

26/94

Kontrolní závěr z kontroly daně z příjmů právnických osob

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu na rok 1994 pod č. 26/94. Provedly ji skupiny kontrolujících Odboru státních příjmů NKÚ a Oblastních odborů NKÚ v Mostě, Plzni, Strakonici, Českých Budějovicích, Pardubicích, Hradci Králové, Brně, Třebíči, Ostravě, Šumperku a Olomouci v době od 12. září do 30. prosince 1994.

Kontrolované osoby:

I. Poplatníci daně z příjmu právnických osob

INPRO Praha, a. s., Praha
 Chirana Praha-Strašnice, a. s., Praha
 Dental, a. s., Praha
 NAREX PRAHA, a. s., Praha
 Grafotechna, státní podnik, Praha
 SAMPEX, družstvo služeb v Ostravě „v likvidaci“, Ostrava
 TRIAS, s. r. o., Ostrava
 Agentura ALEŠ, s. r. o., Ostrava
 MAR - CONTROLS, s. r. o., Ostrava
 N.R.C., s. r. o., Havířov
 ORGWARE, a. s., Ostrava
 Kabel Plus Severní Morava, a. s., Ostrava
 SUVACAR, s. r. o., Ostrava
 TJ Baník Stachanov, občanské sdružení, Ostrava
 TJ VŠB, občanské sdružení, Ostrava
 AGROTOUR, s. r. o., Holešov
 CASINOVA, v. o. s., Holešov
 HEKO Holešov, s. r. o., Holešov
 MGM, s. r. o., Holešov
 LIZARD, s. r. o., Jihlava
 INVESTMENT, s. r. o., Jihlava
 Mlýn - Koudelka, s. r. o., Bílovice nad Svitavou
 ARKO TECHNOLOGY, a. s., Modřice
 Andreas STIHL, s. r. o., Modřice
 BENNET, s. r. o., České Budějovice
 G COMP, s. r. o., České Budějovice
 MIDVO, s. r. o., České Budějovice
 SAGMA, s. r. o., České Budějovice
 Drůbežářské závody Vodňany, státní podnik, Vodňany
 HESTRA, s. r. o., Vodňany
 RAPO, s. r. o., Plzeň
 FDH, a. s., Litomyšl
 DRUŽSTVO - KOMBINÁT HLADINA, Litomyšl
 BOOM, s. r. o., Dvůr Králové nad Labem
 BOOM - SOFI, s. r. o., Dvůr Králové nad Labem
 MAAL, s. r. o., Dvůr Králové nad Labem
 S.A.S., a. s., Dvůr Králové nad Labem
 Desná, a. s., Loučná pod Desnou
 Velamos, a. s., Sobotín
 Lounské strojírnny, s. r. o. (zkratka LOSTR), Louny
 QUOD, s. r. o., Louny

II. Finanční úřady pro Prahu 10, Brno-venkov, Ostrava I, v Lounech, Plzni, Vodňanech, Českých Budějovicích, Litomyšli, Dvoře Králové, Jihlavě, Šumperku a Holešově.

Kontrolované období: rok 1993 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 priznání 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“).

Námítky proti kontrolním protokolům, které podaly kontrolované osoby v 15 případech, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách.

Odvolání proti rozhodnutí o námitkách, která podaly kontrolované osoby v 8 případech, byla vypořádána usneseními Kolegia NKÚ.

K o l e g i u m Ú ř a d u na svém X. zasedání dne 3. 4. 1995

s c h v á l i l o usnesením č. 3/X/95

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“)

Vznik daňové povinnosti poplatníků je uveden v ustanovení § 57 odst. 2 zákona o správě daní:

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

Zvláštním předpisem u daní z příjmů je zákon o daních z příjmů.

Poplatníci tuto povinnost neplnili tím, že porušili:

A. zákon o daních z příjmů v ustanoveních:

1. § 23 odst. 1, kde je uvedeno:

„Základem daně je rozdíl mezi příjmy s výjimkou příjmů osvobozených od daně (§ 4 a § 19), a výdaji (náklady) vynaloženými 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 23 poplatníků. Výše neoprávněně zkráceného základu daně z příjmů činila celkem 26 479 873 Kč.

Například:

- krácení tržeb zaúčtováním storna a dobropisu týkajících se zdaňovacího období roku 1992 v celkové výši 5 191 486 Kč;
- zaúčtování nákladů týkajících se příjmů zdaňovacího období roku 1992 ve výši 4 178 204 Kč;
- nerespektování věcné a časové souvislosti mezi příjmy a výdaji zdaňovacího období roku 1993 ve výši 2 999 944 Kč;
- zaúčtování provize za zprostředkování obchodů bez prokázání jejich věcné a časové souvislosti s příjmy ve zdaňovacím období roku 1993 ve výši 2 728 629 Kč;

2. § 23 odst. 2, kde je uvedeno:

„Základem daně u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví²⁰⁾, je hospodářský výsledek (zisk nebo ztráta) a u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, rozdíl 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 3 poplatníků. Výše neoprávněně zkráceného základu daně z příjmů činila celkem 3 793 689 Kč.

Například:

- hospodářský výsledek v přiznání k dani byl v porovnání se stejným údajem v účetnictví zkrácen poplatníkem o 3 597 828 Kč;
- obdobným způsobem byl u dalšího poplatníka zkrácen hospodářský výsledek o 100 673 Kč;

3. § 23 odst. 3, kde je uvedeno:

„Hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odst. 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 předpisy⁹⁾, 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, ve znění pozdějších předpisů.]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 17 poplatníků. Výše neoprávněně zkráceného základu daně z příjmů činila celkem 10 884 682 Kč.

Například:

- poplatník neoprávněně zkrátil příjmy tím, že nezaúčtoval změnu stavu nedokončené výroby do výnosů v částce 3 510 857 Kč a neprovedl odpočet částek neoprávněně zvyšujících náklady (např. úroky zaplacené za jinou firmu, fakturu za zhotovení nábytku dodavatelskou firmou aj.) o 1 751 612 Kč, a tím neoprávněně zkrátil základ daně o 5 262 469 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů zálohovou fakturu na provizi za sjednávání obchodů v celkové výši 500 000 Kč, kterou koncem roku 1993 řádně nevyúčtoval. Zálohová faktura navíc nespĺňovala předepsané náležitosti účetního dokladu;
- poplatník při odkoupení provozního vybavení restaurace zahrnul do daňových nákladů i drobný hmotný investiční majetek, který se nacházel v zásobách na skladě, a zkrátil tak neoprávněně základ daně o částku 674 700 Kč;
- poplatník nevyfakturoval odběrateli vlastní výkony ve výši 476 191 Kč, a tím došlo ke zkrácení základu daně o stejnou částku;

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 předpisy⁹⁾.“

[V poznámce č. 5 je uvedeno: „Zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů.“]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 8 poplatníků. Výše neoprávněného zkrácení základu daně z příjmů činila celkem 638 062 Kč.

Například:

- jako náklad pro výpočet základu daně poplatník účtoval provize, u kterých neprokázal souvislost s realizovanými obchody, ve výši 375 000 Kč;
- poplatník nedoložil příslušnými doklady vykázané náklady na pohonné hmoty ve výši 195 811 Kč;

5. § 24 odst. 2 písm. d), ch) a písm. j) č. 4, kde je uvedeno:

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

d) příspěvky právníkům osobám, pokud tato povinnost vyplývá ze zákona, ...

ch) zaplacená daň z nemovitostí, silniční daň, jakož i další daně, s výjimkou uvedenou v § 25, a poplatky vztahující se k činností, z nichž příjmy podléhají dani, ...

- j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví ... vynaložené na ...
4. provoz vlastních zařízení závodního stravování kromě hodnoty potravin ...“*

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 13 poplatníků. Výše neoprávněně zkráceného základu daně z příjmů činila celkem 1 312 079 Kč.

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

- dva poplatníci zahrnuli do daňových nákladů příspěvky zájmovým sdružením, u nichž povinnost členství nevyplyvá ze zákona, ve výši 62 324 Kč.

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

- poplatník neoprávněně zahrnul do daňových nákladů i zvýšení daně z obratu a doměrek odvodu ze zisku (za zdaňovací období roku 1992) ve výši 388 223 Kč.

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

- poplatník zahrnul do daňových nákladů i hodnotu potravin pro závodní stravování ve výši 558 946 Kč;

6. § 25 odst. 1 písm. a), e), f), n) až 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, ...

e) vyplácené podíly na zisku,

f) placené penále a pokuty s výjimkou smluvních pokut, ...

n) manka a škody přesahující [přijaté] náhrady s výjimkou uvedenou v § 24,

o) zůstatkovou cenu trvale vyřazeného hmotného majetku a nehmotného majetku s výjimkou uvedenou v § 24,

p) technické zhodnocení (§ 33), ...

[V § 33 odst. 1 je uvedeno: „Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku ...“]

r) daně zaplacené za jiného poplatníka, ...

t) výdaje na reprezentaci ...“

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 26 poplatníků. Výše neoprávněně zkráceného základu daně činila 7 057 104 Kč.

K ustanovení § 25 písm. a) například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů úroky z účelového úvěru poskytnutého na financování výstavby

čerpací stanice, které jsou součástí její pořizovací ceny, ve výši 220 483 Kč;

- poplatník uplatnil jako daňový náklad položky, které jsou součástí vstupní ceny nově pořízeného hmotného investičního majetku (dále jen „HIM“), v celkové výši 152 624 Kč;
- poplatník zaúčtoval do daňových nákladů cenu pevného zařízení prodejny ve výši 117 996 Kč;
- další 3 poplatníci účtovali do daňových nákladů výdaje na pořízení HIM v celkové částce 77 885 Kč.

K ustanovení § 25 písm. e) například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů výplaty podílů na zisku tichým společníkům ve výši 69 000 Kč.

K ustanovení § 25 písm. f) například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů pokutu vyměřenou správcem daně ve výši 200 000 Kč;
- poplatník zvýšil svoji ztrátu o nesmluvní pokuty a penále ve výši 28 485 Kč;
- poplatník zaúčtoval do daňových nákladů nesmluvní pokuty ve výši 21 550 Kč.

K ustanovení § 25 písm. n) například:

- poplatník uplatnil jako daňový náklad manka přesahující výši přijatých náhrad o 398 700 Kč;
- tři poplatníci do daňových nákladů zahrnuli částky škod na havarovaných vozidlech přesahující výši přijatých náhrad o 395 913 Kč.

K ustanovení § 25 písm. o) například:

- poplatník zaúčtoval do daňových nákladů zůstatkovou cenu vyřazených herních automatů v celkové výši 3 663 548 Kč, jiný poplatník zůstatkovou cenu vyřazeného mikropočítače ve výši 521 210 Kč. V obou případech nedošlo k jejich prodeji.

K ustanovení § 25 písm. p) například:

- poplatník účtoval jako daňový náklad cenu technického zhodnocení majetku (rekonstrukce objektu v pronájmu, rekonstrukce provozovny oční optiky na autosalon Ford, modernizace automobilu Ford) ve výši 357 187 Kč;
- stejným způsobem účtoval i jiný poplatník technické zhodnocení majetku (rekonstrukce najatých nebytových prostor) ve výši 247 506 Kč.

K ustanovení § 25 písm. r) například:

- poplatník zaúčtoval do daňových nákladů zaplacenou daň z nemovitostí za jiné poplatníky ve výši 6 662 Kč;
- poplatník uhradil a do daňových nákladů zahrnul silniční daň týkající se vozidla jiného majitele ve výši 2 000 Kč.

K ustanovení § 25 písm. t) například:

- devět poplatníků zahrnulo do daňových nákladů i výdaje na reprezentaci v celkové výši 148 969 Kč;

7. § 26 odst. 1, kde je uvedeno:

„Odpisy 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 4 poplatníků, a to jak neoprávněným snížením základu daně nesprávným odepisováním HIM, tak i neuplatněním odpisů HIM do daňových nákladů. Saldo těchto případů nesprávně zvýšilo základ daně o 1 971 618 Kč.

Například:

- poplatník odepisoval nedokončenou a nekolaudovanou stavbu kalírny. Výše odpisu činila 948 121 Kč;
- poplatník vůbec neuplatnil do daňových nákladů odpisy HIM ve výši 2 182 000 Kč;

8. § 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.“

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka. Ten zahrnul do daňových nákladů odpisy HIM (obytný přívěs, automobily Škoda Favorit a Opel Omega), který užívaly jiné subjekty. Nebyl tedy využíván k zajištění jeho příjmů. Základ daně byl neoprávněně snížen o 628 484 Kč;

9. § 26 odst. 6, kde je uvedeno:

„Odpis ve výši vypočteného ročního odpisu lze uplatnit z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období ...“

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka, který zaúčtoval odpis počítače - notebooku do nákladů v roce 1993, ačkoliv byl dodán až v roce 1994. Základ daně byl neoprávněně snížen o 43 175 Kč;

10. § 26 odst. 7 č. 1, kde je uvedeno:

„Odpis ve výši jedné poloviny z vypočteného ročního odpisu lze uplatnit z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období

1. k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období ...“

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka. Ten uplatnil do daňových nákladů odpisy do výše 100 % vstupní ceny HIM, který v průběhu roku 1993 vyřadil. Rozdíl mezi výší uplatněných odpisů a jejich výší podle zákona (polovina ročního odpisu) není uznávaným daňovým nákladem. Základ daně byl neoprávněně snížen o 559 658 Kč;

11. § 29 odst. 3, kde je uvedeno:

„Pokud není technické zhodnocení samostatně odpisováno nájemcem, zvyšuje technické zhodnocení vstupní cenu ... a zároveň zůstatkovou cenu ... příslušného majetku.“

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 2 poplatníků. Jednalo se o náklady na instalaci zabezpečovacího zařízení u dvou osobních automobilů a montáž příslušenství k počítači, o něž měla být zvýšena vstupní a zůstatková cena. Základ daně byl neoprávněně snížen o 12 582 Kč;

12. § 34 odst. 2, kde je uvedeno:

„Pro stanovení ztráty, kterou lze podle odstavce 1 odečíst, platí ustanovení § 23 až 33. Nepřihlíží se k ustanovení § 20 odst. 5.“

[V § 20 odst. 5 je uvedeno: *„Od základu daně lze odečíst hodnotu darů poskytnutých ... na účely ... tělovýchovné a sportovní ...“*]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka, který neoprávněně zvýšil svoji ztrátu o hodnotu daru sportovnímu oddílu ve výši 100 000 Kč;

13. § 34 odst. 3, kde je uvedeno:

„Od základu daně mohou poplatníci odečíst 10 % vstupní ceny nového hmotného majetku zatříděného podle přílohy k tomuto zákonu v položkách 3 až 6 a v položce 9 s výjimkou uvedenou v odstavci 4, jsou-li jeho prvními vlastníky, a to ve zdaňovacím období, ve kterém je hmotný majetek evidován v majetku poplatníka. Odpočet lze uplatnit pouze v případě, že nedojde k prodeji nebo k pronájmu tohoto majetku do tří let následujících po roce, kdy byl uplatněn odpočet.“

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 2 poplatníků, kteří odečetli od základu daně i 10 % vstupní ceny hmotného majetku, zatříděného v položkách, u nichž zákon tento odpočet neumožňuje, nebo nebyly pořízeny ve zdaňovacím období roku 1993 (trafostanice, obytné přívěsy, video-rekordér, počítač aj.). Tím došlo k neoprávněnému zkrácení základu daně o 48 088 Kč;

14. § 35 odst. 1 písm. a), kde je uvedeno:

„Poplatníkům uvedeným v § 2 a 17 se daň snižuje o a) částku 7 500 Kč za každého pracovníka se změněnou pracovní schopností,³³⁾ ...“

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

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka, který z tohoto titulu neoprávněně zvýšil vykázanou ztrátu o částku 120 000 Kč. Z dikce citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že slevu na dani za pracovníky se změněnou pracovní schopností lze uplatnit jen v případě daňové povinnosti;

15. § 40 odst. 7 písm. a) a c), kde je uvedeno:

„Pro zdaňovací období roku 1993 se při přechodu na odpisování hmotného majetku a nehmotného majetku podle tohoto zákona postupuje takto:

a) hmotný majetek se zařadí do odpisových skupin podle přílohy k tomuto zákonu, ...

c) u hmotného majetku již odpisovaného k 31. prosinci 1992 se pro rok 1993 postupuje při výpočtu odpisů podle údajů sloupce 'v dalších letech odpisování' tabulky uvedené v § 31 odst. 1 ...“

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 2 poplatníků. Výše neoprávněného zkrácení základu daně z příjmů činila celkem 288 223 Kč.

Jde o tyto případy:

- poplatník nesprávně zařadil svůj hmotný majetek do odpisových skupin s vyšší sazbou, a tím neoprávněně zvýšil daňové náklady a zkrátil základ daně o částku 239 999 Kč;
- poplatník převzal do účetnictví roku 1993 hodnoty odpisů z roku 1992 v nesprávné výši, a došlo tak ke zkrácení základu daně o 48 224 Kč;

B. zákon o rezervách v ustanovení

§ 7 odst. 2, kde je uvedeno:

„Za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona¹³⁾.“

[V poznámce č. 13 je uvedeno: „§ 33 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“]

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka, který do daňových nákladů zaúčtoval tvorbu rezervy na technické zhodnocení, spočívající v rekonstrukci a nástavbě jednoho podlaží u dvoupodlažního domu, v celkové výši 1 480 000 Kč;

C. zákon o účetnictví v ustanoveních:

1. § 2 a § 3, kde je uvedeno:

„Účetní jednotky účtují v soustavě podvojného nebo jednoduchého účetnictví o stavu a pohybu majetku a závazků, o rozdílu majetku a závazků²⁾, o nákladech a výnosech nebo výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření (předmět účetnictví); ...“

„Účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí ...“

[V poznámce č. 2 je uvedeno: „U podnikatelů čisté obchodní jmění.“]

O d ů v o d n ě n í:

Souběžné porušení obou ustanovení bylo zjištěno u 2 poplatníků, kteří neúčtovali v soustavě podvojného účetnictví o výnosech a o pohybu majetku. Z tohoto důvodu jimi neproučtované výnosy a zaúčtované odpisy z majetku neevidovaného v účetnictví neoprávněně snížily základ daně. Úhrnná částka neoprávněně sníženého základu daně činila 141 718 Kč;

2. § 4 odst. 2, kde je uvedeno:

„Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek ...“

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka, který část ceny nemovitosti neúčtoval jako bezplatně nabytý majetek, ale jako výnos. Tím nesprávně zvýšil základ daně o částku 720 000 Kč;

3. § 4 odst. 2 (citace viz bod C 2),

a to ve smyslu přílohy č. 2 čl. III písm. f) opatření FMF č.j. V/20 100/1992, kde je uvedeno:

„Při vytváření analytické evidence berou účetní jednotky v úvahu následující hlediska, pokud tato nejsou již zohledněna přímo syntetickými účty účtové osnovy: ...

f) členění pro daňové účely, tzn. pro transformaci účetního hospodářského výsledku před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů, zejména pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdaňované příjmy, pro potřeby daně z přidané hodnoty, spotřebních daní apod.“

O d ů v o d n ě n í:

Porušení bylo zjištěno u 40 poplatníků. Nebyla vedena průkazná analytická evidence pro daňové účely, tzn. pro transformaci účetního hospodářského výsledku před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů.

II. Finanční úřady (dále jen „FÚ“)

Do základních zásad daňového řízení spadá i ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní, kde je mimo jiné uvedeno:

„Při správě daně jednají správci daně v řízení o daních ... v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu ...“

FÚ nedodržely ustanovení

§ 62 odst. 3 zákona o správě daní, kde je uvedeno:

„Na debetní straně osobních účtů se evidují předpisy a odpisy daňové povinnosti včetně jejich případných oprav ... Záznamy předpisných a odpisných poukazů se měsíčně uzavírají a porovnávají se stavem zaevidovaným na osobních účtech.“

K tomu v § 9 odst. 1 vyhlášky Ministerstva financí č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům, je uvedeno:

„Měsíční uzávěrka je periodická kontrolní činnost v evidenci daní. Součástí měsíční uzávěrky je ... kontrola zaevidování přeúčtovacích dokladů a předpisných a odpisných dokladů ...“

O d ů v o d n ě n í:

V počítačovém programu evidence daní (EDA) není zabezpečena kontrola úplnosti a správnosti ukládaných dat, tj. zda pracovník správce daně vložil do počítače na příslušné osobní účty poplatníků ve zpracovávaném měsíci všechny předpisy (odpisy) daně z předpisných a odpisných dokladů či zda je zaúčtoval ve správné výši.

III. Další zjištění u kontrolovaných FÚ

Program EDA nezajišťuje výpočet penále na osobních účtech daňových dlužníků. Výpočet penále se musí provádět „ručně“, což zvyšuje časovou náročnost správy daní a penále je ukládáno s velkým časovým odstupem. Tento program nezajišťuje výpočet penále ani u ostatních daní.

Vyhodnocení:

Kontrolou zjištěné neoprávněné zkrácení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993 dosahuje u souboru 41 poplatníků daně celkem 50 895 799 Kč, což činí v průměru část-

ku 1 241 360 Kč na jednoho poplatníka. Tento nespokojivý stav je způsoben zejména:

- složitostí a nejednoznačností zákona o daních z příjmů.

Jeho aplikace v praxi způsobuje potíže jak na straně poplatníků, tak i pracovníků správce daně. Od zavedení nové daňové soustavy byl zákon o daních z příjmů do současné doby již devětkrát novelizován, zákon o správě daní byl novelizován sedmkrát. K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení daňových zákonů je pak nutné vydávat z úrovně Ministerstva financí různá sdělení formou Pokynů, jichž bylo v daňové oblasti do současnosti publikováno více než sto. Pokyny však nejsou obecně závazným právním předpisem, jejich aplikace při správě daní je problematická a nemohou rovnocenně nahradit nedostatečnou legislativu, např. prováděcí vyhlášky k zákonu o daních z příjmů. Možnost k jejich vydání však Ministerstvo financí i přes zmocnění v zákoně o daních z příjmů zatím využilo minimálně;

- málo účinným systémem daňové kontroly prováděné správce daně.

Například u některých finančních úřadů bylo zjištěno, že roční plány kontrol počítají v průměru s kontrolou tří poplatníků v průběhu jednoho měsíce dvěma pracovníky správce daně. Plánovaná doba kontroly jednoho poplatníka (cca sedm pracovních dnů) neumožňuje důkladné ověření správnosti položek příjmů a výdajů vykázaných v daňovém účetnictví poplatníka. Nejsou tak z úrovně nadřazených orgánů finančních úřadů vytvořeny dostatečné podmínky pro efektivní výkon daňové kontroly;

- dosud nevytvořenou dostatečnou počítačovou podporou výkonu daňové správy automatizovaným daňovým informačním systémem. Některé rutinní práce, jako je např. výpočet penále, vyhotovování platebních výměrů, kontrola správnosti a úplnosti zaúčtování všech předpisů a odpisů daní, nejsou zatím v celém rozsahu automatizovány;

- nízkou úrovní účetního auditu a daňového poradenství. Kontrola zjistila četné nedostatky i u poplatníků, jejichž účetní závěrky byly ověřeny auditory a přiznání k dani zpracována daňovými poradci.

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