

ZÁKON O FINANČNÍ SPRÁVĚ ČR - ZÁKLAD FINANČNÍ SPRÁVY STÁTU

DAVID JEROUŠEK

Právnická fakulta, Masarykovy univerzity v Brně, Česká republika

Abstract in original language

Předmětem tohoto článku je analýza organizace daňové správy vykonávané územními finančními orgány, kteréžto je tématem navýsost aktuálním s ohledem na očekávanou účinnost zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějšího předpisu (od 1.1.2013). Můj zájem tak směřuji k organizačnímu pojetí správy daní, k němuž je věcně příslušná finanční správa. Dále zájem tohoto článku směřuji do oblasti souvisejících s otázkami místní a věcné (funkční) příslušnosti správce daně, kterým je orgán finanční správy.

Nanejvýš aktuálně se zabývám pojetím správy daně z hlediska územní a funkční kompetence nově vytvořených finančních úřadů na krajském principu, Odvolacího finančního ředitelství a Generálního finančního ředitelství. Struktura Finanční správy je populárně nazývána také jako 14+1¹, správné označení by však bylo spíše 14+1+1+1 nebo 15+1+1². Jedničku v posledním součtu představuje Generální finanční ředitelství se sídlem v Praze, které zůstává zachováno se stejnými kompetencemi jako doposud. Druhou jedničkou je Odvolací finanční ředitelství. Toto jediné ředitelství s celorepublikovou působností nahrazuje současný druhý stupeň, tj. 8 finančních ředitelství. Nicméně dále ještě platí, že dle ust. § 8 odst. 5 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějšího předpisu, je obsaženo zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, kterou se stanoví územní pracoviště finančních úřadů, která se nenachází v jeho sídle. Zde se tudíž nachází onen prostor pro faktické uplatnění dnešních 199 FÚ, i když se formálně budou označovat odlišně. Primárně nastolenou hypotézou tak bude ověření skutečnosti, že se nemůže jednat o dvoustupňovou³ správu daně, což je zažitý předsudek především laické (a zčásti) odborné veřejnosti.

V neposlední řadě jsou předmětem mého zájmu v uvedeném novém kompetenčním zákoně obsažená procesní ustanovení, která přímo upravují správu daní, a to ve vztahu lex specialis vůči daňovému řádu, byť se v daném případě jedná primárně o normu organizační.

¹ Politicky schůdná prezentace ve vztahu k veřejnosti.

² Popravdě (a tedy akademicky) se jedná spíše o 15+1+1+199 transformovaných územních pracovišť z původních dnešních FÚ.

³ Instančně pojato.

Předpokládám, že v závěru pojednání ověříme takto nastolenou hypotézu.

Tento článek vznikl jako mezitímní výstup zkoumání v rámci projektu Metoda a ekonomické limity regulace ve finančním právu (MUNI/A/0922/2011).

Key words in original language

Finanční správa České republiky, finanční právo procesní, finanční úřad, finanční ředitelství, Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, úřední osoby správce daně, příslušnost, rozpočtové určení daní, změna místní příslušnosti.

Abstract

The focus of this article is the organization of the Tax administration connected with the Act on the Financial Administration of the Czech Republic (from 1.1.2013). My interest seeks to organizational concept of tax administration, which is factually appropriate financial management. It further their interest towards the area related to issues of competence. Last, but not least is, that I will deal with the issues connected with the Tax proceedings, also included in this Act.

Key words

Tax administration, tax proceedings, tax authority, tax directorate, local authority, tax administrator, tax administrator, local jurisdiction, the budget allocation, change the local tax administrator jurisdiction.

1. ÚVOD

Cílem tohoto článku je, jak výše uvedeno, analýza a porovnání nového zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějšího předpisu (dále jen ZFSČR). Jde totiž o kompetenční normu, která je určující pro organizační pojetí správy daní, dále pak o normu, jenž přímo souvisí s otázkami věcné a místní příslušnosti správce daně. Ověřím a charakterizuji novou strukturu Finanční správy ČR, přičemž předpokládám zjistíme, zda se skutečně mění na dvoustupňovou, což jsem uvedl v abstractu. Toto vše ověříme v návaznosti na dřívější kompetenční normu, kterou byl (dnes je) zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZÚFO). Dále pak, jako jest i jistou zažitou neřestí, že tento obsahuje ustanovení, která přímo upravují správu daní, a to odlišně od právní úpravy obsažené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád).

2. ORGANIZAČNÍ POJETÍ SPRÁVY DANÍ

Pro organizační pojetí správy daní⁴ je určující pojem správce daně, který je dnes vymezen v ust. § 10 an. daňového řádu. Jelikož se jedná o pojem zásadní, nemůžu jej ponechat ani v rámci tohoto pojednání stranou. Správcem daně je orgán veřejné moci, kterému zákon svěřil do kompetence správu daně, resp. ve smyslu legislativní zkratky „daň“ správu některého z příjmů, jež je obsažen v této legislativní zkratkou⁵. „Správce daně“ je rovněž legislativní zkratkou zahrnující celou řadu správních a jiných státních orgánů a orgánů územních samosprávných celků.⁶ Je tak možno konstatovat, že správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Daňový řád pak správním orgánem rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnickou nebo fyzickou osobu, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Pokud bych tak návazně modifikoval přístup Mrkývky do aktuální podoby, je možno říci, že správa daní je jedním z dílů veřejné správy, kterou se ve společnosti zorganizované ve stát obecně 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 daň ve smyslu vymezení pojmu v ust. § 2 daňového řádu.⁷ Statut správce daně v rozsahu stanoveném zákonem tak mají :

- Ministerstvo financí,
- územně dekoncentrované specializované správní úřady, kterými jsou v dnešním pojetí orgány finanční správy ČR a orgány celní správy ČR,
- jiné správní úřady⁸,

⁴ Mimo to lze ještě rozlišovat funkční pojetí správy daní, které souvisí s konkrétním postupem správce daně při správě daní, což je vymezeno berním právem procesním.

⁵ V pojetí dnešní ust. § 2 odst. 3 - 5 daňového řádu se nejedná o legislativní zkratku, ale toliko o vymezení pojmu. K tomu zejména srovnej Boháč, R. (ed.). Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010. Soubor odborných statí z IX. vědecké konference. Praha : Leges, 2010, s. 300.

⁶ Cit. Radvan, M. a kolektiv. Finanční právo a finanční správa - Berní právo. 1.vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2008, s. 45.

⁷ Cit. Mrkývka, P. a kolektiv. Finanční právo a finanční správa - 2. díl. 1.vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2004, s. 27.

⁸ V případě, že tyto spravují správní poplatky, či postupují v tzv. dělené správě.

- obce a obecní úřady⁹,
- soudy spravující soudní poplatky.¹⁰

V rámci tohoto pojednání se budu, jak jsem již naznačil a uvedl výše, zabývat správci daně, kterými jsou orgány finanční správy ČR, tak jak jsou tyto nově vymezeni právě ZFSČR. Budu se proto pohybovat na poli správců daně, kteří jak z funkčního, tak ale i z ekonomického hlediska na poli správy daně, co do věcné příslušnosti, zcela a logicky dominují.

3. FINANČNÍ SPRÁVA ČR DLE ZFSČR

Novou finanční správu ČR vymezuje ZFSČR, tedy zákonná a kompetenční norma, kterou bych mohl směle zařadit mezi normy finančního práva organizačního, jenž jako takové obsahuje abstraktně pojaté kompetence opravňující k veřejné finanční činnosti. Jako takové jsou úzce spjaté s normami hmotněprávními a procesními a působí erga omnes.¹¹

Důvodem přijetí této nové kompetenční normy, tedy ZFSČR, byla potřeba modernizace daňové správy a zlepšení její účinnosti, efektivnosti, v neposlední řadě pak snížení počtu finančních úřadů. Nikoli nepodstatnou, či dokonce spíše určující, byla a je potřeba institucionální kompatibility s aktuálně probíhajícím Projektem vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (tzv. projekt JIM, dále také jen JIM)¹². ZFSČR ruší ZÚFO a ukončuje svým způsobem dvacet let existence územních finančních orgánů a tyto nahrazuje s účinností od 1.1.2013 orgány finanční správy ČR. Jedná se, jak pro tento závěr byl dán podklad výše, o soustavu správních orgánů, resp. správních úřadů ve smyslu čl. 79 odst. 1 Ústavy ČR. Současně je zavedena legislativní zkratka „orgány finanční správy“, která nahrazuje dosavadní pojem „územních finančních orgánů“. Finanční správa se bude nově skládat z Generálního finančního ředitelství (dále jen GFR), Odvolacího finančního ředitelství (dále jen OFR) a finančních úřadů (dále jen FÚ). Není bez zajímavosti, že ZFSČR svěřuje řídicí a další kompetence při správě daní vykonávané orgány finanční správy přímo Ministerstvu

⁹ K tomu dále více Jeroušek, D. *Obec v POSTAVENÍ SPRÁVCE daně*, In. COFOLA 2012: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2012.

¹⁰ Cit. a k tomu dále Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční právo a finanční správa* - 2. díl. 1.vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2004, s. 29.

¹¹ Cit. a k tomu dále Mrkývka, P. *Věda finančního práva ve Visegrádském prostoru*. In. Eugeniusz Ruśkowksi a evropská dimenze finančního práva. 1.vydání. Brno : Centrum polského práva, 2012, s. 39.

¹² K tomu dále Důvodová zpráva k ZFSČR, s. 3-7.

financí¹³ (dále jen MF), čímž je vyjádřena hierarchie správních úřadů v rámci soustavy finanční správy ČR. Přičemž platí, že GFŘ je podřízeno MF jako ústřednímu orgánu státní správy pro oblast působnosti orgánů finanční správy. ZFSČR tak v tomto směru zůstává navázán na principy ZÚFO, které svěřovalo MF rozsáhlé pravomoci při správě daní, což de facto zůstává nadále zachováno.

3.1 MINISTERSTVO FINANCÍ

Jak jsem uvedl, nevyplývá z nového ZFSČR to, že by MF bylo orgánem finanční správy¹⁴, ostatně nebylo ani územním finančním orgánem, nicméně mu uvedená norma přiznává zejména řídicí pravomoci ve vztahu k řízení GFŘ¹⁵ a toto je součástí jeho rozpočtové kapitoly¹⁶, tedy de facto je jeho majetková způsobilost pro hospodaření s majetkem státu tímto limitována a předurčena. MF má dále normotvorné pravomoci ve vztahu k možnosti stanovení vzoru služebního průkazu úředních osob finanční správy¹⁷. MF jsou pak, stejně jako orgánům finanční správy, svěřena oprávnění v rámci správy daní, a to k možnosti vyžadování relevantních údajů od povinných subjektů¹⁸ pro zajištění cíle správy daní, který je obecně vymezen v daňovém řádu¹⁹. V neposlední řadě ZFSČR předpokládá i vzájemnou výměnu informací mezi MF a orgány finanční správy, kdy jsou tito jejich zpracovateli. Tento tok spolupráce při výměně získaných údajů je skutečně oboustranný, přičemž jeho konkrétní obsah je ponechán na speciální zákonné úpravě²⁰. Při srovnání a gramatickém výkladu příslušných ustanovení ZÚFO a ZFSČR je zjevné, že pravomoci MF jsou novou úpravou omezeny, a to alespoň z pohledu jejich explicitního výčtu, čemuž dává zapravdu a předpokládá to i ZFSČR, když stanoví, že řízení a postupy, které přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nebyly ministerstvem ukončeny,

¹³ Viz ust. § 1 ZFSČR in fine.

¹⁴ Dle ust. § 1 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů, je MF ústřední orgány státní správy, v jehož čele je člen Vlády ČR.

¹⁵ Viz ust. § 1 odst. 3 ZFSČR.

¹⁶ Viz ust. § 1 odst. 5 ZFSČR.

¹⁷ Viz ust. § 16 odst. 2 ZFSČR. Ostatně obecnou normotvornou pravomoc na této úrovni - právní síly normy, orgány finanční správy samostatně nemají.

¹⁸ Viz ust. § 18 ZFSČR

¹⁹ Ust. § 1 odst. 2 daňového řádu.

²⁰ Ze stran MF a jím řízeného FAÚ tento rámeček upravuje zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

dokončí ministerstvo²¹ i v případech, kdy působnost ministerstva přechází ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona na orgány finanční správy²². Nicméně je možno závěrem uvést, že ZFSČR předpokládaná podřízenost GFŘ ve vztahu k MF není toliko řídicí (lépe podřízenost²³), ale je i podřízeností instanční, tedy určující ve vztahu k určení funkční stránky věcné příslušnost správce daně. Ostatně proto je možno prohlásit, že ustanovení daňového řádu o řádném oprávněném prostředku, kterým je rozklad²⁴, připadá do úvahy toliko v rámci "odvolacího řízení" proti rozhodnutím primárně vydaným MF, nikoli proti rozhodnutím vydaným GFŘ. Zde je možno i nadále souhlasit s Lichnovským²⁵, neboť nadále platí, že odvolání se nazývá rozkladem v případě, kdy rozhodnutí vydal ústřední správní orgán nebo osoba stojící v jeho čele. Nejčastěji půjde o rozhodnutí MF, potažmo jeho ministra.

3.2 GFŘ

Postavení GFŘ jakožto orgánu finanční správy s celostátní působností je svým způsobem z pohledu oprávnění při správě daní plné. Což znamená, že jeho pravomoc obsahuje veškerá oprávnění, která jsou svěřena nižším orgánům finanční správy²⁶, a tato jsou dále ještě rozšířena o pravomoci jedinečné, týkající se zejména mezinárodní administrativní spolupráce a mezinárodní pomoci při správě daní²⁷, byť se svým způsobem jedná o pravomoci odvozené od pravomocí MF v této oblasti. Další jedinečné úkoly zahrnují určité analytické a koncepční pravomoci, ale i jisté postavení v legislativním procesu a sjednávání mezinárodních smluv²⁸.

Ostatní svěřené pravomoci při správě daní vykonává GFŘ společně, v postavení instančně nadřízeného a také nadřazeného²⁹ (v řídicí rovině)

²¹ V obou případech myšleno MF.

²² Viz ust. § 19 odst. 4 ZFSČR.

²³ Ta se projevuje i v oprávnění ministra ke jmenování a odvolání generálního ředitele, tedy ředitele GFŘ, ale i a dalších vedoucích pracovníků GFŘ.

²⁴ Ust. § 108 odst. 2 daňového řádu.

²⁵ Cit. Lichnovský, O., Ondryšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C.H.Beck, 2011, s. 258.

²⁶ Ust. § 4 ZFSČR.

²⁷ K tomu dále ust. § 4 odst. 3 ZFSČR.

²⁸ Ust. § 4 odst. 2 ZFSČR.

²⁹ Pro účely tohoto článku jimi rozumím řídicí pravomoci mimo konkrétní řízení, tedy mimo instanční nadřízenost správního orgánu a mimo určení jeho příslušnosti.

správního orgánu, tedy orgánu finanční správy společně s nižšími orgány finanční správy³⁰.

Naznačené členění instanční nadřízenosti a řídicí nadřazenosti je dosti určujícím pro další zaměření pojednání, neboť GFŘ vystupuje, nahlíženo touto optikou, ve dvojjediném postavení. V tomto úhlu pohledu lze konstatovat, že instanční nadřízenost vykonává GFŘ toliko v rámci konkrétního řízení při správě daní vůči OFŘ³¹, nicméně zejména metodickou nadřazenost vykonává jak vůči OFŘ, tak vůči FÚ a SFÚ, a to nikoli nepřímo, tedy ob stolicí, ale společně.

3.3 OFŘ

I OFŘ, obdobně jako GFŘ, vykonává svoji působnost na celém území ČR a vystupuje tak v postavení orgánu instančně nadřízeného FÚ a SFÚ, nicméně nemá již nadále postavení i orgánu nadřazeného v rovněž řídicí³². Přesto platí, že pokud procesní předpis hovoří o nadřízeném správci daně, je jím myšleno bez dalšího OFŘ. Z pohledu de lege ferenda je pro kompletnost třeba upozornit na připravenou (schválenou) novelu ustanovení § 5 odst. 2 ZFSČR, kde se mění sídlo OFŘ na Brno³³.

Z pohledu podřízenosti a podřazenosti je možno uvést, že OFŘ je plně podřízeno i podřazeno GFŘ. Jeho způsobilost při správě daní je však plná, působí jako nadřízený správní orgán na území celé republiky, tedy povede veškerá odvolací řízení proti rozhodnutím vydaným FÚ a SFÚ, s čímž dále nutně souvisí do ZFSČR zařazená procesní ustanovení, pojednávající zejména o nahlížení do spisu.

Jak dále konstatuje zákonodárce svůj záměr, je OFŘ jediný orgán druhé instance v daňovém³⁴, resp. správním řízení bylo nutné v rámci úpravy místní příslušnosti soudu ve správním soudnictví stanovit odchylku od obecného pravidla, kdy se místní příslušnost soudu řídila

³⁰ Tedy s OFŘ a s FÚ, včetně SFÚ.

³¹ Čímž však není vyloučena možnost využití procesního institutu atrakce, tak jak ke vymezena v ust. § 19 daňového řádu, i vůči nepřímo podřízeným FÚ.

³² FÚ a SFÚ jsou de facto (ipso iure) podřazeny metodicky toliko GFŘ, což je odlišnost od fungování dnešních FR ve vztahu k podřazeným a řízeným FÚ. Zde byla role FR při plnění jeho úkolů plná, nyní je omezena na nadřízenost v rámci určení funkčního aspektu věcné příslušnosti, tedy na rozhodování a postupy v konkrétní věci, řízení či postupu při správě daní.

³³ Nyní součástí novely zákona o spotřebních daních (sněmovní tisk č. 734) v rámci legislativního procesu - doručen k podpisu premiérovi 16. 11. 2012.

³⁴ Myšleno v jakémkoliv řízení při správě daní, nejen daňové, ale i registrační, o pokutách a dílčích dalších. Zde se jedná o terminologickou nepřesnost zákonodárce, kdy jistě myslel veškerá řízení, která se při správě daní vedou na prvním, dále pak eventuálně i na druhém, stupni.

podle sídla orgánu, který rozhodl v posledním stupni, tak, aby nenastala kumulace všech kauz u jednoho soudu dle umístění jediného odvolacího orgánu³⁵.

3.4 FÚ a SFÚ

Pro účely tohoto článku není třeba dále rozlišovat FÚ a SFÚ, neboť jeho postavení je obdobné, neboť specifikum SFÚ spočívá toliko v tom, že vykonává úplnou správu daně vůči tzv. vybraným subjektům³⁶. Je však třeba zapomenout na dnešní vnímání FÚ, kterých je 199 a sídlí i na menších městech³⁷, poněvadž s účinností ZFSČR pozbývají tyto postavení FÚ a stávají se toliko územními pracovišti nově vznikajících FÚ v sídlech krajů. Platí tedy, že se zřizuje 14 FÚ s názvy odpovídajícím názvům krajů, resp. vyšších územních samosprávných celků, jejichž prostřednictvím je též vymezena územní působnost FÚ³⁸. Jako patnáctý FÚ se zřizuje SFÚ s celorepublikovou působností. Je nezbytné říci, že je spíše politickou rétorikou to, že se stávajících 199 FÚ od 1.1.2013 transformuje ve 14+1 FÚ. Jedná se spíše o vznik nových 14 FÚ s tím, že ze stávajících 199 FÚ vzniknou územní pracoviště těchto nových FÚ, jakkoli je třeba uznat, že nejmenší dnešní FÚ³⁹ až na výjimky zanikají⁴⁰, resp. stávají se zúženými pobočkami vyšších územních pracovišť, kde nebude vykonávána plná správa daní⁴¹.

Po právní stránce se oprávnění nových FÚ při správě daní příliš nemění, tedy jejich pravomoc je plná a zůstává zachována, přičemž přebírají některé pravomoci svěřené dnešním FŘ, a to např. výkon finanční a cenové kontroly, kontrolu správy poplatků, výkon

³⁵ K tomu dále Důvodová zpráva k ZFSČR, s. 15.

³⁶ Kdo se jím rozumí, stanoví ust. § 11 odst. 2 ZFSČR.

³⁷ Viz např. Pacov, Tišnov, apod.

³⁸ Viz jejich vymezení v zákoně č. 347/1997 Sb., o vytvoření vyšších územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů.

³⁹ S počtem zaměstnanců pod 25.

⁴⁰ Byť původně Důvodová zpráva k ZFSČR hovořila jinak - současných 199 FÚ bude nahrazeno 199 územními pracovišti FÚ, přičemž tato územní pracoviště budou podle ustanovení odst. 5 zřízena vyhláškou Ministerstva financí, pokud se budou nacházet mimo sídlo FÚ (v ostatních případech budou zřízena organizačním řádem Finanční správy). Ke dni účinnosti zákona se tak v zásadě předpokládá nahrazení stávajících FÚ územními pracovišti v poměru 1:1 (stejně jako se v zásadě předpokládá zachování výkonu základních činností na těchto územních pracovištích). Další optimalizace počtu územních pracovišť, resp. koncentrace vybraných činností je věcí budoucí Finanční správy ČR, resp. GFŘ

⁴¹ Např. řízení při nedobrovolném placení daní či postup daňové kontroly.

finančních revizí⁴² a další pravomoci týkající se zejména mezinárodní spolupráce při správě daní, jenž se odvíjí od rozsahu pověření MF.

Ve vztahu ke svým územním pracovištím vykonává FÚ sice odvozené řídicí pravomoci ve vztahu nadřazenosti, nicméně FÚ je základním stupněm správy daní a proto již dále vůči svým pracovištím nevykonává jakoukoli instanční nadřízenost⁴³, protože tyto jsou společně instancí (stolicí) totožnou. Ve smyslu výše naznačeném je tak FÚ instančně podřízen OFŘ a podřazen GFŘ. Je možno uvést, že z dnešního pohledu se v rámci faktického výkonu správy daně jeví posláním samotného FÚ (nikoli SFÚ) ve vztahu k jeho pracovištím spíše jako doplňkové a svým způsobem pro osoby zúčastněné na správě daní jako neviditelné, a popřípadě do jisté míry zbytné⁴⁴. Pro úplnost uvádím, že ZFSČR nevyklučuje, či dokonce předpokládá, možnost vyřízení věci (tedy provádění postupu či vedení řízení) přímo FÚ, namísto jeho územního pracoviště, kde se samozřejmě nebude jednat o postup v rámci instanční nadřízenosti⁴⁵, nicméně s ohledem na předpokládaný rozsah personálního a informačního zabezpečení FÚ, je toto nyní spíše otázkou toliko akademickou.

4. PROCESNÍ USTANOVENÍ ZFSČR - ÚPRAVA SPRÁVY DANÍ

O daňovém právu procesním, jenž je součástí finančního práva procesního, platí, že toto není, i přes záměr, který si dal nový daňový řád, právem kodifikovaným. Lze souhlasit s názory, že toto je zhusta roztrženo do hmotněprávních předpisů daňových, stejně jako do uvedené normy kompetenční (organizační), kterou je ZFSČR. Ba dokonce platí, že lze nalézt i zcela odlišné právní normy, které nejsou prameny práva finančního⁴⁶, která však upravují správu daně. Takto se i tyto stávají prameny procesního práva finančního (berního). Jsou v postavení *lex specialis*, což je dáno díky ust. § 4 daňového řádu. Proto platí, že *de iure* všechny právní předpisy, které upravují správu daně

⁴² Viz ust. § 10 odst. 2 ZFSČR.

⁴³ Faktické nastavení a převzetí některých složitějších agend na FÚ z jeho pracoviště je spíše věcí organizační, která se neprojeví navenek. Bude se jednat zejména zřejmě o kroky prvostupňového správce daně v odvolacím řízení ve smyslu ust. § 113 daňového řádu, či vyřizování stížností dle ust. § 261 daňového řádu.

⁴⁴ Což se ovšem změní s pokračováním projektu JIM, zejména pak s koncentrací výběru pojistného na orgány finanční správy.

⁴⁵ Zde se tak neuplatní ustanovení daňového řádu o atrakci, či postoupení podání.

⁴⁶ Lze zmínit příkladmo ust. § 33 odst. 3 zákona č. 120/2001 Sb. o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

odlišně od daňového řádu, jsou vůči němu speciálními předpisy. Toto je umožněno obecností daňového řádu v procesní rovině a znamená to jeho podpůrné použití při správě daní⁴⁷. Tak tomu samozřejmě je i v případě ZFSČR. Zde totiž najdeme mnohá procesní ustanovení, jež upravují procesní instituty (správu daní), která bych chtěl v tomto pojednání následně uvést.

Předně bych zmínil ust. § 4, § 7 a § 10 ZFSČR, která upravují věcnou příslušnost orgánů finanční správy, přičemž je možno konstatovat, že tato ustanovení svou povahou do kompetenční normy patří. Stejný závěr je možno přijmout k ust. § 12 ZFSČR, které zakotvuje zvláštní místní příslušnosti FÚ. V jeho odstavci 1 se řeší situace, kdy nelze určit místní příslušnost podle obecných předpisů (daňový řád, správní řád). Jeho odstavec druhý upravuje možnost výkonu vybraných kontrol orgány finanční správy bez ohledu na místní příslušnost subjektu, přičemž toto pravidlo je dáno specifickým charakterem těchto kontrol. V obou případech se znovu jedná o pravidla obsažená již v ZÚFO⁴⁸. Jde o ustanovení, která jsou recepční formou přebírána a jde o zažitý model ZÚFO, když toliko přináší specifika nové organizace finanční správy.

V části druhé ZFSČR jsou pak procesní ustanovení uvedena explicitně, když se v ust. § 13 a §13a vymezuje realizace nahlížení do spisu v rámci nové organizace finanční správy a dále se uvádí ustanovení, která budou aplikovatelná přímo v souvislosti s pokračující fází JIM a správou daně ve vztahu ke specifickým osobám zúčastněným na správě daní⁴⁹.

Chtěl bych se ještě pozastavit u speciálního ustanovení, které upravuje v postavení *lex specialis* k ust. § 66 an. daňového řádu institut nahlížení do spisu. Jedná se o reflexi skutečnosti, kterou jsem výše naznačil, a to, že osoby zúčastněné na správě daní nebudou v rámci "dvouúrovňosti" správců daně prvního stupně (FÚ a jeho územních pracovišť) jasně informováni a ztotožněni s tím, na kterém z orgánů se při prvostupňové správě daní "jejich" spis nachází⁵⁰. Nehledě ke skutečnosti, že díky obecné věcné a místní příslušnosti FÚ se sídlem v krajském městě, se změna dislokace spisu neprojeví vůči osobám

⁴⁷ Cit. a k tomu dále Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. s. 25.

⁴⁸ Cit. Důvodová zpráva k ZFSČR, s. 19.

⁴⁹ Osoby ve služebním poměru u zpravodajských služeb České republiky, Policie České republiky, a další.

⁵⁰ Jakkoli důvodová zpráva říká, že příslušný orgán finanční správy na požádání bezodkladně informuje daňový subjekt, na jakém místě je umístěn jeho spis nebo jeho příslušná část.

zúčastněným na správě daní ani z pohledu nutnosti jejich vyrozumění o postoupení věci, o níž v takovém případě nejde⁵¹.

Zásadním z pohledu procesní úpravy správy daně je ustanovení § 18 ZFSČR, které poskytuje správcům daně (orgánům finanční správy) možnost zpracovávat celé pensum informací a údajů od jejich správce evidence nebo jejího provozovatele. Jde o speciální ustanovení ve vztahu k ust. § 57 a § 58 daňového řádu, kdy toto je třeba vnímat jako oprávnění širší, nikoli vázané na rozhodnutí správce daně v konkrétní věci. Ostatně platí, že není tato možnost vázána toliko na správce daně, který vede řízení a dle jejich formy se pak předpokládá způsob zpřístupnění, jenž umožňuje dálkový a nepřetržitý přístup. Jde především o pravomoc přebírat údaje z evidence obyvatel a dalších obdobných informačních systémů veřejné správy. V případě ust. § 57 daňového řádu se jedná o právo správce daně požadovat informace od orgánů veřejné moci a od osob, které splňují alespoň jeden z kvalifikačních znaků taxativně vymezených pod písmeny a) až d) daného odstavce⁵², což je zřejmě užší a rigidnější oprávnění, svým obsahem i odlišné co do výčtu povinných subjektů.

Oproti stávající kompetenční normě (ZÚFO) nový ZFSČR neupravuje tzv. institut pověření provedením úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů v rámci správy daní nebo v rámci výkonu jiných působností jiný než místně příslušný finanční úřad, tak jak je tento dnes upraven v ust. § 8 odst. 4 ZÚFO. Toto je dáno jednak tím, že kompetence správy daně vybraných subjektů převzal SFÚ, namísto dřívějších oddělení specializované kontroly, a dále především novou krajským organizačním principem ovládnutou organizací nejnižšího článku správy daní. Tímto dochází ke konzumaci potřeby takového pověřování, jelikož FÚ plní ve vztahu ke svým územním pracovištím funkci v rozsahu této dřívější pravomoci FŘ. Nelze ponechat stranou ani možnost "rozšíření" místní příslušnosti díky ustanovením daňového řádu, které taktéž z části tyto situace řeší⁵³.

5. ZÁVĚR

Jak jsem nastínil, bylo mým cílem ověření hypotézy, zda se skutečně nová finanční správa mění na dvoustupňovou. Z tohoto pohledu musím připustit, že se bezezbytku naplnila moje hypotéza v tom směru, že tomu tak nebude. Naopak, správa daně zůstává i nadále

⁵¹ Půjde zejména o situace, kdy bude postupovat FÚ v rámci postupu prvostupňového správce daně v odvolacím řízení (§ 113 daňového řádu), bude-li napadeno opravným prostředkem rozhodnutí, které vydá jeho územní pracoviště.

⁵² Cit. Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C.H.Beck, 2011, s. 136.

⁵³ Jedná se o ust. § 15 a § 78 odst. 4 daňového řádu v uvedených skutkových okolnostech případů.

dokonce čtyřstupňová⁵⁴, s jistými specifiky. V úrovni řídicí nadřazenosti můžeme hovořit o tom, že je třístupňová⁵⁵ v úrovni instanční podřízenosti je dokonce čtyř a půl stupňová⁵⁶. Je tak možno uzavřít, že nedojde-li k pokračování projektu JIM, přispěje toliko k roztrášení stávající struktury územních finančních orgánů do hůře říditelné organizace s vyšším počtem stolic a s neefektivním oddělením roviny metodicko řídicí a roviny instanční v rámci řízení.

Potvrdila se však i naše druhá hypotéza, které stvrzuje jistou neřest finančního práva obecně, kterou je skutečnost, že i kompetenční norma ZFSCR je zaplevelena řadou procesních ustanovení, jenž jsou ve vztah k daňovému řádu v postavení *lex specialis*.

V neposlední řadě jsem zjistil, že je připravena již druhá novela, této dosud neúčinné kompetenční normy. Jelikož se z pohledu metody regulace jedná o vztahy veřejnoprávní s prvky finančněprávní metody regulace, nelze tyto přístupy předúčinností novelizace vítat, spíše naopak.

Literature:

- Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010. Soubor odborných statí z IX. vědecké konference. Praha : Leges, 2010.

- Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. a II. díl. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011.

- Drápal, L., Bureš, J. a kol. Občanský soudní řád I, II Komentář. 7.vydání. Praha : C. H. Beck, 2009.

- Eugeniusz Ruśkowksi a evropská dimenze finančního práva. 1.vydání. Brno : Centrum polského práva, 2012.

- Hendrych, D. a kolektiv. Právní slovník. 3. vydání, Praha. C.H.BECK. 2009.

⁵⁴ Viz pravomoci MF při správě daní, i když toto není přímo orgánem finanční správy.

⁵⁵ MF - GFŘ - OFŘ s FÚ (SFÚ).

⁵⁶ MF - GFŘ - OFŘ - FÚ se specifiky vedení správy daně na jeho územních pracovištích a s možností její následné centralizace v sídle kraje. Z pohledu praktického tak může územní pracoviště vyvolávat dojem předstupně FÚ, a ono tomu tak ve skutečnosti opravdu bude, a to zejména v přípravě řízení odvolacího.

- Jeroušek, D. Obec v POSTAVENÍ SPRÁVCE daně, In. COFOLA 2012: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2012.
- Kolman, P. Dožádání v (novém) správním řízení. Právní rádce. 2007, roč. 15, č. 7.
- Kubátová, K. Daňová teorie a Politika. Praha: ASPI a. s., 2006, str. 280, ISBN 80-7357-205-2.
- Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C.H.Beck, 2011.
- Matura, A. Změnitelnost správních aktů berních. Bratislava: Hospodárstvo a právo, 1937.
- Mrkývka, P. a kol., Finanční právo a finanční správa. 1. a 2. díl, Brno, Masarykova univerzita, 2004, str. 405, ISBN 80-210-3578-1.
- Radvan, M. a kolektiv. Finanční právo a finanční správa - Berní právo. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008.
- Skulová, S. a kolektiv. Správní právo procesní. Plzeň : Aleš Čeněk, 2008.

Contact – email
David.Jerousek@law.muni.cz