



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **TNT Express Worldwide, spol. s r. o.**, se sídlem Za Tratí 206, Chrástany, zast. Mgr. Mojmírem Ohnoutkou, advokátem se sídlem Jiřího z Poděbrad 1212, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2016, čj. 12716-2/2016-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2018, čj. 48 Af 24/2016-39,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2018, čj. 48 Af 24/2016-39, se ve výroku II. **r u š í**.
- II. Kasační stížnost se ve zbytku **z a m í t á**.
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě.
- IV. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Jádrem tohoto sporu je soudní přezkum zákonnosti penále, které (spolu s doměřením cla) vyměřil celní úřad dle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a to v situaci, kdy *po* právní moci rozhodnutí žalovaného a zároveň *před* datem rozhodování krajského soudu v této věci došlo ke změně celního zákona v prospěch žalobkyně.

[2] Žalobkyně do ČR dovážela zboží (jednotky Helios Advanced Plus), které měly přes GSM síť odesílat do centrálního systému data (hlavní účel). Integrovaný modul GPS měl sloužit pouze k upřesnění polohy zařízení, nikoliv k navigaci (doplňková funkce). Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) změnil celní zařazení tohoto zboží do kódu kombinované nomenklatury 8526 91 20 (Společný celní sazebník EU). V souvislosti se třemi různými celními prohlášeními žalobkyni třemi platebními výměry dodatečně doměřil nedoplatek celkem přes 180 000 Kč na cle a přes 36 000 Kč na penále. S odvoláními proti těmto výměrům nebyla žalobkyně úspěšná. Žalovaný odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. Krajský soud shora specifikovaným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zamítl sice všechny žalobní námitky směřující proti samotnému doměření cla, nad rámec žalobních námitek se však zabýval otázkou zákonnosti uložení penále při doměření cla. Připomněl, že podle judikatury je penále sankcí, takže na ně dopadá povinnost soudu z úřední povinnosti zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele. Dne 29. 7. 2016 vstoupil v účinnost nový zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, který je pro žalobkyni výhodnější – 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 s. ř. s. Proto krajský soud k této pozdější změně celního zákona přihlédl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Připomněl, že uložení penále podle § 251 daňového řádu bylo již podle předchozí právní úpravy možné pouze v případě daňového, nikoli celního řízení.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 a) a d) s. ř. s. Stěžovatel respektuje usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, věc *Odeř Agrar*, byť s ním nesouhlasí. Na posuzovanou věc dle něj toto usnesení nedopadá, neboť zde nebyla vůbec podána žaloba proti rozhodnutí o penále jako trestu, nýbrž jen proti samotnému doměření cla. Pokud žalobkyně nezformulovala proti výroku o penále žádnou žalobní námitku, nemohl k jeho posouzení z úřední povinnosti vůbec přikročit ani krajský soud. Bez žaloby, respektive žalobní námitek, nelze vést meritorní soudní přezkum ani *ex offio*. Pokud podle krajského soudu stěžovatelovo rozhodnutí zcela obstálo pohledem uplatněných námitek (proti doměření cla), měl krajský soud žalobu bez dalšího zamítnout jako nedůvodnou. Stěžovatel se nemůže smířit s tím, že mu krajský soud zrušil celé rozhodnutí. Zejména mu vadí zrušení hlavního výroku o doměření cla, který krajský soud považoval za správný. Nadto nesouhlasí ani s uložením náhrady nákladů řízení žalobkyni, jejichž vznik nezavinil.

[5] Výrok o penále je *akcesorický*, takže by neobstál, pokud by byl pro nezákonnost zrušen výrok hlavní, opačně to však platit nemá. Žalobkyně žalobou materiálně napadla jen tu část výroku rozhodnutí o odvolání, která představuje nevyhovění odvolání proti doměření cla a která pouze tento hlavní výrok dodatečného platebního výměru potvrzuje. To vytyčilo koleje navazujícího soudního přezkumu, v nichž od počátku nebylo místo pro soudní přezkum *akcesorického* výroku o stanovení penále.

pokračování

[6] 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.

[7] 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, čj. 3 Afs 58/2017-70, ve věci *BÜTTNER, GERLACH a Damco*.

[8] Žalobkyně navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[9] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] V posuzované věci krajský soud zamítl všechny žalobní námítky stran doměření cla. Ovšem z úřední povinnosti zjistil, že celní úřad vyměřil žalobkyni též penále. Napadené rozhodnutí pak zrušil ze dvou 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 clu uložit.

[12] Stěžovatel vůbec nenapadá právní názor krajského soudu co do vyměření cla. Stručně popsany nesouhlas žalobkyně s těmito závěry krajského soudu nelze (ani materiálně) považovat za kasační námitky (s. 3 vyjádření ze dne 21. 2. 2019). Tyto námítky žalobkyně jen vložila do svého vyjádření ke kasační stížnosti protistrany. Přitom na základě těchto výtek neučinila žádný procesní návrh, z něhož by bylo možné dovodit, že sama proti rozsudku krajského soudu podává kasační stížnost.

[13] Pro vyřešení tohoto případu jsou tedy podstatné pouze závěry krajského soudu ohledně nemožnosti vyměřit spolu s clem i penále dle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 daňového řádu.

[14] Celní úřad třemi samostatnými platebními výměry ze dne 19. 1. 2016 doměřil žalobkyni clo a automaticky vyměřil také penále. Žalovaný vydal rozhodnutí dne 2. 5. 2016. Než ve věci napadeným rozsudkem ze dne 20. 12. 2018 rozhodl krajský soud, nabyl

dne 29. 7. 2016 účinnosti nový celní zákon. Jeho § 22 jednoznačně stanoví: *Z částky doměřeného cla nevzniká penále.*

[15] NSS předesílá, že již v jiném případě rozhodoval o téže právní otázce na základě téměř stejné kasační stížnosti žalovaného. V rozsudku ze dne 20. 6. 2019, čj. 9 Afs 33/2019-38, věc *PD TECHNOLOGIE*, se podrobně vypořádal se stejnou stížnostní argumentací. NSS nepovažuje za potřebné tyto závěry obsáhle rekapitulovat; proto v podrobnostech stěžovatele odkazuje na odůvodnění rozsudku *PD TECHNOLOGIE*.

[16] Lze jen stručně shrnout, že krajský soud nepochybil, pokud přihlédl ke změně právní úpravy (§ 22 celního zákona) z úřední povinnosti. To platí, třebaže tato okolnost 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 [k tomu srov. např. rozsudky NSS ze dne 8. 6. 2017, čj. 4 Afs 55/2017-104, věc *DACHSER*, ze dne 27. 2. 2018, čj. 4 Afs 127/2017-59, věc *HP import*, část g), či ze dne 7. 3. 2019, čj. 10 Afs 186/2017-64, věc *Šroubárna Ždánice*, část III.E]. NSS naopak souhlasí se žalobkyní, která trefně cílí na nelogickou úvahu stěžovatele, že k tomu, aby mohl krajský soud zasáhnout nad rámec uplatněných žalobních námitek, je třeba, aby žalobkyně daný výrok napadla konkrétními žalobními námitkami vůči vyměření penále. To by popřelo smysl postupu z úřední činnosti (viz níže).

[17] Skutečnost, že k této změně ve prospěch žalobkyně došlo až po vydání stěžovatelova rozhodnutí, nemění nic na povinnosti krajského soudu k ní přihlédnout. Dle rozšířeného senátu má penále dle daňového řádu povahu trestu (již cit. usnesení 4 Afs 210/2014 *Odeř Agrar*). Soud je v řízení o žalobě v oblasti správního trestání, včetně rozhodování o daňovém penále, povinen zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele z úřední povinnosti (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 5 As 104/2013-46, č. 3528/2017 Sb. NSS). Krajský soud proto správně zohlednil změnu zákona ve prospěch žalobkyně z úřední povinnosti; nepotřeboval k tomu, aby bylo samotné penále napadeno žalobním bodem.

[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.

[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 tyto soudy *ex offio* konstatovaly nezákonnost penále. Nyní rozhodujícím senátu nepřísluší, aby jakkoli hodnotil tato rozhodnutí, která nyní nejsou předmětem jeho kasačního přezkumu. Konstatuje pouze, že se jedná o komplikovanou situaci, kdy je provádění *ex offio* přezkumu důsledkem změny zákona i změny judikatury. Za této situace je do jisté míry nekonzistence postupu soudů pochopitelná. Rozhodně však nelze shledat nezákonnost

pokračování

rozsudku krajského soudu v tom, že změnu celního zákona ve prospěch pachatele v nyní posuzovaném případě plně zohlednil. Mlčení jiných krajských soudů a NSS v případech, kdy mohlo být namíste postupovat stejně, nemůže založit nezákonnost jasně vysloveného a z dosavadní judikatury plně vyplývajícího právního názoru krajského soudu.

[20] Druhý argument krajského soudu pro zrušení rozhodnutí žalovaného neobstojí ve světle rozsudku 3 Afs 58/2017, *BÜTTNER, GERLACH a Damco*, cit. v bodě [7]. V období předcházejícím účinnosti nového celního zákona, resp. jeho § 22, právní úprava nevyklučovala vyměření penále v souvislosti s doměřením cla. Tento druhý důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného je ovšem jen ve vztahu k výše uvedenému podpůrný, neboli, jak jej nazval sám krajský soud, vedlejší. Důvody rozsudku krajského soudu proto obstojí (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[21] NSS 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.

[22] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl hlavní body kasační stížnosti jako nedůvodné (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[23] NSS ovšem – stejně jako stěžovatel – nemůže souhlasit s tím, že by správní orgán, jehož rozhodnutí krajský soud zrušil jen pro pozdější změnu zákona ve prospěch pachatele, měl platit náklady řízení, které vznikly žalobkyni. Celní orgány v této věci postupovaly zcela v souladu s tehdy platnými právními předpisy, nijak nevybočily z mezí běžné rozhodovací praxe a celní řízení nevykazovalo ani žádné procesní vady. Nelze říct, že by stěžovatel jakkoli přispěl k tomu, že napadené rozhodnutí krajský soud posléze zrušil (srov. bod [20] shora). Nadto žalobkyně důvod, který vedl ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, ani sama nezvedla (krajský soud ho zjistil sám). Ve specifických okolnostech této kauzy tedy důvod, pro který krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, byl zcela nezávislý na stěžovatelově moci. Proto měl krajský soud o nákladech řízení rozhodnout dle § 60 odst. 7 s. ř. s., a náklady žalobkyni nepřiznat.

[24] V případě, že rozhodnutím NSS se řízení před soudem končí a již není smysluplné, aby dále jakékoliv řízení před správními soudy probíhalo, musí o náhradě nákladů řízení rozhodnout soud kasační. Jelikož v nynější věci NSS rozhodl o celém předmětu kasační stížnosti a další řízení ve věci samé již před krajským soudem probíhat nemůže, je právě NSS tím soudem, který je povinen rozhodnout jak o náhradě nákladů řízení o žalobě, tak o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 a 2 s. ř. s. *per analogiam*). Proto NSS výrokem I. zrušil nákladový výrok krajského soudu a nahradil jej výrokem vlastním. Opačný přístup by byl v rozporu s procesní efektivitou.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl NSS také podle § 60 odst. 7 za použití § 120 s. ř. s. Jakkoli žalobkyně měla ve věci úspěch, z důvodů zvláštního zřetele hodných jí právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší (srov. bod [23] shora). Stěžovatel, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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

V Brně dne 15. srpna 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu