

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

Příloha důvodové zprávy k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona.

Shrnutí závěrečné zprávy RIA

1. Základní identifikační údaje	
Název návrhu zákona: Zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona.	
Zpracovatel / zástupce předkladatele Ministerstvo financí Generální ředitelství cel	Předpokládaný termín nabytí účinnosti: <ol style="list-style-type: none">1. květen 2016 (odstranění limitu místní příslušnosti správce daně)1. červenec 2016 (centralizace pověřených celních orgánů, rozšíření věcné příslušnosti pověřených celních orgánů)
Implementace práva EU: Ne	
2. Cíl návrhu zákona	
<u>Odstranění limitu místní příslušnosti správce daně při provádění kontrolních postupů</u> Jedním z cílů návrhu zákona je odstranit omezení (limit) místní příslušnosti správce daně při provádění daňové kontroly, popř. dalších kontrolních postupů, zejména za účelem omezení tzv. karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty.	
<u>Centralizace pověřených celních orgánů</u> Dalším cílem návrhu zákona je vytvoření jediného pověřeného celního orgánu (policejního orgánu ve smyslu § 12 odst. 2 trestního řádu), kterým bude Generální ředitelství cel, přičemž jeho úkoly bude plnit útvar s celorepublikovou působností zřízený v jeho organizační struktuře.	
<u>Rozšíření věcné působnosti orgánů Celní správy České republiky v trestním řízení</u> Dalším cílem návrhu zákona je rozšíření věcné působnosti orgánů Celní správy České republiky v trestním řízení, a tím posílení represivního nástroje pro potírání daňové trestné činnosti za využití zkušeností celníků v oblasti správy daní, jejich orientaci v daňových předpisech a především pak jejich schopnosti při provádění operativně pátrací činnosti (nejen) na úseku závažné daňové trestné činnosti.	
3. Agregované dopady návrhu zákona	
3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: Ano	
Tato opatření si vyžádají navýšení nákladů zejména v oblasti personální, konkrétně v navýšení počtu celníků plnících úkoly policejního orgánu a civilních zaměstnanců (to přinese okamžité jednorázové náklady a další pravidelné roční náklady na mzdy a náklady na provoz), a v oblasti organizační – navýšení nákladů na cestovní výdaje pracovníků správce daně. Konkrétnější údaje o výnosech jsou obsaženy především v části C studie, konkrétně v kapitolách 1.5 Popis cílového stavu a 2. Návrh variant řešení. O předpokládaných nákladech pojednává především kapitola 3.4 Vyhodnocení variant.	

3.2 Dopady na podnikatelské subjekty: Ano
Úprava dílčím způsobem zasáhne podnikající fyzické osoby a podnikající právnické osoby. Detailnější popis dopadů na tyto subjekty je obsažen v kapitole 1.4 části A.
3.3 Dopady na územní samosprávné celky (obce, kraje): Ne
3.4 Sociální dopady: Ne
3.5 Dopady na životní prostředí: Ne

Stručný přehled věcných změn

Tabulka 1: Stručný přehled věcných změn

Detailní popis	Věcná změna
RIA A	Dochází k rozšíření územní působnosti úřadů z dnešního rozsahu (území kraje) na celé území České republiky (s výjimkou Specializovaného finančního úřadu, který již dnes vykonává působnost na celém území) pro vybraný okruh činností.
RIA B	Dojde ke změně zákona o Celní správě ČR, kdy působnost tzv. pověřeného celního orgánu bude svěřena toliko Generálnímu ředitelství cel.
RIA C	Je navržena změna § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu tak, že policejním orgánem bude pověřený celní orgán též v řízení o trestných činech spáchaných porušením předpisů upravujících daň z přidané hodnoty.

Obsah

Shrnutí závěrečné zprávy RIA	2
Stručný přehled věcných změn.....	3
A. Odstranění limitu místní příslušnosti správce daně při provádění kontrolních postupů	6
1 Důvod předložení a cíle	6
1.1 Název	6
1.2 Definice problému.....	6
1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti	8
1.3.1 Procesní nástroje	8
1.3.2 Kompetenční nástroje	14
1.4 Identifikace dotčených subjektů.....	18
1.5 Popis cílového stavu.....	18
1.6 Zhodnocení rizika	19
2 Návrh variant řešení	20
2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování.....	22
3 Vyhodnocení nákladů a přínosů	22
3.1 Identifikace nákladů a přínosů	22
3.2 Náklady a nevýhody	23
3.3 Přínosy a výhody	24
3.4 Vyhodnocení variant.....	24
4 Návrh řešení.....	27
4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení.....	27
5 Implementace doporučené varianty a vynucování	28
6 Přezkum účinnosti regulace	28
7 Konzultace a zdroje dat.....	28
B. Centralizace pověřených celních orgánů	29
1 Důvod předložení a cíle	29
1.1 Název	29
1.2 Definice problému.....	29
1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti	30
1.4 Identifikace dotčených subjektů.....	30
1.5 Popis cílového stavu.....	31
1.6 Zhodnocení rizika	31
2 Návrh variant řešení	32

2.1	Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování.....	32
3	Vyhodnocení nákladů a přínosů	32
3.1	Identifikace nákladů a přínosů.....	32
3.2	Náklady a nevýhody	32
3.3	Přínosy a výhody	33
3.4	Vyhodnocení variant.....	33
4	Návrh řešení.....	34
4.1	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení.....	34
5	Implementace doporučené varianty a vynucování	34
6	Přezkum účinnosti regulace	34
7	Konzultace a zdroje dat.....	35
C.	Rozšíření věcné působnosti orgánů Celní správy ČR v trestním řízení	36
1	Důvod předložení a cíle.....	36
1.1	Název	36
1.2	Definice problému.....	36
1.3	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti	36
1.4	Identifikace dotčených subjektů.....	37
1.5	Popis cílového stavu.....	37
1.6	Zhodnocení rizika	38
2	Návrh variant řešení	38
2.1	Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování.....	40
3	Vyhodnocení nákladů a přínosů	40
3.1	Identifikace nákladů a přínosů.....	40
3.2	Náklady a nevýhody	40
3.3	Přínosy a výhody	41
3.4	Vyhodnocení variant.....	41
4	Návrh řešení.....	43
4.1	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení.....	43
5	Implementace doporučené varianty a vynucování	43
6	Přezkum účinnosti regulace	43
7	Konzultace a zdroje dat.....	44

A. Odstranění limitu místní příslušnosti správce daně při provádění kontrolních postupů

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Odstranění limitu místní příslušnosti správce daně při provádění daňové kontroly, popř. dalších kontrolních postupů.

1.2 Definice problému

Záměr vyvstává ze skutečnosti, že v současné době se v čím dál větší míře vyskytují situace, ve kterých je efektivní výkon činnosti správce daně omezen limitem místní příslušnosti. Ačkoli současná právní úprava obsahuje nástroje, kterými je možné se odchýlit od zákonem stanovené místní příslušnosti a přenést ji (zcela nebo částečně) na jiného správce daně, ukazuje se, že tyto nástroje nejsou dostatečně flexibilní a v praxi jednoduše využitelné.

Předmětný problém vyvstává v praxi orgánů Finanční správy České republiky (dále jen „orgány finanční správy“) a orgánů Celní správy České republiky (dále jen „orgány celní správy“). Podle § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“), tvoří soustavu orgánů finanční správy jednotlivé správní úřady, jimiž jsou Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady (jedním z nich je Specializovaný finanční úřad). Podle § 1 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě české republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Celní správě ČR“), pak tvoří soustavu orgánů celní správy správní úřady v podobě Generálního ředitelství cel a celních úřadů.

Negativní vliv limitu místní příslušnosti je pociťován primárně u správy daně z přidané hodnoty, kterou spravují orgány finanční správy a v omezeném rozsahu i orgány celní správy. U ostatních správců daně, tj. jiných orgánů, které spravují peněžitá plnění, která jsou příjmem veřejných rozpočtů v režimu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), místní příslušnost nepředstavuje limitující faktor pro výkon správy daní, který by vyžadoval specifické řešení. Odstranění limitu místní příslušnosti správce daně je proto dále řešeno pouze v rámci působnosti orgánů finanční a celní správy (pokud je níže používán souhrnný pojem „správce daně“, je třeba jej vztahovat k těmto konkrétním orgánům).

Záměrem je vyřešit následující tři okruhy problémů, a to prostřednictvím omezení či odstranění limitu místní příslušnosti pro provádění kontrolních postupů správcem daně. Nedílnou součástí řešení těchto problémů je respektování prvku časové naléhavosti, kdy zejména existence daňových úniků v důsledku karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty a její negativní dopady na státní rozpočet vyžadují urychlené řešení.

Efektivní kontrolní mechanismy související s tzv. karuselovými podvody na dani z přidané hodnoty

Daňové úniky realizované formou tzv. karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty jsou velmi často realizovány větším počtem daňových subjektů, které jsou zpravidla v kompetenci různých správců daně. Pro úspěšné a efektivní řešení sofistikovaných daňových úniků je mnohdy nezbytné, aby byly všechny informace koncentrovány u jednoho správce daně,

který bude schopen posoudit případ v celé jeho šíři. Odhad daňových úniků na dani z přidané hodnoty v České republice činí částku cca 80 mld. Kč ročně¹.

Od 1. ledna 2016 došlo k zavedení povinnosti podávat kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jako „zákon o dani z přidané hodnoty“). Kontrolní hlášení je zaváděno jako efektivní prostředek detekce daňových úniků. Kontrolní hlášení umožní správci daně prostřednictvím analýzy údajů v nich obsažených identifikovat organizované daňové úniky. Správce daně v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje údaji, které mu umožní provést včasnou analýzu možných spojení plátců, která neoprávněně odčerpávají finanční prostředky formou vyplácených nadměrných odpočtů. Okamžitá identifikace organizovaného spojení umožňuje správci daně zablokovat neoprávněná odčerpávání finančních prostředků, resp. prostřednictvím institutu zajištění (§ 103 zákona o dani z přidané hodnoty) provést jejich blokaci na bankovních účtech.

V roce 2016 se předpokládá rovněž zavedení elektronické evidence tržeb (příslušný návrh zákona je projednáván Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky, viz sněmovní tisk č. 513), která na jedné straně dále významně rozšíří okruh informačních zdrojů správce daně, na straně druhé rovněž vyžaduje posílení provádění kontrolních postupů z jeho strany s využitím prvku koncentrace kontrol.

Správce daně bude disponovat údaji vykázanými jednotlivými články řetězce a tyto bude navzájem párovat a porovnávat. V praxi bude často docházet k tomu, že jednotlivým článkům organizovaného řetězce, které často čítají až desítky zapojených daňových subjektů, bude místně příslušný jiný správce daně. Efektivní kontrola, která dokáže předcházet daňovým únikům, však vyžaduje, aby byla vedena z jednoho místa – aby byly všechny informace koncentrovány u jednoho správce daně. To potvrzují dosavadní zkušenosti správců daně, kdy se nedaří odhalovat a předcházet karuselovým podvodům, které nepocházejí ze stejného místa.

Efektivní a flexibilní využití personálních kapacit správce daně

Požadavek efektivního využití personálních kapacit správce daně předpokládá možnost jejich flexibilního nasazení v rámci nejméně potřebných agend v místě a čase, kdy to okolnosti výkonu správy daní vyžadují. Všechny orgány finanční i celní správy jsou organizačními složkami státu, postavení účetní jednotky má pouze Generální finanční ředitelství, resp. Generální ředitelství cel, která tuto roli plní vždy pro celou danou soustavu. Pro účely hospodaření s majetkem státu, včetně prostředků státního rozpočtu, účetnictví, služebních vztahů státních zaměstnanců a pracovněprávních vztahů mají Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, resp. celní úřady postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství, resp. Generálního ředitelství cel. Ačkoliv systém jedné účetní jednotky do jisté míry usnadňuje flexibilní nasazení personálních kapacit, je třeba současně respektovat omezení daná zákonem č. 234/2014 Sb., o státní službě (dále jen „zákon o státní službě“), zákonem č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů“), popř. zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“).

Rovnoměrné rozložení kontrolních procesů v rámci správy daní

V posledních letech je možné vysledovat narůstající nerovnoměrnost rozložení kontrolních procesů v rámci správy daní. Frekvence výkonu kontrolních postupů je u jednotlivých finančních a celních úřadů rozdílná v návaznosti na jejich kapacitní, organizační či materiální možnosti. Ve vytižených regionech tak *de facto* není kritériem pro uskutečnění kontrolních

¹ Odkaz na studii Evropské komise VAT gap: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_en.htm#footnote-1

postupů ze strany správce daně skutečnost, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady pro jejich provádění, ale jejich faktická proveditelnost s ohledem na kapacitní či materiální možnosti správce daně. Skutečnost, že jsou kontrolní činnosti v rámci území České republiky rozloženy nerovnoměrně, vytváří nerovnováhu v přístupu k daňovým subjektům (frekvence podrobení kontrolní činnosti závisí na místě bydliště nebo sídla daňového subjektu).

Takový stav je nežádoucí též z toho důvodu, že zapříčiňuje účelové přemísťování sídel daňovými subjekty za účelem vyhnout se kontrolním procesům tam, kde je pravděpodobnost provedení kontroly ze strany správce daně nejnižší. Účelové přemísťování sídel je fenoménem posledních let, který zatěžuje správce daně a znemožňuje efektivní výkon jejich činnosti. Právní úprava do jisté míry poskytuje nástroje pro odstranění popsaných negativních následků (např. možnost využití institutů delegace či dožádání, viz dále bod 1.3.1), tyto nástroje však neřeší samotnou příčinu negativního stavu, tj. rozdílnou frekvenci provádění kontrolních činností v závislosti na tom, kterým finančním nebo celním úřadem jsou vykonávány.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

1.3.1 Procesní nástroje

Místní příslušnost

V daňovém řízení rozlišujeme příslušnost věcnou a místní; jako zvláštní kategorii věcné příslušnosti lze rozlišit též příslušnost *funkční*. *Věcná příslušnost* je odvislá od příslušné kompetence k výkonu správy daní. *Funkční příslušnost* v rámci věcné příslušnosti určuje, který z orgánů je v mezích hierarchické struktury příslušný k jednotlivým krokům/fázím v daňovém řízení. Dále má nepostradatelnou roli v daňovém řízení i *příslušnost místní*, která daňovému subjektu stanoví, vůči kterému orgánu má právně jednat, a zároveň místní příslušnost vymezuje danému orgánu okruh osob, vůči nimž může uplatňovat svou pravomoc (§ 11 daňového řádu).

Celková organizace Finanční správy ČR je založena na principu horizontální dekoncentrace věcné a místní působnosti.² To znamená, že v rámci jednoho stupně je Finanční správa ČR rozčleněna na více orgánů s vymezenou územní působností. Působnost ke správě daní je v rámci státního území relativně rovnoměrně rozčleněna, což platí i pro místní příslušnost, která se od územní působnosti odvozuje. Díky dekoncentrované územní působnosti není správa daní koncentrována v jednom ústředním centru. Daňový subjekt má tak blíže ke správci daně (nevznikají neodůvodněné náklady) a správce daně má blíže k daňovému subjektu (disponuje znalostí prostředí, nevznikají neodůvodněné náklady na správu). Efektu dekoncentrace lze nicméně docílit i prostřednictvím poboček (územních pracovišť) správních orgánů, které nemají status samostatného orgánu s vymezenou místní příslušností.

Místní příslušnost pro správu daní obecně upravuje ustanovení § 13 daňového řádu. Místní příslušnost je primárně determinována obvodem územní působnosti příslušného správce daně a místem pobytu fyzických osob, resp. sídlem právnických osob, jsou-li tyto osoby daňovými subjekty (k problematice sídla viz dále). U fyzické osoby, u níž nelze určit místo pobytu, je rozhodné místo, kde se tato převážně zdržuje. Ne pro všechny daně je ale určujícím místo pobytu nebo sídla. Pokud je předmětem daně nemovitá věc, rozhodující pro místní příslušnost je, v jakém územním obvodu se nachází. Další speciální úpravy místní příslušnosti mohou být vyjádřeny v jiných daňových zákonech. Nelze-li v případě orgánů finanční správy místní příslušnost určit jinak, je místně příslušným Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Podobně nelze-li v případě orgánů celní správy místní

² Více viz HENDRYCH, Dušan. Správní právo: obecná část. 7. vyd. Praha: Beck, 2009, XXXVIII, 837 s. ISBN 978-80-7400-049-2, str. 118.

příslušnost určit jinak, je místně příslušným Celní úřad pro hlavní město Prahu.

V souvislosti s výše uvedeným lze podotknout, že není vyloučeno, aby jeden subjekt měl více místně příslušných správců daně s ohledem na jednotlivé daně, jejichž je subjektem. Zároveň lze zmínit, že daňový subjekt může v průběhu jednoho daňového řízení přijít do kontaktu i s jiným než místně příslušným správcem daně, popř. se může místně příslušný správce daně měnit (§ 16 daňového řádu).

Změna místní příslušnosti je v obecné rovině zakotvena v ustanovení § 16 daňového řádu. Postoupení spisu provede správce daně nově příslušnému správci bezodkladně a zároveň vyrozumí daňový subjekt. Termínem „bezodkladně“ je v této souvislosti třeba rozumět okamžitě poté, co původně místně příslušný správce daně dokončí úkony jím započaté, u nichž by jejich dokončení nově místně příslušným správcem daně nebylo účelné či hospodárné. Do doby postoupení kontinuálně vykonává správu daní stávající správce daně. Zákon explicitně nestanoví, jaké úkony smí původně místně příslušný správce daně provádět. S ohledem na změnu oproti dikci dřívějšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, který umožňoval provést pouze neodkladné úkony, se dovozuje, že lze provádět správu daní v plném rozsahu. K tomuto obecnému ustanovení existují speciální úpravy, mezi které patří (i) možnost dokončit zahájenou daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 daňového řádu, (ii) změna místní příslušnosti při obnově řízení podle § 119 odst. 5 daňového řádu, (iii) změna místní příslušnosti registrovaných daňových subjektů podle § 131 daňového řádu.

Možnost provádět úkony mimo obvod své územní působnosti

Ustanovení § 15 daňového řádu stanoví výjimku z obecného principu místní příslušnosti, kdy správce daně může provést mimo svůj obvod územní působnosti potřebný úkon, pokud se tento týká daňového subjektu, k jehož správě je jinak místně příslušný. Tohoto institutu může správce daně využívat především v případech, kdy by využití institutu dožadání mohlo vést ke zmaření účelu úkonu v důsledku prodlení. Tato speciální úprava vychází z obecných principů správy daní a pomáhá tak zajišťovat větší flexibilitu a hospodárnost při správě daní. Díky tomu, že správce daně není při výkonu správy daní konkrétního subjektu limitován územím své působnosti, může operativně reagovat na jednání daňového subjektu a bojovat tak proti daňovým únikům.

Možnost dokončit daňovou kontrolu po změně místní příslušnosti

Možnost dokončit daňovou kontrolu nepřislušným správcem daně je právně zakotvena v ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že *pokud v průběhu daňové kontroly dojde ke změně místní příslušnosti správce daně, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil*. Toto ustanovení respektuje obecné zásady pro správu daní, tedy hospodárnost, efektivitu, rychlost a účelnost. Zároveň je cílem této úpravy předcházet účelovým změnám sídla v průběhu probíhající daňové kontroly. Z podstaty věci vyplývá, že zde může docházet ke kompetenčním sporům, kdy „nový“ místně příslušný správce daně nebude souhlasit s tím, aby daňovou kontrolu dokončil „předcházející“ místně příslušný správce daně. Takovéto kompetenční spory musí rozhodnout nadřízený orgán. Jelikož možnost dokončit daňovou kontrolu po změně místní příslušnosti nepřipouští účelovou změnu sídla v průběhu daňové kontroly, je účinným nástrojem pro boj s daňovými úniky v dané specifické situaci.

Sídlo

S problematikou místní příslušnosti úzce souvisí otázka sídla daňového subjektu. Sídlo je důležitou a nezbytnou složkou „*právní osobnosti*“ právnické osoby, neboť bez sídla je její existence v podstatě vyloučena. Každá právnická osoba musí mít sídlo. Obecně se rozeznávají tři základní pojmové znaky sídla právnické osoby, kterými jsou: (i) *jednotnost sídla* – právnická osoba může mít z podstaty věci pouze jedno sídlo, je tedy vyloučeno, aby jedna právnická osoba měla více sídel, (ii) *způsob určení sídla* – sídlo je vymezeno přesně

a určitě adresou, objektivně způsobilou být sídlem právnické osoby, (iii) *formální a materiální sídlo*.

Doktrína rozeznává sídlo skutečné a sídlo zapsané (formální). *Skutečné sídlo* je umístěno tam, kde osoba doopravdy sídlí, vykonává řízení a vedení společnosti a kde je možno se s „právnickou osobou“ fyzicky setkávat. *Zapsané (formální) sídlo* je dáno stavem formálně zapsaným v zakládacích dokumentech právnické osoby nebo ve veřejném rejstříku, bez ohledu na skutečnost, zda se na uvedeném místě právnická osoba fakticky nachází. Ideálního stavu je dosaženo v situaci, kdy se sídlo zapsané shoduje s místem, kde se právnická osoba skutečně vyskytuje, to znamená, když je sídlo materiální se sídlem formálním totožné.

Český právní řád do 19. července 2009 v ustanovení § 19c odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, využíval doktrínu skutečného sídla³. Přijetím zákona č. 215/2009 Sb. došlo ke koncepční změně pojetí sídla v občanském zákoníku, a tím pádem i k odklonu směrem ke koncepci zapsaného (formálního) sídla právnické osoby. Nedošlo však zcela k upuštění od koncepce skutečného sídla, pozůstatky tohoto institutu šlo i nadále spatřovat v možnosti třetích osob dovolat se skutečného sídla právnické osoby. Právnická osoba nemohla namítat vůči osobě dovolávající se sídla zapsaného v obchodním rejstříku, že sídlí fakticky jinde. Zároveň byla právnické osobě uložena povinnost dokládat právní důvod užívání prostor, ve kterých má mít sídlo.⁴ Platná a účinná právní úprava v § 136 občanského zákoníku, vychází z dosavadního pojetí preference formálního sídla s tím, že je nadále zachována možnost dovolat se skutečného sídla a ochrana osob dovolávajících se sídla zapsaného v obchodním rejstříku (§ 137). I podle stávající úpravy je tedy možné, aby zapsané sídlo a sídlo skutečné bylo rozdílné.

Pro účely správy daní obsahuje definici sídla daňový řád v ustanovení § 13. U osob zapisovaných do veřejného rejstříku přejímá soukromoprávní koncepci zapsaného sídla, u osob, které se do veřejných seznamů nezapisují, se sídlem rozumí adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně. Pojetí sídla je tedy totožné jako v občanském zákoníku. Jiné daňové zákony však mohou mít vlastní definici sídla (například ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty obsahuje materiální pojetí sídla, kterým se rozumí adresa místa vedení osoby nebo místa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby, nebo kde se schází její vedení).

Základní výhodou koncepce formálního sídla je skutečnost, že místní příslušnost je určována na základě fikce. To znamená, že bez ohledu na skutečný stav, je vždy možné sídlo přesně a správně určit. Tato skutečnost je stěžejní pro určování místní příslušnosti (vždy je možné určit místní příslušnost) a pro doručování (doručuje se na adresu sídla, bez ohledu na to, zda se tam právnická osoba skutečně zdržuje, apod.). Určovat místní příslušnost nebo doručovat podle skutečného sídla by vyvolalo značnou nejistotu o tom, zda právnická osoba v daném místě skutečně sídlí nebo sídlí jinde. Ze strany daňových subjektů by koncepce skutečného sídla byla pravděpodobně zneužívána ještě více, než koncepce sídla skutečného. Daňové subjekty by byly oprávněny v mezích práva tvrdit, že skutečné sídlo mají jinde a v souladu se zákonem by tak znemožnily určení místně příslušného správce daně nebo se vyhnuly doručování. Mimo to stávající koncepce pojetí sídla v daňovém řádu navazuje na soukromoprávní pojetí, což zaručuje jednotu právního řádu.

Nevýhodou stávající koncepce je skutečnost, že sídlo zapsané ve veřejném rejstříku nemusí vždy odpovídat sídlu skutečnému. Za účelem vyhnutí se daňovým povinnostem (např. povinnosti podrobit se daňové kontrole) si daňové subjekty mohou vytvářet fiktivní zapsaná sídla a ve skutečnosti sídlit jinde (např. zapsané sídlo v územní působnosti

³ Sídlo musí být určeno adresou, kde právnická osoba sídlí skutečně, tedy místem, kde je umístěna její správa a kde se veřejnost může s právnickou osobou stýkat.

⁴ § 19c odst. 3 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Finančního úřadu pro hlavní město Prahu nebo Finančního úřadu pro Středočeský kraj výrazně zvyšuje možnost vyhnout se daňové kontrole). Nevýhoda se tedy projeví v situaci, kdy skutečné sídlo neodpovídá sídlu zapsanému, a to v kombinaci s nerovnoměrnou územní vytižeností jednotlivých správců daně.

Delegace

Institut delegace představuje možnost přenesení místní příslušnosti ke správě daní na jiného věcně příslušného správce daně. Institut delegace má komplexnější a dlouhodobější charakter než například institut dožádání. Delegaci lze „uplatňovat“, dokud nedojde ke změně okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti, resp. dokud nedojde k odpadnutí důvodů, pro které bylo rozhodnutí o delegaci vydáno.

Právní úprava delegace je zakotvena v ustanovení § 18 daňového řádu. Pro delegaci příslušnosti Specializovaného finančního úřadu se použije přiměřeně úprava tohoto institutu v daňovém řádu (§ 11 odst. 4 zákona o Finanční správě ČR). Srovnatelný institut lze nalézt v ustanovení § 131 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Tato úprava se částečně odlišuje od úpravy v daňovém řádu, a to především v otázce toho, kdo může podat podnět pro delegaci místní příslušnosti.

K využití delegace může dojít na žádost daňového subjektu nebo z podnětu příslušného správce daně. Nejblíže společně nadřizený správce daně je oprávněn delegovat místní příslušnost na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže to shledá *účelným* nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné *mimořádné odborné znalosti*. Formulace zákona tímto poskytuje pouze obecný, a tedy i poměrně flexibilní rámec pro určení situací, pro které je možno využít delegace. Důvody delegace se liší od úpravy tohoto institutu v rámci správního řízení (srov. § 131 odst. 2 správního řádu).

Účelnost lze spatřovat především tam, kde by jinak správa daní daňových subjektů byla neefektivní a nehospodárná, mimo jiné tedy právě v případech, kdy se skutečné sídlo právnické osoby liší od sídla zapsaného do veřejného rejstříku, nebo obdobně u fyzické osoby, pokud má místo trvalého pobytu jinde než provozovnu. Pojem účelnost však nelze vykládat pouze ve vztahu k daňovému subjektu, ale je možno jej vztáhnout i na účelnost na straně správce daně. Z tohoto pohledu je pak možno účelnost delegace vnímat ve vztahu ke kapacitním možnostem správce daně, v dopadu na řízení s jinými subjekty nebo i v jiných dalších skutečnostech týkajících se správce daně, aniž by tyto vždy přímo úzce souvisely s konkrétním daňovým subjektem. Kritérium účelnosti tak bude kupříkladu naplněno, pokud místně příslušný správce daně zjistí, že právnická osoba má skutečné sídlo nebo hlavní provozovnu v obvodu územní působnosti jiného správce daně a současně správci daně kapacitní možnosti nedovolují účelně a hospodárně provádět správu daní. V případě, kdy bude určitá osoba shledána podjatou pro dané daňové řízení, tak je nutno za ni zajistit adekvátní náhradu, a to buď určením jiné úřední osoby, nebo delegací na jiného věcně příslušného správce daně. Pokud by byly vyloučeny všechny úřední osoby místně příslušného správce daně, je nutno přistoupit k delegaci vždy.

Kritérium *mimořádných odborných znalostí* bude naplněno například tehdy, bude-li se subjekt zabývat specifickým druhem činnosti, se kterým nejsou zaměstnanci místně příslušného správce daně podrobněji odborně seznámeni. V takovém případě pak dikce zákona umožňuje delegovat místní příslušnost ke správě daně na jiného věcně příslušného správce daně, jehož zaměstnanci těmito znalostmi disponují, protože se kupříkladu s obdobným subjektem již v minulosti setkali nebo mají ve svém obvodu působnosti více subjektů s daným předmětem činnosti. Smyslem delegace na základě tohoto kritéria by měla být vyšší specializace pracovišť, a s tím spojená vyšší efektivita a hospodárnost správy daní. V této souvislosti je třeba zmínit i Specializovaný finanční úřad, který je příslušným pro určitý okruh vybraných subjektů (§ 11 zákona o Finanční správě ČR).

Daňový subjekt nemá možnost podat proti rozhodnutí o delegaci odvolání ani jiné opravné prostředky (možnost podat odvolání byla vypuštěna novelou daňového řádu s účinností

od 1. ledna 2015), a to bez ohledu na to, z jakého ze zákonem předvídaných důvodu bylo rozhodnutí o delegaci vydáno. Rozhodnutí o delegaci je vykonatelné jeho účinností (oznámením jeho příjemcům), resp. tímto okamžikem je místní příslušnost přenesena na jiného správce daně. Eliminace možnosti uplatnit proti rozhodnutí o delegaci opravné prostředky souvisí se zneužíváním odvolání ze strany daňových subjektů s cílem oddálit faktický dopad delegace a její účinky. Absence možnosti uplatnit opravné prostředky umožňuje správci daně přenášet místní příslušnost v relativně krátkém čase a reagovat tak na úkony daňového subjektu zejména v souvislosti s hrozícími daňovými úniky. Možnost daňového subjektu domáhat se soudní ochrany tím není dotčena. Na straně druhé i tak představuje delegace do značné míry formalizovaný a administrativně náročný akt, který ne vždy zajistí dostatečnou flexibilitu reakce správce daně v případě hrozby daňových úniků.

Atrakce

Institut atrakce je zakotven v ustanovení § 19 daňového řádu. Odlišnou úpravu atrakce nalezneme v ustanovení § 131 odst. 1 správního řádu.

Atrakce představuje přisvojení si pravomoci k projednání určité věci. Orgán veřejné moci, který si pravomoc k projednání atrahuje, bude stále jednat v obvodu své územní působnosti, čímž se atrakce zásadně liší od delegace.

Rozhodnutí o atrakci může být vydáno nejenom z podnětu nadřízeného správce daně, ale i z podnětu správce daně, kterému bude předmětná věc odebrána, nebo z podnětu daňového subjektu. Lze zde spatřovat určitou analogii s delegací, a to jak v obecné rovině principů, na základě kterých tento institut funguje, tak v jednom z konkrétních důvodů pro rozhodnutí o atrakci. Stejně jako k delegaci, i k atrakci může dojít, jsou-li vyžadovány na straně správce daně *mimořádné odborné znalosti* (blíže viz výše část o delegaci). Dále může k atrakci dojít, jedná-li se o rozhodnutí ve věci, které bude mít *zásadní dopad i do řízení s jinými daňovými subjekty*, což lze u delegace subsumovat pod kritérium účelnosti (zejména u Specializovaného finančního úřadu). Specifickým důvodem pro rozhodnutí o atrakci je ochrana před *nečinností* podřízeného správce daně (§ 38 daňového řádu).

Daňový subjekt nemá možnost podat proti rozhodnutí o atrakci odvolání ani jiné opravné prostředky (možnost podat odvolání byla vypuštěna novelou daňového řádu s účinností od 1. ledna 2015), a to bez ohledu na to, z jakého ze zákonem předvídaných důvodu bylo rozhodnutí o atrakci vydáno. Rozhodnutí o atrakci je vykonatelné jeho účinností (oznámením jeho příjemcům), resp. tímto okamžikem je místní příslušnost přenesena na nadřízeného správce daně. Důvody eliminace možnosti uplatnit proti rozhodnutí o atrakci opravné prostředky byly obdobné jako v případě delegace. Současně platí, že praktické využití atrakce není – na rozdíl od delegace – příliš časté a využití tohoto institutu v boji s daňovými úniky je tak spíše okrajové.

Dožádání

Zákonná úprava dožádání je zakotvena v ustanovení § 17 daňového řádu. Pro porovnání lze uvést i odlišnou úpravu dožádání v ustanovení § 13 správního řádu.

Smyslem institutu dožádání je umožnit místně příslušnému správci daně požádat o provedení úkonů, dílčího řízení nebo postupu jiného správce daně téhož nebo nižšího stupně. Jde o nástroj umožňující dosažení větší flexibility, hospodárnosti a procesní ekonomie. Dožádání může být pojato úzce (jednotlivý úkon), ale i komplexnějším způsobem (dožádáním celého postupu – např. daňové kontroly, nebo dílčího řízení – např. doměřovacího řízení či exekučního řízení).

Tohoto institutu lze využít výlučně z moci úřední. Podmínkou pro umožnění dožádání je skutečnost, že místně příslušný správce daně nemůže předmětný úkon provést vůbec nebo jej provést může, ale jeho provedení je spojeno s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů. Dožádání má vést především k efektivitě a hospodárnosti při správě

daní, resp. k rychlosti daňového řízení. V porovnání s delegací se jedná o institut krátkodobého charakteru, kdy nedochází ke změně místní příslušnosti. K dožádání by mělo být přistoupeno pouze, pokud i nadále převažují důvody pro zachování místní příslušnosti (jinak je nutné přistoupit k delegaci).

Formálně vzato dožaduje správce daně, který je k provedení daného úkonu, řízení nebo jiného postupu místně příslušný. To ovšem neznamená, že impuls vedoucí k tomuto dožádání nemůže vzejít od jiného orgánu (ať už je to dožádaný správce daně, nebo nadřízený správce daně plnící koordinační úlohu). Využití institutu dožádání je tak v praxi možné i na základě iniciativy jiného správce daně, neboť často může k identifikaci důvodů pro dožádání dojít dříve z jeho strany (jakkoliv se tyto důvody nacházejí na straně dožadujícího správce daně).

Oproti institutu atrakce či delegace je dožádání daleko méně formalizovaným úkonem, o kterém není nutné daňový subjekt samostatně informovat. O tom, že došlo k dožádání, postačí provést úřední záznam, se kterým se daňový subjekt může seznámit ve spise. Jde tedy o vysoce operativní a pružný nástroj umožňující pohotově reagovat na vzniklou situaci.

Díky tomu, že je možné dožadovat celé postupy, lze tento nástroj účinně využít v rámci boje s daňovými úniky, a to i s ohledem na to, že podmínky, za kterých může správce daně dožádat jiného správce daně, jsou daňovým řádem upraveny poměrně široce. Na straně druhé tyto podmínky nepokrývají všechny situace, za nichž by bylo žádoucí v rámci boje s daňovými úniky odstranit limit místní příslušnosti správce daně. Současně je třeba zohlednit též specifický charakter dožádání jako institutu, který má představovat *ad hoc* odchylku od obecných pravidel místní příslušnosti, avšak nikoliv systematicky využívaný nástroj.

Provádění vyhledávací činnosti bez dožádání („spontánní provádění vyhledávací činnosti“)

Obecná pravidla místní příslušnosti se uplatní i v souvislosti s vyhledávací činností správce daně. Tímto však není vyloučeno, aby jinak místně nepřislušný správce daně prováděl vyhledávací činnosti v obvodu své územní působnosti (§ 78 odst. 4 daňového řádu). Využitelnost tohoto nástroje by neměla směřovat k nahrazení činnosti místně příslušného správce daně. Smyslem této úpravy je odstranění formalistických bariér, které by mohly správce daně prověřující určitý daňový subjekt omezovat ohledně zjištění, která se týkají jiných daňových subjektů (u nichž není místně příslušný) na něj napojených. Správce daně díky tomu může rovnou opatřit indicie nebo důkazní prostředky využitelné pro další činnost místně příslušného správce daně.

Využití tohoto nástroje je možné při *vyhledávací činnosti*, resp. *místním šetření*. Zde není nutná součinnost s daňovým subjektem (srov. § 78 odst. 2 daňového řádu). Počátek provádění této činnosti navíc nevyžaduje formální zahájení. Tím se vyhledávací činnost odlišuje od daňové kontroly, pro kterou nelze dané ustanovení použít. I kdyby správce daně při prověřování daňového subjektu zjistil přesah směrem k jinému daňovému subjektu, který odůvodňuje zahájení daňové kontroly, musel by vůči tomuto daňovému subjektu daňovou kontrolu zahájit standardním způsobem. Pokud by bylo důvodné, aby tuto kontrolu zahájil správce daně, který není místně příslušný, lze toho do jisté míry dosáhnout prostřednictvím *dožádání*.

Díky tomu, že správce daně je oprávněn v rámci své územní působnosti provádět vyhledávací činnost i vůči jiným daňovým subjektům, než mu místně přísluší, může operativně reagovat na jednání daňových subjektů a informovat o něm místně příslušného správce daně. Využitelnost tohoto nástroje je vhodná zejména u karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty, v nichž mohou často figurovat subjekty s rozdílnou místní příslušností.

1.3.2 Kompetenční nástroje

Orgány finanční správy

Orgány finanční správy představují třístupňovou soustavu správních orgánů tvořenou Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím a 15 finančními úřady. V případě finančních úřadů se jedná o prvostupňové orgány, jejichž územní působnost je vymezena územím vyššího územního samosprávného celku (kraje), jehož název je součástí názvu daného finančního úřadu. Výjimku představuje Specializovaný finanční úřad, který má celostátní územní působnost, přičemž je finančním úřadem příslušným pro tzv. vybrané subjekty. Finanční úřady především vykonávají správu daní v prvním stupni, avšak současně je jim dána působnost v řadě dalších oblastí (finanční kontrola, správa odvodů za porušení rozpočtové kázně, výkon dozoru nad loteriemi a jinými podobnými hrami, kontrola dodržování povinností stanovených účetními předpisy atd.). Pokud jde o Specializovaný finanční úřad, jako jeden z finančních úřadů disponuje až na výjimky stejnou věcnou působností jako ostatní finanční úřady; současně jako jediný z finančních úřadů vykonává cenovou kontrolu.

Odvolací finanční ředitelství je orgánem druhé instance v rámci soustavy orgánů finanční správy, tj. především vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřazeného finančním úřadům. Přitom disponuje celostátní územní působností. Obdobně Generální finanční ředitelství vykonává působnost na území celé České republiky, a to zejména působnost správního orgánu nejbližší nadřazeného Odvolacímu finančnímu ředitelství, tedy orgánu třetí instance v rámci soustavy. Současně je Generální finanční ředitelství vrcholným řídicím orgánem finanční správy, který je podřízen Ministerstvu financí a nadřazen Odvolacímu finančnímu ředitelství, resp. finančním úřadům (srov. § 1 odst. 3 zákona o Finanční správě ČR).

Územní pracoviště finančních úřadů

Ačkoli finanční úřady tvoří nejnižší stupeň soustavy orgánů finanční správy, přičemž jsou organizovány na krajské úrovni, disponují současně sítí územních pracovišť, která fakticky zajišťují výkon působnosti finančních úřadů v daném území. Územní pracoviště mají postavení vnitřních organizačních jednotek finančních úřadů, tj. jedná se o nesamostatné organizační entity v postavení interního útvaru daného úřadu. Postavení správce daně tak má finanční úřad jako celek, přičemž výkon činnosti na úrovni územního pracoviště je výkonem působnosti finančního úřadu (územní pracoviště navenek vystupují „pod hlavičkou“ finančního úřadu).

Územní pracoviště finančních úřadů jsou vytvářena dvěma způsoby. Předně se jedná o pracoviště, která se nenacházejí v sídle finančního úřadu. Ta jsou stanovena vyhláškou č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Pracoviště finančních úřadů, která se nacházejí v jejich sídlech (např. územní pracoviště Finančního úřadu pro hlavní město Prahu) jsou stanovena příslušným interním předpisem, konkrétně organizačním řádem Finanční správy ČR, který schvaluje generální ředitel Generálního finančního ředitelství.

Zvláštní úprava umístění spisu a nahlížení do něj při správě daní ve vztahu k územním pracovištím finančních úřadů

V souvislosti s vytvořením sítě územních pracovišť finančních úřadů stanovil zákon o Finanční správě ČR v § 13 zvláštní úpravu problematiky umístění spisu a nahlížení do něj při správě daní. Oprávnění daňového subjektu nahlížet do spisu tak lze vykonávat buď v sídle příslušného orgánu finanční správy, anebo na jeho územním pracovišti, a to podle toho, kde je spis nebo jeho příslušná část umístěna. Při tomto umístění spisu nebo jeho příslušné části je příslušný orgán povinen přihlédne zejména k dostupnosti spisu pro daňový subjekt a k hospodárnosti výkonu správy daní. Kromě toho musí být rovněž vzaty v úvahu základní zásady správy daní. V zájmu zajištění dostupnosti spisu pro potřeby

výkonu oprávnění nahlížet do spisu je příslušný orgán povinen na požádání bezodkladně informovat daňový subjekt o tom, na jakém místě je umístěn jeho spis nebo jeho příslušná část.

Koordinační úloha Generálního finančního ředitelství

Generální finanční ředitelství je jako orgán nadřízený Odvolacímu finančnímu ředitelství a finančním úřadům oprávněno k řízení těchto orgánů. Pojem „řízení“ po stránce legislativní zahrnuje nejrůznější formy řídicí činnosti včetně souvisejících aspektů, tj. zejména metodické řízení v oblasti správy daní a koordinační roli, stejně jako roli kontrolní a dohledovou (podobný řídicí vztah ostatně funguje mezi jednotlivými orgány v rámci celé hierarchie Ministerstva financí a orgánů finanční správy). Výkon řídicí působnosti Generálního finančního ředitelství úzce souvisí též se zajištěním informační propustnosti soustavy Finanční správy ČR a Ministerstva financí, a to na bázi ustanovení § 18 odst. 6 zákona o Finanční správě ČR, podle něhož *„Ministerstvo financí a orgány Finanční správy České republiky zpracovávají a vzájemně si poskytují údaje získané pro účel výkonu působnosti orgánů Finanční správy České republiky a výkonu působnosti ministerstva podle zákona o Finanční správě České republiky“*.

Při výkonu koordinační role Generálního finančního ředitelství je třeba respektovat pravidla správy daní ohledně principu instančnosti a zachování nepodjatosti úředních osob nadřízeného správce daně. V praxi však dodržování těchto pravidel nepředstavuje zásadní limit výkonu koordinační role Generálního finančního ředitelství. Úředním osobám plnícím koordinační úlohu (zpravidla úřední osoby Generálního finančního ředitelství či Ministerstva financí) nic nebrání v tom, aby v praxi působily přímo při konkrétních akcích probíhajících v rámci správy daní a v rámci boje s daňovými úniky. Lze tak zvýšit efektivitu poskytování podpory místně příslušnému správci daně (konkrétní úkony při správě daní nicméně činí pouze úřední osoby místně příslušného správce daně). Určitým limitem je výše zmíněná *podjatost* (daná úřední osoba by pak neměla vystupovat v roli odvolacího či přezkumného orgánu).

Prostřednictvím výkonu řídicí působnosti Generálního finančního ředitelství lze koordinovat boj s daňovými úniky v rámci celé České republiky, sjednocovat postup jednotlivých správců daně, zajistit vyšší úroveň spolupráce s jinými orgány (Celní správa ČR, Policie České republiky atd.) a poskytovat jednotlivým správcům daně metodickou, informační a jinou podporu.

Přesouvání personálního substrátu v rámci orgánů Finanční správy České republiky

Zákon o Finanční správě České republiky stanoví, že Generální finanční ředitelství je správním úřadem, organizační složkou státu a účetní jednotkou (viz § 1). Ve služebních vztazích státních zaměstnanců v orgánech finanční správy a v pracovněprávních vztazích ostatních zaměstnanců v orgánech finanční správy právně jedná příslušný služební orgán. Podle zákona o státní službě je služebním orgánem, který jedná a rozhoduje ve věcech služebního poměru vedoucí služebního úřadu, což je podle zákona o Finanční správě ČR generální ředitel Generálního finančního ředitelství, ředitel Odvolacího finančního ředitelství a ředitelé finančních úřadů. Pro účely hospodaření s majetkem státu, účetnictví a pracovněprávních vztahů pak mají Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství. Takto nastavený systém příliš neumožňuje pružné reagování na potřeby správy daní a optimalizaci rozvržení personální kapacity a organizační struktury uvnitř soustavy Finanční správy ČR; v praxi je tedy limitem úprava zákona o státní službě, popř. zákoníku práce.

Zákon o státní službě při vymezení činností zahrnutých pod pojem státní služby, uvádí v § 5 odst. 1 písm. n) přípravu a provádění správních úkonů včetně kontroly. Kontrolní postupy v rámci správy daní jsou tedy nepochybně vykonávány státními zaměstnanci ve služebním poměru zařazenými na služební místo nebo jmenovanými na služební místo představeného.

Státní zaměstnanci vykonávají službu ve služebních úřadech. Podle zákona o státní službě je pro každý služební úřad stanovena systemizace, která vymezí počet služebních míst státních zaměstnanců, kteří nejsou představenými, klasifikovaných platovými třídami, počet služebních míst představených klasifikovaných platovými třídami a objem prostředků na platy státních zaměstnanců. Na základě systemizace je zpracována organizační struktura služebního úřadu. Systemizaci schvaluje vláda na následující kalendářní rok a změna systemizace poté, co nabyla účinnosti, je-li jejím důsledkem změna počtu služebních míst, objemu prostředků na platy státních zaměstnanců nebo změna platové třídy státního zaměstnance o více než jednu třídu dolů nebo o dvě třídy nahoru, je přípustná, jen dojde-li ke změně působnosti správního úřadu nebo k podstatné změně podmínek, za kterých byla systemizace schválena.

Zákon o státní službě tak předpokládá jediný zákonný postup, jak flexibilně využít personální kapacity správce daně podle skutečného nápadu práce, a to přeložení, které je upraveno v § 47. Státní zaměstnanec může být na dobu nezbytně nutnou, která musí být předem určena, nejdéle však na dobu 60 dnů v kalendářním roce, přeložen k výkonu služby v oboru služby, který vykonává, do jiného služebního úřadu nebo do jiného organizačního útvaru služebního úřadu, a to i bez svého souhlasu. Se souhlasem státního zaměstnance lze dobu jeho přeložení prodloužit, nejdéle však o dobu 60 dnů. Pro přeložení musí trvat potřeba zajištění výkonu služby v jiném služebním úřadu nebo v jiném organizačním útvaru služebního úřadu, a to po celou dobu přeložení. Přeložení nelze použít k jinému účelu než k zajištění výkonu služby. Při přeložení státního zaměstnance musí být přihlédnuto k jeho osobním, zdravotním a rodinným poměrům.

Přeložení státního zaměstnance tak v souhrnu může trvat nejdéle 120 dnů. Jde o zákonnou možnost, kterou lze řešit problematiku, která je nahodilá, přičemž toto řešení je možné pouze na přechodnou dobu. Možnost dočasného či trvalého převodu personálních kapacit tak je možné využít v případě specializovaných akcí vyhledávacího či kontrolního charakteru. Naproti tomu nelze na této úpravě založit systémové řešení, a tím pružně reagovat na zvýšení nápadu práce v určitých oblastech České republiky a flexibilně využívat veškeré kapacity, kterými orgány finanční správy disponují.

Postavení Specializovaného finančního úřadu

Podle stávajícího znění zákona o Finanční správě ČR vykonává Specializovaný finanční úřad správu daní u tzv. vybraných daňových subjektů. Jedná se o uzavřenou množinu subjektů, která je stanovena zákonem (jde především o právnické osoby založené za účelem podnikání, které dosáhly obrátu více než 2 mld. Kč, banky, pojišťovny, investiční fondy atd.; současně jsou vybranými subjekty i členové skupiny podle zákona o dani z přidané hodnoty, pokud jeden z nich je vybraným subjektem sám o sobě). Specializovaný finanční úřad disponuje (až na několik explicitních výjimek) stejnou věcnou působností, jako ostatní finanční úřady. Vůči nim je tedy v postavení jiného věcně příslušného finančního úřadu. Pro změnu, přechod a delegaci příslušnosti Specializovaného finančního úřadu se obdobně použijí ustanovení daňového řádu o změně, přechodu a delegaci místní příslušnosti (§ 11 odst. 4 zákona o Finanční správě ČR). Obecně platí, že prostor pro zlepšení lze spatřovat v efektivnějším využívání institutu delegace, popř. dožádání ve vztahu ke Specializovanému finančnímu úřadu, který vzhledem k okruhu daňových subjektů, pro které je příslušný, disponuje unikátními odbornými znalostmi. Za tím účelem lze zajistit metodickou podporu nadřízených orgánů finanční správy.

Možnost (znovu)zavedení změny místní příslušnosti správce daně pomocí institutu pověření

V souvislosti s možností převzít správu u konkrétního daňového subjektu je třeba zmínit i myšlenku (znovu)zavedení institutu *pověření* ze strany nadřízeného orgánu (např. Generálního finančního ředitelství). Tento institut existoval do 31. prosince 2012 v rámci předchozí právní úpravy zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, kdy kompetencí k pověření jiného než místně příslušného

orgánu výkonem určité působnosti disponovalo vůči podřízeným orgánům soustavy územních finančních orgánů jak Ministerstvo financí (pověření ve vztahu k okruhu věcí určených druhově), tak Generální finanční ředitelství a tehdejší finanční ředitelství (pověření ve vztahu ke konkrétní věci). Z materiálního hlediska se v případě pověření ve vztahu ke konkrétní věci jednalo a jedná o *delegaci* místní příslušnosti vykazující určité odchylky, které se vyznačují oslabením práv dotčených subjektů. V případě pověření ve vztahu k okruhu věcí určených druhově se vlastně ve větším či menším rozsahu jedná o modifikaci zákonné úpravy působnosti správního orgánu, která může být podle čl. 2 odst. 3 a čl. 79 odst. 1 Ústavy stanovena jen zákonem. Základním rizikem obou druhů pověření je otázka ústavnosti modifikace příslušnosti správního orgánu prostřednictvím interního aktu řízení. Zákonná úprava by neměla připouštět, aby správní orgány mohly prostřednictvím interních aktů řízení modifikovat svou příslušnost, a to jak ve věcech druhově určených, tak v konkrétních kauzách. Řešení v podobě (znovu)zavedení institutu *pověření* ze strany nadřízeného orgánu je proto třeba odmítnout.

Orgány celní správy

V případě orgánů celní správy, zřízených zákonem o Celní správě ČR, platí v řadě ohledů obdobně to, co bylo výše uvedeno o orgánech finanční správy. Soustava orgánů celní správy je nicméně pouze dvoustupňová a tvoří ji Generální ředitelství cel a 15 celních úřadů. Generální ředitelství cel tak vedle své řídicí role plní roli orgánu druhé instance v rámci soustavy. Orgánem třetí instance je pak Ministerstvo financí (které v případě orgánů finanční správy plní až roli instance čtvrté). Asymetrie obou soustav je vyvolána především kvantitativními rozdíly v rozsahu vykonávané agendy, kdy kapacita orgánů vyšších instancí je v případě orgánů celní správy dostačující v menším rozsahu.

Mezi celními úřady se nicméně nenachází obdoba Specializovaného finančního úřadu – patnáctým celním úřadem je Celní úřad Praha Ruzyně, který jako jediný vykonává působnost celního úřadu na mezinárodních letištích v České republice, tj. na jediné vnější hranici Evropské unie, která se nachází v působnosti orgánů České republiky.

Specifikem Celní správy ČR je skutečnost, že vedle postavení soustavy správních orgánů má rovněž postavení ozbrojeného bezpečnostního sboru, jehož personální substrát je tvořen jak celníky (příslušníky bezpečnostního sboru v režimu zákona o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů), tak civilními zaměstnanci v režimu zákoníku práce (aplikace zákona o státní službě je zde vyloučena). Podle zákona o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů je pro bezpečnostní sbor stanovena systemizace, jejíž návrh připravuje ředitel bezpečnostního sboru v součinnosti se svým nadřízeným. Návrh systemizace je zpracováván v souladu s úkoly, které bezpečnostní sbor plní. Systemizaci schvaluje vláda na následující kalendářní rok. Příslušník vykonává službu podle potřeb bezpečnostního sboru na území České republiky nebo v zahraničí. Místo služebního působiště na území České republiky je určeno územím obce, v níž příslušník vykonává službu. Místo služebního působiště je uvedeno v rozhodnutí o přijetí do služebního poměru. Příslušník může být převelen i na jiné místo, než je jeho místo služebního působiště z důvodu důležitého zájmu služby k plnění úkolů vyplývajících ze služebního místa, na které je ustanoven, do dočasně zřízené služební skupiny příslušníků určené k plnění mimořádného úkolu (zde zákon neobsahuje výslovné časové omezení), nebo jiných úkolů bezpečnostního sboru, jež nevyplývají ze služebního místa, na které je ustanoven, nejdéle však na dobu 60 dnů, které jsou jeho obvyklými dny služby v průběhu kalendářního roku, popřípadě na dobu delší, jde-li o úkoly vyplývající z krizové situace. I zde je tedy možná nalézt podobné limity využití personálních kapacit jako v případě státních zaměstnanců v orgánech finanční správy.

Podobně jako v případě finančních úřadů, také celní úřady disponují sítí územních pracovišť (v tomto případě stanovených vyhláškou č. 285/2012 Sb., o územních pracovištích celních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, resp. organizačním řádem Celní správy ČR). Obdobná je i zvláštní úprava umístění spisu a nahlížení do něj při správě daní.

1.4 Identifikace dotčených subjektů

Orgány finanční správy

Problematiku limitu místní příslušnosti správce daně je třeba vyřešit zejména v souvislosti se správou daně z přidané hodnoty, a to zejména s potřebou zamezení karuselovým podvodům a v návaznosti na zavedení nového instrumentu kontrolních hlášení u daně z přidané hodnoty, popřípadě zavedení elektronické evidence tržeb. Správcem daně z přidané hodnoty jsou především orgány finanční správy. Zároveň má navržená regulace za cíl řešit problematiku posílení územní rovnoměrnosti provádění kontrolních postupů při správě daní a umožnit flexibilní využití personálních kapacit v rámci Finanční správy ČR. Dotčenými subjekty jsou tedy primárně orgány finanční správy.

Orgány celní správy

Orgány celní správy jsou správci spotřebních daní (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o spotřebních daních“), správci daně z přidané hodnoty ve věci povolení k prodeji za ceny bez daně a při dovozu zboží (viz § 4 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty) a správci tzv. energetických daní (viz čl. LXXII, § 1 odst. 2, čl. LXXIII, § 1 odst. 2 a čl. LXXIV, § 1 odst. 2 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“). Současně vykonávají působnost podle zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje značení pro účely správy spotřební daně z lihu. Vzhledem k těmto skutečnostem, jakož i v zájmu dosažení souměrnosti v obdobných případech výkonu působnosti klíčových správců daně v rámci resortu Ministerstva financí, jsou dotčenými subjekty rovněž orgány celní správy.

Daňové subjekty a jiné osoby zúčastněné na správě daní

Navrhovaná regulace se dotkne právního postavení daňových subjektů. Daňovými subjekty jsou fyzické nebo právnické osoby či jednotky bez právní osobnosti, o kterých to stanoví zákon. Do jisté míry se fakticky dotkne též právního postavení jiných osob zúčastněných na správě daní, tj. třetích osob (zástupců daňových subjektů, svědků, znalců atd.).

Daňové subjekty – podnikající fyzické a právnické osoby

Jelikož cílem regulace je zefektivnění kontrolní činnosti správce daně, je pravděpodobné, že daňové subjekty budou kontrolním mechanismům správce daně podrobeny častěji, než je tomu dosud. To platí pro daňové subjekty obecně, ať už jsou podnikateli nebo ne. Navržená regulace tak bude dopadat na podnikatelské subjekty, nicméně nebude se tak dívat z titulu jejich role podnikatele, ale z důvodu, že jsou daňovými subjekty. Jedním z cílů a efektů navržené regulace je narovnání podnikatelského prostředí, jelikož dojde k rovnoměrnějšímu zacílení a rozložení kontrolních mechanismů správce daně.

1.5 Popis cílového stavu

Stanoveným cílem je vyřešení problémů popsanych výše v kapitole 1.2.

Předně jde o posílení procesních mechanismů správce daně k eliminaci tzv. karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty. Nově regulované nástroje by měly správcem daně umožnit efektivně kontrolovat plnění povinností daňových subjektů. Finanční správa ČR bude díky institutu kontrolních hlášení od 1. ledna 2016, popř. díky institutu elektronické evidence tržeb, disponovat významně vyšším množstvím informací o daňových subjektech než dnes. Cílem zaváděné regulace je umožnit orgánům finanční správy ověřit správnost poskytovaných informací, a tím včas detekovat daňové podvody a úniky. Cílem je efektivní kontrolní činností významným způsobem snížit množství podvodů a úniků na dani z přidané hodnoty.

Dalším stanoveným cílem je zmenšit počet daňových úniků a podvodů i na jiných daních než je daň z přidané hodnoty, k čemuž má přispět efektivnější využívání personálních

kapacit správce daně v rámci území České republiky. Cílem je, aby byly orgány finanční a celní správy schopné pružně reagovat na nárůst nápadu práce v určitých místech České republiky využitím kapacit z místa jiného, které jsou momentálně k dispozici. K naplnění tohoto cíle může přispět též rovnoměrné rozložení provádění kontrolních procesů napříč jednotlivými správci daně. Regulované nástroje by měly přispět k tomu, že frekvence provádění kontrolních postupů nebude u jednotlivých správců daně rozdílná v závislosti na množství daňových subjektů, které spadají do jejich územní působnosti, a tím i na kapacitních, organizačních či materiálních možnostech správce daně. Rovnoměrnost zajistí nejen rovný přístup ke všem subjektům, ale zamezí též účelovému přesouvání sídel.

Aby bylo skutečně dosaženo požadovaného cíle, nesmí nově zavedené mechanismy výrazným způsobem zasáhnout do právního postavení daňových subjektů. Záměrem je, aby cíle bylo dosaženo takovým způsobem, který daňový subjekt na svých právech nepocítí, resp. pocítí jej pouze v omezené míře odpovídající principu proporcionality. Na straně daňového subjektu by v souvislosti se zavedenou regulací nemělo dojít k podstatnému zvýšení nákladů, ať už finančních, administrativních či jiných, a současně by měl být respektován stávající rozsah jeho zákonem zaručených práv.

Současně je nutné změnu realizovat v takovém čase, aby bylo možné regulované nástroje využít co nejdříve po zavedení kontrolního hlášení na dani z přidané hodnoty a spuštění elektronické evidence tržeb. Vzhledem k tomu, že kontrolní hlášení bylo zavedeno od 1. ledna 2016, je k posílení nástrojů orgánů finanční a celní správy pro účinný boj s daňovými úniky a podvody nezbytné přistoupit co nejdříve. Totéž platí i ve vztahu k zavedení elektronické evidenci tržeb, které je předpokládáno v roce 2016.

Cílem hodnocení dopadů je identifikovat nejvhodnější nástroj pro vyřešení nastíněných problémů. Pro vyhodnocení nastíněných variant byla zvolena kritéria, jejichž optikou je každý navržený mechanismus hodnocen.

1.6 Zhodnocení rizika

Soulad s ústavním pořádkem

Ustanovení čl. 79 odst. 1 Ústavy obsahuje základní princip stanovení působnosti správních orgánů, podle něhož musí být jejich působnost vždy stanovena zákonem. To platí nejen pro působnost věcnou, ale i pro působnost územní. Zákon tak musí nejen vymezovat základní územní působnost správního orgánu, ale současně i normovat případné odchylky od této územní působnosti, ať se již jedná o speciální úpravu pro určitý okruh případů nebo o pravomoc správního orgánu odchytil se od obecných pravidel územní působnosti v konkrétním případě na základě *ad hoc* rozhodnutí či jiného správního aktu.

Právnímu řádu je tak vedle přímého vymezení územní působnosti jednotlivých orgánů známa i řada tradičních institutů, které umožňují obecnou územní působnost modifikovat, jako jsou výše popsané instituty delegace, dožádání apod. Tyto instituty nicméně spojuje skutečnost, že se nejedná o nástroje systémového řešení územní působnosti správních orgánů, ale naopak o nástroje, které mají být z principu aplikovány jako výjimka z pravidla, tj. v omezenějším okruhu případů, u nichž aplikace obecného (a ve většině případů plně vyhovujícího) vymezení územní působnosti správního orgánu vyvolává nehospodárnost, neefektivitu, tvrdost či jiné negativum výkonu veřejné moci.

Riziko souladu s ústavním pořádkem tak spočívá v nutnosti zajistit soulad navrženého řešení s ústavním principem zákonného vymezení územní působnosti správců daně tak, aby pro adresáty výkonu veřejné moci bylo ze zákona seznatelné, který správce daně (či který jasně definovaný okruh správců daně) je kompetentní v jejich případě vykonávat příslušnou věcnou působnost, resp. který správce daně může získat pravomoc tohoto výkonu na základě konkrétního správního aktu, který je vydán za specifických zákonných podmínek jako výjimka z obecného pravidla.

Zásah do právem chráněných zájmů osob zúčastněných na správě daní

Eliminace limitu místní příslušnosti při správě daní, resp. při provádění kontrolních postupů, z povahy věci povede ke stavu, kdy kontrolní postupy bude provádět správce daně, který není obecně místně příslušný ke správě daní podle obecných pravidel daňového řádu, popřípadě jiných daňových zákonů. To platí zvláště v případě zacílení na koncentraci prověřování všech daňových subjektů zapojených v řetězci daně z přidané hodnoty u jednoho správce daně. V praxi tak může z principu docházet k tomu, že správce daně provádějící kontrolní postup bude nejen odlišný od správce daně obecně místně příslušného, ale může být např. i výrazněji vzdálen v zeměpisném smyslu. Se vstupem jiného než obecně místně příslušného správce daně do konkrétní věci tak z povahy věci musí dojít k jistému zvýšení administrativní zátěže osob zúčastněných na správě daní, popřípadě k jejich jinému zatížení zejména v důsledku prostorové vzdálenosti nově zapojeného správce daně. V konkrétní rovině lze v tomto ohledu zmínit problematiku výkonu oprávnění daňového subjektu seznámit se s obsahem písemností zakládajících do spisu, popř. problematiku zachování účinnosti plných mocí.

Toto riziko na jedné straně musí být podrobeno testu proporcionality, kdy veřejný zájem na eliminaci či výrazném omezení výskytu daňových úniků může převažovat nad negativem dílčího zásahem do práv osob zúčastněných na správě daní. Na straně druhé je povinností zákonodárce hledat taková řešení, která při dosažení základního cíle regulace její adresáty co nejméně zatěžují, resp. je povine spolu s přijetím vlastní regulace zvážit též možnost přijetí paralelních nástrojů, které případně negativní dopady hlavní regulace zmírňují na přijatelnou (proporcionální) míru.

2 Návrh variant řešení

Varianta 0 – Současný stav

K dosažení stanoveného cíle lze využít stávající procesní nástroje daňového řádu, tj. zajištění částečné eliminace limitu místní příslušnosti standardními postupy správce daně jako je dožádání, popř. delegace či atrakce při zachování současné kvality činnosti ze strany správce daně, příp. jejího posílení zavedením koordinačních postupů metodického řízení.

Varianta 1 – Úprava institutu dožádání

Požadovaného cíle by mohlo být dosaženo prostřednictvím rozšíření, popř. zobecnění důvodů, při jejichž naplnění může správce daně dnes využít institutu dožádání. Možnost požádat jiného věcně příslušného správce daně o provedení úkonů nebo postupů by měla pokrývat, jak potřebu koncentrace výkonu kontrolních postupů vůči účastníkům řetězce obchodujících subjektů z pohledu daně z přidané hodnoty, tak potřebu rovnoměrného kapacitního zatížení jednotlivých správců daně. Došlo by k rozšíření zákonných kritérií, za kterých lze institut dožádání využít. K rozšíření by mohlo dojít úpravou nového důvodu pro dožádání (kritériem by mohla být například správa daní více daňových subjektů, které mají k sobě určitý vztah) či odstraněním zákonných limitů pro jeho využití (jinými slovy uvolnění podmínek, jejichž naplnění je nutné pro využití institutu dožádání).

Varianta 2 – Možnost provést kontrolní postup místně nepříslušným správcem daně

Správci daně by bylo zákonem umožněno, aby prováděl daňovou kontrolu či jiný kontrolní postup i u daňového subjektu, kterému není místně příslušný. Správce daně přistoupí ke kontrole plnění povinností daňových subjektů mimo svou územní působnost na základě správní úvahy.

Obecně místně příslušným správcem daně by zůstal tzv. obecně místně příslušný (domovský) správce daně určený na základě kritéria místa pobytu, sídla či jiného ukazatele podle daňového řádu. Obecně místně příslušný správce daně by mohl též provést kontrolní postup, pokud nebyl dříve proveden jiným správcem daně. Pokud by jiný správce daně využil

možnost kontrolní postup u místně nepřislušného daňového subjektu provést, příslušnost ke kontrole obecně místně příslušného správce daně by byla suplována příslušností tzv. aktivního správce daně. Jinými slovy to neznamená, že by místně příslušní k výkonu daňové kontroly byli všichni správci daně.

Územní působnost obecně místně příslušného správce daně (finančního nebo celního úřadu) by zůstala nezměněna a byla by nadále vykonávána na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu úřadu. Územní působnost aktivního správce daně by byla zahájením kontrolního postupu *de facto* rozšířena mimo jeho obvod působnosti stanovený zákonem. Varianta předpokládá vysokou míru koordinace orgánů finanční, resp. celní správy na daném úseku působnosti.

Obdobná právní úprava je obsažena v slovenském daňovém řádu (*predpis č. 563/2009 Z. z., zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov*).

Varianta 3 – Celostátní územní působnost správce daně k provádění kontrolních postupů

Limit místní příslušnosti by byl omezen stanovením celostátní územní působnosti jednotlivých finančních a celních úřadů pro vybranou věcnou působnost. Došlo by k rozšíření územní působnosti úřadů z dnešního rozsahu (území kraje) na celé území České republiky (s výjimkou Specializovaného finančního úřadu, který již dnes vykonává působnost na celém území) pro vybraný okruh činností. Pro vybraný okruh činností by byly místně příslušné všechny finanční a celní úřady.

Do okruhu vybrané věcné působnosti by spadal primárně provádění kontrolních postupů při správě daní (zejména daňová kontrola); zahrnuto by bylo ale i provádění vyhledávací činnosti. Obecně místně příslušným správcem daně pro ostatní okruh činností by zůstal tzv. obecně místně příslušný správce daně určený na základě kritéria místa pobytu, sídla či jiného ukazatele podle daňového řádu. Ve vztahu k ostatním činnostem by tak zůstal rozsah územní působnosti finančních a celních úřadů nezměněn.

Varianta předpokládá vysokou míru koordinace orgánů finanční a celní správy na daném úseku působnosti. Jelikož by v daných věcech bylo místně příslušných více správců daně, bylo by zapotřebí upravit pravidla pro řešení kolizí při výkonu pravomocí, které z povahy věci může vykonávat výlučně jeden správce daně v konkrétním případě (především provádění daňové kontroly). Obecné pravidlo by mělo vycházet ze stávající právní úpravy, kde platí princip priority (řízení či jiný postup provede ten orgán, který jej jako první zahájí), který současně ustupuje dohodě dotčených orgánů. Po ukončení příslušného postupu aktivní správce daně předá veškeré písemnosti či jiné podklady obecně místně příslušnému správcovi daně.

Zároveň bude nutné upravit pravidla pro komunikaci mezi daňovým subjektem a správcem daně (zejména možnost seznámit se s obsahem písemností zakládaných do spisu či uplatňování plných mocí).

Varianta 4 – Vytvoření speciálního úřadu pro výkon kontrolní činnosti

Po vzoru platné právní úpravy, kdy jeden z finančních úřadů (Specializovaný finanční úřad) vykonává správu daní u tzv. vybraných daňových subjektů, by došlo k vytvoření finančního, popř. celního úřadu pro provádění kontrolních postupů. Toto provádění by bylo koncentrováno u jednoho úřadu, jemuž by nebyly svěřeny jiné pravomoci při správě daní (věcná působnost by byla omezena toliko na provádění kontrolních postupů při správě daní). Působnost nového úřadu k provádění kontrolních postupů by byla výlučná nebo sdílená s ostatními finančními, resp. celními úřady. Územní působnost by zahrnovala celé území České republiky, působnost osobní by nebyla nijak omezena (na rozdíl od působnosti Specializovaného finančního úřadu). Pokud jde o osobní působnost, bylo by nutné důsledně dodržet princip, podle něhož je k novému úřadu koncentrován výkon kontrolních činností všech subjektů téměř bez výjimek.

Varianta 5 – Zrušení místní příslušnosti v případě finančních a celních úřadů

Limitující konstrukci místní příslušnosti lze eliminovat koncentrací územní působnosti finančních, resp. celních úřadů do jediného správního obvodu v rozsahu celého území České republiky. V praxi by takové řešení znamenalo vytvoření jediného finančního, resp. celního úřadu a transformaci stávajících na jeho územní pracoviště na stejném principu, jako dnes fungují územní pracoviště finančních a celních úřadů s krajskou územní působností. Tím by došlo k úplnému odstranění kritéria místní příslušnosti pro veškeré pravomoci správce daně.

Nezbytným předpokladem fungování této varianty by bylo sloučení stávajících databází orgánů finanční a celní správy (14+1) do jedné, což by umožnilo provázanější a koordinovanější přístup k výkonu správy daní. Rovněž v tomto případě by bylo nutné vhodně nastavit pravidla komunikace daňových subjektů se správcem daně (zejména možnost seznámit se s obsahem písemností zakládaných do spisu, uplatňování plných mocí, apod.).

2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Nulová varianta není z povahy věci schopna naplnit stanovený cíl, protože, jak je uvedeno v kapitole 1.3, není stávající systém dostatečně efektivní a zachování stávajícího stavu není vhodné. Ačkoli v platné právní úpravě existují některé nástroje, které by bylo možné využít k částečnému naplnění požadovaného cíle, neumožňují důsledně eliminovat negativa kritéria místní příslušnosti pro účely správy daní. Stanoveného cíle nemůže být plně dosaženo ani posílením koordinace postupů pomocí metodického řízení. Přestože varianta 0 neplní stanovený cíl, je vhodné ji, podle části B Obecných zásad pro hodnocení dopadů regulace (RIA), použít jako měřítko k ostatním variantám. Varianta 0 bude z tohoto důvodu zařazena do kapitoly 4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení.

Varianta 4 (*Vytvoření speciálního úřadu pro výkon kontrolní činnosti*) nespĺní požadovaný cíl a stanovená kritéria, jelikož není proveditelná v požadovaném čase a je příliš nákladná z hlediska materiálního zabezpečení či personálních kapacit. Ačkoli by opatření uvedené ve variantě 5 (*Zrušení místní příslušnosti v případě finančních a celních úřadů*) nepochybně zajistilo větší flexibilitu pro výkon všech činností finanční a celní správy (tj. v kompetenčním smyslu je způsobilé naplnit stanovený cíl), znamenalo by zásadní změnu v organizaci obou dotčených soustav orgánů, která by vyžadovala značné časové, kapacitní i finanční nároky. Samotné vytvoření jednotné databáze pro jediný finanční a celní úřad v rámci České republiky by bylo velmi finančně náročné a nelze předpokládat jeho realizovatelnost v požadovaném čase. K zásadní změně systému by navíc došlo v době, kdy ještě obě soustavy orgánů ještě nebyly plně stabilizovány po přechodu na systém 14+1 finančních a celních úřadů. Ani varianta 5 tak není schopna zcela naplnit stanovený cíl, a to především v jeho časovém aspektu.

S ohledem na to, že ke stanovenému cíli v základním rozsahu vede pouze varianta 1 (*Úprava institutu dožadání*), varianta 2 (*Možnost provést kontrolní postup místně nepříslušným správcem daně*) a varianta 3 (*Celostátní územní působnost správce daně k provádění kontrolních postupů*), budou dále posuzovány pouze tyto varianty.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- možnost dosažení cílového stavu,
- zachování procesního postavení daňového subjektu.
- kompatibilita s jinými instituty daňového práva,
- náklady na straně správce daně,
- náklady na straně daňového subjektu a jiných osob zúčastněných na správě daní,
- ústavní konformita a právní jistota,
- koncepčnost řešení.

3.2 Náklady a nevýhody

Kompatibilita s jinými instituty daňového práva

Kritérium zohledňuje, nakolik je regulované řešení v souladu se stávajícími instituty daňového práva, zda bude potřeba do stávajících institutů kvůli nově zaváděným nástrojům zasáhnout či je nově zaváděným nástrojům přizpůsobit. Instituty daňového práva, kterých se může regulace dotknout, mají převážně povahu procesně-právních a kompetenčních norem a jsou primárně obsaženy v daňovém řádu, v zákoně o Finanční správě ČR a zákoně o Celní správě ČR. V konkrétní rovině zejména půjde o vztah kontrolních postupů a nalézací roviny daňového řízení v okamžiku, kdy je působnost k jejich výkonu svěřena rozdílným správcům daně, o problematiku případné speciální úpravy kolize místní příslušnosti, seznamování se s obsahem písemností zakládaných do spisu či účinnosti plných mocí.

Náklady na straně správce daně

Náklady na straně správce daně zahrnují jednak (více méně jednorázové) náklady na implementaci regulovaných nástrojů, které lze spatřovat zejména v nákladech na výchozí materiální zabezpečení, nákladech na vývoj informačních technologií, přizpůsobení organizační struktury a personální zabezpečení, jednak dlouhodobé náklady na provádění dané regulace v praxi, které zahrnují zejména náklady vyplývající z administrativní náročnosti, nároků na koordinaci správců daně a časové náročnosti.

Náklady na straně daňového subjektu

Jedná se o náklady na straně daňového subjektu, popřípadě na straně jiných osob zúčastněných na správě daní, které mohou vzniknout v důsledku výkonu správy daní v konkrétní věci jiným než obecně místně příslušným správcem daně (dílčí zvýšení administrativního zatížení, popř. nákladů spojených s prostorovou vzdáleností nově příslušného správce daně.

Ústavní konformita a právní jistota

Kritérium směřuje k posouzení, do jaké míry je naplněn požadavek ústavní konformity daného řešení, zejména požadavek respektování ustanovení čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož může být působnost správního orgánu stanovena pouze zákonem. S tím souvisí i požadavek, aby tradiční právní instituty, které umožňují odchylky od obecného vymezení územní působnosti správního orgánu, nebyly pro dosažení požadovaného cíle zneužity a zachovaly si charakter výjimečného institutu, který má být použit *ad hoc* v případě nutnosti, nikoli jako systémové opatření. Současně je zde posuzováno, do jaké míry dané řešení zajišťuje jednoznačnost právní úpravy, srozumitelnost pro její adresáty a zda obecně posiluje důvěru v právo.

Koncepčnost řešení

Kritérium zohledňuje, nakolik regulace přináší koncepční řešení popsanych problémů, nebo zda řeší pouze jejich dílčí aspekty. Kritérium zároveň reflektuje, zda je regulovaný nástroj

způsobilý poskytnout trvalé řešení výše popsaných problémů, nebo jde o řešení dočasné, které bude následně vyžadovat revizi. Rovněž zohledňuje skutečnost, zda se dané řešení zaměřuje pouze na odstranění následků určitého negativního jevu, či naopak na odstranění jeho příčin.

3.3 Přínosy a výhody

Možnost dosažení cílového stavu

Kritérium zohledňuje, nakolik úspěšně a s vynaložením jakých nákladů je možné daným řešením dosáhnout požadovaného cílového stavu, který je blíže popsán v kapitole 1.5. Cílového stavu jsou způsobilé dosáhnout všechny posuzované varianty (jinak by byly z dalšího hodnocení vyloučeny), kritérium však zohlední míru dosažení požadovaného cíle ve vztahu k nezbytně vynaloženým nákladům na implementaci jednotlivých variant.

Zachování procesního postavení daňového subjektu

Toto kritérium zohledňuje, zda a nakolik dochází regulovaným mechanismem k zásahu do standardu zaručených práv daňového subjektu. Zároveň reflektuje, zda by nedošlo k nedůvodnému zvýhodnění postavení správce daně na úkor daňového subjektu.

Správa daní je postup, který z povahy věci zasahuje do práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Procesní práva daňovým subjektům vyplývají z ústavního pořádku a jsou zaručena zákonem (především daňovým řádem, ale i jinými daňovými zákony). Správce daně je povinen je při správě daní plně respektovat, jinak může subjekt uplatnit příslušné prostředky ochrany. Těžištěm procesních práv daňových subjektů jsou zásady daňového práva, resp. správy daní. Mezi základní zásady správy daní patří zásada legality, zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, zásada rovnosti, zásada hospodárnosti, zásada šetření práv osob zúčastněných na správě daní, zásada rychlosti, zásada vstřícnosti, povinnost mlčenlivosti, apod.

3.4 Vyhodnocení variant

Jednotlivé varianty byly vyhodnoceny společně optikou stanovených kritérií, která vyplývala ze stanovených cílů a identifikovaných výnosů, nákladů a rizik. Argumentace hodnocení je uvedena dále.

Z hlediska **možnosti dosažení cílového stavu** vychází nejlépe varianta 3. Varianta 1 je nevhodná, jelikož i při změně kritérií podmiňujících aplikaci institutu dožádání, není tento institut koncipován k využití v požadované kvantitě případů, neboť se jedná o institut, jehož aplikace by měla nastat spíše v menšině případů, a nelze na něm tedy postavit pravidelné a systémové provádění kontrolních postupů v určité významné množině případů. Zároveň je využití dožádání problematické u obchodních řetězců typických pro karuselové podvody, které čítají řadu daňových subjektů se sídly napříč celou republikou, neboť dožádání není pro takový způsob využití konstruováno. Rovněž je třeba vnímat jisté omezení jeho využití tam, kde je třeba koncentrovat provádění kontrolních postupů ve vztahu k řetězci daňových subjektů (zejména u daně z přidané hodnoty), aniž konkrétní správce daně vykazuje určitou formální či materiální vazbu k tomuto řetězci (a např. pouze disponuje volnou kontrolní kapacitou). Varianta 1 tak neřeší problém nerovnoměrného rozložení provádění kontrolních postupů v rámci České republiky a jeho negativní následek v podobě účelového přesouvání sídel do míst, kde je nižší pravděpodobnost podrobení kontrolnímu postupu ze strany správce daně. Pokud jde o variantu 2, lze spatřovat značně limitní prvek ve skutečnosti, že správce daně by měl provádět kontrolní postup mimo svoji územní působnost pouze fakultativně na principu diskrece. Nutnost takový postup vždy jednotlivě přezkoumatelným způsobem odůvodnit (neboť se fakticky jedná o další institut, který v individuálním případě umožňuje odchylku od obecné místní příslušnosti, a nikoliv o výkon určitým způsobem vymezené územní působnosti daného správce daně) činí tuto variantu administrativně

náročnou, byť by v takovém případě bylo učiněno za dost právnímu charakteru daného institutu (na rozdíl od varianty 1). Nejvhodněji tak je k dosažení požadovaného cíle uzpůsobena varianta 3. Jelikož cílí i na problematiku nerovnoměrného rozložení provádění kontrolních postupů, dochází jejím prostřednictvím také k potlačení fenoménu účelového přemísťování sídel.

Z hlediska **zachování procesního postavení daňového subjektu** se jeví jako nejvhodnější varianta 1, jelikož v nejmenší míře zasahuje do současné právní úpravy, a tím i do současného standardu práv daňového subjektu. Čím větší je zásah do právní úpravy, tím vyšší je riziko, že dojde ke zhoršení právního postavení daňového subjektu, popřípadě toto zhoršení bude vyvoláno již jen samotnou nutností reagovat na změnu (aniž by změna sama znamenala zhoršení postavení v užším smyslu). Významnějšímu zhoršení postavení daňových subjektů lze zabránit, pokud nová právní úprava obsahuje specifické záruky a opatření, které mají tomuto zhoršení předejít.

Z hlediska **kompatibility s jinými instituty daňového práva** vychází nejlépe varianta 1, která je v současné době více méně v právní úpravě již obsažena a nové řešení by spočívalo toliko v její dílčí modifikaci. Tím, že by došlo k rozšíření možnosti institut dožadání použít, nebudou v zásadě dotčeny ostatní instituty daňového práva (zejména v právní úpravě daňového řádu), ani jeho celková koncepce. Varianty 2 a 3 se z tohoto hlediska jeví jako problematictější, neboť v jejich případě by bylo nutné provést revizi navazujících institutů daňového řádu a případně přijmout v některých případech speciální právní úpravu (např. otázka potřeby řešit kolizi více místně příslušných správců daně). Varianta 2 s sebou navíc přináší dosud neznámý fenomén individuálního rozhodnutí správce daně o provedení kontrolního postupu nad rámec jeho obecné místní příslušnosti, který dosud není daňovému právu plně znám. Varianta 3 představuje koncepční změnu v dané oblasti, která však operuje se standardním zákonným uchopením územní působnosti tam, kde je určitá věcná působnost koncipována jako sdílená (umožňující její výkon více správními orgány). I zde by bylo třeba některé instituty správy daní přizpůsobit, nicméně lze předpokládat, že stupeň standardizace by zde byl vyšší, než u varianty 2.

Pro účely posouzení **nákladů na straně správce daně** je třeba předeslat, že podle celostátních statistik počtu prováděných kontrolních postupů (postup k odstranění pochybností, daňová kontrola) je v rámci působnosti orgánů finanční správy ročně provedeno cca 33 000 postupů, přičemž na potenciální řešení systémem jednoho kontrolujícího finančního úřadu připadá cca třetina postupů, tedy 11 000. Za předpokladu, že průměrný kontrolovaný řetězec daňových subjektů u daně z přidané hodnoty obsahuje přibližně 5 článků, jedná se v souhrnu o cca 2 500 případů, v nichž by došlo k provádění kontrolních postupů nad rámec obecné místní příslušnosti finančních úřadů. V rámci orgánů celní správy by využití nových institutů bylo řádově nižší, a to zejména s ohledem na skutečnost, že orgány celní správy nejsou hlavními správci daně z přidané hodnoty, k jejíž správě má navržené legislativní řešení především sloužit. Rovněž problém s nerovnoměrným zatížením správců daně je v případě orgánů celní správy méně palčivý, než v případě orgánů finanční správy.

Pokud jde o všechny tři zvažované varianty, ohledně přímých nákladů správce daně platí, že jak ve fázi implementace daného řešení, tak ve fázi jeho pozdějšího provádění je třeba je považovat za rovnocenné. Přitom platí, že v souvislosti s eliminací limitu místní příslušnosti při provádění kontrolních postupů při správě daní v prostředí orgánů finanční správy a celní správy se nepředpokládá navýšení počtu systemizovaných míst v uvedených orgánech. Dále se předpokládá, že náklady na úpravy IT systémů budou vzhledem k jejich omezenému rozsahu hrazeny z běžných provozních nákladů. Celkové předpokládané náklady tak v zásadě spočívají v cestovních výdajích úředních osob správce daně. V rámci orgánů finanční správy by po zavedení předmětné změny činily částku 39 317 600,- Kč. Za současné právní úpravy činí částka odpovídající cestovním výdajům 30 730 041,- Kč. Navržené řešení tedy znamená navýšení nákladů na cestovní výdaje o 8 587 559,- Kč. Je-li

tento náklad porovnán s celkovým počtem kontrolorů Finanční správy ČR (3 500), vychází navýšení nákladů na cestovní výdaje cca 205,- Kč na měsíc a jednoho kontrolora. V rámci orgánů celní správy tyto náklady lze předpokládat v řádově nižší výši, a to s ohledem na menší využití nových institutů.

Co se týče nepřímých nákladů v podobě zvýšení administrativní náročnosti, pro všechny tři varianty platí, že vyžadují posílení koordinační role Generálního finančního ředitelství, resp. Generálního ředitelství cel, resp. posílení metodického řízení z jejich strany tak, aby bylo dosaženo skutečně efektivního využití nově zavedených institutů.

Varianta 1 v podobě úpravy institutu dožadání znamená nižší administrativní náročnost, neboť při aplikaci institutu dožadání se nevydává formální rozhodnutí. Varianta 2 naproti tomu vzhledem k nutnosti formálního odůvodnění využití možnosti provedení kontrolního postupu mimo obecnou místní příslušnost správce daně představuje podstatně administrativně náročnější krok. Varianta 3 je v tomto případě opět méně náročná, neboť kontrolní postupy jsou vykonávány na základě zákonné územní působnosti správce daně. Vyšší administrativu zde ale může přinést důslednější potřeba koordinace a zajištění „principu priority“ správce daně, který provádění kontrolního postupu zahájil (srov. zákaz opakování daňové kontroly v daňovém řádu).

Odstranění limitu místní příslušnosti v případě provádění kontrolních postupů by mělo přinést zrychlení a celkové zefektivnění správy daní, přičemž se předpokládá, že bude na platformě nové právní úpravy prováděno až o třetinu více řízení a postupů než v současnosti, čímž by logicky mělo dojít i k nárůstu celkově stanovených daní, případně nárůstu nevyplacených nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty. Odhad daňových úniků v České republice na dani z přidané hodnoty činí částku cca 80 mld. Kč ročně. Zavedením komplexu opatření, který vedle institutů kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb přinese rovněž prolomení limitu místní příslušnosti při provádění kontrolních postupů při správě daní, se předpokládá výrazný fiskální efekt, spočívající zejména ve snížení uvedených daňových úniků.

Z hlediska **nákladů na straně daňového subjektu** je třeba považovat všechny tři varianty za obdobné, a to z následujících důvodů. V zájmu odstranění rizika podstatného zhoršení postavení daňových subjektů a jiných osob zúčastněných na správě daní je třeba zajistit, že orgány finanční správy, resp. orgány celní správy budou v duchu aplikace základních zásad správy daní (zejména zásad hospodárnosti a vstřícnosti vůči osobám zúčastněným na správě daní) významným způsobem zvažovat kritérium nezhoršení postavení daňových subjektů, a to zejména při volbě lokality, v níž bude daný kontrolní postup prováděn. Jde zejména o zohlednění okolností daného případu, toho, který správce daně je v dané věci obecně místně příslušný, jakož i místa pobytu, sídla a dalších ukazatelů pro určení místní příslušnosti v případě kontrolovaného subjektu.

Aplikace základních zásad správy daní v principu vylučuje např. opakované šikanózní přesouvání provádění kontrolních postupů u jednoho daňového subjektu mezi řadou správců daně či jiné podobné kroky. I v případě provádění postupů správcem daně, který je zeměpisně vzdálen místu, podle kterého je určována obecná místní příslušnost správce daně ve vztahu k daňovému subjektu, je možné volbou adekvátní lokality tohoto provádění (též s přihlédnutím k nutné součinnosti daňového subjektu) náklady na jeho straně minimalizovat, ne-li eliminovat (srov. adekvátní cestovní náklady předpokládané na straně správce daně výše). Rovněž otázka výkonu oprávnění seznámit se s obsahem písemností zakládáných do spisu u obecně místně příslušného správce daně, popřípadě díky umožnění korespondenčního „nahlížení“ do spisu pojata takovým způsobem, aby náklady na straně osob zúčastněných na správě daní byly velmi omezené.

Z hlediska **ústavní konformity a právní jistoty** vychází nejlépe varianta 3, neboť jde o jasnou a přímou změnu koncepce institutu místní příslušnosti ve vztahu k vybraným činnostem správce daně. Jelikož podle varianty 3 by správce daně vykonával věcnou

působnost standardně v rámci své zákonné územní působnosti, jednalo by se zároveň o nejméně zpochybnitelnou variantu, která je nepochybně konformní s požadavkem stanovení působnosti správního orgánu zákonem podle čl. 79 odst. 1 Ústavy. Varianta 1 je z tohoto pohledu nevyhovující, jelikož institut dožádání je primárně určen spíše pro řešení výjimek oproti základnímu stanovení územní působnosti, resp. místní příslušnosti správce daně. Pokud by se z dožádání měl stát plošně a masově využívaný institut, jednalo by se do jisté míry o nepřímou změnu zákonného vymezení místní příslušnosti, což nejen odporuje požadavku na koncepční řešení, ale mohlo by být vnímáno i jako obcházení čl. 79 odst. 1 Ústavy. Varianta 1 je zároveň doprovázena deficitem právní jistoty, jelikož požadavek správce daně na provedení určitých úkonů může být pro daňový subjekt často poměrně překvapivým a současně nepřilíš srozumitelným krokem. Obdobně to platí pro variantu 2, která rovněž znamená *ad hoc* vybočení z obecné koncepce místní příslušnosti, které je nad to závislé na diskrečním uvážení správce daně. Navzdory skutečnosti, že toto uvážení by bylo řádně odůvodněno, obsahuje varianta 2 též prvek překvapení, nekoncepčnosti a nesrozumitelnosti pro daňový subjekt. I zde pak vzniká otázka, zda by daný institut byl použitelným pro systematickou aplikaci nikoliv ve výjimečných případech.

S výše uvedeným souvisí i hledisko **koncepčnosti navrženého řešení**. I zde se jako nejhodnější jeví varianta 3, jelikož jde o zřejmou a pro adresáty srozumitelnou změnu konstrukce institutu místní příslušnosti pro daný okruh činností správce daně. Naproti tomu varianty 1 a 2 jsou v tomto ohledu nevyhovující. Institut dožádání je nástrojem k řešení *ad hoc* situací a neměl by být využíván ke změně místní příslušnosti v masovém měřítku, jelikož pak by institut místní příslušnosti nežádoucím způsobem suploval. Varianta 2 vychází z tohoto pohledu lépe, nicméně tím, že řeší pouze dílčí aspekt problematiky místní příslušnosti v podobě možnosti přesunout provádění kontrolních postupů mimo územní působnost správce daně, nenabízí komplexní a trvalé řešení. Varianta 3 pak nejen přináší koncepční možnost účinné aplikace kontrolních postupů v boji s daňovými úniky, ale také jako jediná představuje koncepční řešení problému nerovnoměrného provádění kontrolních postupů v rámci území České republiky. Varianty 1 a 2 totiž pouze umožňují, aby správce daně v konkrétním případě reagoval na skutečnost, že daňový subjekt účelově přenesl své formální sídlo do lokality, v níž existuje snížená pravděpodobnost kontroly. Tím je fakticky reagováno na negativní důsledek v podobě účelového přesunu sídla, avšak není řešena příčina tohoto jevu v podobě nerovnoměrného rozvržení kontrolních kapacit a snížené pravděpodobnosti kontroly v některých lokalitách. Pouze plnohodnotná možnost, aby méně vytížení správci daně v rámci výkonu své vlastní územní působnosti podrobili kontrolním postupům i daňové subjekty, pro které nejsou obecně místně příslušné, může zacílit na samotnou podstatu, resp. příčinu uvedených negativních jevů.

4 Návrh řešení

4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 4).

Na základě vzájemného porovnání jednotlivých variant optikou zvolených kritérií a identifikovaných rizik vyplynula jako **nejvhodnější varianta 3**.

Tabulka: Vyhodnocení navržených variant

	Dosažení cílového stavu	Zachování procesního postavení daňových subjektů	Kompatibilita s instituty daňového práva	Náklady na straně správce daně	Náklady na straně daňového subjektu	Ústavní konformita a právní jistota	Koncepčnost řešení
V0	4	1	1-2	4	1	1-2	4
V1	2-3	2	1-2	2-3	2-4	3-4	2-3
V2	2-3	3-4	4	2-3	2-4	3-4	2-3
V3	1	3-4	3	1	2-4	1-2	1

5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhované změny budou provedeny novelizací zákona o Finanční správě ČR a zákona o Celní správě ČR. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat prostřednictvím mechanismů stanovených ve zmíněných předpisech.

6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami správce daně.

7 Konzultace a zdroje dat

Návrh právní úpravy byl konzultován se zástupci Generálního finančního ředitelství, Generálního ředitelství cel, se zástupci jiných orgánů finanční a celní správy a se zástupci odborné veřejnosti (mj. daňovými poradci, soudci Nejvyššího správního soudu).

B. Centralizace pověřených celních orgánů

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Centralizování kompetence Celní správy ČR v oblasti trestního řízení do jediného útvaru, organizačně začleněného v rámci Generálního ředitelství cel (dále též „centralizace pověřených celních orgánů“).

1.2 Definice problému

Orgány celní správy vykonávají kompetenci tzv. policejních orgánů jako orgánů činných v trestním řízení v rozsahu stanoveném zákonem č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), přičemž provádějí prověřování skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin (dále jen „prověřování“).

Nabytím účinnosti zákona o Celní správě ČR k datu 1. ledna 2013 a vznikem 15 celních úřadů došlo k rozpadu do té doby poměrně funkčních útvarů pátrání s vymezenou místní příslušností podle původního krajského uspořádání. Současně došlo k mírnému personálnímu posílení celorepublikového útvaru (Generálního ředitelství cel) plnění úkoly policejního orgánu na úseku daňové trestné činnosti. Po dvouleté účinnosti zákona a vyhodnocení organizační změny při zabezpečování této kompetence je jednoznačné, že současný stav je nevyhovující a vyžaduje zásadní změnu, která bude reflektovat nynější hrozby v podobě organizované celní (environmentální kriminalita, duševní vlastnictví, dovoz a vývoz omamných a psychotropních látek a prekursorů) a zejména daňové trestné činnosti.

Problematické je především zákonné vymezení věcné působnosti Generálního ředitelství cel, resp. celních úřadů dle předmětných ustanovení zákona o Celní správě ČR, spočívající v rozdělení okruhu případů na ty, které jsou celostátního nebo mezinárodního významu, a které nikoliv. Toto určení je problematické tam, kde na začátku trestního řízení nemusí být (a zpravidla nebývají) všechny okolnosti známy a v průběhu prověřování dochází ke kompetenčním sporům, neboť po rozpracování prvotních informací je například zřejmé, že škoda způsobená trestným činem bude vícenásobně převyšovat hranici velkého rozsahu, místa páchaní trestné činnosti se nachází v několika krajích České republiky, rozkrývaná organizovaná skupina je napojená na zahraniční subjekty atd., a z toho důvodu je nezbytné, aby celní úřad spis předal Generálnímu ředitelství cel, kterému ovšem pro úspěšné pokračování v trestním řízení chybí personální zdroje.

V současné době k těmto případům dochází velmi často, a to zejména s ohledem na zaměření orgánů celní správy na boj se závažnou daňovou trestnou činností. S ohledem na předpokládané rozšiřování věcné působnosti orgánů celní správy jako policejních orgánů ve vztahu k trestné činnosti spočívající ve zkrácení daně z přidané hodnoty nebo dalších daní se do budoucna jedná o překážku bránící hladkému průběhu prověřování bez nutnosti věc předávat jiným útvarům Celní správy ČR, aniž by jeden nebo druhý pověřený celní orgán prováděl svou kompetenci mimo vymezenou věcnou působnost. Stávající právní úprava v zákoně o Celní správě ČR, převzatá *de facto* z původního zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, již tak neodpovídá současné a budoucí úloze orgánů celní správy jako policejních orgánů ve smyslu trestního řádu.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Nedostatek stávající právní úpravy spočívá v zákonem rozdělené kompetenci policejního orgánu mezi Generální ředitelství cel a celní úřady na základě kvalitativního atributu, který v případě potřeby stanovuje Generální ředitelství cel, jež posuzuje, zda se jedná o případ celostátního nebo mezinárodního významu. K této právní úpravě lze uvést, že se jedná o historicky ne zcela optimální řešení, které nadto dlouho zůstávalo bez praktického naplnění, neboť těžiště řešení veškerého nápadu trestné činnosti leželo na celních ředitelstvích (do roku 2012), s výjimkou (od roku 2011) závažné drogové trestné činnosti, která je se vznikem Celní protidrogové jednotky řešena v rámci Generálního ředitelství cel. Taktéž původní výhoda spočívající v umístění policejního orgánu co nejbližší k výkonu dalších kompetencí Celní správy ČR (celní řízení, správa daní, kontrolní činnost) se dnes již tolik neuplatňuje, a to s ohledem na vývoj trestné činnosti. Naopak je efektivnější pro dosažení účelu trestního řízení pracovat pružně napříč celým územím České republiky, neboť v jednotlivých kauzách se pachatelé (organizované skupiny) neomezují ve svém jednání na jednu lokalitu a při provádění operativně pátrací činnosti je tak běžné provádět úkony na celém území republiky.

Přehled dotčených právních předpisů a jejich ustanovení

Ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) zákona o Celní správě ČR:

„Generální ředitelství cel je orgánem celní správy, který má ve věcech vymezených trestním řádem postavení policejního orgánu (dále jen „pověřený celní orgán“), jde-li o případy celostátního nebo mezinárodního významu.“

Ustanovení § 8 odst. 2 písm. b) zákona o Celní správě ČR:

„Celní úřad je pověřeným celním orgánem, nejde-li o případy celostátního nebo mezinárodního významu.“

Ustanovení § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu:

„Policejními orgány se rozumějí pověřené celní orgány v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží, a to i v případech, kdy se jedná o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo bezpečnostních sborů, a dále porušením právních předpisů při umístění a pořízení zboží v členských státech Evropských společenství, je-li toto zboží dopravováno přes státní hranice České republiky, a v případech porušení předpisů daňových, jsou-li celní orgány správcem daně podle zvláštních právních předpisů.“

Při organizaci zabezpečování této kompetence tak musí Generální ředitelství cel jako metodický orgán vycházet z tohoto legislativního vymezení, které v samotné praxi nemusí vždy poskytovat jednoznačné vodítko, pokud jde o rozdělení kompetence policejního orgánu mezi Generální ředitelství cel a celní úřady.

1.4 Identifikace dotčených subjektů

- orgány celní správy, které vykonávají kompetenci tzv. policejních orgánů jako orgánů činných v trestním řízení v rozsahu stanoveném trestním řádem
- Policie České republiky – orgán činný v trestním řízení – jako „obecný“ policejní orgán příslušný v případech, kdy není zákonem stanovena příslušnost jiného policejního orgánu,
- státní zastupitelství – orgán činný v trestním řízení vykonávající dozor nad postupem policejního orgánu,
- soudy – orgány činné v trestním řízení, které zejména rozhodují o vině a trestu při spáchání trestných činů daňového charakteru,

- správci daně jako správní orgány mající zákonem svěřenu pravomoc ke správě daní.

1.5 Popis cílového stavu

Cílem předkládaného návrhu zákona je umožnit orgánům celní správy zefektivnit způsob zabezpečení plnění úkolů policejního orgánu, vyplývajících pro ně z trestního řádu a zákona o Celní správě ČR tím, že tyto úkoly budou centralizovány pod Generální ředitelství cel. Vnitřním organizačním řádem a interními akty řízení pak generální ředitel Generálního ředitelství cel stanoví, který konkrétní organizační článek (sekce nebo odbor) bude odpovědný za řádné zabezpečení této kompetence. Pružnější organizace práce a přímé řízení pak umožní vytvářet vhodnější podmínky pro řešení jak nápadu bagatelní trestné činnosti (především oznamovaná trestná činnost ze strany celních úřadů, vyplývající z prováděné kontrolní činnosti), tak především pro úspěšné prověřování poznatků o nejzávažnější (celní a daňové) trestné činnosti. Celní úřady by přijetím úpravy nebyly již pověřeny celními orgány (tj. policejními orgány).

Přijetím navržené změny bude umožněno vytvoření maximálně funkční organizační struktury formou útvaru vytvořeného ve struktuře Generálního ředitelství cel na základech dnes existujícího odboru Pátrání, posíleného o celníky plnící úkoly policejního orgánu jejich přesunem z celních úřadů. Současně budou zřízeny expozitury tohoto útvaru. Rozložení sil na území republiky bude podstatně operativnější, bude možné podle potřeby jednodušeji přesouvat jednotlivé celníky nebo celé skupiny celníků, kteří jako tým objasňují trestnou činnost, a to co nejlíže k místu jejího páčání (lepší využívání lidských zdrojů), neboť základem činnosti tohoto útvaru zůstane operativně pátrací činnost. Současně však bude možné do probíhajícího trestního řízení operativně zapojovat všechny celníky útvaru s ohledem na přímé řízení (v současné době toto není dost dobře možné, neboť pověřený celní orgán, kterým je celní úřad, je řízen ředitelem úřadu; obdobně jako v případě Policie České republiky a jejich celorepublikových útvarů a jednotlivých krajských ředitelství).

1.6 Zhodnocení rizika

Nebude-li přijata právní úprava, jejímž cílem je centralizace pověřených celních orgánů (spolu s navazujícím rozšířením jejich věcné působnosti v oblasti dalších daní – viz samostatná část RIA), nelze v případě těchto trestných činů očekávat snížení kriminality. V případě nepřijetí navrhované právní úpravy nebude i nadále možné zvýšit efektivitu postihování trestné činnosti, která spočívá v trestném činu zkrácení daně, kdy pachatelé jsou zejména organizátoři karuselových podvodů. Nadto škoda způsobena státu trestným činem podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „trestní zákoník“, (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby) se nebude snižovat. Osoby taktéž nebudou dostatečným způsobem odrazovány od páčání trestného činu zkrácení daně (tj. nebude možné využít jedné ze základních funkcí trestního práva – generální prevence).

Je možno připustit, že i samotné uplatnění daňového práva může v konkrétních případech zabránit spáčení trestného činu nebo omezení rozsahu způsobené škody. Zejména v případě karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty to však v řadě případů neplatí. Osoby sloužící jako prostředek k realizaci daňového úniku (často tzv. „bílé koně“) jsou pachatelé rychle obměněny, a to v rádech dnů. Daňové nástroje v tomto případě již nestačí a nedokážou řešit samotnou podstatu věci, tj. eliminaci organizované skupiny. Je tedy nastaven systém, kdy se vyčerpává kapacita orgánů veřejné moci, aniž by bylo možné dosáhnout efektivního řešení trvalejšího charakteru. Stávající možnosti orgánů celní správy jsou v tomto ohledu nevhodné. Samotný správce daně tak často není nadán dostatečnými pravomocemi umožňujícími účinnou represí organizovaných skupin pachatelů.

2 Návrh variant řešení

Varianta 0 – Současný stav

Na základě této varianty nedojde ke změně stávající právní úpravy. Ačkoliv současná právní úprava a na ni navazující organizační struktura Celní správy ČR umožňuje postihování „daňové“ trestné činnosti, zachováním stávajícího stavu nedojde k odstranění kompetenčních nejasností ohledně vymezení věcné působnosti Generálního ředitelství cel a celních úřadů v zákoně o Celní správě ČR při plnění úkolů policejních orgánů (pověřených celních orgánů). Zároveň nebude možné vybudovat efektivní útvar s celorepublikovou působností, schopný odhalovat více závažné celní a daňové trestné činnosti za využití výhod plynoucích mu z pozice mezinárodně uznávané instituce (Generálního ředitelství cel) a usazení v rámci resortu Ministerstva financí.

Varianta 1 – provedení požadované legislativní změny novelou zákona o Celní správě ČR

Oproti variantě 0 spočívá tato varianta ve změně zákona o Celní správě ČR, kdy působnost tzv. pověřeného celního orgánu bude svěřena toliko Generálnímu ředitelství cel. Výše uvedené nedostatky budou tímto opatřením eliminovány, přičemž k tomu dojde mimo jiné na základě praktických zkušeností Celní správy ČR se současným nastavením právní úpravy a organizační struktury této soustavy orgánů.

2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Postihování relevantní trestné činnosti ze strany Celní správy ČR lze dosáhnout na základě obou variant. Nadále tak budou posuzovány varianty 0 (*současný stav*) a 1 (*novela zákona o Celní správě ČR*).

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- možnost dosažení cílového stavu,
- náklady na implementaci na straně státu (organizační proveditelnost, materiální zabezpečení aj.),
- odstranění kompetenčních nejasností ohledně působnosti pověřených celních orgánů,
- lepší využití lidských zdrojů včetně specializace týmů na vybranou trestnou činnost s ohledem na dostatečnou personální kapacitu v rámci zřízené expozitury (případně specializace expozitury jako celku).

3.2 Náklady a nevýhody

Náklady na implementaci na straně státu

Toto kritérium zohledňuje, nakolik bude zavedení nové právní úpravy (a tedy potenciální dosažení pozitivních efektů) pro stát finančně náročné. Bude tedy v důsledku možné určit proporcionalitu mezi vynaloženými náklady a očekávanými příjmy státního rozpočtu.

3.3 Přínosy a výhody

Možnost dosažení cílového stavu

Kritérium možnosti dosažení cílového stavu určuje, která z variant lépe umožní dosažení kýžených efektů. V případě varianty 0 je třeba si vystačit se současnými nástroji právního řádu. Naopak varianta 1 počítá se zavedením takových nástrojů, jež by umožňovaly odstranění nedostatků současné právní úpravy popsanych v předešlém textu.

Právní řád tak již v současnosti svým způsobem umožňuje dosažení cílového stavu, nicméně praxe identifikovala nedostatky právní úpravy, jejichž odstraněním by došlo ke zvýšení efektivity v aplikační praxi.

Odstranění kompetenčních nejasností ohledně působnosti pověřených celních orgánů

Toto kritérium vychází z popisu problému, kdy ne vždy je jasné, který z orgánů celní správy, jež má zákonem svěřenou pravomoc k výkonu působnosti policejního orgánu, je v dané věci opravdu věcně příslušný. Kategorie „případy celostátního nebo mezinárodního významu“ totiž vždy nemusí být přesně určitelná nebo se může v rámci vývoje konkrétního případu změnit. Potenciálně tak může hrozit negativní i pozitivní kompetenční spor mezi Generálním ředitelstvím cel a celním úřadem. Varianty tak bude v podstatě možné hodnotit z hlediska míry právní jistoty, kterou do dané kompetenční problematiky vnesou.

Lepší využití lidských zdrojů včetně specializace týmů na vybranou trestnou činnost s ohledem na dostatečnou personální kapacitu v rámci zřízené expozitury (případně specializace expozitur jako celku)

Na základě tohoto kritéria bude možné určit, která z hodnocených variant umožní efektivnější využití lidských zdrojů, které má Celní správa ČR k dispozici, pro oblast prověřování daných druhů trestné činnosti, případně která z hodnocených variant umožní specializaci příslušníků Celní správy ČR, respektive celých útvarů.

3.4 Vyhodnocení variant

Z hlediska **kritéria vynaložených** nákladů na implementaci na straně státu je zjevné, že méně zatěžující pro státní rozpočet je **varianta 0**. Ačkoliv **ani v případě varianty 1** se neočekávají významně zvýšené náklady, neboť ve své podstatě dojde toliko k převedení v současné době již existujících systemizovaných míst z celních úřadů na Generální ředitelství cel a předpokládá se, že nové výdaje spojené s cestovními náhradami budou korespondovat se současnými výdaji s ohledem na ztrátu nároku u části celníků. Současně budou výdaje eliminovány vytvořením expozitur Generálního ředitelství cel v území.

Varianta 1 (změna právní úpravy) na rozdíl od varianty 0 přinese očekávaný efekt a lze ji tak hodnotit jako vhodnější v případě kritéria:

- **možnosti dosažení cílového stavu**, neboť pouze tato varianta přináší příslušné legislativní změny, které umožní zvýšit efektivitu systému a odstranit nejasnosti a problémy současné právní úpravy
- **odstranění kompetenčních nejasností ohledně působnosti pověřených celních orgánů**, neboť dojde k odstranění kompetenčních nejasností mezi Generálním ředitelstvím cel a příslušnými celními úřady, co se postavení policejního orgánu v konkrétní věci týče
- **lepšího využití lidských zdrojů včetně specializace týmů (případně útvarů) na prověřování ve vztahu k vybrané trestné činnosti**, kdy svého dostojí moderní trend užší specializace příslušníků Celní správy ČR oproti dřívějšímu stavu, kdy konkrétní příslušník vykonával širokou agendu a nemohl být specializován a soustředit svoji činnost pouze na konkrétní úzce definovanou problematiku. Zároveň pak bude možné specializovat více příslušníků nebo týmů v případě

těch expozitur, v jejichž územní působnosti dochází k vyššímu výskytu páčání dané trestné činnosti apod. Obecně tedy lze hodnotit tento způsob zacházení s lidskými zdroji jako efektivnější a zároveň dostatečně flexibilní.

V případě přijetí varianty 0 tak nebude dosaženo cílů a stávající obtíže se zákonem vymezenou věcnou působností budou nadále přetrvávat, zejména pokud jde o případy, které trestní řízení v průběhu změny svůj „charakter“ z pohledu závažnosti a mezinárodního významu.

Jako vhodnější se proto jeví přijetí varianty 1, při které dojde k odstranění vznikajících kompetenčních nejasností a k vytvoření systému řízení, který umožní pružně reagovat na aktuální potřebu při odhalování nejzávažnější celní a daňové trestné činnosti. Současně se předpokládá nárůst úspěšnosti potírání trestné činnosti.

4 Návrh řešení

4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi 1 (lepší) a 2 (horší).

Na základě vzájemného porovnání jednotlivých variant optikou zvolených kritérií a identifikovaných rizik vyplynula jako **nejvhodnější varianta 1**.

Tabulka 2: Vyhodnocení variant podle kritérií

	Náklady na implementaci na straně státu	Možnost dosažení cílového stavu	Odstranění kompetenčních nejasností	Lepší využití lidských zdrojů
V0	1	2	2	2
V1	2	1	1	1

5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona o Celní správě ČR. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat prostřednictvím mechanismů stanovených v tomto předpise.

6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn obsažených v nové právní úpravě bude ověřována v praxi s tím, že fungování nové právní úpravy bude dozorováno ze strany státního zastupitelství. Současně bude předmětem dohledu ze strany Ministerstva financí jako nadřízeného orgánu ve vztahu ke Generálnímu ředitelství cel.

Změny budou vyhodnocovány i samotným útvarem Pátrání Generálního ředitelství cel. S postupujícím časem budou také k dispozici statistická data. Jako období, které je vhodné pro přezkum účinnosti implementovaných opatření a pro zhodnocení pokroku při dosahování cílů novelizace, se doporučuje doba alespoň 3 let. Tato perioda je dostatečně dlouhá pro shromáždění postačujícího objemu dat relevantních pro přezkum účinnosti a podnětů od dotčených subjektů.

7 Konzultace a zdroje dat

Uvedená problematika byla konzultována s následujícími institucemi:

- Ministerstvo financí
- Generální finanční ředitelství
- Policie České republiky
- Ministerstvo vnitra
- Ministerstvo spravedlnosti
- Nejvyšší státní zastupitelství

C. Rozšíření věcné působnosti orgánů Celní správy ČR v trestním řízení

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Rozšíření věcné působnosti orgánů celní správy v trestním řízení o prověřování trestné činnosti spočívající v krácení dalších druhů daní nad rámec současné věcné působnosti vymezené trestním řádem.

1.2 Definice problému

Vzhledem k věcné působnosti vymezené trestním řádem náleží orgánům celní správy jako policejním orgánům pravomoc řešit pouze vymezený okruh trestných činů, vztahující se k těm daním, které orgány celní správy spravují. Konkrétně se jedná o spotřební daně (viz § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních) a tzv. energetické daně (viz čl. LXXII, § 1 odst. 2, čl. LXXIII, § 1 odst. 2 a čl. LXXIV, § 1 odst. 2 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů). V oblasti daně z přidané hodnoty je situace složitější. Se vstupem České republiky do Evropské unie 1. května 2004 zůstaly orgány celní správy správci daně z přidané hodnoty pouze při dovozu zboží ve vybraných případech (např. v situaci, kdy se jedná o osobu, která není plátcem daně z přidané hodnoty), jak stanovuje zákon o dani z přidané hodnoty.

Přítom okruh trestné činnosti spočívající například pouze ve zkrácení daně z přidané hodnoty (cílem útoku pachatele je pouze tato daň, resp. daň neuhradit či neoprávněně uplatňovat nárok na odpočet) dnes jednoznačně převyšuje nad podvody se spotřebními daněmi, a je proto oprávněným zájmem státu zaměřovat výkon státní moci na správný výběr této daně a potírání související daňové trestné činnosti. Policie České republiky, která je v současnou chvíli jako jediná příslušná v případech zkrácení daně z přidané hodnoty provádět prověřování a vyšetřování této trestné činnosti, nemá personální zdroje na řádné šetření všech obdržovaných podnětů, trestních oznámení, natož na provádění vlastní vyhledávací činnosti. Problém představuje i nižší míra kvalifikace ve vysoce specializované daňové oblasti. Obdobně pak u dalších daní, tzv. přímých, zejména u daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Současná právní úprava vymezující věcnou působnost pověřených celních orgánů je nevyhovující zejména v těchto dvou ohledech.

Prvním z nich je potřeba zapojení dalšího policejního orgánu v boji s daňovou trestnou činností, zejména pokud se jedná o policejní orgán, který má s potíráním této trestné činnosti značné zkušenosti.

Za druhé vzniká praktický problém s věcnou působností. Orgány celní správy jsou příslušné k prověřování trestné činnosti spočívající v krácení spotřebních a energetických daní, kde jsou zároveň správci daně, a tím vzniká i jejich příslušnost v trestním řízení. Dále jsou příslušné i k prověřování trestné činnosti spočívající v krácení cla, kdy je současně (a téměř neodlučitelně) krácena i daň z přidané hodnoty, kde už však orgány celní správy příslušné nejsou (vyjma případů uvedených pod bodem 1.2.2.). Mimo to jsou orgány celní správy věcně příslušné k prověřování v případech porušení právních předpisů při umístění a pořízení zboží v členských státech Evropských společenství, je-li toto zboží dopravováno přes státní hranice České republiky, viz § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu. Obdobně pak v případě daní z příjmů, k jejichž krácení samozřejmě rovněž dochází ať už ve spojitosti

s nepřímými daněmi, nebo samostatně na základě jednání subjektů, které si úmyslně snižují tuto svou daňovou povinnost vyplývající z jejich ziskové podnikatelské činnosti. V převážné většině případů, které mají být v současné době v trestním řízení řešeny pro podezření ze spáchání daňového trestného činu, jsou orgány celní správy jako orgány činné v trestním řízení v rámci resortu Ministerstva financí věcně nepřislušné, v čemž je spatřován zásadní nedostatek stávající právní úpravy.

Dotčený právní předpis a jeho konkrétní ustanovení

Ustanovení § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu:

„Policejními orgány se rozumějí pověřené celní orgány v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží, a to i v případech, kdy se jedná o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo bezpečnostních sborů, a dále porušením právních předpisů při umístění a pořízení zboží v členských státech Evropských společenství, je-li toto zboží dopravováno přes státní hranice České republiky, a v případech porušení předpisů daňových, jsou-li celní orgány správcem daně podle zvláštních právních předpisů.“

1.4 Identifikace dotčených subjektů

- Orgány celní správy, které vykonávají kompetenci tzv. policejních orgánů jako orgánů činných v trestním řízení v rozsahu stanoveném trestním řádem,
- Policie České republiky – orgán činný v trestním řízení – jako „obecný“ policejní orgán příslušný v případech, kdy není zákonem stanovena příslušnost jiného policejního orgánu,
- státní zastupitelství – orgán činný v trestním řízení vykonávající dozor nad postupem policejního orgánu,
- soudy – orgány činné v trestním řízení, které zejména rozhodují o vině a trestu při spáchání trestných činů daňového charakteru,
- správci daně jako správní orgány mající zákonem svěřenu pravomoc ke správě daní.

1.5 Popis cílového stavu

Cílem právní úpravy týkající se rozšíření věcné působnosti orgánů celní správy v trestním řízení o prověřování trestné činnosti spočívající v krácení dalších daní je umožnit jim řešit případy trestné činnosti spočívající ve zkrácení daně z přidané hodnoty, ať už je předmětem jakékoliv zdanitelné plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

Tzv. karuselové podvody s cílem zkrácení daně z přidané hodnoty jsou v současné době velmi rozšířenou hospodářskou trestnou činností, která má zásadní dopad jak na rozpočet státu, tak na tržní mechanismus a rovnou a spravedlivou hospodářskou soutěž. Daňová kriminalita způsobuje největší škody – podle odhadů činí roční daňové úniky až desítky miliard Kč – a je pro ni typická vysoká latence, která je odhadována na 30 až 50 %. Nejčastější formou páchaní této trestné činnosti jsou fiktivní faktury v oblasti obchodů s různým zbožím, stále častěji však v oblasti poskytování reklamní činnosti, poradenství, studií oblastí trhu a jiných služeb, kde se zpětně jen obtížně prokazuje podíl fiktivního plnění. V roce 2014 představovala největší zatížení trestné činnosti daňového charakteru trestná činnost spočívající jednak v krácení daně z přidané hodnoty a spotřební daně u minerálních olejů, jednak v karuselových podvodech s různými komoditami zboží (zpravidla snadno manipulovatelné a hodnotné – tablety, počítačové komponenty, ale i zboží, které je obtížné měřit a evidovat – kovový šrot, betonářská ocel apod.) a služeb.

Tím, že do boje s touto trestnou činností bude vedle Policie České republiky šířeji zapojena i Celní správa ČR (resp. Generální ředitelství cel) jako policejní orgán, bude pomoci nástrojů

trestního práva posílena represivní úloha státu jako jedno z opatření boje s daňovými úniky, neboť opatření čistě daňová nemohou obstát v konfrontaci s organizovaným způsobem páchaní trestné činnosti, soustavně zaměřeného na obcházení daňové povinnosti.

Konkrétním cílem je tak stav, kdy jeden policejní orgán (jako orgán činný v trestním řízení) zřízený v rámci resortu Ministerstva financí (jako ústředního orgánu pro oblast státního rozpočtu) bude pokud možno v nejširší míře vyhledávat a objasňovat veškerou daňovou trestnou činnost a využije se tak maximálně synergie mezi všemi správci daně z tohoto resortu a policejním orgánem stojícím po jejich „boku“. Jedním z nástrojů dosažení cíle je efektivní využití informačních zdrojů jak orgánů celní správy (jako správců daně včetně jejich analytické činnosti), tak orgánů finanční správy.

Pro nově získané kompetence lze využít dosavadní síť zahraničních kontaktů, práce styčných důstojníků a stávajících kontaktů s mezinárodními organizacemi (OLAF, Interpol, Europol).

V této souvislosti je vhodné připomenout, že karuselové podvody jsou páchany organizovanými a sofistikovaně jednajícími skupinami osob, jejichž hlavním cílem je neoprávněně získávat finanční prostředky ze systému daně z přidané hodnoty. Tyto skupiny často působí na nadnárodní úrovni a organizují nelegální činnost účelově ovládaných osob v uměle vytvořených řetězcích během krátkého časového úseku (karuselové podvody jsou organizovanou trestnou činností, jež je páchána mezinárodně; právě přítomnost mezinárodního prvku je pro karuselové podvody často charakteristickým znakem). Při své činnosti se tyto skupiny operativně přesunují mezi členskými státy Evropské unie, ve snaze realizovat neoprávněné čerpání daně z přidané hodnoty právě v těch státech, které mají pro tuto nezákonnou činnost „příznivější prostředí“ (trestní a daňová právní úpravu).

1.6 Zhodnocení rizika

Nebude-li přijata právní úprava, jejímž cílem je rozšíření věcné působnosti orgánů celní správy (spolu s navazující centralizací pověřených celních orgánů) i v oblasti dalších daní, nelze v případě těchto trestných činů očekávat snížení kriminality. V případě nepřijetí navrhované právní úpravy nebude i nadále možné zvýšit efektivitu postihování trestné činnosti, která spočívá v trestném činu zkrácení daně, kdy pachatelé jsou zejména organizátoři karuselových podvodů. Nadto škoda způsobena státu trestným činem podle § 240 trestního zákoníku (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby) se nebude snižovat. Osoby taktéž nebudou dostatečným způsobem odrazovány od páchaní trestného činu zkrácení daně (tj. nebude možné využít jedné ze základních funkcí trestního práva – generální prevence).

Je možno připustit, že i samotné uplatnění daňového práva může v konkrétních případech zabránit spáchání trestného činu nebo omezení rozsahu způsobené škody. Zejména v případě karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty to však v řadě případů neplatí. Osoby sloužící jako prostředek k realizaci daňového úniku (často tzv. „bílí koně“) jsou pachatelé rychle obměněny, a to v rádech dnů. Daňové nástroje v tomto případě již nestačí a nedokážou řešit samotnou podstatu věci, tj. eliminaci organizované skupiny. Je tedy nastaven systém, kdy se vyčerpává kapacita orgánů veřejné moci, aniž by bylo možné dosáhnout efektivního řešení trvalejšího charakteru. Stávající možnosti Celní správy ČR jsou v tomto ohledu nehospodárné. Samotný správce daně tak často není nadán dostatečnými pravomocemi umožňujícími účinnou represí organizovaných skupin pachatelů.

2 Návrh variant řešení

Varianta 0 – současný stav

Tato varianta, spočívající v zachování současného stavu, neumožní naplnění záměru posílení represivního nástroje pro potírání daňové trestné činnosti za využití zkušeností Celní správy ČR s daňovou trestnou činností zejména v oblasti spotřebních daní a jejich schopností při operativně pátracích činnostech, které se dají v plné míře využít i pro boj s ostatní daňovou trestnou činností, a to i přesto, že i současná právní úprava obsahuje nástroje, pomocí nichž lze s daňovou kriminalitou bojovat.

Zachování současného stavu by dále znamenalo, že škoda způsobena státu trestným činem zkrácení daně se nebude snižovat. Hlavním cílem navrhované právní úpravy v této oblasti je totiž boj s daňovými úniky prostřednictvím dalšího policejního orgánu (mimo Policie České republiky) a také prevence páchání těchto trestných činů a motivace k plnění daňových povinností.

V případě nerozšíření věcné působnosti by nadále trval stav, kdy budou osoby páchající tuto trestnou činnost (nebude-li odhalena a pachatelé potrestáni) oproti osobám řádně odvádějícím daně zvýhodněny, a to tím, že s vědomím neuhrazení daně z přidané hodnoty mohou své zboží nebo služby konečným odběratelům prodávat či dodávat za výhodnější ceny.

Varianta 1 – novela trestního řádu v podobě změny ustanovení § 12 odst. 2 písm. d) nově deklarujícím věcnou působnost pověřených celních orgánů jako policejních orgánů v případě trestných činů spáchaných zkrácením daně z přidané hodnoty

Tato varianta znamená změnu § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu tak, že policejním orgánem bude pověřený celní orgán též v řízení o trestných činech spáchaných porušením předpisů upravujících daň z přidané hodnoty.

Na základě této změny lze očekávat zvýšení objemu peněžních prostředků vybraných na daních (především daně z přidané hodnoty, u níž celkové příjmy dosahují cca 300 mld. Kč ročně). Toto zvýšení pak bude projevem mimo jiné toho, že dojde k podstatnému rozšíření počtu příslušníků bezpečnostních sborů, kteří v rámci jejich zařazení v policejním orgánu budou vyhledávat, prověřovat a objasňovat závažnou hospodářskou, konkrétně daňovou trestnou činnost s nejvíce – z pohledu pachatelů – „zatíženou“ daní z přidané hodnoty. Bude se totiž jednat o sdílenou věcnou příslušnost s Policií České republiky, tudíž nově budou páchání dané kriminality prověřovat jak příslušníci Policie České republiky, tak příslušníci Celní správy ČR.

Vzhledem k tomu, že by navrhovaná právní úprava měla přispět k větší pravděpodobnosti zjištění a následného potrestání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby v oblasti daní, měly by subjekty být více motivovány zdržet se spáchání tohoto trestného činu. Tím bude zároveň naplněn preventivní účinek navržené změny.

Varianta 2 – novela trestního řádu v podobě změny ustanovení § 12 odst. 2 písm. d) nově deklarujícím věcnou působnost pověřených celních orgánů jako policejních orgánů v případě trestných činů spáchaných zkrácením všech daní

Obdobně jako předchozí varianta, i tato varianta spočívá ve změně § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu, a to tak, že policejním orgánem v řízení o trestných činech spáchaných porušením všech daňových předpisů bude též pověřený celní orgán. Jinými slovy, v případě přijetí této varianty trestní řízení pro podezření ze spáchání trestného činu podle § 240 trestního zákoníku (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby) povede pověřený celní orgán ve vztahu ke všem daním. Obecně tedy i zde platí skutečnost, že se bude jednat o sdílenou příslušnost Policie České republiky a Celní správy ČR.

Jedná se o variantu založenou na plně logické úvaze o zařazení policejního orgánu v rámci resortu Ministerstva financí jako orgánu, který má za úkol napomoci zabezpečení příjmů státního rozpočtu prostřednictvím správného výběru všech daní. Tato varianta sebou nese největší finanční náklady a nejvyšší požadavky na co nejširší nové znalosti celníků v oblasti dalších daní.

Stejně jako ve variantě 1 lze přes nutné počáteční a dále pravidelné výdaje související se zabezpečením rozšíření věcné působnosti v této variantě pro Generální ředitelství cel předpokládat pozitivní dopad opatření na státní rozpočet v případě úspěšně ukončených případů jejich předáním s podnětem na zahájení trestního stíhání (konkrétní pachatelé, možnost zajištění výnosů z trestné činnosti, zajištěné zboží, zamezení vzniku větších následků apod.). V této variantě však hrozí riziko, že s ohledem na odhadované výše krácení daně z příjmů (a ostatních přímých daní) a náročnost objasňování tohoto druhu daňové trestné činnosti (zejména s ohledem na charakter a způsob stanovení daně z příjmů) nemusí být pozitivního dopadu vždy dosaženo.

2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Realizací varianty 0 nebude možné dosáhnout kýženého efektu (posílení represivního nástroje pro potírání daňové trestné činnosti a současného preventivního účinku navrhované právní úpravy, jakož i navýšení příjmu státního rozpočtu). Přestože varianta 0 neplní stanovený cíl, je vhodné ji, podle části B Obecných zásad pro hodnocení dopadů regulace (RIA), použít jako měřítko k ostatním variantám. Varianta 0 bude z tohoto důvodu zařazena do kapitoly 4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejhodnějšího řešení.

Další text tak bude pracovat toliko s variantami 1 (*rozšíření kompetence dle § 12 trestního řádu na daň z přidané hodnoty*) a 2 (*rozšíření kompetence dle § 12 trestního řádu na všechny daně*).

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- možnost dosažení cílového stavu,
- náklady na implementaci na straně státu (organizační proveditelnost, materiální zabezpečení aj.),
- preventivní účinek ve vztahu k páčání trestné činnosti,
- zajištění výnosů ze spáchané trestné činnosti,
- vyšší objasňenost daňové trestné činnosti,
- rychlost efektu přijaté změny.

3.2 Náklady a nevýhody

Náklady na implementaci na straně státu (organizační proveditelnost, materiální zabezpečení aj.)

Toto kritérium zohledňuje, nakolik bude zavedení nové právní úpravy (a tedy potenciální dosažení pozitivních efektů) pro stát finančně náročné. Bude tedy možné určit proporcionalitu mezi vynaloženými náklady a očekávanými příjmy státního rozpočtu.

Rychlost efektu přijaté změny

Je patrné, že pro oblast daňové trestné činnosti lze požadovat co nejrychlejší naplnění efektu přijatých legislativních opatření, jinými slovy bude možné očekávat poptávku po tom, aby právní úprava co nejrychleji dosáhla očekávaných kýžených efektů. I přes veškerou snahu navrhnout změny právní úpravy co nejdokonaleji není možné dopředu odhadnout,

zda budou očekávání zcela naplněna. Toto kritérium tak posuzuje varianty na základě jejich předpokladu dosáhnout kýžených efektů oproti úskalím, jež mohou při realizaci změn právní úpravy nastat.

3.3 Přínosy a výhody

Možnost dosažení cílového stavu

Kritérium zohledňuje nakolik úspěšně a s vynaložením jakých nákladů je možné daným řešením dosáhnout požadovaného cílového stavu. Cílového stavu jsou způsobilé dosáhnout obě posuzované varianty, na základě tohoto kritéria však bude zohledněna míra dosažení požadovaného cíle ve vztahu k nezbytně vynaloženým nákladům na implementaci jednotlivých variant.

Jelikož dosažení cílového stavu lze považovat za primární cíl návrhu právní úpravy, je možné toto kritérium považovat za stěžejní.

Preventivní účinek ve vztahu k páčání trestné činnosti.

Trestněprávní normy mají jednak represivní účinky (tj. potrestání skutečně spáchané trestné činnosti), ale též účinky preventivní (a to prevence generální a individuální). Přitom lze vycházet z toho, že prevence páčání trestné činnosti je pro stát hodnotnější, než následná represe (tj. ideální stav je takový, že ke spáchaní trestného činu vůbec nedojde).

Zajištění výnosů ze spáchané trestné činnosti

Pakliže i přes výše uvedený preventivní efekt navržené právní úpravy dojde ke spáchaní trestného činu daňového, a tento bude následně odhalen a postižen represí ze strany státu, lze spolu s tím očekávat úměrně zvýšený efekt na příjem státního rozpočtu. Jinými slovy, čím více odhalené a objasněné trestné činnosti, tím vyšší šance na zajištění výnosů z trestné činnosti a možnost konání správce daně za účelem vymožení daně.

Vyšší objasněnost daňové trestné činnosti

Zatímco předchozí kritérium cílí spíše na kvantitativní stránku pozitivních efektů navrhované právní úpravy (tj. dbá na vyšší číslo objasněných případů), toto kritérium cílí spíše na kvalitativní stránku. Na základě využití zkušeností příslušníků Celní správy ČR při potírání daňové trestné činnosti a jejich specializace na oblast porušování celních a daňových předpisů (projevující se např. v systému vzdělávání či následné praxi) lze očekávat vyšší míru objasněnosti daňové trestné činnosti a menší riziko důkazní nouze v případě dalších stadií trestního řízení. Jinými slovy toto kritérium hodnotí to, že na základě výše uvedených atributů lze počítat s vyšší efektivitou při odhalování a následném prokazování trestné činnosti v soudním řízení.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 0 byla již dříve vyřazena z dalšího hodnocení. Jednotlivými kritérii tak byly posuzovány toliko varianty 1 a 2.

Z hlediska **možnosti dosažení cílového stavu** lze kladně hodnotit obě možné varianty. Ačkoliv varianta 2 dopadá na všechny daně, tj. přímé i nepřímé, a bylo by vhodné ji ve světle daného kritéria hodnotit jako více vyhovující, je třeba uvažovat o tom, že tato varianta znamená zejména náročnější systémové změny, delší dobu „zaběhnutí praxe“, seznamování se s charakterem a právní úpravou přímých daní apod. Pro účely dané fáze, kdy je dbáno zejména na rychlou efektivní změnu znamenající omezení a zamezení páčání daňových trestných činů, se tak **jako vhodnější jeví varianta 1**. Tím spíše, že těžiště daňové kriminality je vázáno na daně nepřímé.

Co se týká kritéria **nákladů na implementaci na straně státu**, lze očekávat vznik nákladů v případě obou variant. Výše těchto nákladů se pak bude odvíjet od rozsahu změn. Jelikož tedy varianta 2 počítá s rozsáhlejšími změnami (např. větší navýšení počtu funkčních míst), lze ji z tohoto hlediska považovat za méně vhodnou.

Opatření dle varianty 1 (rozšíření působnosti o prověřování trestné činnosti v oblasti všech nepřímých daní) si vyžádá navýšení příslušníků zařazených v Generálním ředitelství cel (+ 210) plnicích úkoly pověřeného celního orgánu a civilních zaměstnanců (+ 10), (předpokládá se navýšení příslušníků o 103 osob a 8 civilních zaměstnanců v roce 2016 a následně další navýšení příslušníků o 107 osob a 2 civilní zaměstnance v roce 2017) a dále jednorázové náklady ve výši 201 mil. Kč, zahrnující zejména nezbytné úpravy pracovišť po jejich bezúplatném převodu na Generální ředitelství cel a technické vybavení (zejména vozidla, radiostanice, ICT), a pravidelné roční náklady na mzdy ve výši 80 mil. Kč na rok 2016 a od roku 2017 ve výši 161 mil. Kč a náklady na provoz (PHM, náklady na překlady atd.) ve výši 37 mil. Kč. Na posílení operativní kapacity Celní správy ČR musí navázat i poměrné posílení kapacity Policie České republiky, která se bude věnovat vyšetřování prověřených kauz. Navýšení by bylo provedeno v poměru 1:2, tedy jeden nový vyšetřovatel Policie České republiky na dva nové pracovníky operativy orgánů celní správy, což by si vyžádalo navýšení počtu příslušníků Policie České republiky o 105.

Opatření dle varianty 2 si nad rámec varianty 1 vyžádá v oblasti personální a nákladů navýšení o 20 %. To znamená dalších 42 celníků plnicích úkoly pověřeného celního orgánu a 2 civilní zaměstnance. Dále si vyžádá jednorázové náklady ve výši 15 mil. Kč, další pravidelné roční náklady na mzdy ve výši 32 mil. Kč a náklady na provoz ve výši 6 mil. Kč.

Zdrojem financování nákladů bude sdíleně státní rozpočet České republiky a (evropský) Fond pro vnitřní bezpečnost. V době hodnocení dopadů regulace není známo, jaký objem finančních prostředků bude České republice z fondu přidělen, proto není možné určit poměr mezi objemem finančních prostředků plynoucích z fondu pro vnitřní bezpečnost a objemem finančních prostředků plynoucích ze státního rozpočtu.

Tabulka 3: Ekonomické náklady

Ekonomické náklady	Varianta 1	Varianta 2
Navýšení příslušníků GŘC	rok 2016 - 105 osob od roku 2017 - 105 osob	rok 2016 - 105 osob od roku 2017 - 147 osob
Navýšení civilních míst na GŘC	rok 2016 - 8 osob od roku 2017 - 2 osoby	rok 2016 - 8 osob od roku 2017 - 4 osoby
Navýšení příslušníků Policie ČR	105	126
Jednorázové náklady v rámci GŘC* (zejména nezbytné úpravy pracovišť po jejich bezúplatném převodu na CS a technické vybavení, např. vozidla, radiostanice, ICT)	201 mil. Kč	216 mil. Kč
Pravidelné náklady na mzdy v rámci GŘC	rok 2016 - 80 mil. Kč od roku 2017 - 161 mil. Kč	rok 2016 - 80 mil. Kč od roku 2017 - 193 mil. Kč
Pravidelné náklady na provoz (PHM, překlady atd.) v rámci GŘC	37 mil. Kč	43 mil. Kč

* Zvýšení počtu funkčních míst u Policie České republiky včetně zvýšení mzdových a souvisejících výdajů bude řešeno v rámci materiálu *Rozvoj Policie České republiky 2016 – 2020*.

Z hlediska tohoto kritéria tak lze za vhodnější považovat variantu 1.

Kritérium **preventivního účinku** v sobě obsahuje jednak obecný preventivní účinek plynoucí z principů trestního práva jako takových, jednak preventivní účinek individuální. Nicméně preventivní principy trestního práva bude možné aplikovat v případě obou variant ve shodné míře, tudíž lze pohledem daného kritéria **obě varianty hodnotit rovnocenně**.

V případě **kritéria zajištění výnosů ze spáchané trestné činnosti** lze očekávat, že úměrně s rozšířením věcné působnosti dojde ke zvýšení zajištění předmětných výnosů, ačkoliv

se jedná pouze o hypotetický odhad. Ačkoliv všechny daňové trestné činy jsou prověřovány již v současnosti (Policíí České republiky) a bude tomu tak i nadále (kompetence bude sdílena mezi Policií České republiky a Celní správou ČR), je možné předpokládat, že čím širší okruh daňových trestných činů budou orgány celní správy (např. z důvodu specializace Celní správy ČR na daňovou trestnou činnost atd.) prověřovat, tím vyšší zajištění výnosů ze spáchané trestné činnosti je možné očekávat. V případě tohoto kritéria se tak jako vhodnější jeví **varianta 2**.

Z hlediska kritéria **vyšší objasněnosti daňové trestné činnosti** je třeba zejména počítat s faktem, že nejvyšší procento daňových úniků se týká nepřímých daní (zvláště pak daně z přidané hodnoty). I tak je však nutné počítat s trestnými činy způsobenými zkrácením daní přímých. Proto je z hlediska tohoto kritéria **vhodnější varianta 2**.

Z hlediska **rychlosti efektu přijatých změn** lze očekávat, že varianta 1 tuto rychlost zaručí spíše, než varianta 2. To zejména z důvodu rozsáhlejších změn, a tedy i delší „reakční“ doby v případě varianty 2. V případě varianty 1 se jedná o rozšíření věcné působnosti orgánů celní správy v trestním řízení „pouze“ o oblast daně z přidané hodnoty, což pro tyto orgány znamená nutnost „seznámit se“ s nepřímou daní, se kterou již částečně pracují a která je z povahy věci bližší ostatním nepřímým daním, jejichž správa je v působnosti Celní správy ČR již nyní. Lze tudíž očekávat rychlejší efekt této změny. Jako **vhodnější se tak jeví varianta 1**.

4 Návrh řešení

4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

Na základě vzájemného porovnání jednotlivých variant optikou zvolených kritérií a identifikovaných rizik vyplynula jako **nejvhodnější varianta 1**.

Tabulka 4: Vyhodnocení variant podle kritérií

	Možnost dosažení cílového stavu	Náklady na implementaci na straně státu	Preventivní efekt	Zajištěné výnosy z trestné činnosti	Vyšší objasněnost daňové trestné činnosti	Rychlost efektu přijaté změny
V0	3	1	3	3	3	3
V1	1-2	2	1-2	1	2	1
V2	1-2	3	1-2	2	1	2

5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona o Celní správě ČR a trestního řádu. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat prostřednictvím mechanismů trestního práva.

6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn obsažených v nové právní úpravě bude ověřována v praxi s tím, že fungování nové právní úpravy bude dozorována ze strany státního zastupitelství. Současně bude předmětem dohledu ze strany Ministerstva financí jako nadřízeného orgánu ve vztahu ke Generálnímu ředitelství cel.

Změny budou vyhodnocovány i samotným útvarem Pátrání Generálního ředitelství cel. S postupujícím časem budou také k dispozici statistická data. Jako období, které je vhodné pro přezkum účinnosti implementovaných opatření a pro zhodnocení pokroku při dosahování cílů novelizace, se doporučuje doba alespoň 3 let. Tato perioda je dostatečně dlouhá pro shromáždění postačujícího objemu dat relevantních pro přezkum účinnosti a podnětů od dotčených subjektů.

7 Konzultace a zdroje dat

Uvedená problematika byla konzultována s následujícími institucemi:

- Ministerstvo financí
- Generální finanční ředitelství
- Policie České republiky
- Ministerstvo vnitra
- Ministerstvo spravedlnosti
- Nejvyšší státní zastupitelství