. Byly zjištěny i případy, kdy byl plátcem nesprávně stanoven základ DPH.

V případě plátců nepřiznávajících pořízení zboží, které bylo propuštěno do celního režimu 42.. v JČS, finanční orgány neznaly rozsah dovozu a aktivně ho ani nezjišťovaly. V okamžiku, kdy finanční orgány obdržely informace od celních orgánů, byla již většina tzv. podezřelých plátců nekontaktní a informace již nebyla pro FÚ z pohledu možnosti vybrat a vymáhat DPH plně využitelná. K účinnému dohledu nad přiznáváním DPH po dovozu zboží by přispělo zavedení společné evidence JSD (období CR JSD) na úrovni EU, aby měl správce daně k příslušnému plátcí daně možnost on-line vyhledat rozsah jeho dovozů ve všech členských státech EU.

Správci DPH nereagovali dostatečně pružně na podvody související s nepřiznáváním DPH po dovozu zboží a navazujících zdanitelných plnění. Ke zrušení registrace plátce DPH docházelo se značnou prodlevou a do té doby nebyla DPH zajištěna. K vzniku nedoplatků na DPH přispívala i základní délka zdaňovacího období, kterým bylo

kalendářní čtvrtletí, což neumožňovalo správcům daně činit včas odpovídající opatření k zamezení daňových úniků. Pro omezení vzniku nedoplatků je zásadní rychlost správce daně, tzn. zjištění nepřiznání DPH, zjištění důvodu nepřiznání DPH, vyměření DPH, zrušení registrace plátce daně a vymáhání nedoplatků.

Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že daň nebyla finančními úřady ve všech případech vyměřena, a to ani u plátců, kteří nepodali DAP. Hodnota vykazovaných pohledávek na DPH tak neodpovídá skutečnosti. Tím, že pohledávky nebyly vyměřovány ihned po datu splatnosti, nebylo možné nedoplatky účinně vymáhat (např. prodejem následně dováženého zboží).

Finanční a celní orgány ČR v souvislosti s dovozem zboží v rámci celního režimu 42.. v tuzemsku neověřovaly splnění zákonných kritérií pro osvobození od DPH. Možnost porovnávat SH s CR JSD byla vyloučena, v důsledku čehož nebylo možné efektivně vyhodnocovat splnění podmínek pro osvobození od DPH při celním režimu 42.. v tuzemsku.

Systém správy DPH z dovozu zboží a z následných zdanitelných plnění nebyl s to odhalit případy nepřiznání DPH, fakticky pouze ex post stíhal subjekty, které byly již dávno nekontaktní. Celý proces byl zdoluhavý a byl limitován platnými právními předpisy, které neumožňovaly přijmout rychlá a účinná opatření k zamezení dovozu zboží podvodnými plátcí. Zboží bylo dovezeno na trh EU ze třetích zemí, aniž by z něj byla uhrazena DPH či daň z příjmu, což narušovalo hospodářskou soutěž a ve značném rozsahu krátilo příjmy státního rozpočtu.

Novelou zákona č. 235/2004 Sb. účinnou od 1. ledna 2005 bylo odstraněno tzv. „zálohování státu DPH“, kterou plátcí hradili při dovozu zboží celním orgánům a následně zúčtovali v rámci DAP. Vznikl tak prostor pro daňové úniky vyplývající z umístění nezdaněného zboží na trh. Legislativa ani postupy dotčených správních orgánů na tuto změnu dostatečně nereagovaly.

Seznam zkratek

celní režim 42.. v JČS

Jedná se o režim, v němž je zboží v jiném členském státu propuštěno do volného oběhu s osvobozením od DPH za podmínky, že bude dodáno do dalšího členského státu plátcí DPH.

celní režim 42.. v tuzemsku

Jedná se o režim, v němž je zboží v tuzemsku propuštěno do volného oběhu s osvobozením od DPH za podmínky, že bude dodáno do jiného členského státu Evropského společenství osobě registrované k DPH.

CR JSD

centrální registr jednotných správních dokladů

ČR

Česká republika

DAP

daňové přiznání

DIČ

daňové identifikační číslo

DPH

daň z přidané hodnoty

ES

Evropské společenství

FÚ

finanční úřad

GFŘ

Generální finanční ředitelství

GŘC

Generální ředitelství cel

JČS

jiný členský stát Evropského společenství

JSD

jednotný správní doklad

NKÚ

Nejvyšší kontrolní úřad

SH

souhrnné hlášení