



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **PD TECHNOLOGIE s.r.o.**, se sídlem Antonínova 4466, Zlín, zast. Mgr. Františkem Kelem, advokátem se sídlem Sportovní 451, Tlumačov, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2016, č. j. 5973/2016-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2019, č. j. 45 Af 12/2016 - 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 8 228 Kč k rukám jejího zástupce, Mgr. Františka Kela, advokáta se sídlem Sportovní 451, Tlumačov, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 7. 2015, č. j. 125858/2015-610000-51, doměřil Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) žalobkyni antidumpingové clo podle článku 78 odst. 3 tehdy účinného nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), ve výši 547 976 Kč, neboť zejména na základě zpráv z misí OLAF (Evropský úřad pro boj proti podvodům) zjistil, že skutečnou zemí původu ocelových stavebních kotev do betonu, dovážených žalobkyní, není deklarované Thajské království, nýbrž Čínská lidová republika. Zároveň jí podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), předepsal penále ve výši 109 596 Kč, tedy 20 % z částky doměřeného cla. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 3. 2. 2016, č. j. 5973/2016-900000-304.7, zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru, pouze změnil záhlaví dodatečného platebního výměru.

[2] Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zamítl sice všechny žalobní námítky směřující proti samotnému doměření antidumpingového cla, nad rámec žalobních námitek se však zabýval otázkou zákonnosti uložení penále při doměření cla. Připomněl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) je penále sankcí, takže na ně dopadá povinnost soudu z úřední povinnosti zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele vyjádřená v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publ. pod č. 209/1992 Sb.). Krajský soud tak byl povinen zohlednit, že dne 29. 7. 2016 vstoupil v účinnost nový zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“), který je pro žalobkyni výhodnější, neboť v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále. K této změně sice došlo až po vydání napadeného rozhodnutí, avšak v tomto případě se neuplatní zásada, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, jak stanoví § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[3] Krajský soud navíc opakovaně judikoval (konkrétně v rozsudcích ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014 - 121, ze dne 18. 12. 2017, č. j. 45 Af 3/2015 - 79, a ze dne 20. 12. 2018, č. j. 48 Af 24/2016 - 38), že uložení penále podle § 251 daňového řádu bylo již podle předchozí úpravy možné pouze v případě daňového, nikoli celního řízení, a na těchto svých závěrech setrval i v nyní posuzovaném případě. Vyšel z důvodové zprávy k § 22 nového celního zákona, podle níž je důvodem pro zde zakotvené vyloučení vzniku penále při doměření cla skutečnost, že penále je sankcí za nesprávné tvrzení daně, a nelze je proto aplikovat na situace, kdy ve vztahu ke clu není vůbec využíván institut daňového tvrzení. Podstatou celního prohlášení je projev vůle, aby bylo zboží propuštěno do určitého režimu, kdežto podstatou daňového tvrzení je přiznání daňové povinnosti metodou autoaplikace. V celním řízení se tak rozhoduje o tom, zda zboží bude propuštěno do navrženého celního režimu, a dále o výši cla. Clo se vypočte, zavede do elektronické evidence a jeho výše se sdělí dlužníkovi. Byť je tedy deklarant povinen uvést v celním prohlášení údaje významné pro stanovení cla, neuplatní se v případě celního řízení metoda autoaplikace, deklarant není povinen v celním prohlášení spočítat a přiznat výši cla. O výši cla vždy aktivně rozhodují celní orgány, a to po prověření údajů poskytnutých deklarantem, nebo bez prověření jen na základě údajů uvedených v celním prohlášení. Jakkoli tedy formálně vzato lze i při doměření cla postupovat dle § 251 daňového řádu a spolu s doměřeným clem uložit dlužníkovi i povinnost uhradit penále, ve skutečnosti tomu tak podle krajského soudu není. V případě celního řízení, jak je upraveno celním kodexem a celním zákonem, se neuplatní institut řádného daňového tvrzení ani dodatečného daňového tvrzení. Vznik penále je vázán právě na porušení povinnosti související s podáním řádného daňového tvrzení, a nemůže se tak uplatnit na případ celního řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Uvádí, že respektuje výrok usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS, byť s ním nesouhlasí. Na posuzovanou věc

pokračování

však uvedené usnesení nedopadá, neboť zde nebyla vůbec podána žaloba proti rozhodnutí o penále jako trestu, nýbrž jen proti samotnému doměření antidumpingového cla. Vázanost vymezením „kolejí soudního přezkumu“ v žalobě ostatně plyne i z § 71 odst. 2 a § 75 odst. 2 s. ř. s. Za situace, kdy žalobkyně nezformulovala proti výroku o penále žádnou žalobní námitku, nemohl k jeho posouzení z úřední povinnosti krajský soud vůbec přikročit. Rozhodující by nemělo být formální podání žaloby proti rozhodnutí ani formální označení rozsahu napadení označením všech výroků rozhodnutí, ale materiální napadení rozhodnutí, resp. jeho konkrétního výroku alespoň jednou projednatelnou žalobní námitkou. Bez žaloby, respektive žalobní námítky, nelze vést meritorní soudní přezkum ani *ex officio*. Za situace, kdy podle krajského soudu napadené stěžovatelovo rozhodnutí zcela obstálo pohledem námitek proti doměření antidumpingového cla, měl žalobu bez dalšího zamítnout jako nedůvodnou. Stěžovatel se nemůže smířit s tím, že v řízení o žalobě napadající jen doměření antidumpingového cla, které je shledáno jako zákonné, mu krajský soud po zhodnocení žalobou nenapadeného penále *ex officio* zruší celé správní rozhodnutí, včetně hlavního výroku o uložení daňové povinnosti napadeného nedůvodnou žalobou, nadto i s uložení náhrady nákladů řízení žalobkyni, jejichž vznik nezavinil. Jakkoli je problematické, že usnesení rozšířeného senátu připustilo rušení pravomocných správních rozhodnutí „zákonem“, což na základě žaloby „osvědčí“ správní soud, v tomto případě to osvědčil krajský soud fakticky bez žaloby.

[6] Výrok o penále je navíc *akcesorický*, takže by neobstál, pokud by byl pro nezákonnost zrušen výrok hlavní, opačně to však platit nemá. Materiálně je třeba pohlížet i na rozhodnutí o odvolání, jehož výrokem byl jednak potvrzen samostatný hlavní výrok dodatečného platebního výměru doměřující antidumpingové clo, a jednak také potvrzen samostatný oddělený *akcesorický* výrok dodatečného platebního výměru stanovující penále. Žalobkyně žalobou materiálně napadla jen tu část výroku rozhodnutí o odvolání, která představuje nevyhovění odvolání proti doměření antidumpingového cla a která pouze tento hlavní výrok dodatečného platebního výměru potvrzuje, ve spojení s hlavním výrokem dodatečného platebního výměru o doměření antidumpingového cla. To vytyčilo koleje navazujícího soudního přezkumu, v nichž od počátku nebylo místo pro soudní přezkum *akcesorického* výroku o stanovení penále. Takto chápaný princip materiálního pojetí soudního přezkumu se prolíná také úpravou nicotnosti a moderační trestu, jak plyne z § 76 odst. 2 a § 78 odst. 2 s. ř. s.

[7] Stěžovatel dále uvádí celou řadu rozsudků krajských soudů i NSS, kde byly zamítány žaloby či následně kasační stížnosti různých žalobců, navzdory skutečnosti, že prvoinstančními dodatečnými platebními výměry bylo žalobcům vedle doměření cla uloženo též penále. Správní soudy v těchto případech nijak neobjasnily, proč na rozdíl od krajského soudu v nyní posuzovaném případě nereagovaly z úřední povinnosti i na výrok ukládající penále. Odkazy krajského soudu na judikaturu NSS k této otázce jsou nepřiléhavé, neboť v nich došlo ke změně právní úpravy ještě v době rozhodování správců daně, nikoli až v době řízení před soudem (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 - 31), nebo bylo penále výslovně napadeno žalobním bodem (rozsudek NSS ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 - 104).

[8] Proti druhému důvodu zrušujícího výroku rozsudku krajského soudu, tedy nemožnosti uložit penále ke clu již podle úpravy účinné do 28. 7. 2016, pak stěžovatel

namítá, že ani v tomto ohledu žalobkyně neuplatnila žádnou žalobní námitku, a navíc zde ani nebyly splněny podmínky pro postup krajského soudu z úřední povinnosti. I pokud by byla argumentace krajského soudu věcně správná, šlo by ze strany celních orgánů o prostou nezákonnost, která by musela být namítána výslovnou žalobní námitkou. I věcně je argumentace krajského soudu chybná, neboť se odchyluje od judikaturní linie představované rozsudkem NSS ze dne 29. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017 - 70. Z obou těchto důvodů navrhuje, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a jsou splněny i podmínky ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s.

[11] Jak bylo rekapitulováno výše, krajský soud zrušil napadené rozhodnutí ze dvou relativně nezávislých důvodů: jednak proto, že podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod přihlédl ke změně zákona ve prospěch žalobkyně, k níž došlo po vydání stěžovatelova rozhodnutí; jednak proto, že podle jeho názoru nebylo ani za předchozí právní úpravy možno penále k doměřenému clo uložit.

[12] Jak NSS rekapituloval výše, celní úřad doměřil clo a penále dne 24. 7. 2015, žalovaný vydal své rozhodnutí dne 3. 2. 2016, a než vydal dne 28. 1. 2019 svůj rozsudek krajský soud, nabyt dne 29. 7. 2016 účinnosti nový celní zákon. Jeho § 22 jednoznačně stanoví: *Z částky doměřeného cla nevzniká penále.*

[13] NSS konstatuje, že krajský soud nepochybil, když k této změně právní úpravy přihlédl z úřední povinnosti, přestože, jak namítá stěžovatel, nebyla zmíněna v žádné žalobní námitce, výrok rozhodnutí celního úřadu o penále nebyl žalobou samostatně zmiňován a k této změně zákona došlo až po vydání napadeného rozhodnutí. Z důvodů, které NSS jednotlivě rozebere níže, nebylo chybou, pokud krajský soud na penále žalobkyni aplikoval čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle něhož platí: *Trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.*

[14] Skutečnost, že k této změně ve prospěch žalobkyně došlo až po vydání stěžovatelova rozhodnutí, nemění nic na povinnosti krajského soudu k ní přihlédnout. Názor, že na daňové penále dopadá čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, potvrdil rozšířený senát v usnesení č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, podle něhož „*penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.)*“. Soud je navíc v řízení o žalobě v oblasti správního trestání, včetně rozhodování o daňovém penále, povinen zohlednit změnu

pokračování

zákona ve prospěch pachatele z úřední povinnosti. Tento závěr potvrdil rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46, č. 3528/2017 Sb. NSS, kde ji vztáhl právě i na změny, k nimž dojde až po vydání napadeného správního rozhodnutí, ovšem před rozhodnutím krajského soudu o žalobě. Rozšířený senát zde dospěl k závěru, že „rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější“. (viz také rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2017, č. j. 4 Afs 34/2017 - 57).

[15] Nesprávným postupem nebylo ani to, že krajský soud zohlednil tuto změnu zákona ve prospěch žalobkyně z úřední povinnosti, aniž by bylo samotné penále napadeno žalobním bodem. NSS již rozsudkem ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 - 31, zrušil rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem právě proto, že nezohlednily *ex offo* změnu právní úpravy daňového penále ve prospěch žalobce. Sám NSS zde postupoval z úřední povinnosti a konstatoval:

„Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že důvody, jež vedou k jejich zrušení, stěžovatel v řízení před krajským soudem ani v řízení kasačním nenamítal, přičemž řízení před správními soudy jsou zásadně ovládána dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2, resp. § 104 odst. 4 s. ř. s.). Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. však platí, že soud rozsudkem zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se již v minulosti vyslovil v tom směru, že ústavní záruka vyjádřená v článku 40 odst. 6 in fine Listiny základních práv a svobod a spočívající v přípustnosti trestání podle nového práva, jestliže je taková úprava pro pachatele výhodnější, platí i v řízení o sankci za správní delikty. (...)

[17] Z obecné zásady, že správní soud přezkoumá napadené správní rozhodnutí v mezích včas uplatněných žalobních bodů, existuje dále výjimka stran určitých skutečností významných z hlediska hmotného práva. Sem spadají absolutně neplatné právní úkony (např. absolutní neplatnost smlouvy); prekluze (např. prekluze práva státu vybrat daň nebo prekluze práva státu postihovat fyzické či právnické osoby za přestupky nebo jiné správní delikty); nerespektování zásady *ne bis in idem* ve správním trestání; situace, kdy by mělo být postiženo jednání, které není vůbec protiprávní, aj. Pokud by se v těchto případech správní soud zmíněnými skutečnostmi odmítl zabývat z úřední povinnosti, znamenalo by to odepření spravedlnosti a v konečném důsledku i porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny [srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (N 112/53 SbNU 397) nebo nejnověji nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15]. Např. zásada *ne bis in idem* obsažená v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod se v oblasti správního trestání prosazuje jako zásada vůdčí ve vztahu k zásadě dispozitivní, soud je proto oprávněn aplikovat tento článek i za situace, kdy stěžovatel tuto námitku v řízení neuplatnil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2009, č. j. 6 As 44/2008 – 142). Stejným způsobem se v oblasti správního trestání v řízení před správními soudy uplatní i zásada obsažená v čl. 40 odst. 6 Listiny, a sice zásada použití pozdějšího zákona, jestliže je to pro pachatele příznivější.“

[16] Tímto pohledem je nutno konstatovat, že pokud si byl krajský soud vědom, že žalobkyni bylo ke clu vyměřeno penále, a zároveň si byl vědom, že po rozhodnutí celního úřadu a žalovaného byl přijat nový celní zákon, který vyměření penále ke clu výslovně zakazoval, musel se s touto změnou právní úpravy patřičně vypořádat, a to i bez žalobní námitky, jinak by svůj vlastní rozsudek zatížil nepřezkoumatelností. Není pak sporu o tom, že jakmile tuto změnu právní úpravy aplikoval na posuzovaný případ, nutně musel ve světle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod dospět k závěru, že účinností nového celního zákona se penále vyměřené žalobkyni stalo nezákonným. Stěžovateli tedy nelze přitakat v názoru, že krajský soud nemohl přikročit k postupu *ex officio* za situace, kdy proti samotnému penále žádná žalobní námitka nemířila.

[17] V právě citovaném rozsudku NSS přezkoumával rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2014, č. j. 15 Af 372/2012 - 39. Ten zde posuzoval žalobu, která obsahovala řadu žalobních námitek, všechny se ovšem týkaly pouze samotného doměření daně z příjmů fyzických osob a žádná z nich stejně jako v nyní posuzovaném případě nemířila proti penále. Krajský soud se tedy k penále nijak nevyjadřoval, proti penále nesměřovala ani žádná kasační námitka v žalobcově kasační stížnosti; teprve NSS zohlednil změnu zákona v otázce penále ve prospěch žalobce, a to z úřední povinnosti, přičemž vytkl Krajskému soudu v Ústí nad Labem, že tuto změnu nezohlednil z úřední povinnosti sám. Za této situace není možno kritizovat nyní posuzovaný postup krajského soudu, který postupoval přesně tak, jak požadoval NSS v právě citovaném rozsudku, tedy zohlednil změnu zákona ve prospěch žalobkyně, přestože samotné penále nebylo žalobou vůbec napadeno.

[18] Na tomto závěru nic nemění stěžovatelova argumentace oddělující „rozhodnutí o clu“ od „rozhodnutí o penále“. Je třeba připomenout, že celní úřad rozhodl o obou položkách jedním rozhodnutím se dvěma výroky. Stěžovatel pak rozhodl o odvolání jediným rozhodnutím, jehož výrok se k penále nijak výslovně nevyjadřoval. Nelze tedy přitakat tvrzení, že jeho vlastní rozhodnutí o odvolání fakticky obsahovalo dvě *implicitní* rozhodnutí: rozhodnutí o odvolání proti penále, které nebylo žalobou napadeno, a rozhodnutí o clu, které bylo žalobou napadeno, ovšem neúspěšně, protože krajský soud žalobními námitkami nepřisvědčil. Stěžovatelova argumentace o materiálním a formálním pojetí rozhodnutí nemůže nic změnit na tom, že vydal jediné rozhodnutí, v němž se k penále nevyjadřoval žádný oddělitelný výrok, který by krajský soud mohl zrušit samostatně, takže mu nezbylo než zrušit rozhodnutí jako celek. Nebyla zde oddělitelná část, kterou by bylo možno zrušit samostatně, jako kdyby šlo o rušení rozhodnutí pro nicotnost a krajský soud by postupoval podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Pokud by krajský soud rušil i rozhodnutí celního úřadu, pak by bylo namíste rušit pouze výrok o penále, avšak za situace, kdy nepostupoval podle § 78 odst. 3 s. ř. s., neměl k takovému postupu prostor.

[19] Stěžovatel dále poukázal na rozhodnutí krajských soudů i NSS, jimiž byly již po účinnosti nového celního zákona zamítnuty žaloby, respektive následně kasační stížnosti žalobců, proti rozhodnutím, kterými bylo penále ke clu také uloženo, aniž by tyto soudy *ex officio* konstatovaly nezákonnost penále. Nyní rozhodujícím senátu nepřisluší, aby jakkoli hodnotil tato rozhodnutí, která nejsou v nynějším řízení předmětem jeho kasačního přezkumu. Konstatuje pouze, že se jedná o komplikovanou situaci, kdy je

pokračování

provádění *ex offio* přezkumu dané otázky důsledkem změny zákona i změny judikatury v otázce důsledků takové změny i v otázce posouzení povahy daňového penále. Za této situace je do značné míry pochopitelné, že důsledky kombinace všech těchto tří změn se neprojeví v judikatuře správních soudů okamžitě, jak by bylo vhodné. Rozhodně však nelze shledat nezákonnost rozsudku krajského soudu v tom, že on všechny tyto důsledky judikatury NSS k povaze daňového penále jako trestu a k dopadům změny celního zákona ve prospěch pachatele v nyní posuzovaném případě plně zohlednil. Mlčení jiných krajských soudů a NSS v případech, kdy mohlo být na místě postupovat stejně, nemůže založit nezákonnost jasně vysloveného a z dosavadní judikatury plně vyplývajícího právního názoru krajského soudu.

[20] NSS tedy uzavírá, že krajský soud postupoval v souladu se zákonem, když napadené rozhodnutí zrušil v důsledku aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, neboť uložení penále ke clu bylo pohledem celního zákona účinného v době rozhodování krajského soudu již nezákonné.

[21] Neobstojí naopak druhý argument krajského soudu, tedy že uložení penále bylo nezákonné již před účinností nového celního zákona. Krajský soud sice poukazuje na svou vlastní dřívější rozhodovací činnost, tuto otázku však již vyjasnil i NSS, a to v rozsudku ze dne 29. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017 - 70. V jeho bodech [28], [29] a [31] uvedl:

„(...) Přestože je možné akceptovat názor krajského soudu, že nedílnou součástí daňového tvrzení bývá autoaplikace daňových předpisů (§ 135 odst. 2 daňového řádu), která se v celním řízení neuplatní, nelze se již ztotožnit s jeho závěrem, že vyměřením penále je daňový subjekt sankcionován zejména za vyčíslení daně v nesprávné výši. Daňový subjekt je předmětnou formou sankce postihován obecně za uvedení nesprávných údajů v daňovém tvrzení, kdy logickým důsledkem porušení této povinnosti je samozřejmě rovněž nesprávný výpočet výše daně, jako jednoho z údajů daňového tvrzení. Tomu plně odpovídá povaha penále, jak ji nastínil rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, kde vyslovil, že penále „slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení“ (...). Zde je proto třeba korigovat názor krajského soudu, který vedle citované funkce připisuje penále rovněž roli majetkové sankce za to, že po dobu mezi splatností daně a náhradní lhůtou splatnosti nemohl stát disponovat daní ve správné výši (tj. ve výši doměřené daně), neboť takové pojetí penále rozšířený senát v citovaném usnesení výslovně odmítl s tím, že kompenzaci naznačené újmy zajišťuje úrok z prodlení, nikoli penále.

[29] V kontextu rozšířeným senátem akcentované funkce penále je třeba dát stěžovateli za pravdu i v tom, že povinnost uvádět správné údaje plně stíhá i toho, kdo podává celní prohlášení [srov. § 294 odst. 1 písm. e) původního celního zákona; nyní § 47 odst. 3 písm. b) nového celního zákona], a to navzdory skutečnosti, že oproti daňovému tvrzení zde absentuje krajským soudem opakovaně vyzdvihovaný výpočet cla samotným deklarantem. Jak nicméně zdejší soud vyložil shora, je daňovému tvrzení a celnímu prohlášení společné, že v případě, kdy daňový subjekt (deklarant) uvede nesprávné údaje, důsledkem je rovněž nesprávně stanovená, tedy i vybraná daň (clo), přestože v prvním případě daň chybně určí přímo daňový subjekt, zatímco v druhém případě celní úřad (na základě chybných vstupních údajů uvedených daňovým subjektem). V obou případech je však zásadně důsledkem doměření daně (cla), kdy právě na něj ustanovení § 251 daňového řádu váže vznik povinnosti uhradit penále. Stěžovateli je tudíž možné dát za

pravdu v tom, že materiální podstatu a funkci penále lze bezezbytku vztáhnout i na celní oblast a s ní spojené celní prohlášení.

(...)

[31] Lze tak uzavřít, že v rozhodné době, tj. před účinností nového celního zákona, vznikala celním deklarantům v případě doměření cla ex lege povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu, a to jako důsledek uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení, vedoucím k vyměření a vybrání cla v nesprávné výši, a tedy následně k nutnosti jeho doměření. Kasační argumentace stěžovatele je tedy důvodná.“

[22] V právě citovaném rozsudku tedy NSS výslovně odmítl druhý důvod, o nějž krajský soud opřel v tehdejší i v nynější věci svůj závěr o nezákonnosti penále. Zároveň zde ovšem NSS aproboval první důvod k jeho nezákonnosti, tedy aplikaci čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod na právní stav po 29. 7. 2016. Za situace, kdy před NSS obstál první důvod nezákonnosti penále vztahující se k právnímu stavu po 29. 7. 2016 a zároveň neobstál druhý důvod vztahující se k právnímu stavu do 28. 7. 2016, vyšel v právě citovaném rozsudku NSS z právního názoru vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS. Konstatoval, že důvody, pro něž krajský soud přikročil ke zrušení rozhodnutí žalovaného, ob stojí v podstatné míře, a kasační stížnost žalovaného zamítl.

[23] Stejně tedy musí NSS postupovat i v nyní posuzovaném případě, ostatně i přezkoumávané rozsudky krajského soudu jsou si značně podobné. NSS tedy i nyní uzavírá, že sice neobstojí druhý důvod, pro který krajský soud konstatoval nezákonnost penále, tedy údajná nemožnost jeho uložení podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 daňového řádu za právní úpravy účinné do 28. 7. 2016; ob stojí ale první důvod spočívající v tom, že krajský soud správně přihlédl ke změně zákona ve prospěch žalobkyně, tedy nabytí účinnosti § 22 celního zákona od 29. 7. 2016. K této změně správně přihlédl z úřední povinnosti, přestože k samotnému penále nesměřovala žádná žalobní námitka a přestože ke změně zákona došlo až po vydání rozhodnutí o odvolání. Za této situace je třeba konstatovat, že bylo namíste napadené rozhodnutí zrušit, přičemž důvody krajského soudu k tomuto postupu v podstatné míře ob stojí. Kasační stížnost je tedy třeba zamítnout.

[24] Nejvyšší správní soud si je vědom, že postupné rozšiřování dopadu zásady zohlednění změny zákona ve prospěch pachatele na daňové či celní penále je pro stěžovatele patrně do značné míry překvapivé. Pokud má však nyní rozhodující senát postupovat v souladu s výše citovanou judikaturou, nemůže než tento vývoj akceptovat a kasační stížnost zamítnout.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud dospěl vzhledem ke shora uvedenému k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[26] O věci rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 2, věty první, s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

pokračování

[27] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyně byla ve věci úspěšná, náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna zástupce v řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 100 Kč za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb a sepsání vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu); celkem tedy 6 800 Kč. Částka 6 800 Kč poté byla navýšena o částku 1 428 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 21%, jejímž plátcem zástupce žalobkyně je. Částku 8 228 Kč je stěžovatel povinen uhradit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejího zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. června 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu