

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Lucie Dědinová

Institucionální pojetí finanční správy po 1. 1. 2013

Diplomová práce

Olomouc 2015

Já, níže podepsaná Lucie Dědinová, autorka diplomové práce na téma „Institucionální pojetí finanční správy po 1. 1. 2013,“ která je literárním dílem ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., dávám tímto jako subjekt údajů svůj souhlas ve smyslu § 4 písm. e) zákona 101/2000 Sb., správci:

Univerzita Palackého v Olomouci, Křížkovského 8, Olomouc 771 47, Česká republika

ke zpracování osobních údajů v rozsahu: jméno a příjmení v informačním systému, a to včetně zařazení do katalogů, a dále ke zpřístupnění jména a příjmení v katalogích a informačních systémech UP, a to včetně neadresovaného zpřístupnění pomocí metod dálkového přístupu. Údaje mohou být takto zpřístupněny uživatelům služeb Univerzity Palackého. Realizace zpřístupnění zajišťuje ke dni tohoto prohlášení vnitřní složka UP, která se nazývá Knihovna UP.

Souhlas se poskytuje na dobu ochrany autorského díla dle zákona č. 121/2000 Sb. Prohlašuji, že moje osobní údaje výše uvedené jsou pravdivé.

Čestné prohlášení:

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Institucionální pojetí finanční správy po 1. 1. 2013 vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.“

V Olomouci dne 30. 11. 2015

.....

Lucie Dědinová

Poděkování:

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí diplomové práce JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D. za odborné vedení při zpracování této práce.

OBSAH

ÚVOD	8
1. HISTORICKÝ VÝVOJ DAŇOVÉ SPRÁVY V ČECHÁCH.....	11
1.1 Daňové reformy.....	13
1.2 Finanční správy	13
1.3 Změna po roce 1989	14
2. POJEM SPRÁVCE DANĚ	17
2.1 Správa daní.....	17
2.2 Správce daně	18
2.2.1 Správa daní podle DŘ	21
3. CHARAKTERISTIKA ORGÁNŮ FS A CS	24
3.1 Orgány FS	25
3.1.1 Soustava ÚFO do 31. 12. 2012	25
3.1.2 Soustava orgánů FS od 1. 1. 2013	26
3.1.2.1 Ministerstvo financí (MF)	29
3.1.2.2 Generální finanční ředitelství (GFŘ).....	30
3.1.2.2.1 Organizační řád FS.....	32
3.1.2.4 Finanční úřady (FÚ)	34
3.1.2.5 Územní pracoviště (ÚP).....	35
3.1.2.6 Specializovaný finanční úřad (SFÚ)	36
3.3 Orgány celní správy (CS).....	37
3.3.1 Organizační struktura CS	38
3.3.2 Generální ředitelství cel (GŘC).....	39
3.3.3 Celní úřady (CÚ).....	40
4. ZAHRANIČNÍ EXKURZ.....	41
4.1 Francie.....	41
4.1.1 Uspořádání finanční správy (FS) ve Francii	44
4.1.1.1 Administrativní členění	44
4.1.1.2 Ministerstvo ekonomie, financí a průmyslu	44
4.1.1.3 Generální ředitelství veřejných financí	46
4.1.1.4 Dekoncentrace FS	47
4.1.1.5 FS na úrovni departmentů	49
4.1.3 Celní správa (CS) ve Francii	49
4.1.3.1 Organizace CS na centrální úrovni.....	50
4.1.3.2 Organizace CS na místní úrovni.....	51
4.2 Velká Británie	53
4.2.1 Centrální správa daní – HMRC	54

4.2.2	Místní správa daní	58
4.3	Shrnutí komparace FS a CS ve Francii, Velké Británii a ČR	59
5.	ZHODNOCENÍ FUNGOVÁNÍ FS	61
5.1	Nedostatky FS	61
5.2	Zlepšení ve fungování FS.....	64
5.3	Dílčí závěr	64
6.	NÁVRHY DE LEGE FERENDA.....	66
6.1	Propojení FS a CS	66
6.2	Jednotné inkasní místo (JIM)	67
	ZÁVĚR.....	69
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	71
	SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK, OBRÁZKŮ.....	76
	SHRNUTÍ PRÁCE.....	77
	KLÍČOVÉ POJMY	78

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

CGS	obecný sociální příspěvek ve Francii
CS	celní správa
ČR	Česká republika
ČNR	Česká národní rada
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	daňový řád
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
FS	finanční správa
FÚ	finanční úřad
FŘ	finanční ředitelství
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GČŘ	Generální celní ředitelství
HMRC	Finanční a celní úřad Jejího veličenstva (HM Revenues and Customs)
JIM	jednotné inkasní místo
KS	krajský soud
MF	Ministerstvo financí
NGO	Nevládní organizace
PAYE	Pay-as-you-earn
PO	právnícká osoba
PS	Poslanecká sněmovna
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
SFÚ	Specializovaný finanční úřad

ÚFDŘ	Ústřední finanční a daňové ředitelství
ÚFO	Územní finanční orgány
ÚP	územní pracoviště
ÚSC	územně samosprávný celek (kraj)
ZSDP	zákon o správě daní a poplatků
ZFSČR	zákon o finanční správě České republiky
ZÚFO	zákon o územně finančních orgánech

ÚVOD

Předmětem diplomové práce je představení organizace FS (dříve správy daňové) a zamyšlení se nad jejím vývojem, fungováním a možným zlepšením, ať již inspirací ze zahraniční úpravy či zjištěním vlastních nedostatků. Zvolené téma považuji nejen za zajímavé, ale i za přínosné, protože většina příjmů podléhá zdanění a je tedy vhodné si být vědom, s jakými orgány přicházíme do styku při správě daní a jak jsou vzájemně uspořádány.

Navíc se jedná o otázku čerstvě řešenou a dle mého názoru nejde o konečnou podobu upořádání orgánů spravujících veřejné odvody. Přijatá úprava odpovídá politickému kompromisu, kterého bylo možno dosáhnout v PS. Původně byla zamýšlená mnohem ambicióznější úprava spočívající v podobě JIM, která měla být zrealizována k 1. lednu 2014. Nicméně daňová problematika je velmi složitou oblastí práva a tak nakonec k roku 2013 byla provedena pouze modernizace FS a částečně i CS.

Od roku 1993 byla daňová správa představovaná ÚFO. Jednalo se o soustavu správních orgánů, které vykonávaly správu daní. Tato soustava na našem území obstála 20 let. Nicméně její uspořádání bylo poněkud neefektivní a zastaralé. Soustava tak přestala odpovídat požadavkům účinné daňové správy. Rovněž jsme mohli pozorovat, jak se otvíraly nůžky mezi modernizovanou CS a zaostalou daňovou správou.

Vzhledem ke skutečnosti, že v roce 2013 byla provedena reforma FS a CS, jedná se tak o novou právní úpravu uspořádání orgánů obou správ. Z tohoto důvodu je velmi obtížné nalézt odbornou literaturu, která by se tímto tématem komplexně zabývala. Okrajově se v odborné finanční literatuře zmiňuje, že organizace FS doznala velkých změn, ale pro hlubší poznání problematiky je nutné věnovat pozornost především podkladovým materiálům MF a oficiálním prohlášením pocházejícím z řad politické reprezentace, zejména ministra financí.

Již v rámci své bakalářské práce jsem se zabývala problematikou postavení FÚ v daňovém řízení. Tato otázka mě natolik zaujala, že jsem se rozhodla otázku organizace FS rozpracovat i ve své diplomové práci. Proto první dvě úvodní kapitoly jsou použité již z bakalářské práce s tím, že jsou rozšířené a aktualizované.

Vlastní text práce jsem rozčlenila do šesti hlavních kapitol. V první kapitole se věnuji historickému vývoji berní správy, a to nejen z pohledu hmotně-právního. Nastíním, které daně byly na našem území, s ohledem na samotný postup při jejich výběru, zavedeny. Klasická soustava finančních orgánů, jak ji známe, fungovala v ČR necelých 20 let. Zpočátku daňová správa spadala do výlučné kompetence státu, kdy vliv mezinárodního práva byl téměř nulový.

Ovšem s postupem času vliv mezinárodního práva sílí. V dnešní době, kdy probíhá tzv. harmonizace daní mezi členskými státy EU, jsou především nepřímé daně v rozhodovací pravomoci EU.

V druhé kapitole se zabývám samotnou správou daní, vymezuji hlavní rozdíly mezi daňovým řízením a správou daně. Snažím se objasnit pojem správce daně, kdy ÚP FÚ jako článek FS je mylně považováno za jediného správce daně. Přibližuji, v čem a jak by měl nový procesní předpis, DŘ pomoci a přispět k jednodušší, efektivnější a hospodárnější správě daní.

Třetí kapitola se věnuje výlučně orgánům vykonávajícím správu daní. Řeč tedy bude jednak o orgánech FS a také CS. Ve valné míře je pozornost věnována především FS, která si z pohledu organizačního prošla úplně první komplexní reformou od roku 1990. Je nutné ovšem podotknout, že již první kroky směřující k daňové reformě byly provedeny za účinnosti staré právní úpravy, ZÚFO. Spočívají ve zřízení GFŘ a SFÚ. Druhá část této kapitoly pojednává o orgánech CS a její modernizaci v roce 2013. Nikoliv ovšem v takovém rozsahu jako v případě FS, kde organizační reforma byla uskutečněna poprvé od roku 1990 a byla tedy neodkladná. Naopak v případě CS byla provedena první modernizace již v souvislosti s přistoupením ČR k EU.

Ve čtvrté kapitole je představena zahraniční úprava FS a CS ve Francii a Velké Británii. I přes odlišný historický vývoj a administrativní členění jednotlivých zemí se můžeme nechat inspirovat odlišnými modely správy veřejných financí.

Předposlední kapitola se zabývá otázkou fungování současné FS. V této kapitole se zaměřím zejména na nedostatky FS, které se budu snažit objasnit. Domnívám se, že vždy je důležité se nejprve věnovat slabým stránkám, poté se nám totiž nabízí prostor k jejich napravení. K vyváženosti kapitoly bude lehce pojednáno i o pokrocích, které reforma přinesla.

A v poslední kapitole jsou představeny návrhy, jak by FS a CS mohly vypadat do budoucna. Zde se zmiňuji i o projektu JIM, neboť se domnívám, že tato vize bude jednou naplněna a přinejmenším dojde ke spojení FS a CS.

Při psaní práce jsem použila metodu deskriptivní zejména v rámci vymezení a představení orgánů FS a CS, dále metodu komparace a analýzy. Dále je v první kapitole pojednávající o vývoji berní správy použita metoda historicko-srovnávací metoda. Vedle obecné teorie a analýzy právní úpravy se diplomová práce zabývá rovněž úvahami de lege ferenda.

Dlouhodobě v oblasti FS panuje v ČR neutěšený stav. Na straně státní správy jsou vynakládány vysoké administrativní náklady a personální kapacity pro uskutečnění výběru daní a jejich kontrolu. Ovšem ani pro daňové subjekty není ČR optimálním daňovým

prostředím. Výzkumnou otázkou bude, zda a jak reforma FS přispěla ke zlepšení velmi nákladného systému správy daní a v jakých oblastech stále pokulhává. Dále budeme zkoumat za použití metody komparace, zda v zahraniční úpravě uspořádání orgánů FS, popř. CS, konkrétně ve Francii či Velké Británii, můžeme vyzorovat stejný či podobný vývoj jako v ČR či zcela opačný přístup.

1. HISTORICKÝ VÝVOJ DAŇOVÉ SPRÁVY V ČECHÁCH¹

První zárodky daní resp. berní² lze vyzorovat již ve starém Římě. Daně sice plynuly panovníkovi, nicméně nepředstavovaly tak zásadní zdroj příjmu jeho pokladny jako v porovnání s dnešním státním rozpočtem, kdy více než polovinu státního rozpočtu tvoří daňové příjmy.

Na území českých zemí se s daněmi setkáme od 14. století za vlády Lucemburků. Postupně se daně stávaly hlavní položkou příjmové stránky státní kasy a stát se na jejich existenci stával závislý.³

Za panování Rakouska-Uherska byla všechna správa, včetně správy berní, v českých zemích centrálně řízena z Vídně.

První daňové instituce srovnatelné s těmi dnešními se objevují kolem roku 1850, kdy došlo k reformě veřejné správy. Postupně začaly být zřizovány berní úřady, zpravidla tomu tak bylo ve větších městech, kde se nacházel okresní soud.

V roce 1848 byl zřízen ústřední orgán daňové správy, a to MF. V tomto období se začínají formovat základy moderní daňové správy a dochází k pozvolnému rozlišování daní na přímé a nepřímé.⁴

Je nutné podotknout, že výběr nejrůznějších plateb, poplatků a mýtného funguje již dávno od starověku. Největší rozsah a frekvence těchto plateb je patrná již u městských států. Státní zřízení se na jejich přísunu stala závislá a jinak tomu není ani dnes. Nyní je deficitní hospodaření našeho státu většinou kryto právě z výnosů z daní. A státní finance jsou za každé situace pilířem provádění státní politiky.

V 19. století již existovalo základní rozdělení daní na přímé a nepřímé. Mezi přímé daně byly řazeny daň z hlavy, gruntovní daň, domovní daň, daň z příjmu a přenesení nemovitosti. Gruntovní daň byla pozemkovou daní zavedenou v roce 1881 a vycházela ze zvýšených katastrálních výnosů i ze změn v držbě půdy. Domovní daň představuje dnešní daň z nemovitých věcí.⁵

Naproti tomu za daně nepřímé se považovaly daň z potravin a ze spotřeby. Popsaný systém základního členění daní je zachován s drobnými úpravami až dodnes.

¹ DĚDINOVÁ, Lucie. *Finanční úřad a jeho postavení v daňovém řízení*. Bakalářská práce Olomouc, Právnická fakulta Univerzita Palackého, 2011.

² pojem berně zahrnuje jak dnešní vnímání pojmu daň, tak i poplatek

³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2009, s. 11.

⁴ SCHELLE, Karel a kolektiv. *Dějiny české veřejné správy*. 1. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 246 – 247.

⁵ historická verze: zákon č. 80/1952 Sb., o domovní dani.

Procesní úprava berní techniky byla předmětem zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních.⁶ Po zrušení tohoto zákona byla uzákoněna vyhláška MF č. 162/1953 Ú. 1., o řízení ve věcech daňových. Po její derogaci platila na našem území po dobu třiceti let (1962 -1992) vyhláška MF č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Tato vyhláška stanovuje, že řízení ve věcech daní a poplatků musí být jednoduché a neformální. Z ustanovení právního předpisu je patrné, že již na počátku 70. let bylo záměrem zákonodárců provádět daňové řízení co nejjednodušeji a nejméně byrokraticky zatěžovat daňového poplatníka. Určitá symbióza jednoduchosti řízení se odráží i v argumentaci přijetí dnešního nového procesního předpisu, DŘ. Vraťme se ale zpět do roku 1962, kdy se v dobové vyhlášce, pro zajímavost klade velký důraz na systematickou výchovu občanů k dobrovolnému plnění daňových povinností a k uvědomělému vztahu poplatníka k socialistické společnosti.

Jistě mi dáte za pravdu, že tato tendence se vyvíjela ruku v ruce s ideou stávajícího režimu. Výchova obyvatelstva k plnění povinností, nejen daňových či poplatkových, ale především občanské povinnosti, vedla následně k přijetí, a především k plnění ukládaných požadavků. Vynucená poslušnost režimu byla ovlivněna svou dobou a odpovídala podmínkám panujícím v tehdejší společnosti. Mentalita obyvatelstva byla odlišná od současné generace. Existoval právní řád, který musel být respektován a dodržován. Lidé museli plnit nároky, které na ně byly shora kladeny pod pohrůzkou perzekuce.

Postup národních výborů ve věci daní a poplatků byl upraven vládním nařízením č. 91/1960 Sb., o správním řízení. Opět se setkáváme s požadavkem, aby řízení probíhalo rychle, hospodárně a bez zbytečného zatěžování občanů, jako je tomu u převážné většiny procesních předpisů platných v této době. Vyvolaná změna vytvořila nepřehlednou situaci, kdy aplikace procesní úpravy byla zařazena v různých právních předpisech. Odpovědi na procesní otázky bylo nutno nalézat v právních předpisech v následujícím pořadí. Nejprve se vycházelo ze zvláštního (hmotně-právního) daňového předpisu, dále byla využita vyhláška č. 16/1962 Sb. a na závěr se aplikovalo vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení. Ani přijetím nového správního řádu zákonem č. 71/1967 Sb., o správním řízení, nebyla nepřehlednost postupu při řešení procesních otázek napravena.⁷

Před zřízením FÚ u nás existovaly tzv. finanční správy a finanční orgány národních výborů.⁸ V roce 1992 byla přijata ucelená úprava daňového práva procesního a současně šlo o návrat k tradiční úpravě procesního daňového práva zákonem a nikoliv pouhým vládním

⁶ *Období první republiky 1918 – 1938*. [online]. mfcz.cz, 13. 3. 2009, [cit. 25. října 2010]. Dostupné na <http://www.mfcz.cz/cps/rde/xbcr/mfcz/Obdobi_prvni_republiky_1918-1938.pdf> 16. 10. 2010 >.

⁷ poskytnutá odpověď z MF ČR na žádost dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

⁸ historická verze: zákon č. 33/1970 Sb., o finančních správách.

nařízením. Jedná se nejen o českou tradici, ale i o obvyklou úpravu ve vyspělých západních zemích Evropy (např. Německo či Francie), kdy daňové záležitosti jsou spravovány na obdobných pilířích a principech, s ohledem na zásady právního státu.⁹

1.1 Daňové reformy

Na našem území proběhly celkem tři zásadní reformy daňového systému. Jako každá reforma je podnětovaná změnou společenských vztahů, nejinak tomu je v oblasti daňového práva. Reformy v nejširším slova smyslu sebou přinášejí změnu doposud existujících finančně-právních norem, institutů a vztahů.

Ve 20. letech 20. století došlo k významným mezníkům v oblasti daňového práva. V roce 1919 proběhla tzv. Rašínova finanční reforma, která spočívala v okolkování bankovek a soupisu jmění za účelem uložení jednorázové majetkové dávky. Jejím cílem bylo uchránit československou měnu před hyperinflací měn sousedních států.

Zcela zásadní modernizací daňového systému byla reforma provedená Prof. Englišem roku 1927, která si kladla za cíl stabilizovat právní rámec, zvýšit státní příjmy a posílit kontrolu. Zůstalo zachováno rozlišení výnosových daní (všeobecná výdělková daň, zvláštní výdělková daň, pozemková daň, domovní daň, rentová daň, daň z vyššího služného, daň z tantiém) a důchodových daní (daň z příjmu).¹⁰

V souvislosti s politickým děním počátkem 50. let prodělalo Československo drastickou daňovou reformu, kterou byl narušen jednak vývoj demokracie, ale i samotný vývoj daňové správy. V účinnost vstoupil zákon č. 41/1953 Sb., o peněžní reformě, a byla zavedena také nová soustava daní.¹¹ S určitými obměnami zůstala daňová struktura nezměněná až do další reformy v roce 1993.

1.2 Finanční správy

Finanční správy byly zřízeny zákonem č. 33/1970 Sb., o finančních správách. Jednalo se o klasické státní orgány, které byly pověřeny výkonem správy zejména daní, příspěvků a poplatků odváděných do jednoho ze čtyř rozpočtů. Jednalo se o rozpočet republiky, federace, státních fondů nebo rozpočet národních výborů, kam např. plynul výnos daní z obratu. Finanční správy dále spravovaly dotace a prováděly řízení o přestupcích v rámci své působnosti.

⁹ Důvodová zpráva (volební období 2006 - 2010) - 685/0 Vládní návrh zákona daňový řád.

¹⁰ STARÝ, Marek. FALADA, David. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 220.

¹¹ *Finanční právo v první dekádě 21. století*. 1. vydání. Praha: Karolinum, 2011, s. 9

Samotnému zřízení finančních správ jako samostatných správních orgánů předcházelo oddělení od národních výborů, konkrétně se původně jednalo o odbory státních financí národních výborů. Byl zachován plynulý přechod stávajících pracovníků národních výborů do nově zřízených institucí finanční správy. Přičemž i nadále byly zachovány závazky a práva, jež vyplývaly z pracovněprávního poměru přecházejících pracovníků. Existovaly okresní i krajské finanční správy, dále finanční správa pro hlavní město Prahu a městská finanční správa. Pro zajímavost, městská finanční správa mohla být zřízena pouze v těch městech, kde národní výbory byly řízeny vládou, a jejich obvod působnosti byl totožný jako u okresní finanční správy.¹²

V roce 1991 byly finanční správy zrušeny na základě přijetí zákona č. 531/1990 Sb., o ÚFO, čímž došlo k pozbytí účinnosti zákona č. 33/1970 Sb., o finančních správách.

1.3 Změna po roce 1989

I první roky po změně politického režimu v ČR stále platil zákon č. 33/1970 Sb., o finančních správách. Nebylo totiž možné v tak krátkém časovém intervalu vytvořit nový komplexní předpis. Do ČR byli pozváni odborníci ze zahraničí (ze západní Evropy a z USA), aby předali zkušenosti a společně pomohli stanovit odpovídající pravidla pro výběr daní v nových podmínkách.¹³ Z ustanovení zákona o finančních správách můžeme vyzorovat pevné podklady a stabilní zázemí pro přípravu a přijetí nové právní úpravy, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který zčásti navazuje na předcházející zákon. Řada základních právních institutů zůstala nedotčena, zachovaly se především klíčové pravomoci a vymezení činnosti jednotlivých orgánů. Nicméně hlavní rozdíl při srovnání zákona č. 33/1970 Sb., o finančních správách a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, spatřuji v procesním postupu při samotném daňovém řízení. Dle zákona o finančních správách¹⁴ se při správě daní postupuje dle zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení, kdy prováděcím předpisem k tomuto zákonu je vyhláška MF č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Ovšem dle ZSDP se při správě daní nepoužije správní řád,¹⁵ s výjimkou ustanovení o vyřizování stížností.¹⁶

¹² historické znění: zákon č. 33/1970 Sb., o finančních správách.

¹³ KOLEKTIV. *Pocta Milanu Bakašovi k 70. narozeninám*. Praha: Leges, 2009, 108 s.

¹⁴ historické znění: zákon č. 33/1970 Sb., o finančních správách.

¹⁵ aktuální znění: zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ aktuální znění: zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Právo hospodařit s majetkem státu, včetně všech pohledávek spravovaných finančními správami, přešly na FŘ,¹⁷ nikoliv na FÚ, které můžeme považovat za právní nástupce finančních správ. Finanční správy tak existovaly až do konce roku 1990.

V roce 1991 byly zákonem č. 531/1990 Sb., o ÚFO, zřízené FÚ a FŘ. V souvislosti se zánikem finančních správ došlo k rozdělení pravomoci a působnosti původních finančních správ mezi nově vzniklé orgány daňové správy. Základní kompetence okresních a městských finančních správ byly postoupeny na FÚ. Pravomoc a činnost krajských finančních správ byla převedena na FŘ. V této transformaci spatřuji logickou systematiku. Nedošlo k žádným razantním kompetenčním změnám, pouze došlo k plynulému přechodu agendy od okresních, městských finančních správ na FÚ. Rovněž krajské finanční správy nahradila FŘ, která se musela vypořádat s nedodělanou prací finančních správ.

V roce 1995 došlo k významné organizační změně v rámci vnitřního uspořádání FÚ, která spočívala v opuštění dosavadní koncepce rozlišení oddělení FÚ dle jednotlivých daní a přešlo se na nový model uspořádání dle jednotlivých fází daňového řízení.

Ve stejném roce bylo vytvořeno ÚFDŘ, které bylo pověřeno čistě správou daní a veškeré legislativní činnosti byly ponechány MF. ÚFDŘ předznamenalo vznik podřízené jednotky s celostátní územní působností, kde by měl být soustředěn výkon správy daní, dnes GFŘ.¹⁸

Do zániku účinnosti ZÚFO, tedy do konce roku 2012 proběhly celkem 3 významné novely ZÚFO. Společným jmenovatelem provedených novel byla snaha snížit administrativní náročnost a naopak zvýšit transparentnost výběru daní.

V souvislosti s nabytím účinnosti ZFSČR došlo od 1. 1. 2013 k rozsáhlé reorganizaci české daňové správy. Soustava ÚFO byla nahrazena orgány FS. ZFSČR byl předpokladem pro fungování JIM. Podrobněji této problematice bude věnována samostatná kapitola.

V posledních letech se zmiňovalo mnoho reforem. Je ovšem nutné si uvědomit, o jakých formách reforem hovoříme. Daňové právo je komplexní právní odvětví. A jako takové jej nelze realizovat jen na základě hmotně právní úpravy jednotlivých daní.

¹⁷ aktuální znění: zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ *Informace o činnosti daňové a celní správy za rok 2005*. Dostupné na <http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2005_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2005.pdf>.

„Reforma daňového systému České republiky 2010“ měla být první ucelenou reformou od roku 1993, která měla zasáhnout jednak do hmotněprávní, procesněprávní, tak i institucionální oblasti daňového systému.¹⁹

Aby celý systém výběru daní od daňových subjektů ke správci daně mohl být realizován, bylo nutné zvažovat 3 základní body:

- Co se platí?
- Jak se platí?
- Komu se platí?

Na otázku, co se platí, odpovídá hmotněprávní úprava jednotlivých daní ukládaných v ČR. Obecně platí, že povinnosti lze ukládat na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.²⁰ V Listině základních práv a svobod je vymezené samostatné ustanovení vztahující se k daním a poplatkům, kdy daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.²¹

Procesní část daňového práva se zabývá otázkou, jak se platí? Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti nový právní předpis, zákon č. 280/2009 Sb., DŘ jímž došlo ke zrušení dosavadního zákona č. 337/1992 Sb., ZSDP, který na našem území platil od roku 1993. Právě daňovým právem procesním se realizuje daňové právo hmotné. Procesní úprava správy daní je tedy kodifikována v DŘ. Naopak hmotněprávní normy nalezneme v jednotlivých daňových zákonech (např. zákon o DPH) a v předpisech o peněžitém plnění majícím povahu daně (př. cla, místní poplatky atd.). Jak jsem zmínila, daňové právo hmotné je upravené v jednotlivých specifických právních předpisech dle konkrétní daně. Procesní daňové právo je tedy společné pro všechna peněžitá plnění daňového charakteru.²²

Poslední otázka, komu se platí, spočívá v samotném institucionálním uspořádání FS a CS, což bude předmětem zkoumání diplomové práce.

¹⁹ *Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi*, str. 2. Dostupné na <www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ_2008_Uvod.doc>.

²⁰ Čl. 4 (1) Listiny základních práv a svobod

²¹ Čl. 11 (5) Listiny základních práv a svobod

²² KOLEKTIV. *Pocta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha: Leges, 2009, 106 s.

2. POJEM SPRÁVCE DANĚ²³

2.1 Správa daní

Pokud bychom se teoreticky snažili vymezit správu daní, tak je součástí veřejné správy a rozumíme jí určité spravování veřejných záležitostí. Hlavním odlišujícím znakem oproti jiným odvětvím veřejné správy je specifický předmět správy, kterým je plnění zahrnuté pod legislativní zkratku daň.²⁴ Správa daní tudíž spadá do odvětví práva veřejného. Proto se při správě daní použijí obecné principy platné pro veřejnou správu.²⁵

Pravidla správy daní jsou upravena procesním předpisem, zákonem č. 280/2009 Sb., DŘ. Správa daní je zde přímo vymezena jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“²⁶ Správa daní je tedy v DŘ pojata teleologicky, dle svého účelu či cíle. Patrné je vyjádření obecného veřejného zájmu, tj. stanovení daňové povinnosti ve správné výši, kdy DŘ důrazně rozlišuje řízení nalézací (zjištění a stanovení daně) a platební (zabezpečení její úhrady).²⁷

Správa daní je určitým *postupem*, kdy DŘ *postup* přímo nedefinuje, ale rozumíme jím veškeré úkony v rámci správy daní konané primárně správcem daně.²⁸ Jedná se např. o vyhledávací činnost, místní šetření či vysvětlení. Z dosavadních poznatků vyvozují, že správa daní zahrnuje veškeré postupy správce daně a uskutečňování práv a povinností osob zúčastněných na správě daní.

Samotná správa daní je tedy širším pojmem než daňová řízení, která jsou právě uskutečňována v rámci správy daní. DŘ považuje daňové řízení do určité míry za kontinuální proces, zahájený vznikem daňové povinnosti a ukončený splněním nebo uplynutím lhůty pro stanovení daně.²⁹

²³ DĚDINOVÁ, Lucie. *Finanční úřad a jeho postavení v daňovém řízení*. Bakalářská práce Olomouc, Právnická fakulta Univerzita Palackého, 2011.

²⁴ aktuální znění: zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Pozn. daní se dle DŘ rozumí peněžité plnění označené jako daň, clo, poplatek. Dále peněžité plnění, při jehož správě se postupuje dle DŘ nebo jedná – li se o peněžité plnění v rámci dělené správy. Daňový odpočet, ztráta, jiný způsob zdanění a příslušenství daně je zahrnuto pod pojmem daň.

²⁵ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční práva a finanční správa – 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 27.

²⁶ aktuální znění: zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 2.

²⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 1.

²⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 2.

Nově je v DŘ vymezen pojem daňové řízení a určen je i konec daňového řízení. „Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.“³⁰ Daňové řízení je řízením o daních, správce daně řízení vede a rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů.³¹ Daňové řízení je nezbytné odlišovat od dílčích řízení, která jsou procesem v pravém smyslu. Při dílčím řízení má správce daně přímé oprávnění vstupovat do práv a povinností adresátů, tzn. většinu práv a povinností lze uložit jen v probíhajícím řízení, zatímco daňové řízení stanovuje jen určitý časový úsek, v němž je možné realizovat dílčí daňové řízení, tj. od data podání daňového tvrzení do doby splacení závazku, zániku práva daň vyměřit nebo vymáhat.³² Jsou-li dílčí řízení zahájena, musí být řádným způsobem i ukončena, zpravidla vydáním rozhodnutí. DŘ rozlišuje tři dílčí řízení. Jsou řazena v chronologické posloupnosti a umožňují správci daně zjistit a stanovit daň, zajistit a vymáhat daňovou povinnost a v poslední fázi jsou přípustné mimořádné opravné a dozorčí prostředky, které se mohou vztahovat i k předchozím dílčím řízením. Řádné opravné prostředky jsou přípustné jak v první fázi řízení nalézacím (vyměřovacím a doměřovacím), tak i ve druhé fázi při placení daní.³³

2.2 Správce daně

Výše jsme si teoreticky vymezili, co je zahrnuto pod pojmem správa daně. Z praktického hlediska je pro samotné adresáty podstatné, kdo je správce daně, který je primárně pověřen správou daní. Pojem správce daně je legislativní zkratkou, která pojímá věcně a místně příslušné správní a jiné státní orgány a orgány ÚSC.³⁴ Jedná se o orgán veřejné moci kompetentní k výkonu daňové správy, jehož rozsah pravomoci a působnosti je vymezen zákonem.³⁵ Správce daně jako správní orgán dle DŘ je vymezen shodně jako správní orgán

³⁰ aktuální znění: zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, s. 592.

³² LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 253.

³³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 254.

³⁴ JEROUŠEK, David. *Zákon o finanční správě ČR - základ finanční správy státu*. In: MUNI. (ed.). *Dny Práva 2012*. Brno: MUNI, 2012, s. 2037. Dostupné

na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/JerousekDavid.pdf>.

³⁵ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční práva a finanční správa – 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 29.

dle SŘ (§ 1 odst. 1).³⁶ Podotýkám, že správcem daně nejsou pouze FÚ, jak se laická veřejnost mnohdy domnívá.

Správu daní vykonává především FS, rovněž významným správcem daní je i CS. Aby nedocházelo k duplicitě při výkonu správy daní, jsou speciálními zákony v příslušném rozsahu přesně vymezené kompetence jednotlivých správců daně. Primárně platí, že ke správě všech daní, které tvoří platnou daňovou soustavu ČR, jsou pověřeny orgány FS. Výjimku představuje správa daní spotřebních, energetických a DPH při dovozu neplátci, kterou vykonává CS.³⁷ Zjednodušeně můžeme tedy říci, že pro nepřímé daně je pověřená CS.

Od 1. 1. 2006 došlo k převodu tzv. *dělené správy* na orgány CS. Hlavním důvodem této změny bylo zejména snížení zatížení FS a posílení výkonu základních kompetencí CS, která v souvislosti se vstupem ČR do EU přišla o významnou část své původní činnosti.³⁸

Pro vymezení pojmu dělené správy prioritně vycházíme z odvodů peněžitých plnění do veřejných rozpočtů. Tato plnění mohou být jednak charakteru daňového (př. daně, cla či poplatky) nebo též nedaňového charakteru. Podstatnou skutečností u peněžitého plnění daňového charakteru je, že celková úprava daňového řízení je svěřena DŘ, tzn. procesnímu předpisu daňového práva. Naopak u peněžitých plnění, která nevykazují daňový charakter, a to v případě hovoříme-li o případných sankcích, např. pokutách, postupujeme dle jiných zákonů než daňových.³⁹ V této situaci se uplatní zejména procesní předpis správního práva, správní řád. Předpis daňového práva bude aplikovatelný až v platební rovině. Tento přechod se nazývá *procesní dělená správa*.⁴⁰ DŘ rozlišuje dělenou správu procesní (kompetenční) a věcnou. Dělenou správou procesní se rozumí situace, kdy jeden správní orgán ukládá povinnost k peněžitému plnění dle „nedaňového“ právního předpisu a až při fázi placení se použije DŘ. Naopak při dělené správě věcné jeden správní orgán uloží povinnost platit a jiný orgán vymáhá povinnost.⁴¹

³⁶ MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* 1. vydání. Praha: Leges, 2011, s. 54.

³⁷ BAKEŠ, Milan. KARFÍKOVÁ, Marie. KOTÁB, Petr. MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 256.

³⁸ aktuální znění: zákon č. 444/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

³⁹ KOLEKTIV. *Pocita Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha: Leges, 2009, 107 s.

⁴⁰ Důvodová zpráva (volební období 2006 - 2010) - 685/0 Vládní návrh zákona daňový řád.

Pozn. O věcné dělené správě hovoříme v případě, kdy správu placení daného peněžitého plnění přebírá jiný orgán než ten, který toto peněžité plnění uložil. Tímto orgánem je ve smyslu § 106 správního řádu tzv. obecný správce daně, přičemž v současnosti je jím příslušný celní úřad. - Důvodová zpráva (volební období 2006 - 2010) - 685/0 Vládní návrh zákona daňový řád.

⁴¹ BAXA, Josef. DRÁB, Ondřej. KANIOVÁ, Lenka. LAVICKÝ, Petr. SCHILLEROVÁ, Alena. ŠIMEK, Karel. ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 17.

Pojem správce daně je tedy pouhou legislativní zkratkou⁴² zahrnující jak orgány FS, další správní a jiné státní orgány ČR, jakož i orgány ÚSC věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní.⁴³

Pouze pro upřesnění dodávám, že rozsah pojmu správní orgán je v DŘ ve stejném rozsahu jako ve správním řádu.⁴⁴ Za správní orgán se považuje orgán moci výkonné, orgán ÚSC, jiný orgán a právnická osoba nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.

Správce daně má i procesní způsobilost, tzn. způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení při správě daní.⁴⁵

Statut správce tedy mají:⁴⁶

- a) MF,
- b) územně dekoncentrované specializované správní úřady, kterými jsou
 - orgány FS:
 - FÚ,
 - SFÚ,
 - OFŘ,
 - GFŘ,
 - orgány CS,
- c) jiné správní úřady (poplatky, sankce),
- d) obce a obecní úřady (místní poplatky, poplatky),⁴⁷
- e) soudy spravující soudní poplatky.⁴⁸

Stavebním kamenem, na jehož základě je možno daňové povinnosti ukládat (tj. stanovit práva a povinnosti správcem daně), je Ústava, respektive Listina základních práv a svobod. „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“⁴⁹ V souvislosti se zásadou zákonnosti je správce daně povinen postupovat v souladu s právními předpisy, prováděcími

⁴² MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční práva a finanční správa – 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 29.

⁴³ aktuální znění: zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁴ porovnání zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁵ aktuální znění: zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁶ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční práva a finanční správa – 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 29.

⁴⁷ GROSSOVÁ, Marie. *Finanční úřad a vy. 1. vydání*. Brno: Vydavatelství ERA, 2002, s. 9.

⁴⁸ JEROUŠEK, David. *Zákon o finanční správě ČR - základ finanční správy státu*. In: MUNI. (ed.). *Dny Práva 2012*. Brno: MUNI, 2012, s. 2037. Dostupné

na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/JerousekDavid.pdf>.

⁴⁹ usnesení ČNR 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České Republiky, ve znění pozdějších předpisů.

předpisy i vnitřními normativními instrukcemi.⁵⁰ V rámci organizační struktury vydává MF pokyny řady D a DS. Typově se jedná o vnitřní předpis, který zavazuje pouze svého adresáta v rámci hierarchického uspořádání. Pro naše účely můžeme zjednodušeně říci, že zavazuje správce daně. Nicméně daňový subjekt nebo třetí osoby z vnitřních předpisů správce daně zjistí, jak vůči nim bude správce daně procesně postupovat. Ovšem pro daňový subjekt vnitřní pokyny nejsou závazné, závaznost se projeví pouze v rámci hierarchického uspořádání.

Hlavním úkolem správce daně je vést daňové řízení, provádět vyhledávací činnost, kontrolovat a zajistit splacení daně, či vést registry a evidence daňových subjektů.

Je nutné si uvědomit, že správcem daně není tedy pouze FS a CS, které jsou sice těmi nejvýznamnějšími, ale existují i další orgány, kdy správce daně je nadán širokými kompetencemi pro zajištění efektivní správy daní.

2.2.1 Správa daní podle DŘ

Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti nový procesní předpis, zákon č. 280/2009 Sb., DŘ, jímž došlo ke zrušení dosavadního zákona č. 337/1992 Sb., ZSDP, který na našem území platil od roku 1993.

DŘ zavádí novou terminologii, jejímž účelem je propojení pojmosloví z různých právních odvětví. Původně celá oblast správy daní, poplatků, cel a jiných příspěvků byla řazena do správního práva, ze kterého se později vyčlenila do samostatného finančního práva. Proto v nové právní úpravě procesního práva nalezneme shodné instituty běžně používané ve správním právu. Jedná se například o pojmy *atrakce*, *úřední osoby*, *poradce*, *veřejný rozpočet*, *orgán veřejné moci*, *atd.*⁵¹ Nalezneme ovšem i novou terminologii výlučnou pro oblast daňové správy např. *daňové tvrzení* či *vratka*.

Právní předpisy procesního daňového práva by neměly příliš podléhat ekonomickému vývoji a politickým vlivům, jejichž důsledkem jsou velmi časté změny hmotného daňového práva (jednotlivých daňových zákonů). Snahou je, aby procesní úprava byla do jisté míry konstantní, trvalá a ve vztahu k adresátům předvídatelná. Nikoliv, aby několikrát do roka proběhla řada novelizací daňových zákonů, jak je tomu nechvalným zvykem. Tento aspekt vychází zejména ze zásad právního státu, konkrétně zmiňují zásadu právní jistoty a předvídatelnosti. Určité specifické procesní otázky jsou řešeny přímo v jednotlivých

⁵⁰ aktuální znění: zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ PÁTEK, Václav. *Nový daňový řád* [online]. PRAVNIRADCE.IHNED.CZ, 21. 10. 2009 [cit. 25. 10. 2009]. Dostupné na <http://pravnicaradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000_d-novy-danovy-rad>.

daňových zákonech, neboť některé instituty se mohou vyskytovat pouze u té konkrétní daně, jde např. o určení zdaňovacího období u daně z nemovitosti.⁵²

DŘ výslovně uvádí, že správní řád je vyloučen ze správy daní a nepoužije se ani subsidiárně.⁵³ Předchozí procesní předpis ZSDP připouštěl použití správního řádu při vyřizování stížnosti dle § 175.⁵⁴ Problematika vyřizování stížností je nyní již přímo zahrnuta v DŘ, proto se od 1. 1. 2011 postupuje dle ustanovení v něm obsažených a správního řádu již není potřeba.

Přestože DŘ vyloučil použití správního řádu při správě daní, exempce správního řádu není úplná. „*Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v §2 až §8 správního řádu se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.*“⁵⁵ Z tohoto ustanovení správního řádu vyplývá, že se použijí základní zásady správních orgánů při výkonu jejich pravomoci. Shrneme-li získané poznatky, dojdeme k závěru, že při správě daní se použijí základní zásady činnosti správních orgánů upravené ve správním řádu v § 177, pokud nejsou tyto zásady uvedeny v DŘ nebo jednotlivých daňových zákonech.⁵⁶ Cíl správy daní je oproti předešlé právní úpravě pojat obecněji a vyváženěji. Neboť výchozím kritériem není pouze eliminace možného zkrácení daně, ale správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady.

Předchozí ZSDP byl aplikován na našem území po dobu 17 let a v době svého vzniku odpovídal tehdejšímu společenskému poměru.⁵⁷ Komplexně sice upravoval procesní stránku daňové agendy, nicméně v rámci společenského, ekonomického a zejména politického vývoje byly nutné jeho velmi časté změny. Po dobu účinnosti ZSDP proběhlo přibližně padesát novel. Potřeba takového množství novelizací jen dokazuje, že v zákonu jsou velké mezery. Hlavní nedostatky jsou spatřovány v dikci zákona, v nejednotné terminologii a neprovázanosti daňových zákonů (daňového hmotného práva) s obecnými předpisy. Dále duplicitní či kauzuistická ustanovení znemožňující správně vyložit smysl jednotlivých zákonných ustanovení, jak zákonodárci původně zamýšleli. Jako u každého právního předpisu, tak i v případě ZSDP, byla jeho interpretace dotvářena soudní judikaturou. Velký důraz je

⁵² Důvodová zpráva (volební období 2006 - 2010) - 685/0 Vládní návrh zákona daňový řád.

⁵³ aktuální znění: zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁴ aktuální znění: zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁵ aktuální znění: zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční práva a finanční správa – 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 28.

⁵⁷ KOLEKTIV. *Pocta Milanu Bakašovi k 70. narozeninám*. Praha: Leges, 2009, 107 s.

příkládán především ustálené rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu.⁵⁸ U daňových zákonů hmotného práva jsme si zvykli na časté změny, což by ale nemělo platit o předpisu daňového práva procesního.⁵⁹

ZSDP působil problémy nejen správcům daně zahlceným metodikou MF, ale i samotným adresátům. Poplatníci v závislosti na neustálých změnách nevěděli, zda jsou povinni určitou daňovou povinnost splnit, nebo zda podle novely došlo v daném případě k osvobození. Ještě před vytvářením DŘ se v souvislosti s nedokonalostí ZSDP uvažovalo, jak se k této problematice postavit. V úvahu přicházela dvě možná řešení. Buď zanechat stávající procesní úpravu daňového práva, nebo zahájit přípravu nové komplexní úpravy procesního daňového práva. Nakonec se přistoupilo k prosazení druhého řešení, kdy, stejně jako v případě ZSDP, můžeme hovořit o jednotné kodifikaci.

DŘ má jednak přispět k urychlení daňového řízení a spravedlivějšímu výběru daní, jednak také k odstranění procesních odchylek a zjednodušení právní úpravy.⁶⁰ Obsahově navazuje na dosavadní bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavního soudu ČR.⁶¹ DŘ se snaží pokrýt i mezery v tehdejší ZSDP, o kterých bylo soudně rozhodnuto.

⁵⁸ Důvodová zpráva (volební období 2006 - 2010) - 685/0 Vládní návrh zákona daňový řád.

⁵⁹ KOLEKTIV. *Pocita Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha: Leges, 2009, 106 s.

⁶⁰ KOLEKTIV. *Pocita Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha: Leges, 2009, 105 s.

⁶¹ UZEL, Tomáš. *Nový daňový řád*. [online]. tomas.uzel.cz, 11. 11. 2010 [cit. 3. 1. 2011]. Dostupné na <<http://www.tomasuzel.cz/>>.

3. CHARAKTERISTIKA ORGÁNŮ FS A CS

V následující kapitole se zaměříme na orgány 2 nejvýznamnějších správců daní, které jsou pověřeny výběrem všech daní. Jedná se především o FS, jenž nahradila doposud existující ÚFO a dále CS. Nutno podotknout, že FS či CS vykonávají sice jako hlavní náplň své činnosti správu daní, poplatků a obdobných peněžitých plnění či cel, ale jejich rozsah působnosti je mnohem širší. Další kompetence FS kromě správy daní nalezneme jednak v zákoně č. 456/2011 Sb., ZFSČR v ustanoveních týkajících se věcné působnosti nebo ve zvláštních zákonech. FS dále například dozoruje nad loterieri, provádí finanční či cenovou kontrolu a další činnosti, což ji neúměrně zatěžuje.⁶²

Abychom se mohli orientovat při správě daňových záležitostí, v postupech daňového řízení, je účelné se zmínit, že pokud vstupujeme do kontaktu s jakýmkoliv státním orgánem, měli bychom mít na paměti, že tím vytváříme finančně-právní vztah. Pro nás je z tohoto vztahu podstatné, že jeho hlavním subjektem je stát (zastupován orgány státní moci nebo státní správy). Stát vystupuje jako oprávněný a nadřazený subjekt,⁶³ jde tedy o vertikální vztah, tzn. vztah nadřízenosti a podřízenosti. Typickým příkladem je vztah mezi FÚ a daňovým poplatníkem, CÚ a plátcem daně atd.⁶⁴ Právnícké a fyzické osoby jsou naopak povinnými subjekty a vystupují jako nositelé určité povinnosti ve vztahu k oprávněným subjektům.⁶⁵ Jde např. o povinnost daňového poplatníka zaplatit daň, umožnit správci daně provést daňovou kontrolu, případně dodat podklady či podat vysvětlení atd. Objektem právního vztahu je to, k čemu směřují vzájemná práva a povinnosti subjektů. Ve finančně-právních vztazích jsou objektem peněžní plnění a peněžní prostředky, které plynou do státního rozpočtu.⁶⁶

⁶² BAKEŠ, Milan. KARFÍKOVÁ, Marie. KOTÁB, Petr. MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 45.

⁶³ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 30.

⁶⁴ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční práva a finanční správa – 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 100.

⁶⁵ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 30.

⁶⁶ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční práva a finanční správa – 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 101.

3.1 Orgány FS

3.1.1 Soustava ÚFO do 31. 12. 2012

V roce 2013 došlo k zásadní organizační změně týkající se soustavy orgánů vykonávajících správu daní. Od roku 1990 na našem území působily ÚFO zřízené zákonem č. 531/1990 Sb., který vymezoval jejich postavení a kompetence.⁶⁷ ÚFO vykonávaly správu všech daní a dalších příjmů veřejných rozpočtů⁶⁸ (od roku 1997 mimo spotřební daně).⁶⁹ Postupně začala přecházet správa určitých nepřímých daní na CS.

ZÚFO platil na našem území více než 20 let. Nicméně postupem času přestal odpovídat požadavkům moderní a efektivní daňové správy. Bez znalosti čtené judikatury byla některá jeho ustanovení prakticky neaplikovatelná a samozřejmě i ZÚFO se stal předmětem velmi častých novelizací. Na daňové právo na rozdíl od jiných právních odvětví podstatněji dopadá ekonomický vývoj. Dosavadní soustava správy daní již byla překonána a neodpovídala efektivnímu spravování veřejných záležitostí.

Soustava ÚFO byla zaměřena především teritoriálně a všeobecně z důvodu snadné dostupnosti daňovým poplatníkům na úkor dílčí specializace správce daně. Z tohoto důvodu do roku 2012 (tedy do zániku účinnosti ZÚFO) existovala základní soustava ÚFO skládající se ze 199 FÚ a 8 FŘ. Ústředním orgánem státní správy s celostátní působností pro daně, poplatky a clo bylo MF. V této podobě přetrvala soustava ÚFO téměř 20 let a zpočátku své existence se jednalo o poměrně fungující systém. Nicméně v poslední době byla soustava doplňována dalšími orgány, aby mohla efektivněji fungovat. V posledních letech tak byl na daňovou správu vyvíjen tlak, aby správa daní byla zjednodušena.

Velmi významnou a zároveň ústavně kontroverzní novelou č. 199/2010 Sb. ZÚFO byla snaha převést pozornost od kvantity ke kvalitě. Tedy zjednodušeně řečeno specializovat se na atypické, objemově významné subjekty působící na českém trhu a zároveň sjednotit rozhodovací praxi odvolacího orgánu. V roce 2011 proto bylo vytvořeno jednotné OFŘ a v roce 2012 vznikl SFÚ.

Správa daní byla totiž dosti decentralizovaná a nekoherentní. O odvolání proti rozhodnutí FÚ rozhodovalo jedno z 8 FŘ a nutno podotknout, že jejich rozhodovací praxe vůči stejným skutkovým či právním otázkám nebyla jednotná. Tento nedostatek se MF pokusilo odstranit vytvořením jednotného odvolacího orgánu. OFŘ bylo zřízené v roce 2011 a nahradilo původní druhý stupeň představovaný 8 FŘ.

⁶⁷ aktuální znění: zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁸ GROSSOVÁ, Marie. *Finanční úřad a vy.* 1. vydání. Brno: Vydavatelství ERA, 2002, s. 4.

⁶⁹ aktuální znění: zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Dnes naopak panuje tendence zcela opačná a důraz je kladen na větší centralizaci a specializaci výkonu správy daní a zajištění efektivního využívání informačních technologií.

Ke konci roku 2012 se ÚFO skládaly z těchto orgánů:

1. GFŘ – celostátní úroveň (pozn. s účinností od 1. 1. 2011)
2. FŘ (8) – regionální úroveň,
3. FÚ (199) – místní úroveň,⁷⁰
4. SFÚ – celostátní úroveň (pozn. s účinností až od 1. 1. 2012).

Hierarchická struktura dle ZÚFO a zejména po významné novele č. 199/2010 Sb. je stejně jako struktura dle ZFSČR třístupňová. GFŘ bylo a (i nadále je) podřízeno MF. FŘ byla podřízena GFŘ a FÚ byly podřízeny FŘ.⁷¹

Za pozornost stojí si všimnout, v jakém postavení vystupovaly FŘ a FÚ, neboť v tomto ohledu došlo ZFSČR ke změně. Dle ZÚFO měla FŘ postavení vnitřních organizačních jednotek GFŘ a zároveň byly i účetními jednotkami příslušnými hospodařit s majetkem státu, a to i rovněž za podřízené FÚ, které účetními jednotkami nebyly.⁷²

Daňová správa byla tedy nucena modernizovat své organizační uspořádání s cílem snížit nadbytečný počet teritoriálních orgánů, zjednodušit a racionalizovat správu daní. Reformní kroky probíhaly tak, aby odpovídaly zároveň tehdy zamýšlenému projektu JIM.

Ruku v ruce jde tendence české daňové správy snižovat počet svých územních jednotek, kterými byly FÚ (a dle nové právní úpravy ZFSČR se jedná o ÚP). Zpravidla se totiž jedná o prvostupňové orgány, které vykonávají klasickou rutinní činnost. Z původních 199 FÚ zůstalo po účinnosti ZFSČR 14 FÚ v krajských městech. Ovšem většina zbylých FÚ byla z velké části degradována na ÚP určitého FÚ. Takže v určité podobě byly zachovány. Nutno podotknout, že průběžně probíhá rušení těch nejmenších ÚP či dochází k omezování jejich kompetencí.

3.1.2 Soustava orgánů FS od 1. 1. 2013

S účinností od 1. ledna 2013 došlo k nahrazení doposud existující soustavy ÚFO orgány FS. Zákon č. 531/1990 Sb. o ÚFO byl tak nahrazen zákonem č. 456/2011 Sb., ZFSČR.

⁷⁰ k roku 2011 fungovalo na 232 FÚ

⁷¹ aktuální znění: zákon č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

⁷² aktuální znění: zákon č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

Jedná se o velmi stručný zákon o pouhých 21 paragrafech, proto abychom podrobněji porozuměli organizaci FS, je nutné se seznámit s Organizačním řádem FS. Jedná se o vnitřní předpis vydaný v souladu s § 3 odst. 6 ZFSČR generálním ředitelem. Zde je detailně popsána organizační struktura orgánů FS včetně vymezení konkrétních pravomocí.

Nelze říci, že by nový ZFSČR zcela zrušil původní soustavu orgánů daňové správy. Zajisté, došlo k určitým organizačním i kompetenčním změnám, ale například GFŘ a SFÚ byly již zřízeny novelou ZÚFO, a kompetence GFŘ zůstaly de facto totožné, jako po novele č. 199/2010 Sb.

Původně jsem se domnívala, že při hledání názvu pro nový zákon, ZFSČR, se zákonodárce nechal inspirovat dřívějším zákonem ČNR č. 33/1970 Sb., o finančních správách, který pozbyl účinnosti přijetím zákona č. 531/1990 Sb., o ÚFO. Nicméně v důvodové zprávě se tento odkaz na dřívější zákon nezmiňuje v žádné souvislosti. Pouze se stručně uvádí, že zákonodárce zvolil název zákona veřejnosti srozumitelný, který je tradičním a koncepčním označením plynoucím ze samotných názvů orgánů vykonávajících FS, například FÚ. Rovněž je podotknuto, že zvolený název zákona přímo odpovídá základním funkcím orgánů daňové správy, jednak výkon správy daní, tak i výkon dalších kompetencí obecného finančního (tedy nikoliv pouze daňového) charakteru.

Ovšem hned v § 1 odst. 1 se dopouští ZFSČR určité nepřesnosti a nesprávnosti. „*FS ČR je soustava správních orgánů pro výkon správy daní.*“ FS je tvořena pouze orgány státní správy, tedy přímé státní správy, což je nezpochybnitelné, ale problém nastává v druhé části. Je poněkud zavádějící tvrdit, že správu daní vykonává pouze FS. Správu nepřímých daní vykonává například i CS. Nicméně tato problematika byla již vysvětlena výše v podkapitole 2.2. pojednávající o správci daně. I přesto, že ZFSČR nereflektuje hmotněprávní úpravu, je nutné postupovat dle obecných právních zásad, v tomto případě zejména dle pravidla *lex specialis derogat legi generali*.

Současná soustava orgánů FS je opět třístupňová, stejně tomu tak bylo i v případě ÚFO. V § 1 odstavce 2 ZFSČR jsou přesně vymezeny orgány, které jsou považovány za orgány FS.

1. GFŘ – s celostátní působností,
2. OFŘ – s celostátní působností,
3. 14 FÚ – regionální působnost,
4. SFÚ – s celostátní působností.

V odborné veřejnosti je nová soustava FS je označována jako 14+1 či přesněji jako 14+1+1+1 nebo 15+1+1⁷³. Nově je tedy vytvořeno 14 FÚ na územním krajském principu, které de facto suplují zrušená FŘ. Následující tři jedničky představují SFÚ, GFŘ a OFŘ.

Společným jmenovatelem pro všechny 3 stupně orgánů FS je skutečnost, že se jedná o správní orgány a organizační složky státu. Nicméně odlišujícím znakem jednak od předchozí právní úpravy, tak i od orgánů FS navzájem je otázka, kdo vystupuje v majetkových vztazích státu, účetnictví a v pracovněprávních vztazích jako účetní jednotka? Postavení jediné účetní jednotky pro celou soustavu FS má nově pouze GFŘ. Obecně by se dalo říci, že se jedná o poměrně vzácné řešení, kdy organizační složky státu nejsou zároveň samy účetními jednotkami. Ovšem toto specifikum je příznačné právě pro FS a i v CS panuje stejný trend uspořádání vzájemných vnitřních vztahů mezi orgány. Tedy v rámci hospodaření se budou chovat jako vnitřní organizační jednotky GFŘ. Praktickým dopadem této úpravy je i skutečnost, že pracovníci FÚ jsou v pracovněprávním poměru s GFŘ a nikoliv s jednotlivými FÚ. Za účinnosti původního ZÚFO byly pracovníci FÚ v pracovněprávním poměru právě s jednotlivými FŘ.⁷⁴

Organizační složkou se rozumí pouze vnitřní (organizační) útvar a nejedná se o právnickou osobu. Organizační struktura je upravena vnitřním předpisem, zpravidla označovaným jako organizační řád. Do právních vztahů vstupuje tato organizační jednotka jménem státu a nese odpovědnost.

FS dlouhodobě čelila silné kritice, že její fungování je neefektivní a příliš nákladné jednak pro samotný stát a zároveň i daňový poplatníci či plátcí jsou nuceni strávit mnoho času plněním daňových povinností. Proto FS podnikla řadu zeštíhlovacích a úsporných opatření. Níže uvedu 2 z nich. Tím nejpodstatnějším a nejviditelnějším bude k 1. lednu 2016 zrušení 23 ÚP, které dnes vykonávají pouze činnost registrační a vyměřovací a veškeré další činnosti byly vykonávány „okresními“ ÚP. Jde o velmi malá pracoviště, která zaměstnává do 11 zaměstnanců, a proto jejich provozování je velmi nákladné a neefektivní. Proto tyto základní služby poskytované ÚP budou zachovány na obecních úřadech, a to pouze v úřední dny.⁷⁵

⁷³ JEROUŠEK, David. *Zákon o finanční správě ČR - základ finanční správy státu*. In: MUNI. (ed.). Dny Práva 2012. Brno: MUNI, 2012, s. 2037. Dostupné na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/JerousekDavid.pdf>.

⁷⁴ KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 2-5.

⁷⁵ *Finanční úřady se podle dohody Babiše se starosty rušit nebudou*. [online]. ceskenoviny.cz [cit. 23. října 2015]. Dostupné na <<http://www.ceskenoviny.cz/zpravy/financni-urady-se-podle-dohody-babise-se-starosty-rusit-nebudou/1253673>>.

Dalším aktuálním zeštíhlovacím opatřením z letošního září je zastavení provozu pokladen pro hotovostní placení daní na 103 „neokresních“ ÚP. Od roku 2016 mají poplatníci daně z nemovitých věcí možnost platit tuto daň prostřednictvím SIPO. Bylo vypočítáno, že náklady na jedinou transakci stojí daňovou správou 42,50 Kč. Totožnou službu poskytuje i Česká pošta s. p. za 29 Kč.⁷⁶ Dle mého názoru toto je správný krok. Je nutné si uvědomit, že Česká pošta je státním podnikem, který musí poskytovat veřejnosti určité služby, byť i ztrátové, jako vyplácení důchodů či doručování do nelukrativních míst. V posledním desetiletí došlo k obrovskému rozvoji moderních komunikačních prostředků, že dnes služby České pošty využívají zejména státní či soudní orgány.

Obrovskou finanční úsporu představují rovněž od roku 2008 datové schránky, které slouží ke komunikaci mezi správními orgány a adresáty veřejné správy. Na tyto změny je nutno reagovat a nevytíženost České pošty určitým způsobem kompenzovat, neboť nelze zrovna říci, že by hospodaření České pošty bylo zvláště lukrativní. Pro zajímavost dle poslední výroční zprávy za rok 2014 je vykazován čistý zisk 166 mil. Kč, přičemž provozní náklady České pošty činily 19 112 mil Kč.⁷⁷

Vidíme patrnou snahu finanční správy racionalizovat vynakládané prostředky na svůj provoz. Rušením těch nejnižších jednotek by dle očekávání mělo dojít k optimalizaci nákladů právě zvýšením efektivity práce, k větší možnosti specializace na jinou činnost a k finančním úsporám za provoz budov.

V následujících podkapitolách se podrobněji seznámíme s orgány FS a mimo to také s MF, které má v gesci správu daní.

3.1.2.1 Ministerstvo financí (MF)

Působnost MF je stanovena v § 4 kompetenčního zákona č. 2/1969 Sb. MF je ústředním orgánem státní správy pro oblast daní, poplatků a cel a mnoha dalších činností. Vykonává zejména činnost legislativní, analytickou, koncepční a metodickou. MF ovšem není orgánem FS, ani nikdy neměl postavení ÚFO. Řadu kompetencí přeneslo MF na jemu

⁷⁶ *Finanční správa optimalizuje počet územních pracovišť finančních úřadů a provozování hotovostních pokladen.* [online]. financnisprava.cz [cit. 12. září 2015]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/financni-sprava-optimalizuje-pocet-uzemnich-pracovist-financnich-uradu-a-provozovani-hotovostnich-pokladen-6270>>.

⁷⁷ *Výroční zpráva České pošty za rok 2014.* [online]. ceskaposta.cz [cit. 22. října 2015]. Dostupné na <https://www.ceskaposta.cz/documents/10180/2752829/Posta_VZ_2014_CZE_08.pdf/7aefa249-c1bd-41a7-9a2d-208be839f04f>.

podřízené správní úřady, a to na GFŘ a GCŘ.⁷⁸ Vůči všem orgánům FS vystupuje MF v nadřazeném hierarchickém postavení. Nejblíže podřízeným orgánem MF je GFŘ.

V DŘ jsou i MF vymezena určitá oprávnění při správě daně. A to možnost vyžadování relevantních údajů od povinných subjektů pro zajištění cíle správy daní. MF jako ústřední orgán pro správu daní dále rovněž spolupracuje při výměně informací s FS. Rovněž je oprávněno stanovit vzor průkazu zaměstnance FS.⁷⁹

Domnívám se, že vliv MF vůči praktickému fungování správy daní slábne, což vnímám velmi pozitivně. Jako každé ministerstvo, tak i MF je řízeno ministrem, který je členem vlády a zpravidla i členem určité politické strany, pokud se nejedná o ministra bez portfeje. Nešvarem daňového práva je zejména nestabilita a neustálé novelizace daňových zákonů. Výše již bylo řečeno, že daně v širším slova smyslu ze své podstaty peněžitého plnění jsou závislé na vývoji ekonomiky. Z tohoto důvodu bylo velmi rozumné vyčlenit z MF útvar pověřený správou daní do orgánu relativně autonomního a nezávislého na politické vůli. Tímto orgánem se stalo GFŘ. MF tak sice nadále zůstává zastřešujícím ústředním orgánem pro správu daní, ovšem vedení samotné FS je v pravomoci GFŘ.

3.1.2.2 Generální finanční ředitelství (GFŘ)

GFŘ bylo zřízeno již k 1. lednu 2011, tedy ještě za účinnosti ZÚFO provedením novely z. č. 199/2010 Sb., která nutno říci nebyla přijata korektním zákonným postupem a vykazuje mnohé procesní nesprávnosti. Výše citovaná novela byla předložena PS v době blížícího se konce jejího volebního období. I přestože došlo k jejímu stažení z projednání vlády, aby mohly být zapracovány četné připomínky, panovala v PS silná politická vůle tuto novelu prosadit. Podporovatelé tohoto věcného návrhu z důvodu strategicky vhodného rozložení koaličních sil v PS si byli vědomi skutečnosti, že nezbývá již čas pro přijetí novely řádným legislativním postupem. Proto byla zvolena z mého pohledu problematická, avšak velmi rychlá cesta prostřednictvím tzv. legislativních přílepků.

K aktuálně projednávanému zákonu daně z příjmu, který se tedy alespoň dotýkal problematiky finančního práva, byl formou pozměňovacího návrhu připojen tento záměr. Nicméně v časovém presu nedošlo k zařazení GFŘ do soustavy ÚFO. Takže byl vytvořen orgán řídící daňovou správu, ovšem nedopatřením se již zapomnělo na jeho uzákonění

⁷⁸ BAKEŠ, Milan. KARFÍKOVÁ, Marie. KOTÁB, Petr. MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 35.

⁷⁹ JEROUŠEK, David. *Zákon o finanční správě ČR - základ finanční správy státu*. In: MUNI. (ed.). *Dny Práva 2012*. Brno: MUNI, 2012, s. 2037. Dostupné na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/JerousekDavid.pdf>.

do soustavy ÚFO. MF v podstatě ignorovalo veškerou kritiku ohledně neřádného přijetí, pouze se vyjádřilo v tom slova smyslu, že se nejedná o neústavní postup, neboť se jednalo o příležitost k projednávání zákona z hmotněprávní oblasti daňového práva. Naštěstí toto právní vakuum bylo napraveno ZFSČR.

GFŘ fakticky vzniklo převedením části Ústředního finančního a daňového ředitelství z MF, která byla pověřena agendou ÚFO a správou daní. Dlouhodobě byl vyvíjen tlak na daňovou správu, aby byla vyčleněna z MF, obdobně jako to bylo provedeno u CS. Působnost a kompetence GFŘ zůstaly jako u jediného orgánu FS po přijetí ZFSČR téměř nedotčeny. GFŘ organizačně zastřešuje celou FS. I nadále zůstává podřízeno MF a vykonává celorepublikovou působnost se sídlem v Praze.⁸⁰

Hlavním záměrem pro zřízení GFŘ byla snaha vytvořit jednu komplexní účetní jednotku, která bude působit celorepublikově. Jako jediný orgán FS se nachází v postavení účetní jednotky a hospodaří za jemu pořízené organizační jednotky, kterými jsou OFŘ a FÚ. Celková účetní bilance GFŘ včetně podřízených orgánů FS je poté zahrnuta do rozpočtové kapitoly MF.

Do přijetí ZFSČR neefektivně fungovalo 8 FŘ a každé vystupovalo jako účetní jednotka. MF se inspirovalo právním postavením GČŘ, které pro celou CS vykonávalo pravomoci účetní jednotky i za jemu podřízené orgány CS. Taktéž do konce roku 2012 bylo GFŘ podřízeno všech 8 FŘ. Tato situace se změnila od roku 2013 v souvislosti s přijetím ZFSČR, kdy FŘ byla nahrazena OFŘ, které je rovněž hierarchicky v podřízeném postavení.

GFŘ vede generální ředitel. Zajímavostí je způsob ustavování do funkce. Generální ředitel je jmenován, případně odvolán vládou, a to na návrh ministra financí. Jeho zástupce poté jmenuje již jen ministr financí. ZFSČR dále podrobně určuje specifické podmínky pro jmenování do funkce generálního ředitele nebo jeho zástupce, tak aby autonomie daňové správy byla posilována a byla garantována odbornost nejvyšších představitelů FS. Rovněž generální ředitel schvaluje pro FS Organizační řád. Z pravomocí, které ZFSČR přiznává generálnímu řediteli, můžeme vyzdvihnout, že generální ředitel má velmi široká oprávnění, neboť určuje nejen náplň činnosti pro samotné GFŘ, ale i pro jemu organizačně podřízené složky, tedy de facto pro celou FS.

Kompetence GFŘ jsou výčtem stanoveny v § 4 ZFSČR, obecně můžeme říci, že vykonává činnost především řídicí a metodickou. Věcná působnost GFŘ je stanovena trojím způsobem. Určité pravomoci vykonává pouze GFŘ, například vede veškeré evidence

⁸⁰ Důvodová zpráva k ZFSČR

a registry nezbytné pro výkon správy daní. V určitých oblastech spolupracuje s MF, například při přípravě legislativních návrhů či v oblasti mezinárodní spolupráce. A v neposlední řadě v zákonem vymezených záležitostech, například v případě přezkumu hospodaření krajů, může být GFŘ uděleno pověření ministra financí k jeho provedení.

3.1.2.2.1 Organizační řád FS

K 10. prosinci 2012 vydal generální ředitel Organizační řád FS na základě zákonného zmocnění § 3 odst. 6 ZFSCŘ. Jedná se o vnitřní neboli interní předpis, který je závazný pouze v rámci organizační struktury FS a nikoliv vůči adresátům FS.

Předmětem úpravy je dle čl. 1 bodu 1 především vymezení:

- vnitřní organizační struktury orgánů FS,
- rámcové náplně činnosti útvarů a vymezení vztahů subordinační mezi jednotlivými orgány,
- pracovních míst vedoucích zaměstnanců a způsobu jejich zastupování,
- pravomoci a odpovědnosti vedoucích zaměstnanců a podmínky pro jejich zastoupení,
- soustavy vnitřních předpisů,
- pravidel styku orgánů FS navzájem a orgánů FS s MF.⁸¹

3.1.2.3 Odvolací finanční ředitelství (OFŘ)

OFŘ je zcela novým orgánem FS, který byl zřízen k 1. lednu 2013 ZFSCŘ. OFŘ nahradilo předchozích 8 FŘ a převzalo jejich postavení druhostupňové instance. OFŘ je podřízené GFŘ a taktéž vykonává celorepublikovou působnost a sídlí v Brně. Podřízenými orgány jsou poté FÚ a SFÚ.

Jak bylo již výše uvedeno, důvodem pro vytvoření jediného odvolacího orgánu proti rozhodnutí všech FÚ, byla snaha zabezpečit jednotnost postupů v odvolacím řízení.

V rámci hierarchického uspořádání FS je OFŘ podřízeno GFŘ a zároveň je nadřízeným orgánem FÚ a SFÚ.

Původním záměrem bylo, aby sídlem OFŘ s celostátní působností se stala Praha, stejně jako je tomu tak v případě GFŘ a SFÚ. Krátce před nabytím účinnosti ZFSCŘ došlo k náhlé změně zamýšleného sídla a místo Prahy došlo k přemístění do Brna.

⁸¹ čl. 1 bod 1 Organizačního řádu FS ČR

Zajímalo mně, jak reálně v praxi probíhá klasické odvolací řízení v rámci nové soustavy FS. Na můj dotaz na příslušném ÚP mi bylo sděleno, že pokud je na ÚP doručeno odvolání proti jeho rozhodnutí, tak pracovníci ÚP jako správce daně mají pravomoc buď rozhodnout autoremedurou, což znamená, že vyhoví v plném rozsahu nebo ve většině případů postupuje ÚP spis spolu s příloženým úředním záznamem o průběhu daňového řízení a správce daně přikládá i své stanovisko k podanému odvolání, zda jej doporučuje k vyhovění či nikoliv. Vzhledem ke skutečnosti, že ÚP je pouze vnitřní jednotkou FÚ, tak nedochází k přímému postoupení na OFŘ, ale prostřednictvím FÚ, který připojí rovněž své stanovisko k odvolání.

Za předchozí právní úpravy neexistovala žádná ÚP a tak FÚ přímo postupovaly odvolání FŘ k rozhodnutí.

Dále z praktického hlediska se velmi zajímavou jeví otázka místní příslušnosti ve správním soudnictví. Od 1. ledna 2012 došlo k zásadní změně určení místní příslušnosti před KS rozhodujícími v prvním stupni. Až do konce roku 2011 soudní řád správní určoval místní příslušnost KS rozhodujících v 1. stupni správního soudnictví dle sídla správního orgánu, který rozhodoval v posledním stupni. Většina správních orgánů rozhodujících v posledním stupni v rámci správního řízení má ovšem sídlo v Praze. Takto nastavená kritéria určení místní příslušnosti vedla k dlouhodobému a nepřiměřenému zatížení Městského soudu v Praze, což bylo hlavním impulsem pro změnu. Od roku 2012 je místní příslušnost určena dle sídla správního orgánu, který rozhodoval v 1. stupni, tedy dle sídla konkrétního FÚ, který vydal napadené rozhodnutí.

Dle zvoleného klíče může být místně příslušný kterýkoliv KS. Sídlem OFŘ je Brno. Doposud nebyla zřízená žádná územní pracoviště OFŘ, to znamená, že pracovníci z OFŘ se budou dopravovat na jakékoliv soudní řízení z Brna. Při přípravě ZFSCŘ se předpokládalo, že bude vytvořeno 8 územních pracovišť OFŘ po bývalých 8 FŘ. Nicméně doposud se tak nestalo a prozatím chtěná centralizace jediného odvolacího orgánu přinese zvýšené náklady v souvislosti s velmi početnou agendou daňových sporů před KS.

V čele OFŘ je ředitel, který vykonává funkci vedoucího organizační složky a je jmenován, případně odvoláván generálním ředitelem. Podmínky pro vykonávání funkce ředitele OFŘ jsou zdaleka mírnější než u funkce generálního ředitele. Výkonu funkce nebrání členství v politické straně ani skutečnost, že navrhovaný kandidát doposud nebyl zaměstnancem FS.⁸²

⁸² KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 21-28.

Z § 7 se dozvíme, jakými dalšími činnostmi je OFŘ pověřeno. Stejně jako GFŘ provádí řízení o správních přestupcích či vede příslušné evidence či registry. A rovněž může být pověřeno MF k výkonu působnosti kontaktního orgánu pro vymáhání určitých pohledávek nebo při provádění mezinárodní spolupráce.

3.1.2.4 Finanční úřady (FÚ)

Největší změnou si v rámci reorganizace FS prošly FÚ. Z původních 199 FÚ bylo od 1. ledna 2013 zachováno pouhých 14. Počet FÚ dle ZFSČR odpovídá počtu a působnosti vyšších územních samosprávných celků (krajů). Každý FÚ si nese ve svém názvu i označení příslušného kraje, například Finanční úřad pro Středočeský kraj. Výjimku představuje pouze SFÚ, který vykonává svoji působnost vůči celému území ČR.

Jedná se o základní článek FS, který je v přímém styku s daňovými poplatníky a vykonává správu daní. Správu daní vykonává pouze 14 FÚ s poměrně širokou územní působností. Předpokládalo se, že v rámci nižšího počtu FÚ bude snadněji zajištěna koordinace činností při správě daní. Na druhou stranu tím nemělo být způsobeno nepohodlí adresátům FS. Proto z důvodu dostupnosti služeb byla zřízena ÚP příslušných FÚ. Fakticky došlo „ke snížení hodnoti“ z dosavadních FÚ na ÚP krajského FÚ a tím byla zajištěna plynulá kontinuita FS, kdy došlo v tomto ohledu pouze k transformaci zrušených FÚ na ÚP.

FÚ vystupuje v postavení organizační jednotky a ÚP určitého FÚ je pouhou vnitřní součástí neboli organizačním útvarem konkrétního FÚ, takže vždy pracovníci ÚP vystupují jménem FÚ.⁸³

Jak již bylo výše uvedeno, FÚ zůstávají základním článkem FS. Nicméně v drtivé většině případů se v daňově-právních vztazích dostává daňový poplatník, případně plátce daně do kontaktu s pracovníkem ÚP jako příslušného správce daně. Proto si klademe otázku, jak může být FÚ prvostupňovým orgánem, neboť FÚ dnes plní ve vztahu k ÚP pravomoci v rozsahu dřívější pravomoci FŘ a dále jaký je vzájemný vztah FÚ a jeho ÚP?

ÚP je pouze a jen vnitřním (interním) útvarem FÚ. Tedy nemůžeme říci, že by ÚP byla dalším článkem soustavy FS. Nelze ani konstatovat, že FÚ je instančně nadřazený orgán vůči ÚP, tak jak byly FŘ instančně nadřazené vůči FÚ. I přesto FÚ převzaly určité pravomoci po zrušených FŘ. Například na FÚ přešlo oprávnění výkonu finanční a cenové kontroly, kontrola správy poplatků či výkon finančních revizí.

⁸³ KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 32-35.

FÚ i nadále zůstávají základním článkem FS a jejich stávající oprávnění zůstává více či méně zachováno.⁸⁴

Původně se předpokládalo, že ÚP budou nadále vykonávat jen činnost registrační a vyměřovací, včetně umístění spisů a výkonu správy daní daňových subjektů, které spadaly do územní působnosti bývalého FÚ. Činnost kontrolní a vymáhací měla být odňata ÚP a měly jí být pověřeny jen FÚ. Nicméně podíváme-li se na současný stav, jako příklad uvedu ÚP Příbram, zachovány zůstaly veškeré dosavadní činnosti kromě činnosti „oddělení evidence daní neboli účtárny,“ kde se zaúčtovaly veškeré příchozí platby. Tato činnost byla svěřena nadále jen FÚ, které evidují platby daní v systému ADIS, zodpovídají za správnost a včasnost měsíčních a ročních uzávěrek evidence daní.

3.1.2.5 Územní pracoviště (ÚP)

V předchozí podkapitole byl vymezen vztah mezi FÚ a ÚP a rovněž bylo objasněno, že ÚP je pouhou vnitřní jednotkou FÚ. Nicméně i přesto se daňový poplatníci v drtivé většině (v prvním stupni řízení) dostanou do styku právě s pracovníky ÚP a nikoliv až s pracovníky FÚ, jak tomu bývalo za dřívější právní úpravy.

Nově je zaveden dvojitý způsob zřizování ÚP. Záleží totiž na tom, zda se ÚP nachází v sídle FÚ či nikoliv. Došlo ke zjednodušení úpravy zřizování ÚP, které se nacházejí v sídle jeho FÚ. Zde se již netrvá na požadavku, aby bylo takové ÚP zřizováno vyhláškou MF, ale nově postačí jeho zřízení generálním ředitelem na základě jím vydaného organizačního řádu. V rámci uspořádání vnitřní struktury došlo k výraznému zjednodušení a ke zvýšení flexibility. Např. pro FÚ pro Olomoucký kraj je zřízeno pouze jedno ÚP, které je ve stejném městě jako sídlo FÚ, a to ÚP v Olomouci.

Nicméně dřívější požadavek vyhlášky MF byl zachován v případě zřizování popř. zrušování ÚP, která se nacházejí zcela mimo obvod FÚ a takových je většina. K provedení vyhlášky je vždy nutné zákonné zmocnění, které nalezneme v § 8 ZFSČR. Konkrétní ÚP, která se nenacházejí v sídle FÚ, nalezneme v příloze k vyhlášce č. 48/2012 Sb. Naopak ÚP, která se nachází přímo v sídle FÚ, jsou stanovena v příloze organizačního řádu. Opět si ukážeme na Olomouckém kraji, jak tento systém funguje. Pro FÚ pro Olomoucký kraj je zřízeno 9 ÚP, ve městech, která jsou odlišná od sídla FÚ.

⁸⁴ JEROUŠEK, David. *Zákon o finanční správě ČR - základ finanční správy státu*. In: MUNI. (ed.). *Dny Práva* 2012. Brno: MUNI, 2012, s. 2037. Dostupné na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/JerousekDavid.pdf>.

3.1.2.6 Specializovaný finanční úřad (SFÚ)

SFÚ byl zřízen již od 1. ledna 2012 ještě za účinnosti ZÚFO. A od roku 2013 byla téměř totožně převzata dosavadní koncepce SFÚ do ZFSČR a tím byla zajištěna kontinuita existence tohoto orgánu. Před zřízením SFÚ byla od roku 2000 vykonávána specializovaná daňová kontrola subjektů s vysokým obratem tzv. odděleními specializovaných kontrol na 13 vybraných FÚ.⁸⁵

Hlavním důvodem pro vznik SFÚ byla potřeba vytvořit orgán s vysokou odborností, který by se zabýval správou daní pouze vůči ekonomicky nejvýznamnějším subjektům, kteří nejvíce přispívají do státního rozpočtu. Zpravidla struktura takovýchto subjektů je velmi složitá a zároveň je zde vysoká pravděpodobnost, že by se mohly vyhýbat daňové povinnosti a představovat tak značné daňové úniky.

Ve své podstatě se jedná o „FÚ sui generis.“ Vykonává téměř stejné pravomoci jako klasický FÚ a hierarchicky se nachází na stejné úrovni jako FÚ, a tedy i SFÚ je podřízen OFŘ. SFÚ vykonává stejné kompetence jako FÚ kromě správy daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí. Na rozdíl od FÚ vykonává SFÚ státní dozor nad subjekty provozujícími loterie a podobné hry.⁸⁶ Společně s FÚ vykonává SFÚ kontrolu dotací, kdy FÚ kontroluje subjekty s nižším obratem než SFÚ. Důležité je zmínit, že pouze orgán FS může vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně, neboť kontrolu dotací může vykonávat i jiný orgán například poskytovatel dotace.

Odlišujícím znakem od FÚ je tedy vymezení místní a osobní působnosti. FÚ působí v rámci jednotlivého kraje a vůči všem osobám, není-li příslušný např. SFÚ. Naopak SFÚ vykonává celorepublikovou působnost, a to pouze vůči vybraným subjektům, kterých je zhruba 1000 v celé ČR. Jedná se o subjekty, které jsou vymezeny v § 11 odst. 2 ZFSČR, charakteristické jednak specifickou právní povahou (např. banky, pojišťovny) či určujícím znakem je výše ročního obratu (2 mld. Kč) zřízené za účelem podnikání a další.

Vzhledem ke skutečnosti, že SFÚ působí celorepublikově, k zachování dostupnosti služeb bylo vyhláškou MF zřízeno 6 ÚP. SFÚ je pouze organizační jednotkou, stejně jako FÚ.

⁸⁵ *Institucionální reforma*. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/reforma-danoveho-systemu-2010/zakladni-informace-priprava-reformy>>.

⁸⁶ KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 47-55.

3.3 Orgány celní správy (CS)

I přestože tématem mé diplomové práce je především zkoumání uspořádání FS, okrajově bych se věnovala i CS, která si v roce 2013 prošla organizační reformou stejně jako FS a CS je rovněž významným správcem daně.

Jak role daňové správy, tak i úloha cel se postupně vyvíjela a měnila. Původně se clem rozuměl pouhý prostředek sloužící k výběru příjmů a ke kontrole toků zboží přecházejícího přes státní hranici. Z cla se vyvinul nástroj, který má usnadnit obchod, napomoci prevenci dovozu závadného zboží a také k ochraně bezpečnosti hranic.

S nástupem tržního hospodářství po roce 1989 byla znovuobnovena funkce a význam cel. Nicméně v souvislosti se vstupem ČR do integračního uskupení EU v roce 2004 došlo opět k citelnému poklesu úlohy cel. ČR je státem vnitrozemským a má společné hranice s dalšími členskými státy EU. Aby byla kompenzována ztráta typické celní funkce, byly na CS převedeny i některé necelní funkce.

Od roku 2004 je právní úprava v oblasti celnictví vysoce komunitarizována a vnitrostátní úprava byla značně okleštěna. Vzhledem ke skutečnosti, že CS byla nucena splnit náročné požadavky kladené EU, musela být provedena celková rozsáhlá modernizace. CS se oproti FS vyznačuje solidním IT systémem a vysokým procentem elektronických podání.⁸⁷ Proto potřeba reformy se týkala především FS, která si žádnou takto komplexní modernizaci neprošla.

FS je sice tím nejznámějším a co do počtu spravovaných daní i největším správcem daně, ovšem není jediným správcem daní. V souvislosti s poklesem náplně činnosti CS s ohledem na přistoupení ČR k EU se přemýšlelo, jak efektivně CS opět vytížit.

Proto v souvislosti se vstupem ČR do EU došlo k převedení správy spotřebních daní, DPH při pořízení zboží a vyjmenovaných služeb z členských zemí EU a od roku 2005 i výběru DPH z dovozů ze zemí mimo EU z ÚFO na orgány CS. CS byla dále v rámci jednotného celního území EU pověřena např. k ochraně vnitřního trhu EU či státního odborného dozoru v silniční dopravě.

⁸⁷ *Zpráva Světové banky o vizi a strategii pro integrovanou správu příjmů (tisková zpráva)*, str. 1-5. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/aktuality-k-rvf-2007-2010/2009/zprava-svetove-banky-o-vizi-a-strategii-18344>>.

Od roku 2006 vykonává CS pravomoci v oblasti tzv. dělené správy, kdy vybírá peněžitá plnění, která byla uložena jinými správními orgány.⁸⁸ A od roku 2008 je CS správcem daně i pro daně z pevných paliv, daň ze zemního plynu a daň z elektřiny.

Dle speciálních zákonů vykonává CS kontrolní činnosti v oblasti nákladní silniční dopravy, zahraničního obchodu s vojenským materiálem, ochrany práv duševního vlastnictví, provádění společné zemědělské politiky Společenství, nakládání s odpady, obchodu s chráněnými druhy fauny a flóry a nelegální prací cizinců.⁸⁹

Náplň činnosti CS se v posledním desetiletí tedy výrazně proměnila. CS přebrala jednak správu některých nepřímých daní a poté byla obecně pověřena i k ochraně jednotného vnitřního trhu EU. I přesto si CS zachovává své specifické postavení jednak jako správního orgánů a zároveň i bezpečnostního orgánu.

3.3.1 Organizační struktura CS

V souvislosti se vstupem ČR do EU v roce 2004 byl přijat zákon č. 185/2004 Sb., o celní správě ČR, která vytvořila třístupňovou soustavu skládající se z GŘC, 8 ČŘ a 54 CÚ. Došlo k významné redukci počtu CÚ z původních 92 na 54. Zároveň se i významně snížil počet detašovaných pracovišť. GŘC tak bylo vyčleněno z MF a stalo se jemu podřízeným samostatným orgánem. Rovněž se z CS stal vedle orgánu státní správy i ozbrojený bezpečnostní sbor ve smyslu zákona č. 361/2003 Sb., jejíž příslušníci mají oprávnění k použití zbraně při výkonu služby. Celníci, kteří jsou příslušníci bezpečnostního sboru, jsou nikoliv v zaměstnaneckém poměru, nýbrž ve služebním poměru.

V průběhu fungování této soustavy bylo zjištěno, že pokud máme více organizačních úrovní řízení, tak jsou zároveň vynakládány vyšší náklady na provoz. Rovněž schopnost pružně reagovat na jakékoliv situační faktory, spočívající ve vytváření či rušení pracovišť, a tím zajišťovat požadované služby, je tak značně omezena. Třístupňový model byl s ohledem na výše uvedené požadavky problematický. Na mnoha místech docházelo k duplikaci činnosti, což negativně ovlivňovalo jak výkonnost, tak i kvalitu procesů. Jednalo se zejména o podpůrné činnosti jako je personalistika, pořizování a správa majetku či IT.

⁸⁸ *Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2006*. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2006/informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spra-22067>>.

⁸⁹ *Institucionální reforma*. str. 94. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/reforma-danoveho-systemu-2010/zakladni-informace-priprava-reformy>>.

Aby se CS stala operativnější a pružnější, schopnou pohotově se přizpůsobit potřebám aktuálního podnikatelského prostředí, bylo vhodné přijmout pouze dvoustupňový model. Přejít na dvoustupňový systém řízení plyne rovněž z doporučení Světové banky ke koncepci JIM. Došlo tedy k vypuštění středního článku soustavy orgánů CS, a to 8 ČR.

Co se týče svěřených kompetencí CS, nedochází k žádné změně. I nadále vykonává veškeré činnosti spojené se správou cel (celní dozor, kontrola), správou nepřímých daní, dělenou správou a dalších činností, k jejichž výkonu je pověřena CS předpisy EU či vnitrostátními právními předpisy.

CS si stejně jako FS prošla reorganizací soustavy celních orgánů taktéž k 1. lednu 2013. Zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR, krátce po přijetí ZFSČR, došlo ke zřízení dvoustupňové soustavy orgánů CS, kterými je GŘC, 14 krajských CÚ a CÚ Praha Ruzyně.

Tento zákon na základě pravidla *lex posterior derogat legi priori* zrušil dosavadní soustavu celních orgánů zřízených zákonem č. 185/2004 Sb., s totožným názvem o Celní správě ČR.

3.3.2 Generální ředitelství cel (GŘC)

GŘC představuje vrcholný orgán CS s celostátní působností a jako takové bylo již zřízeno původním zákonem o CS v roce 2004. Jeho kontinuita byla zachována i zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR. V jeho čele stojí generální ředitel, kterého oproti generálnímu řediteli GFŘ, v rámci FS jmenuje pouze ministr financí bez jakékoliv účasti vlády. Na funkci generálního ředitele popř. jeho zástupce je kladena jen podmínka být příslušníkem celního sboru z důvodu zajištění nezávislosti před politickými vlivy. Generální ředitel je rovněž oprávněn schvalovat organizační řád sloužící k vymezení vnitřního uspořádání CS.

GŘC je podřízené MF a naopak je instančně nadřazeným orgánem pro CÚ. Stejně jako v případě GFŘ je i GŘC jedinou účetní jednotkou v rámci CS.

Co se týče svěřených kompetencí CS, zůstávají více či méně zachovány v totožné podobě. Nicméně GŘC nebude již nadále plnit funkce prvostupňového orgánu v rámci správního řízení ve specifických případech. Nadále GŘC vykonává svoji hlavní činnost, která spočívá především v instanční nadřazenosti CÚ. Dále provádí činnosti, ke kterým jej pověřilo MF, rovněž se angažuje v oblasti mezinárodní spolupráce, vedení statistik a evidencí a v dalších činnostech.

3.3.3 Celní úřady (CÚ)

K 1. lednu 2013 došlo ke snížení celkového počtu CÚ na 14 a 1 CÚ Praha Ruzyně. Stejně jako v případě FÚ, tak i CÚ jsou vybudované na krajském principu a ve svém názvu nesou označení příslušného kraje, např. CÚ pro Středočeský kraj. Výjimku představuje CÚ Praha Ruzyně, který nekoresponduje s krajským administrativním členěním, ale jeho opodstatnění spočívá v plnění funkce jediného hraničního přechodu pro vnější hranici EU.⁹⁰

Aby byla zajištěna dostupnost služeb, jsou opět zřízena detašovaná ÚP CÚ. Překvapením nebude ani skutečnost, že ÚP v sídle krajských CÚ jsou zřizována na základě organizačního řádu a vyhláškou MF zakládáme ta ÚP, která se v sídle CÚ nenachází. CÚ jsou pouze vnitřní organizační jednotky GŘC.

CÚ i nadále bude svěřena správa všech cel, správa konkrétně určených daní a jiných peněžitých plnění v rámci dělené správy pouze v případě, že tak stanoví zvláštní právní předpis a další nefiskální činnosti. Navíc CÚ přeberou i určité kompetence, které vykonávaly ČR. Nicméně specifické činnosti vykonávají pouze konkrétní CÚ, např. Celní úřad pro hlavní město Prahu rozhoduje o schválení ručitele pro poskytnutí jednotlivé jistoty s použitím záručního dokladu.⁹¹

⁹⁰ BAKEŠ, Milan. KARFÍKOVÁ, Marie. KOTÁB, Petr. MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 49.

⁹¹ aktuální znění: § 9 odst. 4 zákona č. 17/2012 Sb., o CS ČR.

4. ZAHRANIČNÍ EXKURZ

V následující kapitole bude zkoumána organizace FS a CS ve Francii a Velké Británii. Jedná se o západoevropské vyspělé členské státy EU a jejich uspořádání FS a CS nám může posloužit jako inspirační vodítko či naopak jako odrazující příklad. Předmětem výzkumné otázky bude zkoumání přístupu v těchto státech k organizaci FS a CS, zda ČR jde cestou podobnou či zcela opačnou.

4.1 Francie

Francie je stejně jako ČR členem EU. Pro obě země jsou nejvydatnějším zdrojem státního rozpočtu zejména daně, a to jak přímé tak i nepřímé. Ve Francii se tyto daně od sebe navzájem odlišují již v samotném pojmenování. Daně přímé se označují slovy „*impôt*“ a daně nepřímé „*taxe*“. Pro Francii jsou oproti ČR významné i příjmy z daní místních.

Daňové systémy v členských zemích EU jsou v oblasti nepřímých daní podrobeny četným směrnici s cílem daňové koordinace a harmonizace. Nicméně i přesto harmonizace nespočívá v unifikaci, tedy nelze říci, že by ve všech členských státech platila jednotná daňová sazba. Pro zajímavost Francie byla prvním státem, který v roce 1954 zavedl DPH. Ve Francii jsou zavedeny 4 sazby DPH. Základní je stanovena na 20%, dále snížené sazby ve výši 10% (doprava, ubytování), 5,5% (potravin, zdravotní pomůcky) a 2,1% (tisk, léky).⁹²

Pro francouzský daňový systém je typická jeho komplikovanost a nepřehlednost, dále relativně vysoké daňové sazby a velké množství nejrůznějších daní. Ve Francii existuje nejméně 214 odvodů daňového charakteru.⁹³ Samotné daně jsou obtížně uchopitelné jednak pro složitost jejich výpočtu, a jednak pro četné výjimky z daňové povinnosti.⁹⁴

I přesto, že Francie je v tomto ohledu nechvalně proslulá, nelze říci, že by byla zemí s nejvyšším daňovým zatížením v Evropě. Dle statistik Eurostatu z roku 2014 sice převyšuje daňové břemeno ve Francii evropský průměr, který je 38,9% (ve Francii 47,9%). Nicméně

⁹² *Le taux de TVA en 2015*. [online]. journaldunet.com, [cit. 27. června 2015]. Dostupné na <<http://www.journaldunet.com/management/pratique/vie-de-l-entreprise/12235/le-taux-de-tva-en-2015.html>>.

⁹³ *Quels impôts paie-t-on en France et pour quelle utilisation?* [online]. impotsurlerevenu.org, [cit. 27. června 2015]. Dostupné na <<http://impotsurlerevenu.org/la-fiscalite-francaise/726-quels-impots-paie-t-on-en-france-et-pour-quelle-utilisation-.php>>.

⁹⁴ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Daňový systém ve Francii*. In: MUNI. (ed.). Dny Práva 2010. Brno: MUNI, 2010, s. 740. Dostupné na <http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/sbornik/sbornik.pdf>, <http://dvp.sehnalek.cz/files/prispevky/04_finance/Parizkova.pdf>.

i s takto vysokým číslem je Francie společně s Belgií až na druhém místě. Zemí s nejvyšším daňovým zatížením je Dánsko (51,8%).⁹⁵

Je nutno zmínit, že v posledních letech vzrostla výše daňových sazeb ve Francii mnohem více než v sousedních státech v Západní Evropě. Francie je totiž státem sociálním usilujícím o zajištění vysoké úrovně blahobytu. Proto jsou pro Francii charakteristické vysoké příspěvky na sociální politiku státu (tzv. *cotisations sociales*) a vysoké místní daně.

Francie není daňově atraktivní zemí, zejména pro zaměstnavatele a OSVČ, kdy hlavním problémem je právě výše příspěvku na sociální politiku státu, díky kterému se tak Francie řadí mezi země s nejvyšším odvodem sociálního pojištění na světě.⁹⁶ Naopak daně z příjmu jsou ve srovnání s ostatními státy EU relativně nízké.

Pro zajímavost níže uvádím přehled nejvýnosnějších daní a celkové daňové inkaso ve Francii. Ve Francii se tak za loňský rok vybralo 957,7 mld. Eur na daních. Pro porovnání, v ČR se v rámci FS za rok 2014 vybralo 639,5 mld. Kč, což je zhruba 23,659 mld. Eur.⁹⁷

Nejvýnosnější daně ve Francii	2014
Přímé daně	mld. Eur
Daň z příjmu FO	70
Obecný sociální příspěvek (CSG)	93,8
Daň z příjmu PO	36,2
Příspěvek na krytí deficitu sociálního pojištění (CRDS)	6,7
Nepřímé daně	
DPH	148,1
Spotřební daň na energetické produkty	23,9
Tabákové daně	11,9
Místní daně	
Daň z pozemku	30,6
Daň z bydlení	17,8
Ostatní daně	
Daň z převodu nemovitosti	10,2
Registrační poplatky	10,1
Speciální daň z pojistných smluv	9,2
Celkové inkaso povinných plateb	957,7

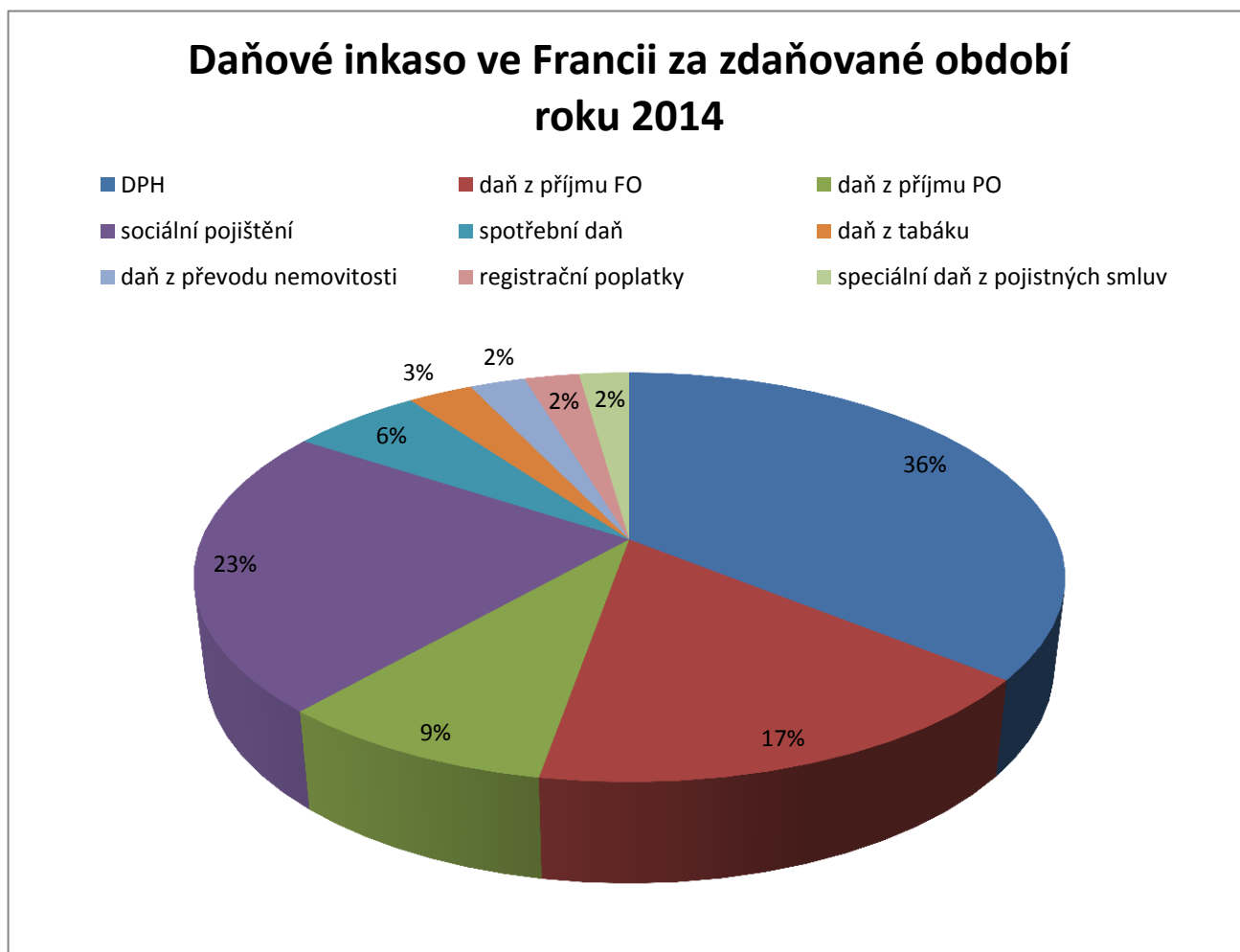
Tab. č. 1: Výnos jednotlivých daní ve Francii⁹⁸

⁹⁵ *Total tax revenue by country, 1995-2014*. [online]. <http://ec.europa.eu>, [cit. 27. října 2015]. Dostupné na <[http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2014_\(%25_of_GDP\).png/](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2014_(%25_of_GDP).png/)>.

⁹⁶ *Overview of French Taxes*. [online]. french-property.com, [cit. 28. června 2015]. Dostupné na <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/introduction/>>.

⁹⁷ *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014*. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>>.

Zde pro snazší přehlednost je procentuálně znázorněn podíl jednotlivých daní na vybraném daňovém inkasu.



Obrázek č. 1: Daňové inkaso ve Francii za zdaňované období roku 2014⁹⁹

⁹⁸ Sestaveno na základě údajů francouzského statistického úřadu Insee. *Principaux impôts par catégorie*. [online]. insee.fr, [cit. 25. června 2015]. Dostupné na <http://www.insee.fr/fr/themes/comptes-nationaux/tableau.asp?sous_theme=3.2&xml=t_3212>.

Principaux impôts par catégorie en 2014. [online]. insee.fr, [cit. 25. června 2015]. Dostupné na <http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.asp?reg_id=0&ref_id=NATTEF08328>.

⁹⁹ Sestaveno na základě údajů francouzského statistického úřadu Insee. *Principaux impôts par catégorie*. [online]. insee.fr, [cit. 25. června 2015]. Dostupné na <http://www.insee.fr/fr/themes/comptes-nationaux/tableau.asp?sous_theme=3.2&xml=t_3212>.

4.1.1 Uspořádání finanční správy (FS) ve Francii

4.1.1.1 Administrativní členění

Jednotlivé články organizační struktury FS Francie odpovídají jejímu administrativnímu územnímu členění. Samotný základ pro decentralizaci francouzské veřejné správy nalezneme ve francouzské Ústavě z roku 1958 (v kapitole XII). Články 72 – 75-1 se věnují územním jednotkám (tzv. *collectivités territoriales*). Z jejich ustanovení se dozvíme, jak vypadá administrativní členění francouzského teritoria, jak jsou územní jednotky spravovány či jak funguje systém v zámořských území Francie.¹⁰⁰

Francie se administrativně člení na regiony, departmenty, obce a dále na územní jednotky se zvláštním statutem (např. Korsika) a zámořská území.

Ve Francii nalezneme 26 regionů (z toho 4 jsou zámořská území). Nižším administrativním článkem jsou departementy, kterých je rovných 100 (opět z toho 4 zámořská území - Martinique, Guadeloupe, Réunion a Francouzská Guyana).

Departmenty se dále vnitřně člení na 342 okresů (tzv. *arrondissements*), jedná se jen o účelové jednotky, které jsou zřízeny pouze pro administraci. Okresy se poté dělí na 4 039 kantonů (tzv. *cantons*), ty opět slouží k pouhé administraci a rozdělení voličů. Posledním článkem administrativní soustavy jsou obce (tzv. *communes*), kterých je ve Francii 36 782.¹⁰¹

4.1.2.2 Ministerstvo ekonomie, financí a průmyslu

Ústředním orgánem FS ve Francii je Ministerstvo ekonomie, financí a průmyslu, které sídlí v Paříži v části Bercy. Zajímavostí je, že se jedná o složené ministerstvo, to znamená, že zaštiťuje 2 ministerstva. Jedním z nich je Ministerstvo financí a veřejných účtů a druhým je Ministerstvo ekonomie, průmyslu a početních úkonů. Každé ministerstvo má vlastního ministra a státní tajemníky. Pro výkon FS je kompetentní právě Ministerstvo financí a veřejných účtů, proto dále budu věnovat pozornost pouze tomuto ministerstvu. Ministerstvo financí a veřejných účtů pod sebou zahrnuje 3 klíčová ředitelství. Jsou jimi

¹⁰⁰ *Ústava Francouzské republiky, čl. 72 – 75-1*. [online]. www.conseil-constitutionnel.fr, [cit. 1. července 2015]. Dostupné na <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/texte-integral-de-la-constitution-du-4-octobre-1958-en-vigueur.5074.html#titre11bis>>.

¹⁰¹ *Francie*. [online]. verejna-sprava.kr-moravskoslezsky.cz, [cit. 2. července 2015]. Dostupné na <https://verejna-sprava.kr-moravskoslezsky.cz/cz/partnerske_regiony/francie-11566/>.

Ředitelství pověřené státním rozpočtem, dále Ředitelství financí a veřejných účtů a Ředitelství cel a nepřímých daní.

Důležitou jednotkou ministerstva je tzv. TRACFIN,¹⁰² pověřen zpracováváním informací a vyhledáváním ilegálních finančních transakcí. Rovněž nedílnou součástí Ministerstva je oddělení národní delegace pro boj proti daňovým podvodům a únikům a oddělení zabývající se operačními systémy FS a finanční IT.

Ministerstvo financí a veřejných účtů realizuje politiku vlády ve finančních, rozpočtových a daňových záležitostech.

Ministerstvo je zodpovědné za:

- všechny veřejné účty a víceleté strategie veřejných financí,
- vnitrostátní měnové a finanční záležitosti,
- mezinárodní a evropské měnové, finanční a ekonomické záležitosti,
- přípravu a výkon státního rozpočtu,
- fiskální politiku a legislativu,
- daně, katastr nemovitostí a pozemkovou evidenci,
- cla, nepřímé daně a účetnictví.¹⁰³

Ministerstvo financí a veřejných účtů společně s Ministerstvem ekonomie, průmyslu a početních úkonů je zodpovědné zejména za vytváření ekonomických prognóz finanční kontroly.¹⁰⁴

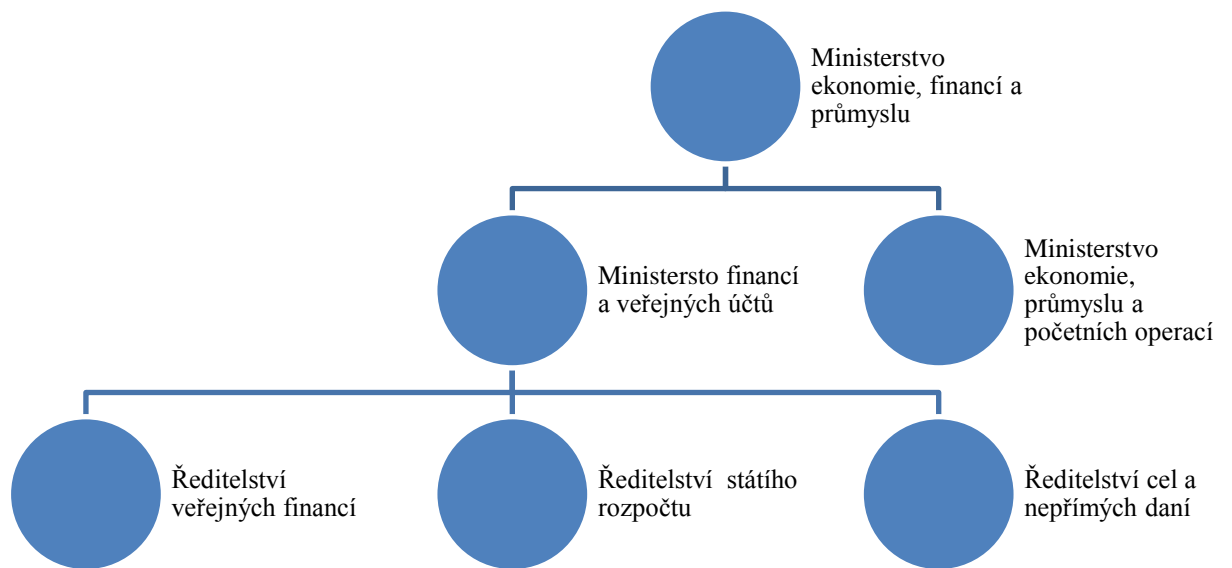
Co se týče ústředního orgánu správy daní a cel, tak v ČR i ve Francii je jím MF, které je nadáno více či méně shodnými pravomocemi. V ČR například není MF pověřené vedením katastru nemovitostí, zatímco ve Francii ano. Výše bylo řečeno, že MF ve Francii je tvořeno 3 ředitelstvími. Dovolím si tvrdit, že odpovídajícím orgánem francouzského Ředitelství financí a veřejných účtů je v ČR GFŘ a Ředitelství cel a nepřímých daní odpovídá české GŘC.

Na základě provedené komparace mezi MF v ČR a ve Francii lze vyvodit, že centrální orgány pro správu a daní a cel v obou zemích jsou si velmi podobné, a to jak v oblasti svěřených pravomocí, tak i organizačního uspořádání.

¹⁰² TRACFIN zkratka pro Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins

¹⁰³ *La DGFIP, une direction au cœur de la vie financière publique*. [online]. [economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr), [cit. 1. července 2015]. Dostupné na <<http://www.economie.gouv.fr/dgfip/dgfip-direction-au-coeur-vie-financiere-publique>>.

¹⁰⁴ *Missions du ministère des Finances et des Comptes publics*. [online]. [economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr), [cit. 1. července 2015]. Dostupné na <<http://www.economie.gouv.fr/les-ministeres/missions-ministere-finances-comptes-publics>>.



Obrázek č. 2: Znázornění uspořádání francouzského Ministerstva ekonomie, financí a průmyslu

4.1.2.3 Generální ředitelství veřejných financí

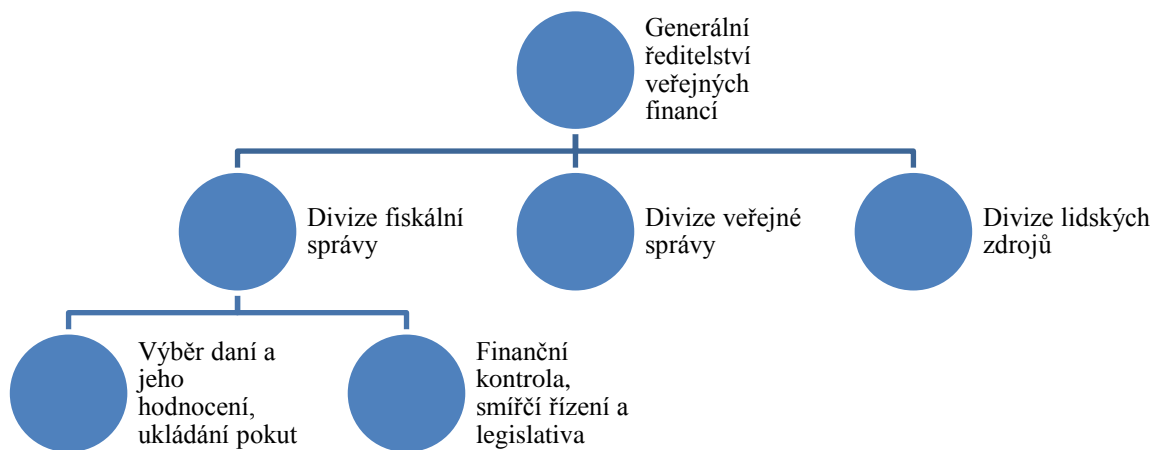
Ve Francii proběhla dekretem č. 2009-707 z 16. června 2009 poslední velká reforma organizační struktury FS.

Generální ředitelství veřejných financí vzniklo sloučením Generálního daňového ředitelství (*Direction générale des impôts*) a Generálního ředitelství veřejného účetnictví (*Direction générale de la comptabilité publique*). Hlavním důvodem sloučení těchto dvou institucí byla snaha o zlepšení služeb uživatelům a snížení administrativních nákladů jak pro státní správu, tak i pro samotné uživatele. Ve většině případů se jednalo o stejné uživatele služeb obou ředitelství, kteří museli poskytovat dvakrát stejné informace dvěma velmi si podobným institucím. Každé ředitelství si vedlo vlastní databáze a takto byla v podstatě zbytečně vykonávána dvojitá práce.¹⁰⁵

Generální ředitelství veřejných financí odpovídá GFŘ v ČR. Francie se stejně jako ČR potýká s velmi nákladným byrokratickým systémem a tento problém se snažila vyřešit sloučením orgánů a vytvořením jednotné databáze. Stejný problém v ČR tíží FS, neboť každý

¹⁰⁵ *Direction régionale des finances publiques*. [online]. gouv.fr, [cit. 13. června 2015]. Dostupné na <<http://www.doubs.gouv.fr/Services-de-l-Etat/Finances/Direction-regionale-des-finances-publiques>>.

FÚ si v rámci svého kraje vede vlastní databázi, která není propojena s ostatními. Této problematice je věnována samostatná kapitola č. 5.1 nedostatky FS.



Obrázek č. 3: Znárodnění uspořádání francouzského Generálního ředitelství veřejných financí

4.1.2.4 Dekoncentrace FS

FS je dále vykonávaná na nižších stupních podle klíče územně-administrativního členění. Pravomoc je jim dána dekretem č. 2009-707 z 16. června 2009, týkající se dekoncentrovaných služeb Generálního ředitelství veřejných financí.

- na úrovni regionů → Regionální ředitelství veřejných financí (*Directions régionales des Finances publiques - DRFiP*),
- na úrovni departmentů → Departmentní ředitelství veřejných financí (*Directions départementales des Finances publiques - DDFiP*),
- na úrovni obcí → obecní resp. místní vedení veřejných financí (*Directions locales des Finances publiques – DLFiP*),
- dále existují i specializovaná oddělení veřejných financí (*Directions spécialisées des Finances publiques - DSFiP*),¹⁰⁶
- Departmentní ředitelství veřejných financí (*Directions départementales des Finances publiques - DDFiP*).¹⁰⁷

¹⁰⁶ Vymezení daňových pravomocí na jednotlivých úrovních dekretem č. 2009-707 du 16 juin 2009 relatif aux services déconcentrés de la direction générale des finances publiques. [online]. legifrance.gouv.fr, [cit. 18. června 2015]. Dostupné na <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000020753002>>.

Nová departmentní a regionální ředitelství veřejných financí byla vytvořena v průběhu let 2009-2012.¹⁰⁸

Na úrovni regionů zajišťují ředitelství veřejných financí v rámci svého územního obvodu výkon finanční kontroly vůči nižším územním jednotkám, dozorují nad regionální radou účetních a zajišťují zpracování ekonomických expertíz pro veřejné zakázky a investice.

Vzhledem ke skutečnosti, že nalezneme několik departmentů v jednom regionu, nezdá se stává, že hlavní město regionu a departmentů se překrývá. I na takové situace pamatuje tento dekret a regionální ředitelství má povinnost zajistit výkon veřejné správy jak na úrovni regionu, tak i departmentu.

Určité činnosti může vykonávat jak FS regionů, tak i departmentů. Například regionální nebo departmentní ředitelství veřejných financí mohou poskytovat různé operace týkající se správy soukromého majetku, který se vztahuje k několika departmentům nebo dokonce k několika regionům. Seznam vymezení těchto území pro tyto operace je stanoven společnou vyhláškou ministra pro rozpočet a ministra vnitra.

Rovněž mohou být vytvořeny specializovaná ředitelství veřejných financí, která mají zajistit zvláštní úkoly. Těmi je jednak kontrola finanční a jednak daňová (kontrola daní, poplatků, sociálních příspěvků). Specializované finanční ředitelství veřejných financí je oprávněné vykonávat tyto činnosti pouze v rozsahu, v jakém nebudou dotčeny pravomoci ostatních decentralizovaných útvarů FS.

Dle článku 6 odstavce 1 dekretu č. 2009-707 z 16. června 2009 místní vedení veřejných financí (DLFiP) působí i ve francouzském zámořském území a Nové Kaledonii a vykonávají stejné činnosti, jakými jsou pověřené regionální a departmentní ředitelství veřejných financí v metropoli.

Abych shrnula tuto podkapitolu, tak oproti centrální úrovni FS jsou ve Francii nižší úrovně FS mnohem nepřehlednější a zmatečnější. Ve Francii je mnoho decentralizovaných úrovní FS, které jsou právě odrazem velmi bohatého administrativního členění. Situaci navíc ještě komplikují francouzská zámořská území a také skutečnost, že k některým totožným činnostem jsou pověřeny jak regionální, tak i departmentní orgány správy daní, a je proto složité určit, který orgán bude kompetentní.

¹⁰⁷ *Organigramme de la DDFiP de Charente-Maritime*. [online]. charente-maritime.gouv.fr, [cit. 13. června 2015]. Dostupné na <<http://www.charente-maritime.gouv.fr/content/download/14192/83711/file/orga.pdf>>.

¹⁰⁸ *Présentation des nouvelles directions locales des finances publiques*. [online]. connexite.fr, [cit. 13. června 2015]. Dostupné na <<http://www.connexite.fr/actualites/presentation-nouvelles-directions-locales-finances-publiques>>.

4.1.2.5 FS na úrovni departmentů

V každém departmentu byly vytvořeny nové decentralizované útvary tzv. departmentní ředitelství veřejných financí, které vznikly spojením dříve existující Všeobecné státní finanční správy (*Trésoreries générales*) a Ředitelství daňových služeb (*Directions des services fiscaux*).

Na úrovni departmentů zajišťují Ředitelství veřejných financí v rámci svého území realizaci těchto svěřených pravomocí:

- výběr a kontrolu daní, poplatků, příspěvků a jiných veřejných příjmů,
- vyhledávání informací nezbytných pro určení základu, zajištění výběru a kontroly veřejných příjmů,
- vedení pozemkové evidence (katastru nemovitostí),
- kontrolu a platby veřejných výdajů,
- finanční vedení a účetnictví územních jednotek,
- akvizice, správa a likvidace státního majetku, držení soupisu majetku státu,
- ověření využívání veřejných prostředků,
- pokladní operace státu, řízení finančních prostředků uložených u státu.¹⁰⁹

Francie se dlouhodobě potýkala s roztříštěností samotné FS, proto zvolila cestu sloučení orgánů správy daní, tak aby odpovídala administrativnímu členění, jak je tomu i v případě ostatních orgánů veřejné správy. Nicméně i přesto z mého pohledu je organizace FS dosti komplikovaná.

4.1.3 Celní správa (CS) ve Francii

CS hraje ve Francii mnohem důležitější roli než v tranzitním a vnitrozemském státu jako je ČR. Francie zabezpečuje 5 000 km námořních hranic, které jsou zároveň i vnější hranicí EU. Tomu odpovídá i organizační struktura, prostředky a nástroje CS k zajištění ochrany jednotného vnitřního trhu EU. CS je vybavena k monitorování cirkulujícího zboží pozemními, leteckými i námořními prostředky v metropolitním území Francie, tak i v zámořských územích. CS musí být nejen materiálně vybavena, ale především velmi ostražitá, neboť do Francie proudí ve velkém množství zboží z různých rozvojových zemí, kde kontrola a ochrana trhu je velmi nedůsledná.

¹⁰⁹ *Code général des impôts*. [online]. gouv.fr, [cit. 13. června 2015]. Dostupné na <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=08A120FB966DECE529DCA6ED6027485C.tpdila12v_2?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=29990101&categorieLien=cid>.

Francouzská CS zaměstnává 18 000 celníků, přičemž zhruba 45% zaměstnanců vykonává kontrolu a monitorování ilegálních aktivit.

Rovněž je důležité zmínit, že některé složky CS jsou bezpečnostním sborem stejně jako v případě ČR.

Francouzská CS má na starosti 3 hlavní úkoly, kterými usiluje jednak o podporu ekonomické konkurenceschopnosti mezi firmami, dále o ochranu a boj proti podvodům a rovněž je zodpovědná i za fiskální správu. V rámci fiskálních úkolů CS obstarává výběr spotřební daně na tabákové výrobky, alkohol a ropné produkty. Také vybírá DPH na dovážené výrobky ze třetích zemí a cla na dovážené zboží do EU. Podílí se i na kontrole výběru DPH v rámci mezikomunitárních obchodů. Bojuje proti podvodům cílených na prostředky z rozpočtu EU, rovněž na padělání vysoce zdaňovaných výrobků jako je např. alkohol, tabák nebo ropné produkty. CS aktivně působí i v boji proti novým ekologickým nebezpečím, např. pomáhala s uskutečněním tzv. Grenelle Environnement.¹¹⁰ CS vybírá i některé specifické poplatky jako například poplatek za užívání silniční infrastruktury nákladními auty.

4.1.3.1 Organizace CS na centrální úrovni

CS je vykonávána na dvou úrovních, a to centrální a decentralizované. Centrální úroveň zabezpečuje Generální ředitelství, které sídlí od roku 2008 v Paříži v části Montreuil. Řídí a udává směr veškerých činností související se clem a vypracovává příslušnou legislativu. Skládá se ze 6 dílčích ředitelství, která jsou označena jednotlivými písmeny a ze 7 dalších specializovaných složek:

1. Dílčí ředitelství A – Lidské zdroje, sociální vztahy a organizace služeb,
2. Dílčí ředitelství B – Programování, rozpočet a prostředky,
3. Dílčí ředitelství C – Informační a telekomunikační systémy,
4. Dílčí ředitelství D – Právní, soudní spory, kontrola a boj proti podvodům,
5. Dílčí ředitelství E – Mezinárodní obchod,
6. Dílčí ředitelství F – Cla a nepřímé daně.¹¹¹

¹¹⁰ Jde o veřejnou debatu, kdy se setkává 6 pracovních skupin, počínaje od zástupců vlády a konče zástupci NGO a soukromého sektoru, aby určily nová opatření jak zajistit trvale udržitelný rozvoj. Hlavními tématy je otázka klimatu, biodiverzita, životní prostředí, využívání energie a další.

¹¹¹ *Organigramme des services centraux et nationaux de la DGDDI*. [online]. douane.gouv.fr, [cit. 16. června 2015]. Dostupné na <<http://www.douane.gouv.fr/Portals/0/fichiers/douane/connaître/organigramme-services-centraux-direction-generale-des-douanes-et-droits-indirects.pdf>>.

Dílčí ředitelství se dále člení na jednotlivá oddělení. Například tedy dílčí ředitelství F – Cla a nepřímé daně se člení na 3 oddělení:

1. Daně, doprava a komunitní daňová politika,
2. Zdanění energie, životního prostředí a finanční zákony,
3. Spotřební daň.

Pro úplnost pouze přehledově uvedu i zbývajících 7 doprovodných služeb Generálního ředitelství.

1. Národní ředitelství pro nábor a odbornou přípravu (*Direction nationale du recrutement et de la formation professionnelle* - DNRFP). Francie klade opravdu velký důraz na profesionalitu svých zaměstnanců, a proto jsou ve Francii zřízené 2 státní školy pro výcvik celníků (v Tourcoing a La Rochelle).
2. Národní ředitelství celního vyšetřování (*Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières* - DNRED). Vzniklo v roce 2002 a v oblasti vyšetřování a odhalování trestných činů v celních otázkách má stejné pravomoci jako policie. Jeho úkolem je zejména bojovat proti internetovým podvodům, pašování zboží (zbraní, uměleckých předmětů), krácení spotřební daně, padělání zboží a ilegálním transakcím.
3. Národní ředitelství pro statistiku a zahraniční obchod (*Direction nationale des statistiques et du commerce extérieur* – DNSCE).
4. Informační centrum cel.
5. Právní servis cel (*Service national de douane judiciaire* – SNDJ).
6. Společný servis laboratoří (*Service commun des laboratoires* - SCL). Název je poněkud zavádějící a neurčitý. V podstatě se jedná o spojení 2 bývalých generálních ředitelství a to pro cla, nepřímých daní a hospodářské soutěže, ochrany spotřebitele a potlačování podvodů.
7. Národní celní museum se sídlem v Bordeaux představuje veřejnosti historii CS.

4.1.3.2 Organizace CS na místní úrovni

Místní úroveň CS zajišťuje 12 meziregionálních ředitelství, přičemž každé z nich dále spravuje 2 až 6 regionálních ředitelství. Na území Francie existuje celkem 42 regionálních ředitelství, jejichž územní obvody se ovšem nemusí nutně shodovat s administrativními hranicemi územních jednotek jako je tomu v případě daňové správy. Zde jsou územní obvody

přizpůsobené tak, aby celní jednotky byly umístěné zejména v okolí pobřeží a přístavů. Další 2 regionální ředitelství jsou zámořská a jedná se o Novou Kaledonii a Francouzskou Polynésii.

V organizační struktuře dále nalezneme 4 speciální regionální ředitelství pobřežní hlídky, které nalezneme ve velkých přístavních městech jako je Marseille, Nantes, Rouen a Antily.

Regionální ředitelství hrály až do roku 2008 klíčovou roli. Nicméně v letech 2006 – 2008 proběhla organizační reforma a pravomoci, kterými byly pověřeny regionální ředitelství, přešly na 12 meziregionálních ředitelství.

Dnes regionální ředitelství pod sebou zahrnují:

- Celní úřady (*Bureaux de douane*), které jsou pověřené výběrem cel a dalšími obchodními operacemi. Dle celního kodexu mohou být CÚ zřízeny nebo zrušeny nařízením ministra financí a veřejných účtů na návrh generálního ředitele cel a nepřímých daní.¹¹² CÚ provádí ověřování, likvidaci zboží a výběr cel a daní z výrobků. Zejména kontrolují dovoz a vývoz zboží mimo území EU.
- Celní brigády (*Brigades de douane*), mohou být dle celního kodexu zřizovány nebo rušeny dle rozhodnutí generálního ředitele cel a nepřímých daní.¹¹³ Ve Francii nalezneme celní brigády dvojího typu. Celní brigády, které jsou pověřené kontrolou nad zbožím, osobami a jejich zavazadly, které přichází ze 3 zemí (*Brigades de surveillance exterieure* - BSE). Druhý typ celních brigád je pověřen dohledem nad pohybem určitého zboží (zbraně, drogy, padělky) v rámci jednotného vnitřního trhu na území Francie (*Brigades de surveillance interieure* – BSI).
- Vinařská centra (*Centres de la viticulture*). Ve Francii hraje víno a daň z vína důležitou roli, z toho důvodu jsou přímo v rámci CS zřízena speciální celní vinařská centra.

CS a povolání celníka je ve Francii na rozdíl od ČR vnímáno jako prestižní povolání. O významu a prestiži celního povolání vypovídá i skutečnost, že ve Francii jsou zřízené 2 speciální školy pro výcvik budoucích celníků. Ve srovnání s ČR je CS ve Francii na zcela jiné úrovni, jednak co se týče materiálního vybavení, kdy k dispozici má například vrtulníky či nejmodernější sledovací techniku, dále je CS také značně personálně zajištěna a rovněž vykonává širší záběr činností než CS v ČR. Shodně jak v ČR, tak i ve Francii vykonává CS

¹¹² článek 47 Code des douanes – celní zákoník.

¹¹³ článek 50 Code des douanes – celní zákoník.

správu a kontrolu cel, správu spotřebních daní a správu DPH při dovozu zboží ze třetích zemí, kterou je v obou státech na nejnižší úrovni pověřen CÚ. Poté se organizační struktura CS v jednotlivých státech značně rozchází, jak je výše uvedeno.

4.2 Velká Británie

Velká Británie, oficiální název Spojené království Velké Británie a Severního Irska, je konstituční monarchií. Rozkládá se na Britských ostrovech a skládá se ze 4 zemí, z Anglie, Skotska, Walesu a Severního Irska. Velké Británii náleží 14 zámořských teritorií po celém světě, což jsou poslední zbytky někdejšího Britského impéria. Nicméně tato zámořská území se pro daňové účely nepovažují za britské území.

Spojené království Velké Británie a Severního Irska je stejně jako Francie západoevropskou zemí, ale překvapivě také zemí s jedním z nejnižších daňových zatížení v EU. V britském daňovém systému existuje totiž mnoho daňových úlev. Naopak předmětem diskuzí je sociální pojištění, které je velmi vysoké. Strhává se pouze z čisté mzdy a v poslední době se často polemizuje nad jeho sloučením s daní z příjmu. Sociální a zdravotní pojištění se zde platí dohromady a jedná se o příspěvky do národního pojištění.¹¹⁴

Britský daňový systém se na první pohled zdá přehlednější oproti francouzskému, zahrnuje méně daní a velké množství daňových úlev. Nicméně zdání klame. Ve Francii je hmotněprávní úprava nejdůležitějších daní kodifikována ve všeobecném daňovém zákoníku (*Code général des impôts*). Ve Velké Británii má každá daň vlastní hmotně právní úpravu v jednom nebo několika zákonech. Naopak jisté úskalí představují zejména místní daně, které se v jednotlivých částech Spojeného království mohou odlišovat. Navíc Severní Irsko má lehce odlišnou úpravu daní než Velká Británie.

Rovněž je nutné mít na paměti, že anglosaský právní systém stojí na zcela odlišných základech, než na které jsme zvyklí v kontinentálním právním prostředí a nezanedbatelnou roli zde hraje zvykové právo. Proto zdaňování například společností je zcela odlišné od většiny daňových systémů Evropské unie.¹¹⁵

Procesním předpisem pro správu je daní je daňový řád z roku 1970 („*Taxes Management Act 1970*“).

¹¹⁴ *Velká Británie: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled*. [online]. businessinfo.cz, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/velka-britanie-zakladni-charakteristika-teritoria-19032.html#sec7>>.

¹¹⁵ *Zdaňování společností ve Velké Británii*. [online]. danarionline.cz, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34810v44427-zdanovani-spolecnosti-ve-velke-britanii/>>.

Velká Británie je typickým příkladem země, ve které došlo ke sjednocení správy daní a cel. Rovněž se jedná o stát se sedmou nejsilnější ekonomikou na světě a třetí v Evropě. Vládní struktura a tomu odpovídající administrativní členění Velké Británie je poněkud odlišné a pestřejší než v ČR. Vláda je složena z 24 ministerstev (*Ministerial departments*), 22 neministerských vládních úřadů (*Non-ministerial departments*) a další 362 vládních agentur.

Na centrální úrovni je správou daní, cel, odvody na sociálním pojištění i na státní zdravotní pojištění a dalšími dílčími kompetencemi pověřen Jednotný finanční a celní úřad jejího veličenstva, *HM Revenues and Customs* (HMRC). Ekonomické síle Velké Británie odpovídají i početné vládní složky. HMRC zaměstnává na 61 000 pracovníků a ročně inkasuje necelých 500 mld. £, spravuje daně 45 mil. jednotlivců a 4,9 mil. obchodních společností.¹¹⁶

Na úrovni místní je správa daní a poplatků svěřena územním jednotkám. Spravují zejména daň z nemovitosti, která je příjmem místních rozpočtů.

Na daňového poplatníka není nahlíženo jako na adresáta veřejné správy, ale jako na zákazníka (*customer*). Jednou z priorit, které si HMRC stanovilo, je snížení nákladů pro daňové poplatníky a zjednodušení svých produktů a postupů. Projevuje se zde partnerský přístup, který je v českém prostředí typický pro oblast práva soukromého, nikoliv veřejného. V mezilidské rovině přistupují zaměstnanci HMRC k daňovému poplatníku jako ke klientovi, zákazníkovi a postupují dle tzv. *Your Chart*, což je obdoba Etického kodexu. V preambuli se píše, že HMRC se snaží poskytnout přesné služby založené na vzájemné důvěře a respektu.¹¹⁷

4.2.1 Centrální správa daní – HMRC

V dubnu roku 2005 byl přijat zákon *Commissioners for Revenue and Customs Act* a tím vznikl tento Jednotný celní a finanční úřad jejího veličenstva (HMRC) sloučením *Inland Revenue* (obdoba českého FÚ) a *HM Customs and Excise Departments* (Úřad cel a nepřímých daní jejího veličenstva).¹¹⁸ Velká Británie je tedy názorným příkladem, kde došlo k propojení FS a CS.

¹¹⁶ *HMRC business plan: 2014 to 2016*. [online]. gov.uk, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/publications/hmrcs-business-plan-2014-to-2016/hmrc-business-plan-2014-to-2016>>.

¹¹⁷ *Your Charter*. [online]. gov.uk, [cit. 10. června 2015]. Dostupné na <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/91888/charter.pdf>.

¹¹⁸ *Commissioners for Revenue and Customs Act 2005*. [online]. legislation.gov.uk, [cit. 10. června 2015]. Dostupné na <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/11/pdfs/ukpga_20050011_en.pdf>.

HMRC je organizačně zařazeno mezi neministerské úřady v čele s Chief Executive and Permanent Secretary v jedné osobě (Výkonný ředitel a Státní tajemník). HMRC je odpovědné Ministrovi financí (*Chancellor of the Exchequer*). Dohled nad HMRC je delegován ministrem financí na ministra Státní pokladny (*Exchequer Secretary to the Treasury*). HMRC tvoří 7 komisařů, kteří jsou zodpovědní za řádný chod FS a jejich bližší kompetence jsou upraveny v zákoně Commissioners for Revenue and Customs Act. Komisaři jsou dále oprávněni jmenovat výkonné ředitele jednotlivých oddělení.

HMRC je rozděleno na 2 hlavní výbory, na výkonný (Executive Committee neboli ExCom) a na nevýkonný výbor (Non-Executive Committee).

Nevýkonný výbor je orgán nestálý, který se schází dle potřeby. V letech 2013 – 2014 se sešel pouze 7 krát. Napomáhá určit budoucí strategii, orientaci a napomáhá zvýšit výkonnost HMRC. Je složen z předních odborníků v oblasti IP, analýzy dat, lidských zdrojů, účetnictví a daňové problematiky.¹¹⁹

Výkonný výbor dohlíží nad provedením přijatých strategií HMRC. Jednotliví členové výboru mají pod sebou určitou oblast, portfolio, které spravují. Členové výboru se měsíčně pravidelně schází v různých formacích (ExCom, ExCom Performance nebo Transformation). V loňském roce se ExCom sešel 12krát a zabýval otázkou digitálního nastavení služeb HMRC, vylepšením IT a infrastrukturních projektů, jako například zdaňování v reálném času systému PAYE.¹²⁰ Výkonný orgán si můžeme představit jako náměstky ministra v ČR.

V rámci zdaňování FO došlo v dubnu 2013 k velké změně, kdy byl zaveden systém Real Time Information PAYE (Pay-as-you-earn). Pravidelně je zaměstnanci strhávána daň, tedy v reálném čase a nikoliv až rok zpětně, jak tomu bylo doposud. Takto bylo za rok 2014 zinkasováno na 90% příjmů FO. Tento nový systém má další výhodu a to že daňový poplatník není povinen podávat daňové přiznání, pokud v průběhu roku u něho nedošlo k výrazným změnám. Nový systém lépe odpovídá potřebám moderní doby, kdy zpětně určit daň osobě, která pracovala nepravidelně, bylo náročné a mnohdy bohužel i chybné.¹²¹

Pokud bychom srovnali právní úpravu FS a CS v ČR s úpravou britskou, zjistíme, že HMRC vykonává širší pravomoci. Kromě správy daní a cel vykonává další činnosti.

¹¹⁹ *Our governance*. [online]. gov.uk, [cit. 4. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/our-governance>>.

¹²⁰ *HM Revenue & Customs, Annual Report and Accounts 2013-14*. [online]. gov.uk, [cit. 4. června 2015]. Dostupné na <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/330670/HMRC-annual-report-2013-14.pdf>.

¹²¹ *HMRC business plan: 2014 to 2016*. [online]. gov.uk, [cit. 4. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/publications/hmrcs-business-plan-2014-to-2016/hmrc-business-plan-2014-to-2016>>.

HMRC spravuje zejména daně a cla, rovněž je pověřeno správou sociálního zabezpečení, vymáháním studentských půjček či například kontrolou dodržování placení minimální mzdy.

Ve Velké Británii není zvykem rozlišovat daně na přímé a nepřímé. Pro Velkou Británii je typické rozlišovat daně dle předmětu zdanění, kdy na daně můžeme pohlížet jako na osobní (Personal), obchodní (Business), kombinaci osobních a obchodních (Personal and Business) a daně z prodeje (Sales Taxes and Duties). Takto jsou daně rozlišovány nejen v učebnicích finančního práva, ale i v rámci příjmových složek státního rozpočtu. Nicméně z důvodu srozumitelnějšího porozumění v níže uvedeném přehledu odváděných daní ve Velké Británii budu i nadále rozlišovat na daně přímé a nepřímé.¹²²

HMRC je zodpovědná za správu těchto oblastí:¹²³

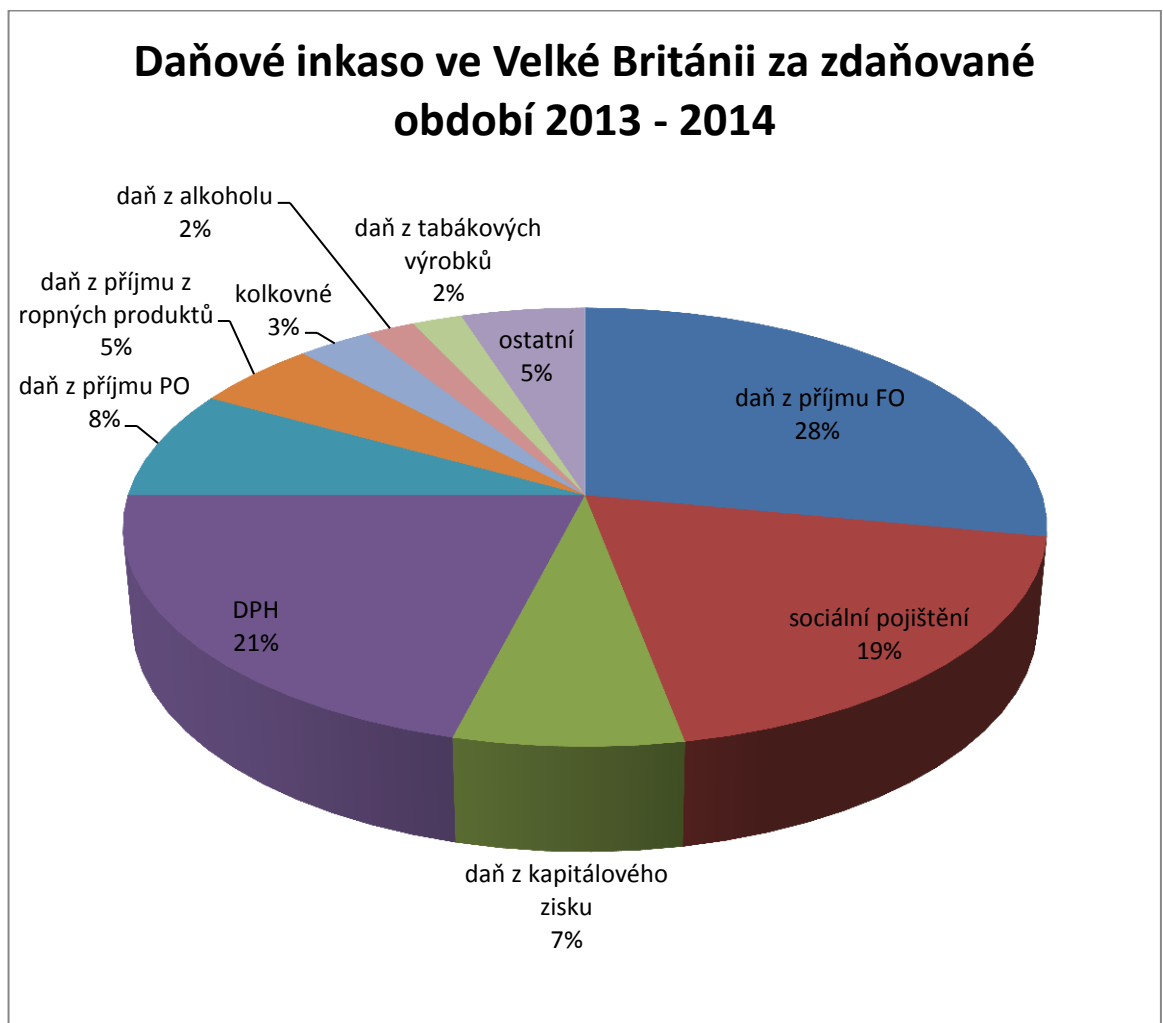
- přímých daní:
 - o daň z příjmu FO včetně daně darovací (*Income Tax*),
 - o daň z příjmu PO (*Corporation Tax*),
 - o daň z kapitálového zisku (*Capital Gains Tax*),
 - o dědická daň (*Inheritance Tax*),
 - o daň z převodu nemovitosti (*Stamp Duty Land Tax*),
- nepřímých daní a cel:
 - o DPH (*VAT*),
 - o spotřební daně (*Excise duties*),
 - o daně týkající se životní prostředí (*Environmental taxes*),
 - poplatek z vypouštění emisí I (*Climate Change Levy*),
 - daň z příjmu z ropných produktů (*Petroleum Revenue Tax*),
 - daň z likvidace odpadu (*Landfill Tax*),
 - daň z komerčního využití kamení, písku a šterku (*Aggregates Levy*),
 - kolkovné (*Stamp Duty*),
 - kolkovné z listinných zaknihovaných cenných papírů (*Stamp Duty Reserve Tax*),
- správu sociálního zabezpečení
 - o sociální pojištění (*National Insurance Contributions*),

¹²² *A survey of the UK tax system*. [online]. ifs.org.uk, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>>.

HM Revenue & Customs, About us. [online]. gov.uk, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>>.

¹²³ *HM Revenue & Customs, About us*. [online]. gov.uk, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>>.

- státní příspěvek na dítě (*Child Benefit*),
- daňové dobropisy (*Tax Credits*),
- kontrolu dodržení placení minimální mzdy zaměstnanců (*Reinforcement of the National Minimum Wage*),
- vymáhání studentských půjček (*Recovery of Student Loan repayments*).¹²⁴



Obrázek č. 4: Procentuální znázornění podílu jednotlivých daní na vybraném daňovém inkasu ve Velké Británii za zdaňovací období 2013 – 2014.

Celkové daňové inkaso ve Velké Británii za zdaňovací období 2013 – 2014 bylo 499,4 mld. £¹²⁵

¹²⁴ HM Revenue & Customs, *About us*. [online]. gov.uk, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>>.

Ve Velké Británii není FS decentralizovaná, jako je tomu například ve Francii. Existuje pouze centrální úřad HMRC, který má na 281 lokálních poboček. Předpokládá se, že jednotná FS s jedním ústředním orgánem zajistí vyšší efektivitu. Například je zavedena pouze jedna centrální databáze přístupná napříč všemi pobočkami. I přestože HMRC je nevyšším orgánem FS, existují opravné prostředky proti jejímu rozhodnutí. Prvním odvolacím stupněm je Daňová komora prvního tribunálu (*Tax Chamber of the First-tier Tribunal*). Proti rozhodnutí tohoto orgánu se lze se souhlasem *First-tier Tribunal nebo Upper Tribunal* dovolat k Daňové a soudní komoře vyššího tribunálu (*Tax and Chancery Chamber of the Upper Tribunal*). Konečné rozhodnutí orgánů veřejné správy lze přezkoumat soudní mocí. V Anglii a Walesu se lze obrátit na *Court of Appeal* a ve Skotsku na *Court of Session*.¹²⁶

Metodikou, plánováním finančních prognóz, dohledem nad užíváním veřejných prostředků a určováním ekonomického směru je pověřeno Ministerstvo Státní pokladny (*HM Treasury*).¹²⁷ Za implementaci a provedení daňové politiky je poté zodpovědné HMRC. Tyto 2 ústřední orgány vlády velmi úzce spolupracují (*policy patnership*).

Součástí HM Treasury je i Úřad pro zjednodušení daní (*Office of Tax Simplification*), který vládě poskytuje nezávislé poradenství, jak zjednodušit daňový systém, aby se snížila daňová zátěž pro poplatníky.¹²⁸

4.2.2 Místní správa daní

Spravování veřejných záležitostí na místní úrovni se v jednotlivých částech Velké Británie od sebe velmi odlišuje. Zaměříme se na území Anglie, kde jsou většinou zřízeny 2 úrovně místního vládnutí, kterými jsou Volená rada hrabství (*County Council*) a Okresní nebo Městské rady (*District, Borough or City councils*). V některých případech funguje pouze jedna úroveň místního vládnutí.¹²⁹

¹²⁵ *HM Revenue & Customs, Annual Report and Accounts 2013-14*. [online]. gov.uk, [cit. 9. června 2015]. str. 179. Dostupné

na <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/330670/HMRC-annual-report-2013-14.pdf>.

¹²⁶ *Úvaha nad sloučením finanční a celní správy ČR*. [online]. epravo.cz, [cit. 9. června 2015]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/top/clanky/uvaha-nad-sloucenim-financni-epravo.cz-a-celni-spravy-cr-89026.html>>.

¹²⁷ *HM Treasury*. [online]. gov.uk, [cit. 9. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-treasury/about>>.

¹²⁸ *Office of Tax Simplification*. [online]. gov.uk, [cit. 9. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/office-of-tax-simplification/about>>.

¹²⁹ *Understand how your council works*. [online]. gov.uk, [cit. 10. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/understand-how-your-council-works/types-of-council>>.

4.3 Shrnutí komparace FS a CS ve Francii, Velké Británii a ČR

Na základě provedené analýzy FS a CS v těchto dvou vybraných státech lze konstatovat, že ČR jde stejnou cestou jako Francie. V obou zemích, tedy jak v ČR, tak i ve Francii je FS a CS oddělena a zároveň se zde samostatně vybírá i sociální a zdravotní pojištění. Ovšem hlavní rozdíl spatřuji v přístupu těchto států. Zatímco Francii takto nastavený oddělený systém vyhovuje a neuvažuje o možném sloučení FS a CS, v ČR je situace opačná. Již v roce 2008 byl představen návrh na vznik ambiciózního projektu JIM, kdy nejprve by muselo dojít ke sloučení FS a CS. Takže v tomto směru ČR tíhne k modelu, který funguje ve Velké Británii, tedy sloučený model FS a CS.

Je pravdou, že Velká Británie jako ostrovní stát s anglosaským právním řádem spočívá na zcela jiných základech než státy kontinentální Evropy, nicméně je názorným příkladem, kde sloučení FS, CS, sociálního a zdravotního pojištění pod správu jednoho řídicího orgánu je možné.

Jak v ČR, tak i ve Francii je organizační soustava správy daní i cel decentralizována na několika úrovních. Ve Francii je decentralizace mnohem výraznější a ještě na více stupních než v ČR, naopak ve Velké Británii v této oblasti panuje centralizace s jediným ústředním orgánem v podobě HMRC, který má pouze vnitřní lokální pobočky. S tím souvisí i problematika dostupnosti údajů a propojenosti databází. Ve Velké Británii tak funguje v rámci celé soustavy 1 databáze přístupná všem správcům. Naopak v ČR a ve Francii si jak FS, tak i CS vedou vlastní databáze, které ani v rámci konkrétní správy nejsou jednotné. Například v ČR si každý FÚ vede pro svůj kraj vlastní databázi.

Francie se řadí mezi země s nejvyšším daňovým zatížením v Evropě (47,9%), naopak Velké Británie je na druhém konci žebříčku a vykazuje jedno z nejnižších daňových zatížení (34,3%) díky četným daňovým úlevám. A ČR se pohybuje lehce pod evropským průměrem (34,1%), kdy evropský průměr je 38,9%.¹³⁰ Naopak jak pro Francii, tak i Velkou Británii jsou charakteristické vysoké příspěvky na sociální politiku.

Pro ČR by mohl být inspirací britský přístup k daňovému poplatníku jako ke klientovi. V tomto ohledu si dovoluji tvrdit, že FS v ČR je poměrně vstřícná. Což se rozhodně nedá tvrdit o francouzském přístupu. Francie je nechvalně proslulá svojí byrokratickou a neefektivní správou a to nejen v oblasti daní či cel.

¹³⁰ *Total tax revenue by country, 1995-2014*. [online]. <http://ec.europa.eu>, [cit. 27. října 2015]. Dostupné na <[http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2014_\(%25_of_GDP\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2014_(%25_of_GDP).png)>.

Místní daně představují v obou státech významný zdroj příjmu, nicméně ve Velké Británii existují v různých částech území různé místní daně a jejich úprava je tak velmi nejednotná. Navíc Severní Irsko má zcela autonomní úpravu odlišnou od Velké Británie.

Závěrem bych pouze dodala, že v obou zahraničních úpravách můžeme najít jak určité shodné prvky s českou právní úpravou, tak i zcela odlišné. Co je poněkud zajímavé, je skutečnost, že v obou státech jak FS, tak i CS vykonávají širší pravomoci než v ČR. Tuto skutečnost zmiňuji v souvislosti, kdy v ČR probíhá diskuze nad otázkou, zda by se FS neměla okleštit od nefiskálních činností, které ji zatěžují. Přitom podívám-li se do zahraniční úpravy, jsou orgány FS nadány mnohem širšími pravomocemi než v ČR, například ve Francii je FS pověřena i správou katastru nemovitostí.

Ve Velké Británii vykonává HMRC nejširší pravomoci, neboť spravuje FS, CS, příspěvky sociálního zabezpečení a dále je pověřena specifickými činnostmi například vymáháním studentských půjček či kontrolou nad dodržováním placení minimální mzdy.

5. ZHODNOCENÍ FUNGOVÁNÍ FS

Problematika daňové zátěže je v ČR oboustranná. Státní správa ročně vynakládá nesmírné prostředky na správu daní, ovšem na druhé straně i daňovým poplatníkům vzniká neúměrná daňová zátěž v souvislosti s povinnými odvody. ČR je v tomto ohledu nechvalně proslulá a celosvětově se z celkových 176 zkoumaných zemí řadí na 166. místo. V průměru každá firma vynaloží 930 hodin na splnění daňových povinností.¹³¹

Proto se vláda snažila nalézt a přijmout taková opatření, která by zjednodušila a racionalizovala správu daní a zároveň snížila administrativní zátěž jak pro daňové poplatníky, tak i pro státní správu.¹³²

Každá vládní koalice se ve svém programovém prohlášení více či méně zabývá otázkou daní. Výnos z daní tvoří více jak polovinu státního rozpočtu a pro realizaci státní politiky jsou daně klíčové. Bohužel politické prostředí v ČR není příliš stabilní, znovuobnovená demokracie zatím nemá tak silnou tradici a ještě potrvá, než dojde ke konsolidaci stranického systému a krystalizaci politického spektra v ČR. Situace prozatím vypadá následovně. U moci se střídají pravidelně pravicové strany s levicovými. Představitelé politických stran přemýšlejí pouze v horizontu maximálně 4letého volebního období. Je nutné si uvědomit, že jakákoliv reforma je časově náročná na přípravu a poté i na samotnou realizaci. Vzhledem ke skutečnosti, že zde není žádná kontinuita vládních koalic, tak každé funkční období přichází vládní koalice s novými návrhy na řešení palčivé daňové problematiky. Tento stav se negativně odráží i na daňové subjekty a především na neatraktivnost českého podnikatelského prostředí pro potenciální investory.

5.1 Nedostatky FS

Abychom si mohli udělat jasný obrázek o stavu FS, tak zpravidla porovnáваме FS s CS. FS se nacházela ve zcela jiné fázi vývoje, neboť v roce 2004 na ČR nebyl kladen požadavek modernizovat FS, proto se tím nikdo nezabýval. Nicméně i po provedení reformy k 1. lednu 2013, vidíme, že FS stále vykazuje některé stejné nedostatky jako před reformou.

FS dlouhodobě vyčísluje vysoké náklady na svůj provoz. Těto skutečnosti rozhodně nepomáhá nízké procento elektronických podání, nepropojené databáze mezi orgány FS

¹³¹ *Zpráva Světové banky o vizi a strategii pro integrovanou správu příjmů (tisková zpráva)*. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/aktuality-k-rvf-2007-2010/2009/zprava-svetove-banky-o-vizi-a-strategii-18344>>.

¹³² *Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi*. s. 3. Dostupné na <www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ_2008_Uvod.doc>.

navzájem, nestálá legislativa či neexistující centralizované zpracování podání. Naopak CS tyto parametry splňuje celkem solidně.

FS se vyznačuje rovněž nízkou elektronizací v tom smyslu, že většina daňových tvrzení je podávána písemně nikoliv elektronicky, jako je tomu v případě CS. Tento nedostatek se snaží daňová správa napravit například opatřením, že od 1. ledna 2016 budou plátcí DPH podávat daňová tvrzení vůči správci daně pouze elektronicky. Dnes mají daňoví poplatníci volbu, zda budou své povinnosti vůči správci daně plnit písemně nebo elektronicky. Tak tomu je například u daně z příjmů nebo v rámci majetkových daní pouze u daně z nemovitých věcí. U některých daní, například u daně z nabytí nemovitých věcí lze daňové tvrzení podat pouze písemně.

Nicméně je nutné si uvědomit, s jakými subjekty přichází do styku FS a CS. Je velký rozdíl, zda se správcem daně jedná pravidelně právnická osoba jako plátce daně či pokud FO jedenkrát podává daňové tvrzení v souvislosti například s prodejem nemovitosti. Pokud rovněž správce daně jedná s právnickou osobou, komunikuje s ní výhradně prostřednictvím datové schránky. Tím chci říci, že máme velmi rozdílné adresáty CS a FS. Vidíme patrnou snahu FS v tomto ohledu minimalizovat náklady, ale při správě některých daní nelze zavést elektronické podání již ze samotné podstaty konkrétní daně.

V daňovém právu je obrovským problémem neustálá novelizace jednotlivých daňových zákonů. Uvědomuji si, že se sice jedná o hmotněprávní otázku, ovšem i přesto bych tuto problematiku ráda zmínila. Daňové zákony nejsou nejjednodušší, ale až na určité výjimky (jako například daň z nabytí nemovitých věcí) mají svoji logiku. Hlavním úskalím je ovšem legislativní smršť, u některých vybraných daní (zejména DPH) probíhají novely i několikrát do měsíce. To vše zatěžuje jak adresáty FS, ale zejména samotnou FS. Pracovníci jednotlivých oddělení se neustále seznamují s novou metodikou, což způsobuje nesmírnou časovou zátěž.

Dalším problémem je nepropojenost databází FS v rámci samotné FS, natož s databázemi katastrálních úřadů, úřadů práce, živnostenských úřadů, ČSSZ a zdravotních pojišťoven či CS. FS údaje z těchto databází využívá při své činnosti a vždy tak musí výše dotčené orgány požádat o poskytnutí informací. Propojením databází by se urychlila a zefektivnila činnost FS.

V praxi se pracovníci FS potýkají s následujícím problémem, na který by bylo vhodné reagovat. Tento problém se týká majetkových daní, u nichž se místní příslušnost neřídí trvalým bydlištěm, respektive sídlem poplatníka, ale místně příslušným je ÚP, v jehož působnosti se nachází nemovitost, která je předmětem zdanění. Stává se, že poplatník

například prodává nebo kupuje nemovitosti v rámci jednoho FÚ a daň z nabytí nemovitých věcí vyměřují různá ÚP. Protože je jednotné číslo účtu pro celý FÚ, je u poplatníka pouze jeden správce tzv. ODÚ neboli osobního daňového účtu z 1 ÚP a jenom on může předepisovat úroky z prodlení za pozdní platby za všechna příslušná ÚP. Tento postup nevyhovuje správcům daně na jednotlivých ÚP, protože se v praxi stává, že na některém ÚP se rychle vyměruje a předepíše daň ihned po splatnosti daně. Pracovník si zkontroluje, že je daň uhrazena a spis založí, později u téhož poplatníka jiné ÚP vyměří a předepíše daň s dřívější splatností a „sebere“ platbu ÚP, které bylo rychlejší a spis již mělo vyřízený. To v praxi způsobuje velké problémy.

Stejně komplikace působí v těchto případech i vymáhání daňových nedoplatků, protože všechny nedoplatky daňového dlužníka v rámci FÚ vymáhá pouze jedno ÚP.

Dalším problémem jsou výrazně limitované finanční prostředky na provoz orgánů FS, jež citelně omezují podmínky jak v oblasti materiálního a technického zabezpečení (především problémy v rychlosti aktualizací úloh ADIS), tak i v oblasti personálních zdrojů, včetně počtu pracovníků.

Z pohledu poplatníka se jako velmi aktuální jeví problematika zrušených účtů FÚ. V souvislosti se provedenou reformou FS došlo k převedení bývalých FÚ na ÚP a zároveň došlo ke zrušení starých bankovních účtů FÚ již k 31. prosinci 2012. Ale bylo zavedeno přechodné období 2 let, kdy nesprávně odeslané platby na zrušené účty FÚ byly přeposílány na správné účty. Tak tomu bylo do konce roku 2014, kdy skončilo přechodné období. Nicméně pokud od 1. ledna 2015 přijde platba na zrušený účet, tak se automaticky vrátí poplatníkovi zpět a poplatníkům tak vznikají nedoplatky a sankce v podobě úroku z prodlení. Největší počet plateb posílaných na zrušené účty byl vyzorován u daně silniční a DPH.¹³³ U daně silniční, pokud se platí jednorázově za celý kalendářní rok, se domnívám, že toto pochybení je omluvitelné. Naopak v případě plateb DPH, ať měsíčních či čtvrtletních, přináší toto pochybení větší časové zaneprázdnění správců daně, protože musí poplatníky vyzývat k úhradě nedoplatku a následně vzhledem k pozdním platbám vyměřovat úrok z prodlení. Vzhledem k periodicitě plateb DPH by této otázce měly dotčené subjekty věnovat náležitou pozornost.

¹³³ *Poplatníci stále platí daně na zrušené účty finančních úřadů. Vznikají tím nedoplatky a sankce.* Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/poplatnici-stale-plati-dane-na-zrusene-ucty-FU-6831>>.

5.2 Zlepšení ve fungování FS

Na druhé straně se domnívám, že v některých otázkách došlo k výrazným posunům. FS byla dlouhodobě zatížena především vysokým počtem řídicích orgánů. Dalo by se říci, že MF se nechalo inspirovat modelem GČR i pro oblast FS, a tak vznikl paralelně i ve FS politicky relativně nezávislý orgán GFŘ. Tak již bylo učiněno ještě za účinnosti ZÚFO. Zároveň došlo ke sjednocení roztráštěné odvolací praxe z 8 FŘ do jediného odvolacího orgánu v podobě OFŘ.

Jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, velkým negativem FS bylo její geografické zaměření na úkor specializace. Došlo tedy ke snížení počtu FÚ a vytvoření orgánu, který by se zaměřoval na ekonomicky nejvýznamnější subjekty v podobě SFÚ. Ovšem v praxi došlo k tomu, že z dřívějších 8 FŘ a dalších 6 FÚ v krajských městech se vytvořilo 14 FÚ dle ZFSČR. A původních 199 FÚ bylo převedeno na ÚP pro jeden ze 14 FÚ. Na první pohled by se tedy mohlo zdát, že došlo k zániku všech ostatních bývalých FÚ, ale pokud by se tak reálně stalo, tak FS by zkolabovala. Chyběli by jí ti „mravenci“ na nejnižší úrovni, kteří reálně inkasují a zajišťují výběr daní od daňových poplatníků, případně plátců.

Výhodu, kterou reforma přinesla, spatřuji v tom, že jsou propojena jednotlivá ÚP v rámci jednoho FÚ (mají společnou databázi ADIS). Pro usnadnění práce správců daně by bylo ovšem dle mého názoru potřeba propojit i databáze mezi jednotlivými FÚ. Tím by například odpadla správcům daně agenda s postupováním spisů místně příslušným ÚP v rámci jiného FÚ.

Pozitivem je spolupráce FÚ s CÚ při vracení přeplatků. FÚ využívají možnost nahlížení do databáze CÚ (CEPAN) a pracují s nimi v rámci daňových řízení. Přestože zákon umožňuje převádění přeplatků na nedoplatky evidované jiným správcem daně za účelem naplnění zásady procesní ekonomie a spolupráce jednotlivých správců daně, přednost mají vždy nedoplatky evidované u správce daně, u něhož přeplatek vznikl.

5.3 Dílčí závěr

K 1. lednu 2013 se reálně pro daňové poplatníky nic nezměnilo. ÚP až na malé výjimky vykonávají stejné činnosti jako dřívější FÚ, ze kterého se stalo konkrétní ÚP. Stejně tak ani pro pracovníky FS nedošlo k výrazným změnám. ÚP plynule pokračovala v náplni své činnosti a nedošlo k žádné prodlevě. Co se týče pracovníků, došlo k úpravě jejich zaměstnaneckého vztahu, neboť v účinnost vstoupil zákon č. 234/2014 Sb. o státní správě.

Reálně neuplynuly ani 2 roky od realizace reformy, je proto velmi obtížné a předčasné zatím hodnotit fungování organizace FS. To vše bude zřejmé až za několik let.

6. NÁVRHY DE LEGE FERENDA

6.1 Propojení FS a CS

Jak ukazuje zahraniční zkušenost, modernizace FS je pouhým předpokladem pro další krok a to případné sloučení FS a CS. V dnešním globalizovaném světě vede nedostatečná spolupráce mezi FS a CS k poklesu efektivnosti, účelnosti a tím i k poklesu samotných zinkasovaných příjmů.

CS vykonává mnoho různorodých nefiskálních úkonů, například zda zaměstnavatelé plní všechny zákonné povinnosti související se zaměstnáváním cizinců ze zemí EU i mimo EU. ČR jako vnitrostátnímu členskému státu EU se výrazně zredukovala povinnost spravovat cla a chránit státní hranice. Proto pokud jsme chtěli zachovat CS se svojí specifickou povahou ozbrojeného bezpečnostního sboru, bylo nutné ji nějakým způsobem vytižít.

Proto se i možnost sloučení je FS a CS jeví jako logická. I dnes mezi sebou orgány FS a CS uzavírají nejrůznější dohody o vzájemné spolupráci. Je otázka, zda se jedná o pouhé přátelské prohlášení nebo zda spolu tyto orgány opravdu efektivně spolupracují. Nicméně, obě správy si vedou navzájem oddělené a nepropojené databáze a tedy automaticky nesdílí získané informace o daňových subjektech. Navíc dokonce i v rámci FS nejsou databáze vzájemně propojené.

FS je sice třístupňová, ale má obdobnou logickou strukturu jako modernizovaná CS, která je ovšem dvoustupňová. Tedy pro obě správy je zřízené konkrétní generální ředitelství a na místní úrovni nalezneme 15 CÚ na úrovni krajů s výjimkou CÚ Prahy Ruzyně a 14 FÚ a SFÚ.

Do budoucna by se mohla spojit obě generální ředitelství a vytvořit tak jednotný orgán pro správu všech daní, tak i cel. Vhodné by bylo, aby FS i CS byly očištěny od řady nefiskálních činností, kterými jsou v současné době pověřeny. Je otázkou, jak by integrace vypadala na nižších úrovních. Z důvodu čistě provozních se domnívám, že zpočátku by bylo vhodnější zachovat stávající strukturu i počet ÚP a postupem času, až by se pracovníci ÚP i široká veřejnost s novou problematikou více seznámili, bylo by možné zredukovat jejich počet.

Zcela špatným přístupem by bylo pouhé sloučení stávající FS s CS bez propojení IT systémů, databází a především bez skutečné vůle sdílet informace.

Zároveň je nutné zachovat dojem nestrannosti, tak aby integrace nebyla vnímána jako převzetí jedné organizace druhou.

6.2 Jednotné inkasní místo (JIM)

Reforma organizace FS byla zamýšlena a prováděna způsobem kompatibilním s tehdy připravovaným projektem JIM, který měl být zrealizován již k 1. lednu 2014 a měl představovat vládní úspory až 150 mil. Kč. K jeho realizaci doposud nedošlo a projekt je odložen zatím na neurčito. Osobně v navrhovaném JIM vidím budoucnost, nicméně jedná se o velmi ambiciózní projekt, a proto je nezbytné nejprve důkladně připravit, modernizovat instituce, kterých by se sloučení mělo týkat.

Projekt JIM měl obecně spočívat v integraci výběru příjmů veřejných rozpočtů, daní, cel a také sociálního a zdravotního pojištění pouze jedním inkasním orgánem. Zavedením JIM mělo dojít k maximálnímu zjednodušení systému výběru povinných plateb veřejnoprávního charakteru a tím i ke snížení celkové zátěže, jak na straně orgánů státní správy, tak i samotných osob povinných k odvodu veřejných plateb.¹³⁴

Česká vláda požádala v roce 2008 Světovou banku, aby zhodnotila možnost sloučení české daňové a CS právě s ohledem na vznik JIM. Ve své zprávě se Světová banka vyjádřila, že sloučení by nemělo být provedeno jako samostatná akce, ale je nutné učinit institucionální balík reform, který by spočíval v modernizaci slučovaných institucí.¹³⁵ V některých státech se totiž stávalo, že došlo k pouhému propojení institucí ve stávající podobě, což samozřejmě vedlo k neúspěchu zamýšlených změn.

Jak již bylo vysvětleno výše, potřebu reorganizace vyžadovala zejména FS. První krok, někdy označovaný jako tzv. nultá fáze spočívající v modernizaci FS již byla k 1. lednu 2013 provedena. V druhé fázi institucionální reformy mělo dojít ke sloučení pouze FS s CS. V další následující fázi se mělo již k zreformované, modernizované a sloučené FS s CS připojit i sociální a zdravotní pojištění. Zde je ovšem problém, neboť zdravotní pojištění není příjmem státního rozpočtu. Záleželo by, zda by zdravotní pojišťovny byly ochotny se vzdát odvodů a přenechat jej správci daně a následně v rámci přerozdělování jej přeposílat zpět na účet zdravotních pojišťoven.

Správa daní, cel a správa pojistného je v současné době oddělena, jejich výběr zajišťují různé instituce, které nejsou organizačně propojeny. Snahou MF bylo právě vznik JIM a výběr daní a odvodů pojistného přesunout do jedné instituce. Reálně mělo dojít k tomu,

¹³⁴ *Jedno inkasní místo pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM)*. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/jedno-inkasni-misto/zakladni-informace>>.

¹³⁵ *Zpráva Světové banky o vizi a strategii pro integrovanou správu příjmů (tisková zpráva)*. s. 1. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/aktuality-k-rvf-2007-2010/2009/zprava-svetove-banky-o-vizi-a-strategii-18344>>.

že v rámci organizačního uspořádání nejnižšího článku správy daní vznikne nové oddělení zabývající se odvody pojistného.

Dnes máme tři samostatné instituce, které spravují tři samostatné odvody. Jejich spojením do jedné daně, tzv. superdaně, by došlo jednak ke snížení zátěže pro samotnou administrativu, ale zároveň pro poplatníka či plátce, který by odváděl jedinou daň na jeden bankovní účet jedné konkrétní instituci. Je vhodné si uvědomit, že se jedná de facto o stejnou činnost, která zjednodušeně řečeno spočívá ve výběru pravidelné měsíční peněžní částky stržené ze mzdy zaměstnance. I přes určité teoretické odlišnosti daně jako nenávratné a neúčelové¹³⁶ a pojištění jako účelového, tak samotná podstata výběru je stejná.

K této problematice se vyjadřovala i Světová banka, která vydala *Zprávu o plánované reformě daňového systému v České republice*. Přiklání se ke vzniku JIM, neboť dosavadní roztržitý systém výběru zvyšuje administrativní náklady i personální vytížení. Rovněž každá instituce, která spravuje veřejné odvody, má vlastní samostatné databáze údajů, které nejsou navzájem propojené.¹³⁷

Pro tuto jednotnou daň by byl zajištěn jednotný výběr jednou institucí (tedy správcem daně) a potom v rámci rozpočtového mechanismu by docházelo k přerozdělování peněz dle rozpočtového určení. Tedy by byla stanovena jednotná sazba. Její výše by byla pouhým součtem jejich dílčích částí, tedy daně z příjmu, zdravotního a sociálního pojištění. Sazba daně by se tedy pohybovala kolem cca 40%. I přesto, že se může jevit jako příliš vysoká, dnes po součtu zmíněných odvodů odpovídá 42%, takže sazba by zůstala nedotčená.¹³⁸

¹³⁶ s výjimkou daně silniční

¹³⁷ *Světová banka podporuje integraci správy veřejných příjmů (tisková zpráva)*. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/aktuality-k-rvf-2007-2010/2008/svetova-banka-podporuje-integraci-spravy-18328/>>.

¹³⁸ *Zjednodušení daňového systému*. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2008/2008-04-03-vmediich-4280-4280>>.

ZÁVĚR

Cílem práce bylo přiblížit veřejnosti ucelený pohled o struktuře, činnosti a postavení orgánů FS a částečně i CS při správě daní především za použití metody analýzy a komparace. Tato otázka je přitom obzvláště aktuální v době, kdy po necelých 20 letech došlo k zásadním změnám nejen nové procesní úpravy, ale zejména změnám organizačního charakteru soustavy FS i CS. Domnívám se, že cíle, které jsem si na počátku stanovila, jsem v zásadě dodržela.

Zpracované téma by si jistě zasloužilo větší míru pozornosti. Při konečném rozsahu práce jsem se v určitých oblastech musela velmi omezovat. Vhodné by bylo se k tomuto tématu vrátit s odstupem času a důsledně objektivně porovnat, jak se nová soustava osvědčila. Reforma byla provedena před 2 roky, takže na komplexní analýzu zhodnocení fungování FS je dle odborníků i dle mého názoru příliš brzo. MF zatím otálí s poskytnutím evaluační zprávy o stavu a vývoji FS, popř. CS. Konkrétní praktické poznatky o aktuálním stavu FS lze nejlépe získat přímo od pracovníků FS, čerpala jsem informace od pracovníků ÚP Příbram a z internetových stránek FS. Veřejnost se může seznámit s detailními informacemi o činnosti FS a CS ve výroční zprávě pro konkrétní rok, ovšem tyto zprávy se vypracovávají za konkrétní rok až v polovině následujícího roku, poslední tedy mapuje rok 2014. I přesto jsou v podkapitole 5.2 „zlepšení ve fungování FS“ alespoň rámcově představeny pokroky, které přinesla reforma.

Jako stěžejní kapitoly považuji kapitolu třetí, čtvrtou a pátou. Třetí kapitola je věnována přímo orgánům FS a CS. Podrobněji zde seznamuji s postavením jednotlivých orgánů a s jejich náplní činnosti. Tato kapitola je pro čtenáře velmi přehledně zpracována, neboť je zde vymezená komparace dřívější právní úpravy, tedy k 31. prosinci 2012 s novou právní úpravou provedenou k 1. lednu 2013. Kontinuita daňové správy v podobě ÚFO byla zachována a modifikována přijetím nové soustavy orgánů FS. Rovněž k 1. lednu 2013 byla reformována i CS. Z důvodu zajištění operativnější CS došlo k opuštění třístupňové soustavy celních orgánů, která byla nahrazena flexibilnější dvoustupňovou.

Rovněž z pohledu komparativního je velmi přínosná kapitola čtvrtá, která nás seznamuje, jak správa daní a cel a případně dalších veřejných odvodů je zajištěna v zahraničí. Konkrétně se pojednává o FS a CS ve Francii a ve Velké Británii. Tyto dva vyspělé státy Západní Evropy byly vybrány záměrně, neboť představují vzájemné protipóly v přístupu ke správě veřejných odvodů. Na základě provedené analýzy lze vypozařovat, že Francie zarytě trvá na důkladném institucionálním oddělení FS a CS. Domnívám se, že je to především z důvodu odlišných potřeb pro správu daní a správu cel. Jak správa daní,

tak i cel, musí být plošně zajištěna na celém území Francie. Nicméně Francie zajišťuje největší plochu vnější hranice EU. Vzhledem k četnosti francouzských přístavů je CS velmi posílena především v přístavních městech, kde dochází k přílivu zboží z nečlenských států do EU. Zároveň povolání celníka si ve Francii cení velké vážnosti. Naopak na příkladu Velké Británie lze vyzorovat, že i v případě takto velkého ostrovního státu, jehož území je rovněž vnější hranicí EU, lze spravovat veřejné odvody společně a uzpůsobit k tomu i jednotný řídicí orgán. ČR jde stejnou cestou jako Francie, ale do budoucna výhledově směřuje k modelu, který je aplikován ve Velké Británii.

Předposlední kapitola se snaží objektivně zhodnotit, k jakým pokrokům došlo na základě provedené reformy. Ovšem je nutné být realističtí a nelze si představovat, že by reforma vyřešila veškeré palčivé problémy organizace FS. Dosáhlo se pouze politického kompromisu a tomu odpovídá i současná organizační soustava. Provedená modernizace je jistě správným krokem vpřed, ovšem řekla bych, že se jedná jen o první vlaštovku. Z mého pohledu by bylo zapotřebí mnohem důslednější a hlubší modernizace. Avšak aby celkový systém byl skutečně efektivní, tak by veřejné odvody měly být spravovány jedním řídicím orgánem. V této souvislosti pojednává poslední kapitola o možnosti propojení FS a CS. Tato alternativa byla již zamýšlená v roce 2008 a kladla si daleko vyšší cíl než jen sloučení řídicích jednotek cel a daní. Představena byla koncepce JIM, která spočívala v integraci FS a CS se sociálním pojištěním. Z vysokých požadavků bylo postupně slevováno až na současný modernizovaný model oddělených správ.

Na problematiku daňového práva je třeba nahlížet komplexně. Osobně se domnívám, že největším úskalím v rámci daňového práva není ani tak procesní otázka správy daní, která byla ošetřena nedávno přijatým DŘ ani otázka uspořádání orgánů správy daní, ale žalostná je hmotněprávní úprava jednotlivých daní. Správci daně jsou zahlceni neustále novou a novou metodikou a poté plnění nových požadavků je vyžadováno po daňových subjektech. Velmi diskutabilní je rovněž otázka právní jistoty v rámci daňového práva. Proto by jistá kontinuita měla být minimálně zajištěna stabilním procesním předpisem (DŘ) a funkčními orgány pro zajištění správy daní.

Úplným závěrem bych chtěla pouze podotknout, že je zde patrná snaha změnit neefektivní a příliš zbyrokratizovaný systém. Reforma reagovala pouze na eliminaci největších nedostatků jak FS, tak i CS s ohledem na politickou průchodnost. I přestože se v roce 2012 nenašla politická vůle přistoupit přímo ke sloučení FS a CS, jistě není náhodou, jak se nová soustava FS podobá reformované soustavě CS. De facto se jedná o maximální usnadnění propojení obou správ v další vlně organizační reformy.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Monografie:

BAKEŠ, Milan. KARFÍKOVÁ, Marie. KOTÁB, Petr. MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. 519 s.

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006. 741 s.

BAXA, Josef. DRÁB, Ondřej. KANIOVÁ, Lenka. LAVICKÝ, Petr. SCHILLEROVÁ, Alena. ŠIMEK, Karel. ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 763 s.

GROSSOVÁ, Marie. *Finanční úřad a vy.* 1. vydání. Brno: Vydavatelství ERA, 2002. 98 s.

KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010. 959 s.

KOLEKTIV. *Pocta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha: Leges, 2009. 455 s.

KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 100 s.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2009. 120 s.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 512 s.

MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* 1. vydání. Praha: Leges, 2011. 926 s.

MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční práva a finanční správa – 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. 381 s.

SCHELLE, Karel a kolektiv. *Dějiny české veřejné správy*. 1. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 314 s.

STARÝ, Marek. FALADA, David. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 220 s.

Finanční právo v první dekádě 21. století. 1. vydání. Praha: Karolinum, 2011. 83 s.

Odborné zdroje:

A survey of the UK tax system. [online]. ifs.org.uk, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>>.

Council Tax – Structure. [online]. politics.co.uk, [cit. 15. června 2015]. Dostupné na <<http://www.politics.co.uk/reference/council-tax-structure>>.

Direction régionale des finances publiques. [online]. gouv.fr, [cit. 13. června 2015]. Dostupné na <<http://www.doubs.gouv.fr/Services-de-l-Etat/Finances/Direction-regionale-des-finances-publiques>>.

Finanční správa optimalizuje počet územních pracovišť finančních úřadů a provozování hotovostních pokladen. [online]. financnisprava.cz [cit. 12. září 2015]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/financni-sprava-optimalizuje-pocet-uzemnich-pracovist-financnich-uradu-a-provozovani-hotovostnich-pokladen-6270>>.

Francie. [online]. verejna-sprava.kr-moravskoslezsky.cz, [cit. 2. července 2015]. Dostupné na <https://verejna-sprava.kr-moravskoslezsky.cz/cz/partnerske_regiony/francie-11566/>.

HM Revenue & Customs, About us. [online]. gov.uk, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>>.

HM Treasury. [online]. gov.uk, [cit. 9. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-treasury/about>>.

HMRC business plan: 2014 to 2016. [online]. gov.uk, [cit. 4. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/publications/hmrcs-business-plan-2014-to-2016/hmrc-business-plan-2014-to-2016>>.

Impôts : les questions que pose le prélèvement à la source. [online]. lesechos.fr, [cit. 20. června 2015]. Dostupné na <<http://www.lesechos.fr/economie-france/budget-fiscalite/021143178911-impots-les-questions-que-pose-le-prelevement-a-la-source-1129130.php>>.

Informace o činnosti daňové a celní správy za rok 2005. Dostupné na <http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2005_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2005.pdf>.

Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2006. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2006/informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spra-22067>>.

Institucionální reforma. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/reforma-danoveho-systemu-2010/zakladni-informace-priprava-reformy>>.

Livre des procédures fiscales. [online]. legifrance.gouv.fr, [cit. 20. června 2015]. Dostupné na <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583>>.

Jedno inkasní místo pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/jedno-inkasni-misto/zakladni-informace>>.

JEROUŠEK, David. *Zákon o finanční správě ČR - základ finanční správy státu*. In: MUNI. (ed.). *Dny Práva* 2012. Brno: MUNI, 2012, s. 2037. Dostupné

na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/JerousekDavid.pdf>.

La DGFIP, une direction au cœur de la vie financière publique. [online]. economie.gouv.fr, [cit. 1. července 2015]. Dostupné na <<http://www.economie.gouv.fr/dgfip/dgfip-direction-au-cœur-vie-financiere-publique>>.

Le gouvernement fait volte-face sur la réforme des impôts locaux. [online]. fr.finance.yahoo.com, [cit. 1. července 2015]. Dostupné na <<https://fr.finance.yahoo.com/actualites/le-gouvernement-fait-volte-face-093159005.html>>.

Le taux de TVA en 2015. [online]. journaldunet.com, [cit. 27. června 2015]. Dostupné na <<http://www.journaldunet.com/management/pratique/vie-de-l-entreprise/12235/le-taux-de-tva-en-2015.html>>.

Missions du ministère des Finances et des Comptes publics. [online]. economie.gouv.fr, [cit. 1. července 2015]. Dostupné na <<http://www.economie.gouv.fr/les-ministeres/missions-ministere-finances-comptes-publics>>.

Období první republiky 1918 – 1938. [online]. mfcz.cz, 13. 3. 2009, [cit. 25. října 2010]. Dostupné na <http://www.mfcz.cz/cps/rde/xbcr/mfcz/Obdobi_prvni_republiky_1918-1938.pdf> 16. 10. 2010 >.

Office of Tax Simplification. [online]. gov.uk, [cit. 9. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/office-of-tax-simplification/about>>.

Our governance. [online]. gov.uk, [cit. 4. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/our-governance>>.

Overview of French Taxes. [online]. french-property.com, [cit. 28. června 2015]. Dostupné na <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/introduction/>>.

PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Daňový systém ve Francii.* In: MUNI. (ed.). Dny Práva 2010. Brno: MUNI, 2010, s. 740. Dostupné na <http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/sbornik/sbornik.pdf>, <http://dvp.sehnalek.cz/files/prispevky/04_finance/Parizkova.pdf>.

PÁTEK, Václav. *Nový daňový řád* [online]. PRAVNIRADCE.IHNED.CZ, 21. 10. 2009 [cit. 25. 10. 2009]. Dostupné na <http://pravnicaradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000_d-novy-danovy-rad>.

Poplatníci stále platí daně na zrušené účty finančních úřadů. Vznikají tím nedoplatky a sankce. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/poplatnici-stale-plati-dane-na-zrusene-ucty-FU-6831>>.

Présentation des nouvelles directions locales des finances publiques. [online]. connexite.fr, [cit. 13. června 2015]. Dostupné na <<http://www.connexite.fr/actualites/presentation-nouvelles-directions-locales-finances-publiques>>.

Principaux impôts par catégorie. [online]. insee.fr, [cit. 25. června 2015]. Dostupné na <http://www.insee.fr/fr/themes/comptes-nationaux/tableau.asp?sous_theme=3.2&xml=t_3212>.

Principaux impôts par catégorie en 2014. [online]. insee.fr, [cit. 25. června 2015]. Dostupné na <http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.asp?reg_id=0&ref_id=NATTEF08328>.

Quels impôts paie-t-on en France et pour quelle utilisation? [online]. impotsurlerevenu.org, [cit. 27. června 2015]. Dostupné na <<http://impotsurlerevenu.org/la-fiscalite-francaise/726-quels-impots-paie-t-on-en-france-et-pour-quelle-utilisation-.php>>.

Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi. Dostupné na <www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ_2008_Uvod.doc>.

Světová banka podporuje integraci správy veřejných příjmů (tisková zpráva). Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/aktuality-k-rvf-2007-2010/2008/svetova-banka-podporuje-integraci-spravy-18328/>>.

Total tax revenue by country, 1995-2014. [online]. <http://ec.europa.eu>, [cit. 27. října 2015]. Dostupné na <[http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2014_\(%25_of_GDP\).png/](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2014_(%25_of_GDP).png/)>.

Understand how your council works. [online]. gov.uk, [cit. 10. června 2015]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/understand-how-your-council-works/types-of-council>>.

Úvaha nad sloučením finanční a celní správy ČR. [online]. epravo.cz, [cit. 9. června 2015]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/top/clanky/uvaha-nad-sloucenim-financni-epravo.cz-a-celni-spravy-cr-89026.html>>.

UZEL, Tomáš. *Nový daňový řád.* [online]. tomas.uzel.cz, 11. 11. 2010 [cit. 3. 1. 2011]. Dostupné na <<http://www.tomasuzel.cz/>>.

Velká Británie: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. [online]. businessinfo.cz, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/velka-britanie-zakladni-charakteristika-teritoria-19032.html#sec7>>.

Zdaňování společností ve Velké Británii. [online]. danarionline.cz, [cit. 8. června 2015]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34810v44427-zdanovani-spolecnosti-ve-velke-britanii/>>.

Zjednodušení daňového systému. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2008/2008-04-03-vmediich-4280-4280>>.

Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>>.

Zpráva o integrované správě příjmů, svazek I: hodnocení vládního plánu na sloučení daňové a celní správy červen 2008. [online]. mfcr.cz, [cit. 27. června 2015]. Dostupné

na<http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/JIM_c-0002_2008_Svetova-banka-Zprava-o-integrované-správe-příjmu-cast-II--Hodnocení-planu-sjednocení-vyberu-prispevku-na-socialní-zabezpečení-a-zdravotní-pojistění.pdf>.

Zpráva Světové banky o vizi a strategii pro integrovanou správu příjmů (tisková zpráva). Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/aktuality-k-rvf-2007-2010/2009/zprava-svetove-banky-o-vizi-a-strategii-18344>>.

Zprávy o vývoji malého a středního podnikání. Dostupné na <www.mpo.cz>.

Ostatní zdroje:

DĚDINOVÁ, Lucie. *Finanční úřad a jeho postavení v daňovém řízení.* Bakalářská práce Olomouc, Právnická fakulta Univerzita Palackého, 2011.

Důvodová zpráva (volební období 2006 - 2010) - 685/0 Vládní návrh zákona daňový řád

Důvodová zpráva k ZFSCR

Důvodová zpráva k zákonu o celní správě

Organizační řád FS ČR

Finanční úřady se podle dohody Babiše se starosty rušit nebudou. [online]. ceskenoviny.cz [cit. 23. října 2015]. Dostupné na <<http://www.ceskenoviny.cz/zpravy/financni-urady-se-podle-dohody-babise-se-starosty-rusit-nebudou/1253673>>.

HM Revenue & Customs, Annual Report and Accounts 2013-14. [online]. gov.uk, [cit. 4. června 2015]. Dostupné na <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/330670/HMRC-annual-report-2013-14.pdf>.

Organigramme de la DDFiP de Charente-Maritime. [online]. charente-maritime.gouv.fr, [cit. 13. června 2015]. Dostupné na <<http://www.charente-maritime.gouv.fr/content/download/14192/83711/file/orga.pdf>>.

Organigramme des services centraux et nationaux de la DGDDI. [online]. douane.gouv.fr, [cit. 16. června 2015]. Dostupné na <<http://www.douane.gouv.fr/Portals/0/fichiers/douane/connaitre/organigramme-services-centraux-direction-generale-des-douanes-et-droits-indirects.pdf>>.

Výroční zpráva České pošty za rok 2014. [online]. ceskaposta.cz [cit. 22. října 2015]. Dostupné na <https://www.ceskaposta.cz/documents/10180/2752829/Posta_VZ_2014_CZE_08.pdf/7ae-fa249-c1bd-41a7-9a2d-208be839f04f>.

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK, OBRÁZKŮ

Tabulka:

Tab. č. 1: Výnos jednotlivých daní ve Francii

Obrázky:

Obrázek č. 1: Daňové inkaso ve Francii za zdaňované období roku 2014

Obrázek č. 2: Znázornění uspořádání francouzského Ministerstva ekonomie, financí a průmyslu

Obrázek č. 3: Znázornění uspořádání francouzského Generální ředitelství veřejných financí

Obrázek č. 4: Procentuální znázornění podílu jednotlivých daní na vybraném daňovém inkasu ve Velké Británii za zdaňovací období 2013 – 2014.

SHRNUTÍ PRÁCE

Diplomová práce se zaměřuje na problematiku organizace finanční správy v České republice a zamyšlení se nad jejím vývojem, fungováním a možným zlepšením, ať již inspirací ze zahraniční úpravy či zjištěním vlastních nedostatků. Pozornost je také částečně věnována celní správě, která spolu se správou finanční je správcem daně. Celní správa rovněž jako správa finanční prošla organizační reformou k 1. lednu 2013. Závěrem je pojednáno o možném vývoji finanční správy do budoucna.

RÉSUMÉ

This master's thesis focuses on the organisation of the Financial and Customs Administrations of the Czech Republic and their issues with regard to development, function, and potential for improvement. Inspiration for improvement may be sought from international legal orders or through the determination of local deficiencies. The Customs Administration is also the Tax manager and has recently undertaken a modernisation of its organisational arrangement dated from January 2013. In closing, possibilities are presented regarding how Tax administration in the Czech Republic could develop further.

KLÍČOVÉ POJMY

Organizační reforma, modernizace, daňový systém, správa daně, správce daně, daňové řízení, daňová povinnost, daňový řád, organizační struktura, finanční správa, celní správa, Ministerstvo financí, Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, Specializovaný finanční úřad, finanční úřad, územní pracoviště, Generální ředitelství cel, celní úřad.

KEY WORDS

Organizational reform, Modernization, Tax system, the administration of the tax, Tax Manager, tax procedure, tax liability, Tax Procedure Act, Organizational Structure, Financial Administration, Custom Administration, Ministry of finance, General Financial Directorate, Appeal Financial Directorate, Specialized Tax Authority, Tax Authority, territorial tax authorities, General Custom Directorate, Custom Authority