

99/21

Daň z příjmů právnických osob

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu na rok 1999 pod číslem 99/21. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. František Bárta.

Cílem kontroly bylo prověřit u poplatníků daně z příjmů právnických osob (dále jen „daň z příjmů“) správnost stanovení základu této daně a její výpočet. Kontrola se soustředila na zdaňovací období roku 1998 a ve vybraných případech, souvisejících zejména se zjištěným nesprávným postupem v roce 1998, byly předmětem kontroly i skutečnosti předcházejících zdaňovacích období. Cílem kontroly u územních finančních orgánů bylo prověřit plnění jejich povinností při správě daně z příjmů.

Kontrolu provedly podle plánu kontrolní činnosti NKÚ skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státních příjmů a oblastních odborů v Berouně, Mostě, Sokolově, Plzni, Českých Budějovicích, Pardubicích, Brně, Zlíně, Ostravě a Olomouci v době od září 1999 do února 2000.

Kontrolované osoby:

A. Poplatníci daně z příjmů právnických osob*) (dále jen „poplatníci“):

Báňská stavební společnost, spol. s r. o., Sokolov,
České dráhy, státní organizace, Praha,
D+G ELEKTRIK, spol. s r. o., Kaplice,
Elektroporcelán Louny a. s., Louny,
HAMÉ, a. s., Babice,
HUTCHINSON s. r. o., Rokycany,
Masokombinát Louny a. s., Louny,
Moravské keramické závody a. s., Rájec-Jestřebí,
PROSPER TRADING a. s., Ostrava-Moravská Ostrava,
REMOEX spol. s r. o., Chrudim,
RENOPS CZ s. r. o., Přerov,
SAZKA, a. s., Praha,
Sokolovské strojírny a. s., Sokolov,
VARMUŽOVA PEKÁRNA, spol. s r. o., Boršice u Buchlovic.

B. Územní finanční orgány (dále jen „správci daně“):

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,
Finanční úřad pro Prahu 1,
Finanční úřad pro Prahu 9,
Finanční úřad v Rakovníku,
Finanční úřad v Lounech,
Finanční úřad v Sokolově,
Finanční úřad v Rokycanech,
Finanční úřad v Kaplici,
Finanční úřad v Chrudimi,
Finanční úřad v Blansku,
Finanční úřad v Uherském Hradišti,

Finanční úřad v Přerově,
Finanční úřad Ostrava I.

Kontrolní protokol nebyl pořízen u kontrolované osoby SAZKA, a. s., Praha – v této souvislosti probíhá řízení podle § 28 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které kontrolované osoby podaly v pěti případech, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námítkách.

Odvolání proti rozhodnutí o námítkách, která podaly dvě kontrolované osoby, byla vypořádána usneseními Kolegia NKÚ.

Kolegium NKÚ na svém IX. zasedání, konaném dne 2. května 2000,

s c h v á l i l o usnesením č. 7/IX/2000
k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

Úvod

Základní právní úpravu v oblasti stanovení základu daně z příjmů (dále jen „základ daně“) obsahuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a v oblasti správy daní zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Vedle těchto základních předpisů bylo nutné při kontrole vycházet z celé řady dalších právních předpisů zejména z oblasti účetnictví, tvorby rezerv apod.

Daň z příjmů představuje významný příjem státního rozpočtu. Za rok 1998 činil celostátní předpis této daně více než 56 mld. Kč, inkasováno bylo přes 52 mld. Kč. Podíl kontrolovaných správců daně na celkovém objemu předepsané daně v roce 1998 činil 15,6 %.

Správou daně se podle ustanovení zákona o správě daní rozumí právo správců daně činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daň vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat splnění daňových povinností.

Poznámka: Jednotlivá ustanovení právních předpisů citovaná v tomto kontrolním závěru jsou uváděna ve znění platném pro kontrolované období.

Nejzávažnější kontrolní zjištění

I. Správci daně nedostatečně využívali jednotlivá ustanovení zákona o správě daní či nepostupovali v soula-

*) Označení kontrolovaných osob registrovaných v obchodním rejstříku (popř. v jiné evidenci) je uváděno podle zaznamenaného znění a záměrně (v zájmu přesné identifikace subjektu) není sjednocováno ani pravopisně upravováno.

du s ustanoveními tohoto zákona např. v těchto případech:

1. V ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní 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.“

Daňová kontrola není prováděna v dostatečném rozsahu a nezaručuje, že bude dosaženo jejího účelu, tj. zkontrolovat, zda poplatníci splnili své daňové povinnosti ve stanovené výši a době. U kontrolovaných správců daně byly zjišťovány počty registrovaných poplatníků daně z příjmů, počty provedených kontrol, počty pracovníků provádějících tyto kontroly. Za daného stavu jsou jednotliví správci daně schopni uskutečnit kontrolu u každého poplatníka v rozmezí 9 až 80 let. Přitom u správců daně s vyšším počtem registrovaných poplatníků (např. 3 000 a více) je toto období 29, 52, resp. 80 let. U části poplatníků tak dochází k promlčení práva správce daně daň vyměřit nebo doměřit. Neučiní-li správce daně úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, toto právo zaniká 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.

2. V ustanovení § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní je uvedeno:

*„Základní náležitosti rozhodnutí jsou ...
c) přesné označení příjemce rozhodnutí, ...“*

Dva správci daně uvedli v osmi případech na svých rozhodnutích označení příjemce rozhodnutí, které nesouhlasilo s obchodním jménem poplatníka uvedeným v obchodním rejstříku.

3. V ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní je uvedeno:

„Vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.“

Bylo zjištěno, že z 20 kontrolovaných případů nevyzval správce daně v sedmi případech k doplnění daňového přiznání o chybějící údaje.

V této souvislosti bylo dále u jednoho správce daně zjištěno, že poplatník s odkazem na rozhodnutí Ministerstva financí ČR z roku 1991 uplatnil na přiznáních k daní v letech 1993 - 1997 snížení daně z příjmů v celkové výši 117 165 300 Kč. Uvedené rozhodnutí se týkalo úlev na důchodové daně rozpouštěním ztráty hospodaření poplatníka z let 1991 a 1992 a s účinností daňových zákonů nové daňové soustavy ztratilo platnost. Zákon o daních z příjmů takovéto snížení daně neumožňuje. Poplatník měl v průběhu uvedeného období místní příslušnost u tří správců daně, u žádného z nich však nevznikly pochybnosti o správnosti postupu poplatníka.

4. V ustanovení § 65 odst. 1 zákona o správě daní je uvedeno:

„Správce daně může zcela nebo zčásti prominout daňový nedoplatek, byla-li by jeho vymáháním vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných, nebo pokud by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos z jeho likvidace byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období. Splnění podmínek pro uplatnění tohoto ustanovení zjistí správce daně podle pomůcek.“

Správce daně vydal rozhodnutí s odvoláním na uvedené ustanovení, aniž by k tomu byly důvody a aniž by zjišťoval, zda jsou splněny podmínky pro jeho uplatnění. Poplatník žádal o prominutí příslušenství daně podle § 55a zákona o správě daní.

II. Poplatníci porušili ustanovení zákona o daních z příjmů tím, že neplnili řádně své daňové povinnosti, např. v následujících případech:

1. ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, 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.“

Poplatník zahrnul do zdanitelných příjmů roku 1998 výnosy z pronájmu nebytových prostor a pozemků pouze ve výši přijatého nájemného. Svě příjmy a základ daně tak neoprávněně snížil o 314 972 Kč;

2. ustanovení § 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.“

Porušení bylo zjištěno u šesti poplatníků, kteří nerespektovali věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů (nákladů). Neoprávněně snížení základu daně roku 1998 činilo 73 221 956 Kč. Jednalo se např. o:

- náklady z vyúčtování pohraničních a jiných výkonů cizích železnic za jiná zdaňovací období ve výši 63 683 715 Kč;
- práce provedené v roce 1997 na odstranění následků dvou ekologických havárií a staré ekologické zátěže v celkové výši 1 819 405 Kč;
- přepravné a práce mechanismů provedené v roce 1997 ve výši 497 797 Kč;
- školení a výcvik zaměstnanců provedené v roce 1997 ve výši 428 600 Kč;
- vyúčtování právních služeb poskytnutých v roce 1997 ve výši 301 188 Kč;
- opravy vozidel provedené v roce 1997 ve výši 268 673 Kč;
- provize a odměny za zprostředkování prodeje výrobků v roce 1997 ve výši 232 817 Kč;
- clo vztahující se k materiálu spotřebovanému v roce 1997 ve výši 175 397 Kč;
- část pojistného motorových vozidel vztahující se k jinému zdaňovacímu období v celkové výši 112 433 Kč;
- úroky z prodlení ve výši 106 806 Kč uhrazené v roce 1997 započtením vzájemných pohledávek a závazků;

3. ustanovení § 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. a) a § 34 odst. 3 při nedodržení stanovených podmínek, a o veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy.“

Porušení bylo zjištěno u tří poplatníků, kteří při výpočtu základu daně neupravili hospodářský výsledek o částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do výdajů (nákladů), a o částky neoprávněně zkracující příjmy. Neoprávněně snížení základu daně roku 1998 činilo 17 546 308 Kč. K porušení došlo např. v případech, kdy:

- část dotace a finančních příspěvků ve výši 9 472 355 Kč nebyla zahrnuta do příjmů;
- nebyla zrušena rezerva ve výši 7 158 400 Kč na opravy budov, které byly prodány;
- nebyly zaúčtovány nároky na úhradu soudních poplatků ve výši 346 117 Kč;
- byly zahrnuty náklady na vybavení a provoz nemovitosti, která nebyla využívána k dosahování příjmů, ve výši 342 992 Kč;
- zaplacená kauce a záloha na pořízení bytu byly zahrnuty do nákladů v celkové výši 200 998 Kč.

Obdobné porušení bylo zjištěno u dvou poplatníků i ve zdaňovacím období roku 1997 v celkové výši 505 379 Kč;

4. ustanovení § 23 odst. 4 písm. a) a e) bod 1 a 2 zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno:

„Do základu daně podle odstavce 1 se nezahrnují

a) u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2, v § 17 odst. 3 s výjimkou penzijních fondů a u stálé provozovny (§ 22 odst. 2) příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou podle § 36 odst. 2 kromě úrokových příjmů vymezených v § 36 odst. 6 písm. a). U penzijních fondů se do základu daně nezahrnují veškeré příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou (§ 36 odst. 2), ...

e) částky zúčtované do příjmů (výnosů), pokud

- 1. souvisejí s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů,*
- 2. souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích, ...“*

Poplatník uvedl na daňovém přiznání mezi příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou, i příjmy, na které se zvláštní sazba daně neuplatňuje (např. příjmy za kolky, jazykové kurzy, přepravné). Částky nezahrnované do základu daně v souvislosti s rozpouštěním nedaňových rezerv a opravných položek a s náklady neuznanými v předchozích obdobích uplatnil vyšší, než jaké byly vykázané v jeho účetnictví. Neoprávněně snížení základu daně roku 1998 činilo 6 561 290 Kč;

5. ustanovení § 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 ...“

Porušení bylo zjištěno u šesti poplatníků, kteří v některých případech neprokázali souvislost mezi vynaloženými náklady a zdanitelnými příjmy. Celkové neoprávněně snížení základu daně roku 1998 činilo 5 589 506 Kč. Poplatníci dostatečně neprokázali např.:

- částku 2 229 822 Kč uhrazenou dodavateli jako podíl na bankovních úrocích;
- částku 1 271 051 Kč za dopravu svých pracovníků na práci pro jiné organizace;
- částku 846 720 Kč za služby poskytnuté Svazem dopravy;
- částku 150 999 Kč, která byla na faktuře za reklamní služby uvedena jako „reklama - vzorky“;
- částku 123 200 Kč za služby fakturované cestovní kanceláři.

Obdobné porušení bylo zjištěno i v roce 1997 a v roce 1996. Náklady roku 1997 tak byly neoprávněně zvýšeny o 84 377 Kč, náklady roku 1996 o 208 000 Kč;

6. ustanovení § 24 odst. 2 písm. d) a j) bod 4 zákona o daních z příjmů, kde je mj. uvedeno:

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

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

j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na ...

4. provoz vlastních zařízení závodního stravování kromě hodnoty potravin ...“

Porušení bylo zjištěno u tří poplatníků, kteří do svých výdajů (nákladů) zahrnuli příspěvky právníkům osobám, u nichž povinnost členství nevyplývala ze zákona, a hodnotu potravin spotřebovaných pro přípravu jídel v závodních jídelnách, která nebyla doložena příjmy. Neoprávněné snížení základu daně roku 1998 činilo 11 116 058 Kč;

7. ustanovení § 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) ...“

Porušení bylo zjištěno u dvou poplatníků, kteří zahrnuli do výdajů (nákladů) výdaje spojené s pořízením hmotného a nehmotného majetku. Neoprávněné snížení základu daně roku 1998 činilo 1 243 539 Kč.

Stejně porušení bylo zjištěno v roce 1997 a v roce 1996. Náklady roku 1997 byly neoprávněně zvýšeny o 722 143 Kč, náklady roku 1996 o 62 136 Kč;

8. ustanovení § 25 odst. 1 písm. j) zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno:

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

j) výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy ...“

Poplatník zahrnul do výdajů (nákladů) úrazové pojištění pracovníků nad limit zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání. Neoprávněné snížení základu daně roku 1998 činilo 4 525 226 Kč;

9. ustanovení § 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 porušil uvedené ustanovení tím, že do výdajů (nákladů) zahrnul výdaje spojené s technickým zhodnocením svého majetku. Základ daně roku 1998 tím byl neoprávněně snížen o 16 058 089 Kč, např. o:

- změny a úpravy software ve výši 7 367 025 Kč;
- rekonstrukci budov a staveb ve výši 2 650 231 Kč;
- projekty změn a práce na změnách systémů vytápění budov ve výši 2 388 303 Kč;
- modernizaci kolejových vozidel ve výši 1 780 492 Kč;
- rekonstrukci nádrží na pohonné hmoty v celkové výši 1 693 488 Kč.

Porušení bylo zjištěno i v roce 1997 a v roce 1996. Náklady roku 1997 byly neoprávněně zvýšeny o 1 339 676 Kč, náklady roku 1996 o 458 000 Kč.

Vyhodnocení

Při kontrole bylo zjištěno neoprávněné snížení základu daně z příjmů ve výši 139 765 tis. Kč a nesprávně uplatněné snížení daně o 117 165 tis. Kč. U poplatníků se opakují stejné nedostatky, zjištěné již v minulých kontrolních akcích NKÚ a způsobené zejména nerespektováním věcné a časové souvislosti výdajů a příjmů v daném zdaňovacím období, zahrnováním technického zhodnocení majetku do výdajů, nedostatečným vedením analytické účetní evidence pro účely výpočtu základu daně či nesprávným postupem při výpočtu základu daně. Dalším negativním jevem je zvyšování daňových výdajů formou fakturace značných částek za různé služby (za řízení společnosti, za zprostředkování, reklamu a poradenství) často ze strany subjektů, které mají majetkový podíl nebo vlastní rozhodující část akcií společností, které úhrady provádějí.

Kontrola prokázala také nesrovnalosti mezi „Tarifem jízdného a přepravného platným pro pracovníky Českých drah a pracovníky Ministerstva dopravy“ (dále jen „tarif“), zákonem č. 9/1993 Sb., o Českých drahách, a zákonem o daních z příjmů. Tyto nesrovnalosti se týkaly omezeného okruhu osob, které nejsou zaměstnanci organizací provozujících veřejnou dopravu osob a přesto se na ně vztahuje uvedený tarif, stanovený Ministerstvem dopravy. Používání jízdních výhod těmito osobami není v zákoně o daních z příjmů řešeno.

Součástí kontroly bylo i prověření postupu odvolacího orgánu v případě popsaném v kontrolním závěru NKÚ z kontrolní akce č. 98/01, kdy se odvolací orgán ve věci doměření vysoké částky daně z příjmů neztotožnil se stanoviskem správce daně, ale vyhověl odvolání poplatníka. Své rozhodnutí pouze postoupil na vědomí správci daně, aniž by jej o důvodech tohoto rozhodnutí jinak informoval. Tento postup je pro zajištění jednotného výkonu správy daní zcela nedostatečný.

Skutečnosti zjištěné při kontrole výkonu správy daní pramení ze současných nedostatečných možností obsazování a stabilizace kvalifikovaných pracovníků správců daně, z neúplného zajištění oblasti daní obecně platnými právními předpisy a z nesouladu těchto předpisů s některými dalšími právními normami. Tím je negativně ovlivňována nejen formální stránka výkonu správy daně, ale především jeho samotný rozsah a efektivnost.

Dodržování formálních náležitostí při výkonu správy daní je velmi důležité zejména v souvislosti s případným dalším řízením o daňových záležitostech. Byl zjištěn např. případ, kdy nepřesné označení poplatníka na soudním podání ze strany správce daně mělo za následek zrušení rozhodnutí okresního soudu soudem vyšší instance. Dále byly zjištěny případy chybného uvádění odkazů na ustanovení zákona o daních z příjmů ve zprávách o daňové kontrole a chybné použití příslušných ustanovení zákona o správě daní při vydávání rozhodnutí ze strany správců daně.

V jednom případě bylo zjištěno, že poplatník uplatňoval v období 5 let na daňovém přiznání snížení daně, které zákon o daních z příjmů neumožňoval. Přesto ze strany správců daně nevznikly pochybnosti o správnosti jeho postupu. Tím již došlo u správce daně ke ztrátě práva část této daně doměřit.

Rozsah výkonu správy daně je dán jednak ustanoveními zákona o správě daní a jednak možnostmi správců daně s ohledem na jejich personální a materiální vybavení při stále se zvyšujícím počtu poplatníků (např. u kontrolovaných správců daně se během roku 1998 zvýšil počet registrovaných poplatníků daně z příjmů o více než 10 %). Správci daně se soustřeďují v prvé řadě na činnosti, které je třeba bezpodmínečně zajistit, jako je vyměřování a vyúčtování daně. Další činnosti jako vymáhání a kontrola daní jsou dosud málo účinné.

Kontrola postupu správců daně při vymáhání nedoplatků daní ukázala, že v kontrolovaném období bylo vymáháno cca 30 % evidovaných nedoplatků a přes provedené úkony se podařilo vymoci pouze necelých 13 % z vymáhaných nedoplatků, což představovalo cca 4 % z celkových evidovaných nedoplatků. Příčiny spočívaly především v tom, že daňoví dlužníci v době, kdy správce daně zjišťoval podklady pro provedení daňové exekuce, už neměli na svých účtech žádné peněžní prostředky ani nevlastnili žádný majetek. K malé úspěšnosti vymáhání přispěl i značný časový odstup (až 20 měsíců) od vzniku daňového nedoplatku k vydání výzvy k jeho zaplacení v náhradní lhůtě a minimální využívání zákonné možnosti zahájit vymáhání i bez předchozí výzvy k zaplacení daňového nedoplatku. V kontrolovaném období nebyly také dosud závazným právním předpisem upraveny podrobnosti postupu při výkonu daňové exekuce, zejména způsoby řešení střetu exekuce soudní a daňové, ačkoliv

tuto povinnost ukládal zákon o správě daní Ministerstvu financí a Ministerstvu spravedlnosti již od roku 1993.

Kontrolovaní správci daně podrobili v roce 1998 daňové kontrole necelá 4 % poplatníků daně z příjmů. Tento stav nedává záruky k dostatečnému využití oprávnění správců daně zjišťovat nebo prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Naopak zde u části poplatníků reálně hrozí ztráta oprávnění daň doměřit. Za stávajícího personálního stavu při zvyšujícím se počtu poplatníků nelze předpokládat zvýšení počtu kontrol. Tato situace je zvláště nepříznivá u těch správců daně, kde dochází ke koncentraci velkého počtu poplatníků, poplatníků s velkým objemem činnosti, s komplikovanou činností z hlediska daňového a účetního či se složitým personálním a ekonomickým propojením.

Jedním z nedostatků, na který již NKÚ při minulých kontrolách výpočtu základu daně z příjmů poukázal, je skutečnost, že Ministerstvo financí řeší zajištění jednotného uplatňování mnoha ustanovení zákona o daních z příjmů vydáváním pokynů, které publikuje pouze ve Finančním zpravodaji.

Do obsáhlého pokynu č. D-190, který nahradil předchozí vydané pokyny pro oblast daní z příjmů, byly navíc zapracovány i takové postupy a vysvětlení, které svým obsahem nejsou stanovením podrobností k jednotlivým ustanovením zákona, ale jeho úpravou a doplněním. Jedná se např. o pokyny k § 23, kde se zavádí nad rámec zákona pojem „nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje“, pokyny k § 24, kde je uveden okruh dalších daňových výdajů, pokyny k § 26, které obsahují také seznam zařízení a předmětů, které se pro účely odpisování považují za samostatné movité věci, přestože jsou pevně spojeny s budovou nebo stavbou, pokyny k § 33, kde se stanoví omezující podmínka k pojmu „změna technických parametrů“, apod.

Tyto pokyny nejsou obecně závaznými právními předpisy, a proto jejich uplatňováním dochází k závažným potížím. Ke zlepšení a zkvalitnění správy daní z příjmů je potřebné doplnit zákon a vydat obecně závazný právní předpis ve smyslu ustanovení § 39 písm. d) zákona o daních z příjmů, kterým by Ministerstvo financí upravilo podrobnosti k jednotlivým ustanovením zákona.