



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobkyně

PHARMAWEX s. r. o., DIČ: CZ04491891
sídlem Novoměstská 960, 537 01 Chrudim
zastoupena advokátem Mgr. Danielem Bartošem
sídlem Bílinská 1147/1, 400 01 Ústí nad Labem

proti

Celní úřad Praha Ruzyně
sídlem Aviatická 12/1048, 160 08 Praha 6

žalovanému

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1638-7/2022-650000-11,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobkyně se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1638-7/2022-650000-11 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým byla zamítnuta její námitka proti Vyrozumění o úroku z prodlení ze dne 14. 2. 2022, č. j. 1638-4/2022-650000-45 (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

„Vyrozumění“), vydanému žalovaným jako správcem daně, kterým byla žalobkyni uložena povinnost zaplatit úrok z prodlení v hodnotě 630 Kč.

2. V rámci předcházejícího řízení před správními orgány podala žalobkyně dne 24. 4. 2020 celní prohlášení na propuštění dovezeného zboží do celního režimu volného oběhu. Zboží bylo deklarováno jako „*Přístroje pro léčbu ozonem, kyslíkem, aerosolem, dýchací oživovací přístroje nebo jiné léčebné dýchací přístroje - bezpečnostní filtr k běžnému použití (zařazeno dle dispozic předložených od příjemce)*“ a sazebně zařazeno pod podpoložku kombinované nomenklatury 9019 20 00 00. Žalovaný celní prohlášení přijal a téhož dne zboží na základě rozhodnutí ze dne 24. 4. 2020 v celním řízení ev. č. 20CZ6500001DL0CVV5 (dále jen „*rozhodnutí v celním řízení*“) propustil do navrženého režimu s tím, že vyměřil clo ve výši 0 Kč.
3. Následně byla Celním úřadem pro Pardubický kraj u žalobkyně dle čl. 48 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění (dále jen „*celní kodex Unie*“), dle § 5 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*celní zákon*“) a dle § 85 až 88a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), provedena kontrola po propuštění zboží vedená pod evidenčním číslem NK0006/21/590501 (dále jen „*kontrola po propuštění*“). Jejím obsahem bylo ověření správnosti a pravdivosti sazebního zařazení zboží. Předmětem uvedené kontroly bylo celkově 58 rozhodnutí v celním řízení, přičemž se jednalo o dvě rozhodnutí žalovaného (20CZ6500001DL0CVV5 a 20CZ6500001B75K852) a 56 rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj. Tato kontrola po propuštění byla zahájena dne 2. 6. 2021 a ukončena dne 10. 1. 2022.
4. Výsledkem kontrolního zjištění byl závěr, že v rozhodnutí v celním řízení je popis zboží a jeho sazební zařazení odlišné od skutečnosti zjištěné kontrolou po propuštění, čímž došlo k nedoplatku na cle ve výši 13 800 Kč. S touto skutečností byla žalobkyně seznámena dne 16. 11. 2021 doručením dosavadního kontrolního zjištění č. j. 67386-24/2021-590000-51 (dále jen „*Dosavadní kontrolní zjištění*“), kde jí bylo mimo jiné sděleno, že na celní dluh v daném případě dopadá uplatnění ustanovení čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie (vznik úroku z prodlení). Dosavadní kontrolní zjištění bylo žalobkyni doručeno prostřednictvím datové schránky dne 18. 11. 2021. Celní úřad pro Pardubický kraj vydal dne 10. 1. 2022 rozhodnutí – dodatečný platební výměr č. j. 1607-34/2022-590000-51 (dále jen „*dodatečný platební výměr č. j. 1607-34/2022-590000-51*“), kterým dodatečně doměřil žalobkyni clo ve výši 13 800 Kč.
5. K rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj č. j. 1607-34/2022-590000-51 vydal žalovaný Vyrozumění o úroku z prodlení ze dne 12. 1. 2022, č. j. 1638/2022-650000-45, kterým byl předepsán úrok z prodlení ve výši 630 Kč. Dne 10. 2. 2022 podala žalobkyně proti Vyrozumění námitky. Žalovaný se ztotožnil s tvrzeními žalobkyně (ověřil, že plná moc k zastupování byla předložena Celnímu úřadu pro Pardubický kraj dne 21. 6. 2021), a proto dne 14. 2. 2022 vypravil Vyrozumění pod č. j. 1638-4/2022-650000-45 do datové schránky procesního zástupce žalobkyně. Proti tomuto Vyrozumění podala žalobkyně námitku, kterou žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

6. V **prvním žalobním bodu** žalobkyně namítala, že ve Vyrozumění není specifikováno, z jakého právního titulu je úrok z prodlení vyměřován. Správce daně uvedl toliko, že „*Úrok je stanoven na základě platební povinnosti doměřené rozhodnutím č. j. 1607-34/2022-590000-51*“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ze dne 10. 1. 2022“, přičemž však nespécifikoval, který orgán citované rozhodnutí vydal a o který konkrétní výměr se jedná. Taková specifikace je přitom dle názoru žalobkyně nezbytná. Žalovaný k těmto námitkám v rámci napadeného rozhodnutí uvedl (v obecném smyslu), že je zřejmé, o jaké úroky z prodlení se jedná. Tomuto závěru však nelze přisvědčit, neboť každé jednotlivé rozhodnutí orgánů veřejné správy lze jednoznačně identifikovat až na základě údajů spočívajících zejména v označení rozhodujícího orgánu, v čísle jednacím rozhodnutí a zpravidla v datu jeho vydání, jak stanoví § 102 odst. 1 daňového řádu. Vyrozumění je tak neurčité.

7. K tomu žalobkyně doplnila, že rozhodnutí pod uvedeným číslem jednacím mohl teoreticky vydat i jiný správní orgán, přičemž pokud není ve Vyrozumění výslovně uveden rozhodující orgán, není právní titul případných úroků z prodlení dostatečně specifikován. Přitom není nijak rozhodné, zda je případně adresátovi známo, o který právní titul se má jednat. Proto žalobkyně vyvozuje, že Vyrozumění nemůže být ani vykonatelné.
8. Ve **druhém žalobním bodu** žalobkyně namítala, že Vyrozumění je úkonem předčasným a nehospodárným, neboť rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj o doměření cla, na která žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí poukazuje (č. j. 1607-34/2022-590000-51) ještě pro podání odvolání žalobkyní nenabyla právní moci a není postaveno na jisto, zda předmětné clo bylo doměřeno po právu. Nadto žalobkyně požádala o prodloužení lhůty stanovené v rámci jednotlivých rozhodnutí o doměření cla (dodatečných platebních výměrech). V době vydání napadeného rozhodnutí nebylo o těchto žádostech o prodloužení lhůt rozhodnuto, a to ani nepravomocně, a žalovaný tak nemohl jakkoli uzavírat, že je tato námitka nedůvodná. V době vydání napadeného rozhodnutí měl žalovaný této námitce přisvědčit, popř. vyčkat, resp. řízení přerušit, když na základě žádosti žalobkyně došlo k suspenzi rozhodnutí *ex lege* v souladu s čl. 108 celního kodexu Unie. Není tak pravdou, že by rozhodnutí (původní titul, na jehož základě došlo k vydání Vyrozumění) bylo již vykonatelné a clo tudíž splatné v době, kdy žalovaný vydal napadené rozhodnutí.
9. Vyrozumění je též v rozporu se zásadou hospodárnosti, neboť nehospodárným je úkon, který je činěn na nejistém právním základu a s vědomím, že může dojít k jeho zásadní změně či dokonce zrušení.
10. Žalobkyně nesouhlasila ani s názorem žalovaného, že tento nemohl a nemá zkoumat správnost právního titulu, z něhož příslušné úroky z prodlení vyměřuje (stanovuje). Pokud má žalovaný dbát správnosti svého rozhodování, musí být schopen posoudit správnost právního titulu, na jehož základě činí další úkony. Žalovaný tak měl zkoumat otázku správnosti předmětného dodatečného platebního výměru, z něhož úrok z prodlení stanovil. Pokud otázku správnosti příslušného dodatečného platebního výměru odmítl posuzovat sám, měl žalovaný vyčkat rozhodnutí odvolacího orgánu.
11. Pokud pak žalovaný uvádí, že samotný úrok z prodlení vzniká ze zákona, přičemž Vyrozuměním není ukládáno nic, co by do té doby ještě neexistovalo, není žalobkyni zřejmé, proč vůbec žalovaný Vyrozumění vydal, navíc s ohledem na to, že dosud není dáno najisto, zda doměřené clo je uloženo k úhradě po právu. Takové nedůvodné úkony žalovaného lze považovat za nehospodárné.
12. Ve **třetí žalobní námitce** žalobkyně uvedla, že ve věci nebyla dána místní příslušnosti Celního úřadu pro Pardubický kraj k vydání rozhodnutí o dodatečném doměření cla (dodatečných platebních výměrech). K doměření cla je místně příslušný správce cla, který jako první zjistil skutečnosti, na jejichž základě vznikl celní dluh. Tyto skutečnosti však jako první zjistil již

žalovaný, a to při propuštění zboží do celní unie. Navíc v rámci kontroly u žalobkyně nedošlo ze strany Celního úřadu pro Pardubický kraj ke zjištění nových skutečností, nanejvýš tento orgán ty skutečnosti, které byly zjištěny v rámci propuštění zboží do celní unie, nově přehodnotil. Hypotéza § 4 odst. 2 celního zákona tak nebyla ze strany Celního úřadu pro Pardubický kraj naplněna, protože nemůže být tento orgán místně příslušný k doměření cla. Žalobkyně upozornila na další procesní předpisy (zejm. daňový řád), které za příslušný orgán považují orgán, u kterého došlo k (celní) deklaraci, tedy v předmětné věci nikoli Celní úřad pro Pardubický kraj. V tomto ohledu považuje žalobkyně veškerá rozhodnutí o dodatečném doměření cla vydaná Celním úřadem pro Pardubický kraj za nicotná a napadené rozhodnutí v důsledku za nezákonné.

13. **Žalovaný** ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
14. K první žalobní námitce uvedl, že žalobkyně byla prokazatelně informována Dosavadním kontrolním zjištěním, že na doměřený celní dluh v daném případě dopadá uplatnění ustanovení čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie (vznik úroku z prodlení). Vyrozumění pak nezakládá ve vztahu k jeho příjemci žádné nové povinnosti, které by neexistovaly před jeho vydáním, pouze se jím deklaruje zákonná povinnost a současně i splnění podmínek pro předpis úroku, od nichž se výše úroku odvíjí. O této povinnosti byla žalobkyně řádně vyrozuměna, jak Dosavadním kontrolním zjištěním, tak i Vyrozuměním. Ve Vyrozumění je správně uveden odkaz na č. j. dodatečného platebního výměru a částka předepsaných úroků. Daňovými předpisy není stanovena forma ani obsah vyrozumění, nejedná se o formalizované rozhodnutí či výzvu, nýbrž o komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem. Za účelem vyrozumění o úroku z prodlení lze zvolit různé prostředky komunikace, např. úřední dopis, běžný e-mail, telefon, osobní návštěvu apod. Vyrozumění tak v žádném případě není neurčité.
15. Ke druhé žalobní námitce žalovaný uvedl, že úrok z prodlení vzniká ze zákona, nikoli na základě jeho rozhodnutí. O výši této povinnosti vyrozumí (nikoliv rozhodne) celní úřad příslušnou osobu vyrozuměním o úroku z prodlení, z něhož musí být zřejmé, za jaké období a z jakého nedoplatku na cle byl úrok vypočítán, jakož i jeho výše. Vyrozuměním o úroku z prodlení je tedy pouze deklarována (oznamována a konkretizována) již existující zákonná povinnost a její výše. Celní orgány používají k evidenci celních a daňových příjmů, celních pohledávek, závazků apod. softwarovou aplikaci Evidence cla a daní (dále jen „ECDC“). Úrok z prodlení dle čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie je stanoven až po zápisu data doručení DPV do ECDC. Po doplnění tohoto data je v ECDC automaticky dopočítán příslušný úrok z prodlení, a to ode dne vzniku celního dluhu (přijetí celního prohlášení) do dne jeho oznámení (doručení dodatečného platebního výměru) a současně je vygenerováno vyrozumění o úroku z prodlení, které je neprodleně odesláno daňovému subjektu, v tomto případě žalobkyni. Dle právních předpisů je místně a věcně příslušným celním úřadem pro předepsání úroku z prodlení žalovaný, neboť u tohoto celního úřadu bylo celní prohlášení podáno a následně propuštěno do navrhovaného celního režimu. Žalovaný tak správně, na základě záznamu z ECDC, předepsal úrok z prodlení, a to z úřední povinnosti.
16. V dané věci není sporu o tom, že žalobkyni bylo dodatečně doměřeno dovozní clo na základě výsledků kontroly po propuštění zboží, a nebyl zpochybněn ani okamžik doručení dodatečného platebního výměru č. j. 1607-34/2022-590000-51 dne 11. 1. 2022. Byly-li splněny všechny podmínky pro vyměření úroku z prodlení po stanovení správné výše cla podle čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie, byl žalovaný povinen úrok z prodlení vyměřit, neboť jeho vyměření není vázáno na právní moc dodatečného platebního výměru či uplynutí lhůty jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

splatnosti, ale na okamžik jeho doručení, resp. den oznámení celního dluhu, k němuž došlo dne 11. 1. 2022. Jestliže žalovaný přistoupil k vydání Vyrozumění dne 12. 1. 2022, učinil tak správně a zákonně první možný den. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že dodatečný platební výměr č. j. 1607-34/2022-590000-51, kterým bylo stanoveno clo, byl napaden odvoláním a není pravomocný.

17. Žalovaný dále uvedl, že nemůže posuzovat a hodnotit, zda předmětné clo bylo doměřeno po právu, neboť k tomuto posouzení je oprávněn pouze odvolací orgán. Úrok z prodlení sleduje osud daně – dodatečného platebního výměru, a to i úrok z prodlení dle čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie. Tato skutečnost ovšem není na překážku jeho vyměření ještě před nabytím právní moci dodatečného platebního výměru. Došlo-li by v rámci odvolacího řízení vedeného o dodatečném platebním výměru ke změně výše dodatečně doměřeného cla, došlo by následně i ke změně výše úroku z prodlení, a to z moci úřední.
18. Žalovaný doplnil, že nemůže posuzovat námitku nicotnosti dodatečného platebního výměru, neboť není oprávněn k jejímu posouzení. Stejně tak nemůže „vyčkat“ vydání pravomocného rozhodnutí o odvolání, neboť ustanovení čl. 108 odst. 1 celního kodexu Unie stanovuje, že clo je splatné do deseti dnů ode dne, kdy je oznámena výše celního dluhu a tuto lhůtu nelze prodloužit nebo zkrátit (čl. 55 odst. 1 celního kodexu Unie).
19. K charakteru Vyrozumění žalovaný uvedl, že se jedná o oznámení, kterým je deklarována zákonná povinnost a současně i splnění podmínek pro předpis úroku, od nichž se výše úroku odvíjí, tj. z obsahu vyrozumění musí být zřejmé, za jaké období a z jakého nedoplatku na clo byl úrok z prodlení vypočten a v jaké výši. Vyrozumění takovéto podmínky splňuje, byla jim deklarována již existující povinnost a její výše. Pokud celní dluh vznikl na základě výsledku kontroly po propuštění zboží, tak se dle čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie připočte k částce dovozního cla úrok z prodlení za dobu ode dne vzniku celního dluhu do dne jejího oznámení, přičemž sazba úroku z prodlení se stanoví v souladu s čl. 114 odst. 1 celního kodexu Unie. Článek 114 odst. 3 a 4 celního kodexu Unie pak obsahuje důvody, pro které je možno od této zákonem stanovené povinnosti upustit (výběr úroku by způsobil vážné hospodářské nebo sociální potíže, výběr úroku nepřesahuje 10 EUR). Pouze v těchto případech může žalovaný od předpisu úroku upustit. Jiná možnost, kdy by žalovaný mohl legálně upustit od předpisu úroku z prodlení, neexistuje. Uvedené důvody nebyly v daném případě splněny, proto žalovaný byl povinen úrok z prodlení předepsat, tj. vydat Vyrozumění.
20. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že v napadeném rozhodnutí nedostatečně a nesrozumitelně uvedl důvody, pro které má za to, že správně postupuje v souladu se základními zásadami správy daní. Žalobkyně pouze konstatovala, že navazující postup (vydání vyrozumění) je v rozporu se základními zásadami uvedenými v ustanovení § 5 až 9 daňového řádu. Pokud namítala, že žalovaný postupoval v rozporu se základními zásadami, měla uvést konkrétně, v čem je spatřován tento rozpor.
21. Ke třetí žalobní námitce žalovaný uvedl, že Celní úřad pro Pardubický kraj byl místně příslušný k vydání dodatečných platebních výměrů podle § 4 odst. 2 písm. b) celního zákona. Kompetence k provádění kontroly po propuštění zboží je dána čl. 48 celního kodexu Unie. Místní příslušnost pro provádění kontrol po propuštění zboží provádí až na výjimky celní orgán podle sídla kontrolované osoby ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalovaný tak ve věci vydaného dodatečného platebního výměru nedostatek místní příslušnosti Celního úřadu pro Pardubický kraj neshledal.

22. Při jednání dne 18. 10. 2023 setrvali účastníci na svých postojích.

III.

Posouzení žaloby

23. Městský soud v Praze (dále jen „soud“) na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s. ř. s.“]), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
24. Žaloba není důvodná.
25. Soud před vlastním posouzením věci poznamenává, že žalobkyně ve své žalobě zopakovala argumenty uvedené již v podaných námitkách proti Vyrozumění, které byly všechny žalovaným vypořádány na str. 4 až 6 napadeného rozhodnutí. Vypořádání žalovaného přitom soud shledal v souladu s platnou a účinnou právní úpravou a neshledal důvody, pro které by se měl od jeho závěrů odchýlit.
26. Soud se nejprve zabýval námitkami žalobkyně stran formálních nedostatků Vyrozumění.
27. K formální stránce Vyrozumění soud uvádí následující. Vyrozumění je nadepsáno v záhlaví jako rozhodnutí žalovaného, obsahuje jednoznačnou identifikaci žalovaného jako správního orgánu, který jej vydal, číslo jednací, označení, že se jedná o vyrozumění o úroku z prodlení, dále je v něm uvedené označení adresáta (žalobkyně), včetně jejího ID, adresy a identifikace zástupce. Vyrozumění rovněž obsahuje datum jeho vyhotovení a jméno a příjmení oprávněné úřední osoby. Ve vztahu k uloženému úroku z prodlení obsahuje Vyrozumění odkazy na relevantní zákonnou úpravu. Vyrozumění výslovně uvádí, že je úrok z prodlení stanoven na základě platební povinnosti doměřené rozhodnutím ze dne 10. 1. 2022, č. j. 1607-34/2022-590000-51, kterým byla žalobkyni doměřena částka 13 800 Kč jako dlužné clo. Z hlediska formálních náležitostí správního rozhodnutí uvedených v § 102 odst. 1 daňového řádu tak Vyrozumění obsahuje všechny požadované náležitosti. Zároveň splňuje též základní požadavky kladené judikaturou na podobu správního rozhodnutí podle § 69 správního řádu.
28. Soud souhlasí se žalobkyní, že by bylo zcela jistě formálně správné, aby ve Vyrozumění označené rozhodnutí, na jehož základě byla stanovena platební povinnost, ze které je úrok doměřen, bylo označeno nejenom dnem vydání a jeho č.j., ale i správním orgánem, který rozhodnutí vydal, o to víc, že se jedná o jiný úřad, než je ten, který Vyrozumění vydává. Na druhou stranu má soud za to, že toto pochybení nepředstavuje vadu, která by mohla vést k nezákonnosti rozhodnutí, pro kterou by muselo být rozhodnutí zrušeno.
29. Podle čísla jednacího (a data vydání rozhodnutí) lze totiž takovéto rozhodnutí zcela bezpečně identifikovat a vyhledat, *nota bene* pokud se vztahuje na samotnou žalobkyni a bylo jí – jak žalobkyně dosvědčuje v rámci své žalobní argumentace, stejně jako v podaných námitkách proti Vyrozumění ze dne 16. 3. 2022 – doručeno, a dokonce proti němu dále procesně brojila oprávněným prostředkem. V námitkách proti Vyrozumění pak žalobkyně výslovně uvedla, že „bylo právnímu zástupci daňového subjektu doručeno Vyrozumění o úroku z prodlení ze dne 14. 2. 2022 č. j.: 1638-4/2022-650000-45 (dále také jako „Vyrozumění“), kterým správce daně vyrozuměl daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení ve výši 630,- Kč (dále také jako „úrok z prodlení“), stanoveného na základě rozhodnutí č. j.: 1607-34/2022-590000-51 ze dne 10. 1. 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

(dále jako „rozhodnutí o doměření cla“).“ Oproti tvrzením žalobkyně jí tak bylo jednoznačně známo, na jaké rozhodnutí Vyrozumění odkazuje, tj. v návaznosti na jaké rozhodnutí jí byl úrok z prodlení předepsán. Ostatně žalobkyně i v této žalobě brojí proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru.

30. Žalobkyně se mylí, pokud vyvozuje, že podle údajů uvedených ve Vyrozumění nelze zjistit, o jaké správní rozhodnutí se jedná, když „rozhodnutí pod uvedeným číslem jednacím totiž mohl teoreticky vydat i jiný správní orgán“. K takovému postupu dojít nemohlo, neboť byl dodatečný platební výměr č. j. 1607-34/2022-590000-51 ze dne 10. 1. 2022 mj. jednak výslovně adresován žalobkyni a také jí doručen (tedy se výslovně týkal její osoby a byl v její dispozici), jednak zněl na zcela individuálně doměřenou částku, jejíž výši navíc odpovídala výše vyměřeného úroku z prodlení, jehož přesný výpočet je součástí str. 2 Vyrozumění. Jakékoliv zaměnění dodatečného platebního výměru č. j. 1607-34/2022-590000-51 za jiné rozhodnutí jiného správního orgánu tak bylo vzhledem k jeho označení, dnu vydání, adresátu, výši stanovené povinnosti k uhrazení a dalším okolnostem věci vyloučeno. Ostatně ani žalobce neuvádí rozhodnutí vydané ten samý den jiným správním orgánem pod stejným číslem jednacím.
31. K tomu soud nad rámec výše uvedeného poznamenává, že konkrétní podobu výrokové části Vyrozumění a jeho odůvodnění zákon výslovně nestanoví. Jeho podoba je tedy do značné míry ovlivněna aplikační praxí, přičemž je přípustné využití správním orgánem ustáleného grafického a obsahového členění, za předpokladu, že jsou naplněny požadavky uvedené v § 68 odst. 1 a 2 správního řádu, čemuž tak v projednávané věci bylo.
32. Žalobní námitka není důvodná.
33. Důvodným soud neshledal ani druhý žalobní bod namítající „předčasnost“ vyměření úroku z prodlení v situaci, kdy nebylo v jiném řízení dosud pravomocně rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 1607-34/2022-590000-51.
34. Soud připomíná, že v případě cla je uplatňován úrok z prodlení ve smyslu přímo použitelného předpisu Evropské unie, konkrétně podle čl. 114 celního kodexu Unie. Tato úprava celního kodexu Unie má přednost před úpravou daňového řádu, tj. úrok z prodlení podle daňového řádu se v případě cla neuplatní. I přesto je však na způsob stanovení úroku z prodlení, určení jeho výše, stejně jako na určení okamžiku, odkdy je jej třeba předepsat, zcela použitelná judikatura týkající se § 252 a násl. daňového řádu (jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 7 Afs 141/2018-28, rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 7. 2018, č. j. 62 Af 55/2016-31, či rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 4. 2021, č. j. 18 Af 16/2020-61).
35. Podle čl. 114 odst. 1 bodu 1 celního kodexu Unie „[k] částce dovozního nebo vývozního cla se ode dne uplynutí stanovené lhůty do dne zaplacení připočítá úrok z prodlení.“
36. Podle čl. 114 odst. 1 bodu 3 celního kodexu Unie „[v] členských státech, jejichž měnou není euro, se sazba úroku z prodlení rovná úrokové sazbě použité v první den daného měsíce národní centrální bankou během jejích hlavních finančních operací, zvýšené o dva procentní body, nebo v případě členského státu, kde není sazba národní centrální banky k dispozici, nejvíce odpovídající sazbě použité v první den daného měsíce na peněžním trhu tohoto členského státu, zvýšené o dva procentní body.“
37. Podle čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie „[p]okud celní dluh vznikl na základě článku 79 nebo 82 nebo pokud je oznámení celního dluhu výsledkem kontroly po propuštění zboží, připočte

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

se k částce dovozního nebo vývozního cla úrok z prodlení za dobu ode dne vzniku celního dluhu do dne jeho oznámení. Sazba úroku z prodlení se stanoví v souladu s odstavcem 1.“

38. Podle konstantní judikatury správních soudů platí, že platební výměr na úrok z prodlení má deklaratorní charakter a jeho vydáním není založena povinnost hradit úrok z prodlení. Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v odůvodnění usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, *„platební výměr na daň, stejně jako platební výměr, kterým se sdělí daňovému dlužníku předpis penále [resp. v projednávané věci se jedná o předpis úroku z prodlení], nemají v rovině samotného hmotného práva daňového účinky konstitutivní, nýbrž zásadně toliko deklaratorní (...). Platebními výměry se konstatuje povaha a výše primární či – v případě penále – sekundární daňové povinnosti k určitému dni, jež však již vznikla přímo ze zákona, nezávisle na vydání platebního výměru. Ten má význam především v tom, že za splnění předepsaných podmínek mění daňovou povinnost z „pouhé“ povinnosti podle hmotného práva v exekuční titul.“* Stejně uzavřel Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 175/2014-24, ve kterém ve vztahu k právní úpravě povinnosti k úhradě penále dle tehdy platného a účinného § 63 zákona o správě daní a poplatků účinného do 31. 12. 2006 zdůraznil, že *„[p]latební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je pouze deklaratorním správním aktem, kterým nedochází ke vzniku, změně nebo zániku práv a povinností, ta jsou jím pouze deklarována.“* V rozsudku ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33, pak Nejvyšší správní soud doplnil, že *„[ú]rok z prodlení se sice stává splatným přímo ze zákona (vzniká a je splatný bez ohledu na to, zda správce daně vydá platební výměr), správce daně však nemůže vydat platební výměr na úrok z prodlení, pokud není pravomocně rozhodnuto o tom, že daňový subjekt včas neodvedl daň.“*
39. Povinnost hradit úrok z prodlení je v projednávané věci založena zákonem (resp. přímo použitelným předpisem Evropské unie). Úrok z prodlení tak nabíhá při splnění zákonných podmínek a v okamžiku jejich splnění je také splatný. Ačkoli je povinnost hradit úrok z prodlení při splnění daných podmínek založena přímo nařízením EU (celním kodexem Unie), účinky vůči povinnému subjektu se projeví až řádným oznámením platebního výměru. Přitom platí, že je-li oznámení celního dluhu výsledkem následné kontroly po propuštění zboží, jak je tomu i v nyní posuzované věci, úrok z prodlení je počítán za dobu ode dne vzniku celního dluhu (původní splatnost cla) do dne jeho oznámení (doručení dodatečných platebních výměrů). Proti platebnímu výměru na úrok je přípustný opravný prostředek (námitky) a následně také správní žaloba. Z povahy věci pak přezkum takového platebního výměru zahrnuje toliko posouzení, zda existuje rozhodnutí, jímž byla povinnost hradit dlužnou částku daňovému subjektu řádně sdělena, zda subjekt svou povinnost ve stanovené lhůtě skutečně nesplnil a zda byl úrok z prodlení spočten v souladu s platnou právní úpravou. Samotnou daňovou (celní) povinnost v tomto řízení napadnout nelze (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004-62, č. 1182/2007 Sb. NSS, či ze dne 15. 4. 2020, č. j. 1 Afs 9/2019-35, nebo komentář k § 256 daňového řádu, In: BAXA, J. a kol., *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer 2011). Tímto rozsahem přezkumu je při zachování dispoziční zásady vázán rovněž soud. Právě uvedené platí stejně tak o úroku z prodlení u dluhu celního jako u daňového.
40. Soud se proto v nynějším řízení nemohl zabývat námitkami cílícími do zákonnosti dodatečných platebních výměrů, kterými bylo clo doměřeno. Jejich věcné vypořádání totiž nepatří do řízení ve věci úroku z prodlení, nýbrž do řízení ve věci vlastní daňové povinnosti.

To ostatně uvedla v úvodu své správní žaloby sama žalobkyně, aby následně přesto přešla k rozporování rozhodnutí, na základě kterého jí bylo dlužné clo doměřeno.

41. Pokud jde o námitky směřující konkrétně proti úroku z prodlení, soud argumentům žalobkyně nepřisvědčil.
42. V projednávané věci bylo oznámení celního dluhu (dovozního cla) výsledkem kontroly po propuštění zboží, k němuž došlo ve dnech 2. 6. 2021 až 10. 1. 2022. Proto byl k částce cla připočten úrok z prodlení za dobu ode dne vzniku celního dluhu (24. 4. 2020) do dne jeho oznámení (11. 1. 2022). Dodatečný platební výměr na clo byl vydán 10. 1. 2022 (celková dodatečně vyměřená částka cla za všechna rozhodnutí v celním řízení, která byla předmětem kontroly, činila 525 107 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 1607-34/2022-590000-51 zněl na částku 13 800 Kč). V návaznosti na dodatečný platební výměr č. j. 1607-34/2022-590000-51 bylo žalobkyni zasláno Vyrozumění ze dne 12. 1. 2022, ve kterém byla vyrozuměna o skutečnosti, že jí byl podle čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie ve spojení s § 153 odst. 3 daňového řádu předepsán úrok z prodlení v celkové výši 630 Kč, tj. ve výši repo sazby ČNB zvýšené o dva procentní body, za dobu celkem 628 dnů. Vyrozumění bylo řádně doručeno do datové schránky žalobkyně dne 14. 2. 2022.
43. Soud považuje za klíčové, že obdobně jako v případě úroků z prodlení podle § 252 daňového řádu platí, že platební výměr na úrok z prodlení vzniklý podle čl. 114 celního kodexu Unie je pouze deklaratorním rozhodnutím, přičemž povinnost hradit úrok z prodlení podle uvedeného ustanovení celního kodexu Unie vzniká *ex lege*, resp. přímo naplněním podmínek předpokládaných předmětným ustanovením nařízení.
44. Žalovaný v tomto ohledu v odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal, že platební výměr na úrok z prodlení je deklaratorním rozhodnutím celního úřadu, které nezakládá ve vztahu k jeho příjemci žádné nové povinnosti, které by neexistovaly před jeho vydáním, neboť úrok z prodlení vzniká a roste ze zákona, resp. přímo na základě celního kodexu Unie, tehdy, když není včas splněna platební povinnost vyplývající z celního dluhu. Zdůraznil, že předpis úhrady úroků z prodlení není závislý na správním uvážení, nýbrž je zákonem založenou povinností, která je automaticky aktivována splněním nařízením předvídaných podmínek. Platebním výměrem na úrok z prodlení se tedy podle žalovaného deklaruje zákonná povinnost a současně i splnění podmínek pro předpis úroku, od nichž se konkrétní výše úroku odvíjí, přičemž o výši této povinnosti vyrozumí celní úřad dlužníka deklaratorním rozhodnutím.
45. Těmto závěrům nemá soud čeho vytknout, plně se s nimi ztotožňuje a neshledává důvodu se od nich jakkoli odchýlovat.
46. I soud je shodně jako žalovaný přesvědčen o tom, že úrok z prodlení v daném případě nabíhá jako příslušenství cla přímo *ex lege*, jakmile jsou splněny celním kodexem Unie stanovené předpoklady, přičemž k jeho výši dospívá celní úřad matematickou operací (určí výši úroku z prodlení k určitému dni výpočtem v závislosti na určení doby prodlení a zjištěné sazbě), kterou celnímu dlužníkovi sděluje formou platebního výměru, jenž je pouze deklaratorním právním aktem (jak již soud vyložil výše). Povinnost uhradit úrok z prodlení tak žalobkyni vznikla ode dne vzniku celního dluhu do dne oznámení celního dluhu, Vyrozuměním ke dni 12. 1. 2022 hmotněprávně stanoven nebyl.

47. Soud považuje další námitku, že Vyrozumění nemělo být vydáno a úrok z prodlení předepsán, pokud nebylo pravomocně rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru také za nedůvodnou.
48. V situaci žalobkyně totiž, na rozdíl od úroků z prodlení podle § 252 daňového řádu, neplatí, že úroky z prodlení podle čl. 114 celního kodexu Unie nelze předepsat, dokud dodatečný platební výměr o vyměření daně samotné nenabyl právní moci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33), neboť celní kodex Unie neobsahuje ustanovení obsahově odpovídající § 139 odst. 3 daňového řádu.
49. Pro předepsání úroku z prodlení jsou pak v projednávané věci stěžejní čl. 44 a 45 celního kodexu Unie.
50. Podle čl. 44 odst. 1 celního kodexu Unie sice platí, že „[k]aždá osoba má právo podat opravný prostředek proti jakémukoli rozhodnutí celních orgánů v rámci celních předpisů, jež se jí přímo a osobně dotýká,“ avšak čl. 45 odst. 1 celního kodexu Unie k tomu současně stanovuje, že „[p]odání opravného prostředku nemá odkladný účinek na výkon napadeného rozhodnutí.“
51. Výjimky z uvedeného postupu stanoví toliko čl. 45 odst. 2 celního kodexu Unie, podle kterého „[c]elní orgány však přeruší výkon rozhodnutí, a to zcela nebo částečně, mají-li odůvodněné pochybnosti, zda je napadené rozhodnutí v souladu s celními předpisy, nebo hrozí-li dotyčné osobě nenahraditelná škoda.“ Podmínky pro jejich uplatnění ovšem v případě žalobkyně nenastaly.
52. Za situace, kdy nemá podle čl. 45 odst. 1 celního kodexu Unie podání opravného prostředku odkladný účinek na výkon napadeného rozhodnutí, tak platí, že i přes to, že žalobkyně v projednávané věci podala odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, nemá toto odvolání vliv na splatnost dodatečně vyměřené částky cla, tudíž ani na splatnost z něj vyměřeného úroku z prodlení dle čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie.
53. Ke stejnému závěru přitom dospěl již žalovaný na str. 5 napadeného rozhodnutí, kde zároveň dodal, že „i když rozhodnutí není v právní moci (viz § 103 odst. 3 daňového řádu), lze již splatné clo vymáhat, tj. rozhodnutí je vykonatelné, a tím je automaticky aktivována zákonem založená povinnost (čl. 114 odst. 2 celního kodexu), proto celní úřad přistoupil k vydání vyrozumění.“ S uvedeným závěrem soud souhlasí.
54. Tvrzení žalobkyně o předčasnosti vydání Vyrozumění před konečným rozhodnutím celního orgánu o jejím odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru tak ve světle platné právní úpravy nemůže obstát.
55. Nelze pak vůbec vejít na argument žalobkyně v tom smyslu, že pokud samotný úrok z prodlení vzniká ze zákona (nařízení EU), přičemž Vyrozuměním není ukládáno nic, co by do té doby ještě neexistovalo, není důvodu Vyrozumění vůbec vydávat. V posuzované věci byly dány podmínky pro předepsání úroku z prodlení dle celního kodexu Unie (celní dluh byl žalobkyni oznámen na základě výsledků následné kontroly po propuštění zboží; žalobkyně ostatně jejich naplnění v souladu s dříve uvedeným účinně nezpochybnila), celní orgán proto postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobkyni úrok z prodlení předepsal. Žalovaný v řešeném případě nebyl nadán správním uvážením, jeho povinností bylo toliko se zřetelem k naplnění podmínek předvídaných v čl. 114 celního kodexu Unie vyrozumět žalobkyni o předepsání úroku z prodlení jako o ze zákona vzniklém právním následku jejího jednání.

56. Žalovaný neměl ani povinnost „vyčkat“ vydání rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Takový postup by navíc byl v rozporu se zásadami správy daní, neboť podle čl. 108 odst. 1 celního kodexu Unie je clo splatné do deseti dnů ode dne, kdy je oznámena výše celního dluhu a tuto lhůtu nelze prodloužit nebo zkrátit (čl. 55 odst. 1 celního kodexu Unie). Případným vyčkáváním s předpisem úroku z prodlení, jak požaduje žalobkyně, tak mohl žalovaný naopak způsobit, že by jej v budoucnu nebylo vůbec možné vymáhat. Žalovanému současně ani nepřislušelo jakkoliv samostatně zkoumat otázku správnosti dodatečného platebního výměru č. j. 1607-34/2022-590000-51, z něhož úrok z prodlení stanovil, neboť stěžejním pro vydání Vyrozumění a předpis úroku z prodlení bylo již samo vydání tohoto dodatečného platebního výměru.
57. Z výše uvedeného je tak patrné, že žalovaný v případě vydání Vyrozumění nemohl postupovat jinak, než jak v řízení v projednávané věci učinil.
58. Důvodným soud neshledal ani třetí žalobní bod týkající se namítané místní nepřislušnosti správce daně k vydání dodatečných platebních výměrů.
59. Soud předně uvádí, že se jedná o námitku, která nepatří do řízení o ohledně vyměření úroku z prodlení, ale do odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům. Soud má obdobně jako v řízení exekucním za to, že v tomto řízení lze namítat pouze ty skutečnosti, které se týkají vzniku úroku, jako je např. doručení dodatečných platebních výměrů, jelikož od tohoto doručení se úrok počítá, avšak nikoliv námitky, které je možné uplatnit v odvolání do těchto platebních výměrů.
60. Soud nicméně uvádí, že podle čl. 159 odst. 1 celního kodexu Unie platí, že nestanoví-li právní předpisy Evropské unie jinak (jak činí např. v čl. 159 odst. 3 celního kodexu Unie), určí věcnou a územní příslušnost jednotlivých celních orgánů na svém území členské státy. Určení místní příslušnosti správce cla je tak obecně věcí národní legislativy. Ustanovení § 4 celního zákona přitom představuje speciální úpravu pravidel pro určení místní příslušnosti správce cla v jednotlivě vyjmenovaných případech.
61. Podle § 4 odst. 2 písm. b) celního zákona je „[s]právce cla, který jako první zjistil skutečnosti, na jejichž základě vznikl celní dluh, místně příslušný k doměření cla.“
62. Podle čl. 48 celního kodexu Unie „[p]o propuštění zboží mohou celní orgány za účelem celních kontrol ověřovat správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení, celním prohlášení pro dočasné uskladnění, vstupním souhrnném celním prohlášení, výstupním souhrnném celním prohlášení, prohlášení o zpětném vývozu nebo oznámení o zpětném vývozu a existenci, pravost, správnost a platnost veškerých podkladů a provádět kontrolu účetnictví deklaranta a jiných záznamů vztahujících se k operacím s daným zbožím nebo k předešlým nebo následným obchodním operacím s tímž zbožím. Celní orgány mohou toto zboží rovněž kontrolovat nebo z něj odebrat vzorky, je-li jeho kontrola ještě možná. Tyto kontroly lze provést v prostorách držitele zboží, jeho zástupce nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely.“
63. Z důvodu, že celní zákon speciálně nevymezuje místní příslušnost pro provádění kontrol po propuštění zboží, provádí je až na výjimky celní orgán podle sídla kontrolované osoby ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu.
64. Podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu „[m]ístní příslušnost správce daně, není-li dále stanoveno jinak, se řídí u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo

obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.“

65. Soud souhlasí se žalovaným, že Celní úřad pro Pardubický kraj byl místně příslušný k vydání dodatečných platebních výměrů podle § 4 odst. 2 písm. b) celního zákona. Byl totiž celním orgánem, který jako první zjistil pochybnosti o sazebním zařazení zboží žalobkyně a jeho popisu. Proto Celní úřad pro Pardubický kraj plně v souladu s čl. 48 celního kodexu Unie a § 5 celního zákona, za použití § 85 až § 88a daňového řádu, zahájil dne 2. 6. 2021 vydáním Oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží ve věci žalobkyně řízení vedoucí k vydání dodatečných platebních výměrů, resp. následně též k předepsání úroku z prodlení. Byl to tak právě Celní úřad pro Pardubický kraj, který jako první zjistil skutečnosti, na jejichž základě vznikl žalobkyni celní dluh, nikoliv žalovaný, který pouze rozhodl o propuštění zboží do celního režimu volného oběhu, aniž by rozporoval správnosti a pravdivosti sazebního zařazení zboží provedené žalobkyní. Příslušnost Celního úřadu pro Pardubický kraj tak byla v projednávané věci dána.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

66. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I. podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 dne 18. října 2023

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.