

01/29

Správa daně z příjmů právnických osob a stanovení této daně u poplatníků

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2001 pod číslem 01/29. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. František Bárta.

Cílem kontroly bylo prověřit správu daně z příjmů právnických osob u finančních úřadů a její výběr u poplatníka.

Kontrolovaným obdobím byla zdaňovací období od roku 1998 až do doby ukončení kontroly.

Kontrolu provedly skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státního rozpočtu, územních oddělení Mladá Boleslav, Kutná Hora, Strakonice, Tábor, Třebíč, Zlín a územního odboru střední Morava v době od prosince 2001 do května 2002, skupina z územního odboru severozápadní Čechy v době od prosince 2001 do září 2002.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo financí (dále jen „MF“);
územní finanční orgány
Finanční úřad pro Prahu 6,
Finanční úřad v Mladé Boleslavi,
Finanční úřad v Kutné Hoře,
Finanční úřad v Teplicích,
Finanční úřad ve Strakoncích,
Finanční úřad v Českých Budějovicích,
Finanční úřad v Jihlavě,
Finanční úřad ve Vsetíně,
Finanční úřad v Olomouci (u všech vyjmenovaných dále jen „správce daně“ nebo „finanční úřad“).

Námítky proti kontrolním protokolům, které podaly dvě kontrolované osoby, byly vypořádány vedoucími skupiny kontrolujících rozhodnutími o námítkách.

Odvolání proti rozhodnutím o námítkách byla vypořádána usneseními Kolegia NKÚ.

K o l e g i u m NKÚ na svém XX. zasedání, konaném dne 16. prosince 2002,

s c h v á l i l o usnesením č. 3/XX/2002
k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

Úvod

Základní právní úprava v oblasti správy daní a poplatků je dána zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), a procesními ustanoveními obsaženými v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vyhláškou č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní

a o převodu daní jejím příjemcům, a vyhláškou č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně.

Správou daní se rozumí podle zákona o správě daní právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat s využitím všech procesních postupů vymezených uvedeným zákonem.

Kritériem výběru kontrolovaných osob byl rozsah a objem činností a tomu odpovídající počet zaměstnanců a zařazení kontrolovaných osob do dvou skupin – do skupiny s 61 až 100 zaměstnanci a do skupiny s více než 100 zaměstnanci.

Poznámka: Právní předpisy uváděné v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění platném pro kontrolované období.

Kontrolní zjištění jsou uvedena podle jednotlivých fází správy daní, číselné údaje se vztahují na kontrolované správce daně.

I. Obecná ustanovení**1. Místní šetření**

Celkový počet místních šetření u poplatníků daně z příjmů právnických osob a jejich dodatečně vyměřenou daň uvádí tabulka č. 1 (viz Příloha).

Dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob v celkové výši 106 158 tis. Kč byla zjištěna pouze u dvou správců daně.

Počet místních šetření u poplatníků daně z příjmů právnických osob se pohyboval u jednotlivých správců daně v roce 1998 od 4 do 144, v roce 1999 od 4 do 132 a v roce 2000 od 8 do 95.

2. Daňová kontrola

Celkový počet kontrol daně z příjmů právnických osob a jejich dodatečně vyměřenou daň uvádí tabulka č. 2 (viz Příloha).

Správci daně provedli v kontrolovaných letech 1998 až 2000 celkem 1 858 kontrol daně z příjmů právnických osob ukončených zprávou o daňové kontrole, při nichž dodatečně vyměřili daň ve výši 921 962 tis. Kč. V rámci jedné kontroly bylo zpravidla kontrolováno více zdaňovacích období (obvykle dvě až čtyři), takže např. u správce daně, který vykázal celkem 92 kontrol, dosáhl počet

jednotlivých zkontrolovaných zdaňovacích období u poplatníků 190.

Správci daně při výběru poplatníků k plánované kontrole a při kontrole poplatníků provedených mimo plán využívali zpravidla

- program Automatizovaný daňový informační systém (dále jen „ADIS“) – Příprava a výběr daňových subjektů ke kontrole, kde se zadávají příslušná kritéria pro kontrolované období,
- vyhledávací činnost pracovníků kontrolního oddělení, vycházející z poznatků z kontrol u jiných subjektů, z místních šetření, z dožadání jiných správců daně,
- podněty k provedení kontrol předávané vyměřovacími odděleními,
- podněty jiných subjektů (nadřízeného orgánu, Policie ČR a státních zastupitelství, celních úřadů, jiná podání, podněty a stížnosti fyzických a právnických osob) nebo
- byl výběr proveden nahodile.

Jak vyplývá ze zpráv o výsledku daňových kontrol, byly nejčastějšími nedostatky neoprávněně uplatněné náklady, u nichž to zákon o daních z příjmu vylučuje, nedodržena časová a věcná souvislost se zdaňovacím obdobím, neúplné účetní doklady, nesprávně uplatněné odpisy, neoprávněně uplatněné náklady na základě fiktivních pokladních dokladů, nesprávně zahrnuté a nezahrnuté výnosy, vytváření obchodních vztahů s úmyslem krácení základu daně apod.

II. Řízení přípravné

Počty registrovaných daňových subjektů k 31. 12. vykazovaného roku a procentní nárůst jejich počtu v jednotlivých letech (rok 1998 = 100 %) uvádí tabulka č. 3 (viz Příloha).

Základním předpokladem výkonu správy daní je mimo jiné i řádná evidence poplatníků. Správce daně má účinnou možnost vynucení povinné registrace, nebo ji může provést z moci úřední.

Kontrolou plnění registrační povinnosti daňových subjektů bylo např. zjištěno, že správce daně nevyřadil ze své evidence daňové subjekty, které ve smyslu zákona o správě daní registrační povinnost nemají, a ke dni kontroly nadále registroval i daňový subjekt, u něhož souhlas s ukončením činnosti nabyt právní moci již v roce 1998.

Zákon o správě daní ukládá správci daně, aby v případě, že daňový subjekt nesplní svoji registrační nebo ohlašovací povinnost, jej neprodleně zaregistroval, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost. Kontrolou bylo např. zjištěno, že jeden správce daně přistoupil k registraci z moci úřední až po sedmi letech od doby, kdy o daňovém subjektu tyto skutečnosti zjistil.

V případě, že daňový subjekt nesplní svoji registrační nebo ohlašovací povinnost, může správce daně v sou-

ladu se zákonem o správě daní uložit pokutu. U dvou správců daně se tak stalo v 11 případech. Jeden správce daně neuložil pokutu přesto, že daňový subjekt splnil svou registrační povinnost až po několika letech.

Zákon o správě daní také ukládá správci daně provádět vyhledávací činnost, při níž je povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťovat všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně.

Přístup správců daně k vyhledávací činnosti je rozdílný. Zatímco jeden správce daně v letech 1998 až 2000 vydal 902 výzev k registraci, jiný správce daně vyhledávací činnost na úseku registračním sám neprováděl a spoléhal se na povinnost rejstříkových soudů zasílat finančním úřadům příslušné informace nebo na nahodilá zjištění, např. v rámci kontrolní činnosti.

Kontrolou spisů vybraných daňových subjektů, které nepodaly daňové přiznání za kontrolované zdaňovací období, bylo např. u jednoho správce daně zjištěno, že v několika případech, kdy daňové subjekty nereagovaly ani na výzvu k podání daňového přiznání už za rok 1997, správce daně do doby kontroly NKÚ (tj. do konce r. 2001) nezjišťoval údaje o jejich příjmech, majetkových poměrech a další skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně. Dlouhý časový odstup od porušení povinností daňových subjektů má negativní vliv jak na správné a úplné vyměření, tak i na případné vymáhání daně.

III. Řízení vyměřovací

Zákon o správě daní ukládá povinnost podat daňové přiznání tomu, komu je tato povinnost uložena tímto zákonem nebo zvláštním předpisem nebo koho k jeho podání vyzve správce daně. Jak se s touto povinností vypořádali poplatníci daně dokumentuje tabulka č. 4 (viz Příloha).

U daňových přiznání podaných po lhůtě se většinou jednalo o daňová přiznání, v nichž poplatníci vykazovali nulový nebo záporný základ daně. Například jednomu ze správců daně podalo daňové přiznání po uplynutí zákonné lhůty 159 daňových subjektů, z toho 156 vykazovalo daňovou povinnost ve výši nula.

Doba od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání do vydání výzvy k jejich podání se pohybovala v rozmezí od jednoho do devatenácti měsíců.

Jako výjimečné lze uvést kontrolní zjištění, kdy registrační povinnost poplatníka nastala již v roce 1993, přihlášku k registraci podal v roce 1999 a správce daně jej vyzval k podání daňových přiznání za zdaňovací období let 1993 – 1998 až v roce 2001.

Obecně lze konstatovat, že se u všech správců daně zvyšuje počet vydávaných výzev k podání daňového

příznání (např. jeden správce daně vydal v roce 1998 celkem 830 výzev, v roce 1999 celkem 977 a v roce 2000 celkem 1 133 výzev).

U dlouhodobě nekontaktních osob je vydávání výzev administrativně náročnou činností s velmi malou účinností, která je realizována na úkor jiné činnosti správce daně a je spojena s nemalými náklady. Tuto situaci např. dokumentují údaje zjištěné u jednoho správce daně, který vydal v jednom roce 326 výzev k podání daňového příznání. Na tyto výzvy reagovalo 90 poplatníků, zbývajících 236 poplatníků výzvy ignorovalo.

IV. Řádné opravné prostředky

Zákon o správě daní umožňuje daňovým subjektům odvolat se proti správcem daně stanovenému základu daně a výši daně, jakož i proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno nebo kde to zákon nevylučuje. Při kontrole byl sledován způsob rozhodování finančních úřadů o odvoláních proti jimi vydaným platebním výměrům. Souhrnné údaje jsou uvedeny v tabulce č. 5 (viz Příloha).

V. Mimořádné opravné prostředky

Zákon o správě daní a prováděcí vyhláška k němu zmocňuje správce daně k promíjení příslušenství daně. Tabulka č. 6 (viz Příloha) dokumentuje stav v uplatňování tohoto ustanovení v letech 1998 až 2000 finančními úřady.

Zákonem o správě daní je MF zmocněno daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů; u příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. Jak v letech 1998 až 2000 rozhodlo MF o prominutí příslušenství daně poplatníkům registrovaným u kontrolovaných správců daně uvádí tabulka č. 7 (viz Příloha).

Při kontrole na MF byla pozornost zaměřena i na uplatňování institutu prominutí daně. Bylo zjištěno, že MF prominulo jednomu poplatníkovi zcela daň z příjmů ve výši 7 432 tis. Kč, přestože se nejednalo o pochybení z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Prominutí daně přitom nedoporučil ani finanční úřad, ani příslušné finanční ředitelství.

Kontrola také zjišťovala, jak MF ve svém rozhodování o prominutí daně (příslušenství daně) respektuje stanoviska správců daně k žádostem daňových dlužníků, a byly zjištěny odchylky (např. jeden správce daně nedoporučil žádosti vyhovět, ale MF jí vyhovělo plně, v dalším případě přes zamítavé stanovisko správce daně MF prominulo příslušenství ve výši 51 %, ve dvou případech správce daně doporučil prominout příslušenství daně ve výši 90 % a MF rozhodlo o prominutí ve 100% výši, v dalším případě se MF neztotožnilo s navrhaným 50% prominutím a rozhodlo o prominutí pouze 25 %

z vyměřeného příslušenství daně). Vznikají tak pochybnosti o objektivitě při posuzování důvodů žádostí poplatníků o prominutí daně.

VI. Placení daní

1. Posečkání daně, zaplacení daně ve splátkách

Zákon o správě daní umožňuje správcem daně povolit daňovému dlužníkovi posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, přičemž rozhodnutí lze vázat na splnění podmínek určených správcem daně. Základní údaje o uplatňování tohoto ustanovení jsou uvedeny v tabulce č. 8 (viz Příloha).

V postupu správců daně bylo pouze v jednom případě zjištěno pochybení, spočívající v tom, že nepožadoval zaplacení posečkaného nedoplatku daně, přestože daňový dlužník nesplnil jednu z podmínek rozhodnutí o posečkání daně; toto pochybení napravil správce daně až následným vydáním rozhodnutí o zrušení povinnosti platit zálohu.

Kontrolou bylo zjištěno, že při poskytování investičních pobídek vybraným podnikatelským subjektům (poplatníkům daně z příjmů) nebyly realizovány investiční pobídky ve vládou odsouhlasené formě „posečkání platby daně z příjmů právnických osob“ uvedené v seznamu investičních pobídek pro investory v České republice. Namísto této investiční pobídky poskytlo MF vybraným subjektům (kromě dvou) účelovou dotaci formou přímé úhrady jejich daňové povinnosti u příslušného správce daně. Celkem tak bylo od roku 2000 poskytnuto ze státního rozpočtu 1 677 000 tis. Kč účelových dotací, což po rozdělení výnosu daně v konečném důsledku představuje i snížení příjmů státního rozpočtu minimálně o 373 000 tis. Kč.

2. Evidence daní

Tabulka č. 9 (viz Příloha).

Z kontrolou zjištěných skutečností vyplývá, že pokles inkasa daně je způsoben především vzrůstajícím počtem daňových subjektů vykazujících daňovou ztrátu z podnikatelské činnosti.

V souvislosti s evidencí daní bylo u jednoho správce daně zjištěno, že rozhodnutí MF doručené v listopadu roku 2000, jimž bylo prominuto příslušenství daně za léta 1996 a 1997, zaznamenal na osobním daňovém účtu poplatníka až v září 2001.

3. Daňové nedoplatky a penále

Tabulka č. 10 (viz Příloha).

Uvedené údaje potvrzují skutečnosti zjišťované již při předcházejících kontrolních akcích, a to nepříznivě

vývoj inkasa daně z příjmů. Výši nedoplatků přitom zásadním způsobem ovlivňuje jen několik poplatníků. Např. u jednoho správce daně daňový nedoplatek jednoho poplatníka představuje 62,6 % z celkové výše všech daňových nedoplatků.

Zákon o správě daní nestanovuje lhůty o vyrozumění daňového dlužníka o předpisu daňového penále. U správce daně byly zjištěny značné rozdíly v době, která uplynula ode dne splatnosti daně do vydání rozhodnutí, jímž byla sdělována výše penále. Tato doba se pohybovala v rozmezí od několika dnů do mnoha měsíců (nejdelší zjištěná doba činila 74 měsíce).

4. Odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost

Zákon o správě daní zmocňuje správce daně mj. odepsat za určitých podmínek daňový nedoplatek. Údaje o využívání tohoto zmocnění uvádí tabulka č. 11 (viz Příloha).

Ve většině případů je důvodem k odpisu daňového nedoplatku pro nedobytnost bezvýsledné vymáhání pohledávek, protože dlužník již nemá žádný majetek.

5. Zvýšení daně

Zákonem o správě daní je správce daně zmocněn zvýšit vyměřenou daň až o 10 %, nebylo-li daňové přiznání podáno včas. Využívání tohoto institutu v daňovém řízení dokumentuje tabulka č. 12 (viz Příloha).

6. Vymáhání daňových nedoplatků

Efektivita výběru a vymáhání daní závisí na rychlosti a provádění výkonu rozhodnutí. Jde zejména o použití vhodných exekučních titulů na základě získání co nejpresnějších informací. S tím souvisí i úroveň informačního propojení s jednotlivými státními orgány při získávání těchto informací, která zatím není na potřebné výši. Zvláště problematická je oblast obchodních společností založených výhradně zahraničními osobami nebo podnikání samotných zahraničních fyzických osob. Jejich daňové nedoplatky jsou při současných možnostech správců daní prakticky nevyhnutelné, neboť jde převážně o nekontaktní osoby nebo o osoby, jimž byl zakázán pobyt na území České republiky.

Významným způsobem negativně ovlivnil již tak nepříznivý stav v zajišťování daňových pohledávek zákon č. 367/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Jím byl mj. doplněn občanský zákoník o část týkající se zástavního a zadržovacího práva a byl jím novelizován i zákon o správě daní v části upravující zástavní právo. Původní speciální úprava o uplatnění zástavního práva v zákoně o správě daní umožňovala správci daně vydat rozhodnutí, proti němuž bylo možné podat odvolání, které však nemělo odkladný účinek. Podle novely občanského zákoníku však vzniká účinnost zá-

stavního práva i v daňovém řízení až nabytím právní moci rozhodnutí o jeho zřízení. Nová právní úprava vede k tomu, že do doby nabytí právní moci rozhodnutí má daňový dlužník možnost s majetkem libovolně manipulovat.

Ztížené vymáhání nedoplatků ovlivnila i novela zákona o konkursu a vyrovnání, podle níž jsou daňové pohledávky státu ponechány na úrovni ostatních věřitelů.

Na nepříznivém stavu v této oblasti se podílejí samotní správci daně tím, že možnosti daně platnou právní úpravou, především vydávání výzev k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě a následně pak i vlastní zahájení vymáhání, mnohdy uplatňují se značným zpožděním (například správce daně zahájil vymáhání po dvou letech od vzniku daňového nedoplatku). Na tento liknavý postup správců daně upozorňuje NKÚ ve svých kontrolních závěrech z oblasti správy daní již řadu let.

VII. Ostatní zjištění

Při kontrolní akci byly zjištěny i některé skutečnosti znesnadňující správu daní. Např.:

1. ADIS zabezpečuje kontrolu základních vazeb uvnitř daňových přiznání. Méně propracovaná je kontrola vazby údajů z daňových přiznání na povinné přílohy k nim, např. vazba na povinné zpracování auditu, vazba mezi registrací daňového subjektu a plnou mocí k zastupování. Chybí vazba mezi zadáním doručovací adresy v registru daňových subjektů s použitím této adresy při vytváření vlastních písemností v systému ADIS.
2. V systému ADIS jsou generovány mj. i platební výměry na daň z příjmů právnických osob a platební výměry na daňové penále. Zpracování těchto platebních výměrů je však rozdílné. Zatímco v platebním výměru na daň je výpočet daně uveden ve výrokové části rozhodnutí (nad podpisem oprávněné osoby a otiskem úředního razítka), v platebním výměru na daňové penále se ve výrokové části (nad otiskem úředního razítka a podpisem oprávněné osoby) pouze odkazuje na výpočet penále na dalších stranách tohoto výměru. Vlastní výpočet penále je pak uveden až pod podpisem oprávněné osoby, zpravidla na další straně (dalších stranách) rozhodnutí, což je v rozporu s nálezem Ústavního soudu (viz níže). V důsledku toho mohou vznikat potíže v případném soudním řízení.

Vyhodnocení

Z kontrolou zjištěných skutečností, která jsou popsána v tomto kontrolním závěru, vyplývá, že pro zlepšení správy daně z příjmů právnických osob a její účinnou kontrolu je nutné, aby správci daně lépe a důsledněji uplatňovali pravomoci svěřené jim zákonem o správě daní. Kromě toho je potřebné řešit systémové a legislativní nedostatky, které negativně ovlivňují správu daně a její kontrolu. Např.:

1. v souvislosti s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 31/99, publikovaném ve Sbírce nálezů a usnesení, tj.

že součástí rozhodnutí není část nacházející se za podpisy oprávněných osob, upravit výstup ze systému ADIS tak, aby v platebních výměrech na daňové penále byly rozhodující skutečnosti uvedeny před podpisem oprávněné osoby;

2. upřesnit dikci ustanovení o prominutí daně v zákoně o správě daní tak, aby bylo zřejmé, jaké nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů jsou důvodem pro prominutí daně;
3. legislativní úpravou rozšířit součinnost správce daně s NKÚ tak, aby si NKÚ mohl v odůvodněných přípa-

dech jeho prostřednictvím vyžádat doklady, které jsou založeny pouze u poplatníka. Efektivitu kontroly výkonu správy daní nelze bez těchto dokladů zajistit;

4. dopad novelizace zástavního práva v daňovém řízení (z poznatků této kontrolní akce vyplývá, že původní speciální úprava v zákoně o správě daní byla z hlediska plnění příjmů státního rozpočtu účinnější);
5. v zákonné úpravě konkurzu a vyrovnání zvážit uplatnění priority daňových pohledávek státu před ostatními věřiteli.

Příloha:

Tabulka č. 1 – Místní šetření

Rok	1998	1999	2000
Počet	573	609	507
Dodatečně vyměřená daň (v tis. Kč)	12 634	63 450	30 074

Tabulka č. 2 – Daňová kontrola

Rok	1998	1999	2000
Počet	609	639	610
Dodatečně vyměřená daň (v tis. Kč)	231 680	260 479	429 803

Tabulka č. 3 – Registrace daňových subjektů

Rok	1998	%	1999	1999/1998 (%)	2000	2000/1998 (%)
Počet	20 539	100,0	23 116	112,5	25 278	123,1

Tabulka č. 4 – Daňová přiznání

Rok	Počet daňových přiznání podaných	
	ve lhůtě	po lhůtě
1998	16 079	2 816
1999	17 485	2 745
2000	18 687	2 473

Tabulka č. 5 – Řádné opravné prostředky

Rok	Počet podaných odvolání	Objem (v tis. Kč)	Počet odvolání, jimž bylo vyhověno	Objem (v tis. Kč)
1998	120	124 335	27	1 594
1999	141	193 272	41	146 570
2000	121	316 276	28	25 271

Tabulka č. 6 – Prominutí daně – finanční úřady

Rok	Počet případů	Částka (v tis. Kč)
1998	115	4 284
1999	110	9 260
2000	101	7 369

Tabulka č. 7 – Prominutí daně – Ministerstvo financí

Rok	Počet případů	Částka (v tis. Kč)
1998	3	1 872
1999	5	11 011
2000	6	15 160

Tabulka č. 8 – Posečkání daně, zaplacení daně ve splátkách

Rok	Počet případů	Částka (v tis. Kč)
1998	136	65 786
1999	109	81 305
2000	257	129 087

Tabulka č. 9 – Předpis daně a inkaso daně

Rok	Předpis daně (v tis. Kč)	Inkaso daně (v tis. Kč)
1998	7 390 455	7 074 608
1999	8 071 506	7 861 627
2000	7 500 975	7 141 247

Tabulka č. 10 – Daňové nedoplatky

Rok	Počet případů	Částka (v tis. Kč)
1998	1 200	861 779
1999	1 413	1 168 959
2000	1 600	1 376 078

Tabulka č. 11 – Odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost

Rok	Počet případů	Částka (v tis. Kč)
1998	104	208 403
1999	29	47 712
2000	71	145 381

Tabulka č. 12 – Zvýšení daně

Rok	Počet případů	Částka (v tis. Kč)
1998	23	27 182
1999	15	80 553
2000	18	261 957