



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 :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2022, č. j. 30 Af 35/2021-30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí daňového a žalobního 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 dodatečných platebních výměrů, v nichž žalovaný doměřil žalobci dovozní clo a penále.

[2] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) 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, 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“), jenž 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 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 upravující placení úroků při vrácení cla vždy řídila evropskou úpravou. V posuzovaném

pokračování

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*, 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 zákona 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 zákona 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 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

pokračování

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. První rozsudek Nejvyššího správního soudu a zrušující nálezn Ústavního soudu

[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] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 6. 2023, č. j. 4 Afs 219/2022-68, dospěl k závěru, že pokud unijní právní úprava (čl. 116 odst. 6 celního kodexu EU) vylučuje povinnost placení úroku, nelze mít za to, že celní orgány byly přesto povinny žalobci tento úrok zaplatit. Pokud jde o požadavky SD EU na dosažení náhrady za nedostupnost peněžní částky (nesprávně vyměřeného cla), ty jsou dostatečně naplněny možností domáhat se náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“).

[21] Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu však zrušil Ústavní soud nálezem ze dne 20. 2. 2025, sp. zn. I. ÚS 2293/23 (dále jen „zrušující nálezn Ústavního soudu“).

[22] Podle tohoto zrušujícího nálezu Ústavního soudu SD EU v rozsudku ze dne 28. 4. 2022 ve spojených věcech C-415/20, C-419/20 a C-427/20 *Gräfenhofer Geflügel und Tiefkühlfeinkost* (dále jen „rozsudek SD EU ve věci „Gräfenhofer““) výslovně potvrdil nárok na úroky z neoprávněně vybraného cla jako obecnou zásadu práva EU, jak ostatně vyplývá zejména z jeho bodů 51, 52, 53, 64 a 66. Z tohoto rozsudku plyne jasné pravidlo, že jednotlivec, kterému stát v rozporu s právem EU vyměřil clo, jež tento jednatel následně zaplatil, má podle unijního práva nárok na úroky z neoprávněně vybrané částky (bod 31 nálezu).

[23] Dále Ústavní soud konstatoval, že „[p]rávě uvedené unijní pravidlo má svůj srozumitelný ekonomický účel - pokrýt ztrátu hodnoty peněz během období, kdy bylo osobě v rozporu s unijním

právem znemožněno s nimi disponovat. Povinnost zaplatit úroky nepředstavuje pro stát trest ani sankci za spáchané porušení unijního práva, ale má za cíl zajistit pro jednotlivce přiměřenou náhradu za ztráty vzniklé v důsledku nemožnosti nakládat podle vlastního uvážení s částkami (vlastním majetkem) neoprávněně vybranými v rozporu s unijním právem. Jinak řečeno, nárok na zaplacení úroků je založen na myšlence poskytnout jednotlivcům restitutio in integrum z důvodu nemožnosti užívat zadržené peníze v průběhu určitého období. Nárok na vyplacení úroků tak představuje prostředek pro řešení ztráty hodnoty peněz v důsledku plynutí času [...]. Cílem zaplacení úroků je zajistit efektivitu nároku na vrácení nezákonně vybrané finanční částky a základního práva na ochranu vlastnictví. Nemožnost disponovat s majetkem může být obecně kompenzována jen odstraněním skutečné finanční (ekonomické) zátěže, kterou jednotlivec musel nedůvodně nést. Nezohledňovala-li by navrácená částka časovou proměnu hodnoty peněz, kompenzace by mohla být nedostatečná. Jinými slovy, osoba ochuzená v rozporu s unijním právem se má vrátit do situace, která by existovala, kdyby právo nebylo porušeno (viz výše citované stanovisko generální advokátky Čápety, body 60 a 66; srov. rozsudek SDEU ze dne 20. 10. 2011 ve věci Danfoss a Sauer-Danfoss, C-94/10, bod 23).

[24] Rovněž tak Ústavní soud zdůraznil, že nárok na úroky z nesprávně stanoveného cla je podle SD EU „výrazem obecné zásady vrácení protiprávně vybrané daně“. Vyplývá-li tedy existence nároku z obecné zásady práva EU (přímo identifikované v judikatuře SD EU), není rozhodné, že úprava celního kodexu EU (celního kodexu Společenství) nárok na úroky z nesprávně vyměřeného cla výslovně nezakládá (nezakládala). Pravidlo stanovené v čl. 116 odst. 6 celního kodexu EU sice stanoví, že celní orgány nemají povinnost platit úroky, vrátí-li clo jednotlivci včas, toto pravidlo však podle judikatury SD EU představuje výjimku z obecné unijní zásady, jež se uplatní v jiných situacích, než která nastala ve věci *Gräfendorfer* a v případě stěžovatele (zde byly některé dodatečné platební výměry zrušeny z důvodu nesprávného posouzení toho, do jaké nomenklatury má být zařazeno dovezené zboží podle příslušné unijní úpravy, tj. jednalo se o nesprávný výklad práva EU).

[25] Následně Ústavní soud konstatoval, že „[v] tomto ohledu je rozhodné, že účelem výjimky z placení úroků stanovené v celních kodexech je zajištění spravedlivé rovnováhy v rámci systému rychlého celního odbavování a rychlého propouštění zboží do oběhu na trh. Jak dříve dovodil Soudní dvůr EU v rozsudku ve věci *Wortman*, z historie vzniku citovaných ustanovení celních kodexů vyplývá, že důvodem pro jejich přijetí byla vysoká pravděpodobnost pochybení, ke kterým může docházet vzhledem k rychlosti systému odbavování. Celní orgány v některých případech zboží před jeho propuštěním do oběhu neprověřují a kontrolu řádného průběhu dovozu provádějí až následně. Možnost, že v důsledku kontroly bude doměřeno dosud nezaplacené clo či vráceno již odvedené clo, je proto reálná. Jinými slovy, základy, na nichž se prvotně určuje výše cla, jsou natolik vratké, že v případě následné opravy výše cla, ať již ve smyslu přeplatku nebo nedoplatku, není přípustné, aby bylo prosazováno obecné pravidlo, podle něhož by byly orgány celní správy či poplatníci povinni platit úroky za krátké meziobdobí. Celní kodexy proto měly symetricky vylučovat vyplacení úroků pouze v běžných situacích "přepočítání výše cla na základě dodatečných informací" (rozsudek SDEU ze dne 18. 1. 2017 ve věci *Wortmann*, C-365/15, body 24-32 a stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci *Wortmann*, body 45-53).“

[26] S ohledem na uvedené Ústavní soud uzavřel, že výjimka placení úroků z nesprávně vyměřeného cla stanovená v celních kodexech se uplatní v situacích, které přímo souvisí

pokračování

s rychlostí běžného celního odbavení, tj. tehdy, vyžadují-li buď celní orgán, nebo hospodářský subjekt úpravu cla v krátkém čase po původním celním odbavení a obě strany úpravu akceptují. Naopak, obecná zásada vyplacení úroků z nedlužného cla se uplatní - v obdobných případech dlouhodobého protiprávního zadržení finanční částky jako ve věci *Gräfendorfer* - bez ohledu na ustanovení čl. 116 odst. 6 celního kodexu EU, respektive 241 celního kodexu Společenství (viz bod 73 rozsudku SD EU ve věci *Gräfendorfer*).

[27]Dále se Ústavní soud zabýval otázkou, zda možnost domáhat se náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb. dostatečně naplňuje požadavek rozsudku SD EU ve věci *Gräfendorfer* stanovený v bodech 74 až 76. Dospěl přitom k závěru, že Nejvyšší správní soud ve zrušovaném rozsudku ústavně konformním způsobem neodůvodnil, proč má stěžovatel svůj nárok vyplývající z práva EU uplatnit jiným způsobem, než který původně zvolil (tj. podle § 254 daňového řádu). Soudem zvolenou cestu zákona č. 82/1998 Sb. měl Nejvyšší správní soud zhodnotit perspektivou základních práv stěžovatele na ochranu vlastnictví a projednání věci bez zbytečných průtahů. V souladu se závěry citovaného rozsudku SD EU měl Nejvyšší správní soud přesvědčivě vysvětlit, proč je v souladu se zásadami efektivity a rovnocennosti, aby o nároku na úroky z nesprávně stanoveného cla rozhodovalo buď ministerstvo (jakožto prvostupňový orgán rozhodující primárně o žádosti o náhradu škody), či případně civilní soudy v rámci řízení o případné civilní žalobě proti státu (viz bod 49 nálezu). Tuto alternativu měl soud zhodnotit s ohledem na faktickou možnost stěžovatele domoci se svého nároku, nikoliv jej na takovou cestu odkázat pouze v obecné rovině. Zejména měl zhodnotit, zda řízení o žádosti o náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb. nebude natolik časově náročné, že povede k faktickému vyprázdnění stěžovatelova nároku. Řádné zhodnocení efektivity a rovnocennosti Nejvyšším správním soudem přitom předpokládá i zvážení druhé alternativy, tj. subsidiárního uplatnění daňového řádu.

IV. Obsah podání účastníků řízení po zrušujícím nálezu Ústavního soudu

[28]V návaznosti na zrušující náleze Ústavního soudu stěžovatel zaslal tři doplnění kasační stížnosti. V nich citoval příslušné pasáže zrušujícího nálezu Ústavního soudu a dále mimo jiné uvedl, že postup podle zákona č. 82/1998 Sb. nepředstavuje účinný a rovnocenný prostředek na přiznání úroku z nesprávně stanoveného cla. V řízení o náhradě škody způsobené při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem je totiž zapotřebí uhradit výdaje na právní zastoupení i soudní poplatek, který byl kupříkladu ve věci Obvodního soudu pro Prahu 1 sp. zn. 14 C 312/2024 vyměřen ve výši 204.000 Kč, což je téměř dvojnásobek jistiny uplatněné pohledávky. Jelikož tento soudní poplatek ve stanovené lhůtě nebyl zaplacen, bylo řízení o náhradu škody zastaveno. Naproti tomu v jiném obdobném řízení byla stejným soudem stanovena poplatková povinnost v souhrnné výši 2.000 Kč, což svědčí o tom, že rozhodování o přiznání úroku z neoprávněně stanoveného cla v občanskoprávním řízení není účinným a rovnocenným prostředkem, jak se domoci tohoto nároku, když civilní soudy se zjevně neshodují ani na správné výši soudního poplatku. Dále zákon č. 82/1998 Sb. neobsahuje na rozdíl od daňového řádu žádné aplikovatelné ustanovení pro to, aby se v jeho režimu mohl domáhat vyplacení úroku, nikoli náhrady škody, což jsou zcela odlišné nároky. Navíc v civilním procesu nese břemeno tvrzení i důkazní, zatímco v daňovém řízení postupuje správce daně z úřední povinnosti. Ostatně i Generální ředitelství cel v duplice ze dne 7. 4. 2025 podané ve věci Obvodního soudu pro Prahu 1 sp. zn. 42 C 68/2024 uvedlo, že řešení, kdy by poškození mohli

uplatňovat nárok na úrok z neoprávněně stanoveného cla přímo v celním řízení, lze jen uvítat, neboť by se jim otevřela snadná a efektivní cesta k uspokojení tohoto nároku. Rovněž stěžovatel zdůraznil, že ve všech posuzovaných případech bylo clo vyměřeno v rozporu s právem EU. Z těchto důvodů měly celní orgány postupovat *ex officio* podle § 254 daňového řádu, a proto je kasační stížnost důvodná.

[29] Žalovaný ve vyjádření k doplněním kasační stížnosti uvedl, že ve zrušujícím nálezu nebyl postaven najisto nárok stěžovatele na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Dále žalovaný odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23, a uvedl, že stěžovatel v jím zmiňovaných soudních řízeních nebyl jejich účastníkem ani neuplatnil nárok na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb. Proto žalovaný opět navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[30] V replice k tomuto vyjádření žalovaného stěžovatel citoval příslušnou pasáž zrušujícího nálezu Ústavního soudu, z níž podle jeho názoru vyplývá jeho nárok na výplatu úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. K témuž závěru ostatně dospěla již ustálená rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu představovaná kupříkladu rozsudkem ze dne 15. 4. 2025, č. j. 1 Afs 334/2024-58. Také z nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23, jednoznačně vyplývá, že ustanovení § 254 daňového řádu se použije v případech, kdy je subjekt v postavení plátce daně, a dále že v případě daní je daňový řád *lex specialis* k zákonu č. 82/1998 Sb. Nikdy přitom netvrdil, že byl účastníkem řízení o náhradu škody podle téhož zákona.

V. Posouzení kasační stížnosti ve světle zrušujícího nálezu Ústavního soudu

[31] Posouzením možnosti přiznání úroku z nesprávně stanoveného cla podle § 254 daňového řádu ve světle zrušujícího nálezu Ústavního soudu se po jeho vydání již zabýval Nejvyšší správní soud v jiné věci, přičemž v rozsudku ze dne 15. 4. 2025, č. j. 1 Afs 334/2024-58, dospěl k následujícím závěrům:

[31] *S ohledem na výše uvedené závěry Ústavního soudu Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud pochybil, pokud bez dalšího potvrdil závěr žalovaného, že stěžovateli nevznikl nárok na úrok z vráceného nesprávně stanoveného cla podle § 254 daňového řádu, neboť § 66 celního zákona (obdobně jako čl. 116 odst. 6 celního kodexu Unie) takový nárok vylučuje. Z rozsudku Soudního dvora ve věci Gräfenhofer totiž vyplývá obecná unijní zásada, a to vyplacení úroků z nesprávně stanoveného cla, které bylo jednotlivci uloženo členským státem v rozporu s unijním právem.*

[32] *Městský soud měl tedy v posuzované věci v první řadě posoudit, z jakého důvodu došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů, kterými bylo stěžovateli nesprávně vyměřeno clo. Pokud by důvodem bylo vyměření cla v rozporu s unijním právem, pak je třeba s ohledem na judikaturu Soudního dvora dospět k závěru, že stěžovateli vznikl nárok na úrok z vráceného nedlužného cla. Uvedené je třeba zjistit z příslušného správního rozhodnutí, kterým byly zrušeny či změněny dodatečné platební výměry, jimiž celní úřad stěžovateli nesprávně stanovil clo. Takto ovšem městský soud zjevně*

pokračování

neuvažoval; takové rozhodnutí ani není součástí příslušné spisové dokumentace, ze které soud vycházel.

[33] *Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu je v tomto ohledu nezákonný, což je důvodem pro jeho zrušení.*

[34] *Dále se kasační soud zabýval otázkou, jakou procesní cestu by stěžovatel měl zvolit v případě, že by mu v souladu s unijní judikaturou vznikl nárok na úrok z nesprávně stanoveného cla. V této souvislosti připomíná, že podle judikatury Soudního dvora přísluší členskému státu, aby ve vnitrostátním právním řádu stanovil podrobná pravidla pro výplatu úroků v případě vracení peněžních částek vybraných v rozporu s unijním právem. Tato pravidla však musí respektovat zásadu rovnocennosti a efektivitu; to znamená, že nesmí nadměrně ztěžovat nebo v praxi bránit možnosti uplatnění nároku na výplatu úroku (viz bod 74 rozsudku ve věci Gräfendorfer). Nejvyšší správní soud nesouhlasí se závěrem městského soudu, že tyto požadavky v české právní úpravě naplňuje možnost uplatnění náhrady škody vůči státu dle zákona č. 82/1998 Sb.*

[35] *Řízení podle zákona č. 82/1998 Sb. totiž primárně není určeno k hrazení úroků z neoprávněně zadržované částky (tedy úhrady hodnoty chybějících peněz v čase), jak požaduje unijní judikatura, nýbrž k náhradě škody způsobené nezákonným rozhodnutím. Podle § 7 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb. mají právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím účastníci řízení, ve kterém bylo vydáno rozhodnutí, z něhož jim vznikla škoda. Poškozený musí v tomto řízení prokázat, že I) bylo vydáno rozhodnutí, které bylo pro nezákonnost zrušeno nebo změněno příslušným orgánem, II) na základě tohoto rozhodnutí mu vznikla škoda, III) existuje příčinná souvislost mezi vydáním nezákonného rozhodnutí a vznikem škody. Existence těchto podmínek musí být bezpečně prokázána a nepostačuje pouhý pravděpodobnostní závěr o splnění některé z nich. Důkazní břemeno v tomto směru leží na poškozeném (viz rozsudek NS ze dne 24. 2. 2022, č. j. 30 Cdo 3170/2021 - 405).*

[36] *Dle Nejvyššího správního soudu tedy může být v konkrétní situaci pro účastníka celního řízení značně obtížné existenci škody i příčinné souvislosti prokázat. Jak upozornil Ústavní soud v citovaném nálezu, zákon č. 82/1998 Sb. nadto neobsahuje definici škody, a použije se tedy obecné ustanovení občanského zákoníku, který v § 2952 uvádí, že se hradí skutečná škoda a to, co poškozenému ušlo (ušlý zisk). Úrok ze zadržované částky však nepředstavuje skutečnou škodu, mohlo by se případně jednat o ušlý zisk. Požaduje-li však poškozený ušlé úroky z neoprávněně zadržovaných peněz, musí prokázat, že měl úmysl zhodnotit tyto prostředky jinde (viz i Ústavním soudem odkazovaný rozsudek NS ze dne 30. 10. 2018, sp. zn. 30 Cdo 58/2018). Musel by také prokázat, že by ke zhodnocení došlo při pravidelném běhu věcí. Majetková újma způsobená tím, že škodná událost zasáhla do průběhu děje vedoucího k určitému zisku, se odškodňuje jen za předpokladu, že k ní došlo v příčinné souvislosti se škodnou událostí. Pouhé tvrzené hypotetické zmaření zamýšleného podnikatelského záměru poškozeného k odškodnění nestačí (viz rozsudek NS ze dne 26. 11. 2008, sp. zn. 25 Cdo 269/2006, či usnesení NS ze dne 18. 12. 2012, sp. zn. 28 Cdo 96/2012). Ústavní soud tedy v odkazovaném nálezu shrnul, že ze současné judikatury Nejvyššího*

soudu vyplývá, že měl-li by poškozený zadržené prostředky před škodní událostí doma a žádný úrok či zhodnocení z nich takto neplynuly, nelze mu náhradu nákladů ušlých úroků přiznat (viz PAŠEK, M. In: Petrov, J., Výtisk, M., Beran, V. a kol: Občanský zákoník, 2. vydání, 3. aktualizace, 2024, § 2952).

- [37] Z uvedeného je nutno dovodit, že možnost jednotlivce domoci se v řízení podle zákona č. 82/1998 Sb. vyplacení úroků je spíše toliko teoretická a pro účastníka celního řízení značně nejistá. Dle unijní judikatury by přitom jednotlivci měl náležet nárok na úrok v podstatě automaticky, resp. by k jeho úspěšnému uplatnění měla vést přímočará cesta, která nevyžaduje náročné prokazování, jež by účastníka řízení nepřiměřeně zatěžovalo. Postup podle zákona č. 82/1998 Sb. proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za vhodný způsob, jak se domoci nároku na úrok z nesprávně stanoveného cla garantovaného unijní judikaturou. O neefektivnosti tohoto postupu ostatně do určité míry svědčí i zkušenosti stěžovatele, kterému se doposud nepodařilo úspěšně nárok na úrok z nesprávně stanoveného cla podle zákona č. 82/1998 Sb. uplatnit.
- [38] Rovněž ze strukturálního hlediska považuje Nejvyšší správní soud za zcela nesystémové, aby o nároku na úrok z nesprávně stanoveného cla rozhodovalo v civilním řízení buď příslušné ministerstvo, nebo v konečném důsledku civilní soudy. Jak upozornil i Ústavní soud ve výše uvedeném nálezu, při posuzování vzniku tohoto nároku je třeba hodnotit, zda byl původní platební výměr stanovící clo zrušen z důvodu rozporu s unijním právem. Je zde tedy třeba i určitých substantivních znalostí problematiky cel, a je proto naprosto žádoucí, aby v této věci rozhodovaly orgány, které se touto agendou zabývají. Naopak se jeví jako zcela nepraktické, aby vypořádání tohoto nároku bylo delegováno na jiné státní orgány než celní úřady a správní soudy, což by mohlo vést ke značné administrativní zátěži či pochybením (viz nálezy ÚS, bod 61). Jedná se tedy o otázku, která by měla být řešena čistě uvnitř veřejné správy, jak je tomu ostatně i v případě vypořádání nároku na úrok z nesprávně stanovené daně. Kasační soud neshledává žádný racionální důvod k tomu, aby se v případě uplatnění nároku na úrok z nesprávně stanoveného cla postupovalo odlišně (a to navíc značně náročnějším a nejistějším postupem).
- [39] Zásadě efektivity a rovnocennosti tedy dle Nejvyššího správního soudu mnohem lépe vyhovuje stěžovatelem prosazovaná cesta pro uplatnění nároku na úrok z nesprávně stanoveného cla, a tedy subsidiární uplatnění daňového řádu. Podpůrné použití daňového řádu ostatně celní zákon obecně při správě cel předpokládá (viz § 3 odst. 1). Nadto je nutno připomenout, že daní se dle § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu rozumí také clo. Ustanovení § 254 daňového řádu přitom podrobně upravuje, jak se stanoví úrok z nesprávně stanovené daně; další ustanovení daňového řádu poté upravují postup správních orgánů při hrazení úroků. Jedná se tedy o podrobná pravidla, podle kterých mohou být vypláceny úroky v případě vrácení peněžních částek vybraných v rozporu s unijním právem (viz bod 74 rozsudku ve věci Gräfendorfer). Aplikaci § 254 daňového řádu sice brání § 66 celního zákona. Jeho použití je však v případech, kdy účastníku řízení vznikne nárok na úrok z neoprávněně vybrané částky, neboť mu bylo vyměřeno clo v rozporu s právem EU, s ohledem na závěry rozsudku Soudního dvora ve věci Gräfendorfer vyloučeno. Soudní dvůr totiž uzavřel, že unijní právo brání takové

pokračování

vnitrostátní úpravě, která by neumožňovala účinné uplatnění nároku na vyplacení úroků zaručených unijním právem.

[32]Z tohoto judikátu vycházel Nejvyšší správní soud také v rozsudcích ze dne 16. 4. 2025, č. j. 2 Afs 45/2024-98, a ze dne 22. 4. 2025, č. j. 9 Afs 224/2023-88, a proto zde již existuje jeho ustálená rozhodovací praxe, podle níž pokud celní orgán stanovil nesprávně clo z důvodu porušení unijního práva, pak musí být stěžovateli přiznán úrok z nesprávně stanoveného cla postupem podle § 254 daňového řádu. Za této situace nemá Nejvyšší správní soud v podstatě žádný prostor se od této judikatury vycházející ze zrušovacího nálezu Ústavního soudu vydaného v nyní projednávané věci odchýlit a nadále v ní setrvávat na opačném právním názoru, který byl vysloven v prvním rozsudku. Musí tedy konstatovat, že krajský soud posoudil příslušnou právní otázku nesprávně, v důsledku čehož je napadený rozsudek nezákonný a došlo k naplnění důvodu kasační stížnosti uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V. Závěr a náklady řízení

[33]S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud tedy bude muset nejprve z příslušného správního rozhodnutí ověřit, z jakých důvodů byly zrušeny či změněny dodatečné platební výměry, kterými celní orgán stěžovateli (nesprávně) doměřil clo. Pokud dospěje k závěru, že se tak stalo z důvodu porušení unijního práva (např. z důvodu nesprávného sazebního zařazení zboží), pak bude na místě stěžovateli přiznat nárok na úrok z nesprávně stanoveného zaplaceného cla. Stěžovatel by pak takový nárok mohl uplatnit postupem podle § 254 daňového řádu, který by se v souladu s judikaturou SD EU ve věci uplatnil bez ohledu na § 66 celního zákona.

[34]V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. května 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu