

ČÁST DRUHÁ OBECNÁ ČÁST O SPRÁVĚ DANÍ

HLAVA I SPRÁVCE DANĚ A OSOBY ZÚČASTNĚNÉ NA SPRÁVĚ DANÍ

Obecná část zákona je v zásadě jeho základní částí. Již z názvu plyne, že cílem je upravit obecné instituty jako lhůty, osoby, doručování, podání, které se využijí v plné míře v části zvláštní anebo budou v této části modifikovány. Modifikace není vyloučena ani ve speciálních zákonech (§ 4).

Díl 1 Správce daně

§ 10 [Správce daně]

(1) Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

(2) Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.

(3) Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost¹⁾.

¹⁾ § 19 a 20 občanského soudního řádu.

Ustanovení definuje, kdo je správcem daně. Správcem daně v první řadě není osoba zúčastněná na správě daní (§ 5 odst. 3). Správcem daně za splnění kumulativních podmínek bude:

- **Orgán veřejné moci**, tj. orgán, který je nadán pravomocí rozhodovat o právech a povinnostech jiných osob, je tedy v pozici nadřazené vůči těmto osobám (jednotlivé druhy orgánů veřejné moci jsou vyjmenovány v odst. 1 a 2),
- který vykonává **působnost v oblasti správy daní**. Působnost označuje okruh úkolů, které správní orgán obecně řeší (věcná působnost) na určitém

vymezeném území (územní působnost). Správcem daně není jakýkoliv orgán veřejné moci, ale jen ten, který je oprávněn spravovat daně ve smyslu § 2. Na druhou stranu z hlediska širší definice pojmu daň je zřejmé, že skupu správců daně tvoří velmi široký okruh orgánů.

Jakmile bude možno označit orgán veřejné moci za správce daně, stává se tento orgán správcem daně se vším všudy. Například Česká správa sociálního zabezpečení se v případě správy povinných odvodů v určitém okamžiku stává správcem daně na základě § 161. V tomto kontextu je oprávněna v rozsahu svěřené působnosti sdílet informace s jinými správci daně [§ 52 odst. 5 písm. a)] či žádat jiné správce daně o převedení přeplatku na úhradu nedoplatků svého subjektu (§ 154 odst. 4).

Jak již bylo řečeno, správce daně vykonává působnost v oblasti správy daní. Tuto vykonává prostřednictvím úředních osob (§ 12). Správce daně je většinou zařazen do soustavy orgánů. Jakou část věcné působnosti v oblasti správy daní jednotlivé orgány v soustavě vykonávají, pak vymezují speciální kompetenční zákony (např. zák. o Finanční správě, který rozděluje věcnou působnost mezi Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady). V rámci působnosti je poté třeba určit i příslušnost, tj. který správní orgán bude jednat v konkrétní věci (v případě Finanční správy určuje konkrétní finanční úřad). Příslušnost se rozlišuje na věcnou a místní, přičemž součástí věcné příslušnosti je příslušnost funkční, která určuje, jaký orgán bude rozhodovat v prvním a druhém stupni.

Ve věcech souvisejících se správou daní mají správci daně způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení. Tuto způsobilost pak využijí zejména v oblasti vymáhání daňových pohledávek. Na základě § 33 odst. 3 s. ř. s. jsou správci daně procesně způsobilí i v oblasti soudního řízení správního.

§ 11 Právní moc správce daně

(1) Správce daně

- a) vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- b) provádí vyhledávací činnost,
- c) kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- d) vyzývá ke splnění povinností,
- e) zabezpečuje placení daní.

(2) Správce daně pro účely správy daní může zřídit a vést registry a evidences daňových subjektů a jejich daňových povinností.

Ustanovení provádí zásadu zákonnosti, legitimacy a přiměřenosti (§ 5), a to prostřednictvím vyjmenování obecných pravomocí, které správce daně v rámci svěřené působnosti může a musí vykonávat. Jejich konkrétní podoba je pak dána dalšími ustanoveními daňového řádu. Jednou z pravomocí je oprávnění zřídit a vést registry. Zde lze hovořit o registrech neveřejných, jako je systém ADIS Finanční správy, a veřejných, jako kupř. seznam plátců daně z přidané hodnoty, vedený stejným správcem daně.

V praxi je ustanovení využíváno jako obecná zmocňující klauzule tam, kde správci daně výslovně zmocnění v zákoně absentuje, ale lze jej ze zákona dovést. Jedná se např. o možnost vydání výzvy v průběhu místního šetření.

§ 12 Úřední osoby

- (1) **Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob.**
- (2) **Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.**
- (3) **Úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem.**
- (4) **O tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.**

Správce daně vykonává správu daní a jeho pravomoci jsou obecně stanoveny v § 11. Pravomoci správce daně jsou pak vykonávány úředními osobami. **Úřední osobou je osoba přímo se podílející na výkonu pravomoci správce daně z pozice zaměstnance** (kupř. úřední osobou nebude technický personál, jelikož ten se přímo na výkonu pravomocí nepodílí) anebo osoba, která je k výkonu pravomoci oprávněna. Úřední osoba se identifikuje služebním průkazem, pochopitelně pokud jím ze zákona musí disponovat (tato věta míří na ostatní osoby, které však nemusí být v pracovním či jiném poměru ke správci daně). Ne všichni správci daně mají zákonem stanovenou povinnost poskytovat svým úředním osobám služební průkazy (kupř. služební průkazy úředních osob Finanční správy jsou upraveny v § 16 zák. o Finanční správě). V případě, že neexistuje zákonná povinnost prokazovat se služebním průkazem, je úřední osoba povinna prokázat se jiným způsobem (např. občanským průkazem).

Osoba zúčastněná na správě daní (§ 5 odst. 3) je oprávněna žádat:

1. Správce daně o sdělení, kdo je v dané věci úřední osobou. Správce daně může povinnost splnit i preventivně, a to např. vytvořením a zveřejněním seznamu úředních osob a klíče, jímž určí, který daňový subjekt je úřední osobou spravován. V případě písemných výstupů směřovaných k osobě zúčastněné na správě daní je úřední osoba většinou známa ze záhlaví písemnosti.
2. Úřední osobu o sdělení jména, označení a organizačního zařazení.
Znalost úřední osoby je důležitá např. z pohledu ochrany před podjatostí úřední osoby (§ 77) či možnosti konkrétně zaměřit stížnost na nevhodné chování takové osoby (§ 261).

Úřední osoba disponuje statutem úřední osoby i ve smyslu § 127 tr. zákoníku. Jako taková je při výkonu pravomoci chráněna přísnějšími kvalifikacemi případného trestného jednání vůči ní samotné, avšak také na její jednání je nazíráno přísnější optikou v podobě vyšších trestních sazeb. Úřední osoba též odpovídá za škodu způsobenou nezákonným jednáním, a to dle zák. o odpov. za škodu.

Místní příslušnost**§ 13 [Obecná pravidla]**

- (1) Místní příslušnost správce daně, není-li dále stanoveno jinak, se řídí
- a) u fyzické osoby jejím místem pobytu; pro účely správy daní se místem pobytu fyzické osoby rozumí adresa místa trvalého pobytu občana České republiky, nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince, a nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit, rozumí se jím místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje,
 - b) u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.
- (2) Je-li předmětem daně nemovitá věc, je ke správě daní místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitá věc nachází.
- (3) U poplatků, jejichž předmětem je zpoplatnění úkonu, je místně příslušným správcem daně orgán veřejné moci, který je příslušný k provedení tohoto úkonu.

I. Místní příslušnost obecně

Místní příslušnost určuje, který ze správců daně je oprávněn a povinen ke správě daní konkrétního daňového subjektu. Určení místní příslušnosti je důležité zejména v situaci, kdy je správce daně součástí složitější organizační struktury. Příkladem může být Finanční správa. Dle zák. o Finanční správě se tato skládá ze 14 finančních úřadů s působností na území vyššího územně samosprávného celku a Specializovaného finančního úřadu s celostátní působností. Dále se Finanční správa skládá z Odvolacího finančního ředitelství a Generálního finančního ředitelství, kdy obě disponují celostátní působností. Pravidla pro určení místní příslušnosti pak směřují subjekt do konkrétní oblasti vymezené pro daný finanční úřad. **Správné určení místní příslušnosti je předpokladem zákonnosti úkonu.** Úkon vytvořený místně nepřislušným správcem daně (avšak věcně příslušným) by byl úkonem nezákonným. U takového by bylo třeba hodnotit, zda nezákonnost byla takové intenzity, která by zaváděla příčinu nápravy úkonu cestou opravných či dozorčích prostředků. Úkon by však nebyl nicotný (§ 105).

II. Pravidla pro určení místní příslušnosti

Daňový řád obsahuje pouze základní pravidla pro určení místní příslušnosti. Na základě § 4 je třeba vždy zkoumat, zda speciální zákon neupravuje místní příslušnost jinak (viz § 93a zák. o DPH či § 29 zák. opatření o dani z nabytí). Samotný § 13 navíc není jediným ustanovením upravujícím místní příslušnost (viz § 21 odst. 2, § 162 odst. 5, § 239 odst. 7 a § 240 odst. 7).

Pravidla pro určení místní příslušnosti se odvíjí od typu osoby (fyzická, právnická) či od předmětu zdanění, zde již bez ovlivnění typem osoby. U daně z nemovitých věcí tak bude vždy místně příslušným správcem daně ten, v jehož obvodu se nemovitá věc nachází, popř. u poplatku (soudní, místní, správní) ten, který je příslušný k provedení zpoplatněného úkonu. U ostatních daní je však třeba rozlišovat, zda se jedná o fyzickou, nebo právnickou osobu. U **fyzické osoby** se místní příslušnost správce daně určuje dle **místa pobytu**. Místo pobytu je v ustanovení přímo definováno, a to adresou místa trvalého pobytu občana (definována zák. o evidenci obyvatel) a adresou hlášeného pobytu cizince (definována cizineckým zákonem). Selžou-li předchozí určovatele, definuje se místo pobytu místem, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. Nutno dodat, že není rozlišováno mezi fyzickou osobou podnikatele a nepodnikatele (jako je tomu např. v případě doručování písemností). U **právnické osoby** je

určovatelem místní příslušnosti její **sídlo**, a to primárně sídlo zapsané ve veřejném rejstříku (které rejstříky jsou považovány za veřejné, stanoví zák. o veřejných rejstřících). Jedná-li se o právnickou osobu, která není zapsána ve veřejném rejstříku, je určovatelem místní příslušnosti sídlo skutečné. Zde lze využít definice zák. o DPH v § 4 odst. 1 písm. i), který říká, že sídlem je místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popř. místo, kde se schází její vedení. Indicií pro určení skutečného sídla pak bude i možnost veřejnosti stýkat se s právnickou osobou.

Pro oblast Finanční správy upravuje specifika zák. o Finanční správě. Ten kupř. stanoví, že Specializovaný finanční úřad je příslušným ke správě všech daní vyjma daně z nemovitých věcí, a to ve vztahu k vybraným subjektům. Tyto subjekty jsou tak vyjmuty z místní příslušnosti všech ostatních finančních úřadů (§ 11). Zákon dále stanoví, že v případě nemožnosti určení místní příslušnosti je místně příslušným Finanční úřad pro hlavní město Prahu (§ 12 odst. 1). Bude se jednat zejména o subjekty, které na území České republiky generují předmět daně, avšak nemají zde sídlo ani místo pobytu. Výjimku stanoví též § 8 odst. 2, který uvádí, že vybranou působnost (vyhledávací činnost, postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu a jiné kontrolní postupy) vykonávají finanční úřady na území celé České republiky, bez ohledu na místní příslušnost.

Specifickou otázkou je také určení místní příslušnosti **organizační složky obchodního závodu** zahraniční právnické osoby. Ne vždy tato organizační složka nabude statusu daňového subjektu (spíše výjimečně), a navíc těchto složek může být více (např. více odštěpných závodů či provozoven). Praxe v tomto případě dovedla analogickou aplikaci § 24 odst. 6, a tudíž se místní příslušnost organizačních složek bude určovat dle obecných pravidel daných § 13. Bude-li však organizačních složek více, nezbývá než využít § 12 zák. o Finanční správě a tyto osoby svěřit Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu.

§ 14 [Kompetenční konflikt]

(1) Je-li v téže věci místně příslušných několik správců daně, řízení provede ten z nich, u kterého bylo řízení zahájeno nejdříve, pokud se místně příslušní správci daně nedohodnou jinak; ostatní správci daně řízení nezahájí, popřípadě zahájené řízení zastaví.

(2) Spory o místní příslušnost mezi správci daně rozhoduje správce daně, který je jim nejbližší společně nadřízen. Není-li takový správce daně,

určí místní příslušnost ministerstvo nebo jiný ústřední správní orgán, do jehož působnosti daná věc náleží (dále jen „ústřední správní orgán“).

Ustanovení řeší potenciální konflikty mezi správcí daně ohledně místní příslušnosti. Nemohou-li se správci daně dohodnout na správném řešení, musí spor rozhodnout nejbližše společně nadřízený správce daně. V praxi Finanční správy by tak spor finančních úřadů řešilo Odvolací finanční ředitelství. Spor může být pozitivní či negativní (nikdo nechce být místně příslušným správcem daně). Příkladem může být sporný výklad pojmu „místo, kde se fyzická osoba převážně zdržuje“ (§ 13 odst. 1).

V případě, že je zde více místně příslušných správců daně, platí, že řízení povede ten, kdo jej nejdříve zahájil (pokud se nedohodnou dříve jinak). Obdobné pravidlo je dáno i v § 12 odst. 3 zák. o Finanční správě, kde je stanoveno, že kontrolní postup provede ten finanční úřad, který jej nejdříve zahájil (jedná se o tzv. vybranou působnost, viz komentář k § 13).

§ 15 [Kompetence správce daně jednat i mimo územní působnost]

Správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný.

Ustanovení upravuje možnost správce daně provést **úkon** (tedy ne postup či řízení) i mimo obvod své územní působnosti. Jedná se o úpravu dopadající zejména na správce daně, kteří nedisponují celostátní působností. Zmocnění je omezeno na úkon a na spojení s věcí daňového subjektu, k jehož správě daní je správce daně příslušný. Může se jednat o výslech svědka, jehož správce daně zamýšlí vyslechnout v místě pobytu, které se nachází mimo jeho územní působnost, popř. o provedení místního šetření (poznámka: místní šetření v obvodu své působnosti je správce daně oprávněn provádět i u místně nepřislušných daňových subjektů, a to na základě § 78 odst. 4). Pro Finanční správu platí navíc výjimka z místní příslušnosti, a to v podobě tzv. vybrané působnosti (viz komentář k § 13). V případě, že správce daně vyhodnotí, že využití komentovaného oprávnění by bylo neúčelné či nehospodárné, může využít institutu dožádání dle § 17.

§ 16 Změna místní příslušnosti

(1) Dojde-li ke změně místní příslušnosti, správce daně bezodkladně postoupí části spisu týkající se daní, které lze stanovit nebo vybrat a vymáhat, tomu správci daně, který je nově příslušný, a vyzoomí o tom bezodkladně daňový subjekt. Ve stejném rozsahu k této části spisu připojí i výpis z osobního daňového účtu daňového subjektu.

(2) Správu daní vykonává dosud příslušný správce daně do doby, než je daná část spisu postoupena nově příslušnému správci daně.

Ustanovení reaguje na změnu určovatele místní příslušnosti (§ 13). Nejedná se o změnu, kterou by vyvolal správce daně, na rozdíl od delegace (§ 18). Typickým příkladem je změna sídla právnické osoby či přestěhování osoby fyzické. V takovém případě sice nastává změna místní příslušnosti, avšak jen formálně, jelikož materiálně k ní dochází až postoupením spisu nově příslušnému správci daně. Postupuje se jen spis, který se týká daňových povinností neprekudovaných (§ 148 a § 160). Dosud místně příslušný správce daně je povinen postoupit spis bezodkladně. Jelikož se jedná o neurčitý právní pojem, je na správci daně, jak jej vyloží. Musí však respektovat pravidla interpretace daňových předpisů (§ 5) a výklad přizpůsobit individuální situaci daňového subjektu. V případě, že je daňový subjekt nespokojen s rychlostí postupu správce daně, je oprávněn využít prostředek ochrany v podobě ochrany před nečinností správce daně (§ 38). Právní jistota daňového subjektu stran okamžiku postoupení spisu, a tudíž změny příslušnosti je zhmotněna v povinnost správce daně o postoupení vyzoomět, a to opět bezodkladně. Forma vyzoomění není zákonem předepsána, ale je na správci daně, aby v případném sporu prokázal, že daňový subjekt vyzooměl.

Ustanovení je třeba chápat jako obecné, jelikož nejen daňový řád k němu obsahuje speciální úpravu. V první řadě je třeba upozornit, že ustanovení se vztahuje jen na subjekty, které nejsou dosud registrovány k dani. Na registrované subjekty se vztahuje § 131, kde se změna místní příslušnosti zakládá rozhodnutím správce daně. Další speciální úprava řeší změny, resp. zachování místní příslušnosti ve speciálních případech, kdy není vhodné, aby ke změně automaticky došlo (§ 87 odst. 1, § 111 odst. 5, § 119 odst. 5, § 122 odst. 4 a § 185 odst. 3). Speciální úpravu obsahuje kupř. i zák. o Finanční správě, a to v § 11 odst. 7, kde je řešena změna místní příslušnosti v případě změny podmínek pro zařazení mezi vybrané subjekty spravované Specializovaným finančním úřadem.