

## 96/26

## Kontrolní závěr z kontroly „Stanovení základu a výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 1995“

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu na rok 1996 pod č. 96/26. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. František Bárta. Provedly ji skupiny kontrolujících z odboru státních příjmů NKÚ a oblastních odborů NKÚ v Berouně, Kutné Hoře, Liberci, Mostě, Plzni, Strakonících, Českých Budějovicích, Táboře, Šumperku a Olomouci v době od září 1996 do ledna 1997.

Kontrolované osoby:

### I. Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Česká pošta, s. p., Praha  
 Průzkum Příbram, spol. s r. o., Příbram  
 CK IRÍNY-TOURS, Příbram  
 Příbramská tepleřenská akciová společnost, Příbram  
 Elektrárna Kolín, a. s., Kolín  
 Elmech, a. s., Kolín  
 Uhelné sklady Kolín, s. p., Kolín  
 ELEKTROTEPLO Kolín, spol. s r. o., Kolín  
 TELMO, spol. s r. o., Jablonec nad Nisou  
 PEMETA, spol. s r. o., Jablonec nad Nisou  
 Amann Sponit Trading, s. r. o., Kovářská  
 Belet, a. s., Vejprty  
 ZKL Klášterec nad Ohří, a. s., Klášterec nad Ohří  
 KOREK, a. s., Klášterec nad Ohří  
 G - Team, spol. s r. o., Dobruška  
 ELIMAT, spol. s r. o., Starý Plzeňec  
 Herma, spol. s r. o., Starý Plzeňec  
 HERMA K. W., spol. s r. o., Starý Plzeňec  
 TOLLMI, spol. s r. o., Milevsko  
 PF Nábytek, spol. s r. o., Veselíčko  
 KOVALTOS, spol. s r. o., Sušice  
 MEDICA FILTER, spol. s r. o., Kašperské Hory  
 Západočeské konzumní družstvo, Sušice  
 ZEPTER INTERNATIONAL, spol. s r. o., České Budějovice  
 ČK PROJEKT, spol. s r. o., Český Krumlov  
 KAPS Comm, s. r. o., Český Krumlov  
 PRIMA MODA, spol. s r. o., Český Krumlov  
 „Kámen a písek společnost s ručením omezeným“, Český Krumlov  
 BAUSERVIS, s. r. o., Veselí nad Lužnicí  
 Farní charita, Veselí nad Lužnicí  
 Zemědělské družstvo, Klenovice  
 Sanace potrubí STRABAG-RABMER, spol. s r. o., Soběslav  
 DARNOK, s. r. o., Veselí nad Lužnicí  
 „DADDY“, s. r. o., Soběslav  
 HORYMAS, spol. s r. o., Rýmařov  
 Jesenické mlékárny, a. s., Bruntál  
 Cave canem, s. r. o., Kojetín  
 Mechanické dílny Kojetín, spol. s r. o., Kojetín  
 STAVEBNÍ PODNIK HRANICE, a. s., Hranice  
 STUDIO - 2H, spol. s r. o., Hranice

II. Finanční úřady pro Prahu 3, v Bruntále, v Českých Budějovicích, v Českém Krumlově, v Hranicích, v Jablonci nad Nisou, v Kadani, v Kojetíně, v Kolíně, v Milevsku, Plzeň-jih, v Příbrami, v Soběslavi, v Sušici a ve Vejprtech.

Kontrolované období: rok 1995 u poplatníků daně, u finančních úřadů výkon správy daně u kontrolované osoby v následujícím období až do doby ukončení kontroly.

Cílem kontroly bylo prověřit:

- oprávněnost zahrnutí vykázaných příjmů a nákladů (výdajů) do základu daně uváděného v přiznání k dani z příjmů právnických osob,
- dodržení závazných postupů při výkonu správy daně dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“).

Kontrolované osoby podaly proti kontrolním protokolům námitky celkem v 5 případech. Námitky byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách.

Odvolání proti rozhodnutí o námitkách, která podaly kontrolované osoby ve 3 případech, byla vypořádána usneseními Kolegia NKÚ.

K o l e g i u m N K Ú na svém VII. zasedání konaném dne 7. dubna 1997

s c h v á l i l o usnesením č. 5/VII/97  
 k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

Daňové povinnosti za oblast příjmů právnických osob jsou upraveny zákonem o daních z příjmů, který byl od svého schválení v roce 1992 do současnosti upraven patnácti novelami. Kromě legislativních úprav vydává Ministerstvo financí (dále jen „MF“) k jednotlivým ustanovením zákona ve Finančním zpravodaji Pokyny (označené písmenem „D“).

Jednotlivá ustanovení zákonů jsou dále uváděna ve znění platném pro kontrolované období.

### I. Poplatníci daně z příjmů právnických osob (dále jen „poplatníci“)

Ustanovení § 57 odst. 2 zákona o správě daní stanoví:

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

Poplatníci tuto povinnost neplnili tím, že porušili zákon o daních z příjmů v následujících ustanoveních:

#### 1. § 23 odst. 1, kde je mj. 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 ...“*

Porušení bylo zjištěno u 23 poplatníků (57,5 % z kontrolovaných). Neoprávněné zkrácení základu daně činilo celkem 7 108 351 Kč. Nesprávně zvýšený základ daně byl naopak zjištěn u 1 poplatníka a činil 12 301 Kč.

Z toho:

- 20 poplatníků nerespektovalo časovou souvislost mezi příjmy a výdaji zdaňovacího období 1995, a tím snížilo základ daně celkem o 7 035 054 Kč. K porušení časové souvislosti došlo například tím, že poplatníci zahrnují do daňových nákladů nájemné, spotřebu energie, cestovné, vodné, telefonní poplatky, členské příspěvky, úroky, pojištění, leasing, i když se týkaly jiných zdaňovacích období;
- 5 poplatníků nerespektovalo věcnou souvislost mezi příjmy a výdaji zdaňovacího období roku 1995, a tím snížilo základ daně celkem o 73 297 Kč. K porušení věcné souvislosti došlo tím, že poplatníci zahrnují do nákladů například hodnotu poštovních známek určených pro archivaci, výstavy a mezinárodní výměnu, náklady na vrácené zboží, nákup předplatných jízdenek MHD, náklady na návrh firemní značky jiné firmy;

#### 2. § 23 odst. 3, 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 § 34 odst. 3 při nedodržení stanovených podmínek a o veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy.“*

Porušení bylo zjištěno u 8 poplatníků (20 % z kontrolovaných). Neoprávněné zkrácení základu daně činilo celkem 175 607 375 Kč. Například:

- poplatník poskytl jinému subjektu na základě smlouvy síť svých pracovišť (včetně např. vybavení a pracovníků) za dohodnutou úplatu. Tím, že do svých zdanitelných příjmů zahrnul pouze skutečně zaúčtované výnosy a nikoli smluvně dohodnutou výši úplaty za poskytnuté služby, zkrátil zdanitelné příjmy nejméně o částku 173 989 638 Kč;
- poplatník zkrátil zdanitelné příjmy o 609 061 Kč tím, že neúčtoval o nedokončené výrobě;

- poplatník zkrátil zdanitelné příjmy tím, že nezahrnul do výnosů vyúčtování poskytnutých rekreačních služeb ve výši 396 492 Kč;
- poplatník ponechal v daňových nákladech náklady na dopravu zaměstnanců z místa bydliště do místa pracoviště ve výši 266 410 Kč;
- poplatník zkrátil zdanitelné příjmy o nevyfakturovanou částku ve výši 264 000 Kč za provedené softwarové práce;
- 2 poplatníci ponechali v nákladech i částky za ubytování domácích a zahraničních hostů a hovorné soukromé telefonní stanice v celkové výši 23 844 Kč;
- poplatník zkrátil zdanitelné příjmy tím, že nezahrnul do výnosů pojistnou náhradu ve výši 22 780 Kč;
- poplatník zkrátil zdanitelné příjmy tím, že nezahrnul do výnosů příjmy z pronájmu ve výši 12 000 Kč;

#### 3. § 23 odst. 6, kde je uvedeno:

*„Za příjmy se považuje jak peněžní, tak i nepeněžní plnění, oceněné cenami obvyklými v místě a v době plnění nebo spotřeby, a to podle druhu, kvality, popř. míry opotřebení předmětného plnění (dále jen ‘ceny obvyklé na trhu’), s výjimkou naturální spotřeby vlastní výroby a služeb; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem.“*

Porušení bylo zjištěno u 1 poplatníka, který nezahrnul do příjmů hodnotu poukazů na zahraniční rekreaci ve výši 52 036 Kč, poskytnutých svým dodavatelům jako naturální plnění za jimi provedené služby;

#### 4. § 23 odst. 10, kde je uvedeno:

*„Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu<sup>20)</sup>, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.“*

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

Porušení bylo zjištěno u 7 poplatníků (17,5 % z kontrolovaných). Neoprávněné zkrácení základu daně činilo celkem 767 803 Kč. Například:

- 2 poplatníci zaúčtovali do nákladů nezúčtované zálohy na teplo a elektrickou energii v celkové výši 257 856 Kč;
- poplatník zaúčtoval do výnosů oprávkou k pasivní opravě položce k úplatně nabytému majetku nižší o 107 261 Kč;
- poplatník zaúčtoval do nákladů i náklady na zboží ve výši 98 973 Kč, které neprodal;
- poplatník zaúčtoval do nákladů dohadnou položku ve výši 11 000 Kč za účetní práce provedené až v následujícím zdaňovacím období;
- poplatník nezaúčtoval do výnosů vrácené soudní poplatky ve výši 14 150 Kč;

## 5. § 24 odst. 1, kde je uvedeno:

„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.<sup>9)</sup> Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“

(V odkazu č. 5 je uvedeno: „Např. zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb.“)

Porušení bylo zjištěno u 15 poplatníků (37,5 % z kontrolovaných). Neoprávněné zkrácení základu daně činilo celkem 8 837 667 Kč. Například:

- poplatník zahrnul do daňových nákladů i účetní odpisy drobného hmotného investičního majetku ve výši 3 223 500 Kč, i když pořizovací hodnotu tohoto majetku uplatnil jednorázově jako daňový náklad již v roce 1994;
- poplatník neprokázal výdaje za administrativní a účetní práce ve výši 3 180 000 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů částku 659 754 Kč vzniklou použitím rozdílných způsobů oceňování vratných obalů v průběhu roku ve skladové evidenci a v účetnictví;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů náklady za dopravu zboží týkající se jiné organizace ve výši 584 350 Kč;
- poplatník neprokázal oprávněnost fakturace za technickou pomoc ve výši 506 000 Kč;
- poplatník neprokázal vynaložené náklady na prodané zboží ve výši 192 270 Kč;
- poplatník nedoložil oprávněnost zahrnutí nákladů závodní kantýny, provozované jinou firmou v jeho areálu, ve výši 118 641 Kč;
- poplatník neprokázal výdaje ve výši 85 049 Kč na úhradu úroků z půjčky;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů fakturu za projekt modernizace budovy, kterou neměl zahrnutu ve svém majetku ani v pronájmu, ve výši 47 560 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů výdaje za kolky a za povolení k prodloužení pobytu cizích státních příslušníků ve výši 35 050 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů příspěvky na rekreaci svých zaměstnanců ve výši 33 573 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů nocležné za osoby, které nebyly jeho zaměstnanci, ve výši 29 452 Kč;
- poplatník neprokázal výdaje za nájemné ve výši 23 066 Kč;
- poplatník neprokázal výdaj za účetní audit ve výši 16 250 Kč;
- 8 poplatníků uplatnilo neoprávněně jako daňové výdaje náklady na zahraniční cestu za osobu, která nebyla zaměstnancem firmy, částečnou úhradu zřízení telefonních stanic u fyzických osob, úhradu úroků z půjčky poskytnuté fyzické osobě, telekomunikační poplatky za jinou organizaci, škodu vzniklou na pronajá-

tém automobilu, i když náhradu od pojišťovny obdržela leasingová společnost, část zůstatkové ceny prodaného investičního majetku uplatněné formou odpisů v nákladech předchozích zdaňovacích období, náklady za praní ložního prádla, i když ve zdaňovacím období nebyly vykázány žádné příjmy za ubytovací služby a výdaje spojené s přepravou osob na fotbalové utkání v celkové výši 49 283 Kč;

## 6. § 24 odst. 2 písm. a), d), e), ch), i) a j) bod 4, k) body 1 a 2, kde je mj. uvedeno:

„Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

- a) odpisy hmotného a nehmotného majetku ...,
- d) příspěvky právnickým osobám, pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního zákona,
- e) pojistné hrazené poplatníkem, pokud souvisí s příjmem, který je předmětem daně a není od daně osvobozen, ...
- ch) zaplacená daň z nemovitostí, ... jakož i další daně ...,
- i) rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon<sup>22a)</sup> ...,
- 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 nebo příspěvky na závodní stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55 % ceny jednoho hlavního jídla v průběhu jedné pracovní směny, maximálně však do výše 70 % stravného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin podle zvláštního předpisu.<sup>23b)</sup> Za závodní stravování ve vlastním zařízení se považuje i závodní stravování zabezpečované ve vlastním zařízení prostřednictvím jiných subjektů, ...

k) výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§ 13) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů,<sup>9)</sup> přitom

1. na ubytování, na dopravu ... a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši,
2. stravné při tuzemských pracovních cestách podle zvláštního předpisu ...“

(V odkazu č. 22a) je uvedeno: „Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.“

V odkazu č. 23b) je uvedeno: „§ 5 odst. 1 písm. a) zákona č. 119/1992 Sb.“

V odkazu č. 5) je uvedeno: „Např. zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb.“)

Porušení bylo zjištěno u 7 poplatníků (17,5 % z kontrolovaných). Neoprávněné zkrácení základu daně činilo celkem 4 296 062 Kč. Nesprávně zvýšený základ daně činil 2 946 Kč.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. a):

- poplatník zahrnul do daňových nákladů odpisy hmotného investičního majetku o 13 603 Kč vyšší, než stanoví zákon o daních z příjmů.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. d):

- 4 poplatníci zahrnuli do daňových nákladů příspěvky právníkům osobám, u nichž povinnost členství nevyplyvá ze zvláštního zákona, ve výši 296 214 Kč.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch):

- poplatník neuplatnil jako náklad daň z přidané hodnoty z měsíční splátky vstupní ceny osobních automobilů ve výši 2 946 Kč.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. i):

- 2 poplatníci zahrnuli do daňových nákladů tvorbu rezerv ve výši 579 627 Kč v rozporu se zákonem o rezervách.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. j):

- poplatník zahrnul do daňových nákladů hodnotu potravin ve výši 3 395 968 Kč pro účely závodního stravování.

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. e) a k) body 1 a 2:

- 6 poplatníků zahrnulo do daňových nákladů náklady na pojištění odpovědnosti občanů za škodu způsobenou při výkonu povolání, výdaje nad rámec zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb., a neprokázalo náklady spojené s pracovní cestou v celkové výši 10 650 Kč;

#### 7. § 25 odst. 1 písm. a), f), k), n), p), t) a u), 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, ...*

*f) penále a pokuty s výjimkou smluvních pokut a úroků z prodlení ...,*

*k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob ...,*

*n) manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24, ...*

*p) technické zhodnocení (§ 33), ...*

*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 ...,*

*u) výdaje na osobní potřebu poplatníka ...,“ a*

#### § 20 odst. 8, kde je uvedeno:

*„Od základu daně sníženého podle § 34 lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím a právníkům osobám se sídlem na území České republiky na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii,<sup>15a)</sup> na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky provozujícím školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení, pokud hodnota daru činí alespoň 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 2 % ze základu daně sníženého podle § 34. Tento odpočet nemohou uplatnit poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání.“*

*(V odkazu č. 15a) je uvedeno: „Zákon ČNR č. 283/1991 Sb., o Policii České republiky.*

*Zákon ČNR č. 553/1991 Sb., o obecní policii.“)*

Porušení bylo zjištěno u 24 poplatníků (60 % z kontrolovaných). Neoprávněné zkrácení základu daně činilo celkem 2 851 964 Kč. Nesprávně zvýšený základ daně činil 3 000 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) například:

- poplatník zahrnul před uvedením hmotného majetku do provozu do daňových nákladů i kurzové rozdíly ve výši 1 622 120 Kč vzniklé v souvislosti s jeho pořízením,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů i náklady na roční záruční servis hmotného investičního majetku ve výši 184 000 Kč, jenž měl být bezplatný,
- 3 poplatníci zahrnuli do daňových nákladů pořízení nehmotného investičního majetku celkem za 176 500 Kč,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů projektovou a inženýrskou činnost na přístavbu ve výši 82 530 Kč,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů elektroinstalaci k pořízenému hmotnému investičnímu majetku ve výši 36 221 Kč,
- 4 poplatníci zahrnuli do daňových nákladů pořízení hmotného majetku celkem za 64 664 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) například:

- 3 poplatníci zahrnuli do daňových nákladů penále vyměřené finančním úřadem celkem za 36 878 Kč,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů penále vyměřené okresní správou sociálního zabezpečení ve výši 14 632 Kč,
- poplatník zahrnul do daňových nákladů pokutu vyměřenou úřadem práce ve výši 2 000 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. k):

- poplatník zahrnul do daňových nákladů částku 9 185 Kč, o kterou náklady kantýny převýšily její příjmy.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. n) například:

- poplatník neoprávněně zvýšil o 49 039 Kč daňovou ztrátu v souvislosti s výpočtem mank a škod.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. p):

6 poplatníků účtovalo jako náklad například:

- modernizaci třídícího zařízení ve výši 175 000 Kč,
- technické zhodnocení budovy ve výši 54 388 Kč,
- technické zhodnocení počítačové techniky ve výši 48 937 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. t):

10 poplatníků zahrnulo do daňových nákladů výdaje na reprezentaci, například:

- výdaje v rámci pořádané konference spojené mj. se slavnostní recepcí (nájem prostor, parkování, hudba, hostesky vč. kostýmů) ve výši 88 705 Kč,
- výdaje na dárková alba a pohlednice ve výši 74 638 Kč,
- výdaje na pohoštění, občerstvení, dary, zhotovení vizitek pro osoby, které nebyly zaměstnanci poplatníka, a jiné výdaje na reprezentaci ve výši 47 331 Kč.

K ustanovení § 25 odst. 1 písm. u):

- poplatník zahrnul do daňových nákladů výdaje spojené se stěhováním a nájmem bytu jednatel společnosti ve výši 35 250 Kč.

K ustanovení § 20 odst. 8:

- poplatník neoprávněně snížil základ daně o hodnotu daru ve výši 5 000 Kč poskytnutého fyzické osobě, která neprovozovala činnost podle uvedeného ustanovení, a o hodnotu daru ve výši 3 418 Kč poskytnutého městskému úřadu bez doložení jeho účelu;

#### 8. § 26 odst. 1, kde je uvedeno:

*„Odpisy se stanoví pro účely tohoto zákona podle § 30, § 31 nebo § 32 z hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 27, a nehmotného majetku.“*

Porušení bylo zjištěno u 6 poplatníků (15 % z kontrolovaných). Neoprávněně snížený základ daně činil celkem 4 315 432 Kč. Například:

- 2 poplatníci uplatnili v důsledku nesprávně zařazeného hmotného investičního majetku do odpisové skupiny odpisy vyšší celkem o 2 950 447 Kč;
- poplatník zahrnul do daňových nákladů odpisy ve výši 895 616 Kč z nesprávně stanovené vstupní ceny;
- poplatník neoprávněně snížil základ daně o 822 181 Kč tím, že stanovil nesprávnou výši odpisů základního stáda dojnic;
- poplatník uplatnil jako daňové odpisy i odpisy majetku, který nebyl pro účely zákona o daních z příjmů vymezen jako hmotný majetek, a to ve výši přesahující jeho účetní odpisy o 78 798 Kč;
- poplatník uplatnil v důsledku nesprávně stanovené odpisové sazby odpisy vyšší o 22 292 Kč;
- poplatník nesprávně uplatnil vyšší odpisy geologického průzkumu o 226 968 Kč;

#### 9. § 35 odst. 1 písm. a) a odst. 2, kde je mj. uvedeno:

*„Poplatníkům uvedeným v § 2 a 17 se daň snižuje o a) částku 7 500 Kč za každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností<sup>33)</sup> a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem přepočteného počtu zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo, ...“*

*„Pro výpočet slevy podle odstavce 1 je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se změněnou pracovní schopností a zaměstnanců se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením ...“*

(V odkazu č. 33 je uvedeno: „§ 21 zákona č. 1/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“)

Porušení bylo zjištěno u poplatníka, který při výpočtu slevy na dani použil nesprávný přepočtený počet zaměstnanců se změněnou pracovní schopností, a tím neoprávněně uplatnil slevu vyšší o 9 900 Kč;

#### 10. čl. V (Přechodná ustanovení k čl. I) bod 1 zákona č. 149/1995 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon o daních z příjmů, kde je mj. uvedeno:

*„1. Poplatník účtující v soustavě podvojného účetnictví může počínaje zdaňovacím obdobím 1995 uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ročně nejvýše 10% z neuhrazené části hodnoty pohledávky nebo ceny pořízení u pohledávky nabyté postoupením, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994 ...“*

Porušení bylo zjištěno u 2 poplatníků, kteří zahrnuli do daňových nákladů hodnotu neuhrazených pohledávek převyšující jejich možný 10% odpis o 64 959 Kč.

## II. Finanční úřady

Kontrola se zaměřila především na výkon správy daně kontrolovaných poplatníků. Nedostatky byly zjištěny při uplatňování následujících ustanovení zákona o správě daní:

#### 1. § 35 odst. 1 zákona o správě daní:

*„Správce daně při zjištění, že daňový subjekt přestal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani, učiní opatření potřebná k urychlenému stanovení základů daně a k vybrání nedoplatků na všech daních za celou dobu jeho činnosti, ze které plynuly příjmy podléhající zdanění.“ a*

#### § 16 odst. 1 zákona o správě daní:

*„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 nezbytném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.“*

Správce daně nevyužil uvedená ustanovení zákona o správě daní a neučinil opatření potřebná k urychlenému stanovení základu daně u 6 významných poplatníků končících svoji činnost v roce 1995 z důvodu vstupu do likvidace či konkurzu. Daňová kontrola u těchto poplatníků nebyla v roce 1995 ani v roce 1996 provedena;

## 2. § 40 odst. 3 zákona o správě daní:

*„Daňové přiznání nebo hlášení se podává nejpozději do 31. března roku následujícího po uplynutí ročního zdaňovacího období. Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona<sup>24)</sup> mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, prodlužuje se lhůta k podání přiznání do 30. června roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období.“*

(V odkazu č. 24) je uvedeno: „Např. obchodní zákoník, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 21/1992 Sb.“) a

## § 40 odst. 6 zákona o správě daní:

*„Správce daně může na žádost daňového subjektu nebo daňového poradce anebo i z vlastního podnětu prodloužit lhůtu pro podání přiznání, a to nejdéle o tři měsíce po uplynutí lhůty pro podání přiznání.“*

Správce daně, přestože státnímu podniku neprodloužil lhůtu pro podání daňového přiznání, akceptoval jeho předložení po zákonem stanoveném termínu. Současně nevyužil možnosti ke zvýšení daně, která mu vyplývá z ustanovení § 68 zákona o správě daní a poplatků;

## 3. § 63 odst. 4 zákona o správě daní:

*„Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. ...; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.“*

Správce daně nedostatečně využil výše uvedené ustanovení tím, že nevyrozuměl poplatníka o předpisu penále za pozdní úhradu daně z příjmů ani ve lhůtě 212 dní po provedení úhrady.

## Vyhodnocení:

Kontrolou zjištěné neoprávněné zkrácení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995 dosahuje u souboru 40 poplatníků celkem 204 723 830 Kč, to je v průměru 5 118 096 Kč na jednoho poplatníka. Ve srovnání s kontrolními akcemi č. 94/26 (neoprávněné zkrácení základu daně za zdaňovací období roku 1993 připadající na jednoho poplatníka činilo 1 241 360 Kč) a č. 95/22 (neoprávněné zkrácení základu daně za zdaňovací období roku 1994 připadající na jednoho poplatníka činilo srovnatelně 2 592 883 Kč) byl dopad do základu daně více než čtyřnásobný, resp. dvojnásobný.

NKÚ již v minulosti poukazyval na to, že správné plnění daňové povinnosti je ztěžováno nejednoznačností zákona o daních z příjmů, který byl mnohokrát novelizován a jehož aplikace v praxi způsobuje potíže jak na straně poplatníků, tak i správců daní. K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení daňových zákonů je sice vydávána z úrovně MF celá řada sdělení formou pokynů, které však nejsou obecně závazným právním předpisem a svědčí spíše o nepropracovanosti navrhovaných legislativních změn. Používání těchto pokynů v praxi je problematické a nemůže rovnocenně nahradit nedostatečnou legislativu.

Ani účetní audit nemůže být pro poplatníka dostačující pro správné stanovení základu daně, pokud vychází z vykázaného hospodářského výsledku, jehož nesprávnosti nedokázal odstranit. Např. poplatník, u něhož byly zjištěny největší nedostatky (navíc způsobené základními chybami v účetnictví), uhradil auditorské firmě částku téměř 3 mil. Kč.

Kontrola zároveň ukázala nedostatečnou činnost správců daní při zjišťování a prověřování základu daně z příjmů, způsobenou částečně též špatným personálním stavem. Efektivnost činností finančních úřadů je značně snižována vysokou fluktuací a nutností zapracovávat stále nové pracovníky. Vyškolení zaměstnanci jsou přepřaceni soukromými firmami způsobem, kterému finanční úřady nejsou schopny účinně čelit.