

# VYMEZENÍ SPRÁVY DANÍ Z HLEDISKA ORGANIZAČNÍHO A FUNKČNÍHO

DAMIAN CZUDEK

Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Česká republika

## **Abstrakt v rodném jazyce**

Příspěvek se zabývá správou daní, kde základním předpisem je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ale také dle zákonů upravujících správu daní, kterou jsou pověřeny jiné subjekty (obecní úřady, soudy) než orgány primárně se správou daní zabývající (finanční úřady). K lepšímu pohledu na celou problematiku bylo nutné přistoupit k výkladu pojmů jako jsou daň, správa daní. Hlavním tématem je však rozvrstvení a rozštěpení správy daní – stránka organizační, a také funkce a postupy subjektů spravujících daně – funkční hledisko.

## **Klíčová slova v rodném jazyce**

Daň stricto sensu, daň sensu largo, správa daní, správce daně.

## **Abstract**

This contribution deals with tax administration primarily determined by Act no. 337/1992 Coll., as amended, Tax and Fee Administration (that regulate tax administration by subjects primarily created to tax administration – tax offices mainly), but also by other Acts which regulate tax administration executed by different subjects not primarily designated to tax administration (courts, councils). Firstly, for better understanding, it's highly desirable to describe certain terms as a tax and tax administration. But the main topic is primarily focused on tax administration hierarchisation and fragmentation – material concept and also functions and proceedings of subject administrating taxes - functional concept.

## **Key words**

Tax stricto sensu, tax sensu largo, tax administration, tax administrator.

## **1. POJEM „SPRÁVA DANÍ“**

Abychom si mohli objasnit pojem správa daní, je třeba nejdříve přistoupit k výkladu tykajícího se ústředního pojmu správy daní a tím je „daň“. V minulosti se místo pojmu daň používal pojem berně. Pod tímto archaismem je třeba rozumět dnešní pojetí daně sensu largo. Berně byly chápány jako jakékoli povinné platby ve prospěch veřejných fondů. Zákon pak stanovil jejich objektivní, subjektivní stránku, velikost, platební dispozici a také odpovědností následky a sankce při nesplnění povinnosti vyplývajících ze zákona. Objektivní stránka vymezuje podmínky, kdy a za co je třeba berně odvést, správci příjmu, kdy mu vzniká nárok tyto berně vybrat od osoby povinné. Subjektivní stránka určuje povinný subjekt, který je povinen zaplatit berně v určité výši. Pojem výše, neboli velikost berně, označuje způsob stanovení základu a také výpočtu berně – její sazbu. Platební dispozice jsou zákonem stanovené způsoby platby – peněžní jednotka, splatnost berně a způsob převodu peněžních prostředků.<sup>1</sup> Berně tak mají nejčastěji charakter daní nebo poplatků. Zákonodárce tento pojem však nepřevzal a v zákoně o správě daní a poplatků operuje legislativní zkratkou „daň“. Pod

---

<sup>1</sup> Mrkývka, P., Finanční správa. Brno : Masarykova univerzita, 1997, s. 133

tímto pojmem je třeba rozumět daně (stricto sensu), poplatky (správní, místní, soudní), odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně<sup>2</sup>. Tyto daně, ve smyslu legislativní zkratky, musí být příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů nebo Národního fondu.<sup>3</sup> S daní sensu largo je úzce spjat pojem příslušenství daně.<sup>4</sup> Není ono ale daní, protože výčet, co se za daň stricto sensu dá považovat, je výčtem taxativním. O příslušenství daně bude tedy rozhodováno podle ZSDP a ne podle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen SŘ). Daň stricto sensu lze definovat jako povinnou a nenávratnou více méně pravidelnou platbu, kterou vybírají státní nebo jiné veřejné orgány od fyzických a právnických osob a je příjmem veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu bez ekvivalentního protiplnění. Naproti tomu je poplatek platbou nepravidelnou, spíše nahodilou, protiplněním je zde úkon orgánu, který byl zpoplatněn. Důležité je upozornit na ústavní zásadu obsaženou v čl. 11 odst. 5 Listiny, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

## 2. FUNKČNÍ HLEDISKO SPRÁVY DANÍ

Správa daní je jedním z dílů veřejné správy, kterou se ve společnosti zorganizované ve stát rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná jako projev výkonné moci ve státě, přičemž správu daní od jiných dílů veřejné správy odlišuje zejména její předmět, kterým je především daň sensu largo.<sup>5</sup> Správa daní se proto bude řídit obecnými principy veřejné správy vycházejícími ze správního řádu, doplněnými a upřesněnými o obecné principy správy daní podle zákona o správě daní a poplatků a zvláštní správou daní obsaženou v jednotlivých daňových zákonech. Základním předpisem regulujícím správu daní je zákon o správě daní a poplatků, který není však pouze normou práva procesního, jak by se na první pohled zdálo, ale obsahuje také prvky a ustanovení práva hmotného, která řídí rámcový model správy daní a jeho činnosti.<sup>6</sup>

---

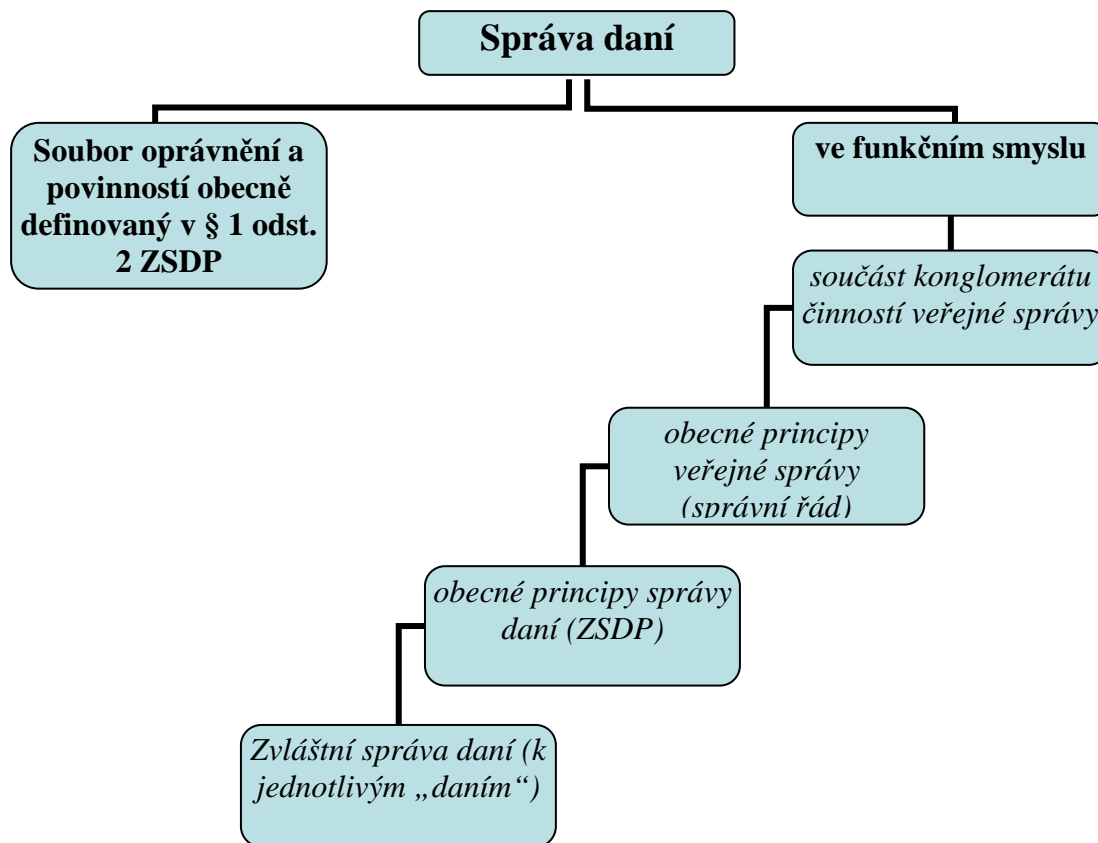
<sup>2</sup> § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

<sup>3</sup> § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

<sup>4</sup> „Příslušenstvím daně se rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona. Příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Zvláštní zákon může stanovit u příslušenství daně jeho rozpočtové určení odchylně od rozpočtového určení daně, k němuž bylo vyměřeno.“

<sup>5</sup> Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 2.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 27-28.

<sup>6</sup> Mrkývka, P., Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Czeskiej, In sborník „Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej”, Białystok: Temida 2, 2006, s. 105.



Správu daní formuluje zákon a správě daní a poplatků jako 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 podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.<sup>7</sup> Pojem „právo“ je zde třeba rozumět jako soubor oprávnění a povinností – kompetence. Nelze jej považovat za subjektivní právo, jak je někdy nesprávně vykládáno. Správce daně nemá na výběr zda něco konat bude nebo nebude. Může, resp. musí „pouze“ konat v souladu se zákonem, v opačném případě bude nečinný. Výslovně to vyplývá ze zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ÚzFinOrg), avšak jen pro finanční úřady a finanční ředitelství.<sup>8</sup>

Správa daní je z funkčního hlediska uspořádána do několika etap procesu výkonu správy daně. Zákonodárce je v názvech jednotlivých částí ZSDP nazývá řízeními. Nadpis, tak jako poznámka pod čarou, nemá právní závaznost a pro nás je důležitý a směrodatný pouze obsah jednotlivých ustanovení. Toto označení je třeba považovat za nepřesné, a to z toho důvodu, že zde upravuje nejen procesní postupy daňového řízení, ale i jiné postupy, které daňovým řízením nejsou, a míchá zde i hmotněprávní regulaci, prakticky tak jako v celém ZSDP, které je třeba považovat za předpis na pomezí hmotného a procesního práva. Řazení jednotlivých institutů postrádá také logiku a je poněkud zmatené. Lze to jednoduše dovést už tím, že když

<sup>7</sup> § 1 odst. 2 ZSDP, ve znění pozdějších předpisů

<sup>8</sup> § 1 odst. 1 písm. a), ÚzFinOrg, ve znění pozdějších předpisů : „Územní finanční orgány jsou správní úřady, které vykonávají správu daní podle zvláštního právního předpisu...“

budeme chronologicky postupovat jednotlivými etapami řízení, budeme nuceni neustále v zákoně, sem a tam, listovat. Úprava v ZSDP je subsidiární k jiným zákonům, které regulují správu daně a řízení, myšleno konkrétní daň nebo poplatek.<sup>9</sup> Nutno také poznamenat, že je vyloučeno subsidiární použití správního řádu, s výjimkou postupu podle §175 při vyřizování stížnosti.<sup>10</sup> Správu daní tak lze rozdělit do následujících etap: registrace daňových subjektů, vyměřování daní, inkasní správa.

### **3. SPRÁVCE DANĚ**

Tak jako pojem „daň“ definuje zákon a správě daní a poplatků i pojem „správce daně“. Jsou jimi územní finanční orgány<sup>11</sup> a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány územních samosprávných celků věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní.<sup>12</sup>

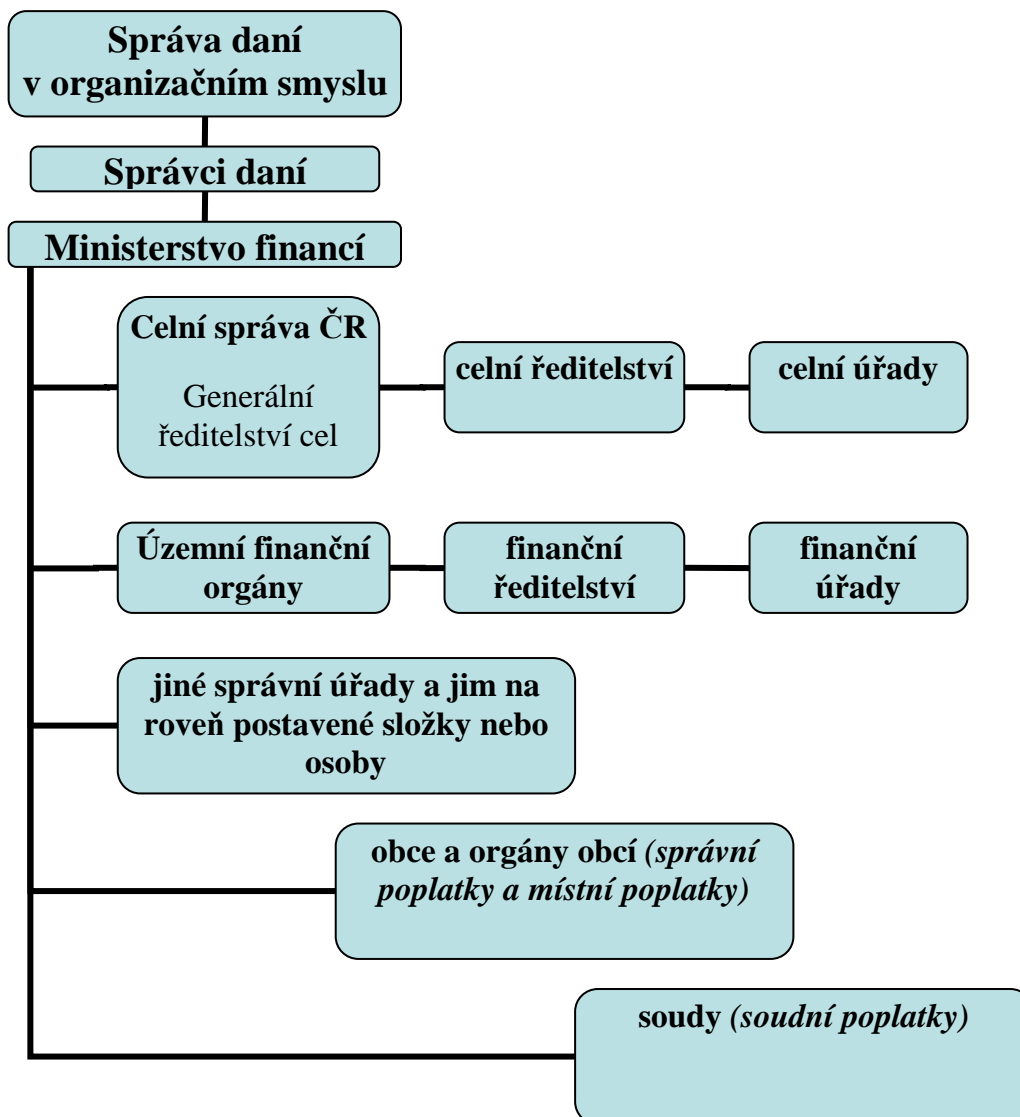
---

<sup>9</sup> Mrkývka, P. a kol., Finanční právo a finanční správa, 2. díl, Masarykova univerzita, 2004, str. 32 - 33.

<sup>10</sup> § 99 ZSDP, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>11</sup> § 2 z.č. 531/1990 Sb., ÚzFinOrg, - „Soustavu územních finančních orgánů tvoří finanční úřady a finanční ředitelství.“

<sup>12</sup> § 1 odst. 3 ZSDP, ve znění pozdějších předpisů.



Z dikce tohoto ustanovení vyplývá, že se nepředpokládá, že by správu daní měly provádět orgány krajů.

Ústředním orgánem státní správy pro daně, poplatky a clo, finanční hospodaření a finanční kontrolu je ministerstvo financí.<sup>13</sup> Kromě jeho mnoha dalších úkolů, ministerstvo řídí finanční ředitelství a vykonává správu daní podle ZSDP. V oblasti cel mnohé pravomoci ministerstva přešly po reformě spojené se vstupem do Evropské unie na nově konstituovaný správní úřad, který je přímo podřízen ministerstvu, a tím je Generální ředitelství cel. Dalšími orgány správy daní, lze říci, že nejčastěji věcně příslušnými, jsou územní finanční orgány, a to, jak již vyplývá z výše citovaného ustanovení § 2 ÚzFinOrg, finanční ředitelství a finanční úřady. Jejich působnost stanovuje § 1 ÚzFinOrg. Náš systém správy daní není sestaven z jedné orgánů specializovaných výlučně na výkon správy daní, nýbrž je koncipován jako kombinace orgánů primárně na správu daní zaměřených a orgánů, které vykonávají jiné činnosti veřejné správy nebo se jedná o orgány soudní. Takovými specializovanými správními orgány s odvětvovou působností v oblasti cel jsou celní úřady, celní ředitelství a Generální ředitelství

<sup>13</sup> § 4 odst. 1 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

cel. Jejich pravomoc a působnost vyplývá především ze zákona o celní správě<sup>14</sup>, z dalších celních předpisů zejména celního zákona<sup>15</sup>, zákona o správě daní a poplatků, některých daňových zákonů a dalších předpisů. Věcnou příslušnost mají v případě daně z přidané hodnoty, spotřebních daní při dovozu a vývozu a silniční daně u poplatníků fyzických osob majících bydliště a právnických osob sídlo v zahraničí. Nově taky k 1.1.2008 zajišťují správu daní ekologických – daň ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny. Výběrem správních poplatků jsou zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, pověřeny orgány moci výkonné, orgány územních samosprávných celků a orgány právnických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti státní správy. Věcnou příslušnost k výběru místních poplatků má obec.<sup>16</sup> Soudní poplatky vybírají soudy, a to prvoinstanční, pokud není zákonem stanoveno jinak.<sup>17</sup>

Je třeba také upozornit na to, že správce daně není právnickou osobou. V případě, že je státním orgánem, platí § 3 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku české republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, který říká, že organizační složky státu nejsou právnickými osobami. Totéž platí ohledně orgánu obcí.<sup>18</sup> Správci daně je přiznána pouze procesní způsobilost. Jedná se ale o občanské soudní řízení.<sup>19</sup> Odpovídající ustanovení nacházíme v občanském soudním řádu.<sup>20</sup> Zákon tuto způsobilost přiznává jen ve věcech správy daní.

Místní příslušnost je určena vztahem věcně příslušného správce daně k rozhodované věci z hlediska jeho prostorové působnosti a lze ji rozdělit na obecnou a zvláštní. Určení místní příslušnosti je důležité z toho důvodu, že akt vydaný místně nepříslušným orgánem bude nulitní. V ZSDP se místní příslušnost rozpadá do dvou kategorií, a to na obecnou, která se řídí § 4 odst. 1 - 4 ZSDP, a zvláštní, která je vymezena v následujících odstavcích téhož paragrafu nebo může vyplývat ze zvláštního zákona.

Místně příslušným je u právnické osoby ten úřad, v jehož obvodu má právnická osoba sídlo v České republice, u fyzické osoby ten, kde se nachází její bydliště v České republice, jinak v jehož obvodu se fyzická osoba převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů. Pod pojem „bydliště“ chápe ZSDP místo trvalého pobytu.<sup>21</sup> Obsah tohoto pojmu není však v pojetí ZSDP a jiných procesních předpisů totožný s „trvalým pobytem“, tak jak jej užívají normy správního práva upravující evidenci obyvatel. Bydlištěm bude tedy místo, kde má fyzická osoba rodinu, zaměstnání, kde pracuje či studuje, pokud tam i bydlí. Z judikatury také vyplývá, že ve všech případech je třeba hledat úmysl osoby v daném místě se trvale

---

<sup>14</sup> Zákon č. 185/2005 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>15</sup> Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>16</sup> Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>17</sup> Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>18</sup> Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků, komentář, 1. vyd. – Praha: C.H.Beck, 2002, str. 15.

<sup>19</sup> § 1 odst. 2 ZSDP, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>20</sup> § 19 z. č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů: „Způsobilost být účastníkem řízení má ten, kdo má způsobilost mít práva a povinnosti, jinak ten, komu ji zákon přiznává.“

<sup>21</sup> § 4 odst. 1 ZSDP, ve znění pozdějších předpisů.

zdržovat.<sup>22</sup> Nelze-li určit místně příslušný orgán správy daní, je třeba postupovat podle odst. 3 téhož paragrafu. Místní příslušnost se následně bude řídit místem, kde má subjekt stálou provozovnu,<sup>23</sup> nebo místem, kde je vykonávána hlavní část jeho činnosti na území České republiky, jež je předmětem zdanění, případně místem, kde se nachází převážná část jeho nemovitostí. Pokud nelze ani takto určit příslušnost, je příslušný Finanční úřad pro Prahu 1.<sup>24</sup> Jedná se převážně o tzv. nerezidenty.<sup>25</sup>

Zvláštní místní příslušnost nastoupí v případě, že subjekt povinný k dani překročí státní hranice; u daní, kde je předmětem nemovitost, u daní transferových jakými jsou daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí; u poplatků, když je určitý úkon zpoplatněn; u místních poplatků, když je zaveden orgánem obce.

Dále zákon upravuje i situaci, kdy místně příslušných úřadů k téže dani a téhož daňového subjektu může být více. Jedná se o tzv. kompetenční spory. Tyto spory řeší orgán jim nejbližší nadřízený a v nejvyšším stupni Ministerstvo financí. Místní příslušnost je možno za určitých podmínek prolomit institutem delegace. Na návrh daňového subjektu nebo z podnětu správce daně může správce daně vyššího stupně nadřízený oběma správčům daně delegovat místní příslušnost ke správě daně na jiného, pokud shledá důvody takového návrhu opodstatněnými.<sup>26</sup>

#### **Literatura:**

- Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4.vyd. – Praha, C.H.Beck, 2006.
- Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků, komentář, 1.vyd. – Praha, C.H.Beck, 2002.
- Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem. Praha: Nakladatelství ANAG, 2001.
- Mrkývka, P., Finanční správa. Brno: Masarykova univerzita, 1997.
- Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 2.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004.
- Mrkývka, P., Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Czeskiej, In sborník „Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej”, Białystok: Temida 2, 2006.
- LEGIS.CZ s.r.o. Vysvětlení hesla řízení vyměřovací [citováno 4. března]. Dostupný z: <http://www.pojmy.legis.cz/rizeni-vymerovaci.php>.

---

<sup>22</sup> Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků, komentář, 1.vyd. – Praha, C.H.Beck, 2002, str. 28.

<sup>23</sup> § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>24</sup> § 4 odst. 3,4 ZSDP, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>25</sup> Fyzické osoby, které nemají v České republice bydliště nebo se zde ani nezdržují a právnické osoby, které zde nemají sídlo.

<sup>26</sup> § 5 odst. 3 ZSDP, ve znění pozdějších předpisů.

- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.
- zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 219/2000 Sb., o majetku české republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 185/2005 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

**Kontaktní údaje na autora – email:**

*damian.czudek@law.muni.cz*