



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Jaroslav Zelinka**, IČ 64301249, se sídlem Štolcova 799/56, Brno, zast. Mgr. Janem Slunečkem, advokátem, se sídlem Týn 640/2, Praha 1, proti žalovanému: **Celní úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem Koliště 17, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č. j. 33058-2/2021-530000-11, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2022, č. j. 30 Af 35/2021-30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 3. 2021, č. j. 33058-2/2021-530000-11, podle § 159 odst. 3 věty první a třetí zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl námitku žalobce proti sdělení ze dne 18. 12. 2020, č. j. 545523-2/2020-530000-11, kterým žalovaný nepřiznal žalobci podle § 254 odst. 1 daňového řádu úrok z nesprávně stanovené daně. Zaplacení tohoto úroku se žalobce domáhal v důsledku změny či zrušení platebních výměrů, v nichž žalovaný doměřil žalobci dovozní clo a penále.

[2]Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 6. 2022, č. j. 30 Af 35/2021-30, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve konstatoval, že podstata sporu tkví v otázce, zdali měl žalobce nárok na úrok z nesprávně stanoveného cla podle § 254 daňového

řádu. Pro určení rozhodné právní úpravy byl zásadní den následující po původní splatnosti cla, a bylo-li uhrazeno později, pak den následující po dni skutečné úhrady. Celní dluhy v posuzovaném případě vznikaly po dni 9. 7. 2014, kdy byl vydán první platební výměr. Právní úprava úroků z neoprávněně zadržovaného cla v původních i aktuálně platných celních předpisech je natolik komplexní, že se vedle ní nemůže uplatnit právní úprava úroků z nesprávně stanovené daně.

[4]Krajský soud se proto dále zabýval právní úpravou vrácení cla v evropských předpisech a českém právním řádu. Pro případ postupů pro navrácení a prominutí cla stanovených v čl. 235 až 242 nařízení Rady (EHS) ze dne 12. října 1992 č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex ES“), a v čl. 877 až 912 nařízení Komise (EHS) ze dne 2. července 1993 č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 (dále jen „nařízení č. 2454/93“), bylo navrácení a prominutí cla uskutečňováno za podmínek stanovených právními předpisy Společenství. Podle čl. 241 celního kodexu ES platilo, že pokud celní orgány vrátily dovozní nebo vývozní clo, nebyly povinny platit úroky, ledaže nebylo rozhodnutí o vrácení cla vykonáno do tří měsíců od jeho přijetí nebo pokud tak stanoví vnitrostátní předpisy. Obdobně tuto problematiku upravovalo nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) ze dne 23. dubna 2008 č. 450/2008. Tuto normu nahradilo nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) ze dne 9. října 2013 č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex EU“), který v čl. 116 odst. 6 upravuje totožnou problematiku obdobně jako celní kodex ES. Zmíněné ustanovení se aplikovalo od 1. 6. 2016, do tohoto data tak platila úprava v celním kodexu ES. Podle krajského soudu tak citovaná evropská právní úprava problematiku vrácení cla včetně placení úroků upravovala komplexně.

[5]Z citovaných evropských předpisů pak vycházel zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen „původní celní zákon“), i aktuálně platný zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“). Původní celní zákon obsahoval v § 285 až 292 komplexní úpravu vrácení cla včetně úroků. Novelou č. 187/2004 Sb. však byla tato úprava s účinností od 1. 5. 2004 ze zákona vypuštěna s odkazem na úpravu komunitárního práva s přímou vnitrostátní účinností. V platnosti zůstal pouze § 285 původního celního zákona, který problematiku placení úroků při vrácení cla upravoval shodně jako celní kodex ES. Od 1. 7. 2011 uvedené ustanovení platilo až do zrušení původního celního zákona ke dni 29. 7. 2016 tak, že v případě vzniku povinnosti platit úrok podle přímo použitelného předpisu Evropské unie (dále jen „EU“) se postupovalo podle ustanovení daňového řádu o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Aktuálně platný celní zákon však již žádnou vlastní úpravu úroků z vráceného cla neobsahuje a plně se odkazuje na unijní úpravu v čl. 116 celního kodexu EU. Pouze v § 66 vylučuje použití ustanovení daňového řádu o úroku z nesprávně stanoveného cla při jeho správě.

[6]Krajský soud dále konstatoval, že oblast cel byla silně harmonizována unijními právními předpisy. Vysvětlil, z jakých důvodů je žádoucí, aby byly platné celní předpisy zahrnuty do jednoho kodexu. Na obdobných principech pak stály rovněž celní kodex ES a celní kodex EU. Již od prvně jmenovaného předpisu právní úprava rozeznávala pouze jednu podmínku, za jejíhož splnění byl stát povinen platit úroky z vráceného cla, a to pozdní vykonání rozhodnutí o jeho vrácení. Pokud přitom žalobce odkazy na citované evropské právní předpisy označil za nesprávné, nerozvedl již důvody takového závěru. Z vývoje původního celního zákona bylo totiž zřejmé, že od přistoupení České republiky k EU se ustanovení

pokračování

upravující placení úroků při vrácení cla vždy řídila evropskou úpravou. V posuzovaném případě pak nebylo sporné, že žalovaný vrátil dlužné clo a penále vždy do tří měsíců od přijetí rozhodnutí o vrácení cla.

[7]Pokud žalobce navrhl použít § 254 daňového řádu, nepředložil již žádnou úvahu k důvodům pro jeho aplikaci. Podle krajského soudu přitom zmíněné ustanovení nepředstavovalo vnitrostátní předpis, na který odkazoval čl. 241 celního kodexu ES, jenž by nad rámec evropské úpravy stanovoval České republice povinnost platit úrok z vráceného cla. Musel by se totiž týkat cla a výslovně stanovit specifické podmínky pro placení předmětného úroku. Daňový řád se nadto uplatní na oblast cel pouze podpůrně, nemá-li vlastní právní úpravu, v důsledku čehož má jen subsidiární povahu. Krajský soud proto uzavřel, že celní předpisy obsahují komplexní úpravu pro placení úroku z neoprávněně vybrané částky, a proto se daňový řád jako pouhá podpůrná právní úprava nepoužije, což vyplývá rovněž z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS. Mezi celní předpisy je nutné zařadit rovněž unijní právní předpisy. Daně a cla pak nejsou volně zaměnitelnými pojmy a cla se svou komplexní právní úpravou liší od peněžitých plnění v rámci dělené správy. Žalobcův výklad by nadto umožnil, aby se placení úroků z dlužného cla řídilo dvěma různými právními úpravami založenými na zcela odlišných podmínkách. Závěrem krajský soud zdůraznil, že se žalobce mohl domáhat náhrady podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[8]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označil důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9]V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatel namítl, že krajský soud vycházel z nesprávné úvahy při aplikaci čl. 116 celního kodexu EU, z něhož bezdůvodně dovodil, že představuje komplexní úpravu placení úroku při vrácení cla. Stěžovatel dále zmíněné ustanovení citoval a konstatoval, že nevylučuje nárok na úrok z vráceného cla, které bylo zaplacen v rozporu s unijním právem, a to za dobu ode dne jeho zaplacení do dne jeho vrácení ze strany celních orgánů. K obdobnému závěru totiž dospěl Soudní dvůr EU (dále jen „SD EU“) již v rozsudku ze dne 28. 4. 2022 ve spojených věcech C-415/20, C-419/20 a C-427/20, *DS v. Porsche Inter Auto GmbH & Co KG a Volkswagen AG* (dále jen „rozhodnutí SD EU ve věci DS v. Porsche“), jehož stěžejní pasáže stěžovatel dále citoval.

[10]Citovaná judikatura SD EU tak podle stěžovatele přiznává nárok na úrok z vráceného cla, který je zakotven v unijních právních předpisech. Vnitrostátní právní úprava pak nesmí možnost uplatnění tohoto nároku nadměrně ztěžovat či přímo vylučovat. Ani krajským soudem odkazovaný § 66 celního kodexu s ohledem na citovanou judikaturu tak nesmí vyloučit nárok na zaplacení úroku ze cla zaplaceného v rozporu s unijním právem. V opačném případě by totiž toto ustanovení odporovalo přímo aplikovatelnému nařízení EU. Stěžovatel namítl, že mu měl být celními orgány přiznán úrok vyplývající z unijních předpisů za použití v rozhodné době účinného § 258 původního celního kodexu, který

odkazoval na ustanovení daňového řádu o úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to za dobu ode dne zaplacení nezákonně vyměřeného cla až do jeho vrácení.

[11] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve plně ztotožnil se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Dále konstatoval, že stěžovatel interpretoval závěry citovaného rozsudku SD EU zcela účelově. Podle něj totiž je povinností členských států EU v rámci vnitrostátní právní úpravy dodržet zásadu, že adresátu veřejné správy nesmí být upřena přiměřená náhrada za nedostupnost peněžní částky zabavené celními orgány v důsledku nezákonného a následně zrušeného rozhodnutí. Podle žalovaného Česká republika tuto povinnost splnila přijetím zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci. Nepřiznání úroku podle § 254 daňového řádu tak nepředstavuje porušení právních předpisů EU. Žalovaný dále konstatoval, že stěžovatel odkazem na § 258 původního celního zákona pominul zásadní podmínku pro postup podle § 254 daňového řádu. Zmíněné ustanovení původního celního zákona totiž vyžaduje, aby nejprve došlo ke vzniku povinnosti platit předmětný úrok podle přímo použitelného předpisu EU. K tomu však v posuzovaném případě nedošlo, jelikož bylo celními orgány clo vráceno stěžovateli ve lhůtě tří měsíců. K § 66 celního kodexu žalovaný uvedl, že krajský soud výslovně odkázal na toto ustanovení jako na pouhou výkladovou pomůcku.

[13] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[14] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl, že žalovaný změnil argumentaci původně zastávanou v odůvodnění svého rozhodnutí, kterou dále stěžovatel shrnul. V této souvislosti odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2022, č. j. 14 Af 29/2020-29, v němž se zabýval obdobnou problematikou jako v nyní posuzovaném případě. Dospěl přitom k závěru, že celní předpisy v obdobném časovém horizontu jako v posuzované věci umožnily vznik úroku podle § 254 daňového řádu, a to bez ohledu na přípustnost postupu podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci. Stěžovatel proto setrval na svém procesním návrhu.

[15] V doplnění repliky stěžovatel odkázal na řízení vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 58/2020, které bylo v důsledku zpětvzetí kasační stížnosti žalovaným zastaveno. Na základě tohoto rozhodnutí došlo k přiznání a následnému vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně celními orgány podle § 254 daňového řádu. Podle stěžovatele tak žalovaný učinil ve zmíněném řízení proto, že v návaznosti na citovanou judikaturu SD EU dospěl k obdobnému závěru jako Městský soud v Praze ve věci sp. zn. 14 Af 29/2020. Stěžovatel následně v dalším doplnění repliky předložil zmíněné rozhodnutí o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[16] V duplice k replice stěžovatele žalovaný k odkazu na rozsudek Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 14 Af 29/2020 konstatoval, že obsahuje nesprávné právní posouzení věci. Aplikuje totiž novou právní úpravu v situaci, kdy bylo s ohledem na skutkový stav této věci nutno aplikovat právní úpravu účinnou v rozhodné době. V tomto rozsudku byla současně zmíněná rozhodná doba odvíjející se od vzniku celního dluhu stanovena nesprávně. Žalovaný poukázal na odst. 39 a 40 odůvodnění tohoto rozsudku a uvedl, že Městský soud

pokračování

v Praze v tomto případě nesprávně interpretoval závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 59/2020. Konkrétně pominul, že v citovaném usnesení byla posuzována otázka úhrady úroku v případě vzniku přeplatku daně z přidané hodnoty či spotřební daně uhrazené společně se clem. Zmíněný rozsudek Městského soudu v Praze tak obsahuje zcela odlišné závěry než nyní napadený rozsudek krajského soudu. Žalovaný dále v této souvislosti naopak poukázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 5. 2022, č. j. 57 Af 23/2020-106, který je se závěry krajského soudu v nyní posuzované věci ve shodě.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[18] Podle naposledy uvedeného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[19] Spornou je v posuzovaném případě otázka, zdali byl žalovaný povinen stěžovateli zaplatit úrok v důsledku zrušení či změny platebních výměrů na dovozní clo a penále, resp. zdali byl žalovaný v posuzovaném případě povinen na základě § 258 původního celního zákona postupovat podle § 254 daňového řádu a přiznat stěžovateli úrok z nesprávně stanovené daně.

[20] Stěžovatel namítl, že celní kodex EU nepředstavuje komplexní právní úpravu placení úroků při vrácení cla. Podle čl. 116 odst. 6 celního kodexu EU nejsou celní orgány povinny platit úroky, pokud je clo vráceno do tří měsíců ode dne přijetí rozhodnutí o jeho vrácení. Zmíněné ustanovení však rovněž v souladu s judikaturou SD EU nevyklučuje nárok na úrok z vráceného cla, které bylo zapláceno v rozporu s unijním právem.

[21] Nejvyšší správní soud uvedeným námitkám stěžovatele nepřisvědčil. Historickým vývojem unijní i české právní úpravy problematiky vrácení nesprávně stanoveného cla a souvisejícího placení úroků včetně jednotlivých novel a změn příslušných ustanovení krajský soud podrobně posuzoval v odst. 13 až 17 napadeného rozsudku. Zabýval se nejprve vývojem evropských právních předpisů, konkrétně čl. 241 celního kodexu ES, jeho následnými změnami a dále přijetím celního kodexu EU včetně pro věc rozhodného čl. 116 odst. 6. V této souvislosti shrnul rovněž českou právní úpravu problematiky vrácení cla a případného placení úroku v původním celním zákoně, a to konkrétně § 285 včetně jeho změn s ohledem na změny ve zmíněných evropských právních předpisech. Dospěl rovněž ke správnému závěru, že aktuálně platný a účinný celní zákon již žádnou vlastní úpravu úroků z vráceného cla neobsahuje a zcela se spoléhá na přímo účinnou unijní právní úpravu.

[22] Krajský soud tak podrobně shrnul, jakým způsobem došlo k postupné harmonizaci české právní úpravy problematiky vrácení cla a případného placení úroku z vráceného cla prostřednictvím unijní právní úpravy. Konkrétně v odst. 18 odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že i v původním celním zákoně se od přistoupení České republiky k EU ustanovení upravující placení úroků při vrácení cla vždy řídila evropskými předpisy,

případně je plně kopírovala. K obdobnému závěru ostatně dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS, podle něhož byla příslušná ustanovení původního celního zákona a jejich novelizace „přijata nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005-45).“

[23] Uvedeným závěrům krajského soudu nelze ničeho vytknout. Stěžovatel nadto nijak nerozvedl, z jakých důvodů krajským soudem předestřená unijní právní úprava včetně všech jejích změn nepředstavuje komplexní úpravu problematiky vrácení cla a placení úroku. Sám ostatně uznal, že z čl. 116 odst. 6 celního kodexu EU vyplývá, že celní orgány nejsou povinny úrok platit, pokud clo vrátily v určené lhůtě. Pokud SD EU ve své judikatuře dospěl k závěru, že zmíněné ustanovení nevylučuje nárok na úrok z vráceného cla zaplaceného v rozporu s unijním právem, nelze z uvedeného bez dalšího vyvodit, že celní kodex EU nepředstavuje harmonizovanou a komplexní právní úpravu, která má v souladu s čl. 288 Smlouvy o fungování EU obecnou působnost, plnou závaznost a přímou použitelnost ve všech členských státech.

[24] Stěžovatel dále odkázal na rozhodnutí SD EU ve věci *DS v. Porsche* a namítl, že unijní judikatura zakládá nárok na úrok z vráceného cla, který je zakotven v unijních právních předpisech. Vnitrostátní právní úprava, včetně § 66 celního zákona, pak nesmí možnost uplatnění tohoto nároku nadměrně ztěžovat či přímo vylučovat.

[25] SD EU v rozhodnutí ve věci *DS v. Porsche* konstatoval, že „každý adresát veřejné správy, kterému vnitrostátní orgán uložil povinnost zaplatit daň, clo nebo jiný poplatek v rozporu s unijním právem, má na základě unijního práva nárok získat od dotyčného členského státu příslušnou peněžní částku zpět [v tomto smyslu viz rozsudky Soudního dvora ze dne 9. listopadu 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, bod 12; ze dne 8. března 2001, *Metallgesellschaft a další*, C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 84, a ze dne 9. září 2021, *Hauptzollamt B (Fakultativní snížení daně)*, C-100/20, EU:C:2021:716, bod 26a citovaná judikatura]. Kromě toho takový adresát veřejné správy má rovněž podle unijního práva nejen nárok získat nazpět od tohoto členského státu neoprávněně vybranou peněžní částku, nýbrž i úroky, které mají kompenzovat nedostupnost této částky [viz rozsudky ze dne 19. července 2012, *Littlewoods Retail a další*, C-591/10, EU:C:2012:478, body 24 až 26, a ze dne 9. září 2021, *Hauptzollamt B (Fakultativní snížení daně)*, C-100/20, EU:C:2021:716, body 26a 27].“ Podle SD EU je cílem tohoto nároku nahradit nedostupnost peněžní částky, již byl dotyčný adresát veřejné správy neoprávněně zbaven. Tato náhrada může být provedena podle okolností způsobem, který stanoví příslušná unijní právní úprava, nebo pokud taková právní úprava neexistuje, podle pravidel, která se použijí podle vnitrostátního práva. Zmíněná vnitrostátní pravidla podle SD EU dále nesmějí vést k tomu, že by byl dotyčný adresát veřejné správy zbaven přiměřené náhrady za ztrátu, která mu byla způsobena. Uvedené zejména znamená, že úroky, které jsou mu vyplaceny, musí pokrývat celé období ode dne, kdy zaplatil dotčenou peněžní částku nebo mu měla být vyplacena, do dne, kdy mu byla částka vrácena nebo vyplacena.

[26] Z výše citovaných závěrů SD EU je zřejmé, že každý adresát veřejné správy má právo na přiměřenou náhradu za nedostupnost peněžní částky, již byl celními orgány neoprávněně zbaven. Z těchto závěrů však současně vyplývá, že uvedená náhrada se řídí unijním právem, resp. že tento nárok vzniká na základě příslušných ustanovení unijního práva a v případě

pokračování

absence konkrétní právní úpravy jeho vyplacení je na členských státech EU, aby v tomto ohledu přijaly vnitrostátní právní úpravu stanovící konkrétní okolnosti provedení výplaty zmíněné náhrady. Jak však již uvedl Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem výše, samotná unijní právní úprava v čl. 116 odst. 6 celního kodexu EU povinnost k placení úroku vylučuje, pokud bylo adresátovi veřejné správy clo vráceno včas. Jinak řečeno, pokud tak byl na základě unijní právní úpravy nárok na úrok z nesprávně vybraného cla vyloučen, nelze mít za to, že byly celní orgány přesto povinny tento úrok stěžovateli zaplatit. Z výše citovaných závěrů SD EU totiž vyplývá, že nárok na přiměřenou náhradu vzniká na základě ustanovení unijního práva. Samotná unijní úprava pak v celním kodexu EU tento nárok bez dalšího nevyklučuje, nýbrž stanoví konkrétní výjimku, kdy je placení úroku z vráceného cla vyloučeno.

[27] V posuzovaném případě však zároveň nelze odhlédnout od skutečnosti, že česká právní úprava stěžovateli přesto poskytuje prostředek, jak dosáhnout unijní judikaturou zmiňované přiměřené náhrady za nedostupnost peněžní částky, kterou představovalo nesprávně vyměřené dovozní clo. Již rozšířený senát Nejvyššího správního v usnesení ve věci sp. zn. 7 Afs 59/2010 konstatoval, že nedostupnost úroku z vráceného cla „*neznamená, že újmu, kterou celní dlužník utrpěl úhradou cla, které po právu být hrazeno nemělo, nemůže být kompenzována. K tomu slouží zákon č. 82/1998 Sb. provádějící čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle něhož má každý právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem. S nemožností dispozice s určitou peněžní částkou jistě může být spojena škoda, a to nejen škoda spočívající v ušlém úroku. Tento nárok na náhradu vzniklé škody však lze uplatnit pouze postupem podle označeného zákona, včetně případné žaloby v občanském soudním řízení.*“ Přestože tak v posuzovaném případě bylo placení úroku s ohledem na unijní i českou právní úpravu v celních předpisech vyloučeno, měl stěžovatel možnost domoci se přiměřené náhrady v souladu s výše citovanými závěry SD EU. Jinými slovy, česká právní úprava přesto stěžovateli umožňuje domáhat se předmětné náhrady za nedostupnost nezákonně zadržovaných peněžních prostředků, jak požaduje unijní judikatura, a to prostřednictvím náhrady škody podle zákona o odpovědnosti za škodu při výkonu veřejné moci.

[28] Stěžovatel dále odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 14 Afs 29/2020, v němž dospěl k závěru, že celní předpisy v obdobném případě umožnily vznik nároku na úrok podle § 254 daňového řádu. V jiném obdobném řízení pak vzal žalovaný kasační stížnost zpět, přičemž následně vyplatil příslušnému daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[29] Nejvyšší správní soud předně v této souvislosti podotýká, že předmětem přezkumu nyní posuzované věci není stěžovatelem odkazovaný rozsudek Městského soudu v Praze. Přesto se vzhledem k podobnosti obou věcí k jeho závěrům vyjádřil.

[30] Městský soud v Praze nejprve k § 285 původního celního zákona konstatoval, že „*hypotézou citovaného ustanovení starého celního zákona je pasáž, vznikne-li povinnost platit úrok podle přímo použitelného předpisu Evropské unie*“. *Pokud tedy přímo použitelný předpis Evropské unie stanovil povinnost platit úrok (při vracení cla v souladu s čl. 241), postupovalo se při jeho přiznání dle § 254 odst. 3 a násl. daňového řádu v rozhodném znění. Dle mínění soudu přitom § 285 starého celního zákona zakotvuje především procesní pravidlo, kterým se má celní orgán řídit při placení úroku, aniž by z tohoto ustanovení a priori vyplývala možnost vzniku*

úroku dle § 254 daňového řádu pro případ vrácení cla. A ani z žádného předpisu Evropské unie přímo nevyplývá povinnost celního úřadu vyplatit úrok v případě vrácení cla z důvodu zrušení nezákonných platebních výměrů, kterými bylo clo stanoveno.“ V dalším odstavci však Městský soud v Praze dospěl k závěru, že čl. 241 celního kodexu ES připouštěl, aby vnitrostátní předpis definoval jiný, celním kodexem nepředpokládaný úrok. Ustanovení § 254 daňového řádu podle Městského soudu v Praze přineslo do právního řádu nový typ úroku. Ustanovení § 285 původního celního zákona pak výslovně vznik takového úroku nevyloučilo.

[31] Nejvyšší správní soud se však s uvedeným závěrem neztotožňuje. Jak ostatně uvedl sám Městský soud v Praze, z § 285 původního celního zákona nevyplývala možnost vzniku úroku podle § 254 daňového řádu. Uvedené plně potvrzují rovněž závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu formulované v usnesení ve věci sp. zn. 7 Afs 59/2010, podle nichž celní předpisy vylučují nárok na úrok placený při vrácení cla. Na uvedeném nemůže nic změnit totiž ani skutečnost, že se rozšířený senát zabýval výkladem celních předpisů, jejichž aplikační vztah k tehdy platnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), byl upraven jinak, než je tomu nyní vůči daňovému řádu. Původní celní zákon ve znění, kterým se zabýval rozšířený senát, totiž v § 320 vyjmenoval jednotlivá ustanovení, jejichž aplikaci vyloučil. Ve znění, kterým se zabýval Městský soud v Praze, však původní celní zákon takovou úpravu neobsahoval, a aplikaci § 254 daňového řádu tak výslovně nevyloučil, na což v odůvodnění zmíněného rozsudku soud odkazoval.

[32] Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že rozšířený senát se otázkou vztahu zákona o správě daní a poplatků a celních předpisů zabýval výlučně ve vztahu k přípustnosti vzniku nároku na úrok za nezákonně vyměřenou daň společně se clem. Ve vztahu k úroku placenému při vrácení cla totiž uvedl, že „z rozhodné právní úpravy je zřejmé, že podle § 291 odst. 1 celního zákona ve znění před i po novele provedené zákonem č. 1/2002 Sb. nebylo možné při vrácení cla přiznat úroky. Jiný závěr nelze dovodit ani při konfrontaci celního zákona ve znění do 30. 6. 2002 s celním kodexem Společenství (nařízení Rady EHS č. 2913/92), k němuž lze přiblížit právě proto, že jsou posuzována ustanovení českého právního předpisu přijatá nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005-45). Institut vrácení cla je v celním kodexu upraven v čl. 241 a podle něho celní orgány nejsou povinny platit úroky při vrácení dovozního nebo vývozního cla nebo úvěrového úroku či úroku z prodlení vybraného při zaplacení cla, ledaže rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do tří měsíců od jeho přijetí. Úroky mohou být rovněž placeny, pokud tak stanoví vnitrostátní předpisy. Celní zákon vylučuje povinnost státu platit úroky při vrácení cla.“ Z uvedeného je tak zřejmé, že povinnost platit úrok při vrácení dovozního cla neexistovala již za platnosti čl. 241 celního kodexu ES, jehož ustanovení následně převzal celní kodex EU. Rozdílné vymezení vzájemného aplikačního vztahu mezi celními předpisy a daňovým řádem oproti zákonu o správě daní a poplatků přitom na otázku placení úroku při vrácení cla nemělo vliv a rozšířený senát se jím zabýval pouze ve vztahu k otázce placení úroků za nesprávně vyměřenou daň.

[33] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem (viz odst. 20 odůvodnění napadeného rozsudku) uzavírá, že v případě § 254 daňového řádu nešlo o onen „vnitrostátní předpis“ ve smyslu čl. 241 celního kodexu ES, který by nad rámec unijní úpravy stanovil České republice povinnost platit úrok z vráceného cla. Takový předpis by se totiž musel

pokračování

výslovně týkat cla a musel by stanovit konkrétní podmínky pro vznik nároku na úrok z vráceného cla. Za takový vnitrostátní předpis tak nelze považovat daňový řád, který se na oblast cel uplatní pouze podpůrně. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v čl. 241 celního kodexu ES byl nárok na úrok z vráceného cla vyloučen, pokud bylo clo vráceno v určené lhůtě, ledaže jej založil vnitrostátní předpis. Městský soud v Praze pak ve výše zmíněném rozsudku výklad dotčeného ustanovení rozšířil i na původně nepředpokládané úroky, tj. úrok z neoprávněného jednání správce daně zakotvený v daňovém řádu, který má k oblasti cel pouze subsidiární povahu. Nadto svou úvahu založil pouze na předpokladu, že aplikaci nového druhu úroku podle § 254 daňového řádu celní unijní ani české právní předpisy nevyloučily a že daňový řád v legislativní zkratce za „daně“ označil rovněž cla.

[34] V takovém případě však nelze mít bez dalšího za to, že přijetím nového druhu úroku automaticky došlo k rozšíření institutu „úroku“ předpokládaného čl. 241 celního kodexu ES, a to zvláště za situace, kdy byl zakotven v daňovém, nikoli celním předpise. Uvedené platí tím spíš, pokud se jednalo o nové ustanovení, jak ostatně připustil sám Městský soud v Praze v citované věci. Pokud zmíněné ustanovení odkazovalo na úrok z vráceného cla zakotvený ve vnitrostátních předpisech, který měl i přes předmětnou výjimku založit nárok daňového subjektu na úrok placený při vrácení cla, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, proč se měl tento úrok z vráceného cla nově rozšířit rovněž o úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. úrok z nesprávně stanovené daně. Z čl. 241 celního kodexu ES totiž nevyplývá, že by se úrok z vráceného cla dělil na různé kategorie, případně počítal s jinými druhy úroků, jejichž podmínky by se řídily jinými právními režimy, jak správně uvedl krajský soud v odst. 22 odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud ostatně správně zdůraznil, že k zamezení vzniklých nejasností ohledně případné aplikace § 254 daňového řádu i na oblast cel došlo k přijetí § 66 celního zákona, přičemž v této souvislosti správně odkázal na doprovodné vysvětlení účelu tohoto ustanovení obsažené v důvodové zprávě.

[35] Nejvyšší správní soud proto vzhledem k výše uvedenému nepřisvědčil námitce stěžovatele, že mu měl být přiznán na základě § 258 původního celního zákona úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, jak přesvědčivě shrnul rovněž krajský soud v odst. 24 odůvodnění napadeného rozsudku.

[36] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud posoudil výše specifikované sporné právní otázky správně. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu