



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudkyně JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Jitky Zavřelové ve věci

žalobkyně: **E. L. s. r. o.,**

IČO X,

se sídlem X,

zastoupena společností AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o.,
se sídlem Husitská 63, Praha,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj,**

se sídlem Na Pankráci 17, 19, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2017, č. j. 4298663/17/2111-50523-202376,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), zamítl její námitku proti vyrozumění ze dne 18. 9. 2017, č. j. 4157416/17/2111-50523-202376. Tímto vyrozuměním žalovaný žalobkyni informoval, že z úřední povinnosti podle § 154 odst. 2 daňového řádu převedl její přeplatek na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 4 047 133 Kč na úhradu nedoplatku daně „zvláštní prostředky – mezinár. pohl. (z. č. 471/2011 Sb.)“ ve výši 47 583,43 Kč s tím, že zbývající část vratitelného přeplatku bude žalobkyni vrácena.

2. Žalobkyně na základě § 2 a § 150 odst. 1 daňového řádu tvrdí, že na debetní straně osobního daňového účtu může být evidován jen odpis daně, kterou nemůže být nedoplatek na jakékoli zahraniční dani. Podle § 1 odst. 2 zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci“), může žalovaný vymáhat zahraniční pohledávky na daních. Vymáháním se podle § 175 daňového řádu rozumí inkaso nedoplatku daňovou exekucí nebo zabezpečení vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora. Správce daně případně může nedoplatek uplatnit v insolvenčním řízení nebo jej přihlásit do veřejné dražby. Je však vyloučeno, aby žalovaný bez předchozího seznámení žalobkyně s jednotným dokladem o vymahatelnosti finanční pohledávky ve smyslu § 20 zákona o mezinárodní pomoci provedl nepodloženou srážku z osobního daňového účtu žalobkyně postupem dle § 154 odst. 2 daňového řádu.
3. Žalovaný navíc dle mínění žalobkyně nebyl k vymáhání pohledávky německé daňové správy kompetentní. V napadeném rozhodnutí je uvedeno, že Generální finanční ředitelství bylo s účinností od 1. 1. 2013 pověřeno ministrem financí na dobu neurčitou k výkonu působnosti ústředního kontaktního orgánu podle zákona o mezinárodní pomoci. Žalovaný toto pověření nijak nespecifikoval ani jej žalobkyni nezpřístupnil. Z toho žalobkyně dovozuje, že žalovaný nebyl oprávněn zahraniční pohledávku vymáhat. V napadeném rozhodnutí je dále uvedeno, že Generální finanční ředitelství dle § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci pověřilo uskutečněním úkonů při dožádané mezinárodní pomoci žalovaného. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že zákon takové kvazisubstituční zmocnění neumožňuje. Pověření může provést jen kontaktní orgán, kterým je Ministerstvo financí, a nikoli Generální finanční ředitelství. Žalovaný navíc toto druhé pověření nespecifikoval ani jej žalobkyni nezpřístupnil. Z toho žalobkyně též dovozuje, že žalovaný nebyl oprávněn pohledávku vymáhat.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatuje, že zákon o mezinárodní pomoci implementoval do českého právního řádu směrnici Rady 2010/24/EU ze dne 16. 3. 2010, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (dále jen „směrnice o vzájemné pomoci“), která v čl. 13 stanoví, že 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. Z tohoto ustanovení ve spojení s § 2 zákona o mezinárodní pomoci a § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu žalovaný dovozuje, že finanční pohledávka, o jejíž vymáhání finanční úřad Spolkové republiky Německo požádal, se považuje za daň, tj. daňovou pohledávku České republiky, k jejíž správě byl pověřen žalovaný. Vymáhaná pohledávka byla předepsána na osobním daňovém účtu žalobkyně označeném jako zvláštní prostředky – mezinárodní pohledávky. Žalovaný při její správě postupoval podle daňového řádu a k její úhradě byl oprávněn využít nástroje nabízené daňovým řádem. Takovým nástrojem bylo převedení přeplatku na úhradu případného daňového nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu podle § 154 odst. 2 daňového řádu. Tento způsob úhrady nedoplatku byl vůči žalobkyni šetrnější než daňová exekuce, neboť tak nevznikly exekuční náklady, a navíc měl přednost před daňovou exekucí. Žalovaný nebyl povinen seznámit žalobkyni s jednotným dokladem o vymahatelnosti finanční pohledávky. Na tento doklad byly umístěny pohledávky, o kterých žalobkyně věděla, neboť jí dle prohlášení dožadujícího členského státu byly původní doklady doručeny. Nejednalo se tedy o nový exekuční titul, ale o jednotný doklad odrážející základní obsah

původního dokladu o vymahatelnosti pohledávky. Při nahlížení do spisu byla žalobkyni poskytnuta jeho kopie.

5. Prostřednictvím § 3 odst. 5 zákona o mezinárodní pomoci bylo Ministerstvo financí zmocněno zveřejnit ve Finančním zpravodaji a způsobem umožňujícím dálkový přístup informaci o tom, který český orgán byl pověřen jako ústřední kontaktní orgán, popř. jako dílčí kontaktní orgán nebo kontaktní útvar. Tato informace byla zveřejněna ve Finančním zpravodaji č. 3/2012 na straně 96. Působností ústředního kontaktního orgánu pro provádění mezinárodní pomoci bylo pověřeno Generální finanční ředitelství. Toto zveřejnění bylo dle žalovaného dostatečné a žalovaný mohl jeho existenci v napadeném rozhodnutí pouze konstatovat bez nutnosti uvádět číslo jednací pověření. Předmětné pověření bylo adresováno Generálnímu finančnímu ředitelství, žalovaný jej k dispozici nemá, a tak jej nemohl žalobkyni zpřístupnit. Žalovaný dále nesouhlasí s názorem, že k pověření dle § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci je oprávněno pouze Ministerstvo financí a nikoli též Generální finanční ředitelství. Ministerstvo financí podle žalovaného není kontaktním orgánem ve smyslu § 4 zákona o mezinárodní pomoci, potažmo dle čl. 4 odst. 2 směrnice o vzájemné pomoci, neboť v souladu s touto směrnicí pověřilo působností ústředního kontaktního orgánu Generální finanční ředitelství, které nese hlavní odpovědnost za kontakty s jinými členskými státy v oblasti vzájemné pomoci. Podle § 9 zákona o mezinárodní pomoci může Generální finanční ředitelství pověřit uskutečněním úkonů při poskytování mezinárodní pomoci podřízeného správce daně a dohlížet na jejich provedení. Takové pověření bylo dáno žalovanému interním sdělením Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2017, č. j. 92816/17/7700-30131-013511. Absence specifikace tohoto pověření v napadeném rozhodnutí nezpůsobuje jeho nezákonnost.

II. Obsah správního spisu

6. Bundeszentralamt für Steuern (Spolkový ústřední daňový úřad) podal z podnětu Finanzamt Hamburg Nord (Finanční úřad Hamburk – sever) dne 11. 9. 2017 žádost o vymáhání pohledávky vůči žalobkyni podle čl. 10 směrnice o vzájemné pomoci. Dle žádosti byly ve státě dožadujícího orgánu použity příslušné postupy k vymáhání pohledávky, které však nevedly k jejímu úplnému uhrazení. Německý finanční úřad za žalobkyni evidoval pohledávky na dani z příjmů za období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 v celkové výši 1 388 EUR (36 225,41 Kč), sestávající ze základní částky, správních sankcí a pokut a z úroků; za období od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2017 na dani z příjmů v celkové výši 407 EUR (10 622,29 Kč), sestávající ze základní částky a z úroků; a za období od 1. 6. 2017 do 30. 6. 2017 na exekučních nákladech ve výši 28,19 EUR (735,73 Kč). Celková suma tedy činila 1 823,19 EUR, tj. 47 583,43 Kč. Totéž plynulo z „jednotného dokladu o vymahatelnosti pohledávek, na něž se vztahuje směrnice Rady 210/24/EU“ ze dne 11. 9. 2017, jenž tvořil přílohu žádosti.
7. Generální finanční ředitelství následujícího dne zaslalo žalovanému interní sdělení, v němž mimo jiné uvedlo, že bylo Ministerstvem financí dne 21. 12. 2012 pod č. j. MF-120 065/2012/25-252 pověřeno na dobu neurčitou k výkonu působnosti ústředního kontaktního orgánu, a jímž pověřilo žalovaného k uskutečnění úkonů při dožádané mezinárodní pomoci dle žádosti německé finanční správy ze dne 11. 9. 2017.
8. Žalovaný v reakci na to vydal vyrozumění ze dne 18. 9. 2017, č. j. 4157416/17/2111-50523-202376, o převedení přeplatku z úřední povinnosti dle § 154 odst. 2 daňového řádu. V něm

konstatoval, že přeplatek na DPH, vykázaný ke dni 15. 9. 2017 ve výši 4 047 133 Kč, převádí na úhradu nedoplatku daně „*zvláštní prostředky – mezinár. pohl. (z. č. 471/2011 Sb.)*“, vykázaného ke dni 15. 9. 2017 ve výši 47 583,43 Kč, se dnem úhrady 12. 9. 2017. Zbývající část vratitelného přeplatku, který vznikl v důsledku vyměření nadměrného odpočtu na DPH, bude žalobkyni dle tohoto vyrozumění vrácena.

9. Dne 25. 9. 2017 podala žalobkyně námitku, v níž uvedla, že žádný nedoplatek ve výši 47 583,43 Kč neměla, a proto žalovaný nebyl oprávněn převést na jeho úhradu část jejího přeplatku na DPH.
10. Žalovaný poté vydal napadené rozhodnutí ze dne 25. 10. 2017, jímž námitku podle § 159 odst. 3 daňového řádu zamítl. Žalovaný předně uvedl, že Generální finanční ředitelství bylo s účinností od 1. 1. 2013 na dobu neurčitou pověřeno ministrem financí podle § 4 odst. 3 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v rozhodném znění, a podle § 3 odst. 2 písm. a) zákona o mezinárodní pomoci na dobu neurčitou výkonem působnosti ústředního kontaktního orgánu podle naposledy zmíněného předpisu. Dne 11. 9. 2017 obdrželo Generální finanční ředitelství žádost o vymáhání pohledávky německé daňové správy, jejíž součástí byl jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky, jehož předmětem byly nedoplatky žalobkyně evidované německou daňovou správou. Podle § 20 odst. 1 a 2 zákona o mezinárodní pomoci byl jednotný doklad ode dne jeho obdržení jediným titulem pro vymáhání finanční pohledávky v České republice. Generální finanční ředitelství uskutečněním tohoto úkonu pověřilo žalovaného dle § 9 odst. 1 naposledy zmiňovaného zákona. Žalovaný při poskytování mezinárodní pomoci postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li zákon o mezinárodní pomoci jinak.
11. Ve správním spise je založen také Finanční zpravodaj č. 3/2012 ze dne 20. 3. 2012, v němž je pod nadpisem „*Zveřejnění kontaktních orgánů dle § 3 odst. 5 zákona č. 471/2011 Sb. (upozornění na změnu)*“ uvedeno, že Ministerstvo financí pověřilo Generální finanční ředitelství působností ústředního kontaktního orgánu pro provádění mezinárodní pomoci podle zákona o mezinárodní pomoci.

III. Posouzení věci krajským soudem

12. Soud úvodem konstatuje, že žalobkyně podala vedle nyní projednávané žaloby také žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřovala v evidování částky 47 583,43 Kč na debetní straně jejího osobního daňového účtu (zvláštní prostředky – mezinárodní pohledávky). Soud tuto zásahovou žalobu usnesením ze dne 30. 5. 2019, č. j. 45 Af 31/2017-20 (dostupným stejně jako ostatní rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz), odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť shledal, že napadené rozhodnutí (tj. rozhodnutí o námitce proti vyrozumění o převedení přeplatku) je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., proti němuž lze brojit žalobou, v jejímž rámci lze jako předběžnou otázku řešit i správnost postupu žalovaného spočívajícího v zaevidování pohledávky německé daňové správy na osobní daňový účet žalobkyně.
13. Z důvodů blíže rozvedených v usnesení č. j. 45 Af 31/2017-20 tedy soud naznal, že proti napadenému rozhodnutí lze podat žalobu dle § 65 a násl. s. ř. s. (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, publikovaný pod č. 3644/2017 Sb. NSS), načež ověřil, že žalobkyně takovou žalobu podala včas, že byla osobou k tomu oprávněnou a že žaloba splňovala všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.),

a shledal, že žaloba není důvodná. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci s tímto postupem vyjádřili souhlas v intencích § 51 odst. 1 s. ř. s.

14. Podle 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. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) se tato směrnice vztahuje mimo jiné 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 čl. 2 odst. 2 písm. c) oblast působnosti této směrnice zahrnuje také náklady související s pohledávkami, pro které lze vyžadovat vzájemnou pomoc podle odst. 1. Podle čl. 10 směrnice o vzájemné pomoci na žádost dožadujícího orgánu dožádaný orgán vymáhá pohledávky, na něž se vztahuje doklad o vymahatelnosti pohledávky, v dožadujícím členském státě. Čl. 12 upravuje náležitosti jednotného dokladu o vymahatelnosti pohledávky, který je jediným základem pro opatření k vymáhání pohledávky a pro předběžná opatření přijímaná v dožádaném členském státě. Čl. 13 pak stanoví, že 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. Přitom platí, že 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.
15. Směrnice o vzájemné pomoci byla do českého právního řádu transponována zákonem o mezinárodní pomoci, který dle svého § 1 odst. 1 upravuje postup a podmínky, za kterých tuzemské orgány provádějí mezinárodní pomoc ve vztahu k jiným státům. Prováděním mezinárodní pomoci se 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, a d) doručování dokumentů souvisejících s vymáháním nebo zajištěním finančních pohledávek*“ (§ 1 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci). Za finanční pohledávky se pro účely zákona o mezinárodní pomoci považují mimo jiné pohledávky z daní, poplatků a cel jakéhokoli druhu včetně jejich příslušenství ukládaných jiným členským státem nebo orgánem veřejné moci jiného členského státu [§ 1 odst. 3 písm. b) body 1 a 3 téhož zákona]. Podle § 2 zákona o mezinárodní pomoci se při provádění mezinárodní pomoci postupuje podle daňového řádu, pokud tento zákon nestanoví jinak. Zákon o mezinárodní pomoci dále stanoví, že tuzemský kontaktní orgán zajistí na žádost kontaktního orgánu jiného státu vymáhání finanční pohledávky (§ 17 odst. 1). Součástí takové žádosti je jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky v dožádaném státě, který je ode dne obdržení žádosti jediným titulem pro vymáhání finanční pohledávky v České republice (§ 20). Ve vztahu ke konkrétnímu postupu při vymáhání pohledávky je v zákoně o mezinárodní pomoci mimo jiné stanoveno, že ohledně vymáhané finanční pohledávky může být povoleno posečkání její úhrady nebo rozložení její úhrady na splátky (§ 23).
16. Soud předesílá, že vymáhání pohledávky v kontextu směrnice o vzájemné pomoci je autonomním pojmem práva Evropské unie, což je třeba mít na paměti též při interpretaci tohoto pojmu užitého v zákoně o mezinárodní pomoci, jenž představuje transpozici

evropského právního předpisu. Pojem vymáhání pohledávky je třeba vykládat jako činnost, která směřuje k uhrazení pohledávky, a to nikoliv pouze prostřednictvím donucujících nástrojů (tedy užitím veřejné moci). Ostatně směrnice o vzájemné pomoci odkazuje v čl. 13 odst. 4 na možnost poskytnout dlužníkovi lhůtu k zaplacení pohledávky nebo povolit placení ve splátkách. Vymáháním pohledávky je třeba rozumět vše, co následuje po stanovení výše této pohledávky. Tento autonomní pojem práva Evropské unie nelze ztotožňovat s pojmem vymáhání daní, jak je definován v českém procesním řádu (daňovém řádu). Zákon o mezinárodní pomoci stanoví, že se při vymáhání pohledávek postupuje dle daňového řádu, aniž by omezoval použitelnost tohoto vnitrostátního procesního předpisu pouze na některé jeho části.

17. Z právní úpravy obsažené v daňovém řádu je vhodné především připomenout, že daní se pro účely daňového řádu rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, a c) peněžité plnění v rámci dělené správy. Taková daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně (§ 2 odst. 3 a 4 daňového řádu).
18. Vycházejí ze shora citované právní úpravy soud předně dospěl k závěru, že zahraniční daň a její příslušenství (exekuční náklady), ohledně nichž byla v této věci podána žádost o vymáhání finanční pohledávky dle čl. 13 směrnice o vzájemné pomoci a § 17 zákona o mezinárodní pomoci, nelze pokládat za daň ve smyslu § 2 daňového řádu, neboť se nejedná o peněžité plnění, které tuzemský zákon označuje jako daň. Nejedná se ani o peněžité plnění, ohledně něhož by zákon o mezinárodní pomoci stanovil, že se při jeho správě postupuje dle daňového řádu. Zákon o mezinárodní pomoci totiž nedává tuzemským kontaktním orgánům oprávnění finanční pohledávky spravovat, tedy je správně zjistit, stanovit a zabezpečit jejich úhradu (viz definici správy daně obsaženou v § 1 odst. 2 daňového řádu), nýbrž pouze oprávnění pomoci zahraničním daňovým orgánům s některými úkony souvisejícími se správou. Aby bylo možné považovat finanční pohledávky vymezené v § 1 zákona o mezinárodní pomoci za daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, musel by zákon o mezinárodní pomoci výslovně stanovit, že se při jejich správě postupuje dle daňového řádu [podobně jako je to vymezeno například ve vztahu k odvodům za porušení rozpočtové kázně a penále v § 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, nebo ve vztahu k úhradám z dobývacích prostor a úhradám z vydobytych nerostů v § 33p zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon)]. Nejedná se pak ani o peněžité plnění v rámci dělené správy, což je zřejmé například z toho, že zahraniční daň není plněním určeným do veřejného rozpočtu ve smyslu § 161 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 2 odst. 2 daňového řádu či § 1 odst. 3 písm. a) zákona o mezinárodní pomoci. V tomto ohledu tedy soud nesdílí názor žalovaného, podle něhož byla dotčená finanční pohledávka Spolkové republiky Německo daní ve smyslu daňového řádu. To ovšem nic nemění na tom, že se při jejím inkasu postupuje podle daňového řádu, a to způsobem, jako by se jednalo o pohledávku České republiky, tedy použijí se postupy stanovené vnitrostátními procesními předpisy, které se vztahují na pohledávky vzniklé v souvislosti se stejným druhem daně (čl. 13 odst. 1 směrnice o vzájemné pomoci).
19. Zákon o mezinárodní pomoci v návaznosti na směrnici o vzájemné pomoci upravuje pravidla poskytování pomoci mezi členskými státy při výběru (vymáhání) finančních plnění, která se v určitém rozsahu mohou překrývat s vymezením daně v daňovém řádu a

v určitém rozsahu mohou být širší či užší. Při poskytování takové pomoci, která nemusí spočívat pouze v samotném vymáhání, ale též v činění předběžných opatření (v českém prostředí zajištění), poskytování souvisejících informací či v pomoci při doručování, je postupováno podle zákona o mezinárodní pomoci a podpůrně podle daňového řádu (viz § 2 zákona o mezinárodní pomoci). Je-li tedy český kontaktní orgán (či jeho prostřednictvím správce daně) požádán o poskytnutí pomoci při vymáhání určité zahraniční finanční pohledávky, pak aplikuje vedle specifických ustanovení zákona o mezinárodní pomoci ustanovení daňového řádu upravující postup směřující k úhradě daně.

20. Problematika placení daní je upravena v části třetí (daňové řízení), hlavě páté (placení daní). Do problematiky placení daní je třeba zahrnout evidenci daní, nakládání s přeplatkem na dani, posečkání s úhradou daně (díl první), vybírání daní (díl třetí), zajištění daní (díl čtvrtý) a až v poslední řadě vymáhání daní (díl pátý).
21. Žalobkyně je přesvědčena, že vymáháním finanční pohledávky na základě zákona o mezinárodní pomoci se rozumí toliko její exekuční vymáhání ve smyslu § 175 daňového řádu. Podle § 175 odst. 1 daňového řádu může správce daně vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit do veřejné dražby. Dle § 175 odst. 3 daňového řádu je správce daně při vymáhání nedoplatku příslušný i k jeho vybrání. Vymáháním daně ve smyslu daňového řádu není převedení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku. Takovýto výklad autonomního pojmu práva Evropské unie, jenž je postaven na ztotožnění se stejně pojmenovaným institutem vnitrostátního práva procesního, je dle soudu v rozporu s charakterem zákona o mezinárodní pomoci a jeho účelu (resp. účelu směrnice o vzájemné pomoci).
22. I kdyby soud přisvědčil argumentaci žalobkyně, nelze nevidět, že vymáhání daní ve smyslu části třetí, hlavy páté, dílu pátého daňového řádu není založeno toliko na aplikaci ustanovení zahrnutých v tomto úseku právního předpisu. Ustanovení § 175 odst. 3 daňového řádu předvídá, že v průběhu daňové exekuce může být daň uhrazena prostřednictvím nástrojů, které upravují vybírání daní (díl třetí). Nakládání s prostředky vymoženými v rámci daňové exekuce je upraveno v § 150 odst. 5 daňového řádu, které upravuje evidenci daní, a užití vymožených prostředků na úhradu konkrétních daňových nedoplatků v § 152 odst. 2 téhož zákona (obě ustanovení jsou přitom zařazena do dílu prvního). Posečkání, jehož užití předvídá směrnice o vzájemné pomoci i zákon o mezinárodní pomoci, je upraveno rovněž v dílu prvním (§ 156). Je tedy zřejmé, že jednotlivé instituty upravující placení daní jsou vzájemně provázány a nelze je izolovat.
23. Nezbyvá proto než přehledně rekapitulovat, jak daňový řád nakládá s pohledávkami České republiky z titulu daně z příjmů (obdobně má být nakládáno s pohledávkou německé finanční správy). Podle § 163 odst. 3 daňového řádu lze daň platit bezhotovostním převodem, v hotovosti, kolkovými známkami nebo přeplatkem na jiné dani. Přeplatek je definován v § 154 odst. 1 daňového řádu jako částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Dle § 154 odst. 2 daňového řádu správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 (tj. nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně). 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. V souladu s § 155 odst. 1 daňového řádu je daňový

subjekt oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky.

24. Konečně je vhodné připomenout, že předmětem evidence daní je podle § 149 odst. 1 daňového řádu zaznamenávání vzniku, stanovení, splnění, popřípadě jiného zániku daňových povinností, a z toho vyplývajících přeplatků, nedoplatků a případných převodů; tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech. Podle § 150 odst. 1 a 2 téhož předpisu se na debetní straně osobních daňových účtů evidují předpisy a odpisy daní, včetně jejich případných oprav, jakož i odpisy nedoplatků, a na kreditní straně jsou evidovány platby a vratky. Dle § 150 odst. 5 daňového řádu se částky vymožené jednotlivými způsoby vymáhání přijímají a evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu. Vymožené částky převede správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu. Částky dobrovolně uhrazené ze strany daňového subjektu se též přijímají a evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu a jsou správcem daně převáděny na osobní daňový účet (§ 150 odst. 6 daňového řádu). Ustanovení § 152 daňového řádu pak upravuje pořadí úhrady daně, přičemž ve svém druhém odstavci stanoví, že úhrada daně vymožené jednotlivými způsoby vymáhání podle § 175 se použije na úhradu nedoplatků evidovaných u daného správce daně postupně podle těchto skupin: a) nedoplatky na dani vymáhané daným způsobem vymáhání, b) nedoplatky na příslušenství daně vymáhané daným způsobem vymáhání. V rámci těchto skupin se v souladu s § 152 odst. 4 daňového řádu úhrada daně použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti.
25. Z výše uvedeného plyne, že s vymáháním daní neodmyslitelně souvisí vedení evidence, která správcem daně umožňuje efektivně spravovat placení daní a s jejíž pomocí správce daně spravuje veškeré daňové povinnosti daňového subjektu. Právní úprava stojí na tom, že se veškeré vymožené částky (a to nikoli pouze prostřednictvím daňové exekuce, ale i prostřednictvím jiných způsobů vymáhání) evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu (§ 150 odst. 5 či § 184 odst. 3 daňového řádu), kde se také evidují částky dobrovolně uhrazené daňovým subjektem na základě vyrozumění, jež může být zasláno daňovému subjektu před zahájením vymáhání (§ 150 odst. 6 ve spojení s § 153 odst. 3 daňového řádu). Z osobního depozitního účtu se pak převádí na osobní daňové účty (§ 150 odst. 5 daňového řádu) a odtud jsou dále distribuovány na nedoplatky evidované na jednotlivých daňových účtech podle kritérií uvedených v § 152 odst. 2 a 4 daňového řádu.
26. Finanční pohledávky dle § 1 zákona o mezinárodní pomoci sice nejsou daňovými pohledávkami ve smyslu daňového řádu, postupuje-li se však při jejich vymáhání subsidiárně podle daňového řádu, pak je nezbytné s takovými pohledávkami zacházet stejně jako s daňovými, což ostatně směrnice o vzájemné pomoci předpokládá ve svém čl. 13. Znamená to tedy, že je třeba takové finanční pohledávky evidovat stejně jako daňové pohledávky na příslušném osobním daňovém účtu daňového subjektu. Nebyly-li by zahraniční finanční pohledávky evidovány na osobním daňovém účtu, pak by správce daně nemohl efektivně uplatňovat postup vymáhání upravený v daňovém řádu. Na zaevidování finanční pohledávky německé daňové správy na osobním daňovém účtu žalobkyně tudíž soud neshledává ničeho nezákonného.

27. Žalobkyně má pravdu v tom, že jednotlivé způsoby vymáhání finančních pohledávek 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. Na druhou stranu však daňový řád dává správci daně oprávnění vybírat finanční pohledávku při jejím vymáhání (§ 175 odst. 3), přičemž mezi způsoby vybírání řadí i placení přeplatkem na jiné dani [§ 163 odst. 3 písm. d)]. Pokud tedy zákon o mezinárodní pomoci ve spojení s daňovým řádem opravňuje správce daně k tomu, aby na žádost daňového subjektu při vymáhání zahraniční finanční pohledávky použil k úhradě nedoplatku přeplatek na jiné dani, a pokud současně správce daně v rámci vymáhání zahraniční finanční pohledávky převádí vymoženou částku na úhradu vymáhaných nedoplatků v intencích § 152 odst. 2 a 4 daňového řádu, pak by odporovalo smyslu právní úpravy vykládat ji tak, že správci daně nedává možnost před samotným započtením vymáhání finanční pohledávky převést přeplatek na osobním daňovém účtu na úhradu zahraničního nedoplatku dle § 154 odst. 2 daňového řádu (k tomu srov. též autonomní obsah pojmu vymáhání pohledávky dle směrnice o vzájemné pomoci). Převedení přeplatku na jedné dani na úhradu nedoplatku na jiné dani z moci úřední je svým způsobem neformální variantou daňové exekuce příkázáním daňové pohledávky (z hlediska procesního), resp. započtení (z hlediska hmotněprávního). I při mezinárodní pomoci s vymáháním zahraniční finanční pohledávky je ostatně třeba mít na zřeteli základní zásady daňové správy, jimiž jsou zásada přiměřenosti a hospodárnosti vyjádřené v § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu. Stejně jako ve vztahu k tuzemské daňové pohledávce musí i ve vztahu k zahraniční finanční pohledávce platit, že správce daně nepřistoupí k jejímu exekučnímu vymáhání, pokud ji může rovnou uspokojit postupem dle § 154 odst. 2 daňového řádu, tj. postupem, který je obecně hospodárnější a šetrnější než kterýkoli ze způsobů vymáhání daní upravených v § 175 daňového řádu.
28. Soud tedy nepovažuje postup žalovaného, který vyřídil žádost o vymáhání finanční pohledávky německé daňové správy tak, že nepřistoupil k jejímu vymáhání nástroji daňové exekuce, ale převedl postupem dle § 154 odst. 2 daňového řádu přeplatek na DPH na úhradu zahraničního nedoplatku, za nezákonný. Soud pak nepokládá za pochybení ani to, že žalovaný před vlastním provedením úhrady nedoplatku převedením přeplatku na DPH neseznámil žalobkyni s obsahem jednotného dokladu o vymahatelnosti finanční pohledávky, neboť tuto povinnost mu zákon o mezinárodní pomoci ani daňový řád neukládal. Žalovaný byl dle § 154 odst. 5 daňového řádu pouze povinen vyrozumět žalobkyni o převedení přeplatku, což učinil.
29. Soud se dále zabýval namítaným nedostatkem pravomoci žalovaného k vyřízení žádosti německé daňové správy. Podle § 3 zákona o mezinárodní pomoci je Ministerstvo financí orgánem odpovědným za kontakty s Evropskou komisí ohledně provádění mezinárodní pomoci. Ustanovení § 3 odst. 2 téhož zákona předpokládá, že ministerstvo pověří jemu podřízeného správce daně s celorepublikovou působností nebo svůj organizační útvar výkonem působnosti ústředního kontaktního orgánu. Informaci o tom, který orgán byl pověřen jako ústřední kontaktní orgán, ministerstvo zveřejní ve Finančním zpravodaji a způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 3 odst. 5 zákona o mezinárodní pomoci).
30. Z Finančního zpravodaje č. 3/2012 ze dne 29. 3. 2012, který byl soudu předložen společně se zbývajícím částí správního spisu, plyne, že Ministerstvo financí zveřejnilo dle § 3 odst. 5 zákona o mezinárodní pomoci informaci, že působností ústředního kontaktního orgánu pro provádění mezinárodní pomoci pověřilo Generální finanční ředitelství. Soud nemá

pochybnost o tom, že ministerstvo tuto informaci zveřejnilo též způsobem umožňujícím dálkový přístup, neboť příslušný Finanční zpravodaj je dosud dostupný na jeho webových stránkách (viz <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2012>). Ostatně, i kdyby ministerstvo svou povinnost dle § 3 odst. 5 zákona o mezinárodní pomoci nesplnilo, neměnilo by to nic na skutečnosti, že Generální finanční ředitelství vykonávalo a vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu dle uvedeného zákona.

31. Dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o mezinárodní pomoci platí, že kontaktním orgánem je mimo jiné ústřední kontaktní orgán, tedy Generální finanční ředitelství a nikoli Ministerstvo financí, jak se mylně domnívá žalobkyně. Dle § 5 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci provádí tuzemský kontaktní orgán mezinárodní pomoc buď přímo, nebo prostřednictvím jednotlivých správců daně. Ustanovení § 9 odst. 1 téhož zákona stanoví, že kontaktní orgán může pověřit uskutečněním úkonů při poskytování mezinárodní pomoci podřízeného správce daně a dohlíží na jejich provedení.
32. 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 uskutečněním úkonů při poskytování mezinárodní pomoci dle žádosti německé daňové správy ze dne 11. 9. 2017 v intencích § 5 odst. 1 a § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci právě žalovaného, který tudíž byl k poskytnutí takové pomoci kompetentní. Jakkoli je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí ani ve vyrozumění o převedení přeplatku nespecifikoval, z jakých konkrétních podkladů plyne, že Generální finanční ředitelství je ústředním kontaktním orgánem, a jakým aktem byl žalovaný pověřen k poskytnutí mezinárodní pomoci, nemá absence takové specifikace za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí či jemu předcházejícího vyrozumění, neboť podstatné je pouze to, že žalovaný byl k poskytnutí mezinárodní pomoci oprávněn. Domněnka žalobkyně, že žalovaný nebyl kompetentní, neboť jí příslušné dokumenty nezpřístupnil při nahlížení do spisu, je s ohledem na shora uvedené lichá.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

33. Protože soud neshledal žádný žalobní bod důvodným a ani žádnou vadu řízení, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
34. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil ani ze soudního spisu neplyne, že by mu vznikly nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. dubna 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu