



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Bursíkové, soudce Richarda Galise a soudkyně Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **ALL SPORTS a.s.**, IČO 26770164
sídlem Blanenská 1996/12a, Kuřim
zastoupena advokátem Mgr. Liborem Valentou
sídlem Pražákova 1024/66a, Brno

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 138/7, Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 57190-3/2021-900000-312

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 57190-3/2021-900000-312, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 17 096,50 Kč k rukám Mgr. Libora Valenty, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Soud posuzoval, zda je rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům doměřujícím clo podmiňujícím rozhodnutím pro rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutím vyměřujícím úrok z prodlení, a zda je jeho následné zrušení soudem důvodem pro zrušení

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

rozhodnutí vyměřujících úrok z prodlení (resp. důvodem pro zrušení rozhodnutí o odvolání proti takovým rozhodnutím) v soudním řízení. V obou případech dospěl k závěru, že ano.

Vymezení věci

2. Celní úřad pro Jihomoravský kraj 40 dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 11. 2020 doměřil žalobkyni dovozní clo. Dospěl k závěru, že žalobkyně deklarovala v celních prohlášeních nesprávné údaje o celní hodnotě dovezeného zboží, neboť do ní v rozporu s čl. 71 odst. 1 písm. c) nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále „celní kodex“), nezahrnula veškeré celními předpisy předvídané náklady, které jako kupující musela uhradit poskytovatelům licencí jako podmínku prodeje a které nebyly zahrnuty v ceně, jež byla za zboží skutečně zaplacená. Odvolání žalobkyně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 11. 2021, č. j. 54455-4/2021-900000-312, a dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Na základě sedmi z těchto dodatečných platebních výměrů (č. j. 417124-2/2020-530000-51, 417124-4/2020-530000-51, 417124-9/2020-530000-51, 417124-15/2020-530000-51, 417124-17/2020-530000-51, 417124-25/2020-530000-51 a 417124-27/2020-530000-51) Celní úřad pro Středočeský kraj (dále „celní úřad“) vydal dne 12. 11. 2020 sedm rozhodnutí, kterými žalobkyni vyměřil úrok z prodlení. Odvolání žalobkyně zamítl žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“) a rozhodnutí o vyměření úroku z prodlení potvrdil.
4. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Namítala, že se žalovaný zčásti vůbec a zčásti nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami. Celní úřad ani žalovaný nehodnotili navržené důkazy. Měli žalobkyni vyzvat, aby předložila listinné důkazy v českém jazyce, pokud považovali důkazy v cizím jazyce za nesrozumitelné. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným, že byly splněny podmínky podle čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu, a proto bylo třeba poplatky z licenční smlouvy přičíst k celní hodnotě zboží a doměřit clo. Důkazy, o které se žalovaný opírá, z napadeného rozhodnutí neplynou. Vadou řízení je též to, že žalovaný nezrušil platební výměry, které vydal místně nepřislušný celní úřad.
5. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Ve vyjádření uvedl, že se s odvolacími námitkami vypořádal v napadeném rozhodnutí. Celní úřad postupoval správně, pokud poplatky z licenční smlouvy přičetl k celní hodnotě zboží a doměřil clo. Skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Celní úřad byl místně příslušný k vydání platebních výměrů.
6. Žalobkyně v replice zopakovala, že nebyly splněny podmínky pro doměření cla. Zdůraznila, že celní orgány některé listinné důkazy neprovedly (e-maily v cizím jazyce) nebo je nehodnotily. Současně hodnotily některé důkazy, o nichž žalovaný uvedl, že je nelze k důkazu provést.

Posouzení věci soudem

7. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
8. Soud rozhodl bez nařízení jednání. Žalobkyně s takovým postupem souhlasila. Žalovaný na

výzvu soudu nevyjádřil nesouhlas, tudíž se má za to, že s takovým postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Jednání nebylo třeba nařizovat ani z důvodu dokazování, neboť soud vycházel z obsahu správního spisu, jímž se dokazování neprovádí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

9. Žaloba je důvodná.
10. V projednávané věci není mezi účastníky sporné, že rozhodnutí, kterými celní úřad žalobkyni vyměřil úrok z prodlení, navazují na dodatečné platební výměry, jimiž bylo doměřeno clo. Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na clo zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 11. 2021, č. j. 54455-4/2021-900000-312, a platební výměry potvrdil.
11. Mezi účastníky není sporné ani to, že žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 54455-4/2021-900000-312, žalobou u Krajského soudu v Brně. Ten rozsudkem ze dne 30. 11. 2023, č. j. 30 Af 78/2021-45 (v právní moci dne 6. 12. 2023), rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 54455-4/2021-900000-312, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného zamítl NSS rozsudkem ze dne 23. 8. 2024, č. j. 2 Afs 385/2023-25.
12. Krajský soud v Brně tedy pravomocně zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání ve věci doměření cla [tj., stanovení daně ve smyslu § 2 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“)], z něhož je odvozeno jeho příslušenství, tedy úrok z prodlení (§ 2 odst. 5 daňového řádu), jenž byl vyměřen rozhodnutími, která jsou předmětem řízení o žalobě před zdejším soudem.
13. Podle ustálené judikatury soudy v řízení o přezkumu podmíněného rozhodnutí nemohou přihlížet k žalobním bodům, které směřují proti zákonitosti podmiňujícího rozhodnutí. Žalobce je však v řízení před krajským soudem oprávněn namítat, že žalobou napadené podmíněné rozhodnutí je založeno na nezákonném podmiňujícím rozhodnutí, které bylo v řízení před soudem nebo správním orgánem zrušeno či změněno. Žalobní námitku lze uplatnit i po uplynutí žalobní lhůty (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), pokud ke změně či zrušení podmiňujícího rozhodnutí došlo až poté, co žalobní lhůta uplynula (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88, č. 3948/2019 Sb. NSS, *Peklo na Čertovině*, body 35 a 36).
14. Rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 28. 1. 2025, č. j. 6 Afs 292/2018-39, *město Klatovy*, mimo jiné vyslovil závěr, že soud musí k řádně uplatněné žalobní námitce (kterou lze uplatnit i po uplynutí žalobní lhůty) v řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí zohlednit, že bylo zrušeno podmiňující rozhodnutí. Pokud podmiňující rozhodnutí bylo skutečně pro nezákonnost zrušeno či změněno, pak bude zpravidla namístě zrušit žalobou napadené podmíněné rozhodnutí. Pouze výjimečně ani taková situace nemusí vést ke zrušení podmíněného rozhodnutí soudem, a to například u změny podmiňujícího rozhodnutí (viz zejména bod 53 rozsudku rozšířeného senátu). Rozšířený senát dospěl k závěru, že je důvodem pro zrušení *rozhodnutí o penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně* zrušení *rozhodnutí o odvodu*, z něhož je toto penále odvozeno, ke kterému došlo až po vydání rozhodnutí o penále.
15. Žalobkyně v reakci na rozsudek Krajského soudu v Brně namítla, že zrušení podmiňujícího rozhodnutí žalovaného č. j. 54455-4/2021-900000-312, o doměření cla, je vzhledem k závěrům rozsudku rozšířeného senátu *město Klatovy*, důvodem ke zrušení podmíněného

napadeného rozhodnutí.

16. Žalovaný s takovým názorem nesouhlasil. Zastával názor, že zrušené rozhodnutí žalovaného č. j. 54455-4/2021-900000-312, není podmiňujícím rozhodnutím, protože podléhá samostatnému soudnímu přezkumu. Jeho zrušení nemůže být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o doměření cla by mohlo být tzv. řetězící správní akt. Z judikatury NSS plyne, že zrušení předcházejícího řetězícího správního aktu není samo o sobě důvodem ke zrušení správního aktu navazujícího. Podmiňující rozhodnutí je takové, bez něhož nemůže být podmíněné rozhodnutí vůbec vydáno, resp. nemůže existovat. Takové rozhodnutí je nezbytnou podmínkou pro vydání navazujícího rozhodnutí. Podmiňující by mohl být pouze dodatečný platební výměr na clo, nikoli rozhodnutí o odvolání proti němu. Žalovaný se opíral o rozsudky NSS č. j. 10 Afs 397/2020-67, a č. j. 6 Afs 176/2019-31, a rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9 Af 20/2023-27. Na podporu svého tvrzení poukázal i na judikaturu k pokutě za nepodání daňového přiznání (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 22/2018-36, rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9 Af 30/2014-25, a rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 73/2018-58). Zároveň tvrdil, že závěry rozsudku *město Klatovy* jsou omezeně aplikovatelné, protože se týkaly penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, které má jiný právní režim než úrok z prodlení u cla. Úrok z prodlení nezávisí na pravomocném vyměření cla, ale pouze na stanovení výše v určitém okamžiku daňového řízení. Vyměřená daň je splatná do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Pokud je zrušeno rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru vyměřujícímu daň, platební výměr pozbude právní moci a vyměřená daň přestane být splatnou a vykonatelnou. Tyto účinky nenastávají u platebních výměrů na clo. Podle čl. 45 odst. 1 celního kodexu odvolání podaná proti nim nemají odkladný účinek. Pokud je clo stanovené platebním výměrem stále splatné a platební výměr vykonatelný, není důvod ke zrušení rozhodnutí o odvolání proti vyměření úroku z prodlení pouze na základě skutečnosti, že bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání proti doměření cla.
17. V projednávané věci je tedy sporné, zda zrušené rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 54455-4/2021-900000-312, je podmiňující rozhodnutí pro rozhodnutí o úroku z prodlení, a zda je jeho zrušení Krajským soudem v Brně důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.
18. Lze souhlasit s žalovaným, že ne každé rozhodnutí, na něž ve vnějším světě navazuje vydání jiného rozhodnutí, lze považovat za rozhodnutí podmiňující v sérii řetězících se rozhodnutí (viz žalovaným citovaný rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2020, č. j. 6 Afs 176/2019-35, bod 31; srov. též rozsudek rozšířeného senátu *město Klatovy*, body 34–42). Není ovšem správné tvrzení žalovaného, že zrušené rozhodnutí žalovaného č. j. 54455-4/2021-900000-312, není ve smyslu judikatury podmiňujícím rozhodnutím, protože podléhá samostatnému soudnímu přezkumu. Skutečnost, zda je určité rozhodnutí, které časově a věcně předchází jinému rozhodnutí, samostatně soudně přezkoumatelné, není hlediskem pro to, zda jeho pozdější zrušení lze zohlednit při soudním přezkumu navazujícího rozhodnutí.
19. Rozšířený senát v rozsudku *město Klatovy*, uvedl:

„[41] V případě rozhodnutí o stanovení hlavní daňové povinnosti a rozhodnutí o většině typů příslušenství daně vyplývá obsahová návaznost a časově a logicky následující postup přímo z hmotněprávních ustanovení zákona. Podle § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu osud daně sledují úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně. To platí i pro penále podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, které vzniká ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové

kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle odstavce 5 písm. b). Na správu penále se podle § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel použijí ustanovení daňového řádu.

[42] Rozhodnutí o penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, stejně jako penále či úrok z prodlení podle daňového řádu, je spjato s rozhodnutím o stanovení hlavní daňové povinnosti. Správce daně jím deklaruje výši příslušenství, která je odvozena od hlavní daňové povinnosti na základě předem daných (vcelku jednoznačných) zákonných kritérií. Zároveň typy příslušenství daně uvedené v § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu sledují osud daně. Rozhodnutí o stanovení příslušenství daně je tak podmíněné rozhodnutím o stanovení hlavní daňové povinnosti.“ (zvýrazněno soudem).

20. Rozhodnutí o stanovení hlavní daňové povinnosti a rozhodnutí o stanovení příslušenství daně jsou každé samostatně soudně přezkoumatelné. Rozšířený senát přesto dospěl k závěru, že rozhodnutí o stanovení příslušenství daně je podmíněné rozhodnutím o stanovení hlavní daňové povinnosti.
21. Soud nesouhlasí s názorem žalovaného, že závěry rozsudku město Klatovy lze na projednávanou věc aplikovat pouze omezeně. Odvod za porušení rozpočtové kázně, který byl u rozšířeného senátu předmětem přezkumu, je stejně jako clo „daní“ ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu [viz § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)], přičemž penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně i úrok z prodlení za nezaplacení cla jsou příslušenstvím daně podle § 2 odst. 5 daňového řádu.
22. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně (§ 2 odst. 5 věta druhá daňového řádu). Jsou tedy přímo závislé na hlavní daňové povinnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2024, č. j. 8 Afs 7/2024-58, body 20–24). Osudem daně se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu míní především hmotněprávní otázky existence daně (viz rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, č. 3676/2018 Sb. NSS, bod 39). To znamená, že pokud v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně zanikne hlavní daňová povinnost, zaniká i povinnost uhradit úroky, penále a pokutu za opožděné tvrzení daně, která z ní vzešla. K zániku povinnosti uhradit vedlejší pohledávku dochází přímo ze zákona (viz rozsudky NSS ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018-21, bod 17, ze dne 3. 6. 2020, č. j. 8 Afs 128/2018-56, bod 19, a ze dne 21. 4. 2021, č. j. 4 Afs 102/2019-38, bod 44). Judikatura přitom již objasnila, že rozhodnutím o stanovení daně se rozumí pravomocně stanovená daň (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25).
23. Podle čl. 5 odst. 18 celního kodexu je celním dluhem povinnost osoby zaplatit částku dovozního nebo vývozního cla, které se podle platných celních předpisů vztahuje na konkrétní zboží.
24. Podle čl. 77 odst. 1 a 2 celního kodexu celní dluh vzniká okamžikem přijetí celního prohlášení.
25. Podle čl. 102 odst. 2 celního kodexu rovná-li se výše splatného dovozního nebo vývozního cla částce uvedené v celním prohlášení, považuje se propuštění zboží celními orgány za oznámení výše celního dluhu dlužníkovi.
26. Podle čl. 102 odst. 3 celního kodexu, pokud se odstavec 2 nepoužije, celní orgány dlužníkovi celní dluh oznámí v okamžiku, kdy mohou stanovit výši splatného dovozního nebo

vývozního cla a přijmout příslušné rozhodnutí.

27. Podle čl. 108 odst. 1 celního kodexu částky dovozního nebo vývozního cla odpovídající celnímu dluhu oznámenému v souladu s článkem 102 zaplatí dlužník ve lhůtě, kterou stanoví celní orgány.
28. Podle čl. 114 odst. 1 celního kodexu se k částce dovozního nebo vývozního cla ode dne uplynutí stanovené lhůty do dne zaplacení připočítá úrok z prodlení.
29. Podle čl. 114 odst. 2 celního kodexu, pokud je oznámení celního dluhu výsledkem kontroly po propuštění zboží, připočte se k částce dovozního nebo vývozního cla úrok z prodlení za dobu ode dne vzniku celního dluhu do dne jeho oznámení.
30. Z celního kodexu vyplývá, že podmínkou pro vznik úroku z prodlení, je jednak vznik celního dluhu a současně neuhrazení oznámeného celního dluhu ve lhůtě stanovené celními orgány (čl. 114 odst. 1 ve spojení s čl. 102 celního kodexu), případně pokud je oznámení celního dluhu výsledkem kontroly po propuštění zboží (srov. čl. 48 celního kodexu), vzniká úrok z prodlení ode dne vzniku celního dluhu (viz čl. 77 celního kodexu, tedy ode dne přijetí celního prohlášení) do dne jeho oznámení příslušným rozhodnutím (čl. 102 odst. 3 a čl. 114 odst. 2 celního kodexu), kterým je v kontextu vnitrostátní právní úpravy nutno rozumět právě rozhodnutí o doměření cla na základě kontroly po propuštění zboží. Jinými slovy, je-li rozhodnuto o doměření cla, vzniká i úrok z prodlení podle čl. 114 odst. 2 celního kodexu. Rozhodnutí o doměření cla je tedy podmíněným rozhodnutím pro rozhodnutí o vyměření úroku z prodlení.
31. Žalovaný tvrdil, že podmíněným rozhodnutím může být maximálně rozhodnutí o doměření cla (platební výměr), nikoli rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o doměření cla, protože odvolání podle čl. 45 odst. 1 celního kodexu nemá odkladný účinek. V případě zrušení rozhodnutí o odvolání je clo stále splatné a platební výměr vykonatelný.
32. V tomto ohledu lze opět vycházet z rozsudku *město Klatovy*, ve kterém rozšířený senát konstatoval:

„[68] Právní institut penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně byl pro nyní projednávanou věc upraven v § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel. Penále vzniká na základě objektivní skutečnosti (prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně) a je určeno jednoduchým matematickým vzorcem (tehdy 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu). Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle § 44a odstavce 5 písm. b) rozpočtových pravidel. Je tedy zřejmé, že z pohledu hmotného práva rozpočtového lze vcelku jednoznačně určit, kdy je třeba penále platit a jakou konkrétní má výši. Je třeba k tomu znát ve skutkové rovině den porušení rozpočtové kázně, výši odvodu, s jehož vrácením se porušitel rozpočtové kázně dostal do prodlení, a počet dnů prodlení.

[69] Podle § 44a odst. 9 věty čtvrté rozpočtových pravidel totiž penále, které vzniklo v důsledku porušení rozpočtové kázně před vyměření, je splatné do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Penále je tedy třeba vyměřit, a teprve účinkem vyměření se stává splatným a platební výměr, jímž se tak stalo, exekucním titulem, tedy podkladem pro případnou daňovou exekuci. (...).

[71] V nyní projednávané věci je předmětem řízení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně stanovené samostatným, byť deklaratorním, platebním výměrem. Takové

penále po hmotněprávní stránce nemůže bez pravomocného rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně obstát, neboť ex lege sdílí osud hlavní daňové povinnosti.“ (zvýrazněno soudem).

33. Podle § 103 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci. Podle § 103 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena.
34. V řízení o stanovení daňové povinnosti nemá odvolání odkladný účinek (viz § 109 odst. 5 daňového řádu). O tom, zda zákonná daňová povinnost daňového subjektu byla vyšší, je závazně a s konečnou platností rozhodnuto až tehdy, kdy rozhodnutí nabude právní moci (viz rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68). Správce daně tak nemůže předsat úrok z prodlení bez existence pravomocného rozhodnutí o dani (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33, bod 17). Obdobně to platí ve vztahu k pokutě dle § 250 daňového řádu (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25). Pokud v důsledku zrušení dosud pravomocného rozhodnutí o stanovení daně zanikne hlavní daňová povinnost, zaniká tím ze zákona i povinnost uhradit příslušenství, které z ní vzešlo. To platí i pro clo, protože clo je daní ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu a úrok z prodlení je příslušenstvím daně dle § 2 odst. 5 daňového řádu.
35. Podle čl. 45 odst. 1 celního kodexu podání opravného prostředku nemá odkladný účinek na výkon napadeného rozhodnutí. Odvolání v řízení o celní povinnosti tak má stejné účinky, jako odvolání v případě jiné daňové povinnosti. Rovněž ve věci, kterou se zabýval rozšířený senát v rozsudku *město Klatovy*, nemělo odvolání proti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně odkladný účinek. Rozšířený senát i přesto dovodil, že penále po hmotněprávní stránce nemůže bez pravomocného rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně obstát, neboť *ex lege* sdílí osud hlavní daňové povinnosti. Pokud správce daně nemůže předsat úrok z prodlení bez existence pravomocného rozhodnutí o dani jako takové, nemůže tak učinit ani v případě úroku z prodlení z doměřeného cla. Musí totiž existovat pravomocné rozhodnutí o výši doměřeného cla. Pokud je takové rozhodnutí později zrušeno, ze zákona tím zaniká podklad pro existenci rozhodnutí o úroku z prodlení.
36. Soud souhlasí s žalovaným, že odvolání proti platebnímu výměru, kterým se doměřuje clo, nemá vliv na splatnost celního dluhu. V tom je rozdíl oproti rozhodnutí o doměření jiné daňové povinnosti. Podle § 139 odst. 3 daňového řádu je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední. Skutečnost, že celní dluh je i přes odvolání proti rozhodnutí o doměření cla splatný, nemůže v projednávané věci na shora uvedeném závěru nic změnit. Předpokladem rozhodnutí o úroku z prodlení je totiž existence pravomocného rozhodnutí o doměření cla.
37. Ze správního spisu plyne, že doměřené clo (celní dluh) bylo podle čl. 108 odst. 1 druhý pododstavec celního kodexu splatné ve lhůtě 10 dnů ode dne doručení platebního výměru. Takto oznámený celní dluh byl výsledkem kontroly po propuštění zboží. Podle čl. 114 odst. 2 celního kodexu, pokud je oznámení celního dluhu výsledkem kontroly po propuštění zboží, připočte se k částce dovozního nebo vývozního cla úrok z prodlení za dobu ode dne vzniku celního dluhu do dne jeho oznámení. Výsledná výše úroku z prodlení je v takových případech vždy jednoznačně daná, stejně jako např. u penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně (srov. výše citované body 68 a 69 rozsudku rozšířeného senátu).

Dle platebních výměrů byla výše úroku z prodlení rovna roční repo sazbě vyhlášené Českou národní bankou zvýšené o dva procentní body, **a to z doměřené částky cla.** Okamžik splatnosti dodatečně vyměřeného cla, tj. platebního výměru na clo, proto nemá v projednávané věci vliv na výši úroku z prodlení. Podstatnou je totiž částka pravomocně doměřeného cla.

38. Celní dluh se sice stal splatným (a poté jej mohla žalobkyně zaplatit, a tím současně předejít vzniku dalšího úroku z prodlení dle čl. 114 odst. 1 celního kodexu), ale podáním odvolání nenabyla rozhodnutí o doměření cla právní moci (srov. § 103 odst. 1 daňového řádu). Celní úřad přitom ještě před právní mocí platebních výměrů doměřujících clo vydal platební výměry na úrok z prodlení. Tím nesl riziko, že platební výměry na clo nenabydou právní moci. V takovém případě by úrok z prodlení neměl oporu v pravomocném rozhodnutí o doměření cla.
39. Soud dává žalovanému za pravdu, že do 31. 12. 2020 platilo, že správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu (§ 252 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020). Z výše uvedených důvodů je však pro existenci rozhodnutí o úroku z prodlení nutné pravomocné rozhodnutí o doměření cla.
40. Je-li proto proti rozhodnutí o doměření cla podáno odvolání, pak je rozhodnutí o tomto odvolání podmiňujícím rozhodnutím pro rozhodnutí o vyměření úroku z prodlení, jehož následné zrušení je důvodem pro zrušení rozhodnutí o vyměření úroku z prodlení (resp. rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí) v soudním řízení, neboť v takovém případě již neexistuje pravomocně doměřené clo. Opačný přístup by znamenal, že po určitou dobu zde budou existovat pravomocná a vykonatelná rozhodnutí na úroky z prodlení, která nemají oporu v pravomocně stanovené daňové (celní) povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68), což není přípustné, protože k zániku povinnosti uhradit vedlejší pohledávku (úroky z prodlení) dochází přímo ze zákona.
41. Žalovaný na podporu svých tvrzení poukazoval i na rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 Afs 22/2018-36, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 5. 2019, č. j. 15 Af 73/2018-58, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014-25, které se všechny týkaly uložení pokuty za opožděné tvrzení daně. Soudy v těchto rozsudcích vycházely z toho, že pro uložení pokuty postačuje rozhodnutí o dani. Mohlo by se zdát, že tyto rozsudky podporují názor žalovaného. Žalovaný nicméně přehlíží, že shodný závěr plynoucí z těchto rozsudků byl překonán, resp. upřesněn. Ve vztahu k pokutě za opožděné tvrzení daně NSS dospěl k závěru, že podkladem pro uložení pokuty je *pravomocné* rozhodnutí o dani, neboť stanovenou daní dle § 250 daňového řádu je třeba rozumět pouze pravomocně stanovenou daň (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25).
42. Je-li soudem zrušeno rozhodnutí o odvolání a věc vrácena odvolacímu správnímu orgánu, řízení o odvolání nebylo ukončeno a rozhodnutí o pokutě není v právní moci. Pokud NSS v rozsudku ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67, na který poukazoval žalovaný, uvedl, že *„kdyby v řízení před soudem bylo zrušeno vlastní rozhodnutí o dani, měl by soud přezkoumávající rozhodnutí o pokutě zvážit (bez ohledu na pravidlo vázanosti původním skutkovým a právním stavem podle § 75 odst. 1 s. ř. s.), zda toto rozhodnutí může obstát“*, je třeba to ve smyslu shora uvedené judikatury vykládat tak, že je tím myšleno nejen rozhodnutí o dani (platební výměr), ale i rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí, bylo-li

odvolání podáno. Skutečnost, že rozhodující je právní moc rozhodnutí vyměřující (doměřující) daň, plyne i z žalovaným citovaného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2024, č. j. 9 Af 20/2023-27. Městský soud v něm totiž uvedl, že „[p]ravomocný platební výměr má charakter podmiňujícího aktu, prvostupňové rozhodnutí v nynější věci má povahu aktu podmíněného. Platební výměr dosud nebyl zrušen, a to ani soudem ve správním soudnictví, ani správními orgány v řízeních o mimořádných či dozorcích prostředcích.“. V této věci bylo specifické to, že proti tam vydanému platebnímu výměru nebylo možné dle § 140 odst. 4 daňového řádu podat odvolání (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2025, č. j. 6 Afs 169/2024-33, bod 14).

43. Soud uzavírá, že zrušené rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 54455-4/2021-900000-312, je rozhodnutí, které podmiňuje vydání napadeného rozhodnutí. Přestože Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 11. 2023, č. j. 30 Af 78/2021-45, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 54455-4/2021-900000-312, pro nepřezkoumatelnost a z části pro nedostatečně zjištěný skutkový stav, důvody, pro které toto rozhodnutí zrušil (blíže srov. body 83 a 84 rozsudku Krajského soudu v Brně), existovaly již v době jeho vydání. Jelikož právní mocí rozsudku Krajského soudu v Brně přestalo existovat pravomocné rozhodnutí o doměření cla, ze zákona tím zanikla povinnost platit úroky z prodlení. Jeho zrušení je proto důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost.
44. Není proto třeba vyčkat skončení řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům doměřujících clo po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Brně, jak navrhoval žalovaný. Na žalovaném bude, aby v dalším řízení operativně reagoval na další postup ve věci cla.

Závěr a náklady řízení

45. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
46. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která naopak byla ve věci úspěšná, náleží plná náhrada nákladů řízení. Náklady vynaložené v řízení před soudem tvoří zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši **3 000 Kč** a náklady na zastoupení advokátem. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za zastoupení náleží zástupci žalobkyně dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (viz čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.) odměna za tři úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky) ve výši **3 100 Kč** (celkem tedy **9 300 Kč**). Vedle odměny přísluší zástupci též náhrada hotových výdajů za tři uvedené úkony právní služby ve výši **300 Kč** (celkem tedy **900 Kč**) za úkon dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Za úkon ze 13. 2. 2025 spočívající v reakci na závěry rozšířeného senátu náleží zástupci odměna ve výši **1 000 Kč** dle § 11 odst. 1 písm. d) a § 10b odst. 5 písm. a) ve spojení s § 7 bodem 3 advokátního tarifu (výše plnění, tedy úroků z prodlení, o které v nynější věci šlo, činí **4 724 Kč**), ve znění účinném od 1. 1. 2025, a náhrada hotových výdajů ve výši **450 Kč** dle § 13 odst. 1 a 4 téže vyhlášky. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty. Součástí náhrady nákladů je proto též částka odpovídající sazbě daně z přidané hodnoty ve výši **21 %** vypočtená z odměny za

zastupování a náhrady hotových výdajů, tedy z částky 11 650 Kč ve výši **2 446,50 Kč** (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náklady žalobkyně tedy celkem činí 17 096,50 Kč. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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 nejblíže 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 26. března 2025

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu