

## 97/26

## Kontrolní závěr z kontroly stanovení základu a výpočet daně z příjmů právnických osob za rok 1996

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu na rok 1997 pod č. 97/26. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Pohl. Provedly ji skupiny kontrolujících z odboru státních příjmů NKÚ a oblastních odborů NKÚ v Liberci, Mostě, Plzni, Strakonících, Českých Budějovicích, Táboře, Pardubicích, Zlíně a Ostravě v době od listopadu 1997 do dubna 1998.

Kontrolované osoby:\*

### I. Poplatníci daně z příjmů právnických osob:

České dráhy, státní organizace, Praha,  
 BAL TOM, s. r. o., Liberec,  
 DI-COLOR s. r. o., Liberec,  
 FAIR PLAY - GAGO, spol. s r. o., Liberec,  
 IMO Chomutov, a. s., Chomutov,  
 KERAMOST, a. s., Most,  
 2HP Stavitelství Hlavníčka-Papula, spol. s r. o., Písek,  
 BBM spol. s r. o., Písek,  
 PEKÁRNA MERKUR spol. s r. o., Písek,  
 Stavební firma KOČÍ společnost s r. o., Písek,  
 ALIENC společnost s ručením omezeným, České Budějovice,  
 Bupak Obaly a. s., České Budějovice,  
 HAVEKO s. r. o., České Budějovice,  
 CSB-System ČR s. r. o., Planá nad Lužnicí,  
 ELK, akciová společnost, Planá nad Lužnicí,  
 KAVAS - spol. s r. o., Tábor,  
 K-EFEKT spol. s r. o., Tábor,  
 BEST, a. s., Rybnice (tato kontrolovaná osoba je nástupnickou organizací společnosti BEST, spol. s r. o., Rybnice),  
 KDM, a. s., Praha,  
 ILEX-HRAMAT, s. r. o., Pardubice,  
 BAŤA, akciová společnost, Zlín,  
 CHEMOLAK MORÁVIA s. r. o., Zlín,  
 Karbonia Ostrava, akciová společnost, Ostrava,  
 K A R B O N I A, spol. s r. o., Ostrava.

II. Finanční úřady pro Prahu 1, pro Prahu 4, v Liberci, v Mostě, v Chomutově, Plzeň-sever, v Písku, v Českých Budějovicích, v Táboře, v Pardubicích, ve Zlíně, v Opavě a Ostrava II.

Kontrolované období: u poplatníků daně rok 1996, u finančních úřadů výkon správy daně v následujícím období až do doby ukončení kontroly.

Cílem kontroly bylo prověřit:

- stanovení základu daně z příjmů právnických osob a její výpočet, včetně daně z příjmů vybírané srážkou z pla-

teb plynoucích do zahraničí, tj. prověřit oprávněnost zahrnutí vykázaných příjmů a nákladů (výdajů) do základu daně uváděného v přiznání k dani z příjmů právnických osob,

- plnění povinností finančních úřadů v oblasti správy této daně, tj. dodržení závazných postupů při výkonu správy daně dle zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zákona ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), zákona ČNR 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“).

Kontrolované osoby podaly proti kontrolním protokolům námitky v 8 případech. Námitky byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách.

Odvolání proti rozhodnutí o námitkách, která podaly kontrolované osoby ve 3 případech, byla vypořádána usneseními Kolegia NKÚ.

K o l e g i u m N K Ú na svém XV. zasedání konaném dne 7. července 1998

s c h v á l i l o usnesením č. 7/XV/98  
 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.“*

Kontroly bylo podrobeno celkem 24 poplatníků, z nichž 21 poplatníků tuto povinnost neplnilo tím, že porušilo zákon o daních z příjmů v následujících ustanoveních:

#### 1. § 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.“*

Porušení bylo zjištěno u 4 poplatníků, kteří neoprávněně zkrátily základ daně celkem o 928 529 Kč.

Např.:

- 2 poplatníci nezahrnuli do svých příjmů např. úrok z úvěru poskytnutého ekonomicky spojené osobě, je-

\* Pozn.: Názvy obchodních společností jsou v přehledu kontrolovaných osob uváděny, tak jak jsou zapsány v obchodním rejstříku (bez ohledu na pravopisná pravidla).

hož výše by za obdobných podmínek v běžných obchodních vztazích dosáhla 303 820 Kč;

- 1 poplatník zahrnul výnos z prodeje akcií o 270 000 Kč nižší, než činil skutečný výnos;
- 1 poplatník nezahrnul do svých příjmů tržby z prodeje vyřazeného auta a šicího dopravníku v celkové hodnotě 331 383 Kč;
- 1 poplatník nezahrnul do svých příjmů výnosy související s prováděním výběru tržeb z provozu kulečnicků ve výši 11 050 Kč;

## 2. § 23 odst. 1, kde je mj. uvedeno:

*„Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období ...“*

Porušení bylo zjištěno u 14 poplatníků. Neoprávněné zkrácení základu daně činilo celkem 8 465 260 Kč.

Z toho:

- 14 poplatníků nerespektovalo časovou souvislost mezi příjmy a výdaji zdaňovacího období roku 1996, a tím snížilo základ daně celkem o 3 466 624 Kč. K porušení časové souvislosti došlo například tím, že poplatníci zahrnuli do daňových nákladů školné, telefonické hovory, poplatky za provoz hracích automatů, výdaje na reklamu, informační servis, konzultace, technickou pomoc a jiné provedené práce, i když se týkaly jiných zdaňovacích období;
- 3 poplatníci nerespektovali věcnou souvislost mezi příjmy a výdaji zdaňovacího období roku 1996, a tím snížili základ daně celkem o 4 998 636 Kč. K porušení věcné souvislosti došlo tím, že poplatníci zahrnuli do daňových nákladů např. penále hrazené za jiného poplatníka, nájemné za tenisovou halu, studie na využití rybníka, výdaje spojené s prohlubováním osobních kontaktů s pracovníky médií;

## 3. § 23 odst. 2, kde je mj. uvedeno:

*„Pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví,<sup>20)</sup> vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta) ...“, a*

### § 23 odst. 3, kde je mj. 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.“*

(V poznámce č. 20 je uvedeno: „Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Směrnice k účtově osnově a Zásady jednoduchého účetnictví, vyhlášené ve Sbírce zákonů.“)

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka, který nezachytil v účetnictví nároky na úhradu soudních poplatků a následně ani neupravil o tyto nároky hospodářský výsledek v celkové výši 1 704 506 Kč;

## 4. § 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.<sup>9)</sup> Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“*

(V poznámce č. 5 je uvedeno: „Např. zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb.“)

Porušení bylo zjištěno u 15 poplatníků. Neoprávněné zkrácení základu daně činilo 16 361 982 Kč. Například:

- poplatník nedostatečně doložil vynaložené náklady na zpracování marketingové zprávy ve výši 4 500 000 Kč;
- poplatník nedoložil rozsah ekonomických a právních služeb dohodnutých v mandátní smlouvě v celkové výši 3 600 000 Kč a nedoložil ani žádné jiné skutečnosti, které by potvrdily realizaci této smlouvy;
- poplatník doložil vyplacenou zprostředkovatelskou odměnu ve výši 2 000 000 Kč českým překladem smlouvy, v němž byl rozpor proti anglickému originálu v množství dodaného zboží, ke kterému se vyplacení odměny vztahovalo; poplatník vyplatil odměnu řediteli společnosti ve výši 300 000 Kč za období, kdy byl v pracovní neschopnosti;
- poplatník dostatečně neprokázal výši a účelnost vynaložených nákladů na zahraniční služební cestu v částce 341 414 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů nájemné za pronajaté byty užívané bezplatně vedením a zaměstnanci společnosti ve výši 551 300 Kč;
- poplatník nedoložil úhrady ve výši 1 506 273 Kč za konzultace;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů úhrady za lékařská vyšetření, rehabilitace a masáže ve výši 22 924 Kč; poplatník nedoložil, že náklady na letenky ve výši 292 140 Kč byly vynaloženy v souvislosti se služebními cestami;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů stěhovací náklady za osobu, která nebyla jeho zaměstnancem, ve výši 98 359 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů výdaje za projekt úpravy prodejny ve výši 24 078 Kč, který nebyl v roce 1996 realizován;
- poplatník nedoložil věcným plněním náklady vynaložené na zpracování konceptu způsobu maloobchodního prodeje v Anglii ve výši 231 291 Kč;
- poplatník neprokázal oprávněnost nákladů vynaložených jako účastnický poplatek na konferenci v Jakartě ve výši 94 150 Kč; poplatník uplatnil neoprávněně jako daňový výdaj nájemné za osobní automobil ve výši 22 870 Kč, který používala soukromá osoba;

- poplatník zahrnul do daňových nákladů výdaje na ubytování pracovníka v místě dohodnutého výkonu práce ve výši 57 143 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů hospodyňské práce v bytě generálního ředitele společnosti ve výši 42 960 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů zdravotní pojištění za zahraniční osobu hrazené pojišťovací společností registrované v Anglii ve výši 149 162 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů individuální pojištění rizik managementu firmy ve výši 91 664 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů tisk Penzijních novin pro penzijní připojištění ve výši 364 980 Kč;
- poplatník neprokázal oprávněnost zahrnutí nákladů na služby ve výši 335 706 Kč;
- poplatník zahrnul do nákladů cestovní náhrady pracovníkům, se kterými nebylo dohodnuto pravidelné pracoviště, ve výši 46 454 Kč;
- poplatník neprokázal věcné plnění za technickou, poradenskou a zprostředkovatelskou činnost zahrnutou do nákladů ve výši 316 176 Kč;
- poplatník uplatnil jako daňový náklad mzdu a platby zdravotního a sociálního pojištění za osobu, u níž nebyl doložen pracovní poměr, ve výši 134 026 Kč; poplatník zahrnul do daňových nákladů odpisy za majetek zcizený v předcházejícím zdaňovacím období, za majetek umístěný ve skladě a odpisy vyšší, než stanoví zákon o daních z příjmů, v celkové výši 39 126 Kč;
- poplatník neprokázal oprávněnost zahrnutí smluvní odměny do nákladů ve výši 23 200 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů neprokázané jízdní výdaje ve výši 25 880 Kč;

5. § 24 odst. 2 písm. d) a k) bod 4, kde je mj. uvedeno:

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

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

k) výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§ 13) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů,<sup>5)</sup> přitom ...

4. na dopravu silničním motorovým vozidlem<sup>23d)</sup> zahrnutým do obchodního majetku poplatníka nebo v nájmu v prokázané výši a ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty<sup>5)</sup> u zahraničních pracovních cest, při kterých výdaje (náklady) na pohonné hmoty nelze prokázat, a to s použitím tuzemských cen pohonných hmot platných v době použití vozidla, ...“

(V poznámce č. 5 je uvedeno: „Např. zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb.“

V poznámce č. 23d) je uvedeno: „§ 1 odst. 3 vyhlášky č. 41/1984 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích.“

Porušení bylo zjištěno u 5 poplatníků. Neoprávněné zkrácení základu daně činilo celkem 1 154 097 Kč.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. d):

- 4 poplatníci zahrnuli do daňových nákladů příspěvky právnickým osobám, u nichž povinnost členství nevyplývá ze zvláštního zákona, ve výši 1 150 020 Kč.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů spotřebu pohonných hmot při zahraniční pracovní cestě v cenách vyšších než tuzemské v částce 4 077 Kč;

6. § 25 odst. 1 písm. a), j), n), p), t) a u), kde je mj. 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, ...

j) výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy,<sup>5) 23)</sup> ...

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

p) technické zhodnocení (§ 33), ...

t) výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje předmět opatřený obchodním jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele daru, jehož hodnota nepřesahuje 200 Kč a zároveň nepodléhá spotřební dani,

u) výdaje na osobní potřebu poplatníka, ...“

(V poznámce č. 5 je uvedeno: „Např. zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb.“

V poznámce č. 23 je uvedeno: „§ 18a a 35a zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění zákona ČNR č. 548/1991 Sb.“

Porušení bylo zjištěno u 12 poplatníků. Neoprávněné zkrácení základu daně činilo celkem 140 051 408 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. a):

- poplatník zahrnul do daňových nákladů výdaje na pořízení nehmotného majetku (software, tarifní studie, ekonomické modely) v celkové výši 121 692 646 Kč,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů výdaje na pořízení hmotného majetku (nábytek, technické rekultivace) v celkové výši 857 955 Kč,
- 2 poplatníci zahrnuli do daňových nákladů výdaje spojené s pořízením hmotného majetku ve výši 90 270 Kč (úrok z úvěru, projektové práce).

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. j):

- poplatník zahrnul do daňových nákladů skupinové úrazové pojištění zaměstnanců ve výši 724 125 Kč a „kapitálové životní pojištění vedoucích pracovníků“ ve výši 1 218 266 Kč,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů roku 1996 doměrek daně z přidané hodnoty za rok 1996 ve výši 61 010 Kč, který není v účetním období roku 1996 doměrkem daně z přidané hodnoty za minulá léta.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. n):

- poplatník zahrnul do daňových nákladů část škody na automobilu přesahující o 10 000 Kč náhradu od pojišťovny.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. p):

- 2 poplatníci zahrnuli do daňových nákladů technické zhodnocení nehmotného majetku (software) ve výši 13 537 268 Kč,
- 5 poplatníků zahrnulo do daňových nákladů technické zhodnocení hmotného majetku (instalace žaluzií, montáž ovládání dveří, centrálního zamykání a elektronického zabezpečovacího systému, změna trasy vedení kabelového elektrického přívodu, rekonstrukce střechy, rekonstrukce zahrady) ve výši 1 628 852 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. t):

- 5 poplatníků zahrnulo do daňových nákladů výdaje na reprezentaci ve výši 227 245 Kč, z toho např. dary ve výši 127 790 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. u):

- poplatník zahrnul do daňových nákladů výdaje na obléčení charakteru osobní spotřeby ve výši 3 771 Kč;

#### 7. § 26 odst. 5, kde je uvedeno:

*„Odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.“*

Porušení bylo zjištěno u 2 poplatníků, kteří zahrnuli do daňových nákladů odpisy v celkové výši 686 914 Kč z majetku bezplatně poskytnutého (zapůjčeného) jiným osobám;

#### 8. § 38d odst. 1 a 3, kde je uvedeno:

*„Daň se vybírá srážkou z příjmů včetně záloh, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36. Srážku je povinen provést plátcé daně, s výjimkou uvedenou v odstavci 2, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), e), f) a g) bodech 1, 2, 5 a 6 a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých úvěrů a půjček, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu s platnými účetními předpisy.“*

*„Plátcé daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce následujícího kalendářního měsíce po dni, kdy byl povinen provést srážku podle odstavců 1 a 2. Tuto skutečnost, týkající se pouze zahraničních subjektů, je současně povinen oznámit správci daně na tiskopise vydaném Ministerstvem financí, pokud správce daně na žádost plátce daně nestanoví jinak. Srážka daně se provádí ze základu daně stanoveného podle § 36.“*

Porušení bylo zjištěno u 4 poplatníků, a to:

- 1 poplatník u příjmů ve výši 38 203 380 Kč, na které se vztahuje zvláštní sazba daně, neprovedl srážku a neodvedl daň v celkové výši 3 737 423 Kč,
- 3 poplatníci odvedli ve 23 případech sraženou daň po termínu stanoveném v zákoně,
- 1 poplatník v 6 případech splnil svoji oznamovací povinnost vůči správci daně pozdě.

## II. Finanční úřady

Kontrola se zaměřila na výkon správy daně z příjmů právnických osob včetně výkonu správy daně u kontrolovaných poplatníků. Nedostatky byly zjištěny při uplatňování následujících ustanovení zákona o správě daní:

#### § 16 odst. 1 zákona o správě daní, kde je uvedeno:

*„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, kde je uvedeno:

*„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 1996 včetně disponibilního časového fondu pro jejich provádění.

Bylo zjištěno, že více než tři čtvrtiny kontrolovaných finančních úřadů nedostatečně využívají ustanovení § 16 zákona o správě daní. Z celkového počtu 13 kontrolovaných finančních úřadů pouze 3 finanční úřady jsou schopny při zjištěném stavu v provádění kontrol provést kontrolu daně z příjmů právnických osob u každého poplatníka jednou za šest až deset let, 7 finančních úřadů jednou za jedenáct až dvacet let a 3 finanční úřady jednou za více než dvacet let. Vzniká tak nebezpečí, že správce daně ztratí právo daň vyměřit nebo doměřit.

### III. Ostatní zjištění:

#### 1. Ustanovení § 4 odst. 2 zákona o účetnictví stanoví:

*„Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování ..., které stanoví ... ministerstvo financí ...“*

Toto ustanovení porušili 2 poplatníci tím, že nevedli průkaznou evidenci nedokončené výroby a nedodrželi tak postup podle Opatření FMF č. j. V/20 100/1992 ze dne 15. července 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ve znění Opatření č. j. 281/71 699/95 ze dne 28. 11. 1995, kterým se upravují postupy účtování pro podnikatele. V postupech účtování pro podnikatele (příloha č. 2 Opatření) je v úvodních ustanoveních v čl. XVIII odst. 1 písm. c) uvedeno:

*„Formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví určí jednotka sama, přitom musí zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazné podklady: ...“*

*c) pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.“*

a v účtové třídě 1 (Zásoby) čl. II odst. 3.3 je uvedeno:

*„Při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob ...“*

#### 2. Ustanovení § 13 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví stanoví:

*„Účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví účtují:*

*a) v deníku (v denících), v němž účetní zápisy uspořádají z hlediska časového (chronologicky) a jímž prokazují zaúčtování všech účetních případů v účetním období, ...“*

Toto ustanovení porušil 1 poplatník tím, že neměl zápisy v deníku uspořádané chronologicky.

#### 3. Ustanovení § 29 odst. 1 a 4 zákona o účetnictví stanoví:

*„Účetní jednotky inventarizací ověřují ke dni řádné a mimořádné účetní závěrky, zda stav majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti.“*

*„Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu pěti let po jejím provedení.“*

Poplatník neprokázal a ke kontrole nepředložil doklady o provedení inventarizace majetku.

#### 4. Ustanovení § 37 odst. 1 zákona o účetnictví stanoví:

*„Orgány příslušné podle zvláštních předpisů<sup>9)</sup> mohou uložit účetním jednotkám pokutu za porušení povinnosti podle tohoto zákona, které mělo za následek neúplnost nebo neprůkaznost nebo nesprávnost účetnictví, až do výše 500 000 Kč, a pokud toto porušení povinnosti vedlo k nemožnosti zjištění daňového základu, až do výše 1 000 000 Kč.“*

(V poznámce č. 9 je uvedeno: „Zákon ČNR č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Zákon SNR č. 84/1991 Sb., o daňových orgánech.“)

Při kontrole výkonu správy daně bylo zjištěno, že finanční úřady nepostupují jednotně při ukládání pokut podle tohoto ustanovení. Některé finanční úřady pokuty běžně ukládají, jiné poukazují na problémy spojené s jejich ukládáním a odkazují na nejednoznačnou legislativu.

#### Vyhodnocení:

Kontrolou zjištěné neoprávněné zkrácení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 dosahuje u souboru 24 poplatníků celkem 169 352 696 Kč, což v průměru na jednoho poplatníka představuje 7 056 362 Kč. I když kontrolovaný soubor není reprezentativní, přesto z provedených kontrol NKÚ vyplývá pokračující trend zvyšování neoprávněného zkrácení základu daně z příjmů právnických osob v průměru na jednoho poplatníka. (Např. v kontrole zdaňovacího období 1995 provedené NKÚ, kontrolní akce č. 96/26, bylo zjištěno neoprávněné zkrácení základu daně připadající na jednoho poplatníka ve výši 5 118 096 Kč.) Objemově nejvýznamnější porušení zákona o daních z příjmů představuje nesprávné zahrnutí výdajů na pořízení nehmotného majetku (např. software) a hmotného majetku včetně jejich technického zhodnocení přímo do nákladů. K nejčastějším porušením obdobně jako v uplynulých zdaňovacích obdobích dochází zejména tím, že náklady věcně nesouvisí s příjmem, jsou nedostatečně doloženy, neprokázány nebo jsou zahrnuty do nesprávného zdaňovacího období. Přetrvává rovněž krácení zdanitelných příjmů (např. nezahrnutím nároků na úhradu soudních poplatků od dlužníků na základě pravomocných a vykonatelných rozhodnutí soudu, nezahrnutím úroku z úvěru poskytnutého ekonomicky spojeným osobám apod.).

Nově byla do kontroly stanovení základu a výpočtu daně z příjmů právnických osob zařazena kontrola daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, a

to ve vztahu k zahraničním subjektům. Bylo zjištěno, že u příjmů ze zdrojů na území České republiky plynoucích do zahraničí jsou případy, kdy plátcem daně není tato daň odvedena ve výši daně platnými předpisy, a dochází tak k jejímu významnému neoprávněnému krácení.

Neoprávněné krácení základu daně z příjmů právnických osob i nedostatky v odvádění daně vybírané srážkou se tak podílí vedle jiných vlivů na špatném stavu inkasa daně z příjmů právnických osob v rámci plnění státního rozpočtu v roce 1996 i 1997. Např. v roce 1996 činil propad skutečného výběru této daně vůči původně schválenému rozpočtu 5,67 mld. Kč a v roce 1997 dokonce 13,36 mld. Kč.

Kontrola opět potvrdila nedostatečné provádění daňové kontroly podle § 16 zákona o správě daní. Při stávajícím personálním vybavení a úrovni disponibilního času věnovaného kontrole se obecně prodlužuje interval pro provedení kontroly u poplatníka. Tuto sku-

tečnost ještě zhoršuje nárůst počtu poplatníků, takže u některých finančních úřadů je možné stav v kontrole daně z příjmů právnických osob považovat z hlediska práva správců daní daně vůbec vyměřit nebo doměřit přinejmenším za alarmující.

Další problémy spočívají především v tom, zda je vůbec dána věcná příslušnost finančních úřadů k ukládání pokut za porušení zákona o účetnictví a rovněž není dořešen postup při vykonatelnosti rozhodnutí o uložení pokuty a uplatnění opravných prostředků proti takovému rozhodnutí. Tuto nejednoznačnost dokládají i rozdílná stanoviska soudů k této problematice. Existuje např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 11. 1995, podle něhož jsou územní finanční orgány k ukládání pokut podle zákona o účetnictví absolutně věcně nepřislušné, a na druhé straně podle usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 10. 3. 1997 jsou námitky o nepřislušnosti finančního orgánu k uložení takové pokuty nepřijatelné.