

Finanční úřady, jejich organizační členění a náplň činnosti jednotlivých útvarů

Petr Svoboda

Územní finanční orgány jsou společným názvem pro dva orgány různých instancí a to pro finanční úřady a finanční ředitelství. Územní finanční orgány jsou orgány státní správy. Jejich základním úkolem, stejně jako u jiných orgánů výkonné moci, je zejména provádět, vykonávat, aplikovat zákony. Předmět jejich činnosti vyplývá zejména z platného znění zákona

č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Finanční úřady a finanční ředitelství vznikly k 1.1.1991 v souvislosti s připravovanou daňovou reformou. Na základě již zmíněného zákona o územních finančních orgánech a prováděcích vyhlášek ministerstva financí bylo zřízeno 8 finančních ředitelství a 218

finančních úřadů, později se počet finančních úřadů rozrostl na 223. Základním cílem zřízení územních finančních orgánů bylo zvýšení kvality daňové správy v době přechodu k tržnímu hospodářství. Tyto orgány měly zajistit efektivní naplňování veřejných rozpočtů finančními prostředky, omezit možnosti vzniku daňových úniků, což předchází dvojkolejná úprava, kdy daňovou správu vykonávaly kromě finančních správ též okresní a místní národní výbory, nemohla zajistit.

Finanční úřady jsou stejně jako finanční ředitelství orgány státní správy, na rozdíl od nich však nejsou rozpočtovou organizací a mají tak jen právní subjektivitu v oblastech, jejichž správu jim svěřují zvláštní právní předpisy. Věcné a osobní potřeby pro ně zabezpečuje finanční ředitelství, v rámci jehož okruhu územní působnosti se nacházejí.

Podle rozsahu a objemu zabezpečovaných činností, a tomu odpovídajícím velkým rozdílům v počtu pracovníků, se v současné době finanční úřady svým vnitřním organizačním členěním dělí do 5 skupin či kategorií:

- kategorie I – finanční úřady orientačně se 100 a více zaměstnanci
- kategorie II – finanční úřady orientačně se 61 až 100 zaměstnanci
- kategorie III – finanční úřady orientačně se 41 až 60 zaměstnanci
- kategorie IV – finanční úřady orientačně s 26 až 40 zaměstnanci
- kategorie V – finanční úřady orientačně s 25 a méně zaměstnanci

Finanční úřady I. kategorie se dále člení na tyto základní útvary:

- sekretariát a vnitřní správa
- oddělení registrační a evidence daní
- oddělení vyměřovací
- oddělení kontrolní
- oddělení vymáhací
- oddělení majetkových daní a ostatních agend
- oddělení oceňovací¹

Vnitřní členění finančních úřadů II. kategorie je shodné s členěním výše uvedené skupiny až na oddělení oceňovací, které se nezřizuje a jeho agenda je zařazena do oddělení majetkových daní a ostatních agend.

O úřadech I. a II. kategorie se dá říci, že jsou to úřady s naprosto plně rozvinutou organizační strukturou, jsou to úřady, které jsou nejbližší záměru organizace způsobu práce podle fází daňového řízení.

U finančních úřadů III. kategorie dochází k redukci oddělení vymáhacího, které je spojeno s oddělením

vyměřovacím do jednoho útvaru pod názvem oddělení vyměřovací a vymáhací.

Finanční úřady IV. kategorie se člení na útvary:

- sekretariát a vnitřní správa
- oddělení daňové správy
- oddělení kontrolní
- oddělení majetkových daní a ostatních agend²

U tohoto typu finančních úřadů oddělení daňové správy obsahuje náplň činnosti oddělení registračního a evidence daní, oddělení vyměřovacího a vymáhacího.

U finančních úřadů V. kategorie se nezřizuje oddělení majetkových daní a ostatních agend, jinak je jeho vnitřní členění shodné s předchozí skupinou. Oddělení daňové správy v tomto případě obsahuje tedy náplň činnosti oddělení registračního a evidence daní, oddělení vyměřovacího, oddělení majetkových daní a ostatních agend a oddělení vymáhacího.

Rozdělení finančních úřadů do jednotlivých skupin podle počtu zaměstnanců je pouze orientační, o skutečném zařazení a tomu odpovídající struktuře konkrétního finančního úřadu rozhoduje obvykle na návrh příslušného ředitele finančního úřadu nebo po projednání s ním ředitel finančního ředitelství.

Existence pěti kategorií finančních úřadů umožňuje, že jsou v České republice zřízeny finanční úřady v rozmezí od 10 do 250 zaměstnanců. Diametrálně odlišná velikost finančních úřadů a s tím související naprosto odlišné spektrum řešených problémů, činí již od počátku vzniku finančních úřadů překážky vytvoření jednotné a stabilní organizační struktury.

Náplň práce jednotlivých organizačních útvarů finančního úřadu je pevně stanovena Organizačním řádem. Výjimky z organizačního členění a z náplně práce jednotlivých útvarů povoluje pouze ministerstvo financí prostřednictvím své sekce 042 – Ústřední finanční a daňové ředitelství, obvykle na základě žádosti finančního ředitelství.

SEKRETARIÁT A VNITŘNÍ SPRÁVA

Tento útvar bývá zřizován buď jako celek pod výše uvedeným názvem nebo zejména v případech finančních úřadů I. a II. kategorie, které mají sídlo ve vlastní budově, je ředitel finančního ředitelství oprávněn zřídit na návrh ředitele finančního úřadu samostatné oddělení vnitřní správy a samostatný úsek sekretariátu.

Tento útvar jako celek nebo samostatný sekretariát zabezpečuje spisovou agendu ředitele, případně jeho zástupce, shromažďuje či vypracovává podklady potřebné pro jednání, eviduje zvláštní podání, např. stížnosti, oznámení, petice, apod. a zabezpečuje je

¹ Organizační řád územních finančních orgánů čj. 481/12 260/1997, Ministerstvo financí, Praha, 1997, str. 2.

² tamtéž, str. 2–3.

jich vyřízení, vede evidenci o plnění úkolů uložených finančním ředitelstvím finančnímu úřadu a ředitelem finančního úřadu podřízeným zaměstnancům, zajišťuje agendu ochrany utajovaných skutečností, úkoly na úseku civilní ochrany.³

Agenda vnitřní správy obsahuje pokladnu pro vlastní rozpočtové výdaje úřadu, pokladnu státních příjmů, kde dochází k přijímání plateb od daňových subjektů v hotovosti. Dále sem spadá evidence a hospodaření s ceninami a přísně zúčtovatelnými tiskopisy, evidence a správa majetku, který je v užívání finančního úřadu, zabezpečování spisové služby, protipožární ochrany, dozor nad ochranou zdraví a bezpečnosti při práci, autoprovoz finančního úřadu, provoz rozmnožovací a spojovací techniky.⁴

ODDĚLENÍ REGISTRAČNÍ A EVIDENCE DANÍ

Toto oddělení zabezpečuje 3 naprosto specifické okruhy činností. Jedná se o registraci, tedy vedení centrálního registru daňových subjektů, registrů dalších subjektů a údržbu číselníků, dále o evidování daní včetně účtování jejich výnosů a posledním okruhem činnosti je správa počítačové sítě.

Při zabezpečování registrace plní oddělení zejména úkol získání co nejúplnějšího přehledu o daňových subjektech a vedení jejich registru pro potřeby všech oddělení finančního úřadu v různých fázích daňového řízení. Každý daňový subjekt, který obdrží povolení nebo získá oprávnění k podnikatelské činnosti nebo začne provozovat jinou samostatnou výdělečnou činnost, je povinen podat do 30 dnů přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně. Registrační povinnost nemá daňový subjekt, u kterého vznikla jen jednorázová nebo nahodilá daňová povinnost nebo u něhož je předmětem zdanění pouze nemovitost. Oddělení registrace a evidence daní přihlášku k registraci zpracovává, prověří údaje sdělené daňovým subjektem a vystaví daňovému subjektu osvědčení o registraci s uvedením daňového identifikačního čísla, přičemž trojmístná předčísloví označuje místně příslušný finanční úřad, kmenová část je tvořena u právnických osob identifikačním číslem organizace, u fyzických osob rodným číslem. Možnost právnických a fyzických osob uniknout registraci k daním na finančním úřadě je ztížena povinností živnostenských úřadů a rejstříkových soudů informovat správce daně o udělení živnostenského oprávnění a zápisu do obchodního rejstříku.

Oddělení také zajišťuje přijímání a evidenci informací o změnách v registrovaných údajích včetně změn místní příslušnosti daňových subjektů k jednotlivým

finančním úřadům. Tyto změny je daňový subjekt povinen oznamovat do 15 dnů od jejich vzniku. Ke změně místní příslušnosti dochází při změně sídla právnické osoby nebo bydliště osoby fyzické. Daňový subjekt oznámí změnu této skutečnosti a doloží ji v případě právnické osoby pravomocným rozhodnutím obchodního soudu nebo jiného příslušného orgánu o změně sídla, v případě fyzické osoby občanským průkazem, kde je uvedena změna bydliště. Zaměstnanci pověřeni vedením registru daňových subjektů vyznačí na osvědčení o registraci změnu sídla nebo bydliště a současně vyznačí dobu, po kterou bude toto osvědčení nejdéle platit. Poté shromáždí spis daňového subjektu a postoupí ho novému místně příslušnému správci daně.

Oddělení dále přijímá oznámení o ukončení činnosti a v souvislosti s tím na základě žádosti daňového subjektu vydává písemný souhlas správce daně, který je poté podkladem pro rozhodnutí příslušných orgánů o ukončení podnikání.

Oddělení registrační a evidence daní nevede pouze centrální registr daňových subjektů, ale spravuje též další externí a také interní registry a číselníky, jako například registr jiných osob, registr nemovitostí, registr obcí, registr zaměstnanců územních finančních orgánů.

Druhým okruhem činnosti oddělení je evidence daní včetně účtování jejich výnosů. Předmětem evidence daní je zachycování daňových a platebních povinností, jejich úhrad nebo zániků na osobních účtech jednotlivých daňových subjektů. Tyto údaje jsou evidovány odděleně za každý druh daně, přičemž každá daň se označuje druhem příjmu.

Pracovníci oddělení zejména evidují platby daní v automatizovaném daňovém informačním systému, odsouhlasují kreditní strany jednotlivých účtů daní, na kterých jsou evidovány platby a vratky daně s doklady bank, vystavují příkazy k úhradě podle vydaných platebních poukazů, zabezpečují včasnost a správnost uzávěrek evidence daní.⁵

Posledním okruhem činnosti zmiňovaného oddělení je správa počítačové sítě. Nutnost vyčlenění zaměstnanců, kteří se profesionálně zabývají touto problematikou, vznikla v období přechodu na stávající daňovou soustavu. S jejím zavedením byla na finanční úřady v masovém měřítku pořizována výpočetní technika, propojená do sítě a v souvislosti s tím začal být na finančních úřadech provozován automatizovaný daňový informační systém /ADIS/, jehož jednotlivé úlohy měly zajistit jednoduchou a bezproblémovou správu daní.

Oddělení registrace a evidence daní, stejně jako útvar sekretariátu a vnitřní správy patří k obslužným pracovištím každého úřadu. Jenom jejich kvalitní

³ tamtéž, str. 3.

⁴ tamtéž, str. 4.

⁵ tamtéž, str. 4–5.

fungování může zajistit, že odborná oddělení zabezpečí hlavní úkol správců daně, tj. vybrání daňových povinností od daňových subjektů včas a v plné výši.

ODDĚLENÍ VYMĚŘOVACÍ

Oddělení vyměřovací má pro fungování většiny finančních úřadů I. a II. kategorie, na kterých je vždy povinně zřízeno, stěžejní význam. Nejen pro to, že bývá obvykle ze všech oddělení nejpočetnější, ale hlavně pro svou náplň činnosti, pro šíři úkolů vyplývajících z platné organizační struktury, které musí v rámci daňového řízení zabezpečit.

- vyměřovací činnost.

Základní činností, kterou oddělení vyměřovací v rámci daňového řízení zajišťuje, je fáze vyměření daňových povinností daňovým subjektům u daní, jejichž správa je v kompetenci oddělení. Jedná se o nesmírně rozsáhlou, administrativně náročnou činnost, zajišťovanou značně těžkopádným systémem, v němž dochází v určitých obdobích k značnému přetěžování zaměstnanců zajišťujících tuto agendu. Tato činnost začíná přijímáním řádných, opravných a dodatečných daňových příznání podávaných daňovými subjekty v písemné podobě na předepsaných tiskopisech a končí stanovením daňové povinnosti, tedy vyměření daně, ať již konkludentním nebo vydáním platebního nebo dodatečného platebního výměru.

Daňové příznání je povinen podat každý subjekt, jemuž tato povinnost vyplývá ze zákona nebo koho k tomu správce daně vyzve. Ze zákona také vyplývají termíny, v kterých má daňový subjekt povinnost podat daňové příznání na jednotlivých druhích daní.

Nejtypičtějším a nejvíce očekávaným termínem na straně správců daně i daňových subjektů je 31. březen, to je termín pro podávání daňových příznání na daních z příjmů. Toto datum přináší na finančním úřadě obrovský nápor na pracovníky vyměřovacího oddělení a vnitřní správy, způsobené podáváním příznání ze strany daňových subjektů na poslední chvíli. Příznání přijatá pracovníky oddělení vnitřní správy na podatelnu úřadu nebo přímo na vyměřovací oddělení pracovníci oddělení po formální a obsahové stránce zkontrolují a pořídí do úloh ADIS.

Vlastní typování daňových příznání je časově náročná, automatická činnost, při níž nedochází k dostatečnému využití předpokládané odbornosti pracovníků vyměřovacího oddělení. V období pořizování daňových příznání jsou tedy kvalifikovaní pracovníci zbytečně přetěžováni mechanickým zpracováváním údajů, které by bylo lze mnohem méně náročněji přenášet na finanční úřady v elektronické podobě, nebo by bylo možné podaná příznání do ADIS nepoměrně rychleji pořídít za pomoci scannerů. Ale to by muselo nejdříve dojít ke změně příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, který problematiku daňových při-

znání upravuje. Za první náznak změny k lepšímu lze považovat podávání daňových příznání na disketách, které je od roku 2000 umožněno na dani silniční.

I když ze zákona pro správce daně nevyplývají žádné lhůty pro pořízení daňových příznání, přesto je čas potřebný pro jejich pořízení ohraničen 2 okolnostmi.

První z nich je rozpočtové určení výnosu daní, kdy některé jsou ze strany finančních úřadů přímo převáděny do rozpočtu obcí. Zejména v těchto případech je potřebné co nejrychleji pořídít příznání a umožnit tak převod příjmů do obecních rozpočtů.

Další okolností, která nutí pracovníky co nejrychleji zpracovat daňová příznání, je poměrně často vznikající přeplatek na dani. Správce daně má povinnost vrátit přeplatek do 30 dnů od doručení žádosti daňového subjektu o jeho vrácení.

Pokud pracovníci oddělení odsouhlasí daňovou povinnost uvedenou v daňovém příznání, dochází k vlastnímu aktu vyměření daňové povinnosti. Ten je zaznamenán příslušným pracovníkem oddělení v tiskopise daňového příznání. V tomto případě se jedná o tzv. konkludentní vyměření, daňovému subjektu se výsledek vyměření nesděljuje, pokud ovšem o to daňový subjekt nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období.

Pokud vzniknou pochybnosti o správnosti, úplnosti, pravdivosti nebo průkaznosti daňového příznání, provádějí pracovníci oddělení vytýkácí řízení. Daňovému subjektu je zaslána výzva k vytýkácímu řízení, ve které správce daně po daňovém subjektu požaduje, aby se vyjádřil k vytýkaným nedostatkům, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Ve výzvě by měl správce daně vyjádřit své pochybnosti jednoznačným a srozumitelným způsobem, měl by pregnantně formulovat důvody, z nichž při vydání výzvy vycházel, aby na tyto požadavky byl daňový subjekt schopen přesně reagovat.

Praktický dopad vydání této výzvy je viditelný zejména u daňového příznání na dani z přidané hodnoty, v němž poplatník uplatňuje nadměrný odpočet. Pokud není vytýkácí řízení ukončeno vydáním platebního výměru, není případný nadměrný odpočet vyměřen a nemůže být tedy ani vrácen.

V daňovém řízení neexistují pro správce daně téměř žádné lhůty a termíny, které by byl povinen ze zákona dodržet. Při vytýkáčím řízení pocítují absenci zákonných lhůt daňové subjekty obzvlášť tíživě, proto ministerstvo financí stanovilo interním pokynem závazně pro územní finanční orgány lhůtu pro jeho ukončení a tím i pro zachování právní jistoty účastníků daňového řízení.

- opravné řízení.

Další oblastí činnosti vyměřovacího oddělení je vyřizování řádných a mimořádných opravných prostředků. Opravné prostředky umožňují v zájmu správného posouzení a zjištění skutkového stavu věcí v daňovém

řízení přezkoumávat pravomocná i nepravomocná rozhodnutí správce daně, a to i v případech, kdy jde pouze o subjektivní pocit daňového subjektu, že byl zkrácen ve svých právech, či že mu bylo ukřivděno. Podáním opravných prostředků je tedy možné zamezit, či přinejmenším omezit prosazení se nedostatkům, omylům, či vadám v daňovém řízení, kterým se žádný správce daně nevyhne.

Pracovníci oddělení se podílejí na vyřizování jak řádných opravných prostředků tak i mimořádných opravných prostředků.

Mezi řádné opravné prostředky patří ty, které směřují proti nepravomocným, ale již prokazatelně doručeným rozhodnutím správce daně, u kterých to zákon umožňuje nebo kde to nevylučuje. Do této skupiny patří odvolání, námitka, reklamace, stížnost.

Příjemce rozhodnutí v daňovém řízení se může písemně nebo ústně do protokolu odvolat proti stanovení daňového základu a daně a proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno nebo kde to zákon nevylučuje, pokud se písemně nebo ústně do protokolu svého práva odvolání nevzdá.

Námitku může uplatnit daňový subjekt proti jakémukoli úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím.

Reklamaci podává daňový subjekt proti postupu správce daně při placení a evidenci daní.

Stížnost se využívá ve vztahu poplatník – plátce. Nesouhlasí-li poplatník s postupem plátce daně při srážení daně, může podat stížnost na postup plátce správci daně, v jehož obvodu má plátce daně sídlo nebo bydliště.

Mimořádné opravné prostředky lze obecně podávat proti rozhodnutím, která již nabyla právní mocí. V daňovém řízení to bezesbýtku platí o obnově řízení, ne však už o opravě zřejmých omylů a nesprávností, přezkumu daňových rozhodnutí a prominutí daně.

Řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí nebo rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem. Řízení se také obnoví, pokud rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech, ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak.

Rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, může být na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti přezkoumáno a poté zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno.

Opravy zřejmých omylů a nesprávností se využívají tehdy, pokud byla stanovena daň někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit nebo pokud došlo při stanovení daňové povinnosti ke zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu.

Možnost prominout zcela nebo částečně daň z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů a daňové příslušenství z důvodů tvrdosti v částce nad 300.000,- Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně náleží pouze ministerstvu financí. Žádost o prominutí, náležitě odůvodněná se podává u místně příslušného správce daně. K této žádosti je přikládáno stanovisko správce daně, jednali se o daň, jejíž správa je v kompetenci oddělení vyměřovacího, tak je vyhotovuje toto oddělení. Součástí stanoviska vždy musí být návrh na vyřízení žádosti, to znamená, zda daň nebo daňové příslušenství zcela nebo částečně prominout nebo zda žádost o prominutí zamítnout. Obecně lze říci, že stanoviska finančních úřadů k žádostem o prominutí jsou ze strany ministerstva financí při rozhodování vysoce respektována.

Žádá-li daňový subjekt o prominutí příslušenství na dani v částce do 300.000,- Kč v běžném kalendářním roce u jedné daně, je rozhodnutí přímo v kompetenci správce daně.

• řízení inkasní.

Pracovníci vyměřovacího oddělení denně řeší u daňových subjektů problematiku týkající se placení daňové povinnosti, jinak inkasní fáze daňového řízení. Jedná se zejména o stanovení povinnosti platit zálohy na daň jinak než je uvedeno v zákoně, povolování posečkáni daně nebo její zaplacení ve splátkách, předepisování penále daňovým dlužníkům v případě nezaplacení daňové povinnosti včas a v plné výši, řešení problematiky přeplatků na dani, odepisování a promíjení daňových nedoplatků.

Daňový subjekt je povinen v případech uvedených v daňových zákonech platit zálohy, což jsou povinné platby na daň, které musí poplatník platit v průběhu zdaňovacího období, jestliže skutečná výše daně za toto období není ještě známa. Po skončení zdaňovacího období se zálohy na daň započítávají na úhradu skutečné výše daňové povinnosti. V odůvodněných případech mohou pracovníci vyměřovacího oddělení navrhnout stanovení záloh jinak, popřípadě zrušit povinnost daň zálohovat a to i zpětně za celé zdaňovací období.

Pracovníci vyměřovacího oddělení velice často vyřizují žádosti daňových subjektů o posečkáni s placením daňové povinnosti nebo o povolení splátek daní. Takové žádosti lze vyhovět, pokud by bylo neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou. Posečkáni lze povolit také u částek, u nichž lze očekávat, že budou odepsány.

V případě těchto žádostí nastává situace obdobná jako u případů promíjení daňového příslušenství. Na finančních úřadech dochází k subjektivnímu rozhodování o těchto žádostech, přístup k řešení nastíněné problematiky se liší úřad od úřadu, mnohdy se posuzování žádostí liší i na jednotlivých odděleních stejného finančního úřadu.

I když cílem finančních úřadů je vybrat daně včas a v plné výši, rozhodně to neznámá, že by žádosti o posečkání nebo splátkování daní měly být bez prověřování zamítány, ba právě naopak. Je-li firma životaschopná a správce daně bude mít k dispozici dostatečné garance toho, že daňová povinnost bude zaplacená jednorázově či ve splátkách v dohledné době, je to z hlediska příjmů státního rozpočtu rozhodně výhodnější, než takovému subjektu úlevy spojené s placením daní neposkytnout a tím třeba způsobit jeho kolaps. Kvalitní posouzení žádostí daňových subjektů samozřejmě souvisí s odbornou kvalitou pracovníků finančních úřadů.

Pokud daňový subjekt nezaplatí daň včas a v plné výši a nepodá si žádost o její posečkání nebo splátkování, případně je-li tato žádost zamítnuta, je daňový subjekt v prodlení a pracovníci vyměřovacího oddělení předepisují za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, penále. Předpis penále se daňovému subjektu sděluje platebním výměrem.

Velice rozsáhlou co do množství případů a také co do složitosti řešení, kterou se musí vyměřovací oddělení zabývat, je problematika přeplateků na dani, tj. když částka plateb na osobní daňový účet daňového subjektu převyšuje splatnou daň včetně příslušenství. Vznikne-li daňový přeplatek, pracovníci zkoumají, zda má daňový subjekt nedoplatek na jiné dani, poté by byl přeplatek převeden na jeho úhradu. Není-li takového nedoplatku, přeplatek bude použit jako záloha na dosud nesplacenou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Požádá-li si daňový subjekt o vrácení přeplatku na dani, za předpokladu, že je přeplatek vyšší než 50,- Kč a neexistuje nedoplatek daňového subjektu na jiné dani, je finanční úřad povinen tento přeplatek vrátit do 30 dnů od doručení žádosti daňového subjektu. Bez žádosti, s výjimkou nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty, kde je speciální režim, se částka přeplatku daňovému subjektu nevrací.

- vymáhací činnost.

Činnost vyměřovacího oddělení zasahuje i do vymáhací fáze daňového řízení. Tato fáze daňového řízení nastává v případě, že daňový subjekt dobrovolně nesplní stanovené daňové povinnosti. Jedná se zejména o zpracovávání a odsouhlasování výkazů nedoplatků jednotlivých daňových dlužníků a o vyzývání daňového dlužníka nebo ručitele k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě.

Výkaz nedoplatků sestavují pracovníci oddělení

z údajů evidence daní a musí obsahovat přesné označení daňového dlužníka v prodlení, druh daně, výši nedoplatku na dani, údaje o původní splatnosti dlužné daně, den, k němuž je výkaz nedoplatku sestavován a doložku vykonatelnosti. Jedině v tomto případě se vykonatelný výkaz nedoplatků stává exekucním titulem pro daňovou nebo soudní exekuci.

Problematika vydávání výzev na zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě je na finančních úřadech upravena rozdílným způsobem. Organizační řád územních finančních orgánů umožňuje zařadit vykonávání této činnosti jak do oddělení vyměřovacího a tím i oddělení majetkových daní, tak do oddělení vymáhacího.

ODDĚLENÍ KONTROLNÍ

V rámci správy daní, s výjimkou daní spravovaných oddělení majetkových daní a oddělení dotací a ostatních agend, provádí zejména daňovou kontrolu u daňových subjektů. Tato činnost je základní a nejdůležitější náplní práce tohoto oddělení.

Cílem daňové kontroly je zjistit nebo prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňových subjektů nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Je potřeba volit jen takové prostředky, které umožňují dosáhnout cíle daňového řízení a přitom daňový subjekt co nejméně zatěžují. Výrazem snahy co nejméně zatěžovat daňový subjekt je provádění komplexních kontrol, kdy je daňový subjekt zároveň podroben kontrole několika daní, ať již jednotlivým pracovníkem, kontrolní dvojicí, či kontrolní skupinou.

Ať již dojde ke kontrole jedné daně nebo více daní u daňového subjektu, v každém případě lze doporučit provádění kontrol kontrolními pracovníky minimálně ve dvojicích. Důvodem je nesmírné psychické zatížení kontrolních pracovníků při provádění kontroly a také jejich ochrana před případným napadením nebo možností korupce nebo nařčení z korupce.

Daňová kontrola se zásadně zahajuje sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly kontrolními pracovníky s daňovým subjektem, v případě právnických osob se statutárním orgánem právnické osoby, popřípadě se zástupcem daňového subjektu, ať již se jedná o zastupování ze zákona, rozhodnutím správce daně nebo o zastupování smluvní. Se sepsáním protokolu jsou spojeny významné právní důsledky, daňový subjekt nemůže po zahájení daňové kontroly, přičemž zahájení se prokazuje protokolem, podat dodatečné daňové přiznání a tím se vyhnout případnému doměrku na kontrolované dani a snížit případnou penalizaci na polovinu a dále se zahájením daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůta pro vyměření nebo dodatečné vyměření daňové povinnosti.

Obě strany mají při daňové kontrole určitá práva a povinnosti. Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu ke kontrolním pracovníkům povinnost:

- sám nebo jím určeným pracovníkem poskytovat informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů
- zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly
- předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné nebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti
- nezatajovat doklady, které má daňový subjekt k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly
- umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá buď též k podnikání nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem
- zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo:

- na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně
- být přítomen jednání s jeho pracovníky
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici
- podávat námítky proti postupu pracovníka správce daně
- klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření
- vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění
- nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů

O výsledku zjištění sepíše kontrolní pracovník zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodně odepření podpisu kontrolo-

vaným subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení.

Projednané zprávy o kontrole předávají pracovníci kontrolního oddělení pracovníkům oddělení vyměřovacího jako podklad pro vydání dodatečného platebního výměru, kterým se daňovému subjektu doměruje po kontrole daňová povinnost.

K výsledkům daňové kontroly se daňový subjekt může vyjádřit již před ukončením kontroly, obvykle ve fázi projednávání zprávy o kontrole, ale reálný dopad na výsledek kontroly má většinou až podání řádného opravného prostředku, v tomto případě odvolání, daňovým subjektem vůči doručeným dodatečným platebním výměrům, jimiž je stanovena daňová povinnost po kontrole.

Vyřizováním odvolání vůči dodatečným platebním výměrům vystaveným po daňové kontrole, i když je vyhotovuje oddělení vyměřovací, jsou pověřeni na finančních úřadech pracovníci kontrolního oddělení, kteří kontrolu u daňového subjektu prováděli a znají lépe důvody dodatečného vyměření daňové povinnosti než pracovníci vyměřovacího oddělení.

Další velice důležitou činností kontrolních oddělení na finančních úřadech je provádění místních šetření. Tato činnost je zakotvena v náplni činnosti všech odborných oddělení. Místní šetření se provádí v souvislosti s daňovým řízením jak u daňového subjektu, případně též u jiných osob.

K podstatným povinnostem pracovníka provádějícího místní šetření patří povinnost prokázat se služebním průkazem. Jeho právem je, v době přiměřené předmětu šetření, právo na přístup do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním písemnostem, záznamům a informacím na technických nosičích dat v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu místního šetření. Toto právo platí i pro obydlí daňového subjektu, je-li užíváno rovněž pro podnikání.

Dále má právo provést nebo vyžádat si výpis nebo kopii z účetních písemností, záznamů nebo informací na technických nosičích dat bez náhrady nákladů na tato vyhotovení. Je nutné zdůraznit, že zákon toto právo správci daně nepřiznává při provádění daňové kontroly.

K povinnostem daňových subjektů a třetích osob patří poskytnout pracovníkům správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména jim podat potřebná vysvětlení, dále zapůjčit pracovníkům správce daně jimi vyžádané doklady a jiné věci mimo svůj prostor.

Určitým specifickým tohoto institutu je oprávnění pracovníka správce daně zajistit též věci, u nichž by jejich nezajištění mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. K tomuto opatření přistoupí zejména, chybí-li

řádný průkaz o původu obchodního zboží nebo věci, o jeho či jejich množství, ceně, kvalitě nebo o řádném vypořádání finančních povinností v souvislosti s jeho, či jejich dovozem nebo nákupem.

Místní šetření se provádí obvykle v souvislosti s ověřováním údajů v daňových přiznáních či hlášeních, s prováděním vytykáčích řízení, v souvislosti s odhalováním daňových úniků či na základě dožadání jiných věcně příslušných správců daně o provedení určitých jednotlivých úkonů v daňovém řízení, které dožádaný správce daně může provést snáze a hospodárněji.

V současné době stoupá zatížení finančních úřadů neustále se zvyšujícím počtem daňových subjektů a nápadem nových agend při stagnujícím počtu pracovníků. Pro zabezpečení nezbytných administrativních činností je část pracovníků kontrolních oddělení průběžně převáděna do správních oddělení, zejména pak do oddělení vyměřovacího, případně oddělení majetkových daní. Tato situace má za následek nízký početní stav pracovníků zabývajících se kontrolní činností a s tím samozřejmě úzce souvisí malý počet zkontrolovaných daňových subjektů. Kapacita kontrolních pracovníků je navíc odčerpávána potřebou zkontrolovat zanikající subjekty před udělením souhlasu s výmazem z obchodního, živnostenského či jiných rejstříků, dále subjekty na něž byl podán návrh na konkurz.

Aby i za podmínek vysokého počtu daňových subjektů, vycházíme-li z reálných možností finančních úřadů, kdy nelze uvažovat s periodickými kontrolami všech daňových subjektů, byla kontrolní činnost co nejvíce efektivní, musí se finanční úřady zaměřit na kvalitní výběr subjektů, u nichž proběhne daňová kontrola a na obsazení kontrolního oddělení kvalifikovanými pracovníky. Kritéria, na základě kterých se vybírají daňové subjekty do kontrolních plánů vytvářených na finančních úřadech nejsou jednotná a liší se úřad od úřadu. Proto je nutné, stejně jako v zemích Evropské unie, vytvořit v rámci ADIS systém, který by umožnil využívat informace, které jsou do jednotlivých úloh ADIS pořizovány a na jejich základě povinné určovat aspoň část subjektů k daňové kontrole. Základy tohoto systému jsou položeny v oblasti daně z přidané hodnoty, kdy je v příslušné úloze systému ADIS zkoumána důvěryhodnost přiznání, pokud tato nesplní kritéria požadovaná systémem, je u těchto daňových subjektů obvykle daňové přiznání zpochybněno a provádí se vytykáčící řízení.

Při vytváření kontrolních plánů je naprosto nutná součinnost pracovníků kontrolního oddělení, kteří plán vypracovávají, s pracovníky vyměřovacího oddělení, aby byly do plánu kontrol zařazeny ty subjekty, kde je provedení kontroly nejnaléhavější a kde lze očekávat co nejvyšší finanční efekt. Možnými kritérii pro výběr subjektů ke kontrole může být například výše obrátu, nesoulad mezi údaji v přiznáních k dani z přidané hodnoty a dani z příjmů, zaměření a druh

činnosti daňového subjektu, případně podezřelé osoby stojících za podnikatelským subjektem.

Plány kontrol jsou vytvářeny na finančních úřadech na různě dlouhá období, obecně začíná převažovat tendence vytvářet kontrolní plány ne již na celý kalendářní rok, ale spíše na pololetí nebo dokonce na čtvrtletí. Souvisí to s tím, že se v průběhu roku objevuje velké množství nových podnětů, které nutí zařazovat do plánu kontrol další subjekty, u nichž je provedení kontroly důležitější než u těch subjektů, které byly v plánu dříve a dále narůstající počet dalších neplánovaných úkolů, které musí pracovníci oddělení neproděleně řešit. Do těchto dalších neplánovaných úkolů je potřeba zařadit zejména již dříve zmíněnou problematiku dožadání ze strany jiných správců daně, dořešování složitějších vytykáčích řízení zahajovaných oddělením vyměřovacím, případně stanovování daně podle pomůcek či participace na odvolacím řízení vůči dodatečným platebním výměrům vyhotovených pracovníky vyměřovacího oddělení na základě zpráv o kontrole.

Obsazení kontrolních oddělení vysoce kvalifikovanými pracovníky je bohužel limitováno zejména možnostmi platového ohodnocení pracovníků na finančních úřadech, které je zejména ve velkých aglomeracích jako je Praha nebo Brno diametrálně odlišné od možností v soukromé sféře, a to i přes současnou ekonomickou krizi.

Problematika vytykáčích řízení byla zmíněna již v souvislosti s činnostmi vykonávanými oddělením vyměřovacím. Tato agenda na většině finančních úřadů významně zasahuje i do činnosti kontrolních oddělení a v současné době stále více získává na důležitosti. Vytykáčící řízení je totiž jediná činnost na finančních úřadech, která přináší okamžitý finanční efekt pro příjmovou stránku státního rozpočtu.

Jak je všeobecně známo, zákon o dani z přidané hodnoty je postaven tak, že v České republice vytváří kladné saldo na účtech daně z přidané hodnoty celní orgány, které vybírají daň z přidané hodnoty při dovozu, účty daně z přidané hodnoty finančních úřadů vykazují dlouhodobě záporné hodnoty a tento propad se neustále rok od roku zvyšuje.

Pro zmírnění nárůstu záporného inkasa, způsobeného jednak konstrukcí zákona o dani z přidané hodnoty a jednak případy zvyšujícího se počtu rozsáhlých úmyslných daňových úniků, připravovaných v organizovaných skupinách více či méně zjevně propojených daňových subjektů, lze volit 2 cesty. Tou první, klasickou, je kontrola plátců daně z přidané hodnoty. Kontrolní činnost, i za předpokladu jejího kvalitního výkonu, se často májí svým účinkem, neboť velké procento doměrků a následného daňového penále není ze strany daňových subjektů, zejména obchodních společností, kde neexistuje obvykle prakticky žádné ručení za závazky, zapláceno. Tyto doměrky a penále poté zvyšují daňové nedoplatky. Z tohoto důvodu se finanční úřady snaží postupovat jiným, podstatně efektivnějším způ-

sobem. Zaměřují se na zvyšování počtu i kvality vytýkáčích řízení vůči daňovým příznáním s nadměrnými odpočty na dani z přidané hodnoty.

Snaha neoprávněně získat nadměrné odpočty je nejčastější a nejnebezpečnější formou daňových úniků. Je založena na neexistujícím či nadhodnoceném zdanitelném plnění, ať již ve formě zboží nebo služeb, případně na nekontaktních daňových subjektech nebo subjektech nevedoucích účetnictví, či subjektech bez majetku.

Každé vytýkáčící řízení, které sníží nebo zruší nadměrný odpočet uvedený v daňovém příznání k dani z přidané hodnoty, znamená pro státní rozpočet reálný efekt v tom, že nedojde k vyplacení konkrétní částky státního rozpočtu daňovému subjektu. Jedná se o skutečně zachráněné finanční prostředky, ne o fiktivní částky doměrků, které se často ani s největším úsilím nepodaří z daňových subjektů vymoci.

Základním předpokladem kvalitně prováděných vytýkáčích řízení je personální vybavení finančních úřadů kvalifikovanými pracovníky. Jenom vysoce kvalifikovaní pracovníci jsou schopni vytipovat, jak již z daňových příznání nebo z provedených místních šetření ty plátce daně, u kterých nedojde ke konkludentnímu vyměření daně na základě podaného daňového příznání, ale kterým je zaslána výzva k vytýkáčícímu řízení. Při výběru plátců k prověření je brán v potaz zejména vývoj daňové povinnosti, případně kumulace nadměrných odpočtů v předchozím období, předmět činnosti, kontaktnost plátce, vysoké vstupy a výstupy, vývoz zboží, či služeb. Pouze kvalifikovaní, psychologicky odolní pracovníci jsou schopni dokazováním s využitím širokého spektra důkazních prostředků získávaných způsoby, blízcími se spíše postupu vyšetřovatelů v trestním řízení než činnosti pracovníka finančního úřadu, zjistit závažné skutečnosti vedoucí ke zrušení nebo snížení nadměrného odpočtu.

ODDĚLENÍ MAJETKOVÝCH DANÍ A OSTATNÍCH AGEND

Na první pohled by se z náplně činnosti tohoto oddělení zdálo, že zabezpečuje správu méně důležitých a méně výnosných daní a jiných jinam nezařaditelných agend finančního úřadu, které nejsou tak důležité, aby se jim věnovala větší pozornost.

V rámci své působnosti v oblasti správy daní zajišťuje oddělení nejen spektrum činností spojených s vyměřením daně, tedy obdobnou problematiku jako oddělení vyměřovací, ale i činnosti spojené s daňovou kontrolou, tedy v rámci své agendy zahrnuje i činnost oddělení kontrolního. Jedná se o správu:

- daně z nemovitostí
- daně dědické
- daně darovací
- daně z převodu nemovitostí

V souvislosti se správou těchto daní oddělení majetkových daní a ostatních agend zajišťuje:

- vyměřovací činnost.

Stejně jako u vyměřovacího oddělení začíná tato fáze daňového řízení přijetím řádných, dílčích, opravných nebo dodatečných daňových příznání.

Lhůty pro podání daňových příznání jsou jiné než na vyměřovacím oddělení. U daně z nemovitostí je daňový subjekt povinen podat daňové příznání nejpozději do 31. ledna běžného roku. Daňový subjekt podává daňové příznání jen tehdy, pokud nepodal daňové příznání v některém z předchozích zdaňovacích období nebo dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně.

Dojde-li ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně, může poplatník podat pouze dílčí daňové příznání. Daňová povinnost se vyměřuje dopředu na zdaňovací období dle stavu k 1. lednu zdaňovacího období.

U tzv. trojdaní, tedy daně dědické, darovací, z převodu nemovitostí je každý daňový subjekt povinen podat daňové příznání a to vždy do 30 dnů ode dne, ve kterém vznikla právní skutečnost, od které se povinnost podat daňové příznání odvozuje. Touto právní skutečností může být:

- pravomocně skončené řízení o dědictví pro daň dědickou
- doručení smlouvy s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí nebo rozhodnutí či jiné listiny osvědčující nebo potvrzující vlastnické vztahy k nemovitostem příslušným státním orgánem. pro daň darovací nebo daň z převodu nemovitostí
- uzavření smlouvy o darování movitého majetku, poskytnutí daru do ciziny, přijetí daru z ciziny, nabytí jiného majetkového prospěchu, dovezení věci pořízené z prostředků darovaných v cizině do tuzemska pro případ daně darovací
- účinnost smlouvy o úplatném či bezúplatném převodu nemovitostí, která není evidována v katastru nemovitostí pro daň darovací a daň z převodu nemovitostí
- uplynutí každého pololetí příslušného kalendářního roku, jde-li o bezúplatné nabytí majetku právníckými osobami v případech specifikovaných zákonem o dani dědické, darovací, z převodu nemovitostí.

Poté následuje zpracovávání daňových příznání a vlastní vyměření daňové povinnosti. Ve většině případů daně z nemovitostí jde o vyměření konkludentní, při změnách okolností, při kterých nemusí dojít k podání daňového příznání, se vyměřuje platebním výmě-

rem nebo hromadným předpisným seznamem. U daně dědické, darovací, z převodu nemovitostí se vyměří platebním výměrem vždy. S nutností v případě trojdaní vždy vyměřovat platebním výměrem souvisí oprávněné stesky poplatníků o pozdním vyměření daňové povinnosti, kdy finanční úřady z důvodu zajištění všech svých agend v mnoha případech vyměřují s ročním až dvouletým zpožděním ode dne povinnosti daňového subjektu podat daňové přiznání. Vyřešení této situace by pomohla změna zákona, která by umožnila, aby si daňové subjekty daň sami v přiznání vypočetli a došlo by pak ke konkludentnímu vyměření. Součástí vyměřovací fáze daňového řízení také může být dodatečné vyměření daní, nebo předepsání příslušenství daně, či uložení pokut. Stejně jako u vyměřovacího oddělení se v případě vzniku pochybnosti o správnosti, úplnosti, pravdivosti nebo průkaznosti daňového přiznání, provádí vytýkáci řízení. Pracovníci oddělení majetkových daní samostatně vedou vyměřovací spisy daňových subjektů u spravovaných daní.

- kontrolní činnost.

Pracovníci oddělení majetkových daní v rámci správy výše uvedených daní zabezpečují také kontrolní činnost ve stejném rozsahu jako kontrolní oddělení u ostatních daní. Prakticky se jedná o kontrolu u daně z nemovitostí, kontrola daně dědické, darovací, z převodu nemovitostí nemá žádný praktický význam. Po projednání zprávy o kontrole se tato stává stejně jako u kontrolního oddělení podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Je tu ovšem ten rozdíl, že dodatečný platební výměr vydá oddělení majetkových daní, tedy stejné oddělení, které provedlo daňovou kontrolu a ne oddělení vyměřovací.

- činnost spojená s opravným řízením.

V rámci své činnosti oddělení majetkových daní zabezpečuje také vyřizování řádných a mimořádných opravných prostředků. O této problematice platí vše, co bylo zmíněno o opravném řízení probíhající na oddělení vyměřovacím. Navíc se pracovníci oddělení majetkových daní spolupodílí na vyřizování odvolání vydaných proti dodatečným platebním výměrům vydaných na základě výsledků daňové kontroly, neboť oddělení si provádí daňovou kontrolu samo, přebírá zde tedy stejnou roli jako má kontrolní oddělení u daní spravovaných oddělením vyměřovacím.

- činnost spojená s inkasním řízením.

Pracovníci oddělení majetkových daní též zabezpečují problematiku, týkající se placení daňové povinnosti, jinak inkasní fáze daňového řízení. Jedná se zejména o sledování platební kázně daňových subjektů, vystavování předpisných a odpisných poukazů a vedení záznamu vydaných předpisných a odpisných pou-

kazů, povolování posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, předepisování penále daňovým dlužníkům v případě nezaplacení daňové povinnosti včas a v plné výši, řešení problematiky přeplatků na dani, odepisování a promíjení daňových nedoplatků, objasňování nejasných plateb ve vztahu s daňovými subjekty, vystavování platebních a přeúčtovacích poukazů ve vlastní působnosti, pořizování a odsouhlasování částek určených k převodu příjemcům daní.⁶

- vymáhací činnost.

Činnost oddělení majetkových daní zasahuje též do vymáhací fáze daňového řízení. Pracovníci oddělení majetkových daní stejně jako pracovníci oddělení vyměřovacího v případě, že daňový subjekt dobrovolně nesplní stanovené daňové povinnosti, zpracovávají a odsouhlasují výkazy nedoplatků jednotlivých daňových dlužníků a svěří-li jim tuto činnost do jejich působnosti ředitel finančního úřadu, tak vyzývají daňového dlužníka nebo ručitele k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Nedojde-li k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, předávají spis daňového dlužníka na oddělení vymáhací.

- ostatní činnost.

Pracovníci oddělení majetkových daní provádějí ve své působnosti též vyhledávací činnost, místní šetření, povolují nahlédnutí do spisu daňovým subjektům a pořizují z nich opisy, stejnopisy, výpisy a potvrzení o skutečnostech tam obsažených. ukládání pokut. Také zabezpečují provádění kontrolní činnosti, vystavování předpisných a odpisných poukazů a vedení záznamu vydaných předpisných a odpisných poukazů, pořizování a odsouhlasování částek určených k převodu oprávněným příjemcům, vydávání výzev dlužníkům a ručitelům k zaplacení dlužné částky v náhradní lhůtě, nerozhodne-li ředitel finančního úřadu o zařazení této agendy do oddělení vymáhacího, zpracovávání a odsouhlasování výkazů nedoplatků a předávání jich jako podnětů k vymáhání pracovníkům vymáhacího oddělení.⁷

Tyto činnosti se řídí stejnými pravidly a provádějí se stejným způsobem jako u ostatních oddělení.

U finančních úřadů, které jsou určeny podle zákona o územních finančních orgánech ke správě dotací, je správa dotací a výkonu ostatních agend v rámci oddělení majetkových daní a ostatních agend zabezpečována samostatným referátem dotací a ostatních agend. Tento referát, není-li zřízen tak oddělení, zajišťuje:

- výkon správy dotací včetně správy částek neoprávněně použitých nebo zadržovaných rozpočtových prostředků a příslušného penále. To platí

⁶ tamtéž, str. 8-9.

⁷ tamtéž, str. 8-9.

ovšem pouze v případě, že finanční úřad je zákonem o územních finančních orgánech zmocněn k provádění správy dotací.

- výkon kontroly dodržování podmínek státní finanční podpory hypotéčního úvěrování bytové výstavby
- výkon správy pokut, poplatků, s výjimkou pokut a penále uložených jako příslušenství daně ostatními útvary finančního úřadu, dále výkon správy odvodů za odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě, výkon správy poplatků za odnětí pozemků k plnění funkcí lesa. Tyto činnosti stejně jako správu dotací provádějí pouze finanční úřady zmocněné k této činnosti zákonem o územních finančních orgánech.⁸

ODDĚLENÍ OCEŇOVACÍ

Tento typ oddělení je zřizován pouze na finančních úřadech I. kategorie. Na finančních úřadech ostatních kategorií je činnost tohoto oddělení obsažena v náplni činnosti oddělení majetkových daní a ostatních agend, respektive v oddělení daňové správy.

Nutnost provádět činnosti zařazených v případě finančních úřadů I. kategorie do oddělení oceňovacího se objevila až v souvislosti s rozšiřováním okruhu působnosti ostatních oddělení finančního úřadu, spolu se zvyšujícím se důrazem na kvalitu jejich výstupů po věcné stránce. Jde totiž o činnost do jisté míry podpůrnou k činnostem ostatních odborných oddělení finančního úřadu, zejména oddělení majetkových daní a ostatních agend, pro něž oceňovací oddělení provádí kontrolu znaleckých posudků k převáděným nemovitostem a cenová zjišťování v souvislosti s očekávanou novelou zákona o dani z nemovitostí, oddělení vymáhacího, pro něž provádí oceňování movitých věcí při daňové exekuci prováděné formou prodeje movitých věcí, případně lze činnosti oddělení oceňovacího využít i v činnosti oddělení vyměřovacího a kontrolního při stanovování cen obvyklých.

Oceňovací oddělení tedy zajišťuje:

- oceňování majetku ke zjištění základu pro vyměření daní a poplatků pro ostatní útvary a v případech zajištění daně a daňové exekuce
- provádění vyhledávací činnosti a místních šetření stejným způsobem a na základě stejných pravidel jako provádějí ostatní útvary finančního úřadu

ODDĚLENÍ VYMÁHACÍ

Oddělení vymáhací zabezpečuje provádění poslední fáze daňového řízení, fáze vymáhání. Tato fáze ne-

ní obligatorní součástí daňového řízení, nastupuje jen v případě, že daňový subjekt neuhradí své závazky vůči správci daně řádně a včas.

V poslední době tato fáze daňového řízení získává na stále větším významu, neboť objem nedoplatek na daních neustále vzrůstá a začíná v České republice překračovat částku 100 mld. Kč.

Je možné říci, že od provedení změn organizační struktury v roce 1995, prošlo toto oddělení na všech finančních úřadech, kde bylo zřízeno, obrovským vývojem. Je na něm možné zaznamenat obrovský kvantitativní, ale i kvalitativní posun. Projevuje se jak v nárůstu typů činností, jejichž provádění oddělení zabezpečuje, tak v nárůstu počtu i kvality pracovníků oddělení a také ve způsobu řešení problémů.

Oddělení vymáhací v rámci správy daní zejména:

- vyzývá daňového dlužníka nebo ručitele k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Tato činnost je obvykle prvním krokem vymáhací fáze daňového řízení. Ne u všech správců daně provádí tuto činnost oddělení vymáhací. V současnosti na finančních úřadech I. kategorie je spíše obvykle, že vydávání výzev zabezpečují oddělení zabývající se vyměřovací činností za daně, které spravují, tj oddělení vyměřovací, oddělení majetkových daní a v některých výjimečných případech též oddělení kontrolní.
- provádí vlastní vymáhání daňových nedoplatek všemi formami daňové exekuce nebo žádá o provedení exekuce soud. Daňová exekuce se provádí vydáním exekučního příkazu na:
 - příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky
 - srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia, apod.
 - prodej movitých věcí
 - prodej nemovitostí

Soudní exekuce finanční úřady využívají zejména v případech provádění exekuce prodejem nemovitostí, kdy na postižené nemovitosti vázne ještě jiné zástavní právo než zástavní právo finančního úřadu. Při dnešní přetíženosti soudního aparátu je však tento způsob vymáhání daňových nedoplatek značně neefektivní.

- ukládá pokuty.

Jedná o pokuty za nesplnění povinností nepeněžitě povahy. K ukládání pokut vymáhacím oddělením nedochází často, neboť udělit pokutu daňovému subjektu, od kterého je vymáhán daňový nedoplatek, nemá

⁸ tamtéž, str. 9.

přílišný význam ani z hlediska sankčního, ani z hlediska prevence.

- vyřizuje opravné prostředky, které byly podány ve vymáhacím a zajišťovacím řízení.

Nejčastěji se jedná o námitky proti exekučnímu příkazu vydanému po výzvě k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě nebo o odvolání například proti exekučnímu příkazu při zahájení vymáhání bez výzvy, o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, atd. O námitkách rozhodne správce daně, který exekuci nařídil, při odvolání rozhoduje odvolací orgán, pokud finanční úřad aspoň částečně nevyhoví daňovému dlužníku v autoremeduře.

- provádí zajištění daňové pohledávky uplatněním zástavního práva.

Vymáhací oddělení zajišťuje zástavním právem ty daňové pohledávky, které byly předány odděleními provádějícími vyměrování k vymáhání, případně i nepředané daňové nedoplatky, kde se jedná o vyšší částku a bude zde povoleno dlouhodobější posečkání s placením daně nebo splátkování nebo případně daňové pohledávky subjektů, u nichž hrozí prohlášení konkurzu. Zástavní právo se v praxi finančních úřadů zřizuje obvykle na nemovitostech, případně u cenných papírů, zastavení věcí movitých je spíše výjimkou. Je nutné ale říci, že zřizování zástavních práv závisí vždy na interních pravidlech platných u jednotlivých správců daně

- vyhotovuje zajišťovací příkazy k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň.

Tuto činnost provádí, existuje-li odůvodněná obava, že úhrada daně, která je dosud nesplatná nebo není zatím ani stanovena, bude nedobytná nebo spojena se značnými obtížemi. V zajišťovacím příkaze uloží daňovému subjektu, aby nejdéle ve lhůtě 3 dnů zajistil v příkaze uvedenou částku ve prospěch správce daně, obvykle se tato částka skládá na účet správce daně.

- provádí pozastavení činnosti daňového subjektu podle rozhodnutí příslušného útvaru.

Zde se jedná o případy, kdy u daňového subjektu dochází k opakovanému porušování povinností nepeněžitě povahy, za které již byla uložena pokuta, v těchto případech může správce daně až na dobu 30 dnů pozastavit daňovému subjektu jeho podnikatelskou činnost. Musí být splněna podmínka, že daňový subjekt nesplnil povinnost ani dodatečně. Pozastavení činnosti se uskuteční tak, že v rozhodnutí uvedený hmotný majetek se za policejní asistence uzavře, uzamkne a zajistí úřední uzávěrou. Od okamžiku přiložení úřední uzávěry je komukoliv zakázáno se zajištěným hmotným majetkem jakkoliv nakládat nebo do něj vstupovat.

Pozastavení činnosti sice provádí vymáhací oddělení, ale je to vždy na základě rozhodnutí jiného útvaru,

neboť činnost lze daňovému subjektu pozastavit pouze za neplnění povinností, které by ztížily jeho registraci nebo zjištění skutečností rozhodných pro správné a úplné stanovení daňového základu a daně, a to není v kompetenci vymáhacího oddělení. V praxi finančních úřadů k pozastavení činnosti dochází v naprosto výjimečných případech.

- podává přihlášky daňových pohledávek ve lhůtě stanovené soudem v usnesení o prohlášení konkurzu.

Tato činnost se zejména v současné době, kdy na stále více daňových subjektů je podáván návrh na prohlášení konkurzu, stává jednou ze nejvýznamnějších činností vymáhacího oddělení. Finanční úřad z hlediska povinností zachovávat mlčenlivost sice nemůže podat návrh na prohlášení konkurzu, ale přihlašuje své pohledávky na základě usnesení soudu o prohlášení konkurzu.

- připravuje a podává žaloby na neúčinnost právních úkonů /odporování právním úkonům/, jiné určovací žaloby, odpor u smlouvy o prodeji podniku.

Sestavování uvedených typů žalob je specifickou činností vymáhacího oddělení a její provádění závisí na kvalitě personálního obsazení vymáhacích oddělení, tedy zda mají pracovníci odpovídající právní vzdělání.

Uplatňování odpůrcích žalob se využívá v těch případech, kdy se lze domnívat, že daňový dlužník v úmyslu vyhnout se zaplacení daňového dluhu provede takové právní úkony, které vedou ke zmenšení jeho majetku a tím i omezení možnosti finančního úřadu uhradit si daňové nedoplatky provedením některé z forem daňové exekuce. Odpůrcí žaloba se samozřejmě podává až v okamžiku, kdy je jasné, že jiným méně pracným a rychlejším způsobem nelze dosáhnout úhrady daňového dluhu, neboť i když soud rozhodne ve prospěch finančního úřadu, dochází k tomu s velkým časovým prodlením a je-li předmětem odporovatelnosti převod nebo přechod movitého či nemovitého majetku, jak je to běžné v těchto případech zejména ve společnostech s ručením omezeným, tak majetek má po nabytí právní moci rozhodnutí soudu již obvykle pouze nepatrnou hodnotu.

- předává vyměrovacímu oddělení, oddělení majetkových daní, případně kontrolnímu oddělení podklady pro odepsání daně pro nedobytnost.

Současná výše daňových nedoplatků v České republice dosahuje hodnoty přes 100 mld. Kč i proto, že finanční úřady se bojí masivněji provádět odpisy daňových nedoplatků, a tak vymáhací oddělení finančních úřadů ve svých evidencích táhnou obrovské množství nedobytných nedoplatků u subjektů, které již nevykonávají žádnou činnost a existují pouze de iure, třeba jen proto, že finanční úřad nedal souhlas k výmazu

z obchodního rejstříku nebo jiné evidence právě pro ty existující dluhy.

I když je nedobytný nedoplatek v zákoně o správě daní a poplatků definován velice obecně jako nedoplatek, který byl bezvýsledně vymáhán na daňovém dlužníkovi i na jiných osobách, na nichž mohl být vymáhán, nebo nevedlo-li by vymáhání zřejmě k výsledku nebo je-li pravděpodobné, že by náklady vymáhání přesáhly jeho výtěžek a v žádných interních pokynech ze strany ministerstva financí není této problematice věnována pozornost, je potřeba, aby finanční úřady této problematice věnovaly náležitou pozornost a nedobytné nedoplatky odepisovaly.

Odepsat daňový nedoplatek pro nedobytnost neznamená to, že v případě změny majetkových poměrů u daňového subjektu nesmí být již vymáhán. Odepsaný nedoplatek ale již nefiguruje v evidenci „živých“ nedoplatků určených k vymáhání.

Nadále již není únosné, aby oficiální údaje o výši daňových nedoplatků, o kterých se nejen široká veřejnost, ale bohužel i političtí představitelé domnívají, že jde o snadno mobilizovatelnou rezervu státního rozpočtu a že veškeré nedoplatky lze vybrat zlepšenou činností daňových orgánů, byly zkreslovány nedoby-

nými nedoplatky. Lze odhadnout, že skutečně lze vybrat maximálně 15–25 % uváděné výše nedoplatků.

- provádí ve své působnosti vyhledávací činnost a místní šetření.

Pro tuto činnost jsou stanovena shodná pravidla a tato činnost je prováděna stejným způsobem jako u ostatních oddělení finančního úřadu.

ZUSAMMENFASSUNG

Dieser Aufsatz beschäftigt sich mit den Finanzämtern. Nach der kurzen Einleitung in die Problematik der Entstehung dieser wichtigsten Steuerverwaltungsorgane wird hier in der ersten Reihe, der interne Aufbau der Finanzämter beschrieben. Es besteht nach der Größe aus fünf Kategorien der Finanzämter, die in Abteilungen und Dezernate gegliedert werden. Dieser Aufsatz beschreibt auch die Tätigkeit der einzelnen Abteilungen der Finanzämter, die in der ersten Kategorie eingeordnet sind.