

MEZINÁRODNÍ VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK V KONTEXTU DAŇOVÉHO ŘÁDU

TOMÁŠ ROZEHNAL

Právnická fakulta Masarykovy univerzity Katedra Finančního práva a
Národního hospodářství

Abstract in original language

Problematika mezinárodní spolupráce při vymáhání daňových pohledávek je aktuálně době ovlivněna několika faktory. Jde zejména o aktuální judikaturu Evropského soudního dvora, navazující judikaturu tuzemských soudů a nakonec již platným a od 1.1.2011 účinným zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nastoluje m.j. nová procesní pravidla pro postup správce daně při vymáhání daňových pohledávek. Autor se bude snažit stručnou formou vystihnout zásadní dopady zmíněných faktorů.

Key words in original language

Mezinárodní spolupráce; daň; vymáhání; judikatura; daňový řád.

Abstract

The area of the mutual assistance for the tax enforcement is influenced by new significant factors actually. For example unifying ECJ judgments, consequential national courts judgments and finally the new procedural act in the Czech Republic for the area of the tax administration – Tax Code. The aim of the article is to introduce these factors briefly.

Key words

Mutual assistance; tax; enforcement; judiciary; Tax Code.

1. ÚVOD

Článek je příspěvkem na konferenci Dny práva 2010, když svým zařazením spadá do sekce Správa daní v evropském kontextu. Rozhodl jsem se pro téma, kterému se odborně věnuji a tím je problematika vymáhání daňových pohledávek. Mezinárodní spolupráce při vymáhání daňových pohledávek je jednou z mála částí daňového práva, do které Evropská unie ingeruje svojí legislativou. Téma jsem si vybral i s ohledem na jeho aktuálnost, když se ho vůbec poprvé dotkla judikatura Evropského soudního dvora a určité novoty přinese i od 1.1.2011 účinná nová úprava daňového práva procesního, konkrétně zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ). Článek svým rozsahem a hloubkou záběru odpovídá svému účelu, kterým je příspěvek k tématu konference. Upozorňuji na nové aspekty v této oblasti z pohledu obecného, nezabývám se podrobně dílčími problémy. Příspěvek obsahuje 5 částí, kterými jsou úvod, obecné informace o mezinárodní pomoci při vymáhání daňových pohledávek, judikatura ESD, vliv nové tuzemské procesní úpravy a závěr.

2. OBECNÉ INFORMACE O MEZINÁRODNÍ POMOCI PŘI VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK

Z pohledu evropského práva jsou pro mezinárodní spolupráci při správě daní východiskem články 113 a 115 Smlouvy o fungování Evropské unie. Evropská unie ponechává členským státům primárně možnost upravit si zmíněnou oblast prostřednictvím mezinárodních smluv. Při absenci mezinárodních smluv jsou k dispozici prameny práva Evropské unie. Mezinárodní spolupráci při správě daní je nutno rozdělit na dvě oblasti. Prvou je spolupráce při správě daní, ze které je však vyjmuta oblast vymáhání daňových pohledávek. Zde je třeba zmínit Směrnici Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003, o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru, Směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného a Nařízení Rady 1798/2003/ES, o administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. Výše uvedené prameny práva Evropské unie upravují mezinárodní spolupráci při správě daní ve formě výměny informací a umožňují členským státům doručovat písemnosti týkající se správy daní i na území jiného členského státu. V případě daně z přidané hodnoty je navíc vytvořen speciální informační systém pro výměnu informací, který u určitého druhu informací funguje dokonce na bázi automatické výměny informací. Jinými slovy není nutno pro získání informace využívat centrální orgán, v našich podmínkách Ministerstvo financí, ale je možno se prostřednictvím tohoto systému obrátit přímo na správce daně v jiném členském státě.

Samotná spolupráce při vymáhání daňových pohledávek je upravena ve Směrnici Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření a v Nařízení Komise č. 1179/2008 ze dne 28. listopadu 2008, kterým se stanoví prováděcí pravidla k výše uvedené směrnici. Zmíněné prameny práva se využijí v případě, kdy je daň v členském státě stanovena, je splatná a byla členským státem neúspěšně vymáhána na daňovém dlužníkovi. Projevem implementace do českého právního řádu je zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZOVP). Samotný zákon je spíše výsledkem harmonizace českého práva se Směrnicí Rady č. 76/308/EHS ze dne 15. března 1976, která byla pozměněna Směrnicí Rady č. 2001/44/ES ze dne 15. června 2001. Tyto směrnice předcházely výše uvedeným pramenům práva. V praktickém životě správce daně však uvedené nečiní zatím zásadních problémů¹.

¹ *K otázce přímých a nepřímých účinků viz více Jeroušek, D., Rozehnal, T., Zásada priority komunitárního práva v daňovém právu. In Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2009.*

Obdobně jako mezinárodní spolupráce při správě daní je i spolupráce v rámci vymáhání daňových pohledávek rozdělena do několika oblastí. Těmi jsou:

- Spolupráce ve formě výměny informací o vymáhané pohledávce
- Spolupráce při doručování
- Spolupráce při zajištění a vymáhání pohledávky

Je tedy třeba rozlišovat situace, kdy správce daně má zájem zjistit informace o daňovém subjektu za účelem stanovení daně (například zda uskutečnil v zahraničí zdanitelné plnění, zda je tam registrován k dani atd.) od situací, kdy je daň již vyměřena, splatná a správce daně má zájem zjistit o ní určité informace, popřípadě doručit písemnost vztahující se k této pohledávce (např. informace, zda dlužník disponuje majetkem, má bankovní účty, bohatou manželku atd.). V těchto případech je správce daně nucen postupovat dle příslušných pramenů práva Evropské unie upravujících oblast spolupráce při vymáhání daňové pohledávky.

Při spolupráci u samotného vymáhání či zajištění daně musí správce daně dodržet pravidla stanovená ve výše uvedených předpisech. Příkladem je možno jmenovat:

- k žádosti členského státu musí být přiložen exekuční titul
- pohledávka by měla přesahovat částku 1500 EURo
- nemělo by uplynout 5 let od vymahatelnosti pohledávky
- dožadující stát by se měl pokusit primárně vymáhat pohledávku ve státě vzniku²

V případě, že je pohledávka vymáhána na základě mezinárodní spolupráce, je dlužník oprávněn bránit se u soudu země, kde má pohledávka původ. V případě, že je například českým správcem daně vymáhána daňová pohledávka na základě dožádání z Polska, je dlužník oprávněn napadnout tuto pohledávku (vyměření či doměření daně) u polského soudu a spor se řídí polským právem. V takovém případě je český správce daně povinen vymáhání pohledávky odložit poté, co zjistí, že je spor zahájen.

² *K podrobnostem při podmínkách pro vymáhání či zajištění více např:*

Na závěr této části příspěvku považuji za vhodné zopakovat, že uvedená právní úprava dopadá pouze na oblast Evropské unie. Ve vztahu k nečlenským státům je správce daně povinen postupovat dle příslušných mezinárodních smluv, které se však v oblasti vymáhání prakticky nevyskytují.

3. JUDIKATURA ESD

Mezinárodní spolupráce při vymáhání daňových pohledávek je z hlediska judikatury (ať už tuzemských soudů či Evropského soudního dvora až na světlé výjimky polem neoraným). V současné době je neaktuálnějším problémem tzv. automatická uznatelnost exekučního titulu státem, který je žádán o pomoc při vymáhání daňové pohledávky. Uvedené je obsahem ust. § 6 odst. 1 ZOVP, které je vykládáno zjednodušeně tak, že v případě, kdy státu dojde žádost o pomoc s přiloženým exekučním titulem, tento není oprávněn přezkoumávat jakékoliv náležitosti tohoto exekučního titulu. Dožádaný stát pouze poskytuje pomoc při vymáhání daňové pohledávky, průběh a proces vydání exekučního titulu není předmětem jeho zájmu. Dotčený dlužník má právo obrátit se na soud státu původu pohledávky a zde se bránit. Na základě takovéto obrany by měl požádaný stát odložit vymáhání. Pošle – li tedy Česká republika žádost o pomoc při vymáhání maďarskému ministerstvu financí, přiloží-li k této žádosti originál exekučního titulu (typicky platební či dodatečný platební výměr) a tento nebude obsahovat náležitosti stanovené zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, není maďarské ministerstvo financí oprávněno přezkoumávat náležitosti uvedeného exekučního titulu³.

Tento dlouhodobě držený právní názor byl v nedávné době podroben přezkumu Evropským soudním dvorem a to ve věci C– 233/08 Kyrian. Evropský soudní dvůr víceméně potvrdil současný postup s určitými výjimkami. Těmito výjimkami jsou:

- Dlužník je oprávněn bránit se u soudu požádaného orgánu s cílem zpochybnit platnosti a řádnou povahu opatření k vymáhání pohledávky, jako je doručení exekučního titulu, dodržení zákonného postupu při vymáhání atd.
- Exekuční titul musí být dlužníkovi doručen v úředním jazyce požádaného státu

³ *Obdobně i Nejvyšší správní soud – viz Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 171/2006 ze dne 25.ledna 2007, dostupné na www.nssoud.cz*

Jinými slovy Evropský soudní dvůr jasně zdůraznil, že dožádaný stát není oprávněn přezkoumávat náležitosti exekučního titulu (tzn. problematiku formální a materiální vykonatelnosti), ale je povinen zajistit, aby veškeré úkony, které jsou činěny dle jeho práva byly také s tímto právem v souladu. ZOVP umožňuje subsidiární aplikaci ZSDP. Je-li tedy na základě tohoto předpisu doručován exekuční titul jiného členského státu, je povinen dožádaný stát doručit exekuční titul v souladu s pravidly pro doručování obsaženými v ZSDP. Stejně tak je povinen přeložit exekuční titul do češtiny, která je úředním jazykem pro daňový proces⁴.

4. VLIV NOVÉ TUZEMSKÉ PROCESNÍ ÚPRAVY

Od 1.1.2011 nabude účinnosti DŘ. Stane se tak hlavní procesní normou daňového práva v České republice. Význam DŘ ve vztahu k mezinárodní pomoci při vymáhání daňových pohledávek se projeví ve dvou směrech. Prvním je, že v případě, kdy Česká republika vystupuje v roli dožádaného orgánu, je DŘ procesní normou, dle které se subsidiárně postupuje při vymáhání pohledávky. ZOVP totiž upravuje pouze aspekty spolupráce, ne však samotný proces vymáhání. Je tak na tuzemském správci daně, aby při zajištění či vymáhání pohledávky postupoval řádně a v souladu s DŘ. Oproti ZSDP je problematika vymáhání daňových pohledávek upravena v DŘ více komplexněji. ZSDP věnoval části vymáhání pouze 2 paragrafy (§§ 73 a 73a) a ve zbytku odkazoval na zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen OSŘ). DŘ obsahuje komplexní úpravu postupu správce daně, kde tento již nesmí subsidiárně postupovat dle OSŘ. Dle OSŘ postupuje pouze dlužník či poddlužník a to v případě, když daňový řád nestanoví jinak. DŘ umožňuje správci daně vymoci pohledávku vlastními silami (daňovou exekucí) nebo prostřednictvím soudu, soudního exekutora, veřejné dražby a insolvenčního řízení. Pro účely daňových exekucí je správce daně oprávněn zvolit mezi způsoby exekuce, kterými jsou srážky ze mzdy, příkázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžitě pohledávky, postižení jiných majetkových práv, prodej movitých věcí a prodej nemovitostí (viz § 178 odst. 5 DŘ). V případě, kdy dlužník disponuje například podnikem, musí se správce daně obrátit na soud s návrhem na výkon rozhodnutí prodejem podniku. Ačkoliv se čas od času objeví rozhodnutí soudu, které nepřipouští výkon rozhodnutí soudem na základě zahraničního exekučního titulu, domnívám se, že soudům nic nebrání provádět výkon rozhodnutí na základě těchto exekučních titulů. Podrobný rozbor problému však přesahuje možnosti a účel příspěvku. K samotné mezinárodní pomoci při vymáhání se DŘ vyjadřuje přímo pouze na jednom místě a to v ust. § 160 odst. 3 písm. d), když dožádání mezinárodní pomoci je úkonem, který přerušuje prekluzivní lhůtu pro placení daně.

⁴ viz *Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 48/2007 - 173 ze dne 25. února 2010, dostupné na www.nssoud.cz*

Významný posun přináší DŘ v oblasti vyrozumění dlužníka na jeho nedoplatek. V režimu ZSDP byl správce daně ve většině případů povinen před samotným zahájením exekuce vyzvat daňového dlužníka k uhrazení nedoplatku v náhradní lhůtě. Tato výzva dle ust. § 73 ZSDP podléhá přezkumu v odvolacím řízení. V praxi tak dochází k častému umělému prodlužování samotného vymáhání, když dlužník využívá odvolání pouze za tímto účelem. DŘ již povinnost vyzvat dlužníka neobsahuje, dává správci daně pouze možnost upozornit dlužníka na nedoplatek a to zcela neformálně (viz ust. § 159 DŘ). Zde se vliv DŘ projeví i směrem druhým, když český správce daně nebude muset v rámci vyčerpání všech prostředků k vymožení nedoplatku vyzývat dlužníka v případě, kdy je zcela zřejmé, že tento nemá žádný majetek na území České republiky, ale bude se moci rovnou obrátit na zahraničního správce daně.

V případě žádosti o zajištění nedoplatku svěřuje DŘ správci daně rozšířené možnosti stran tohoto zajištění oproti ZSDP. V režimu ZSDP je možno v rámci mezinárodní spolupráce využít pro zajištění pohledávky pouze zástavního práva zřízeného správcem daně. Jenom tento institut zajišťuje stanovené a splatné daňové pohledávky. Ostatní (ručení a zajišťovací příkaz) zde nelze využít. DŘ ponechává správci daně možnost zřídit zástavní právo pro zajištění stanovené a splatné daně, ale navíc umožňuje využít dobrovolného ručení v podobě prohlášení 3. osoby anebo bankovní záruky. Za dlužníka se tak v režimu DŘ bude moci zaručit 3. osoba anebo banka a to na základě prohlášení učiněného před správcem daně. DŘ využívá institutu zakotveného v ust. § 313 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, když tento ryze soukromoprávní institut vtahuje do práva veřejného.

Dalším prvkem, který z pozice procesního předpisu ovlivňuje proces mezinárodní spolupráce při vymáhání daňového nedoplatku je sankční systém. Ust. § 6 odst. 3 ZOVP stanoví, že *po dobu vymáhání pohledávky dle ZOVP je dlužník povinen ode dne nabytí účinnosti exekučního titulu platit úrok, popřípadě penále, které se počítá podle zákona upravujícího správu daní a toto příslušenství připadá dožadujícímu státu.*

Dle ZSDP připadal v úvahu pouze úrok z prodlení, když tento vyjadřuje sankci za neuhrazenou daň. Úrok z prodlení je upraven ust. § 63 ZSDP a nabíhá za každý den prodlení. Úrok z prodlení se počítá od potvrzení přijetí žádosti dožadujícím státem. Ostatní součásti sankčního systému obsaženého v ZSDP se v průběhu mezinárodní pomoci při vymáhání nepoužijí. Je tomu tak z povahy věci, když zvýšení daně je sankcí za pozdní podání daňového přiznání, penále za dodatečné doměření daně v rozporu s původním daňovým přiznáním a pokuta za nesplnění nepeněžité povahy se užívá jako sankce za nesplnění procesních povinností. Daňový řád zavádí nový sankční systém, který však do praktického výkonu pomoci při vymáhání nemá dopad. Nový sankční systém obsahuje úrok z prodlení, penále, pokutu za opožděné tvrzení daně a pořádkovou pokutu. I nadále se tedy bude

uplatňovat úrok z prodlení, který se dle DŘ začne počítat až 5. dnem prodlení. Vzhledem k faktu, že ZOPV je speciální normou oproti DŘ, uplatní se speciální začátek úročení stanovený v ust. § 6 odst. 1 ZOPV, tedy účinností exekučního titulu, který je doručován zároveň se žádostí. Stejně tak s ohledem na ust. § 264 odst. 14 DŘ by měl být nový úrok z prodlení uplatňován až u exekučních titulů, které nebyly účinnosti po 1.1.2011. Praktickou otázkou, která je však neřešena, je otázka připsání takto vzniklého příslušenství na účet dožadujícího správce daně. Ani DŘ neupravuje postup, když je na základě žádosti České republiky určitá částka vymožena a k ní přibude příslušenství vzniklé na základě zahraniční právní úpravy, jak s tímto příslušenstvím nakládat v režimu českého práva. Problém je zejména v situaci, když příslušenství je neuhrazeno a tuzemský správce daně má toto předepsat na osobní daňový účet dlužníka. V případě, kdy cizí stát nedisponuje úrokem z prodlení, ale jiným typem sankce, je jakékoliv předepsání a zaúčtování takovéto částky složité.

5. ZÁVĚR

Mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek v rámci Evropské unie je oblastí neprávem opomíjenou s ohledem na fakt, že tento způsob je jediným, který umožňuje státu vymoci daňové pohledávky za hranicemi. To je také příčinou toho, že proces vymáhání je veden víceméně zvykově, soudní moc se mu věnuje spíše okrajově. V článku jsem upozornil na fakt, že uvedené není pravidlem, když Evropský soudní dvůr definoval minimální procesní práva dlužníka, která by měla být v průběhu vymáhání zachována. Z hlediska nové procesní úpravy daňového práva ve vztahu k mezinárodnímu vymáhání nepřináší DŘ nic převratného, pouze budou rozšířeny zajišťovací instituty a dochází k mírné změně procesního postupu správce daně při realizaci daňové exekuce.

Literature:

- Jeroušek, D., Rozehnal, T., Zásada priority komunitárního práva v daňovém právu. In *Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2009
- Erbsová, H., Mezinárodní spolupráce při vymáhání daňových pohledávek část. I., *Daňová a Hospodářská kartotéka*, 2005, č.20, str. 3
- Lichnovský, Ondřej - Ondrýsek, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2010. str. 323 a násl., ISBN 978-80-7400-331-8.

Contact – email

61238@mail.muni.cz