

97/06

## Kontrolní závěr z kontroly „Převody daní ze státního rozpočtu do rozpočtů okresních úřadů a obcí. Realizace výsledků kontrolních zjištění NKÚ u daně z příjmů právnických osob finančními úřady“

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu na rok 1997 pod č. 97/06. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. František Bárta. Provedly ji skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státních příjmů a oblastních odborů v Berouně, Kutné Hoře, Mostě, Strakonících, Pardubicích, Brně, Ostravě, Šumperku a Olomouci od dubna do srpna 1997.

Kontrolou byla prověřena včasnost a výše převodů podílů daně z příjmů do rozpočtů okresních a obecních úřadů a daně z nemovitostí do rozpočtů obecních úřadů. Dále bylo prověřeno využívání výsledků kontrol stanovení základu daně z příjmů právnických osob při výkonu správy této daně finančními úřady provedených NKÚ.

### Kontrolované osoby:

Finanční úřad pro Prahu 1  
 Finanční úřad pro Prahu 3  
 Finanční úřad pro Prahu 10  
 Finanční úřad Praha-východ  
 Finanční úřad Praha-západ  
 Finanční úřad Brno I.  
 Finanční úřad Brno-venkov  
 Finanční úřad v Dobříši  
 Finanční úřad v Havlíčkově Brodě  
 Finanční úřad v Heřmanově Městci  
 Finanční úřad v Hlučíně  
 Finanční úřad v Holešově  
 Finanční úřad v Karvině  
 Finanční úřad v Klatovech  
 Finanční úřad v Kolíně  
 Finanční úřad v Kroměříži  
 Finanční úřad v Litomyšli  
 Finanční úřad v Lounech  
 Finanční úřad v Orlově  
 Finanční úřad Ostrava I.  
 Finanční úřad Ostrava III.  
 Finanční úřad v Příbrami  
 Finanční úřad ve Strakonících  
 Finanční úřad v Šumperku  
 Finanční úřad v Ústí nad Orlicí  
 Finanční úřad v Žatci

Kontrolované období: rok 1996 u převodů daní a roky 1993, 1994 a 1995 u využívání výsledků kontrol NKÚ finančními úřady.

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

Kolegium NKÚ na svém XXIV. zasedání konaném dne 3. listopadu 1997

schválilo usnesením č. 3/XXIV/97 kontrolní závěr v tomto znění:

### I. Převody daní ze státního rozpočtu do rozpočtů okresních úřadů a obcí

Provádění těchto převodů je upraveno zákonem č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), a vyhláškou Ministerstva financí č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům (dále jen „vyhláška o formě provádění evidence daní“). Citace jednotlivých ustanovení právních předpisů je uváděna ve znění, platném pro kontrolované období.

#### 1. V ustanovení § 96a odst. 1 zákona o správě daní je uvedeno:

*„Pokud správce daně spravuje daně, které nejsou příjmem státního rozpočtu, převádí jejich výnos podle zákonného rozpočtového určení ve lhůtě, která počíná běžet dnem, kdy mu tyto prostředky byly připsány na jeho účet vedený u banky a zaevidovány, pokud je lze současně zaevidovat na osobním účtě daňového dlužníka na jeho splatnou daňovou povinnost, a končí dnem stanoveným ministerstvem.<sup>29)</sup> Jde-li o nejasnou platbu nebo není-li ji možno zaevidovat na osobním účtě daňového dlužníka z jiných důvodů, počíná běžet lhůta pro převod těchto prostředků dnem následujícím po dni, kdy platbu lze zaevidovat.“*

[V poznámce 28 je uvedeno: „§ 35 odst. 2 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), ve znění pozdějších předpisů.“]

V ustanovení § 23 odst. 1 písm. c), d), e), f) a g) rozpočtových pravidel je uvedeno, že příjmy rozpočtu obce tvoří: ...

*„c) daň z nemovitostí nacházejících se na území obce,*

*d) výnos záloh<sup>30)</sup> na daň z příjmů fyzických osob, které mají na území obce bydliště ke dni jejich splatnosti, a výnos daně (vyrovnání a dodatečně přiznaná nebo dodatečně vyměřená daň) z příjmů fyzických osob, které měly na území obce*

*bydliště k poslednímu dni zdaňovacího období, k němuž se daňová povinnost vztahuje, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby<sup>9b)</sup> a s výjimkou daně (záloh na daň) z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků<sup>9c)</sup> srážených a odváděných plátcem daně. Bydlištěm se pro účely tohoto zákona rozumí místo trvalého pobytu fyzické osoby,*

- e) 10 % výnosu daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků<sup>9a)</sup> odváděné podle § 38h zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, plátcovou pokladnou<sup>9a)</sup> umístěnou na území obce nebo plátcem daně se sídlem, popř. bydlištěm na území obce, pokud daň odvádí přímo plátcem, s výjimkou daně připadající na příjmy podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Hlavnímu městu Praze a městům Brnu, Ostravě a Plzni plyne výnos uvedené daně ve výši 70 %,*
- f) podíl na 20 % celookresního výnosu daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků odváděné podle § 38h zákona o daních z příjmů s výjimkou daně připadající na příjmy podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Každá obec se na uvedené části celookresního výnosu podílí procentem stanoveným příslušným okresním úřadem, a to ve výši odpovídající poměru počtu jejího obyvatelstva k celkovému počtu obyvatelstva okresu. Tento podíl není příjmem rozpočtů hlavního města Prahy a měst Brna, Ostravy a Plzně,*
- g) podíl na 20 % celostátního výnosu daně (záloh na daň) z příjmů právnických osob,<sup>9d)</sup> a to ve výši odpovídající poměru počtu obyvatelstva obce k celkovému počtu obyvatelstva státu, ...“*

[V poznámce 9a je uvedeno: „§ 38a zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.“]

[V poznámce 9b je uvedeno: „§ 36 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“]

[V poznámce 9c je uvedeno: „§ 6 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“]

[V poznámce 9d je uvedeno: „§ 4 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.“]

[V poznámce 9e je uvedeno: „Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“]

Zákon o správě daní definuje výnosy daní, které mají být převedeny podle zákonného rozpočtového určení jejich příjemcům, jako prostředky, které byly připsány na účet správce daně vedený u banky a zaevidovány, pokud je lze současně zaevidovat na osobním účtě daňového dlužníka na jeho splatnou daňovou povinnost. Podle rozpočtových pravidel se však pod pojmem výnos daně rozumí veškeré prostředky došlé na příslušný příjmový účet státního rozpočtu bez ohledu na splatnou daňovou povinnost dlužníka.

U daně z příjmů právnických osob se v automatizovaném daňovém informačním systému (dále jen „ADIS“) vychází z podílů výnosu této daně ve smyslu rozpočtových pravidel. Naproti tomu u daně z nemovitostí, daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání a u daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se při převodech do místních rozpočtů vychází z výnosů daní zaevidovaných na osobních účtech daňových dlužníků na jejich splatnou daňovou povinnost ve smyslu zákona o správě daní. Tato legislativní úprava v zákoně o správě daní má za následek, že značná část prostředků zejména u daně z nemovitostí a daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání se na účty obecních úřadů dostává se zpožděním proti období, kdy byly prostředky připsány na účet správce daně u banky. Bylo zjištěno, že v jednotlivých měsících roku 1996 se objem prostředků převedených na účty obecních úřadů pohyboval od 13 % do 99 % úhrnné částky určené k převodu. Tento nepříznivý stav je způsoben částečně nutností provádět u části daňových příznání nebo hlášení vytykáací řízení pro nejasnost či neúplnost údajů v nich obsažených. Dalším závažným faktorem ovlivňujícím poměr mezi výší prostředků připsaných na účet správce daně a výší prostředků převedených jejich příjemcům je existence tzv. fiktivních přeplatků. Fiktivní přeplatky jsou platby na příslušnou daňovou povinnost poukázané poplatníky, které byly uskutečněny v období předcházejícím měsíci splatnosti této daňové povinnosti a dochází k nim proto, že v důsledku stávající úpravy v zákoně o správě daní neumožňuje ADIS bezprostředně zaevidovat předpisy splatné až v období po provedené úhradě poplatníkem a zařadit je do výpočtu částek určených k převodu.

## 2. V ustanovení § 62 odst. 3 zákona o správě daní je uvedeno:

*„Na debetní straně osobních daňových účtů se evidují předpisy a odpisy daňové povinnosti včetně jejich případných oprav. Pokud je odpisným poukazem snižována pouze platební povinnost, je evidována na kreditní straně. Záznamy předpisných a odpisných poukazů se měsíčně uzavírají a porovnávají se stavem zaevidovaným na osobních účtech.“*

Protokol předpisných a odpisných poukazů (POP ADIS-EDA-129), který má sloužit v souladu s citovaným ustanovením k porovnání údajů z měsíční závěrky zvláštního záznamu předpisných a odpisných poukazů vytvářených na úrovni zpracování daňových příznání v rámci jednotlivých daňových úloh se stavem zaevidovaným na osobních účtech v úloze evidence daní (dále jen „EDA“), tuto funkci neplní. Uvedené porovnání se totiž provádí pouze z údajů úlohy EDA a nikoliv na úrovni zpracování jednotlivých daňových příznání. Tím není zajištěna dostatečně účinná kontrola objemu předepsaných daní převáděných na příjmové účty obcí a okresních úřadů.

## 3. V ustanovení § 2 odst. 1 písm. e) vyhlášky o formě provádění evidence daní je uvedeno, že do evidence daní se zahrnují: ...

„e) údaje o výši převáděných daní podle rozpočtového určení,<sup>4)</sup> je-li příjemcem daně rozpočet obce, okresního úřadu nebo státního fondu České republiky (dále jen „příjemce daní“), ...“

[V poznámce 4 je uvedeno: „Zákon ČNR č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice, ve znění zákonů ČNR č. 579/1991 Sb., č. 166/1992 Sb., č. 321/1992 Sb., č. 10/1993 Sb. a zákona č. 189/1993 Sb.“]

Při kontrole částek daní převáděných na jednotlivé obecní úřady bylo zjištěno, že předložené přehledy uskutečněných převodů nebyly úplné a nezachycovaly všechny převody. Bylo potvrzeno, že ADIS neuchovává dílčí informace potřebné pro následnou kontrolu skutečnosti, jak se konkrétní daňový subjekt podílel na převáděné částce v den tvorby převodů na jednotlivou obec. Finanční úřady nebyly zpětně schopny přesně a jednoznačně doložit, z čeho se skládala převáděná částka na danou obec v den tvorby převodů.

4. V ustanovení § 24 odst. 3 písm. d) zákona o správě daní je uvedeno, že pracovníci správce daně mohou: ...

„d) poskytovat souhrnné údaje o výši daňové povinnosti, stavu nedoplatků, povolených posečkárních, splátkách a prominutích, výši a včasnosti převedených částek apod. u jednotlivých daní jejich příjemcům, jimž výnos těchto daní náleží podle zákonného rozpočtového určení.“

Citované ustanovení umožňuje pracovníkům správce daně poskytovat pouze souhrnné údaje týkající se převáděných daní jejich příjemcům, tj. obcím a okresním úřadům. Zejména u daně z nemovitostí nacházejících se na území obce a u daně z příjmů fyzických osob majících na území obce bydliště nemohou obce získat potřebné informace a ověřit si, zda převáděné částky jsou správné.

5. V ustanovení § 11 odst. 1 vyhlášky o formě provádění evidence daní je uvedeno:

„Výpočet částky určené k převodu<sup>18)</sup> příjemcům daní se provádí nejméně jedenkrát měsíčně.“

[V poznámce 18 je uvedeno: „§ 96a odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb.“]

Ustanovení bylo porušeno v následujících případech:

- 3 finanční úřady neprovedly výpočet částky určené k převodu u podílu na celostátním výnosu daně z příjmů právnických osob v měsících lednu a září,
- finanční úřad neprovedl výpočet částky určené k převodu u podílu na celostátním výnosu daně z příjmů právnických osob v měsících lednu, květnu, červenci a září,
- 2 finanční úřady neprovedly výpočet částky určené k převodu u podílu na výnosu daně z příjmů ze závis-

lé činnosti a funkčních požitků do rozpočtů obecních úřadů v měsíci lednu,

- finanční úřad neprovedl výpočet částky určené k převodu u podílu na výnosu daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků do rozpočtů obecních úřadů v měsících lednu a únoru,
- finanční úřad neprovedl výpočet částky určené k převodu u daně z nemovitostí v měsíci lednu,
- finanční úřad neprovedl výpočet částky určené k převodu u daně z nemovitostí v měsících dubnu a květnu,
- finanční úřad neprovedl výpočet částky určené k převodu u daně z nemovitostí v měsících březnu, květnu a říjnu.

Tím, že výpočty částek určených k převodu nebyly provedeny ve stanovených termínech, došlo dále k celkovému zpoždění plateb do rozpočtů obecních úřadů v rozsahu 2 až 19 dnů.

6. V ustanovení § 11 odst. 2 vyhlášky o formě provádění evidence daní je uvedeno:

„Je-li vypočtená částka pro jednotlivého příjemce daní vyšší než 500 Kč, převod se provede do pěti pracovních dnů po výpočtu. K 30. 6. a 31. 12. každého roku se převádí vypočtená částka bez ohledu na její výši.“

Ustanovení bylo porušeno tím, že:

- 11 finančních úřadů provedlo část převodů částek jejich příjemcům v průběhu roku o 1 až 10 dnů později,
- finanční úřad nepřeváděl obcím úřadům v roce 1996 u výnosu daně z nemovitostí vypočtené částky vyšší než 500 Kč a nižší než 1 000 Kč, protože chybně zadal hranici pro částky určené k převodu,
- finanční úřad nepřeváděl 3 obcím úřadům v měsíci prosinci u výnosu daně z nemovitostí částky vyšší než 500 Kč,
- převody k 30. 6. a 31. 12. nebyly v požadovaných dnech uskutečňovány. Stanovené termíny jsou pro provádění převodů nevyhovující, protože zejména dne 31. 12. z důvodů omezení přijímání příkazů k převodům v bankách může být správcem daně převod jen velmi obtížně zajišťován.

V této souvislosti bylo zjištěno, že 2 finanční úřady prováděly převody vypočtených částek nižších než 500 Kč jednotlivým příjemcům daní i mimo stanovené termíny, což není v souladu se smyslem citovaného ustanovení.

7. V ustanovení § 11 odst. 3 vyhlášky o formě provádění evidence daní je uvedeno:

„Po dohodě správce daně s příjemcem daní lze provádět převody odlišně od odstavců 1 a 2.“

Bylo zjištěno, že finanční úřad nedodržel písemnou dohodu o termínech provádění převodů a vypočtené částky výnosů daní jejich příjemci v dohodnutých termínech nepřeváděl.

8. V ustanovení § 23 odst. 1 písm. c), d) a g) rozpočtových pravidel je uvedeno, že příjmy rozpočtu obce tvoří: ...

„c) daň z nemovitostí nacházejících se na území obce,

d) výnos záloh<sup>9a)</sup> na daň z příjmů fyzických osob, které mají na území obce bydliště ke dni jejich splatnosti, a výnos daně (vyrovnání a dodatečně přiznaná nebo dodatečně vyměřená daň) z příjmů fyzických osob, které měly na území obce bydliště k poslednímu dni zdaňovacího období, k němuž se daňová povinnost vztahuje, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby<sup>9b)</sup> a s výjimkou daně (záloh na daň) z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků<sup>9c)</sup> srážených a odváděných plátcem daně. Bydlištěm se pro účely tohoto zákona rozumí místo trvalého pobytu fyzické osoby,“

„g) podíl na 20 % celostátního výnosu daně (záloh na daň) z příjmů právnických osob,<sup>9d)</sup> a to ve výši odpovídající poměru počtu obyvatelstva obce k celkovému počtu obyvatelstva státu, ...“

[V poznámce 9a je uvedeno: „§ 38a zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.“]

[V poznámce 9b je uvedeno: „§ 36 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“]

[V poznámce 9c je uvedeno: „§ 6 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“]

[V poznámce 9e je uvedeno: „Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“]

Ustanovení bylo porušeno tím, že např.:

- finanční úřad převedl výnos daně z nemovitostí ve výši 2 708 Kč na jinou obec, než ve které se nemovitost nacházela [písm. c)];
- finanční úřad převedl výnos daně z příjmů fyzických osob ve výši 23 882 Kč na jiné obce, než ve kterých měli poplatníci bydliště [písm. d)];
- finanční úřad zahrnul v měsíci květnu do výpočtu částek určených k převodu jejich příjemcům u podílu na 20 % celostátního výnosu daně z příjmů právnických osob částku o 598 603 Kč nižší. Uvedený rozdíl byl opraven výpočtem v měsíci červnu [písm. g)];
- finanční úřad zahrnul v měsíci květnu do výpočtu částek určených k převodu jejich příjemcům u podílu na 20 % celostátního výnosu daně z příjmů právnických osob nesprávnou částku, a tím byla obcím poukázána částka o 141 540 417 Kč vyšší [písm. g)]. Tato částka byla postupně snižována vratkami či blokováním převodů výnosů na jiných druzích příjmů. Ke konci roku 1996 činil přeplatek 723 886 Kč.

9. V ustanovení § 96a odst. 1 zákona o správě daní je uvedeno:

„Pokud správce daně spravuje daň, které nejsou příjmem státního rozpočtu, převádí jejich výnos

podle zákonného rozpočtového určení ve lhůtě, která počíná běžet dnem, kdy mu tyto prostředky byly připsány na jeho účet vedený u banky a zaevidovány, pokud je lze současně zaevidovat na osobním účtě daňového dlužníka na jeho splatnou daňovou povinnost, a končí dnem stanoveným ministerstvem.<sup>29)</sup> Jde-li o nejasnou platbu nebo není-li ji možno zaevidovat na osobním účtě daňového dlužníka z jiných důvodů, počíná běžet lhůta pro převod těchto prostředků dnem následujícím po dni, kdy platbu lze zaevidovat.“

[V poznámce 28 je uvedeno: „§ 35 odst. 2 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), ve znění pozdějších předpisů.“]

Ustanovení bylo porušeno tím, že např.:

- 2 finanční úřady převedly v měsících lednu až červenci výnosy daně z nemovitostí do rozpočtů obcí ve výši 11 327 000 Kč, ačkoliv se jednalo o platby na dosud nesplacnou daňovou povinnost;
- finanční úřad převedl v měsících červnu, červenci a říjnu jako zálohu výnosy daně z nemovitostí do rozpočtů obcí ve výši 384 172 Kč, přestože tyto prostředky nebyly připsány na jeho účet u banky ani zaevidovány na osobním účtu poplatníka;
- finanční úřad převedl v měsících únoru a březnu jako zálohu výnosy u daně z příjmů fyzických osob podávajících priznání do rozpočtů obcí ve výši 300 000 Kč, ačkoliv u příslušných obcí nebyl v uvedeném období žádný výnos této daně na účtech poplatníků evidován.

## II. Realizace výsledků kontrolních zjištění NKÚ u daně z příjmů právnických osob finančními úřady

NKÚ provedl v letech 1994 až 1997 celkem čtyři kontroly, které se týkaly plnění daňových povinností poplatníků u daně z příjmů právnických osob. S výsledky těchto kontrol byly seznámeny místně příslušné finanční úřady, aby je využily v rámci výkonu správy této daně při vyměřovacím řízení. Účelem této kontroly bylo ověřit využití kontrolních zjištění NKÚ jednotlivými finančními úřady.

### 1. Kontrolní akce číslo 26/94 „Kontrola daně z příjmů právnických osob“

Kontrola se týkala zdaňovacího období roku 1993 a byla provedena u souboru 41 poplatníků. Zjištěné neoprávněné zkrácení základu daně z příjmů právnických osob dosáhlo u tohoto souboru poplatníků celkem 50 895 799 Kč.

Realizace výsledků kontrolních zjištění NKÚ byla ověřena na finančních úřadech u 25 poplatníků s celkovým objemem zkrácení základu daně o 39 537 377 Kč. Bylo zjištěno, že dodatečné priznání k daní z pří-

jmů právnických osob předložilo 14 poplatníků na celkovou částku 10 552 114 Kč a finanční úřady využily k doměření daně částku ve výši 7 553 082 Kč celkem u 6 poplatníků. Nevyužitá částka zjištěného neoprávněného zkrácení základu daně činí 21 432 181 Kč, z níž dosud finanční úřady nepodrobily kontrole částku 1 473 020 Kč u 2 poplatníků, akceptovaly a dosud nedoměřily daň z částky 2 687 991 Kč u 4 poplatníků. Zkrácení základu daně u 13 poplatníků v celkové výši 17 271 170 Kč finanční úřady neakceptovaly. Jde například o následující nevyužitá zjištění:

- neprokázané využití nákupu drobného hmotného investičního majetku pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v příslušném zdaňovacím období ve výši 674 700 Kč,
- neoprávněné zahrnutí hodnoty potravin pro závodní stravování do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v celkové částce 610 251 Kč,
- neprokázané výdaje za zprostředkování související s uzavřením kontraktů ve výši 3 328 629 Kč,
- neoprávněné zahrnutí nákladů roku 1992 a roku 1994 do nákladů roku 1993 ve výši 2 163 056 Kč,
- neoprávněné zkrácení příjmů o nezaúčtované nároky na úhradu soudních poplatků od dlužníků na základě pravomocných soudních rozhodnutí v celkové výši 2 267 177 Kč.

## 2. Kontrolní akce číslo 95/9 „Plnění daňových povinností Investiční a Poštovní banky, a. s., Praha“

Kontrola se týkala zdaňovacího období roku 1993 a prověřovala plnění povinností poplatníka u daně z příjmů právnických osob podle dokladů uložených u místně příslušného správce daně. Kontrolou zjištěné neoprávněné zkrácení příjmů ve výši 444 027 177 Kč se týkalo zkrácení základu daně o příjmy vzniklé použitím zákonných rezerv na nedobytné úvěry a zrušením opravných položek.

Kontrolou realizace výsledků kontrolních zjištění NKÚ bylo konstatováno, že správce daně dosud uvedené zkrácení základu daně nedoměřil. Ve svém postupu vycházel z předloženého stanoviska oddělení zdaňování neziskových právnických osob Ministerstva financí, které však nebylo v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 1993.

## 3. Kontrolní akce číslo 95/22 „Stanovení základu a výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 1994“

Kontrola se týkala zdaňovacího období roku 1994 a byla provedena u souboru 39 poplatníků. Zjištěné neoprávněné zkrácení základu daně z příjmů právnických osob dosáhlo u tohoto souboru poplatníků celkem 987 910 031 Kč.

Realizace výsledků kontrolních zjištění NKÚ byla ověřena na finančních úřadech u 13 poplatníků s celkovým objemem zkrácení základu daně o 981 614 820

Kč. Bylo zjištěno, že dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob předložilo 6 poplatníků ze základu daně celkem za 6 986 289 Kč. Finanční úřady využily k doměření daně částku ve výši 45 286 914 Kč u 3 poplatníků a dosud nevyužily částku ve výši 929 341 617 Kč. Z uvedené částky akceptovaly, ale dosud nedoměřily částku ve výši 644 786 Kč u 2 poplatníků. Neakceptovaly zjištění NKÚ u 7 poplatníků v celkové výši 928 696 831 Kč. Jde například o následující nevyužitá zjištění:

- neoprávněné zkrácení základu daně z příjmů o příjmy vzniklé zrušením opravných položek a použitím zákonných rezerv ve výši 891 973 354 Kč (jde o stejný případ jako u kontrolní akce č. 95/9),
- neoprávněné zahrnutí nákladů ve výši 8 850 000 Kč, které měly být časově rozlišeny a zahrnuty do následujících zdaňovacích období,
- neoprávněné zahrnutí nákladů na neprodané tikety ve výši 26 998 956 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- neoprávněné zahrnutí odpisů hmotného investičního majetku do daňově uznatelných nákladů ve výši 616 840 Kč,
- neoprávněné zahrnutí výdajů na rekonstrukci budovy ve výši 221 927 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

## 4. Kontrolní akce číslo 96/26 „Stanovení základu a výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 1995“

Kontrola se týkala zdaňovacího období roku 1995 a byla provedena u souboru 40 poplatníků. Kontrolou zjištěné neoprávněné zkrácení základu daně z příjmů právnických osob dosáhlo u tohoto souboru poplatníků celkem 204 723 830 Kč.

Realizace výsledků kontrolních zjištění NKÚ byla ověřena na finančních úřadech u 8 poplatníků s celkovým objemem zkrácení základu daně o 185 605 005 Kč. Bylo zjištěno, že dodatečné přiznání k dani z příjmů předložilo 6 poplatníků na celkovou částku 5 172 381 Kč. Finanční úřady využily k doměření daně částku ve výši 154 861 562 Kč u 3 poplatníků a dosud nevyužily neoprávněné zkrácení základu daně ve výši 25 571 062 Kč, které neakceptovaly. Jde například o následující nevyužitá zjištění:

- neoprávněné zkrácení zdanitelných příjmů o nevyfakturovanou částku ve výši 264 000 Kč za provedené softwarové práce objednané zadavatelem,
- neoprávněné zkrácení zdanitelných příjmů o příjmy neuhrazené podle smlouvy za poskytnuté služby ve výši 25 275 552 Kč.

### Vyhodnocení:

#### I.

Kontroly převodů daní ze státního rozpočtu do rozpočtů okresních úřadů a obcí byla podrobena činnost

finančních úřadů i vlastní systém pro provádění převodů v jeho legislativním a softwarovém zajištění. Provádění převodů bylo posuzováno z hlediska včasnosti, rovnoměrnosti, výše převáděných částek, složitosti a náročnosti systému, kontrolovatelnosti, informovanosti a stupně motivace příjemců převáděných daní, zavádění softwarových verzí a úrovně komunikace mezi uživateli a zadavateli.

Kontrola neshledala závažné nedostatky v dodržování předpisů pokud jde o včasnost a výši převáděných daní jejich příjemcům u daně z nemovitostí a daně z příjmů fyzických osob. U převodů podílu na 20 % celostátního výnosu daně z příjmů právnických osob došlo k pozdním převodům tohoto podílu počátkem roku, způsobeným opožděným oznámením základny pro výpočet správcům daně ze strany Ministerstva financí, a v průběhu roku v důsledku programové chyby vznikly při převodech obcím značné přeplatky.

Bylo zjištěno, že vážným problémem je nerovnoměrné převádění výnosů daní na příjmové účty okresních úřadů a obcí zejména u daně z nemovitostí a u daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání. Značná část prostředků se dostává na účty příjemců s velkým zpožděním proti období, kdy byly tyto prostředky připsány na účet správce daně u banky. Je tomu tak proto, že finanční prostředky jsou převáděny až po jejich zaevidování na splatnou daňovou povinnost na osobních účtech poplatníků ve smyslu zákona o správě daní a poplatků. Přitom doba mezi připsáním prostředků na účet správce daně a převedením jejich příjemcům není zákonem stanovena a v praxi je ovlivněna mnohdy komplikovaným a časově náročným procesem kontroly a zpracování velkého množství daňových příznání poplatníků nebo opomenutím správce daně při zaevidování daňové povinnosti, pokud poplatník podal daňové příznání v termínu. Také výnosy daně z nemovitostí, která byla předčasně zaplacená poplatníky v období od ledna do května, nemohou např. být obcím převedeny, neboť první termín splatnosti daně je 31. 5. a až po tomto termínu může být platba správcem daně zaevidována na úhradu daňové povinnosti poplatníka. K nerovnoměrnosti by nedocházelo, kdyby rozhodující skutečností pro provádění převodů byl výnos daně podle rozpočtových pravidel. Toto řešení by přispělo ke stabilitě rozpočtů okresních a obecních úřadů a svědčí pro ně i skutečnost, že nebezpečí vzniku vysokých přeplatek je relativně malé.

Další problém zejména u menších obcí vzniká, pokud má poplatník na daních přeplatky. Zákon o správě daní řeší jejich vrácení z dosud nepřevedených vlastních prostředků obce na kterémkoliv daňovém příjmu obce. V případě, že na převodovém účtě prostředky nejsou, vrací tyto přeplatky na základě rozhodnutí finančního úřadu příslušná obec v zákonem stanoveném termínu. V souladu s rozpočtovými pravidly, v případné novele příslušných předpisů by mohlo efektivnější řešení spočívat v tom, že by správce daně vracel vzniklý přeplatek poplatníkovi bez ohledu na

to, zda na příslušném převodovém účtě obce tyto prostředky má a následné převody o vzniklý přeplatek krátit. K tomuto řešení vedou i zkušenosti finančních úřadů zjištěné v rámci této kontroly, pro něž je mnohem administrativně náročnější, musí-li do procesu výkonu správy daní zapojovat i obecní úřady, a přenášet tak na ně část daňového řízení včetně závazku zachování mlčenlivosti.

Závažným недостатkem systému pro provádění převodů daní ze státního rozpočtu do rozpočtů okresních úřadů a obcí je neschopnost přesně a jednoznačně doložit správnost a oprávněnost výše uskutečněných převodů na jednotlivé obce pro kontrolní akce. Tím není zaručeno, že se správný objem prostředků dostane na příslušný příjmový účet obce a část těchto prostředků může plynout v rozporu se zákonem jiným příjemcům. Ministerstvo financí jako zadavatel ADIS dosud nepožadovalo na autorech systému, aby všechny dílčí informace potřebné pro zpětnou kontrolu výše a struktury částek převáděných daní byly uchovávány. Ze strany zadavatele systému není rovněž zajištěna dostatečně účinná kontrola objemu předepsaných daní převáděných na příjmové účty obcí a okresních úřadů. Tento stav je způsoben i nedostatečně propracovanou vyhláškou o formě provádění evidence daní, jejíž ustanovení jsou pro provádění převodů daní jejich příjemcům málo konkrétní a někdy jen těžko realizovatelná (převody k 30. 6. a k 31. 12.).

Zákonem o správě daní upravená mlčenlivost pod hrozbou sankce nedovoluje správcům daně poskytovat obecním a okresním úřadům podrobnější informace potřebné k ověření správné výše a předpokládaného vývoje převáděných daní. Tyto informace jsou při plánování příjmové a realizaci výdajové části obecních rozpočtů nezbytně nutné a přispěly by k zrealizování rozpočtů obcí. Ze souhrnných údajů nemohou obce přehled o včasnosti a správné výši převáděných prostředků získat.

Provedená kontrola ukázala na nutnost úpravy stávajícího systému, spočívající v jeho zefektivnění, případně jeho nahrazení systémem novým.

## II.

Kontrola realizace výsledků kontrolních zjištění NKÚ u daně z příjmů právnických osob finančními úřady ověřila, jak finanční úřady se zjištěními NKÚ nakládají. Bylo prověřeno cca 98 % objemu původně zjištěného zkrácení základu daně z příjmů právnických osob. Z tohoto objemu bylo dosud různými formami využito cca 14 % zjištěného zkrácení základu daně, což představuje částku 233 745 119 Kč. Jde především o doměření daně finančními úřady z daňového základu ve výši 207 701 558 Kč, dodatečná daňová příznání podaná poplatníky z částky ve výši 22 710 784 Kč a finančními úřady akceptované (zatím nedoměřené) zkrácení základu daně z příjmů ve výši 3 332 777 Kč. Nevyužita zůstává částka 1 417 039 260 Kč, na

keré se z 94 % podílí neakceptování kontrolních nálezů souvisejících s neoprávněným zkrácením základu daně o příjmy vzniklé zrušením opravných položek a použitím zákonných rezerv k úvěrům, podle výkladu oddělení zdaňování neziskových právnických osob Ministerstva financí.

Největší procento využití výsledků kontrolních zjištění NKÚ (86 %) bylo zaznamenáno u kontrolní akce č. 96/26, kdy finanční úřady doměřily 83 % všech kontrolních nálezů. U kontrolní akce č. 26/94 byly využity a akceptovány kontrolní nálezy NKÚ více než z poloviny, a to především v důsledku dodatečně podaných daňových přiznání. Naproti tomu nízké procento využití (5 %) u kontrolní akce č. 95/22 a absolutní nevyužití u kontrolní akce č. 95/9 bylo ovlivněno zmíněným neakceptováním kontrolních nálezů NKÚ u obchodních bank v závislosti na stanovisku Minis-

terstva financí. Vzhledem k tomu, že u daňového subjektu z kontrolní akce č. 95/9 uplyne koncem zdaňovacího období roku 1997 ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní tříletá lhůta pro vyměření, resp. doměření daně, nebude možné daň doměřit, pokud správce daně neučiní do konce zdaňovacího období roku 1997 úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení.

Při využívání výsledků kontrolních zjištění se velmi příznivě projevila legislativní úprava v zákoně o správě daní, která upravila součinnost NKÚ se správci daně. Úprava spočívá v tom, že s platností od 1. 1. 1997 NKÚ oznamuje správcům daně skutečnosti uvedené v kontrolních protokolech, pokud mají vztah k daňovým povinnostem kontrolovaných osob. Usnadnilo se tak dříve komplikované předávání výsledků kontrol finančním úřadům.