

01/14

Plnění povinností správců daní

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2001 pod číslem 01/14. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ JUDr. František Bárta.

Cílem kontroly u územních finančních orgánů bylo prověřit plnění jejich povinností při správě daně z nemovitostí, daně silniční, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí.

Kontrolovanými obdobími u územních finančních orgánů byl rok 1998 a léta následující až do doby ukončení kontrolní akce.

Kontrolu provedly v době od května do října 2001 skupiny kontrolujících NKÚ z odboru státního rozpočtu, územních odborů střední Čechy, severozápadní Čechy a územních oddělení Mladá Boleslav, Kutná Hora, Sokolov, Tábor a Třebíč.

Kontrolované osoby:

územní finanční orgány (dále jen „správci daně“),
 Finanční úřad pro Prahu 4,
 Finanční úřad pro Prahu 8,
 Finanční úřad v Jindřichově Hradci,
 Finanční úřad v Karlových Varech,
 Finanční úřad v Kolíně,
 Finanční úřad v Mělníce,
 Finanční úřad v Mostě,
 Finanční úřad v Příbrami,
 Finanční úřad v Třebíči.

Podané námítky proti kontrolnímu protokolu byly vypořádány vedoucí skupiny kontrolujících rozhodnutím o námitkách.

Odvolání proti rozhodnutí o námitkách, podané jednou kontrolovanou osobou, bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ.

K o l e g i u m NKÚ na svém XXIII. zasedání, konaném dne 17. prosince 2001,

s c h v á l i l o usnesením č. 5/XXIII/2001
 k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

Úvod

Základní procesní úpravou v oblasti správy daní a poplatků je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), a procesní úprava obsažená v hmotněprávních normách, v případě této kontrolní akce v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“), v zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“) a v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí“), ve vyhlášce č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejím příjemcům, a ve vyhlášce č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně.

Správou daní se rozumí 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 veškerých procesních postupů vymezených uvedeným zákonem.

Kritériem při výběru kontrolovaných osob byl rozsah a objem činností zabezpečovaných tomu odpovídajícím počtem zaměstnanců a zařazení kontrolovaných osob do dvou skupin – do skupiny s 61 až 100 zaměstnanci a do skupiny s více než 100 zaměstnanci. Jednotlivá ustanovení právních předpisů citovaná v tomto kontrolním závěru jsou uváděna ve znění platném v příslušných kontrolovaných obdobích.

Kontrolní zjištění jsou uvedena podle jednotlivých fází správy daní. Číselné údaje dále uváděné se vztahují ke kontrolovaným správcům daně.

Místní šetření

Celkový počet místních šetření u daně z nemovitostí a u daně silniční je uveden v tabulce č. 1.

Počet místních šetření u daně z nemovitostí se pohyboval u jednotlivých správců dně v roce 1998 od 0 do

Tabulka č. 1

	Místní šetření					
	Daň z nemovitostí			Daň silniční		
Rok	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Počet	309	275	65	71	66	48

122, v roce 1999 od 0 do 91 a v roce 2000 od 0 do 28; počet místních šetření u daně silniční se pohyboval u jednotlivých správců daně v roce 1998 od 0 do 27, v roce 1999 od 0 do 25 a v roce 2000 od 0 do 21.

Daňová kontrola

Celkový počet kontrol daně z nemovitostí a daně silniční je uveden v tabulce č. 2.

Tabulka č. 2

Daňové kontroly						
	Daň z nemovitostí			Daň silniční		
Rok	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Počet	115	180	158	971	959	671

Počet provedených kontrol daně z nemovitostí se u jednotlivých správců daně pohyboval v roce 1998 od 0 do 67, v roce 1999 od 0 do 58 a v roce 2000 od 0 do 62, počet provedených kontrol daně silniční se pohyboval v roce 1999 od 20 do 230, v roce 1999 od 19 do 260, v roce 2000 od 20 do 174.

Na základě kontrol daně z nemovitostí provedených kontrolovanými správci daně jeden správce daně např. dodatečně vyměřil poplatníkovi v roce 1998 daň z nemovitostí ve výši 114 000 Kč, pět správců daně dodatečně vyměřilo v roce 1999 daň z nemovitostí ve výši 237 186 Kč, v roce 2000 pak 138 083 Kč.

Po provedených kontrolách daně silniční pět správců daně dodatečně vyměřilo v roce 1998 daň silniční ve výši 919 405 Kč, v roce 1999 pak 965 300 Kč, v roce 2000 ve výši 1 838 225 Kč.

U daně dědické, daně darovací a daně z převodu z nemovitostí se vzhledem k jejich charakteru místní šetření nebo daňové kontroly neprovádějí.

Řízení přípravné

1. Zákonem o správě daní jsou stanoveny registrační povinnosti daňových subjektů, přičemž tuto povinnost nemá daňový subjekt, u něhož vznikla daňová povinnost nahodile nebo jednorázově anebo je-li předmětem zdanění pouze nemovitost a daňový subjekt nemá registrační povinnost kvůli jiné dani.

Z těchto důvodů je v tabulce č. 3 uveden počet všech subjektů evidovaných k dani z nemovitostí a počet daňových subjektů registrovaných k dani silniční.

Tabulka č. 3

	Daň z nemovitostí			Daň silniční		
Rok	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Počet	101 129	104 069	104 390	54 002	58 693	63 393

Uvedený počet daňových subjektů registrovaných k dani silniční je ovlivněn např. těmi subjekty, kteří se k dani silniční sice zaregistrovali, ale povinnost podat daňové přiznání k této dani jim z různých důvodů nevznikla. Podíl těchto daňových subjektů k celkovému počtu registrovaných daňových subjektů se pohyboval v kontrolovaných letech u jednotlivých správců daně v rozpětí 36 – 47 %.

2. Zákon o správě daní ukládá správci daně provádět vyhledávací činnost, při níž je správce daně 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. Pro tyto účely pak může správce daně sdružovat informace a informační systémy sloužící k rozdílným účelům a potřebné informace požadovat z jiných informačních systémů i na technických nosičích dat.

Výsledek vyhledávací činnosti např. jednoho správce daně v letech 1998 až 2000 se projevil ve vyměřovacím řízení vydáním 140 výzev k předložení daňového přiznání.

Řízení vyměřovací

1. Zákon o správě daní ukládá povinnost podat daňové přiznání tomu, komu tato povinnost vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem, nebo tomu, koho správce daně vyzve.

Ke splnění této povinnosti vyzval např. jeden správce daně do srpna 2001 celkem 105 daňových subjektů.

Kontrolou uplatňování tohoto ustanovení bylo u správců daně zjištěno, že je podávání daňových přiznání sledováno častěji především u daňových subjektů podléhajících dani silniční (např. autodoprava, taxislužba, hromadná přeprava osob) a u daňových subjektů, u nichž se vznik daňové povinnosti dá předpokládat (právnícké osoby zaregistrované k dani silniční, střední a větší podnikatelské subjekty a dále daňové subjekty provozující např. lékařskou nebo advokátní praxi).

Na základě chybné metodiky vyzýval správce daně daňové subjekty – právnícké osoby – k předložení daňového přiznání k dani silniční podle ustanovení zákona o správě daní, které však řeší následky nepodání daňového přiznání v případě nesplnění povinností sta-

novené výzvou k jeho podání. Toto procesní pochybení způsobuje správci daně komplikace v případném soudním řízení. K zastavení vydávání procesně vadných rozhodnutí k předkládání daňových příznání došlo ve druhé polovině roku 2001.

2. Zákonem o dani z nemovitostí a zákonem o dani silniční jsou stanoveny lhůty pro podání daňového příznání. Kontrolní akce potvrdila přetrvávající stav v opožděně podávaných daňových příznáních, o čemž svědčí údaje uvedené v tabulce č. 4 a tabulce č. 5.

Tabulka č. 4

Daň z nemovitostí						
	Daňová příznání podaná ve lhůtě			Daňová příznání podaná po lhůtě		
Rok	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Počet	32 207	28 002	25 504	3 650	2 693	2 511

Tabulka č. 5

Daň silniční						
	Daňová příznání podaná ve lhůtě			Daňová příznání podaná po lhůtě		
Rok	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Počet	35 303	37 078	38 037	3 959	4 147	2 676

Rozdíly mezi počtem registrovaných poplatníků k dani silniční a počtem podaných daňových příznání k této dani neodrážejí přesně počet registrovaných poplatníků, neboť v registru poplatníků silniční daně jsou zahrnuti např.:

- poplatníci, na něž byl prohlášen konkurz (v průběhu konkurzu nejsou povinni podávat příznání k dani silniční),
- poplatníci, kteří již nejsou držiteli vozidel, ale nesplnili povinnost zrušit registraci k dani silniční,
- potenciální poplatníci předčasně se registrující, kteří dosud nejsou držiteli vozidel a mnohdy se ani nestanou poplatníky,
- poplatníci, kteří chybně směřují platbu jiné daně na účet silniční daně a tím dochází k aktivování osobního daňového účtu na dani silniční bez podání daňového příznání,
- poplatníci, u nichž byla v průběhu řízení zjištěna místní příslušnost k jinému správci daně, kterému je příznání k dani v souladu se zákonem o správě daní postoupeno.

U daně z nemovitostí mnohdy podává každý spoluvlastník nemovitosti příznání k dani, ačkoliv je podle příslušného ustanovení zákona o dani z nemovitostí považován za poplatníka jejich společný zástupce, který je oprávněn platně podat za všechny spoluvlastníky jedno daňové příznání.

3. Podle zákona o správě daní zahájí správce daně vytýkáci řízení, vzniknou-li u něho pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového příznání nebo dodatečného daňového příznání, dokladů předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil nebo opravil a nejasnosti vysvětlil.

Po ukončeném vytýkáci řízení vedeném jedním správcem daně např. v roce 1998 se 109 poplatníky a

v roce 1999 s 86 poplatníky byla těmto poplatníkům dodatečně vyměřena daň silniční ve výši 74 185 Kč, resp. 102 336 Kč.

V jednotlivých případech bylo při kontrolách např. zjištěno:

- poplatník uplatnil v daňovém příznání k dani z nemovitostí na rok 1998 osvobození od daně ze staveb na dobu pěti let z titulu změny systému vytápění. Správce daně přiznal poplatníkovi osvobození od daně v plné výši, přestože z údajů, které měl k dispozici, bylo zřejmé, že přestavba související se změnou systému se týkala pouze části stavby;
- poplatník uplatnil v daňovém příznání k dani z nemovitostí na rok 1993 osvobození od daně ze staveb u novostavby obytného domu; osvobození skončilo k 31. 12. 1995. Po skončení osvobození poplatník nesplnil povinnost uloženou zákonem o dani z nemovitostí a nepřiznal daň;
- správce daně akceptoval podaná, nesprávně vyplněná dílčí daňová příznání bez toho, že by vyzval poplatníky k odstranění těchto vad;
- správce daně vyměřil daň nižší, než jakou uvedl poplatník v daňovém příznání, neboť při vyměřování nezapočítal daňovou povinnost, kterou poplatník uvedl v další části obsáhlého daňového příznání;
- podle zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí se daň vybírá i z nabytí movitého majetku, který je darován z ciziny nabyvateli do tuzemska; správce daně nesprávně posoudil charakter movitého majetku a daň darovací vůbec nevyměřil;
- správce daně pochybil, když tělovýchovné jednotě přiznal osvobození od daně darovací podle zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (od daně darovací jsou osvobozena mj. bezúplatná nabytí majetku právníckými osobami zřízenými k zabezpečování tělovýchovných akcí a majících sídlo v České republice, jestliže jsou určena na financování zařízení a humanitárních akcí v oblasti

- tělovýchovy, sportu), přestože z předložených sponzorských smluv jednoznačně vyplývalo, že peněžní prostředky byly poskytnuty jako protihodnota za reklamu;
- správce daně postupoval chybně, když vyměřil nulovou daň poplatníkovi, který nabyl peněžní prostředky od nadace a nadačního fondu, aniž by zkoumal, zda byly poskytnuty v souladu s účelem a podmínkami stanovenými v nadační listině a ve statutu;

- správce daně pochybil obdobně, když nevyměřil daň darovací u poplatníka (nadace), který nabyl majetek, ale zavázal se k vystavení reklam darujícího ve svých prostorách po dobu dvou let.

Placení daní

Následující přehledy (tabulky č. 6 – 10) dokumentují předpis, inkaso, celkovou výši nedoplatků a výši nedoplatků vymožených ke dni 31. 12. příslušného roku:

Tabulka č. 6

(v Kč)

Daň z nemovitostí	1998	1999	2000
Předpis daně	256 645 077	271 066 303	265 982 966
Inkaso daně	249 371 849	259 592 850	266 864 206
Nedoplatky daně	50 416 700	64 032 200	53 540 300
Nedoplatky daně vymožené			3 607 400

Tabulka č. 7

(v Kč)

Daň silniční	1998	1999	2000
Předpis daně	318 724 879	395 369 141	406 826 817
Inkaso daně	322 234 925	397 142 308	413 943 850
Nedoplatky daně	28 860 000	35 090 900	45 839 500
Nedoplatky daně vymožené			3 617 600

Tabulka č. 8

(v Kč)

Daň dědická	1998	1999	2000
Předpis daně	6 250 395	7 837 357	8 045 111
Inkaso daně	6 076 417	7 831 610	7 433 102
Nedoplatky daně	13 867 512	18 247 305	21 493 336
Nedoplatky daně vymožené			14 630 000

Tabulka č. 9

(v Kč)

Daň darovací	1998	1999	2000
Předpis daně	157 692 163	18 561 598	25 040 913
Inkaso daně	16 895 347	18 238 759	25 020 973
Nedoplatky daně	748 359 511	755 256 353	754 363 358
Nedoplatky daně vymožené			4 563 463

Výši nedoplatků daně darovací ovlivňuje jeden poplatník, jemuž správce daně vyměřil daň darovací už v roce 1996 a ke dni 31. 12. 1999 představoval nedoplatek daně darovací, včetně zvýšení daně a penále, částku 723 894 817 Kč. U zbývajících 17 daňových dluž-

níků téhož správce daně představují nedoplatky této daně 8 576 Kč. Vzhledem k okolnostem případu může dojít k tomu, že daňová pohledávka, přihlášená správcem daně do konkurzního řízení, nebude uspokojena.

Tabulka č. 10

(v Kč)

Daň z převodu nemovitostí	1998	1999	2000
Předpis daně	420 080 279	391 118 876	482 592 026
Inkaso daně	372 858 331	406 009 884	431 340 861
Nedoplatky daně	196 881 067	208 263 535	284 792 601
Nedoplatky daně vymožené			35 702 017

Výši nedoplatků daně z převodu nemovitostí vykazovaných v roce 2000 výrazným způsobem ovlivňuje daňový nedoplatek jednoho daňového dlužníka ve výši 39 462 640 Kč. Až v průběhu kontrolní akce byl ručitel vyzván správcem daně k zaplacení daňového nedoplatku. Ručitel uhradil do konce měsíce října 2001 částku 30 mil. Kč, na zbývající částku daňového nedoplatku požádal o povolení splátek.

Ostatní zjištění

1. Podle zákona o správě daní se nedobytný nedoplatek, u něhož je dána možnost, že bude alespoň zčásti vymoženo, eviduje na podrozvahových účtech. Nedoplatky evidované na podrozvahových účtech je nutné exekučně zajistit a vymáhat, jakmile je k tomu dána možnost, nebo alespoň provést takový úkon, jímž se promlčení nedoplatku přerušuje.

Bylo zjištěno, že správci daně tuto povinnost neplní, tento druh nedoplatků neevidují na podrozvahových účtech, ale pouze na příslušných osobních daňových účtech, čímž se omezuje možnost účinně je vymáhat.

2. Podle zákona o správě daní sděluje správce daně daňovému dlužníkovi předpis penále daně platebním výměrem, přičemž o tomto předpisu může být vyrozuměn daňový dlužník kdykoliv, jestliže to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci, zpravidla do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději ale ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.

Byly zjištěny případy extrémně dlouhé doby od zaplacení daňového nedoplatku do doby vyměření daňového penále, např. na dani z nemovitostí u jednoho správce daně až 376 dnů, u dalšího až 640 dnů, jiný správce nevyměřoval penále od roku 1998.

3. Podle zákona o správě daní se přeplatek použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně, případně i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, jestliže o to tento správce daně požádá.

Bylo zjištěno, že správce daně nesprávně kvalifikoval nejasné platby na daň silniční jako přeplatky na této dani a rozhodnutí o přeplatku je převedl jinému místně příslušnému správci daně, aniž by tento správce o převod požádal.

4. V případech daňových příznání (dodatečných daňových příznání) podaných opožděně může správce daně podle zákona o správě daní zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud zákon o správě daní nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Zvýšení daně pro opožděné podání daňového příznání plně závisí na správním uvážení správce daně, a jak bylo při kontrole zjištěno, bylo využíváno výjimečně. Například jeden správce daně uplatnil zvýšení daně z nemovitostí ve zdaňovacích obdobích let 1998 až

2000 ve 118 případech, což z celkového počtu 4 080 pozdě podaných daňových příznání představovalo 2,9 %, u jiných správců daně činil v roce 2000 tento podíl od 0,8 do 25,2 %. V roce 1998 správce daně zvýšil vyměřenou daň např. jednomu poplatníkovi o 57 976 Kč; v roce 1999 se zvýšení uplatňovaná jednotlivými správci daně na dani z nemovitostí pohybovalo od 24 Kč do 1 123 Kč, v roce 2000 od 56 Kč do 2 119 Kč.

Zvýšení daně silniční bylo správci daně využíváno v rozpětí od 2 do 10 %. V roce 1998 bylo použito ve 103 případech (tj. 24 %), v roce 1999 v 88 případech (19 %) a v roce 2000 v 52 případech (15 %) z celkového počtu pozdě podaných daňových příznání k dani silniční.

5. Zákon o správě daní mj. stanovuje, že daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Dále pak zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí stanovuje, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající) a nabyvatel je v tomto případě ručitelem.

Zákon o správě daní tedy blíže neurčuje, kdy má být ručitel správcem daně k plnění platební povinnosti vyzván. Správci daně je tak umožněno, aby ručitele k plnění platební povinnosti vyzval i po několika letech po provedeném převodu, tedy v době, kdy nabyvatel (tj. zároveň ručitel) již prakticky nepředpokládá existenci možné povinnosti zaplatit daňový nedoplatek, vzniklý v důsledku poplatníkem (tj. prodávajícím) nesplněné platební povinnosti na dani z převodu nemovitostí. Tato skutečnost se pak negativně projevuje i v zaplacení daně ručitelem. Kontrolou bylo např. zjištěno, že správce daně vyzval ve dvou případech ručitele k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 456 905 Kč a 2 726 275 Kč – v prvním případě po více než dvou, ve druhém případě po více než pěti letech ode dne, kdy byl převod nemovitostí uskutečněn.

6. Při kontrole výkonu správy u daně silniční byla využita sestava systému ADIS, podávající přehled o duplicitním výskytu státních poznávacích značek v daňových příznáních – „Výpis vozidel na více DAP“. S výjimkou jednoho správce daně byla tato sestava zbývajících správců daně použita v průběhu kontrolní akce vůbec poprvé.

Porovnáním údajů této sestavy s daňovými příznáními vybraného vzorku poplatníků daně silniční bylo např. zjištěno, že

- vozidlo užívané ve stejném časovém období je uvedeno na dvou či více daňových příznáních různých daňových subjektů,
- daň příznaná za stejné časové období poplatníkem daně za vozidlo sloužící k podnikání je zároveň uhrazena zaměstnavatelem, přitom za použití vozidla jsou zaměstnanci vypláceny cestovní náhrady,

- pod stejnou státní poznávací značkou uvedli poplatníci vozidla odlišných technických parametrů a shodný údaj o období jejich používání,
- pod stejnou státní poznávací značkou uvedli poplatníci u vozidla užívaného v různých obdobích odlišné technické parametry s odlišnou sazbou daně,
- technické parametry vozidla uvedené v daňových příznáních jsou shodné, shodné je i časové období jeho užívání, přesto výše sazby daně je vykazována rozdílně.

Z kontrolovaného vzorku 109 daňových příznání podaných za 53 vozidel byly v roce 1999 zjištěny nedostatky u 29 daňových příznání; v roce 2000 z 68 daňových příznání podaných na 34 vozidla byly nedostatky zjištěny ve 20 daňových příznáních.

7. Daňová příznání jsou ve většině případů podávána na formulářích vydaných Ministerstvem financí. Pouze několik největších poplatníků využilo možnost podat příznání na technickém nosiči dat, jak to umožňuje zákon o dani silniční a jak je podpůrně uvedeno v informaci pro poplatníky daně silniční, vydané Ministerstvem financí.
8. Systém ADIS neumožňuje u daně z nemovitostí ověřit správnost některých údajů v daňových příznáních, neboť registr nemovitostí z katastrálního úřadu je neúplný, neobsahuje správná parcelní čísla a není úplně aktualizován.
9. Zákon o dani z nemovitostí stanoví, že stavebními pozemky se rozumějí nezastavěné pozemky určené k zastavění rozhodnutím o umístění stavby nebo stavebním povolením, pokud je sloučeno územní řízení se stavebním řízením; rozhodná je výměra pozemku, na který se rozhodnutí o umístění stavby nebo uvedené stavební povolení vztahuje. V pokynech k vyplnění příznání k dani z nemovitostí se dále uvádí, že pod tímto druhem pozemku bude pozemek zařazen až do doby, než na stavbu, pro niž je pozemek určen, bude vydáno kolaudační rozhodnutí nebo bude stavba užívána bez vydání kolaudačního rozhodnutí a kolaudačnímu rozhodnutí podléhá. V takovém případě bude již opět podle stavu k 1. lednu běžného zdaňovacího období za zbývající část pozemku, na které stavba nespočívá, placena daň z pozemků podle druhu pozemku tak, jak je zařazen v katastru nemovitostí.

V případě zdanění stavebních pozemků návaznost na katastr nemovitostí chybí, protože ten druh pozemku s označením „stavební“ neeviduje. Možnost zjištění takových pozemků ze strany správce daně je velmi ztížená, je zde odkázán především na údaje poplatníka.

10. Řádný výkon správy daní komplikuje Pokyn Ministerstva financí č. D-214, vydaný pro oblast uplatňování daně z nemovitostí u stavebních pozemků. V tomto pokynu jsou podrobněji rozvedeny podmínky zatřídění pozemku jako stavebního pro účely daně z nemovitostí. Nad rámec zákona je tu však zúžena výměra pozemku určeného k zastavění na jeho část, a to výkla-

dem, že „pokud stavební úřad vymezil pro stavbu plochu menší, než je celková výměra dotčeného pozemku, může být tato skutečnost při stanovení daně z nemovitostí zohledněna, jestliže výměra části pozemku, na níž bude stavba realizována, a umístění stavby na pozemku, jsou jednoznačně určeny ve výrokové části rozhodnutí“.

11. V zákoně o dani z nemovitostí je stanoveno, že dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně, včetně změny v osobě poplatníka, je poplatník povinen přiznat daň; v těchto případech lze daň přiznat rovnocenně buď podáním daňového příznání nebo podáním dílčího daňového příznání. Dílčí daňové příznání se podává na tiskopise vydaném Ministerstvem financí a poplatník v něm má uvádět jen nastalé změny a výpočet celkové daňové povinnosti.

Bylo zjištěno, že poplatníci dílčí daňová příznání nepoužívali správně, nebyly vyplněny zejména údaje o celkové daňové povinnosti, jako dílčí příznání byl označen formulář úplného příznání k dani z nemovitostí a vyplněn ve všech částech bez ohledu na skutečnost, že se jich změna netýkala. Existence dílčích příznání u daně z nemovitostí tak spíše komplikuje a znepráhledňuje daňovou správu.

12. V Pokynech k vyplnění příznání k dani z nemovitostí je uvedeno, že údaj za jeden druh pozemku, který se nachází v jednom katastrálním území pod větším počtem parcelních čísel, se nevyplňuje. Vyplní se pouze celková výměra tohoto druhu pozemku podléhající dani z nemovitostí. Pro potřeby správce daně však musí mít poplatník k dispozici soupis všech těchto parcel.

Nedostatkem uvedeného postupu je, že bez tohoto soupisu nemůže správce daně zjistit, zda byly zdaněny všechny pozemky v jeho místní příslušnosti evidované v katastru nemovitostí. Nejsou-li tyto údaje zadány v systému ADIS, značně se snižuje vypovídací schopnost sestavy parcel, na které nebylo podáno daňové příznání. Ke zlepšení správy daně z nemovitostí by se proto měl tento soupis stát povinnou přílohou příznání k dani z nemovitostí.

13. Podle zákona o správě daní se příslušenstvím daně rozumí mj. penále a zvýšení daně; a daňový dlužník je v prodlení, nezaplátí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. V textu platebních výměrů na daň z nemovitostí se uvádí, že daňovým nedoplatkem je též toto zvýšení daně. V případě zvýšení daně stanoveného v platebním výměru se v okamžiku vydání platebního výměru nemůže jednat o splatnou částku daně, neboť v platebním výměru nebyla stanovena lhůta její splatnosti a nelze rovněž použít ustanovení zákona o správě daní, podle něhož příslušenství, mezi které patří i zvýšení daně, sleduje osud daně. Z uvedených důvodů se na daný případ nemůže vztahovat ustanovení zákona o správě daní, podle něhož „daňový dlužník je v prodlení, nezaplátí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti“.

14. K systému ADIS-REN – Evidence listin – Časový přehled změn vlastníků na listu vlastnictví:

Údaje z katastru nemovitostí v uvedené evidenci ADIS zachycují pouze datum provedení změny v evidenci nemovitostí, ale již nepodávají informaci o datu, ke kterému vznikly právní účinky vkladu, což je důležité pro zjištění poplatníka daně z nemovitostí v určitém zdaňovacím období. Byl zjištěn případ, kdy změna v evidenci nemovitostí byla podle doložky na notářském zápisu provedena dne 13. 4. 2001 s tím, že právní účinky vkladu vznikly dne 17. 5. 2000 (den sepsání notářského zápisu o uzavření darovací smlouvy na nemovitost). Ještě v době provádění kontroly dne 14. 9. 2001 byla darovaná nemovitost v ADIS-REN evidována jako majetek dárce.

Vyhodnocení

Kontrolní akce ukázala, že správa daní uplatňovaných jednorázově – daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí – je v praxi stejně náročná jako správa jiných daní. Předpoklad jednoduchosti správy jednorázově uplatňovaných daní, daný ustanovením zákona o správě daní, je už překonán a je nutné uvažovat o nové právní úpravě v oblasti evidence daní.

Správa daní je už nemyslitelná bez podpory, kterou jí poskytuje systém ADIS. Jak ukázaly kontroly plnění povinností správců daně, nejsou vždy jeho současné možnosti plně využívány.

Systém ADIS nedostatečně akceptuje odlišnosti majetkových daní od daní ostatních – v případě nemovitostí je pro místní příslušnost správce daně rozhodující umístění nemovitosti, u jiných daní se odvozuje od místa bydliště poplatníka, případně jeho sídla. Tato skutečnost komplikuje komunikaci mezi jednotlivými správci daně. Je-li doba od podání daňového přiznání do doby vyměření daně z nemovitostí neúměrně dlouhá, dochází v mnoha případech ke změně adresy sídla nebo bydliště poplatníka. Tím se značně ztěžuje výkon správy této daně.

Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí osvobozuje od daně darovací bezúplatné převody bytů a nebytových prostorů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví členů, čímž vzniká povinnost podat daňové přiznání; současně však stanoví, že tyto převody nejsou předmětem daně a povinnost podat daňové přiznání tak nevzniká. Přesto jsou poplatníci vyzýváni podávat místně příslušnému správci daně daňová přiznání, v nichž uplatňují osvobození od této daně.

Porovnáním postupů správců daně byly zjištěny značné rozdíly mezi dobou uplynulou od podání daňového přiznání do doby vyměření daně. U některých správců daně ji lze počítat nejen na měsíce, ale i na několik let. To se negativně projevuje v placení daně, především u daně z převodu nemovitostí, neboť období, kdy je reálné tuto daň vybrat, je většinou období následující bezprostředně po prodeji nemovitosti, tj. v době, kdy má poplatník k dispozici finanční prostředky získané jejím prodejem. Tento problém by vyřešila legislativní úprava zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí spočívající v zavedení splatnosti daně z převodu nemovitostí ve lhůtě pro podání daňového přiznání k této dani.

Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ukládá správci daně vždy sdělovat výsledek vyměření platebním výměrem, tedy i v případě daně vyměřené ve výši nula. Výkon správy uvedených daní by zjednodušilo vypuštění tohoto speciálního ustanovení a aplikace ustanovení zákona o správě daní, podle něhož nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek tohoto vyměření v případech, kdy se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání.

Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí neukládá katastrálním úřadům, celním orgánům a Středisku cenných papírů lhůty pro plnění jejich povinností vůči správci daně. Ke zlepšení výkonu správy uvedených daní by nesporně přispěla legislativní úprava stanovující plnění těchto povinností bez zbytečného odkladu.

Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí osvobozuje od daně dědické a daně darovací bezúplatná nabytí majetku určená na financování zařízení a humanitárních akcí v oblasti kultury, školství, vědy a vzdělání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, tělovýchovy, sportu, výchovy, ochrany dětí a mládeže, požární ochrany, pokud je majetek nabyt právníckými osobami, které byly zřízeny k zabezpečování těchto činností a které mají sídlo na území České republiky, dále nabytí majetku státem registrovanými církvemi a náboženskými společnostmi, obecně prospěšnými společnostmi, politickými stranami a politickými hnutími určená na jejich činnost, nabytí majetku nadacemi nebo nadačními fondy, jakož i nabytí majetku poskytnutého nadacemi nebo nadačními fondy v souladu s účelem a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu. Správce daně nemá podle současné právní úpravy možnost zjistit skutečné nakládání s tímto nabytým majetkem, a tím i možnost ověřit splnění podmínek pro uplatňované osvobození od těchto daní.