



Kontrolní závěr z kontrolní akce

15/15

Zdaňování nemovitostí, převodu nemovitostí a majetku nabytého děděním a darováním

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále také „NKÚ“) na rok 2015 pod číslem 15/15. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Mgr. Zdeňka Profeldová.

Cílem kontroly bylo prověřit postup finančních orgánů při správě tzv. majetkových daní, tj. daně z nemovitostí (od 1. 1. 2014 daně z nemovitých věcí), daně z převodu nemovitostí (od 1. 1. 2014 daně z nabytí nemovitých věcí), daně dědické a daně darovací (od 1. 1. 2014 daní z příjmů); prověřit dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu.

Kontrolovaným obdobím byly roky 2012–2014, v případě věcných souvislostí také období předcházející a následující.

Kontrola byla prováděna u kontrolovaných osob v době od dubna 2015 do prosince 2015.

Kontrolované osoby:

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) a vybrané finanční úřady (dále také „FÚ“): Finanční úřad pro Středočeský kraj, Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Finanční úřad pro Ústecký kraj, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Finanční úřad pro Plzeňský kraj.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podaly GFŘ a FÚ pro Středočeský kraj, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námítkách.

Kolegium NKÚ na svém III. jednání, které se konalo dne 7. března 2016,

schválilo usnesením č. 9/III/2016

kontrolní závěr v tomto znění:

I. Úvod a hlavní kontrolní otázky

Úvod

Daň z nemovitostí byla upravena zákonem č. 338/1992 Sb., který byl od 1. 1. 2014 novelizován zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., které mj. přizpůsobilo pojmosloví novému občanskému zákoníku¹ a změnilo název daně na **daň z nemovitých věcí**.

Daň z převodu nemovitostí, daň dědická a daň darovací byly upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., který byl k 31. 12. 2013 zrušen². Zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb. byla s účinností od 1. 1. 2014 zavedena **daň z nabytí nemovitých věcí**. Zdaňování majetku nabytého děděním a darováním bylo implementováno do zákona č. 586/1992 Sb. a nabytí tohoto majetku podléhá **dani z příjmů**.

Správu majetkových daní vykonávají orgány finanční správy. Inkaso daně z převodu nemovitostí, daně z nabytí nemovitých věcí, daně dědické a daně darovací je příjmem státního rozpočtu. Inkaso daně z nemovitých věcí je příjmem obcí.

Pro účely tohoto kontrolního závěru se **majetkovými daněmi** rozumí daň z nemovitostí, resp. daň z nemovitých věcí (dále také „daň z nemovitých věcí“), daň z převodu nemovitostí, resp. daň z nabytí nemovitých věcí (dále také „daň z nabytí nemovitých věcí“), daň dědická a daň darovací.

Kontrolní vzorky Nejvyšší kontrolní úřad vybral na jedenácti územních pracovištích (dále také „ÚP“) kontrolovaných finančních úřadů.

Hlavní kontrolní otázky

- 1. Postupují orgány finanční správy při správě majetkových daní v souladu s právní úpravou? Má finanční správa pro správu majetkových daní vytvořeny potřebné podmínky?**
- 2. Jaká je efektivnost správy majetkových daní ve vztahu k efektivnosti správy všech daní vybíraných finančními úřady z pohledu příjmů a jaké jsou náklady na správu majetkových daní?**
- 3. Projevily se na inkasu a na správě majetkových daní legislativní změny? Případně jakým způsobem se projeví?**

Pozn.: Právní předpisy jsou v tomto kontrolním závěru aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

¹ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

² Podle § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. se pro daňové povinnosti u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí vzniklé před 1. 1. 2014 použije zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb.

II. Shrnutí a vyhodnocení zjištěných skutečností

K otázce č. 1

NKÚ v postupu orgánů finanční správy při správě majetkových daní nezjistil žádná zásadní pochybení. Podmínky pro správu majetkových daní se výrazně zlepšily zavedením automatizované výměny informací mezi finanční správou a katastrálními úřady. Největší problém majetkových daní spatřuje NKÚ v objemu nedoplatků.

V letech 2012–2014 inkasovaly orgány finanční správy z majetkových daní celkem 58 894 mil. Kč, z toho příjmy v roce 2014 činily 19 329 mil. Kč. Finanční správa ČR (dále také „FS ČR“) evidovala k 31. 12. 2014 nedoplatky na majetkových daních ve výši 3 391 mil. Kč.

Na vymáhání nedoplatků má významný vliv počet bagatelních nedoplatků do 5 000 Kč. Na kontrolovaných FÚ zjistil NKÚ 105 037 nedoplatků k 31. 12. 2014, z nichž 76,25 % představovaly právě bagatelní nedoplatky. Z celkové částky nedoplatků ve výši 1 704 mil. Kč ale bagatelní nedoplatky činily pouze 4 %. Od listopadu 2015 prodloužilo GFŘ lhůtu pro zahájení jejich vymáhání až na 33 měsíců od vzniku nedoplatku.

Nastavením systému předávání dat o řízeních mezi FÚ, resp. ÚP, a katastrálními úřady a zavedením kontrolních mechanismů do ADIS³, které spočívají v automatizovaném porovnání údajů v daňových přiznáních a dat z katastru nemovitostí, získala finanční správa efektivní nástroje pro kontrolu daňových povinností daňových subjektů.

Daň z nemovitých věcí

Roční výnos daně byl 9 910 mil. Kč. K 31. 12. 2014 činily nedoplatky na dani z nemovitých věcí celkem 913 mil. Kč, o které byly příjmy obcí sníženy.

Daň z nabytí nemovitých věcí

Název daně nekoresponduje s realitou, neboť poplatníkem je stále převodce, nikoli nabyvatel nemovitých věcí, který je ručitelem daně. Inkaso daně z převodu nemovitostí a daně z nabytí nemovitých věcí dosáhlo v roce 2014 výše 9 286 mil. Kč.

U této daně NKÚ konstatuje vysoký objem daňových nedoplatků k 31. 12. 2014 ve výši 2 352 mil. Kč.

Daň dědická a daň darovací

Inkaso daně dědické, které se v letech 2012 a 2013 pohybovalo okolo 70 mil. Kč, kleslo v roce 2014 na 59 mil. Kč (výběr daně vyměřené za období do 31. 12. 2013). Kumulované nedoplatky k 31. 12. 2014 evidovala finanční správa ve výši 10 mil. Kč.

Inkaso daně darovací v roce 2014 činilo 74 mil. Kč (výběr daně vyměřené za období do 31. 12. 2013). Kumulované nedoplatky k 31. 12. 2014 převýšily inkaso roku 2014 a byly ve výši 116 mil. Kč.

³ *Automatizovaný daňový informační systém.*

Od 1. 1. 2014 byly daň dědická a daň darovací zrušeny a bezúplatné nabytí majetku děděním a darováním podléhá dani z příjmu. Veškeré příjmy fyzických a právnických osob z dědění nebo odkazu jsou od stejného data od daní z příjmů osvobozeny.

Některé příjmy nabyté darováním jsou u fyzických a právnických osob od daně osvobozeny. Neosvobozené příjmy nabyté darováním jsou součástí základu daně z příjmů fyzických, resp. právnických osob a nejsou v ADIS evidovány samostatně. Finanční správa nemá k dispozici údaje o celkových příjmech nabytých darováním.

K otázce č. 2

Z pohledu příjmů je efektivnost správy majetkových daní v poměru k efektivnosti správy všech daní třikrát nižší. Výdaje na správu majetkových daní činily v roce 2014 celkem 776 mil. Kč z celkových 8 320 mil. Kč vynaložených na činnost finanční správy.

Zatímco v roce 2014 příjmy ze všech daní spravovaných finanční správou byly na 1 Kč výdajů ve výši 76,86 Kč, u majetkových daní byly tyto příjmy ve výši 24,91 Kč. Příjmy ze všech daní spravovaných finanční správou na jednoho zaměstnance finanční správy činily 42,6 mil. Kč. Příjmy z majetkových daní na jednoho zaměstnance spravujícího tyto daně byly 13,3 mil. Kč.

Faktorem nejvíce ovlivňujícím nižší efektivnost a vyšší nákladovost výběru majetkových daní byl nastavený systém zdanění (výše daně, míra osvobození od daně, sazby daně).

Podle dat OECD⁴ z vybraných 21 států Evropské unie (dále také „EU“) měla v roce 2013 Česká republika druhý nejnižší podíl příjmů z majetkových daní na celkových daňových příjmech.

K otázce č. 3

Příjmy státu z majetkových daní se po zavedení legislativních změn účinných od 1. 1. 2014 významně nezměnily. Výši příjmů pozitivně ovlivnily platby majetkových daní vyměřených podle právní úpravy účinné do konce roku 2013.

Zavedení nového způsobu stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí – srovnávací daňové hodnoty s použitím směrné hodnoty – zvýšilo administrativní náročnost správy daně, neboť průměrná délka vyměřovacího řízení se v roce 2014 oproti délce vyměřovacího řízení daně z převodu nemovitostí v roce 2013 výrazně prodloužila (ze 75 dní na 114 dní). O vyměření daně z nového daňového základu požádali poplatníci pouze ve 24,2 % ze všech podaných daňových přiznání.

Vinou krátké lhůty mezi platností a účinností nové právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí byla plná technická podpora pro vyměřování daně zavedena v ADIS až počátkem června 2014. Důsledkem této skutečnosti bylo, že v roce 2014 finanční správa vyměřila pouze 46,7 % z podaných daňových přiznání, což ale nemělo vliv na inkaso daně, neboť daň, případně záloha na daň, se platí ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

⁴ Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

Do ukončení kontroly NKÚ nemělo GFŘ mechanismy, které by umožnily sledovat a vyhodnocovat dopady zavedení nového způsobu stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí.

Ačkoli změna způsobu stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí měla být podle důvodové zprávy k návrhu zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. personálně neutrální, došlo podle údajů GFŘ v odděleních majetkových daní k nárůstu systemizovaných míst o 130.

Dopad zrušení daně darovací a daně dědické nelze zjistit, protože od daně z příjmů nejsou oddělitelné části daně týkající se bezúplatného nabytí majetku.

III. Doporučení

NKÚ doporučuje:

- schvalovat změny daňových zákonů tak, aby legisvakantní lhůty poskytly finanční správě dostatek času pro metodickou a technickou přípravu⁵;
- zabývat se otázkou zdaňování majetku v ČR, protože
 - efektivnost správy majetkových daní je vzhledem k efektivnosti správy ostatních daní nízká,
 - bezúplatné příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu jsou od daně z příjmů zcela osvobozeny,
 - bezúplatné příjmy nabyté darováním jsou vzhledem ke svému začlenění do daně z příjmů téměř nekontrolovatelné,
 - správa daně z nabytí nemovitých věcí je po zavedení nového způsobu stanovení základu daně administrativně náročnější,
 - není řešena problematika daně z nabytí nemovitých věcí při změně vlastníků obchodních společností, které vlastní nemovitost,
 - vymáhání nedoplatků na dani z nemovitých věcí ovlivňuje vysoký počet bagatelních nedoplatků.

⁵ Stejně vyhodnocení obsahoval také kontrolní závěr z kontrolní akce č. 14/17.

IV. Podrobné informace ke skutečnostem zjištěným při kontrole

K otázce č. 1

1. Daň z nemovitých věcí

Tabulka č. 1 – Statistické údaje k 31. 12. (FS ČR)

	2012	2013	2014
Počet daňových subjektů*	4 561 429	4 845 404	4 936 399
Daňová povinnost (v mil. Kč)	9 576	9 855	9 828
Inkaso (v mil. Kč)	9 541	9 847	9 910
Podíl příjmů daně na celkových daňových příjmech	1,63%	1,61%	1,55%
Nedoplatky (v mil. Kč)	955	1 030	913
Počet subjektů s nedoplatkem**	125 319	143 873	143 445

Zdroj: GFŘ a vlastní zpracování NKÚ.

* Jedná se o počet osobních daňových účtů, na kterých lze vytvořit předpis, přijmout platbu atd.

** Jedná se o počet osobních daňových účtů s nedoplatkem.

Inkaso daně z nemovitých věcí je ze 100 % příjmem obcí. Z údajů vedených v monitoru státní pokladny NKÚ zjistil, že příjmy obcí v letech 2012–2014 činily 770 159 mil. Kč. Ve stejném období byl výnos daně z nemovitých věcí ve výši 29 298 mil. Kč.

NKÚ porovnal podíly příjmů z daně z nemovitých věcí na celkových příjmech vybraných největších a nejmenších obcí podle počtu obyvatel.

Tabulka č. 2 – Největší města podle počtu obyvatel – celkové příjmy, příjmy z daně z nemovitých věcí a jejich podíl na celkových příjmech

Název obce	Počet obyvatel k 1.1.2015	Celkový příjem obce v Kč	Příjem obce z daně z nemovitých věcí v Kč	Podíl příjmů z daně z nemovitých věcí na celkových příjmech obce
				2014
Praha	1 259 079	69 981 776 672	787 458 094	1,13%
Brno	377 440	13 674 376 468	233 622 738	1,71%
Ostrava	294 200	11 024 265 792	242 541 716	2,20%
Plzeň	169 033	5 788 071 423	134 688 989	2,33%
Liberec	102 562	2 046 337 355	135 150 869	6,60%
Olomouc	99 809	2 106 462 492	83 655 763	3,97%
Ústí nad Labem	93 409	1 748 366 543	106 071 307	6,07%
České Budějovice	93 285	1 883 931 585	59 554 318	3,16%
Hradec Králové	92 808	2 009 893 708	173 717 936	8,64%
Pardubice	89 693	1 798 803 988	135 995 183	7,56%

Zdroj: monitor státní pokladny, Český statistický úřad.

Tabulka č. 3 – Nejmenší obce podle počtu obyvatel – celkové příjmy, příjmy z daně z nemovitých věcí a podíl těchto daňových příjmů na celkových příjmech

Název obce	Počet obyvatel k 1.1.2015	Celkový příjem obce v Kč	Příjem obce z daně z nemovitých věcí v Kč	Podíl příjmů z daně z nemovitých věcí na celkových příjmech obce
				2014
Čilá	17	523 742	94 367	18,02%
Vysoká Lhota	17	529 672	72 655	13,72%
Kaničky	27	673 947	36 993	5,49%
Bludov	28	718 503	60 212	8,38%
Kuřimany	28	636 266	94 454	14,85%
Hradiště	29	1 923 662	93 416	4,86%
Chýstovice	29	736 985	203 272	27,58%
Hvoždany	30	1 268 481	53 074	4,18%
Vysoká	30	722 592	87 066	12,05%

Zdroj: monitor státní pokladny, Český statistický úřad.

Příjem obcí z daně z nemovitých věcí ovlivňuje místní koeficient stanovený danou obcí.

Kontrolní mechanismy

GŘ každý měsíc automatizovaně přebírá data z katastru nemovitostí, která aktualizují informace o stavech nemovitých věcí evidované v ADIS.

Od roku 2014 mají správci daně k dispozici novou úlohu ADIS, která umožňuje automatizovanou kontrolu správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních, a to i zpětně za uplynulá zdaňovací období. V rámci této kontroly se porovnávají údaje uvedené poplatníkem v daňovém přiznání s údaji uvedenými v katastru nemovitostí.

NKÚ u kontrolovaných 11 ÚP zjistil, že v letech 2013 a 2014 bylo podáno celkem 84 317 daňových přiznání k dani z nemovitých věcí a u 34 135 z nich, tj. cca u 40 %, byl v ADIS vygenerován rozdíl oproti údajům v katastru nemovitostí. V době kontroly NKÚ správci daně ještě neprověřili 26 833 daňových přiznání s rozdílem, tj. cca 79 %. Nejčastějšími důvody rozdílů byly formální chyby v daňových přiznáních nebo chybné údaje v katastru nemovitostí.

Orgány FS ČR provedly v roce 2014 celkem 3 452 daňových kontrol a místních šetření, což bylo o 1 270 daňových řízení více než v roce 2013. Zavedené kontrolní mechanismy umožnily správcům daně cíleně zaměřit kontrolní činnost na problémy identifikované kontrolou elektronicky dostupných dat.

Na kontrolním vzorku 50 daňových subjektů prověřil NKÚ postup správců daně v případech, kdy vlastník nepodal daňové přiznání, případně v podaném daňovém přiznání nemovitou věc neuvedl. Ve 26 případech nebyla nemovitá věc přiznána z důvodu neukončeného dědického řízení nebo ji přiznal druhý z manželů. Zbývajících 24 daňových subjektů správce daně vyzval

k podání daňového přiznání k dani z nemovitých věcí. Z toho pět daňových subjektů vyzvaly dva kontrolované FÚ k podání daňového přiznání až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti za roky 2007–2012. Kontrolní mechanismy zavedené v roce 2014 již správcům daně umožňují riziko prekluze minimalizovat.

Nedoplatky

K 31. 12. 2014 činily nedoplatky na dani z nemovitých věcí celkem 913 mil. Kč, o tuto částku byly sníženy příjmy obcí.

Na kontrolovaných FÚ dosáhly nedoplatky na dani z nemovitých věcí evidované na 75 135 osobních daňových účtech výše 520 mil. Kč. Z tohoto počtu byly na 65 609 osobních daňových účtech evidovány tzv. bagatelní daňové nedoplatky (do 5 000 Kč) v celkové výši 55,7 mil. Kč. Tzv. ostatní nedoplatky (5 001 až 499 999 Kč) byly evidovány na 9 394 osobních účtech ve výši 295 mil. Kč a tzv. zvláštní nedoplatky (od 500 tis. Kč) byly vykázány na 132 osobních daňových účtech ve výši 169 mil. Kč.

Místně příslušným správcem daně z nemovitých věcí je FÚ, na jehož území se nemovitost nachází. Daňové povinnosti poplatníka za více nemovitostí na území téhož kraje spravuje jedno tzv. spravující ÚP. Daňové povinnosti poplatníka s nemovitostmi na území více krajů spravují různé FÚ. V tomto případě zákon neumožňuje sloučení nedoplatků k vymáhání u jednoho FÚ.

Vymáhání bagatelních nedoplatků není pro finanční správu prioritou a lze očekávat, že se vymahatelnost ještě zhorší, neboť od listopadu roku 2015 prodloužilo GFŘ lhůtu pro předání těchto nedoplatků k vymáhání z šesti na 24 měsíců od vzniku nedoplatku a lhůtu pro zahájení vymáhání ze tří na devět měsíců od předání k vymáhání. V nejdelší variantě může být vymáhání zahájeno až za 33 měsíců od vzniku nedoplatku místo původních devíti měsíců.

Na Slovensku je rozdílná právní úprava⁶ správy daně z nemovitostí. Obce jsou nejen příjemcem, ale i správcem daně z nemovitostí. Podíl příjmů z daně z nemovitostí na celkových daňových příjmech je na Slovensku přibližně stejný jako v České republice, tj. 1,5 %.

Výši nedoplatků na dani z nemovitostí na Slovensku neměl NKÚ k dispozici, nemohl proto posoudit, zda je z pohledu objemu nedoplatků efektivnější, spravují-li daň přímo její příjemci, tedy obce, nebo jako v případě České republiky finanční správa.

⁶ Zákon č. 582/2004 Z. z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.

2. Daň z nabytí nemovitých věcí

Tabulka č. 4 – Statistické údaje k 31. 12. (FS ČR)

	Daň z převodu nemovitostí			Daň z nabytí nemovitých věcí
	2012	2013	2014	2014
Počet daňových subjektů*	976 717	1 074 174	965 002	129 697
Daňová povinnost (v mil. Kč)	7 365	8 581	4 607	3 506
Inkaso (v mil. Kč)	7 660	8 894	3 686	5 600
Podíl příjmů daně na celkových daňových příjmech	1,31%	1,46%	0,58%	0,88%
Nedoplatky (v mil. Kč)	2 962	2 844	2 204	148
Počet subjektů s nedoplatkem**	54 667	54 327	44 613	5 653

Zdroj: GFŘ a vlastní zpracování NKÚ.

* Jedná se o počet osobních daňových účtů, na kterých lze vytvořit předpis, přijmout platbu atd.

** Jedná se o počet osobních daňových účtů s nedoplatkem.

Údaje uvedené v tabulce u daně z převodu nemovitostí za rok 2014 představují doběh daňových povinností vyměřených podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2013. Důvodem rozdílu mezi inkasem a daňovou povinností daně z nabytí nemovitých věcí ve výši cca 2 mld. Kč byl v roce 2014 vysoký podíl nevyměřených podaných daňových přiznání a zálohové placení daně při použití směrné hodnoty pro stanovení základu daně.

Podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2013 byla základem daně cena zjištěná podle znaleckého posudku nebo cena sjednaná, pokud převyšovala cenu zjištěnou. Od 1. 1. 2014 je základem daně nabývací hodnota snižená o uznatelný výdaj. Nabývací hodnotou může být sjednaná cena, zjištěná cena, zvláštní cena nebo srovnávací daňová hodnota.

Sjednaná cena – úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Sjednaná cena je základem daně, pokud je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, nebo v případech stanovených zákonným opatřením č. 340/2013 Sb. (např. nabytí vlastnického práva k nemovité věci územním samosprávným celkem).

Zjištěná cena – cena zjištěná podle zákona upravujícího oceňování majetku. Užije se v případech, kdy nelze cenu nemovité věci stanovit jiným způsobem, nebo v případech stanovených zákonným opatřením č. 340/2013 Sb. (např. u finančního leasingu, nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo části).

Zvláštní cena – cena dosažená vydražením nebo předražkem při výkonu rozhodnutí prodejem nemovité věci podle občanského soudního řádu, exekucí prodejem nemovité věci podle exekučního řádu, cena dosažená při daňové exekuci prodejem nemovité věci podle daňového řádu nebo při prodeji nemovité věci ve veřejné dražbě podle zákona upravujícího veřejné dražby.

Srovnávací daňová hodnota – částka odpovídající 75 % směrné hodnoty nebo 75 % zjištěné ceny. Poplatník daně z nabytí nemovitých věcí si může zvolit, kterou hodnotu (zda směrnou

hodnotu, nebo cenu zjištěnou) použije k jejímu stanovení. Srovnávací daňová hodnota se porovná se sjednanou cenou, základem daně je vyšší z hodnot.

Směrná hodnota vychází z cen nemovitých věcí v místě nemovité věci, ve srovnatelném časovém období a zohledňuje druh, polohu, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci. Směrnou hodnotu si poplatník sám nevypočítává, pouze v daňovém přiznání uvádí údaje nezbytné pro její výpočet provedený správcem daně. Postup k určení směrné hodnoty upravuje vyhláška Ministerstva financí č. 419/2013 Sb.

Zavedení směrné hodnoty představuje významnou změnu ve stanovení základu daně. Ve většině členských států EU je základem daně či poplatku tržní hodnota nebo kupní cena převáděné nemovitosti. Obecně se v zemích EU předložení znaleckého posudku požaduje pouze ve vybraných případech, např. při převodech státního majetku (např. v Maďarsku a Polsku).

Tabulka č. 5 – Počet daňových přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí s použitím směrné hodnoty v roce 2014 (FS ČR)

FÚ pro	Počet podaných DAP	Počet vyměřených DAP	Podíl vyměřených/ /podaných DAP	Počet podaných DAP s použitím směrné hodnoty	% DAP se směrnou hodnotou z podaných DAP
hlavní město Prahu	18 107	4 645	25,7%	2 755	15,2%
Středočeský kraj	25 869	11 633	45,0%	8 769	33,9%
Jihočeský kraj	11 988	5 337	44,5%	2 603	21,7%
Plzeňský kraj	11 153	6 327	56,7%	2 120	19,0%
Karlovarský kraj	5 003	2 283	45,6%	1 053	21,0%
Ústecký kraj	12 543	7 859	62,7%	5 506	43,9%
Liberecký kraj	6 595	3 436	52,1%	1 686	25,6%
Královéhradecký kraj	9 304	4 961	53,3%	2 573	27,7%
Pardubický kraj	9 079	3 753	41,3%	1 844	20,3%
Kraj Vysočina	9 285	4 405	47,4%	2 256	24,3%
Jihomoravský kraj	29 380	14 727	50,1%	5 560	18,9%
Olomoucký kraj	11 216	6 121	54,6%	1 609	14,3%
Moravskoslezský kraj	12 057	6 327	52,5%	4 364	36,2%
Zlínský kraj	12 119	3 931	32,4%	1 778	14,7%
Celkem	183 698	85 745	46,7%	44 476	24,2%

Zdroj: GFŘ a vlastní zpracování NKÚ.

Pozn.: DAP – daňové přiznání.

V roce 2014 z celkového počtu 183 698 podaných daňových přiznání vyměřila finanční správa daň z nabytí nemovitých věcí pouze u 46,7 % DAP, a to z důvodu nepřipravenosti ADIS. Celá úloha byla funkční v základních parametrech až počátkem června 2014.

Počet podaných daňových přiznání, ve kterých byla pro určení srovnávací daňové hodnoty použita směrná hodnota, činil pouze 24,2 % z celkového počtu podaných daňových přiznání.

Na 11 ÚP kontrolovaných finančních úřadů zjistil NKÚ, že zatímco vyměření daně z převodu nemovitostí trvalo v letech 2012–2014 průměrně cca 75 dní, na vyměření daně z nabytí nemovitostí potřebovali správci daně v roce 2014 cca 114 dní.

Na délku vyměřovacího řízení měla vliv vedle postupného doplňování úlohy v ADIS i větší pracnost vyměřovacího řízení. Určování směrné hodnoty na základě poměrně složitých stavebně technických parametrů zvyšuje nároky na dodatečná šetření správců daně. Zvýšení administrativní náročnosti v důsledku zavedení směrné hodnoty předpokládala i důvodová zpráva k návrhu zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. Podle této zprávy měla být zvýšená administrativní zátěž správců daně související se zavedením směrné hodnoty kompenzována z vlastních zdrojů, protože tato zátěž měla být vyvážena jinými změnami, mj. zrušením institutu ručitele (k tomu nedošlo) a zrušením daně dědické a daně darovací. Ve skutečnosti v roce 2014 došlo v odděleních majetkových daní k nárůstu systemizovaných míst o 130.

Tabulka č. 6 – Počet systemizovaných míst (SM) v odděleních majetkových daní

	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014
Obsazená SM	1507	1468	1597
Neobsazená SM	9	7	8
Celkem	1516	1475	1605

Zdroj: GFŘ.

Kontrolní mechanismy

Obsahem dat přebíraných GFŘ z katastru nemovitostí jsou i informace o účastnících řízení a listinách, na jejichž základě došlo ke změně vlastnického práva.

Údaje o řízení se na FÚ automatizovaně prováží s daňovým spisem poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí. Mezi neprovázanými řízeními správce daně ověřuje, zda mezi nimi nejsou řízení zakládající daňovou povinnost.

NKÚ zjistil, že za roky 2012–2014 obdržely kontrolované FÚ z katastru nemovitostí informace o celkem 480 891 řízeních. Do konce října 2015 nebylo provázáno se spisem pouze 512 řízení.

U čtyř kontrolovaných FÚ na kontrolním vzorku 132 neprovázaných řízení z období 2012–2014 NKÚ zjistil, že správci daně neprovázaná řízení prověřovali, např. v 58 případech vydali výzvy k podání daňových přiznání nebo výzvy k součinnosti katastru nemovitostí, příp. zjistili, že 26 řízení z kontrolního vzorku nezakládalo daňovou povinnost.

U dvou kontrolovaných FÚ (FÚ pro Moravskoslezský kraj a FÚ pro Jihomoravský kraj), které si nastavily interně pravidla pro minimalizaci počtu neprovázaných řízení, nezjistil NKÚ žádná neprovázaná řízení.

V letech 2012–2014 vyměřili správci daně celkem 956 178 daňových přiznání a cca u 1 % podaných daňových přiznání vydali výzvy k odstranění pochybností. Ve stejném období

provedli celkem 19 daňových kontrol a 4 884 místních šetření, při kterých ověřovali stav nemovitostí a získávali podklady pro ocenění nemovitostí apod.

NKÚ na kontrolním vzorku 129 místních šetření zjistil, že na jejich základě správci daně doměřili daň minimálně ve výši 897 953 Kč.

Kontrolní mechanismus spočívající v porovnání údajů v daňových přiznáních a dat z katastru nemovitostí měl nesporně kladný vliv na činnosti správců daně.

Nedoplatky

Nedoplatky na dani z převodu nemovitostí a na dani z nabytí nemovitých věcí činily k 31. 12. 2014 celkem 2 352 mil. Kč. Vymáhání nedoplatků od ručitelů komplikuje skutečnost, že výzvu k úhradě nedoplatku ručitelem je možné vydat až po marném vymáhání nedoplatku na dlužníkovi. Teprve poté má správce daně možnost zřídit zástavní právo k nemovitosti nabyté ručitelem.

V letech 2012–2014 vydali správci daně celkem 5 415 výzev ručiteli k úhradě nedoplatku na dani na celkovou částku 255 mil. Kč. Ručitelé uhradili nebo od nich bylo vymoženo 93 mil. Kč.

Změna v osobě poplatníka by umožnila správci daně zajistit nedoplatek zástavním právem podstatně dříve. Bez ohledu na osobu poplatníka je však základním předpokladem úspěšného vymožení nedoplatku rychlý postup správce daně v průběhu vymáhacího procesu. V současné době projednává Parlament ČR novelu zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., která by mimo jiné měla přinést změnu v osobě poplatníka a zrušit institut ručení.

3. Daň dědická a daň darovací

Tabulka č. 7 – Statistické údaje k 31. 12. (FS ČR)

	Daň dědická			Daň darovací		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Počet daňových subjektů*	43 502	44 837	38 125	216 513	210 698	181 063
Daňová povinnost (v mil. Kč)	75	72	62	3 359	93	63
Inkaso (v mil. Kč)	71	76	59	3 368	108	74
Podíl příjmů daně na celkových daňových příjmech	0,01%	0,01%	0,01%	0,58%	0,02%	0,01%
Nedoplatky (v mil. Kč)	10	9	10	148	136	116
Počet subjektů s nedoplatkem**	2 051	1 578	1 236	3 045	2 685	2 353

Zdroj: GFŘ a vlastní zpracování NKÚ.

* Jedná se o počet osobních daňových účtů, na kterých lze vytvořit předpis, přijmout platbu atd.

** Jedná se o počet osobních daňových účtů s nedoplatkem.

Výši daňové povinnosti a inkasa daně darovací ovlivnilo zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012 sazbou 32 %. Nejvyšší správní soud v červenci

2015⁷ na základě rozsudku Soudního dvora EU rozhodl, že dani darovací má být podrobeno pouze 10 % počtu emisních povolenek v odvětví⁸. Na základě tohoto rozsudku provádí Odvolací finanční ředitelství propočty pro ostatní odvětví, podle kterých bude postupovat v odvolacích řízeních proti vyměření daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek.

Od 1. 1. 2014 jsou veškeré příjmy fyzických a právnických osob z dědění nebo odkazu od daní z příjmů osvobozeny.

Po splnění zákonných podmínek jsou u fyzických a právnických osob některé příjmy nabyté darováním osvobozeny od daně. Neosvobozené příjmy z darování jsou v daňovém přiznání vykazovány jako součást příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb. a jako tyto příjmy jsou zdaňovány. Bezúplatné příjmy nabyté darováním jsou u právnických osob vykázány podle způsobu účtování ve výsledku hospodaření.

Údaje o konkrétních příjmech z bezúplatného nabytí majetku nejsou od 1. 1. 2014 v ADIS evidovány samostatně, ale jsou součástí celkového základu daně z příjmů fyzických, resp. právnických osob.

Nedoplatky

K 31. 12. 2014 činily nedoplatky na dani dědické a darovací téměř 126 mil. Kč.

K otázce č. 2

4. Efektivnost a nákladovost správy příjmů z majetkových daní

Výkonnost finanční správy je možné sledovat z několika hledisek, jedním z nich je měření nákladovosti spojené s výběrem daní finanční správou.

Výpočet efektivnosti a nákladovosti správy daní u FS ČR vychází z údajů uvedených v tabulkách č. 8 a 9.

⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 6/2013-184 ze dne 9. července 2015.

⁸ Odvětví stanoví směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES.

Tabulka č. 8 – Celkové údaje o příjmech, výdajích a počtu zaměstnanců FS ČR

	2012	2013	2014
Příjmy FS ČR celkem (v Kč)	583 904 237 259	611 000 163 371	639 476 289 567
Přepočtený ev. počet zaměstnanců za celou FS	12 873,582	14 996,770	14 996,951
Mzdové výdaje (v Kč)	5 352 277 434	6 224 079 987	6 442 035 642
Investiční výdaje (v Kč)	1 078 486 423	969 363 381	553 924 446
Ostatní výdaje (v Kč)	1 904 569 313	1 297 065 804	1 324 505 327
Výdaje celkem (v Kč)	8 335 333 170	8 490 509 172	8 320 465 415

Zdroj: vlastní výpočet NKÚ na základě dat GFŘ.

Pozn.: FS – Finanční správa ČR.

Tabulka č. 9 – Efektivnost a nákladovost správy všech druhů příjmů za FS ČR (v Kč)

Rok	2012	2013	2014
Efektivnost ve vztahu k celkovým výdajům			
Příjmy na 1 Kč výdajů	70,05	71,96	76,86
Příjmy na 1 zaměstnance	45 356 780	40 742 118	42 640 420
Nákladovost ve vztahu k celkovým výdajům			
Výdaje na 100 Kč příjmů	1,43	1,39	1,30
Výdaje na 1 zaměstnance	647 476	566 156	554 810

Zdroj: vlastní výpočet NKÚ na základě dat GFŘ.

GFŘ sleduje a zveřejňuje informace o efektivnosti a nákladovosti správy daní za všechny daňové příjmy, nikoli za jednotlivé druhy daní.

Personální informační systém GFŘ neumožňoval získat údaje o rozdělení pracovníků dle náplně jejich činnosti nebo dle jejich funkčního zařazení (správce daně, kontrolor, vedoucí atd.) pro výpočet nákladovosti na výběr jednotlivých majetkových daní. NKÚ získal pouze konkrétní mzdové výdaje v členění za jednotlivá oddělení a evidenční, resp. přepočtený evidenční počet pracovníků oddělení majetkových daní, kterým byly tyto mzdové prostředky vyplaceny. Pro nedostatek údajů provedl NKÚ výpočet pro stanovení celkových výdajů na správu majetkových daní tak, že přepočtl investiční a ostatní výdaje podílem zaměstnanců oddělení majetkových daní na celkovém počtu zaměstnanců finanční správy.

Výpočet efektivnosti a nákladovosti u majetkových daní vychází z údajů uvedených v tabulkách č. 10 a 11.

Tabulka č. 10 – Přepočet výdajů na majetkové daně

	2012	2013	2014
Přepočtený ev. počet zaměstnanců MD	1 435,91	1 462,54	1 455,68
Celkem MV na zaměstnance MD (v Kč)	548 150 538,6	571 572 549,7	593 708 166,9
Podíl zam. MD na zam. FS – koeficient	0,1115	0,0975	0,0971
Přepočtené investiční výdaje MD (v Kč)	120 293 800	94 535 711	53 766 527
Přepočtené ostatní výdaje MD (v Kč)	212 434 645	126 494 399	128 562 752
Přepočtené výdaje MD celkem vč. MV (v Kč)	880 878 984	792 602 659	776 037 446

Zdroj: GFŘ.

Pozn.: MV – mzdové výdaje, MD – majetkové daně.

Rozdíly v přepočtených hodnotách byly způsobeny zaokrouhlením.

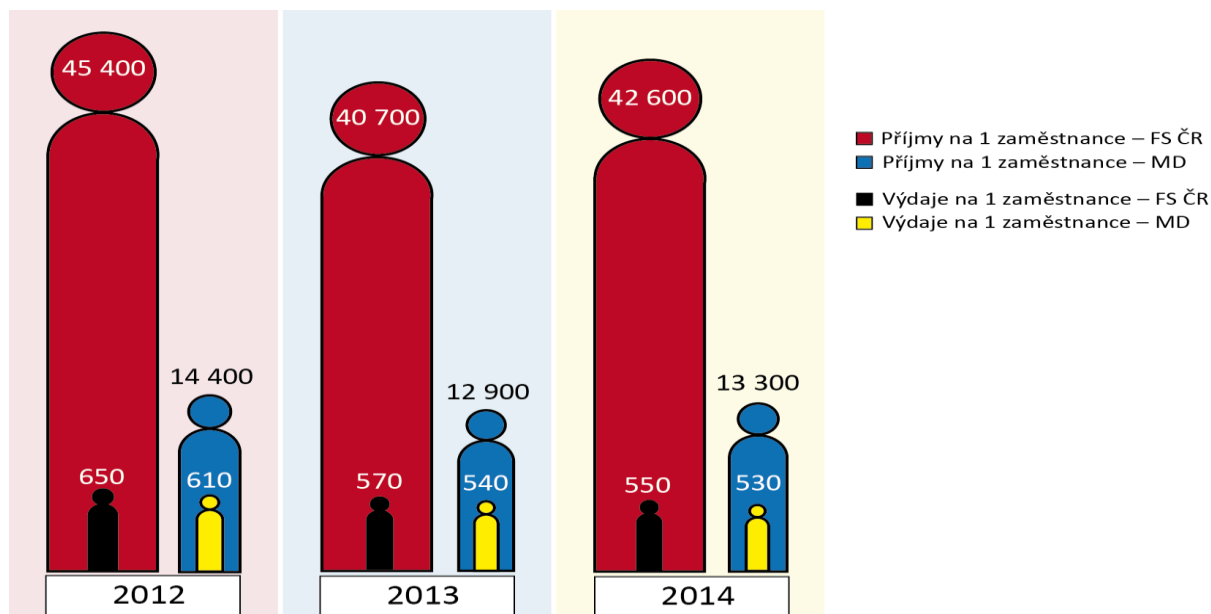
Tabulka č. 11 – Efektivnost a nákladovost správy majetkových daní

Rok	2012	2013	2014
Inkaso majetkových daní (v Kč)	20 640 328 895	18 925 508 696	19 328 397 082
Přepočtený ev. počet zaměstnanců MD	1 435,91	1 462,54	1 455,68
Přepočtené výdaje MD celkem vč. MV (v Kč)	880 878 983,54	792 602 659,39	776 037 445,70
Efektivnost ve vztahu k výdajům majetkových daní			
Příjmy na 1 Kč výdajů (v Kč)	23,43	23,88	24,91
Příjmy na 1 zaměstnance (v Kč)	14 374 389	12 940 165	13 277 916
Nákladovost ve vztahu k výdajům majetkových daní			
Výdaje na 100 Kč příjmů (v Kč)	4,27	4,19	4,02
Výdaje na 1 zaměstnance (v Kč)	613 463,92	541 935,71	533 109,92

Zdroj: vlastní výpočet NKÚ dle dat GFŘ.

Pozn.: MD – majetkové daně; MV – mzdové výdaje.

Graf č. 1 – Příjmy a výdaje na 1 zaměstnance FS ČR a na 1 zaměstnance oddělení majetkových daní (v tis. Kč)

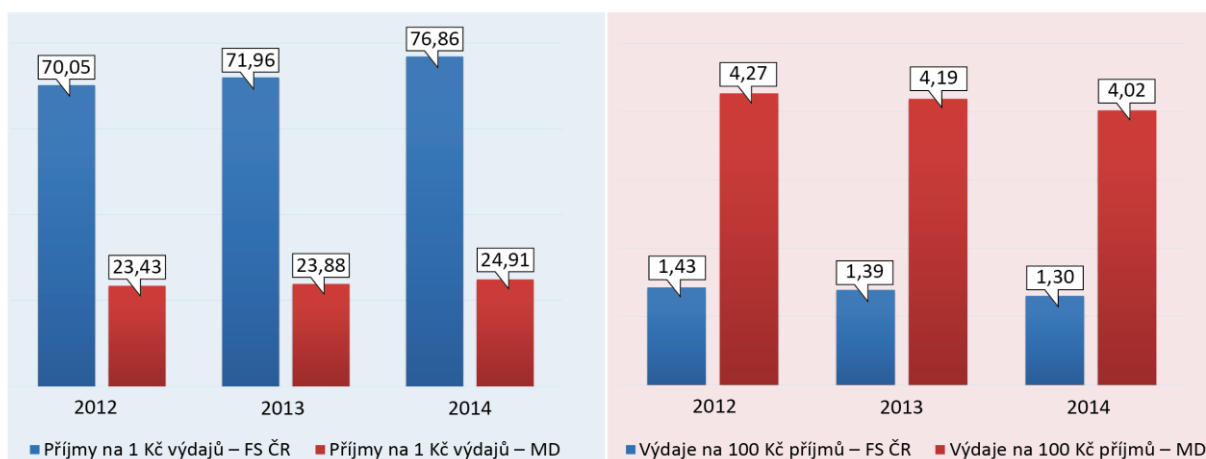


Zdroj: vlastní zpracování NKÚ.

Pozn.: FS ČR – Finanční správa ČR; MD – majetkové daně.

Výdaje na jednoho zaměstnance oddělení majetkových daní dosahovaly v letech 2012–2014 téměř stejných hodnot jako výdaje na jednoho zaměstnance finanční správy, oproti tomu příjmy na zaměstnance oddělení majetkových daní z inkasa majetkových daní byly třikrát nižší než příjmy z inkasa daní na jednoho zaměstnance finanční správy.

Graf č. 2 – Efektivnost a nákladovost výběru daní FS ČR a výběru majetkových daní (v Kč)



Zdroj: vlastní zpracování NKÚ.

Pozn.: FS ČR – Finanční správa ČR; MD – majetkové daně.

Efektivnost výběru majetkových daní, tj. hodnota příjmů na 1 Kč výdajů, má mírně rostoucí tendenci. V poměru k efektivnosti výběru všech daní byla efektivnost výběru majetkových daní v letech 2012–2014 cca třikrát nižší.

Nákladovost správy majetkových daní, tj. hodnota výdajů na 100 Kč příjmů, má naopak mírně klesající tendenci a je v poměru k nákladovosti správy všech daní třikrát vyšší.

Podle dat OECD tvoří příjmy z majetkových daní v ČR cca 1,38 % celkových daňových příjmů. V mezinárodním srovnání vybraných zemí je podíl příjmů z majetkových daní na celkových daňových příjmech v ČR druhý nejnižší.

Tabulka č. 12 – Podíl příjmů z majetkových daní na celkových daňových příjmech

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Velká Británie	12,23%	12,06%	11,61%	11,86%	12,34%
Francie	7,98%	8,45%	8,44%	8,52%	8,45%
Belgie	6,98%	7,26%	7,32%	7,54%	7,92%
Irsko	5,73%	5,80%	6,64%	6,99%	7,71%
Lucembursko	6,71%	7,15%	7,03%	7,11%	7,32%
Španělsko	6,59%	6,42%	6,04%	6,27%	6,59%
Řecko	4,77%	3,32%	5,51%	5,62%	6,49%
Itálie	6,18%	4,77%	5,25%	6,25%	6,31%
Dánsko	3,95%	4,02%	4,06%	3,81%	3,79%
Maďarsko	2,11%	3,08%	3,07%	3,20%	3,40%
Polsko	3,86%	3,77%	3,65%	3,86%	x
Nizozemsko	3,93%	3,81%	3,38%	3,02%	x
Portugalsko	3,68%	3,74%	3,45%	3,90%	3,33%
Finsko	2,57%	2,74%	2,58%	2,77%	2,94%
Německo	2,29%	2,33%	2,37%	2,44%	2,52%
Švédsko	2,37%	2,41%	2,36%	2,41%	2,49%
Slovinsko	1,60%	1,65%	1,63%	1,77%	1,87%
Rakousko	1,29%	1,29%	1,24%	1,34%	1,70%
Slovensko	1,47%	1,49%	1,44%	1,56%	1,50%
Česká republika	1,11%	1,27%	1,52%	1,50%	1,38%
Estonsko	0,98%	1,05%	0,98%	1,04%	0,96%

Zdroj: OECD, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>, 16. 10. 2015.

Pozn.: x – data pro Polsko a Nizozemsko nebyla k dispozici.

Do celkových daňových příjmů byly zahrnuty i příjmy vybírané celní správou a příspěvky na sociální zabezpečení.

K otázce č. 3

5. Dopady legislativních změn

Legislativní změny neměly vliv na inkaso daně z nemovitých věcí. Kladně se na inkasu projevila analytická činnost GFŘ, na základě které byly v roce 2014 do ADIS zavedeny elektronické kontrolní mechanismy.

Finanční dopad zavedení srovnávací daňové hodnoty jako základu daně z nabytí nemovitých věcí na příjmy státu nelze z ADIS zjistit.

Dopad zdaňování bezúplatných příjmů z dědictví a darování v rámci inkasa daně z příjmů nelze vzhledem k zahrnutí těchto příjmů do celkového základu daně zjistit.

GFŘ pro správu majetkových daní navrhlo celkem 84 změn úloh ADIS, realizováno bylo 43 z navržených změn. Nerealizovaly se například úlohy pro výpisy dat pro GFŘ (statistiky daně z nabytí nemovitých věcí) a zpracování dat pro GFŘ (statistiky stejné daně).

GFŘ nemělo a nemá k dispozici údaje o:

- hodnotě základu daně z nabytí nemovitých věcí dle způsobu stanovení nabývací hodnoty,
- četnosti způsobu stanovení nabývací hodnoty,
- počtu daňových subjektů, které vykázaly bezúplatný příjem v daňových přiznáních k daním z příjmů fyzických i právnických osob,
- celkové hodnotě bezúplatných příjmů, kterou daňové subjekty vykázaly v daňových přiznáních k daním z příjmů fyzických i právnických osob.

Důvodem pro absenci výstupů a statistik pro daň z nabytí nemovitých věcí a pro bezúplatné příjmy implementované do daní z příjmů byl podle GFŘ nedostatek finančních prostředků. GFŘ v roce 2014 prioritně realizovalo v ADIS úlohy, které správci daně potřebovali k vyměření daní.

Náklady na úpravy ADIS, které si vyžádaly změny právní úpravy v letech 2012–2014, činily u majetkových daní celkem 38,6 mil. Kč. Další změny, které vycházejí z původních návrhů na změny zdaňování majetku, např. změna poplatníka, by měly být schváleny v průběhu roku 2016, což vyvolá další požadavky na úpravy ADIS. Koncepčnost a celistvost přijímaných legislativních změn mohou pozitivně ovlivnit jak efektivnost, tak nákladovost systému zdanění.

Nepřijaté návrhy změn právní úpravy

Právní úprava účinná od 1. 1. 2014 neobsahuje původně navrhovanou změnu v osobě poplatníka daně, kterým měl být ve všech případech nabyvatel, přičemž současně mělo dojít ke zrušení institutu ručení. Cílem sjednocení osoby poplatníka a nabyvatele bylo zkrácení daňového řízení a snížení jeho administrativní náročnosti v souvislosti se zánikem institutu zákonného ručení. V současné době je změna v osobě poplatníka součástí novely zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. projednávané v Parlamentu ČR.

Navrhovaná právní úprava by korespondovala s právními úpravami v řadě států EU. Podle důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona v 16 z 20 členských států EU, které zdaňují úplatné převody nemovitostí, je poplatníkem nabyvatel.

Vládní návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí původně předpokládal také zavedení zdaňování vkladů nemovitostí do obchodních společností a zdaňování převodů účastí v obchodních korporacích.

Zákon č. 357/1992 Sb. obsahoval do 31. 12. 2013 daňové osvobození vkladů nemovitostí do obchodních společností nebo družstev při splnění časového testu pěti let. Ověřování splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně bylo pro správce daně administrativně náročné. Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. s účinností od 1. 1. 2014 osvobození vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací až na výjimky zrušilo.

Převody obchodních podílů ve společnostech s ručením omezeným ani převody akcií emitovaných akciovými společnostmi, které vlastní nemovité věci, nepodléhají dani z nabytí

nemovitých věcí, a to ani v případě, kdy je převáděno 100 % obchodního podílu nebo akcií. Dochází tak k situacím, kdy jsou společnosti založeny pouze za účelem vlastnictví nemovitosti, která je jediným majetkem společnosti, a převod 100% podílu nebo akcií společnosti zakrývá faktickou změnu vlastnictví nemovitosti.

V osmi členských státech EU podléhají převody podílů v obchodních korporacích dani z nabytí nemovitých věcí, z toho v šesti státech EU se jedná o zdanění převodů podílů v obchodních společnostech, které ve svém předmětu činnosti mají nakládání s nemovitostmi, výstavbu apod. Naproti tomu v pěti členských státech EU převody podílů zdanění nepodléhají.

V. Základní právní předpisy

- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí,
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí,
- zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky,
- vyhláška č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.