

**Část B: KONTROLNÍ ZÁVĚRY Z KONTROLNÍCH AKCÍ**

98/01

**Stanovení základu a výpočet daně z příjmů právnických osob placené státními podniky**

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu na rok 1998 pod číslem 98/01. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. František Bárta.

Cílem kontroly u poplatníka bylo prověřit správnost stanovení základu daně z příjmů právnických osob a její výpočet. Kontrola se soustředila na zdaňovací období roku 1997 a ve vybraných případech, souvisejících se zjištěným nesprávným postupem v roce 1997, byly předmětem kontroly i skutečnosti zdaňovacích období, která předcházela roku 1997. Cílem kontroly u správce daně bylo prověřit plnění jeho povinností při správě daně z příjmů právnických osob (dále jen „daň z příjmů“) ve vztahu ke kontrolovanému poplatníkovi.

Kontrolovanou osobou byla Česká pošta, státní podnik (dále jen „poplatník“), a Finanční úřad pro Prahu 3 (dále jen „finanční úřad“).

Kontrolu provedly skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státních příjmů a z oblastních odborů v Mladé Boleslavi, Berouně, Kutné Hoře, Liberci, Mostě, Sokolově, Plzni, Táboře, Pardubicích a Třebíči v době od září 1998 do ledna 1999.

Poplatník podal proti kontrolnímu protokolu námitky, které byly vypořádány vedoucím skupiny kontrolujících.

Odvolání poplatníka proti rozhodnutí o námitkách bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ.

Kolegium NKÚ na svém VII. zasedání, konaném dne 6. dubna 1999,

schválilo usnesením č. 4/VII/99  
kontrolní závěr v tomto znění:

Základním hmotně právním předpisem pro oblast daně z příjmů je zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), který byl již dvacetkrát novelizován. Stanovit podrobnosti k jednotlivým ustanovením tohoto zákona může podle ustanovení § 39 písm. d) Ministerstvo financí obecně závazným právním předpisem. Této možnosti však téměř nevyužívá a „v zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona ...“ vydává „Pokyny“, označované písmenem D. K zákonu o daních z příjmů jich bylo v průběhu let 1994 až 1998 vydáno celkem devět, jejich souhrn pak ve Finančním zpravodaji 1/2 z 29. 1. 1999 jako Pokyn č. D - 190, který obsahuje rozsáhlý výklad k 26 paragrafům z 41 paragrafů zákona o daních z příjmů. Uplatňování Pokynů v praxi naráží na velké potíže, protože nejsou obecně závazným právním předpisem a po-

platníci je nemusí respektovat. Dochází k mnoha střetům mezi poplatníky a správci daně, správa daní se komplikuje a zatěžuje zbytečnou administrativou. Na tento nežádoucí stav bylo upozorňováno ve všech kontrolních akcích NKÚ týkajících se daní, přesto se situace nezlepšila.

Procesním předpisem pro oblast daní je zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Také ten byl od doby vydání již dvanáctkrát novelizován. V ustanovení § 57 odst. 2 je definován vznik daňové povinnosti.

Kontrolovaný poplatník plně podléhá režimu výše uvedeně právní úpravy. Jednotlivá ustanovení citovaná v tomto kontrolním závěru jsou uváděna ve znění platném pro kontrolované období.

**Kontrolou bylo zjištěno:****I. Poplatník neplnil řádně daňovou povinnost tím, že u daní z příjmů porušil ustanovení zákona o daních z příjmů v následujících případech:****1. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kde je 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, upravený podle následujících odstavců.“*

Poplatník do výdajů (nákladů) roku 1997 vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (dále jen „náklady“) zahrnul výdaje, které se týkaly jiných zdaňovacích období. Neoprávněně tak snížil základ daně z příjmů celkem o 1 895 430 Kč. Jednalo se například o náklady:

- za vodné, stočné, elektrickou energii, plyn, teplo, odvoz odpadků apod., které se týkaly let 1995 a 1996, v celkové výši 588 241 Kč;
- za práce a služby provedené v roce 1996 ve výši 350 000 Kč;
- placené nájemné za léta 1994 - 1996 v celkové výši 336 411 Kč;
- na sazbu a technickou přípravu katalogu ve výši 101 898 Kč, které nebyly v roce 1997 zahrnuty do jeho pořizovací ceny a vztahovaly se k zásobě katalogu, vykázané k 31. 12. 1997 v zásobách materiálu na skladě;
- na propagační předměty použité k propagaci v roce 1998 v celkové výši 217 132 Kč.

Další případy se týkaly např. výdajů za právní pomoc, jazykové kurzy, závěrečné zkoušky marketingových kurzů, na tvorbu fondů poštovních známek, na prohlídky elektroinstalace, na polovinu ročního odpisu a zůstatkovou cenu zlikvidovaného hmotného investičního majetku;

**2. § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů, 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 § 24 odst. 2 písm. za) a § 34 odst. 3 při nedodržení stanovených podmínek, a o veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy.“*

Poplatník neoprávněně snížil základ daně z příjmů celkem o 685 830 Kč tím, že v roce 1997:

- do svých zdanitelných příjmů nezahrnul soudní poplatky ve výši 360 816 Kč podle pravomocných a vykonatelných rozhodnutí soudů z roku 1997, ve kterých soud rozhodl, že poplatek má být uhrazen v jeho prospěch. Poplatník nesprávně zahrnul do svých zdanitelných příjmů pouze soudní poplatky, které mu byly skutečně uhrazeny;
- nesprávně vyčíslil v přiznání k dani z příjmů rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku o 306 684 Kč;
- do svých zdanitelných příjmů nezahrnul výnosy z pronájmu nemovitého majetku ve výši 18 330 Kč;

**3. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kde je mj. 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 ...“*

Poplatník do výdajů vynaložených v roce 1997 zahrnul i výdaje, které dostatečně neprokázal, a neoprávněně tak snížil základ daně z příjmů o 404 199 Kč. Jednalo se například o:

- náklady na pronájem sálu pro jednání dozorčí rady ve výši 25 300 Kč;
- placené nájemné za nebytové prostory vyšší o 78 240 Kč, než bylo uvedeno v nájemní smlouvě;
- podíl nákladů spojených s připojením elektrické energie ve výši 158 362 Kč;
- odpisy nehmotného investičního majetku (software) ve výši 27 487 Kč, jehož daňové odpisování mělo být ukončeno v roce 1996;
- duplicitní fakturaci posouzení požárního nebezpečí ve výši 59 000 Kč;

**4. § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 a písm. t) zákona o daních z příjmů, kde je mj. uvedeno:**

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

*b) zůstatková cena hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 29 odst. 2), s výjimkou uvedenou v písmenu c) a § 25, a to u ...*

*2. prodaného nebo zlikvidovaného hmotného majetku a nehmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odepisovat, ...*

*t) vstupní cena hmotného majetku ... vyloučeného z odpisování, ... a to jen do výše příjmů z jejich prodeje ...“*

Poplatník neoprávněně snížil základ daně z příjmů celkem o 143 600 Kč tím, že zahrnul do nákladů vynaložených v roce 1997 také:

- účetní zůstatkové ceny zlikvidovaného hmotného majetku, které byly o 18 640 Kč vyšší než zůstatkové ceny tohoto majetku vypočtené podle zákona o daních z příjmů;
- pořizovací cenu zlikvidovaného hmotného investičního majetku - reliéfu ve výši 124 960 Kč, který nelze podle zákona o daních z příjmů odepisovat;

**5. § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, 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, ...“*

Poplatník do výdajů vynaložených v roce 1997 zahrnul i výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku, a neoprávněně tak snížil základ daně z příjmů o 8 675 763 Kč. Jednalo se například o úhradu za:

- zpracování globální analýzy informačního systému, která zahrnovala analýzu současného stavu, návrh architektury a realizace nového informačního systému v celkové výši 6 441 263 Kč;
- zpracování softwaru optimalizačního modelu, který má u poplatníka sloužit k dosažení optimalizace přepravní sítě, počtu a umístění zpracovatelských třídících center, ve výši 1 120 000 Kč;
- vypracování ucelené dokumentace projektu kontinuálního měření produktu pro přepravní centra poplatníka ve výši 170 000 Kč;
- zpracování matematického modelu, který řeší otázku vhodnosti vybavení pošt jednotlivými typy zařízení sloužících k počítání bankovek a mincí a jednotlivými typy razítkovacích a výplatních strojů, ve výši 200 000 Kč;
- I. etapu prací při zpracování softwarového systému pro optimalizaci poštovních kurzů Odštěpného závodu Praha ve výši 600 000 Kč;
- pořízení 2 ks notebooků Pegas 9 000, kterou poplatník vykázal jako opravu 2 kusů notebooků CODA 486 SX/25, ve výši 140 000 Kč;

**6. § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno:**

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

*k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j), přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení samostatně, ...“*

Poplatník neoprávněně snížil základ daně z příjmů celkem o 75 279 Kč tím, že do nákladů vynaložených v roce 1997 zahrnul například:

- odpisy hmotného majetku (rekreační středisko Sedlo) ve výši 62 542 Kč, a to přesto, že částka odpisů nebyla pokryta odpovídajícími příjmy z tohoto rekreačního střediska;
- stavební opravy ve výši 8 900 Kč na rekreační chatě v Deštném, které nebyly pokryty odpovídajícími příjmy;

**7. § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno:**

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

*p) technické zhodnocení (§ 33), ...“*

Poplatník do nákladů vynaložených v roce 1997 zahrnul i náklady v celkové výši 13 664 779 Kč, které byly technickým zhodnocením hmotného a nehmotného majetku. Jednalo se například o:

- dodávky vyšších verzí (formou USP - upgrade subscription program) softwarových produktů S-Designor a PowerBuilder ve výši 508 000 Kč;
- stavební úpravy a technická zhodnocení objektů pošt v Praze 2 a 6, Miličíně, Nemanicích, Kraslicích, Kdyni, Boru u Tachova, Mikulášovicích, Žatci 1 a 2, Varnsdorfu, Červeném Kostelci, Jičíně 1, České Třebové 2, Modřicích, Drnovicích, Trutnově a školicím středisku Moravec v celkové výši 12 509 474 Kč.

Další případy se týkaly technického zhodnocení a nákladů např. programového vybavení; studie stavebních úprav pošty v Praze-Malešicích; náhrady nefunkčního zabezpečovacího zařízení; stavební úpravy pošty 05 v Karlových Varech, Nepomuku, Přešticích, Hlinsku, Dopravním středisku v Klatovech; výměny zastaralé chladicí jednotky; přípravné, průzkumné a projektové práce na novostavbu sociálního zařízení Skalka.

Obdobné případy byly zjištěny i v roce 1996 a do nákladů bylo zahrnuto neoprávněně 561 012 Kč;

**8. § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, kde je mj. uvedeno:**

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

*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, ...“*

Poplatník neoprávněně snížil základ daně z příjmů o 21 912 Kč tím, že do nákladů vynaložených v roce 1997 zahrnul:

- výrobní ceny poštovních známek, které byly sestaveny do alb, v nichž celková nominální hodnota známek zařazených do jednoho alba však přesahuje 200 Kč. Jednalo se o 200 kusů alb ve výrobní ceně 14 772 Kč a v nominální hodnotě 109 410 Kč;
- spotřebu předmětů určených pro propagační účely, u nichž hodnota za jeden kus přesahovala 200 Kč, v celkové částce 7 140 Kč;

**9. § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů, kde je mj. uvedeno:**

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

*v) tvorbu opravných položek na vrub nákladů,<sup>20)</sup> s výjimkou uvedenou v § 24, ...“*

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

Poplatník neoprávněně snížil základ daně z příjmů o 177 380 Kč tím, že zahrnul do nákladů vynaložených v roce 1997 i takovou tvorbu opravných položek k pohledávkám po lhůtě splatnosti, která neodpovídala ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů:

- opravnou položku ve výši 130 292 Kč k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994 ve výši nad 33 % i přesto, že nepodal návrh na zahájení řízení proti dlužníkovi podle předpisů o rozhodčím řízení nebo u soudu;
- opravnou položku ve výši 47 088 Kč k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994 i přesto, že se jednalo o pohledávku splatnou v roce 1993;

**10. § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmů, 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.“*

Poplatník neoprávněně snížil základ daně z příjmů tím, že do výdajů zahrnul odpisy hmotného majetku, jejichž výše byla stanovena chybně, a to v roce 1997 o 666 647 Kč, v tom:

- odpisy průmyslové televize a technologické vzducho-techniky byly chybně stanoveny vyšší o 395 594 Kč v důsledku nesprávné výše vstupní ceny tohoto hmotného majetku tím, že do vstupní ceny byly zahrnuty

i výdaje, které představovaly technické zhodnocení budovy;

- odpisy sprinklerového zařízení vyšší o 209 680 Kč v důsledku nesprávného zařídění tohoto hmotného majetku. Poplatník zařídil toto zařízení a jeho technické zhodnocení jako samostatnou movitou věc, přestože šlo o technické zhodnocení budovy;
- odpisy skříňového automobilu Liaz vyšší o 61 373 Kč. Automobil byl zařazen do odpisové skupiny 1, správně však měl být odpisován ve skupině 2.

Ze stejných důvodů byly stanoveny nesprávně vyšší odpisy

- v roce 1996 o 609 391 Kč;
- v roce 1995 o 621 348 Kč;

#### 11. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů, 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; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek.“*

Poplatník neoprávněně snížil základ daně z příjmů o 613 126 Kč tím, že do výdajů vynaložených v roce 1997 zahrnul nesprávně např. odpisy technického zhodnocení najatého hmotného majetku ve výši 587 123 Kč, u něhož oprávněnost odpisování nedoložil odpovídajícími písemnými smlouvami s vlastníky;

#### 12. § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů, kde je mj. uvedeno:

*„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu ... a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu ... příslušného majetku ...“*

Poplatník zařídil v deseti případech technické zhodnocení budov pošt - vnitřní lištový rozvod elektrické instalace - jako samostatně odpisovaný hmotný majetek do odpisové skupiny 1, i když správně měl navýšit vstupní ceny hmotného majetku zaříděného v odpisové skupině 5. Tímto nesprávným postupem došlo k chybnému stanovení výše odpisů hmotného majetku v roce 1997, a tím k neoprávněnému snížení základu daně o 234 619 Kč;

#### 13. § 34 odst. 3 písm. a) a odst. 5 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů, kde je mj. uvedeno:

*„Od základu daně mohou poplatníci odečíst*

- a) 10 % vstupní ceny hmotného majetku zaříděného podle přílohy k tomuto zákonu v odpisových skupinách 1, 2 a 3, s výjimkou uvedenou v odstavci 5, jsou-li jeho prvními vlastníky, ...“*

*„Odečet podle odstavce 3 nelze uplatnit u*

- a) ... motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol ...,*
- b) hmotného majetku označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem ... 36.1 (nábytek) ...“*

Poplatník uplatnil odčitatelnou položku od základu daně ve výši 10 % vstupní ceny hmotného majetku i u nábytku a osobních automobilů. Tímto postupem došlo k neoprávněnému snížení základu daně z příjmů v roce 1997 o 1 663 475 Kč a v roce 1996 o 571 283 Kč;

#### 14. § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů, kde je mj. uvedeno:

*„Nárok na odpočet podle odstavce 3 písm. a) až c) zaniká, pokud došlo do tří let následujících po roce, kdy byly odpočet nebo jeho část uplatněny, k vyřazení majetku s výjimkou vyřazení v důsledku škody způsobené živelní pohromou [§ 24 odst. 2 písm. l)] nebo k pronájmu tohoto majetku. Při zániku nároku na odpočet je poplatník povinen zvýšit hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o uplatněný odpočet podle odstavce 3 nebo jeho uplatněnou část podle odstavce 7 v tom zdaňovacím období, kdy tento nárok zanikl.“*

Poplatník neoprávněně snížil základ daně z příjmů o 188 986 Kč tím, že nezvýšil hospodářský výsledek roku 1997 o uplatněný odpočet při vyřazení hmotného majetku, k němuž došlo do tří let následujících po uplatnění odpočtu v těchto případech:

- u skříňového automobilu KAROSA, který byl zařazen do užívání v roce 1995. Odpočet ve výši 10 % jeho vstupní ceny uplatnil poplatník v roce 1995. V roce 1997 byl automobil vyřazen a prodán, avšak hospodářský výsledek o uplatněný odpočet ve výši 47 850 Kč zvýšen nebyl;
- u vertikálního elevátoru, který byl zařazen do užívání v roce 1994. Odpočet ve výši 10 % vstupní ceny tohoto hmotného majetku uplatnil poplatník v roce 1994. V roce 1997 byl elevátor pro opotřebení vyřazen, hospodářský výsledek o uplatněný odpočet ve výši 141 136 Kč zvýšen nebyl.

## II. Kontrolou u finančního úřadu bylo zjištěno,

že finanční úřad v roce 1997 na základě vlastní kontroly doměřil poplatníkovi daň z příjmů za roky 1994 a 1995, přičemž využil zjištění NKÚ z kontrolní akce číslo 96/26 „Stanovení základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 1995“ (příslušný kontrolní závěr byl uveřejněn ve Věstníku NKÚ ročník V částka 2, vydaném dne 30. června 1998). Poplatník se proti rozhodnutí finančního úřadu o doměření daně odvolal. K důvodům odvolání proti doměření daně za rok 1994 zpracoval finanční úřad stanovisko, v němž navrhl finančnímu ředitelství odvolání

nevyhovět. Finanční ředitelství přesto odvolání v předmětné části vyhovělo v plném rozsahu a snížilo dodatečně vyměřenou daň o 71 848 140 Kč. Na základě tohoto rozhodnutí pak vyhověl finanční úřad v téže věci také odvolání poplatníka k doměrku daně za rok 1995 ve výši 60 972 740 Kč, protože tento doměrek se týkal věcně stejného porušení jako doměrek za rok 1994.

V obou případech se jednalo o zjištění, kdy poplatník poskytl podle smlouvy plnění ve formě využívání sítě svých pracovišť včetně jejich vybavení a činnosti svých pracovníků pro bankovní činnost odběratele. Úhrada za toto plnění ze strany odběratele nedosáhla minimální roční výše, která byla ve smlouvě uvedena, i když poplatník smlouvené služby poskytl v plném rozsahu. Poplatník však zahrnul do svých příjmů pouze částku skutečně přijatého finančního plnění a rozdíl nezachytil jako výnos a pohledávku a ani o tento rozdíl nezvýšil základ daně z příjmů při jejím výpočtu.

#### Vyhodnocení:

Kontrolou zjištěné neoprávněné snížení základu daně z příjmů dosáhlo u poplatníka za rok 1997 částky 29 111 025 Kč. Ve vybraných případech, u nichž byla v návaznosti na zjištění za rok 1997 kontrola podrobena i zdaňovací období let 1996 a 1995, dosáhlo neoprávněné snížení základu daně z příjmů celkem 2 363 034 Kč.

Výsledky této kontrolní akce potvrdily, že kromě nedostatků jednoznačně způsobených chybami na straně poplatníka dochází k významnému snižování základu daně z příjmů nedostatečnou právní úpravou pojmů „technické zhodnocení, nástavba, přístavba, stavební úprava“ apod. V důsledku toho pak dochází k chybným postupům, např. při posouzení technického zhodnocení, kdy náklady s ním spojené jsou jednorázově zahrnovány do daňových nákladů jako opravy nebo různé služby. Toto porušení se na celkovém zjištěném zkrácení základu daně v roce 1997 podílelo 47 %. Na chybný postup v případě technického zhodnocení má negativní vliv příliš obecné vymezení pojmu rekonstrukce, která je v zákoně o daních z příjmů určena jako zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Pojem změny technických parametrů není blíže specifikován (pouze v Pokynu Ministerstva financí D-190 je uvedeno, že za změnu technických parametrů se nepovažuje pouhá záměna materiálu), proto

v praxi dochází k dohadům, jaký rozsah vlastností majetku se má brát v úvahu při rozhodování o tom, zda se jedná o jeho opravu nebo o technické zhodnocení. Nejasnosti navíc prohloubila skutečnost, že ještě ve zdaňovacím období roku 1998 se zákon o daních z příjmů v ustanovení § 33 odvolává na vyhlášku FMTIR č. 85/1976 Sb., o podrobnější úpravě územního řízení a stavebního řádu, která definovala pojmy „nástavba, přístavba a stavební úprava“. Ta však byla k 1. 7. 1998 zrušena, a to vyhláškou Ministerstva pro místní rozvoj č. 132/1998 Sb. V současné právní úpravě je definice zmíněných pojmů obsažena v novelizovaném stavebním zákoně (úplné znění č. 197/1998 Sb.). Soulad daňových předpisů a ostatních předpisů, které s nimi souvisí, je nezbytnou podmínkou pro zlepšení daňové kázně, právní jistoty poplatníků a zkvalitnění správy daní.

Další velkou skupinu zjištění představují výdaje na pořízení nehmotného majetku, které jsou zahrnovány do daňových nákladů přímo při jejich vzniku jako různé služby bez ohledu na dobu použitelnosti a jejich charakter. Toto porušení se na celkovém zjištěném zkrácení základu daně v roce 1997 podílelo téměř 30 %. Také v této oblasti nehmotného majetku vznikají v praxi potíže, které pramení z příliš obecného vymezení některých kategorií nehmotného majetku a z nejednotné terminologie zákona o daních z příjmů a postupů účtování (např. pojem „technické nebo jiné hospodářsky využitelné znalosti“ se v postupech účtování o nehmotném investičním majetku nevyskytuje).

Je rovněž nutné analyzovat a vyvodit důsledky ze zjištění uvedeného v části II tohoto kontrolního závěru. Konkrétně jde o oprávnění odvolacího orgánu, který podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní musí zdůvodňovat rozhodnutí o odvolání pouze v případě, pokud v něm nevyhovuje v plném rozsahu. Pokud odvolání vyhoví, nemusí své rozhodnutí zdůvodňovat. Takovéto oprávnění vzbuzuje značné pochybnosti o objektivitě rozhodování zejména v případech, kdy jde o vysoké částky doměřené daně a kdy je stanovisko příslušného správce daně k důvodům odvolání negativní. Aby byla odstraněna možnost tohoto oprávnění zneužít, je na zvážení i možnost legislativní úpravy, například tak, aby odvolací orgán musel svá kladná rozhodnutí dohlížecímu orgánu na vyžádání zdůvodňovat. Zároveň je nutné zvýšit ze strany Ministerstva financí účinnost dohledu na činnost správců daní, zejména v odvolacím řízení, a v odůvodněných případech zajišťovat použití mimořádných opravných prostředků.