

95/22

Kontrolní závěr z kontroly "Stanovení základu a výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 1994"

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále "NKÚ") na rok 1995 pod č. 95/22. Provedly ji skupiny kontrolujících odborů státních příjmů NKÚ a oblastních odborů NKÚ v Berouně, Mostě, Plzni, Strakonících, Českých Budějovicích, Táboře, Brně, Zlíně a Ostravě v době od 2. 10. 1995 do 19. 3. 1996.

Kontrolované osoby:*

I. Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Ferona, a. s., Praha
 Konstruktiva, a. s., Praha
 Kwěty české, a. s., Praha
 Česká spořitelna, a. s., Praha
 Dynastav spol. s r. o., Beroun
 ICEC-LEASING, a. s. Ostrava
 MONDEO, s. r. o., Ostrava
 TV Bingo, s. r. o., Praha
 Tepelná zařízení Beroun, spol. s r. o., Beroun
 Společný bytový podnik Beroun - Králův Dvůr
 ARGU, spol. s r. o., Teplice
 BETA, společnost s ručením omezeným (spol. s r. o.), Teplice
 V.H.V. s. r. o. - objednavatelsko-dodavatelská služba
 Žatec
 "ŘEPO" spol. s r. o., Žatec
 SEPAP Žatec, a. s., Žatec
 ŘEMPO plus spol. s r. o. Plzeň
 Hexal - Pharma CS, společnost s ručením omezeným, Plzeň
 JAMS, spol. s r. o., Plzeň
 M.R. Immobilien s. r. o. Písek
 Immobilien Dr. Runt s. r. o. Písek
 Strakonické pozemní stavby spol. s r. o. Strakonice
 AUTOGAS CENTRUM, s. r. o., Strakonice
 HS COMPALL - Pavlín, spol. s r. o., Český Krumlov
 Výpočetní služba a tiskárna Šumava, spol. s r. o. Český Krumlov
 Hořická ofsetová tiskárna, spol. s r. o., Hořice na Šumavě
 BEATA, spol. s r. o., Netolice
 DRAGON D.F.C. spol. s r. o. Jindřichův Hradec
 AUTO-JIMI, spol. s r. o., Jarošov nad Nežárkou
 Zajíčková sodovkárna spol. s r. o. Pacov
 "PastEma" spol. s r. o. Stráž nad Nežárkou
 Wittur Aufzugteile s. r. o. Hustopeče u Brna
 MCS Computer, spol. s r. o., Hustopeče u Brna
 Agrostav Hustopeče, a. s., Hustopeče u Brna
 Zlínské tiskárny, a. s., Zlín
 "CANKA EXIM, spol. s r. o.", Kašava
 ARKONA, spol. s r. o., Březová
 ELMO, spol. s r. o., Želechovice - Lípa
 KKS, spol. s r. o., Zlín
 Státní statek H L U Č Í N
 Hospodářské družstvo Hlučín

HASIL, společnost s ručením omezeným (s. r. o.), Ostrava
 "TCHAS spol. s r. o." Ostrava
 "SPOSOS, spojené soukromé služby, spol. s r. o.", Hlučín

II. Finanční úřady pro Prahu 1, v Berouně, v Hořovicích, v Teplicích, v Žatci, v Plzni, v Písku, ve Strakonících, v Prachaticích, v Českém Krumlově, v Jindřichově Hradci, v Pacově, v Hustopečích, v Hlučíně, Ostrava III a ve Zlíně

Na úrovni Finančního úřadu pro Prahu 1 byla dále provedena kontrola přiznání k dani u tří vybraných poplatníků.

Kontrolované období: rok 1994 u poplatníků daně, u finančních úřadů výkon správy daně v následujícím období až do doby ukončení kontroly.

Cílem kontroly bylo prověřit:

- oprávněnost zahrnutí vykázaných příjmů a nákladů (výdajů) do základu daně uváděných v přiznání k dani z příjmů právnických osob,
- dodržení závazných postupů při výkonu správy daně ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o daních z příjmů"), zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o rezervách"), zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní"), a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen "zákon o účetnictví").

Kontrolované osoby podaly proti kontrolním protokolům námitky celkem v 7 případech. Námitky byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách.

Proti rozhodnutí o námitkách podaly kontrolované osoby odvolání ve 2 případech. Odvolání byla vypořádána usneseními senátu NKÚ ze dne 25. 4. 1996.

Poskytnout součinnost odpovídající oprávněním kontrolujících uvedeným v § 21 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, odmítlo 7 poplatníků, a to Ferona, a. s., Konstruktiva, a. s., Kwěty české, a. s., Česká spořitelna, a. s., Dynastav, spol. s r. o., ICEC-LEASING, a. s., MONDEO, s. r. o.

Proto bylo s těmito poplatníky zahájeno správní řízení a ve smyslu § 28 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, jim byla uložena pokuta za porušení § 24 výše citovaného zákona. U vyjmenovaných organizací kontrola nebyla provedena.

* Pozn.: Název organizace je uváděn dle obchodního rejstříku.

S e n á t N K Ú (ve složení: Ing. Josef Pohl - předseda, JUDr. František Bárta, Ing. Karel Bidlo, JUDr. Jiří Drábek a Ing. Jana Krejčová - členové) na svém zasedání dne 25. dubna 1996

s c h v á l i l usnesením č. 95/22/219
k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

I. Poplatníci daně z příjmů právnických osob (dále jen "poplatníci")

Ustanovení § 57 odst. 2 zákona o správě daní stanoví:

"Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů."

Poplatníci tuto povinnost neplnili tím, že porušili zákon o daních z příjmů v následujících ustanoveních:

§ 18 odst. 1, kde je uvedeno:

"Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen 'příjmy'), není-li dále stanoveno jinak."

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka. Výše neoprávněně zkráceného základu daně z příjmů činila celkem 47 046 Kč. Poplatník nezaúčtoval odběratelskou fakturu za prodej počítače na účet tržeb, ale na účet závazků;

§ 23 odst. 1, kde je uvedeno:

"Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů osvobozených od daně (§ 4 a 19), převyšují výdaje (náklady) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 24), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období ..."

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 25 poplatníků. Z toho

- a) výše neoprávněně zkrácení základu daně z příjmů dosáhla 44 584 049 Kč,
- b) výše nesprávně zvýšeného základu daně z příjmů činila 3 154 694 Kč.

Například:

- 23 poplatníků nerespektovalo časovou souvislost mezi příjmy a výdaji zdaňovacího období roku 1994 ve výši 9 986 087 Kč,
- poplatník nezahrnul do základu daně zdanitelné příjmy ve výši 324 816 Kč nesprávným provedením opravy účtování tržeb,
- poplatník nesprávně zaúčtoval náklady na leasing vyšší o 139 642 Kč, než umožňuje zákon,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů náklady ve výši 7 100 315 Kč, které dle dopisu Finančního úřadu pro Prahu 1 měl uhradit zahraniční subjekt,

- poplatník zahrnul do daňových nákladů náklady ve výši 26 998 956 Kč, které nesouvisely s dosažením, zajištěním a udržením jeho zdanitelných příjmů,
- poplatník zahrnul v souvislosti s převzatými závazky k odběratelům do svých příjmů i příjmy, které se týkaly jiné organizace, ve výši 3 154 694 Kč;

§ 23 odst. 2, kde je uvedeno:

"Pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví,²⁰ vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta) a u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví z rozdílu mezi příjmy a výdaji."

[V poznámce č. 20 je uvedeno: "Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Směrnice k účtové osnově a Zásady jednoduchého účetnictví, vyhlášené ve Sbírce zákonů."]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka. Výše neoprávněně zkráceného základu daně z příjmů činila celkem 1 092 Kč. O tuto částku byl zkrácen hospodářský výsledek v přiznání k dani v porovnání se stejným údajem v účetnictví;

§ 23 odst. 3, kde je uvedeno:

"Hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se upraví o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů) nebo jsou do nich zahrnuté v nesprávné výši, o částky odečtené od základu daně podle § 34 odst. 3 při nedodržení stanovených podmínek, a o veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy. Pokud rozsah některých druhů výdajů (nákladů) je omezen nebo limitován tímto zákonem nebo zvláštními předpisy,⁹ lze je pro stanovení základu daně zahrnout do výdajů (nákladů) maximálně ve stanovené a prokazatelné výši."

[V poznámce č. 5 je uvedeno: "Zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách."]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 9 poplatníků. Celková výše neoprávněně zkráceného základu daně z příjmů činila 994 133 Kč. Například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů úroky z úvěrů na pořízení hmotného investičního majetku ve výši 194 155 Kč,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů investiční příspěvek pro zajištění odběru elektrické energie ve výši 144 522 Kč,
- poplatník neoprávněně snížil základ daně o částku za nevyčerpanou dovolenou roku 1994 ve výši 161 766 Kč,
- 2 poplatníci neupravili hospodářský výsledek o rozdíl ve výši 110 673 Kč, o který převyšovaly účetní odpisy daňové,

- 2 poplatníci nesprávně upravili hospodářský výsledek o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy ve výši 57 167 Kč,
- poplatník neupravil hospodářský výsledek o neprokázané náklady na cestovné ve výši 227 450 Kč;

§ 23 odst. 4, kde je uvedeno:

"Do základu daně podle odstavce 1 se nezahrnují

a) příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou (§ 36),

b) zisk (ztráta) z prodeje vkladních listů, vkladových certifikátů, kuponů a dluhopisů^{20a)} s výjimkou dluhopisů s předkupním právem na akcie a dluhopisů, s nimiž je spojeno právo na vydání akcií,^{20b)} mezi držiteli před lhůtou splatnosti,

c) příjmy z nákupu vlastních akcií pod jmenovitou hodnotu při následném snížení základního jmění,

d) částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle tohoto zákona,

e) částky zúčtované do výnosů, které souvisejí s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů."

[V poznámce č. 20a) je uvedeno: "§ 1 odst. 1 zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění zákona č. 89/1993 Sb."

V poznámce č. 20b) je uvedeno: "§ 160 obchodního zákoníku."]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 2 poplatníků, kteří neoprávněně snížili základ daně o příjmy vzniklé použitím rezerv osvobozených od daně. Celková výše neoprávněně zkráceného základu daně z příjmů dosáhla 891 973 353 Kč.

Zákon o daních z příjmů umožňoval v roce 1994 obchodním bankám zahrnout do daňově uznaných výdajů tvorbu rezerv na pohledávky z úvěrů po lhůtě splatnosti nebo s lhůtou splatnosti delší než jeden rok, protože se jednalo o rezervy stanovené zákonem o rezervách. Takto vytvořené rezervy se v případě jejich čerpání stávají součástí zdanitelných příjmů obchodních bank v souladu se zákonem o daních z příjmů (§ 23 odst. 4 tohoto zákona jejich vynětí ze základu daně neumožňuje). Aby výsledný efekt při tvorbě a použití rezerv se skutečně projevil na snížení základu daně, musel by odpis pohledávky v nákladech být současně daňově uznaným výdajem. Toto však zákon o daních z příjmů v roce 1994 neumožňoval;

§ 23 odst. 7, kde je uvedeno:

"Liší-li se sjednané ceny od cen obvyklých na trhu, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, použijí se pro daňové účely ceny obvyklé na trhu. Tohoto ustanovení se použije vždy, jestliže se přímo či nepřímo podléjí na vedení, kontrole nebo jmění podniků ve smluvních vztazích stejně právnické nebo fyzické

osoby. Při prodeji nemovitosti bude takto posuzována odchylka směrem dolů, přesahuje-li jednu třetinu hodnoty nemovitosti zjištěné podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem."

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 2 poplatníků. Výše neoprávněně zkráceného základu daně z příjmů činila celkem 37 095 080 Kč, a to:

- poplatník při prodeji nemovitosti použil pro daňové účely cenu, která byla nižší o více jak o jednu třetinu hodnoty nemovitosti zjištěné podle znaleckého posudku, a tím zkrátil základ daně o 823 080 Kč,
- poplatník neoceníl bezúročné úvěry poskytnuté akcionářům a členům managementu obvyklou úrokovou sazbou, a tím zkrátil základ daně o 36 272 000 Kč;

§ 24 odst. 1, kde je uvedeno:

"Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy."

[V poznámce č. 5 je uvedeno: "Zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách."]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 6 poplatníků. Celková výše neoprávněně zkrácení základu daně z příjmů činila 4 025 074 Kč. Například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů náklady ve výši 2 013 264 Kč, které se týkaly jiného poplatníka,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů náklady, které nebyly vynaloženy na dosažení zdanitelného příjmu v roce 1994 a tím zkrátil základ daně o 1 961 090 Kč,
- poplatník nedoložil příslušnými doklady vykázané náklady na pohonné hmoty ve výši 36 410 Kč,
- poplatník zahrnul do nákladů nakoupené zboží včetně poskytnuté slevy ve výši 9 759 Kč;

§ 24 odst. 2 písm. b), d), e), i), j) č. 4 a k), kde je uvedeno:

"Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také ...

b) zůstatková cena (§ 29 odst. 2) hmotného majetku a nehmotného majetku, a to jen do výše příjmů z jeho prodeje nebo do výše náhrad zahrnutých do základu daně ...,

d) příspěvky právníkům osobám, pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního zákona,

e) pojistné hrazené poplatníkem, pokud souvisí s příjmem, který je předmětem daně, ...

i) rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon,

j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky a péči o zdraví vynaložené na ...

4. ...příspěvky na závodní stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované maximálně do výše 55 % ceny hlavních a přesnídávkových jídel ...

k) výdaje (náklady) na pracovní cesty včetně výdajů (nákladů) na pracovní cesty spolupracujících osob ..."

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 11 poplatníků. Výše neo-právněného zkrácení základu daně z příjmů činila celkem 380 039 Kč.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. b) například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů zůstatkovou cenu vyřazeného hmotného majetku ve výši 234 283 Kč, aniž by v základu daně vykázal příjmy z jeho prodeje.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. d) například:

- 5 poplatníků zahrnulo do daňových nákladů příspěvky právníkům osobám, u nichž povinnost členství nevyplývá ze zvláštního zákona, ve výši 16 100 Kč.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. e) například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů pojistné ve výši 7 298 Kč za majetek, který nesloužil k dosažení zdanitelných příjmů.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) například:

- 2 poplatníci zahrnuli do daňových nákladů tvorbu rezerv ve výši 110 080 Kč nad rámec zákona.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) č. 4 například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů náklady na stravování, které převyšovaly 55 % ceny hlavních a přesnídávkových jídel o 9 868 Kč.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů jízdné studentů střední školy na praxi ve výši 2 410 Kč;

§ 25 odst. 1 písm. a), f), j), n), p), r) a t), kde je uvedeno:

"Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména

a) výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 26) a pozemků včetně splátek a úroků z úvěrů spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich pořizovací ceny,...

f) penále a pokuty s výjimkou smluvních pokut uvedených v § 24 ...,

j) výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy,^{9) 23)}...

n) manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24, ...

p) technické zhodnocení (§ 33),

r) daně zaplacené za jiného poplatníka s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. u), ...

t) výdaje na reprezentaci, ..."

[V poznámce č. 5 je uvedeno: "Zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách."]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 19 poplatníků. Výše neo-právněného zkrácení základu daně činila 10 941 231 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů úroky z účelového úvěru na pořízení hmotného majetku ve výši 7 123 616 Kč,

- poplatník zahrnul do daňových nákladů provizi za zprostředkování koupě rozestavěného hmotného investičního majetku ve výši 2 000 000 Kč,

- poplatník zahrnul do daňových nákladů fakturu za pořízení hmotného investičního majetku ve výši 7 254 Kč,

- poplatník zahrnul do daňových nákladů faktury za pořízení nehmotného investičního majetku ve výši 83 015 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů penále ve výši 24 089 Kč vyměřené za opožděnou úhradu daně z nemovitostí,

- poplatník zahrnul do daňových nákladů penále za pozdní splátky bezúročných půjček poskytnuté Ministerstvem zemědělství a za pozdní odvody daně ze závislé činnosti ve výši 241 558 Kč,

- poplatník zahrnul do daňových nákladů penále vyměřené Okresní správou sociálního zabezpečení za nezaplacené pojistné ve výši 31 667 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. j) například:

- poplatník zahrnul do svých daňových nákladů cestovné nad limit ve výši 5 752 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. n):

- poplatník zahrnul do svých daňových nákladů manka a škody na zásobách ve výši 31 069 Kč a manka a škody na zvířatech ve výši 49 750 Kč, ačkoliv v této souvislosti nepřijal žádné náhrady.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. p):

- poplatníci účtovali jako daňový náklad technické zhodnocení objektu, např. v těchto případech:

• výměna řídicího systému výměňkové stanice s náklady ve výši 458 718 Kč,

• instalace průtokového měřidla s náklady ve výši 113 001 Kč,

• rekonstrukce budovy s náklady ve výši 388 743 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. r):

- poplatník zahrnul do daňových nákladů silniční daň za jiného poplatníka ve výši 23 625 Kč;

§ 26 odst. 1, kde je uvedeno:

"Odписы se stanoví pro účely tohoto zákona podle § 30, § 31 nebo § 32 z hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 27, a nehmotného majetku."

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 3 poplatníků. Výše neoprávněně sníženého základu daně činila 115 352 Kč.

Například:

- poplatník nesprávně přiřadil roční odpisovou sazbu pro zvýšenou vstupní cenu hmotného majetku, a tím neoprávněně zvýšil daňové odpisy o 106 991 Kč,
- poplatník uplatnil v daňových nákladech nesprávný vyšší odpis o 5 894 Kč v důsledku chybného zařazení hmotného majetku do odpisové skupiny;

§ 26 odst. 7, kde je uvedeno:

"... Odpis ve výši jedné poloviny z vypočteného ročního odpisu může uplatnit také právní nástupce, a to z hmotného a nehmotného majetku evidovaného v majetku ke konci příslušného zdaňovacího období, který nabyt v průběhu zdaňovacího období od poplatníka zrušeného bez likvidace ..."

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka, který uplatnil jako daňový náklad odpis hmotného majetku nabytého převodem v průběhu zdaňovacího období ve výši 273 350 Kč a který ke konci zdaňovacího období neměl v evidenci (majetek byl dále převeden);

§ 28 odst. 3, kde je uvedeno:

"Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li uhrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařadí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek."

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 2 poplatníků, kteří zkrátily základ daně celkem o 45 828 Kč. Jeden z poplatníků zahrnul do daňových nákladů odpisy technického zhodnocení ve výši 32 259 Kč, ačkoliv bylo technické zhodnocení hrazeno pronajimatelem. Další poplatník zahrnul do daňových nákladů odpisy technického zhodnocení ve výši 13 569 Kč bez doložení této skutečnosti písemnou smlouvou;

§ 30 odst. 1, kde je uvedeno:

"V prvním roce odpisování zařadí poplatník hmotný majetek a nehmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze, která je nedílnou součástí tohoto zákona. ...Hmotný majetek a nehmotný majetek, který nelze zařadit do odpisových skupin podle přílohy k zákonu ..., se pro účely odpisování zařadí do odpisové skupiny 2."

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 2 poplatníků v celkové výši 52 106 Kč. Např. poplatník zařadil hmotný majetek do nesprávných odpisových skupin, a tím zahrnul neoprávněně do daňových nákladů odpisy vyšší o 51 256 Kč;

§ 34 odst. 3, kde je uvedeno:

"Od základu daně mohou poplatníci odečíst 10 % vstupní ceny nového hmotného majetku zaříděného podle přílohy k tomuto zákonu v položkách 3 až 6 a v položce 9 ..."

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 3 poplatníků v celkové výši 520 742 Kč. Například:

- poplatník snížil základ daně o 518 572 Kč, tj. o 10 % vstupní ceny hmotného majetku, který nebyl pořízen jako nový.

§ 35 odst. 1 písm. b) a odst. 2, kde je uvedeno:

"Poplatníkům uvedeným v § 2 a 17 se daň snižuje o ...

b) částku 22 500 Kč za každého pracovníka se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením,³³⁾..."

"Pro výpočet slevy podle odstavce 1 je rozhodný průměrný přepočtený počet pracovníků³⁴⁾ se změněnou pracovní schopností a pracovníků se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením ve zdaňovacím období (zaokrouhlený na celá čísla dolů)."

[V poznámce č. 33 je uvedeno: "§ 21 zákona č. 1/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů."

V poznámce č. 34 je uvedeno: "Směrnice ke státním statistickým výkazům za úsek Práce a mzdy vydaná Federálním statistickým úřadem."]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka, který nesprávným uplatněním slevy na pracovníka se změněnou pracovní schopností snížil základ daně o 16 250 Kč.

II. Finanční úřady

Nedostatky byly zjištěny u následujících ustanovení zákona o správě daní:

§ 16 odst. 1 zákona o správě daní uvádí:

"Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona."

§ 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní uvádí:

"Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat."

"Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat."

Kontrola se opírala o údaje poskytnuté finančními úřady o plánovaném a skutečném počtu kontrol v roce 1995 včetně disponibilního časového fondu pro jejich provádění.

Bylo zjištěno, že téměř u poloviny kontrolovaných finančních úřadů je vzhledem k počtu provedených kontrol v poměru k počtu poplatníků ustanovení § 16 zákona o správě daní nedostatečně využíváno. Vzniká nebezpečí, že správce daně ztratí právo daň vyměřit nebo doměřit dle § 47 zákona o správě daní i přes učinění úkonu směřujícího k vyměření daně, kde je stanovena lhůta nejpozději do 10 let. Toto nebezpečí je výrazné zejména u finančních úřadů s vyšším počtem poplatníků.

Zvyšování počtu kontrol ve snaze dodržet zákonou lhůtu pro vyměření a doměření daně vede při stávajícím personálním zabezpečení ke snižování disponibilního času pro provedení kontroly. Tím dochází k tomu, že kontrola úplně nenaplní smysl ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní, tj. zjistit a prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

Například u některých finančních úřadů bylo zjištěno, že pokud by u každého poplatníka byla v průběhu 3 let vykonána jedna daňová kontrola dvěma pracovníky, činil by časový fond k jejímu provedení cca 3 dny. Oproti srovnatelnému zjištění při kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993 (cca 7 dní) došlo k dalšímu snížení disponibilního časového fondu pro provádění kontrol. Hlavním důvodem je rychlejší růst počtu poplatníků než kontrolních pracovníků.

Vyhodnocení:

Kontrolou zjištěné neoprávněné zkrácení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1994 dosahuje u souboru 39 poplatníků (bez poplatníků, kteří kontrolu neumožnili a včetně poplatníků kontrolovaných na úrovni finančního úřadu) celkem 987 910 031 Kč, což činí 25 331 026 Kč na jednoho poplatníka. Tuto výši zejména ovlivňuje nezahrnutí rozpuštěných rezerv do základu daně u obchodních bank. I po očištění tohoto vlivu však činí neoprávněné zkrácení základu daně připadající na jednoho poplatníka 2 592 883 Kč (za zdaňovací období roku 1993 dosáhlo u souboru 41 poplatníků v průměru 1 241 360 Kč na jednoho poplatníka).

Kontrola zároveň ukázala nedostatečné využívání § 16 zákona o správě daní ze strany finančních úřadů způsobené především špatnými personálními a materiálními podmínkami.

Systémová změna vnitřní organizační struktury finančních úřadů, která spočívá ve vyčlenění a oddělení kontrolní činnosti do samostatného útvaru, by měla zvýšit efektivnost provádění daňových kontrol.

S ohledem na to, že jde o vytvoření zásadních systémových podmínek pro kontrolní činnost u územních finančních orgánů jako celku, přesahuje jejich vyřešení možnosti finančních úřadů i finančních ředitelství a stává se prvořadým naléhavým úkolem pro Ministerstvo financí.

V souladu s plánem kontrolní činnosti kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Pohl.