



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **EKO Logistics s. r. o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2020, č. j. 45 Af 34/2017-17,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce podal u Krajského soudu v Praze žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2017, č. j. 4298663/17/2111-50523-202376. Uvedeným rozhodnutím žalovaný podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), zamítl námitku žalobce proti vyrozumění ze dne 18. 9. 2017, č. j. 4157416/17/2111-50523-202376, jímž byl žalobce informován o tom, že žalovaný z úřední povinnosti podle § 154 odst. 2 daňového řádu převedl jeho přeplatek na DPH v částce 47 583,43 Kč (z přeplatku v celkové výši 4 047 133 Kč) na úhradu nedoplatku daně „*zvláštní prostředky – mezinár. pobl.* (z. č. 471/2011 Sb.)“ s tím, že zbývající část vratitelného přeplatku mu bude vrácena.

[2] V napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že Generální finanční ředitelství jakožto ústřední kontaktní orgán ve smyslu § 4 odst. 3 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v relevantním znění (dále jen „zákon o finanční správě“), a § 3 odst. 2 písm. a) zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, v relevantním znění (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci“), obdrželo dne 11. 9. 2017 žádost o vymáhání pohledávky německé daňové správy referenční č. spisu 217/071/15277, jejíž součástí je jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky. Předmětem uvedené žádosti byly nedoplatky žalobce evidované německou daňovou správou. Generální finanční ředitelství pověřilo uskutečněním úkonů při dožádané mezinárodní pomoci podle § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci žalovaného.

[3] Proti uvedenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 28. 4. 2020, č. j. 45 Af 34/2017-17. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalobce zvolil pro svou obranu správný postup, přičemž především s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, publ. pod č. 3644/2017 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná konečná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), dospěl k závěru, že rozhodnutí správce daně o námitce proti vyrozumění o převedení přeplatku je rozhodnutím správního orgánu, proti němuž lze brojit žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s.

[4] Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž při poskytování mezinárodní pomoci v režimu zákona o mezinárodní pomoci nelze využít institutu převedení daňového přeplatku, neboť tento postup není vymáháním daňového nedoplatku ve smyslu § 175 daňového řádu. Krajský soud konstatoval, že zákon o mezinárodní pomoci transponuje do českého právního řádu směrnici Rady 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (dále jen „směrnice o vzájemné pomoci“). Vymáhání pohledávky v kontextu této směrnice je dle krajského soudu autonomním pojmem práva Evropské unie, který je zapotřebí vykládat jako činnost směřující k uhrazení pohledávky, a to nikoliv pouze prostřednictvím donucujících nástrojů, nelze jej tedy ztotožňovat s pojmem vymáhání daňového nedoplatku ve smyslu daňového řádu. Zákon o mezinárodní pomoci stanoví, že se při vymáhání finančních pohledávek postupuje dle daňového řádu, aniž by jeho použitelnost omezoval pouze na některé části.

[5] Dle krajského soudu není zahraniční daň ani její příslušenství, ohledně nichž byla v projednávané věci podána žádost o vymáhání pohledávky, daní ve smyslu § 2 daňového řádu, to však nic nemění na tom, že se při jejím inkasu postupuje podle daňového řádu, a to způsobem, jako by se jednalo o pohledávku České republiky. V této souvislosti krajský soud odkázal na čl. 13 odst. 1 směrnice o vzájemné pomoci. Dále krajský soud zdůraznil, že vymáhání daní ve smyslu § 175 a násl. daňového řádu není založeno toliko na aplikaci ustanovení zahrnutých v tomto dílu 5 hlavy V části třetí daňového řádu. Jednotlivé instituty upravující placení daní (hlava V části třetí daňového řádu) jsou naopak vzájemně provázány a nelze je izolovat. Krajský soud následně zrekapituloval způsob, jakým daňový řád nakládá s pohledávkami České republiky z titulu daně z příjmů, a uzavřel, že byť finanční pohledávky dle § 1 zákona o mezinárodní pomoci nejsou daňovými nedoplatky ve smyslu daňového řádu, postupuje se při jejich vymáhání subsidiárně podle daňového řádu; s takovými pohledávkami je tedy zapotřebí zacházet stejně jako s daňovými nedoplatky, a to včetně jejich evidence.

pokračování

[6] Krajský soud připustil, že jednotlivé způsoby vymáhání daňových nedoplatků jsou taxativně vymezeny v § 175 odst. 1 daňového řádu a že mezi ně nepatří převedení přeplatku na úhradu nedoplatku z úřední povinnosti dle § 154 odst. 2 daňového řádu, dodal však, že § 175 odst. 3 daňového řádu dává správci daně oprávnění vybírat daňový nedoplatek při jeho vymáhání, přičemž mezi způsoby vybírání nedoplatku daňový řád zařazuje i placení přeplatkem na jiné dani. Převedení přeplatku na jedné dani na úhradu nedoplatku na jiné dani z moci úřední je dle krajského soudu svým způsobem neformální variantou daňové exekuce příkázáním daňové pohledávky (z hlediska procesního), resp. započtení (z hlediska hmotněprávního). Dále krajský soud zdůraznil, že i v případě zahraniční finanční pohledávky musí platit, že správce daně nepřistoupí k jejímu exekučnímu vymáhání, pokud ji může rovnou uspokojit postupem dle § 154 odst. 2 daňového řádu, jenž je hospodárnější a šetrnější i z hlediska daňového subjektu. Krajský soud tedy s ohledem na výše uvedené neshledal postup žalovaného nezákonným. Za pochybení žalovaného soud nepovažoval ani to, že před provedením úhrady finanční pohledávky převedením přeplatku na DPH neseznámil žalobce s obsahem jednotného dokladu o vymahatelnosti finanční pohledávky, neboť takovou povinnost mu zákon o mezinárodní pomoci ani daňový řád neukládal.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, podle níž žalovaný nebyl příslušný k vyřízení žádosti německé daňové správy. Krajský soud konstatoval, že Ministerstvo financí zveřejnilo dle § 3 odst. 5 zákona o mezinárodní pomoci ve Finančním zpravodaji č. 3/2012 informaci, podle níž působností ústředního kontaktního orgánu pro provádění mezinárodní pomoci pověřilo Generální finanční ředitelství, přičemž dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o mezinárodní pomoci platí, že kontaktním orgánem je mimo jiné ústřední kontaktní orgán. Dále krajský soud konstatoval, že z interního sdělení ze dne 12. 9. 2017, č. j. 92816/17/7700-30131-013511, plyne, že Generální finanční ředitelství jakožto ústřední kontaktní orgán pověřilo dle § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci uskutečněním úkonů při poskytování mezinárodní pomoci dle žádosti německé daňové správy ze dne 11. 9. 2017 právě žalovaného, který tudíž byl k poskytnutí takové pomoci kompetentní. Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí ani ve vyrozumění o převedení přeplatku nespécifikoval, z jakých konkrétních podkladů plyne, že Generální finanční ředitelství je ústředním kontaktním orgánem, a jakým aktem byl pověřen k poskytnutí mezinárodní pomoci.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá, že krajský soud řádně nevypořádal jeho žalobní námitku, podle níž žalovaný nespécifikoval pověření vydané Generálním finančním ředitelstvím, na jehož základě byl žalovaný oprávněn k uskutečnění úkonů při dožádané mezinárodní pomoci, neboť ani krajský soud nevysvětlil, jak se dané pověření dostalo do sféry stěžovatele, aby se s ním mohl seznámit a vyjádřit se k jeho obsahu. Dle stěžovatele krajský soud pochybil rovněž v tom, že interní sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2017, č. j. 92816/17/7700-30131-013511, zjevně provedl k důkazu, aniž by však ve věci nařídil jednání. Dále stěžovatel v této souvislosti namítá, že mu doposud není znám rozsah pověření uděleného žalovanému Generálním finančním ředitelstvím, čímž je zasaženo do

jeho práva na spravedlivý proces, neboť neví, zda byl žalovaný oprávněn postupovat tak, jak učinil.

[9] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož je vymáhání pohledávky v kontextu směrnice o vzájemné pomoci autonomním pojmem práva Evropské unie. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na rozsudek velkého senátu Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 11. 2013, *Baláž*, C-60/12, ECLI:EU:C:2013:733, a na to, že čl. 13 odst. 1 směrnice o vzájemné pomoci výslovně odkazuje na použití vnitrostátního práva. Stěžovatel tedy trvá na tom, že převedení přeplatku na úhradu nedoplatku dle § 154 odst. 2 daňového řádu není vymáháním ve smyslu § 175 daňového řádu. Na podporu svého názoru stěžovatel odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, publ. pod č. 3434/2016 Sb. NSS. Poukazuje-li krajský soud na to, že § 175 odst. 3 daňového řádu správci daně umožňuje vybrat daňový nedoplatek při jeho vymáhání, pak dle stěžovatele přehlíží, že vybrání daně je dobrovolná úhrada daňového nedoplatku, což není případ převedení přeplatku na úhradu nedoplatku správcem daně. Dle stěžovatele neobstojí ani úvaha krajského soudu, podle níž převod přeplatku na úhradu nedoplatku je šetrnější než exekuce, jelikož převod přeplatku je zásadně překvapivý, což podstatným způsobem zasahuje do práva stěžovatele plánovat si svůj podnikatelský život.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel prostřednictvím své zmocněnkyně dne 6. 11. 2017 nahlédl do správního spisu, jehož součástí bylo rovněž interní sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2017, č. j. 92816/17/7700-30131-013511, stěžovatel tedy byl s pověřením žalovaného provedením úkonů mezinárodní pomoci seznámen. Krajský soud vyšel při posouzení věci z obsahu předloženého správního spisu.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[12] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Posuzovaná věc se týká rozhodnutí o námitkách proti postupu žalovaného v rámci vyřizování žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání finanční pohledávky jiného členského státu Evropské unie (Spolkové republiky Německo). Stěžovatel uplatnil dva okruhy námitek. V první řadě namítá, že dosud nebyl seznámen s pověřením, které žalovaného opravňovalo k provádění úkonů při vyřizování dané žádosti o mezinárodní pomoc, resp. že se krajský soud řádně nevypořádal s touto námitkou uplatněnou v žalobě a že při jejím vypořádání vyšel z důkazu, který byl proveden mimo jednání. Dále stěžovatel namítá, že při vyřizování žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání finanční

pokračování

pohledávky jiného státu nejsou daňové orgány oprávněny postupovat dle § 154 odst. 2 daňového řádu.

[14] Pokud se jedná o oprávnění žalovaného provádět úkony při vyřizování dané žádosti, je především zapotřebí uvést, že, jak již správně konstatoval krajský soud, z oznámení uveřejněného ve Finančním zpravodaji č. 3/2012, jehož kopie je založena ve správním spisu, vyplývá, že Ministerstvo financí v souladu s § 3 odst. 2 písm. a) zákona o mezinárodní pomoci ve spojení s § 4 odst. 3 písm. b) zákona o finanční správě pověřilo výkonem působnosti ústředního kontaktního orgánu Generální finanční ředitelství, které je tedy ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o mezinárodní pomoci jedním z kontaktních orgánů mezinárodní pomoci, a to i podle čl. 4 směrnice o vzájemné pomoci. Působnost Generálního finančního ředitelství v dané věci nezpochybňuje v kasační stížnosti ani stěžovatel (byť v žalobě tak činil).

[15] Ve správním spisu je dále založeno interní sdělení ze dne 12. 9. 2017, č. j. 92816/17/7700-30131-013511, jímž Generální finanční ředitelství v souladu s § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci pověřuje uskutečněním úkonů při poskytování předmětné mezinárodní pomoci žalovaného. Rovněž je zde založen úřední záznam, podle něhož do daného spisu nahlédla na základě zmocnění uděleného stěžovatelem Ing. M. K.

[16] Z uvedeného je zřejmé, že oprávnění žalovaného k provádění úkonů při vyřizování dané žádosti o mezinárodní pomoc vyplývalo z pověření uděleného Generálním finančním ředitelstvím, které bylo založeno ve správním spise, a stěžovatel se s ním tedy mohl seznámit při nahlížení do spisu, k němuž v posuzované věci také došlo. Nelze rovněž přehlédnout, že stěžovatel zpochybnil působnost žalovaného až v žalobě, nikoliv již v námitce. Za takové situace žalovanému nelze vytýkat, že v napadeném rozhodnutí podrobně neodůvodnil svou působnost výslovným odkazem na výše uvedené interní sdělení Generálního finančního ředitelství, neboť pokud tato okolnost nebyla stěžovatelem zpochybněna, nebyl důvod, aby se jí žalovaný ve svém rozhodnutí zevrubně zabýval.

[17] Nelze přisvědčit ani námitce, podle níž krajský soud provedl interní sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2017, č. j. 92816/17/7700-30131-013511, jako důkaz mimo jednání. Jak již bylo uvedeno výše, daná listina byla součástí správního spisu (jak je patrné ze spisového přehledu), jež měl krajský soud v době vydání napadeného rozsudku k dispozici, a mohl z ní tedy vyjít při posouzení věci. Krajský soud tedy nebyl povinen toto interní sdělení opakovaně provádět k důkazu v řízení o žalobě, neboť k tomu již došlo v daňovém řízení, a ze spisu krajského soudu není ani patrné, že by tak učinil; nelze mu tedy vytýkat provedení důkazu mimo jednání.

[18] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda se při vyřizování žádosti o vymáhání pohledávky podané na základě směrnice o vzájemné pomoci uplatní institut převedení přeplatku na nedoplatek dle § 154 odst. 2 daňového řádu.

[19] Jak již bylo naznačeno výše, směrnice o vzájemné pomoci byla do českého právního řádu transponována zákonem o mezinárodní pomoci.

[20] Dle čl. 1 směrnice o vzájemné pomoci tato směrnice stanoví pravidla, podle nichž mají členské státy poskytovat pomoc při vymáhání pohledávek uvedených v čl. 2 v jednotlivých členských státech, pokud tyto pohledávky vzniknou v jiném členském státě.

[21] Dle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o vzájemné pomoci se tato směrnice vztahuje mj. na pohledávky týkající se veškerých daní a poplatků jakéhokoli druhu ukládaných členským státem nebo jeho nižšími územními nebo správními celky, včetně místních orgánů, či jejich jménem, nebo jménem Unie. Dle odstavce 2 písm. c) téhož ustanovení oblast působnosti této směrnice zahrnuje úroky a náklady související s pohledávkami, pro které lze požadovat vzájemnou pomoc podle odstavce 1 nebo písmene a) nebo b) tohoto odstavce.

[22] Dle čl. 10 odst. 1 směrnice o vzájemné pomoci na žádost dožadujícího orgánu dožádaný orgán vymáhá pohledávky, na něž se vztahuje doklad o vymahatelnosti pohledávky v dožadujícím členském státě. Náležitosti jednotného dokladu o vymahatelnosti pohledávky upravuje čl. 12 směrnice o vzájemné pomoci.

[23] Vyřízení žádosti o vymáhání pohledávky je stanoveno v čl. 13 směrnice o vzájemné pomoci, u jehož odstavce 1 první dva pododstavce znějí:

„Pro účely vymáhání pohledávky v dožádaném členském státě se pohledávka, která je předmětem žádosti o vymáhání, považuje za pohledávku dožádaného členského státu, není-li v této směrnici stanoveno jinak. Dožádaný orgán využije pravomoci a postupy stanovené podle právních a správních předpisů dožádaného členského státu, které se vztahují na pohledávky vzniklé v souvislosti se stejnou daní či stejným poplatkem nebo v případě jejich neexistence s obdobnou daní či obdobným poplatkem, není-li v této směrnici stanoveno jinak.

Pokud se dožádaný orgán domnívá, že na jeho území nejsou vybírány stejné nebo obdobné daně či poplatky, využije pravomoci a postupy stanovené podle právních a správních předpisů dožádaného členského státu, které se vztahují na pohledávky vzniklé v souvislosti s výběrem daně z příjmu fyzických osob, není-li v této směrnici stanoveno jinak.“

[24] Dle odstavce 4 téhož ustanovení dožádaný orgán může v případě, že to umožňují platné právní a správní předpisy dožádaného členského státu, rozhodnout o tom, že poskytne dlužníkovi lhůtu k zaplacení nebo mu povolí placení ve splátkách, a požadovat související úrok. O každém takovém rozhodnutí musí následně informovat dožadující orgán.

[25] Dle § 1 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci tento zákon zapracovává příslušný předpis Evropské unie a upravuje postup a podmínky, za kterých tuzemské orgány provádějí mezinárodní pomoc ve vztahu k jiným státům. Dle odstavce 2 písm. a) téhož ustanovení se prováděním mezinárodní pomoci pro účely tohoto zákona rozumí poskytování nebo dožadování mezinárodní pomoci mj. při vymáhání finančních pohledávek. Za finanční pohledávky se dle odstavce 3 písm. b) daného ustanovení považují pro účely tohoto zákona také pohledávky z daní, poplatků a cel jakéhokoli druhu včetně jejich příslušenství ukládaných 1. členským státem Evropské unie jiným než Česká republika, 2. nižším územním nebo správním celkem jiného členského státu, 3. orgánem veřejné moci jiného členského státu, 4. orgánem Evropské unie.

[26] Dle § 1 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci se prováděním mezinárodní pomoci pro účely tohoto zákona rozumí poskytování nebo dožadování mezinárodní pomoci při a) vymáhání finančních pohledávek, b) zajištění finančních pohledávek, c) výměně informací souvisejících s vymáháním nebo zajištěním finančních pohledávek, d) doručování dokumentů souvisejících s vymáháním nebo zajištěním finančních pohledávek.

pokračování

[27] Dle § 2 zákona o mezinárodní pomoci se při provádění mezinárodní pomoci postupuje podle daňového řádu, pokud tento zákon nestanoví jinak.

[28] Dle § 17 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci, na žádost kontaktního orgánu jiného státu o vymáhání zajistí tuzemský kontaktní orgán vymáhání finanční pohledávky.

[29] Dle § 23 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci ohledně vymáhané finanční pohledávky může být povoleno posečkáni její úhrady nebo rozložení její úhrady na splátky.

[30] Dle § 154 odst. 2 daňového řádu, v relevantním znění, správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 téhož ustanovení. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.

[31] Dle § 175 odst. 1 daňového řádu správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby. Dle odstavce 3 téhož ustanovení je správce daně při vymáhání nedoplatku příslušný i k jeho vybrání.

[32] Dle § 178 odst. 5 daňového řádu lze daňovou exekuci provést pouze těmito způsoby: a) srážkami ze mzdy, b) příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, c) příkázáním jiné peněžité pohledávky, d) postižením jiných majetkových práv, e) prodejem movitých věcí, nebo f) prodejem nemovitých věcí.

[33] Z citovaných ustanovení je patrné, že směrnice o vzájemné pomoci, zákon o mezinárodní pomoci i daňový řád používají pojmy vymáhání (finanční) pohledávky, resp. vymáhání daňového nedoplatku, přičemž pouze daňový řád podrobněji vymezuje význam pojmu vymáhání daňového nedoplatku. Stěžovatel má za to, že i při výkladu zákona o mezinárodní pomoci a směrnice o vzájemné pomoci je na místě vycházet z definice pojmu vymáhání obsažené v daňovém řádu.

[34] Nejvyšší správní soud s argumentací stěžovatele nesouhlasí a naopak musí přisvědčit krajskému soudu v tom, že vymáhání pohledávky ve smyslu směrnice o vzájemné pomoci (ale i vymáhání finanční pohledávky ve smyslu zákona o mezinárodní pomoci – viz dále) je zapotřebí interpretovat jako autonomní pojem práva Evropské unie. O tom svědčí také rozsudek velkého senátu Soudního dvora ve věci *Baláž*, na nějž odkazuje stěžovatel v kasační stížnosti: *„Z požadavku jednotného použití unijního práva totiž vyplývá, že jelikož čl. 1 písm. a) bod iii) rámcového rozhodnutí neodkazuje na právo členských států, pokud jde o pojem „soud, který je příslušný též v trestních věcech“, musí být tento pojem, který je rozhodující pro určení oblasti působnosti rámcového rozhodnutí, vykládán autonomním a jednotným způsobem v celé Unii, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím ke kontextu ustanovení, v němž je daný pojem obsažen, a k cíli tohoto rámcového rozhodnutí (obdobně viz rozsudky ze dne 17. července 2008, Kozłowski, C-66/08, Sb. rozh. s. I-6041, body*

41 a 42, a ze dne 16. listopadu 2010, Mantello, C-261/09, Sb. rozh. s. I-11477, bod 38).“ (podtržení doplněno soudem). Citovaný závěr Soudní dvůr popsal ještě výstižněji např. ve svém rozsudku ze dne 17. 7. 2008, Kozłowski, C-66/08, ECLI:EU:C:2008:437, na který ve věci *Baláž* odkazoval: „Z požadavků jak jednotného použití práva Unie, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení tohoto práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Unii, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím ke kontextu tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (viz obdobně rozsudek ze dne 18. října 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Sb. rozh. s. I-8817, bod 24 a citovaná judikatura).“ (podtržení doplněno soudem)

[35] Z ustálené judikatury Soudního dvora tedy vyplývá, že pojmy užívané unijním právem je třeba vykládat autonomně, tedy v zásadě nezávisle na významu obdobných pojmů ve vnitrostátních právních řádech členských států, ledaže unijní úprava v tomto ohledu výslovně „za účelem vymezení svého smyslu a dosahu“ na právo členských států odkazuje. To však není případ čl. 13 odst. 1 směrnice o vzájemné pomoci, neboť toto ustanovení odkazuje na vnitrostátní úpravy členských států pouze v tom ohledu, že dožádaný orgán využije při vymáhání pohledávky pravomoci a postupy stanovené právními a správními předpisy dožádaného členského státu, jedná se tedy v podstatě o kolizní ustanovení (zda použít právní úpravu dožadujícího, či dožádaného státu), které však neříká nic o obsahu pojmu vymáhání pohledávky, jak ho používá samotná směrnice. Nelze tedy než uzavřít, že stěžovatel citované závěry judikatury Soudního dvora aplikuje na posuzovanou věc nesprávným způsobem, když ze skutečnosti, že čl. 13 odst. 1 směrnice o vzájemné pomoci odkazuje na použití vnitrostátního práva dožádaného členského státu, pokud jde o konkrétní postup při poskytnutí mezinárodní pomoci dožadujícímu členskému státu, dovozuje, že vymáhání pohledávky ve smyslu této směrnice není autonomním pojmem práva Evropské unie. Ani žádné jiné ustanovení směrnice o vzájemné pomoci neodkazuje, pokud jde o definici pojmu vymáhání pohledávky či o vymezení působnosti směrnice nebo některých jejích ustanovení, na vnitrostátní právní předpisy. Lze tedy uzavřít, že pojem vymáhání pohledávky dle směrnice o vzájemné pomoci je zapotřebí vykládat jako autonomní pojem práva Evropské unie s přihlédnutím k cíli dané směrnice a ke kontextu, v jakém je v ní tento pojem používán.

[36] Při určení smyslu a účelu směrnice o vzájemné pomoci lze v první řadě vyjít z jejího odůvodnění. Zejména z bodů 2 až 4 odůvodnění je zřejmé, že daná směrnice v podstatě navazuje na úpravu obsaženou v předchozí směrnici Rady 2008/55/ES o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (dále jen „směrnice 2008/55“), přičemž jejím cílem je rozšíření rozsahu vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek týkajících se daní a poplatků, zvýšení účinnosti a efektivity této pomoci a usnadnění jejího poskytování v praxi. Z bodu 7 odůvodnění směrnice o vzájemné pomoci vyplývá, že vzájemná pomoc může spočívat v poskytnutí informací potřebných za účelem vymáhání pohledávek vzniklých v dožadujícím členském státě, doručování dokumentů souvisejících s těmito pohledávkami dlužníkovi nebo ve vymáhání daných pohledávek či přijímání předběžných opatření k zajištění jejich vymáhání. Obsah pojmu vymáhání pohledávky však odůvodnění směrnice o vzájemné pomoci konkrétněji nedefinuje obdobně jako odůvodnění směrnice 2008/55.

[37] Podstatným výkladovým vodítkem však v této souvislosti je citovaný čl. 13 odst. 4 směrnice o vzájemné pomoci, na který odkazoval rovněž krajský soud a který výslovně

pokračování

připouští, aby dožádaný orgán (umožňují-li to předpisy dožádaného státu) poskytl dlužníkovi lhůtu k zaplacení nebo mu povolil placení ve splátkách. Z uvedeného ustanovení lze dovodit, že směrnice počítá s možností, že dlužník dobrovolně uhradí vymáhaný dluh v průběhu vyřizování žádosti o vymáhání pohledávky, a to prostřednictvím dožádaného orgánu. Byť tedy čl. 13 směrnice o vzájemné pomoci používá pojem vymáhání pohledávky, přičemž podle § 175 odst. 1 daňového řádu vymáhání daňového nedoplatku zahrnuje toliko daňovou exekuci, vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jeho uplatnění v insolvenčním řízení nebo jeho přihlášením do veřejné dražby, tedy nedobrovolné postupy směřující k úhradě dlužné daně, uvedené ustanovení směrnice upravuje rovněž možnost dobrovolné úhrady daně, zjevně tedy počítá s uplatněním širšího okruhu postupů, než je pouze vymáhání daňového nedoplatku ve smyslu § 175 odst. 1 daňového řádu. Tento výklad směrnice, k němuž dospěl rovněž krajský soud, považuje Nejvyšší správní soud za natolik jasný a jednoznačný, i při porovnání znění dané směrnice v jiných úředních jazycích EU, že představuje výjimku *acte clair* z povinnosti Nejvyššího správního soudu jakožto soudu posledního stupně v této věci položit ohledně výkladu ustanovení směrnice předběžnou otázku Soudnímu dvoru.

[38] Směrnice o vzájemné pomoci však nemůže sama o sobě založit povinnost stěžovatele strpět převedení svého daňového přeplatku na úhradu pohledávky německé daňové správy, neboť dle ustálené judikatury Soudního dvora mohou v konkrétním členském státě nabýt přímého účinku za splnění dalších podmínek pouze ta ustanovení směrnic, která nebyla včas nebo řádně transponována do vnitrostátního právního řádu, a navíc pouze ve prospěch jednotlivce. Taková bezprostředně použitelná ustanovení směrnice mu tedy mohou založit práva vůči státu v nejširším slova smyslu, nikoli však jakékoli povinnosti. Na straně druhé však nelze opomenout ani to, že, jak již bylo uvedeno, směrnice o vzájemné pomoci byla do českého právního řádu transponována zákonem o mezinárodní pomoci, právě z něj je tedy zapotřebí vycházet při úvaze o tom, jaké postupy byl žalovaný oprávněn (a povinen) použít při vyřizování dané žádosti o mezinárodní pomoc, přičemž jeho ustanovení je třeba vykládat v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu eurokonformně, tedy, jak je to jen možné, v souladu nejen s textem, ale i smyslem a účelem směrnice tak, aby při aplikaci zákona o vzájemné pomoci bylo dosaženo plného (užitečného) účinku této směrnice.

[39] Dle § 2 zákona o mezinárodní pomoci se při provádění mezinárodní pomoci subsidiárně postupuje podle daňového řádu; prováděním mezinárodní pomoci je přitom dle § 1 odst. 2 písm. a) tohoto zákona rovněž vymáhání finančních pohledávek. Zákon o mezinárodní pomoci tedy sice výslovně neomezuje použití daňového řádu pouze na některé jeho části, na druhou stranu však také používá pojem vymáhání finančních pohledávek, aniž by blíže definoval jeho obsah, resp. vyjasnil, zda se jedná o vymáhání pohledávek ve smyslu směrnice o vzájemné pomoci, či o vymáhání daňových nedoplatků v úzkém slova smyslu § 175 a násl. daňového řádu. Jak již však bylo konstatováno, účelem zákona o mezinárodní pomoci je zejména právě transponovat do českého právního řádu směrnici o vzájemné pomoci a dosáhnout jejího plného účinku. Pokud tedy zákon o mezinárodní pomoci používá terminologii obsaženou v dané směrnici, je při jeho interpretaci na místě použít výklad daného pojmu odpovídající směrnici. Ve prospěch tohoto závěru svědčí rovněž to, že § 23 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci (stejně jako čl. 13 odst. 4 směrnice o vzájemné pomoci) výslovně umožňuje poseckání úhrady daně nebo rozložení její úhrady do splátek, což jsou postupy z podstaty věci spojené

s dobrovolnou úhradou daně, i tento zákon tedy evidentně počítá s tím, že v řízení vedeném na jeho základě nebude příslušný orgán postupovat toliko na základě § 175 daňového řádu.

[40] Nejvyšší správní soud neopomíjí závěry, které přijal v rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, na který poukazuje stěžovatel a v němž zdejší soud vyšel z toho, že vymáháním daně (daňového nedoplatku) ve smyslu daňového řádu jsou pouze postupy upravené dílu 5 hlavy V části třetí daňového řádu. Nelze však přehlédnout, že v tehdejší věci, skutkově zcela odlišné, šlo výlučně o vnitrostátní případ vymáhání daňového nedoplatku, v uvedeném případě se tedy vůbec neuplatnil zákon o mezinárodní pomoci ani jeho zde podaný eurokonformní výklad.

[41] Nejvyšší správní soud tedy vyšel z toho, že § 175 odst. 1 daňový řád jasně definuje, jaké postupy považuje za vymáhání daňového nedoplatku, přičemž převedení daňového přeplatku na nedoplatek mezi postupy vymáhání v tomto úzkém slova smyslu nepatří. Jak však bylo popsáno výše, zákon o mezinárodní pomoci pojímá po vzoru směrnice o vzájemné pomoci pojem vymáhání finanční pohledávky širěji. Pokud tedy tento zákon o mezinárodní pomoci stanoví, že se při provádění mezinárodní pomoci (tj. mimo jiné při vymáhání finančních pohledávek) postupuje subsidiárně dle daňového řádu, pak tímto příslušný orgán zmocňuje k postupům upraveným v celé hlavě V části třetí daňového řádu upravující placení daní, nikoliv pouze v jejím dílu 5, jak se domnívá stěžovatel.

[42] Pro úplnost Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem dodává, že jednotlivé instituty hlavy V části třetí daňového řádu týkající se placení daní nelze uplatňovat izolovaně, neboť jde o postupy vzájemně úzce související a sledující společný cíl, jímž je zajištění efektivního fungování platební fáze správy daní. Výlučné uplatňování ustanovení dílu 5 hlavy V části třetí daňového řádu by vedlo ke vzniku zbytečných nákladů na straně správce daně (resp. státu) i daňových subjektů a představovalo by neodůvodněně tvrdý postup za situace, kdy by daňový subjekt chtěl daň zaplatit dobrovolně. Přitom lze jistě souhlasit se stěžovatelem, že převedení daňového přeplatku na úhradu nedoplatku daňového subjektu dobrovolným placením daně není, avšak i tento institut je součástí právní úpravy daňového řádu týkající se placení daní, a proto je možné a vhodné ho i v kontextu mezinárodní pomoci při vymáhání finanční pohledávky jiného členského státu využít.

IV.

Závěr a náklady řízení

[43] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[44] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

pokračování

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 11. listopadu 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu