

**04/39****Plnění daňových povinností vztahujících se k nemovitostem  
vydaným Pozemkovým fondem České republiky**

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2004 pod číslem 04/39. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ MVDr. Rudolf Němeček.

Cílem kontrolní akce bylo prověřit, zda nedochází ke krácení výnosů daní.

Kontrolovaným obdobím byly roky 1993 až 2004, v případě věcných souvislostí i období následující.

Kontrolu provedly v období od září 2004 do února 2005 skupiny kontrolujících NKÚ z územních odborů jižní Čechy, střední Čechy, severozápadní Čechy, severovýchodní Čechy, západní Čechy a jižní Morava.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo financí (dále jen „MF“);

Pozemkový fond České republiky (dále jen „PF ČR“);

Katastrální úřad pro hlavní město Prahu se sídlem v Praze, Katastrální úřad pro Jihočeský kraj se sídlem v Českých Budějovicích, Katastrální úřad pro Jihomoravský kraj se sídlem v Brně, Katastrální úřad pro Královéhradecký kraj se sídlem v Hradci Králové, Katastrální úřad pro Liberecký kraj se sídlem v Liberci, Katastrální úřad pro Pardubický kraj se sídlem v Pardubicích, Katastrální úřad pro Plzeňský kraj se sídlem v Plzni, Katastrální úřad pro Středočeský kraj se sídlem v Praze, Katastrální úřad pro Ústecký kraj se sídlem v Ústí nad Labem, Katastrální úřad pro Vysočinu se sídlem v Jihlavě;

Finanční úřad v Boru, Finanční úřad v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi, Finanční úřad Brno-venkov, Finanční úřad v Broumově, Finanční úřad v České Lípě; Finanční úřad v Českém Krumlově, Finanční úřad v Českých Budějovicích, Finanční úřad v Děčíně, Finanční úřad v Hradci Králové, Finanční úřad v Jablonci nad Nisou, Finanční úřad v Jihlavě, Finanční úřad v Klatovech, Finanční úřad v Liberci, Finanční úřad v Litoměřicích, Finanční úřad v Litomyšli, Finanční úřad v Mělníce, Finanční úřad v Moravských Budějovicích, Finanční úřad v Náchodě, Finanční úřad v Nymburku, Finanční úřad v Písku, Finanční úřad Plzeň-sever, Finanční úřad pro Prahu 5, Finanční úřad pro Prahu 6, Finanční úřad v Přelouči, Finanční úřad v Příbrami, Finanční úřad ve Strakonici, Finanční úřad ve Stříbře, Finanční úřad v Táboře, Finanční úřad v Ústí nad Labem, Finanční úřad v Žamberku.

Námítky proti kontrolním protokolům podaly Finanční úřad v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi, Finanční úřad Brno-venkov, Finanční úřad v Českém Krumlově, Finanční úřad v Jihlavě, Finanční úřad v Liberci, Finanční úřad v Mělníce, Finanční úřad v Moravských Budějovicích a Finanční úřad v Nymburku a byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách.

Odvolání proti rozhodnutí o námitkách podané Finančním úřadem v Liberci bylo vypořádáno usnesením senátu NKÚ o odvolání.

S e n á t NKÚ (ve složení: MVDr. Rudolf Němeček – předseda, JUDr. Eliška Kadaňová, Mgr. Zdeňka Profeldová, Ing. Jan Vedral, Ing. Ladislav Zeman – členové) na svém zasedání dne 27. dubna 2005

s c h v á l i l usnesením č. 04/39/29

k o n t r o l n í z á v ě r v tomto znění:

## I. Úvod

Zákonem č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, byly v roce 1991 zahájeny restituční zemědělského majetku. Osobám, které zákon č. 229/1991 Sb. označuje v ustanovení § 4 za „oprávněnou osobu“, je přiznáno právo na obnovu původního vlastnictví k pozemkům, a to za předpokladu, že jim byla způsobena újma postupem definovaným v ustanovení § 6 tohoto zákona. V případě, že oprávněné osobě nelze vydat pro některou ze zákonem stanovených překážek původní pozemek, jsou jí z vlastnictví státu převedeny PF ČR jiné pozemky dle § 11 odst. 2 tohoto zákona.

V daňových předpisech byla zohledněna skutečnost, že se jedná o navrácení majetku osobám, jimž v minulosti byla způsobena majetková křivda. Například podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou příjmy z prodeje nemovitostí nebo movitých věcí vydaných podle zákona č. 229/1991 Sb. od daně z příjmů osvobozeny. Kontrole bylo podrobeno plnění daňových povinností osobami, na něž oprávněné osoby právo na vydání pozemků převedly (postupníci). Postupníci nemohou uplatňovat uvedené osvobození od daně na příjmy z prodeje pozemků z důvodů, že nemají status oprávněné osoby ve smyslu § 4 zákona č. 229/1991 Sb., nebyla jim v minulosti způsobena majetková křivda způsobem definovaným v ustanovení § 6 tohoto zákona a ani nezískali postavení oprávněné osoby postoupením pohledávky ve smyslu § 33a tohoto zákona, neboť toto ustanovení se na bezúplatné převody jiných pozemků nevztahuje.

Postupníci sice získali pozemky od PF ČR smlouvami označenými jako uzavřené podle § 11 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb., ale jejich právní postavení se tímto zákonem neřídí. Své nároky vůči PF ČR uplatňovali na základě jiného právního titulu – z titulu postoupení pohledávky ve smyslu občanského zákoníku. Proto příjmy z následného prodeje pozemků získaných od PF ČR nejsou v případě postupníků považovány za příjmy z prodeje nemovitostí nebo movitých věcí vydaných podle zákona č. 229/1991 Sb. a osvobození od daně z příjmů ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb. se na ně nevztahuje.

MF již od roku 1996 zaujímal k možnosti uplatnění osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb. stanoviska, že na postupníky se tento titul osvobození nevztahuje. Obdobný názor judikoval Ústavní soud (například usneseními sp. zn.: I. ÚS 406/2000 a sp. zn.: IV. ÚS 60/01) a Nejvyšší správní soud (usnesením č. SJS 259/2004 3 Afs 8/2003-53) v rozhodnutích v konkrétních případech.

PF ČR bezúplatně převáděl pozemky z vlastnictví státu do vlastnictví postupníků s odkazem na ustanovení § 11 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb. již od roku 1993. Tato skutečnost byla zjištěna kontrolními akcemi NKÚ v předchozích letech (kontrolní závěry z kontrolních akcí č. 99/07 – Hospodaření Pozemkového fondu České republiky s majetkem státu [zveřejněn ve Věstníku NKÚ č. 2/2000], a č. 02/14 – Nemovitý majetek státu ve správě Pozemkového fondu České republiky [zveřejněn ve Věstníku NKÚ č. 3/2003]). Na základě těchto zjištění se NKÚ zaměřil v rámci této kontrolní akce na plnění povinností postupníků, které jim ukládá zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a zákon č. 586/1992 Sb.

Údaje o bezúplatně převedených pozemcích včetně identifikace vydaných pozemků si NKÚ vyžádal od PF ČR. PF ČR vedle povinné účetní evidence zavedl v rámci informačního systému operativní evidenci. Struktura dat operativní evidence však není právními předpisy stanovena. Na počátku kontroly neměl PF ČR k dispozici tyto údaje v elektronické podobě, neboť operativní evidence neobsahovala údaje identifikující jak převáděné pozemky, tak provedení vkladů vlastnických práv do katastru nemovitostí. PF ČR v průběhu kontroly doplnil identifikaci vydaných parcel do operativní evidence informačního systému. Vzhledem k časové a administrativní náročnosti doplnil tyto údaje v rámci vybraných 34 územních pracovišť PF ČR, a to pouze z let 1998 až 2004.

Z údajů, které PF ČR předal NKÚ, bylo z hlediska územní působnosti finančních úřadů (dále jen „FÚ“) vybráno 13 441 pozemků. Po vyřazení některých z nich z důvodu, že se jednalo

o převod do vlastnictví oprávněných osob, a nikoliv postupníků, byly vybrané pozemky dále porovnávány v součinnosti s příslušnými katastrálními úřady s údaji v katastru nemovitostí.

Poznámka: Jednotlivá ustanovení právních předpisů jsou uváděna ve znění platném pro příslušné kontrolované období.

## II. Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí upravuje zákon č. 338/1992 Sb., který zahrnuje daň z pozemků a daň ze staveb. Předmětem kontroly bylo plnění povinnosti k dani z pozemků.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb. „*Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí*“ vyjma pozemků, jejichž výčet obsahuje ustanovení § 2 odst. 2 tohoto zákona.

Zákon, ve znění platném pro zdaňovací období 1994 až 2004, za poplatníka daně označuje vlastníka pozemku s výjimkou případů, kdy za poplatníka označuje

- nájemce v případě pronajatých pozemků, jejichž původní vlastnické hranice v terénu neexistují, protože byly sloučeny do pozemků s hranicemi v terénu reálně existujícími, nebo jde o pozemky spravované PF ČR nebo Správou státních hmotných rezerv, dále pozemků převedených podle zvláštního právního předpisu na Fond národního majetku ČR;
- uživatele v případě pozemků, jejichž vlastník není znám nebo jejichž hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené.

Poplatník dle ustanovení § 13a odst. 1 tohoto zákona je povinen podat daňové přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období, vyjma případů, kdy poplatník daňové přiznání podal v některém z předchozích zdaňovacích období a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně. Pokud tak v předchozích letech učinil, pak se daň vyměří ve výši poslední známé daňové povinnosti a za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí poplatníkovi se považuje 31. leden zdaňovacího období.

Dojde-li však ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně nebo ke změně v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat; a to buď podáním daňového přiznání nebo podáním dílčího daňového přiznání.

Ke kontrole bylo vybráno 3 757 pozemků, které byly s odkazem na § 11 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb. PF ČR bezúplatně převedeny do vlastnictví, případně spoluvlastnictví postupníků. Nedostatky byly zjištěny u 472 pozemků z celkem kontrolovaných, tzn. u 12,6 % pozemků, v následujícím členění:

- poplatníci do zahájení kontroly NKÚ nepřiznali ke zdanění 178 pozemků (tj. 4,7 % z kontrolovaných pozemků) v souhrnné výměře 1005246 m<sup>2</sup> (tabulka č. 1), z toho některé nebyly přiznány i za více zdaňovacích období;
- poplatníci nepřiznali v zákonném termínu pro podání daňových přiznání 78 pozemků (tj. 2,1 % z kontrolovaných pozemků) v souhrnné výměře 344325 m<sup>2</sup> (tabulka č. 1), z toho ve 34 případech přiznali pozemek ke zdanění až po uplynutí jednoho až dvou zdaňovacích období, kdy poprvé poplatníkům vznikla povinnost pozemky ke zdanění přiznat;
- nebylo možno jednoznačně určit u 216 pozemků (tj. 5,7 % z kontrolovaných pozemků), zda byly přiznány ke zdanění (tabulka č. 1). V řadě případů byla nemožnost určení, zda byl pozemek zdaněn či nikoliv, způsobena absencí parcelních čísel v daňových přiznáních vlastníka, popřípadě nájemce. Dle pokynů k vyplnění daňových přiznání k dani z nemovitostí účinných pro zdaňovací období 1993 až 2004, které MF vydává pro jednotlivá zdaňovací období, měli někteří poplatníci možnost do konce zdaňovacího období 2004 neuvádět parcelní čísla pozemků. Jednalo se o poplatníky přiznávající více než 15 parcelních čísel pozemku jednoho druhu v jednom katastrálním území, uváděném na řádku 14 a 15 daňového přiznání.

V těchto případech poplatník mohl (na místo vyplnění parcelních čísel do daňového přiznání) zpracovat soupis parcel, který si ponechal pro případ daňové kontroly u sebe. Tato výjimka z hlediska identifikace zdaňovaných pozemků nebyla stanovena zákonem č. 338/1992 Sb. MF ve sdělení uvedlo, že k ní přistoupilo již v roce 1993 s ohledem na stav evidence pozemků v katastru nemovitostí a s ohledem na skutečnost, že daňové subjekty (velké zemědělské podniky, družstva) hospodařily na pozemcích sloučených do velkých celků. „*Soupisy obdělávaných pozemků, které měla družstva k dispozici, obsahovaly velké množství starých parcelních čísel, která nekorespondovala s údaji katastru. Pozemky byly postupně vydávány vlastníkům, probíhaly pozemkové úpravy a obnova katastrálního operátu. S ohledem na tyto skutečnosti nebylo prakticky možno provádět rutinní kontrolu údajů v daňových přiznáních porovnáním se soubory popisných informací katastru. V případech pochybností o údajích v daňovém přiznání byly od družstev vyžádány soupisy obhospodařovaných pozemků a tyto byly ověřovány s použitím katastrálních map.*“

„Pokyny k vyplnění přiznání k dani z nemovitostí od roku 2005“ stanoví, že poplatník musí v daňovém přiznání uvést všechna parcelní čísla, na kterých se označený druh pozemku v katastrálním území nachází a pod kterým je druh pozemku veden v současném právně závazném katastru nemovitostí.

Tabulka č. 1 – Přehled zjištěných nedostatků

Kontrolované FÚ	Pozemky nepřiznané ke zdanění		Pozemky pozdě přiznané ke zdanění		Pozemky, u nichž nelze jednoznačně určit přiznání ke zdanění	
	počet	výměra (v m <sup>2</sup> )	počet	výměra (v m <sup>2</sup> )	počet	výměra (v m <sup>2</sup> )
FÚ Brno-venkov					5	18705
FÚ v Broumově	10	16428	1	1869		
FÚ v České Lípě	4	2232	2	21937		
FÚ v Českém Krumlově	1	277			10	49998
FÚ v Českých Budějovicích	5	105102	4	85441	8	42521
FÚ v Děčíně			3	7012		
FÚ v Hradci Králové	1	4081	1	4747		
FÚ v Jablonci nad Nisou	21	66030	8	19147		
FÚ v Jihlavě	4	23673			3	82961
FÚ v Klatovech	32	431020				
FÚ v Liberci			2	5528	2	23608
FÚ v Litoměřicích			3	8284		
FÚ v Litomyšli	1	7000			11	103086
FÚ v Mělníce	7	44732				
FÚ v Moravských Budějovicích	15	47727	2	28950	22	3642
FÚ v Náchodě	1	1174	1	625		
FÚ v Nymburku	7	77523				
FÚ v Písku	16	53687				
FÚ Plzeň-sever					124	nezjištěno
FÚ pro Prahu 6			1	24099		
FÚ v Přelouči	4	29142	5	5090	26	31448
FÚ v Příbrami	37	73237	12	417	5	13977
FÚ ve Strakoncích	4	10930				
FÚ v Táboře	3	1510	2	423		
FÚ v Žamberku	5	9741	31	130756		
<b>Celkem</b>	<b>178</b>	<b>1005246</b>	<b>78</b>	<b>344325</b>	<b>216</b>	<b>369946<sup>*)</sup></b>

Poznámka: <sup>\*)</sup> Bez výměry k 124 pozemkům.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, opravňuje správce daně činit opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Při kontrole plnění povinností poplatníků ve vztahu k vybraným pozemkům bylo zjištěno, že správci daně z nemovitostí nevyužívali procesních práv, zejména

- nezahájili daňové řízení z vlastního podnětu vždy, jakmile byly splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky ve smyslu ustanovení § 2 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. Na FÚ bylo zjištěno, že se tak stalo v případě 117 pozemků v souhrnné výměře 900422 m<sup>2</sup>, z nichž
  - u 108 pozemků v souhrnné výměře 879935 m<sup>2</sup> správci daně nezahájili daňové řízení do zahájení kontroly, přestože byly splněny zákonné podmínky pro zahájení daňového řízení z vlastního podnětu. Nedostatky byly zjištěny u správců daně: FÚ v Broumově, FÚ v Českých Budějovicích, FÚ v Hradci Králové, FÚ v Jablonci nad Nisou, FÚ v Jihlavě, FÚ v Klatovech, FÚ v Liberci, FÚ v Mělníce, FÚ v Moravských Budějovicích, FÚ v Náchodě, FÚ v Nymburku, FÚ v Přelouči, FÚ ve Strakoniciích a FÚ v Táboře. V důsledku nezahájení daňového řízení došlo k zániku práva na vyměření daně, a to za zdaňovací období 1999 u devíti pozemků, za období 2000 u 15 pozemků a za období 2001 u 15 pozemků;
  - u devíti pozemků v souhrnné výměře 20487 m<sup>2</sup> správci daně zahájili daňové řízení po 12 až 36 měsících od uplynutí lhůty, kdy poplatníkovi poprvé vznikla povinnost pozemek ke zdanění přiznat. Nedostatky byly zjištěny u správců daně: FÚ v Broumově, FÚ v Českých Budějovicích a FÚ v Táboře;
- nevyhledali u 63 pozemků v souhrnné výměře 216314 m<sup>2</sup> daňové subjekty ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., z nichž u 38 pozemků došlo k zániku práva na vyměření daně. Nedostatky byly zjištěny u správců daně: FÚ v Broumově, FÚ v České Lípě, FÚ v Hradci Králové, FÚ v Jablonci nad Nisou, FÚ v Klatovech, FÚ v Moravských Budějovicích, FÚ v Písku, FÚ v Přelouči, FÚ v Příbrami a FÚ v Žamberku;
- nevyužili v případě pozdního podání daňového přiznání k 22 pozemkům možnost uložení sankce ve smyslu ustanovení § 68 zákona č. 337/1992 Sb.

Výnos daně z nemovitostí včetně příslušenství tvoří příjem rozpočtu obce. Obce se musí spoléhat na to, že správce daně ze všech zdanitelných nemovitostí v jejich územním obvodu řádně a včas daň vybere. Při zániku práva na vyměření daně přichází obec o část příjmů.

### III. Daň z převodu nemovitostí

Daň z převodu nemovitostí upravuje zákon č. 357/1992 Sb. a jejím předmětem je mj. uplatný převod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví.

Daňové přiznání podává prodávající (převodce) na předepsaném tiskopise místně příslušnému FÚ, v jehož územní působnosti se nemovitost nachází. Do konce zdaňovacího období 2003 byla stanovena povinnost podat daňové přiznání ve lhůtě do 30 dnů ode dne, kdy byla poplatníkovi doručena smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí. Od 1. 1. 2004 byla lhůta pro podání daňového přiznání prodloužena na dobu nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl vklad zapsán nebo v němž byla doručena listina osvědčující vlastnické vztahy.

Do konce zdaňovacího období 2003 byl poplatník povinen zaplatit daň nejpozději do 30 dnů ode dne, v němž byl poplatníkovi doručen platební výměr o vyměření daně. S účinností od 1. 1. 2004 došlo ke změně stanovení splatnosti daně s tím, že splatnost daně není již přímo odvislá od učinění úkonu správce daně. Daň z převodu nemovitostí je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, a pokud se daň uvedená v daňovém přiznání neodchyluje od daně vyměřené, nemusí správce daně poplatníkovi výsledek vyměření sdělovat. Za den vyměření daně z převodu nemovitostí a současně za den doručení tohoto rozhodnutí poplatníkovi se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, a bylo-li daňové přiznání podáno opožděně, pak den, kdy přiznání došlo správci daně.

Ke kontrole na FÚ bylo vybráno 1 031 převodů pozemků, které poplatník před převodem získal jako postupník od PF ČR (s odkazem na § 11 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb.) do vlastnictví, případně spoluvlastnictví. Nedostatky byly zjištěny u převodů 155 pozemků, případně jejich částí v souhrnné výměře 968400 m<sup>2</sup>, tj. u 15 % převodů z kontrolovaných, a to v následujícím členění:

- poplatníci do zahájení kontroly NKÚ nepřiznali ke zdanění úplatné převody 28 pozemků, případně jejich částí, tj. 2,7 % z kontrolovaných převodů (tabulka č. 2);
- poplatníci nepodali daňová přiznání v zákonném termínu v případě úplatných převodů 127 pozemků, případně jejich částí, tj. u 12,3 % z kontrolovaných převodů (tabulka č. 2). Z toho v 18 případech byla prodleva v podání daňového přiznání delší než jeden rok od uplynutí zákonné lhůty pro podání daňového přiznání.

Tabulka č. 2 – Přehled zjištěných nedostatků

Kontrolované FÚ	Převody nepřiznány ke zdanění		Převody nepřiznány v zákonné lhůtě ke zdanění	
	počet	výměra (v m <sup>2</sup> )	počet	výměra (v m <sup>2</sup> )
FÚ v Brandýse nad Labem- -Staré Boleslavi			1	1095
FÚ Brno-venkov			3	20233
FÚ v Broumově			2	302
FÚ v České Lípě	3	1491	6	3663
FÚ v Děčíně	3	3982		
FÚ v Jablonci nad Nisou	1	12748		
FÚ v Jihlavě	1	540	1	1198
FÚ v Klatovech			19	521032
FÚ v Liberci			13	78284
FÚ v Mělníce	1	24313	17	8583
FÚ v Nymburku			1	17437
FÚ v Písku			4	1392
FÚ Plzeň-sever	13	12956	2	4149
FÚ pro Prahu 6			1	16328
FÚ v Přelouči			2	31702
FÚ v Příbrami	4	15349	43	23085
FÚ ve Stříbře	2	20844	6	59602
FÚ v Ústí nad Labem			2	621
FÚ v Žamberku			4	87471
<b>Celkem</b>	<b>28</b>	<b>92223</b>	<b>127</b>	<b>876177</b>

Při kontrole bylo současně zjištěno, že správci daně z převodu nemovitostí nevyužívali všech procesních práv, zejména

- nezahájili daňové řízení z vlastního podnětu vždy, jakmile byly splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky ve smyslu ustanovení § 2 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. Na FÚ bylo zjištěno, že se tak stalo v případě převodů 41 pozemků, případně jejich částí v souhrnné výměře 210120 m<sup>2</sup>, z toho v jednom případě nelze v důsledku zániku práva na vyměření daně doměřit. Nedostatky byly zjištěny u správců daně: FÚ Brno-venkov, FÚ v Broumově, FÚ v České Lípě, FÚ v Jablonci nad Nisou, FÚ v Jihlavě, FÚ v Klatovech, FÚ v Liberci, FÚ v Mělníce, FÚ Plzeň-sever a FÚ ve Stříbře. Katastrální úřady včas informovaly správce daně o změně vlastnictví;
- nevyužili v případě pozdního podání daňového přiznání k 56 převodům pozemků možnost uložení sankce ve smyslu ustanovení § 68 zákona č. 337/1992 Sb.

Dále bylo zjištěno, že správce daně v jednom případě v rozporu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. nejednal v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy a nechránil zájmy státu, neboť v rozporu s ustanovením § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. v případě převodu spoluvlastnického podílu pěti kontrolovaných pozemků stanovil jako základ daně z převodu nemovitostí cenu sjednanou, která byla nižší než cena zjištěná soudním znalcem o 78 640 Kč. Jedná se o úplatný převod spadající do místní příslušnosti správce daně FÚ Plzeň-sever.

Výnos daně z převodu nemovitostí včetně příslušenství tvoří příjem státního rozpočtu.

#### IV. Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů upravuje zákon č. 586/1992 Sb., dle kterého se příjmem rozumí příjem peněžní i nepeněžní, dosažený i směnou.

Kontrola se zaměřila na daň z příjmů fyzických osob, jejímž předmětem jsou příjmy z převodu pozemků nebo spoluvlastnického podílu na nich, které příjemce převedl jinému do vlastnictví do pěti let od nabytí z vlastnictví státu a správy PF ČR. Jde především o ostatní příjmy podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., na které se nevztahuje osvobození dle § 4 tohoto zákona, zejména

- § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., neboť převod byl uskutečněn do pěti let od nabytí vlastnictví;
- § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., neboť šlo o postupníka, kterému nebyl vydán pozemek podle zákona č. 229/1991 Sb., i když se smlouva mezi PF ČR a postupníkem na tento zákon odkazuje.

Za zdaňovací období 1998 až 2003 byl povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob každý, jehož roční příjmy, jež jsou předmětem daně, přesáhly 10 000 Kč. Od 1. 1. 2004 platí, že daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 10 000 Kč, resp. 15 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu.

Daňové přiznání je poplatník povinen podat nejpozději do 31. března, resp. do 30. června roku následujícího po uplynutí ročního zdaňovacího období s tím, že v daňovém přiznání uvede veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, s výjimkou například příjmů od daně osvobozených.

Zákon č. 337/1992 Sb. v ustanovení § 4 odst. 7 ukládá správci daně z převodu nemovitostí povinnost sdělit správci daně z příjmů výsledky vyměření a případně další potřebné údaje. MF k aplikaci tohoto ustanovení zákona zavedlo již v roce 1993 tzv. hlášenky s tím, že od počátku roku 2003 probíhá přenos těchto informací elektronicky v rámci informačního systému ADIS. Hlášenky obsahují údaje z přiznání k dani z převodu nemovitostí a jsou adresovány místně příslušnému správci daně z příjmů.

Ke kontrole na FÚ bylo s ohledem na místní příslušnost kontrolovaných osob a cenu převáděných pozemků vybráno 353 pozemků, které poplatník před převodem získal jako postupník od PF ČR s odkazem na § 11 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb. do vlastnictví, případně spoluvlastnictví a do pěti let od jejich nabytí je převedl na jiného. Nedostatky byly zjištěny v případech příjmů z převodu 189 pozemků, případně jejich částí v souhrnné výměře 710355 m<sup>2</sup>. V těchto případech poplatníci nepřiznali ke zdanění

- příjmy v souhrnné výši 18 694 888 Kč z převodu 158 pozemků, případně jejich částí (tabulka č. 3), z toho v roce 1998 ve výši 111 928 Kč, v roce 1999 ve výši 1 297 884 Kč, v roce 2000 ve výši 2 917 108 Kč, v roce 2001 ve výši 1 890 395 Kč, v roce 2002 ve výši 3 767 338 Kč a v roce 2003 ve výši 8 710 235 Kč. Daň z těchto příjmů za zdaňovací období 1998 až 2000 nelze v důsledku zániku práva na vyměření daně vyměřit.

Na základě kontroly NKÚ dva poplatníci podali u místně příslušných správců daně FÚ v Mělníce a FÚ Plzeň-sever přiznání k dani z příjmů z 20 pozemků s tím, že daň za zdaňovací období 2000, 2001 a 2003 činí v souhrnu 873 868 Kč;

- příjmy z převodu dalších 31 pozemků o výměře 93095 m<sup>2</sup>, případně jejich částí, které poplatníci převáděli spolu s dalšími nemovitostmi (tyto příjmy nelze s ohledem na kumulaci sjednané ceny z převodních smluv vyčísřit). Nedostatky byly zjištěny u správců daně: FÚ v Boru, FÚ v Českém Krumlově, FÚ v Hradci Králové, FÚ v Jihlavě, FÚ Plzeň-sever, FÚ pro Prahu 5, FÚ v Příbrami, FÚ ve Stříbře a FÚ v Táboře.

Tabulka č. 3 – Přehled nepřiznaných příjmů z převodů pozemků

Kontrolované FÚ	Příjem (v Kč)	Počet pozemků	Výměra (v m <sup>2</sup> )
FÚ v České Lípě	184 128	14	10604
FÚ v Českém Krumlově	153 034	15	112276
FÚ v Českých Budějovicích	474 246	5	10126
FÚ v Děčíně	11 681	2	16996
FÚ v Jablonci nad Nisou	175 000	2	4521
FÚ v Jihlavě	6 527 400	11	39913
FÚ v Klatovech	1 177 280	1	15966
FÚ v Liberci	483 704	9	64735
FÚ v Litoměřicích	50 000	1	1232
FÚ v Mělníce	129 100	4	24419
FÚ v Nymburku	796 040	4	6074
FÚ v Písku	465 200	1	1163
FÚ Plzeň-sever	3 610 887	40	138455
FÚ pro Prahu 5	186 430	4	21840
FÚ pro Prahu 6	652 158	3	2605
FÚ v Přelouči	400 000	2	31702
FÚ v Příbrami	505 330	8	25840
FÚ ve Strakonících	55 340	2	2098
FÚ ve Stříbře	2 060 930	23	71714
FÚ v Táboře	27 000	4	1202
FÚ v Ústí nad Labem	570 000	3	13779
<b>Celkem</b>	<b>18 694 888</b>	<b>158</b>	<b>617260</b>

Při kontrole bylo současně zjištěno, že správci daně z příjmů nevyužívali všech procesních práv, zejména

- nezahájili daňové řízení z vlastního podnětu vždy, jakmile byly splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky ve smyslu § 2 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. Na FÚ bylo zjištěno, že se tak stalo v případě nepřiznaných příjmů z převodu 105 pozemků, případně jejich částí přesto, že zpravidla správci daně z převodu nemovitostí sdělili správci daně z příjmů informace o uskutečněných převodech ve formě hlášenky. Nedostatky byly zjištěny u správců daně: FÚ v Boru, FÚ v České Lípě, FÚ v Českém Krumlově, FÚ v Českých Budějovicích, FÚ v Hradci Králové, FÚ v Jablonci nad Nisou, FÚ v Jihlavě, FÚ v Klatovech, FÚ v Liberci, FÚ v Mělníce, FÚ v Nymburku, FÚ Plzeň-sever, FÚ v Písku, FÚ v Přelouči, FÚ ve Strakonících, FÚ ve Stříbře a FÚ v Táboře;
- nevyhledali v případech prodeje 55 pozemků, případně jejich částí daňové subjekty ve smyslu § 36 odst. 1 a 3 zákona č. 337/1992 Sb. Šlo o správce daně: FÚ Plzeň-sever a FÚ ve Stříbře.

Současně bylo zjištěno, že při posuzování příjmů, které postupníci získali v souvislosti s převodem pozemků, případně jejich částí

- nevzali správci daně v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu. Příjmy dosažené v rámci převodu 25 pozemků, příp. jejich částí, které poplatníci před převodem získali do vlastnictví

- v postavení postupníků, posuzovali jako příjmy osvobozené od daně dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., a to přesto, že se nejednalo o příjem z převodu pozemků vydaných podle zákona č. 229/1991 Sb. Šlo o správce daně: FÚ v Českém Krumlově, FÚ v Českých Budějovicích, FÚ v Jihlavě, FÚ v Liberci, FÚ pro Prahu 6 a FÚ v Příbrami;
- nevzal správce daně FÚ v Táboře v případě prodeje pěti pozemků v úvahu, že poplatník pozemky prodal do pěti let od nabytí vlastnictví, a příjmy z prodeje posuzoval jako příjmy osvobozené od daně podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb.

Výnos daně z příjmů fyzických osob včetně příslušenství je příjmem státního rozpočtu a dále v zákonném podílu i příjmem rozpočtů krajů a obcí. Tyto příjmy jsou určeny na krytí výdajů souvisejících se zabezpečením funkcí státu, krajů a obcí v daném rozpočtovém roce. Nemělo by v žádném případě docházet k zániku práva na vyměření daně, které upravuje § 47 zákona č. 337/1992 Sb.

## V. Vyhodnocení

Kontrola prokázala, že ze strany osob, do jejichž vlastnictví PF ČR bezúplatně převedl pozemky z vlastnictví státu s odkazem na ustanovení § 11 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb. a které nejsou podle tohoto zákona oprávněnými osobami, dochází k porušování zákonných povinností vztahujících se k dani z nemovitostí, k dani z převodu nemovitostí a k dani z příjmů. V důsledku neplnění daňových povinností dochází ke krácení výnosů těchto daní, které plynou do státního rozpočtu a v některých případech do rozpočtu krajů a obcí.

Postupníci neplnili vždy své daňové povinnosti, např.

- nepřiznávali pozemky ke zdanění daní z nemovitostí,
- nepřiznávali převody pozemků ke zdanění daní z převodu nemovitostí,
- nepřiznávali ke zdanění příjmy z úplatného převodu podléhající dani z příjmů,
- podávali daňová přiznání k dani z nemovitostí a dani z převodu nemovitostí po zákonné lhůtě.

V některých případech daně z nemovitostí nebyli správci daně schopni jednoznačně určit, zda kontrolované pozemky byly k dani z nemovitostí přiznány. Podle pokynů MF k vyplňování daňových přiznání nemuseli do roku 2004 poplatníci, kteří podávali daňové přiznání k více než 15 parcelám jednoho druhu pozemku v jednom katastrálním území, uvádět parcelní čísla. Správnost a úplnost údajů v daňových přiznáních si měli možnost ověřit správci daně až na základě daňových kontrol.

Správci daně nevyužívali důsledně zákonem daných oprávnění, zejména

- nevyhledali daňové subjekty a včas nezahájili daňové řízení z vlastního podnětu a v důsledku toho došlo v některých případech k zániku práva na vyměření daně;
- zahajovali daňové řízení z vlastního podnětu až po jednom roce a více letech od doby, kdy poplatníkům vznikla povinnost podat daňové přiznání;
- nevyužívali možnost uložení sankce v případech pozdního podání daňového přiznání;
- při posuzování povinnosti platit daň z příjmů z převodu pozemků nepostupovali vždy v souladu se zákony
  - nevzali v úvahu skutečný obsah právního úkonu a příjmy z převodu pozemků, případně jejich částí, které poplatníci před převodem získali do vlastnictví v postavení postupníků, posuzovali jako příjmy osvobozené od daně. V těchto případech nešlo o příjmy z prodeje pozemků vydaných podle zákona č. 229/1991 Sb. Správci daně k nesprávnému posouzení těchto příjmů dospěli přesto, že jim tato skutečnost měla být dostatečně známa jak ze stanovisek MF, tak i z judikatury k dané věci;
  - nedbali na skutečnost, že poplatník pozemky prodal do pěti let od nabytí vlastnictví, a i tyto příjmy z prodeje posuzovali jako příjmy osvobozené od daně.