

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jiřího Pally, v právní věci žalobců **a) BÜTTNER, s.r.o.**, se sídlem Český Brod, Tuchorazská 1347, **b) GERLACH spol. s r.o.**, se sídlem Rudná u Prahy, K Vypichu 1086, a **c) Damco Czech Republic, s. r. o.,** se sídlem Hostivice, Průmyslová 1367, všichni zastoupeni JUDr. Pavlem Alfery Hrdinou, advokátem se sídlem Praha 1, Václavské náměstí 40, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014 – 121,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobcům náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 9 365 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejich zástupce JUDr. Pavla Alfery Hrdiny.

Odůvodnění:

[1] Žalobci napadli žalobami u Krajského soudu v Praze rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 2014, č. j. 23510-3/2014-900000-304.7, ze dne 17. 7. 2014, č. j. 17263-2/2014-900000-304.7, ze dne 21. 7. 2014, č. j. 17263-5/2014-900000-304.7, ze dne 21. 7. 2014, č. j. 17263-7/2014-900000-304.7, ze dne 21. 7. 2014, č. j. 17263-6/2014-900000-304.7, ze dne 22. 7. 2014, č. j. 17263-10/2014-900000-304.7, ze dne 22. 7. 2014, č. j. 17263-9/2014-900000-304.7, a ze dne 18. 8. 2014, č. j. 26345-2/2014-900000-304.7, kterými zamítl jejich odvolání a potvrdil celkem 99 dodatečných platebních výměrů Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) [pozn. v případě žalobce b) byly některé dodatečné platební

výměry částečně změněny]. Správce daně jejich prostřednictvím doměřil žalobcům clo s odkazem na čl. 220 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „původní celní kodex"), a vyměřil penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Krajský soud žalobám, spojeným ke společnému řízení pod sp. zn. 46 Af 61/2014, vyhověl a rozsudkem ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014 – 121 (dále jen „napadený rozsudek"), rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] Důvodem vydání dodatečných platebních výměrů byly výsledky kontroly celních prohlášení po propuštění zboží do celního režimu u žalobce a), v důsledku které došlo ke změně sazebního zařazení dovezeného zboží (inkoustové náplně do tiskárny opatřené elektronickým čipem) z podpoložky kombinované nomenklatury 844399 90 00, se sazbou cla 0,00 %, do podpoložky 321590 00 90, se sazbou cla 6,5 %. Žalobci proti shora zmíněným rozhodnutím žalovaného, jimiž byly předmětné dodatečné platební výměry potvrzeny (respektive částečně změněny), uplatnili žalobní námitky v podobě nesprávného zařazení zboží v rámci položek kombinované nomenklatury, porušení pravidel dokazování v průběhu kontroly po propuštění zboží, nutnosti vztažení čl. 220 odst. 2 písm. b) původního celního kodexu na projednávaný případ, a nezákonnosti vyměření celního dluhu žalobcům b) a c) jako spoludlužníkům žalobce a), když posledně jmenovanému již byl tentýž dluh pravomocně vyměřen. Krajský soud zmíněné námitky shledal nedůvodnými. Vyhověl však poslednímu žalobnímu bodu, směřujícímu do nezákonnosti vyměření penále podle § 251 daňového řádu.

[3] Při řešení zmíněné námitky krajský soud nejprve poznamenal, že souhlasí s žalobci v tom, že původní celní kodex obsahuje v čl. 232 vlastní úpravu úroků z prodlení, přičemž žádnou další platbu spojenou s doměřením cla nezahrnuje. To však podle krajského soudu nebrání tomu, aby byl žalobcům uložen trest stanovený vnitrostátním právem, jímž může být mimo jiné pokuta za správní delikt [například podle § 294 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „původní celní zákon")], nebo daňové penále, které má rovněž charakter trestu ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod (vyhlášena pod č. 209/1992 Sb.; dále jen „Úmluva"), jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57. Původní celní kodex tedy nebrání ustanovením vnitrostátního práva, která předepisují trest za porušení povinností kodexem stanovených. Na podporu svého tvrzení odkázal krajský soud na návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 13. 12. 2013, KOM/2013/0884, o právním rámci Unie, který se týká celních předpisů a sankcí.

[4] Tvrzení žalobců o porušení zásady *ne bis in idem*, kdy poskytnutí nesprávných údajů, pro které jim bylo uloženo penále, je možné postihnout rovněž podle § 294 odst. 1 písm. e) původního celního zákona, krajský soud odmítl s tím, že samotná možnost postižení určitého jednání více tresty porušení řečené zásady nezakládá. K tomu by mohlo teoreticky dojít, pokud by vůči žalobcům bylo po pravomocném uložení penále zahájeno nové řízení, pro porušení téže povinnosti. Taková situace však v projednávaném případě nenastala. Krajský soud se nicméně ztotožnil s námitkou žalobců, že uložení penále brání původní celní zákon, byť z rozdílných důvodů než namítali.

[5] Krajský soud dále konstatoval, že původní celní zákon otázku penále nijak neupravuje. V souvislosti s daňovým řádem odkázal na jeho § 2 odst. 3 písm. a), podle něhož je clo daní a penále příslušenstvím daně (§ 2 odst. 5 téhož zákona). Doplnil, že důvodová zpráva k daňovému řádu uvádí, že penále představuje následek za nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt, přičemž má povahu sankce za platební delikt. Podle § 320 odst. 1 písm. c) původního celního zákona se při řízení před celními orgány uplatní daňový řád [před 1. 1. 2011 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodnou dobu (dále jen „ZSDP")].
[6] Následně krajský soud zrekapituloval vývoj uplatnění penále v souvislosti s doměřením cla (pozn. citované zákony jsou uváděny ve zněních korespondujících vymezeným časovým úsekům). Do 30. 6. 2002 původní celní zákon úpravu penále neobsahoval, přičemž uplatnění § 63 odst. 3 ZSDP (úrok z prodlení) bylo (podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 4. 10. 2007, č. j. 9 Afs 114/2007 – 111) vyloučeno ustanovením § 320 písm. b) původního celního zákona. Od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 původní celní zákon upravoval penále v § 267 odst. 4 v případě doměření cla z důvodu, že původní clo bylo vyměřeno na základě pozměněných nebo padělaných dokladů, nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů. Dále, od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2010, původní celní zákon penále neobsahoval vůbec, avšak současně byl při doměřování cla uplatňován ZSDP. Ten v době do 31. 12. 2006 vymezoval penále jako příslušenství daně, které se odvíjí od původní splatnosti daně do dne platby daně (§ 63 ZSDP), a od 1. 1. 2007 jako příslušenství daně vznikající dodatečným doměřením daně vyšší, než činila poslední známá daňová povinnost, kdy výše penále byla nezávislá na lhůtě uplynulé od vzniku daňové povinnosti do dodatečného vyměření daně (§ 37b odst. 1 ZSDP). V důsledku závěru rozsudku zdejšího soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 84/2005 – 75, dle kterého v celním řízení mohou být aplikována pouze ustanovení ZSDP procesní povahy, však nebylo možné odvozovat vznik penále na základě shora uvedeného hmotně právního ustanovení § 63 ZSDP. Totéž je podle krajského soudu třeba vztáhnout na penále podle zmíněného § 37b ZSDP. Pokud jde o období od 1. 1. 2011 do 28. 7. 2016, k prvně uvedenému datu vstoupil v účinnost daňový řád, výslovně podřazující clo pojmu *daň*, a upravující rovněž institut penále, a to jak v rovině procesní, tak hmotněprávní (§ 251). Oproti tomu původní celní zákon otázku penále nadále neřešil. V této době potom vznikl celní dluh žalobců.

[7] Navzdory době vzniku celního dluhu považoval krajský soud za nezbytné poukázat i na následný legislativní vývoj. Zdůraznil, že dne 29. 7. 2016 vstoupil v účinnost zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový celní zákon"), který v § 22 stanovuje, že z doměřeného cla penále nevzniká. Podle důvodové zprávy je podstatou této změny skutečnost, že penále je sankcí za nesprávné tvrzení daně, přičemž v případě cla není využíván institut daňového tvrzení. Není proto podle krajského soudu v právní tradicii českého, respektive evropského celního práva, že by spolu s doměřením cla byla ukládána povinnost hradit penále, což potvrzuje i shora citovaná judikatura zdejšího soudu, vylučující jeho vznik v několika uvedených časových obdobích.

[8] Krajský soud dále odkázal na důvodovou zprávu k daňovému řádu, z níž vyplývá, že penále podle § 251 daňového řádu představuje sankci za „*platební kvazidelikt*". Podstata deliktu spočívá v nesprávném uvedení údajů a vyčíslení daně v řádném daňovém tvrzení,

kdy ke správnému stanovení daně dochází s časovým odstupem. Penále je tedy jednak sankcí za to, že v době mezi splatností daně a splatností doplatku na dani nemohl stát disponovat daní ve správné výši, jednak směřuje na odrazení daňových subjektů od uvádění nesprávných údajů a nesprávné výše daně v řádném daňovém tvrzení. Podle krajského soudu je proto zřejmé, že pojem *penále* je nerozlučně spjat s pojmem *daňového tvrzení*, který vymezuje § 1 odst. 3 daňového řádu, což podporuje i přechodné ustanovení § 264 odst. 13 téhož zákona, stejně jako (blíže zmíněná) komentářová literatura, podle které neoznačuje-li speciální zákon v něm předvídané úkony a pojmy jako daňové přiznání, hlášení či vyúčtování, nelze dospět k závěru, že řízení v něm je založeno na principu daňového tvrzení. Absentuje-li ve speciálním zákoně pojem „*daňové tvrzení*“, potom nelze aplikovat pravidla daňového řádu, která se k tomuto pojmu pojí.

[9] Na uvedené krajský soud navázal konstatováním, že celní řízení není založeno na principu autoaplikace a neužije se v něm institutu daňového tvrzení. Celní řízení je zahájeno podáním celního prohlášení, jehož podstatou je projev vůle, aby zboží bylo propuštěno do určitého režimu (čl. 4 odst. 17 původního celního kodexu), zatímco daňové tvrzení směřuje na přiznání daňové povinnosti metodou autoaplikace. V celním řízení jde tak o propuštění zboží a dále o výši cla, avšak jakkoliv je deklarant povinen uvést v celním prohlášení údaje významné pro stanovení cla, o výši cla rozhodují aktivně celní orgány po prověření údajů poskytnutých deklarantem, nebo bez prověření jen na základě údajů v celním prohlášení (čl. 71 původního celního kodexu). Deklarant přitom podle čl. 199 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, odpovídá za správnost údajů v celním prohlášení. Skutečnost, že celní řízení není založeno na principu daňového tvrzení, podporuje také to, že v daňovém řízení za situace, kdy se vyměřená a tvrzená daň neodchylují, není třeba oznamovat výsledek platebním výměrem, zatímco výši cla je nutné dlužníkovi sdělit vždy. Nemůže totiž nastat situace, že by vyměřené clo odpovídalo výši tvrzeného, neboť „*tvrzené clo*“ neexistuje, protože se v celním prohlášení neuvádí.

[10] Na podkladě uvedených skutečností krajský soud vyhodnotil, že v případě celního řízení není využíván institut daňového tvrzení, ani dodatečného daňového tvrzení, což vylučuje možnost uplatnění penále vázaného právě na porušení povinnosti související s podáním řádného daňového tvrzení. Obecně však uplatnění institutu penále ve věcech cla vyloučeno není, jak dokazuje období od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 (viz výše), kdy však byl tento institut formulován odlišně od § 251 daňového řádu a reflektoval specifika celního řízení, v němž absentuje daňové tvrzení a princip autoaplikace.

[11] Předestřenou koncepci potvrzuje i nový celní zákon, který prostřednictvím ustanovení § 22 vznik penále v případě doměření cla výslovně vylučuje. Z důvodové zprávy přitom vyplývá, že nejde o změnu postoje zákonodárce k vymáhání evropského práva, ale o reflexi odlišnosti cla a principů celního řízení od daňového řízení, založeného na daňovém tvrzení. Ustanovení § 22 nového celního zákona tak vyjasňuje, že v celním řízení nedojde uplatnění § 251 daňového řádu. Krajský soud dále zdůraznil, že s přijetím nové celní úpravy nedošlo ke změně samotného daňového řádu; má-li tedy zákonodárce zato, že ve věci cla principielně nevzniká penále dle daňového řádu, pak je zřejmé, že stejně

je třeba vykládat tuto otázku ve vztahu k témuž daňovému řádu i za dobu před účinností nového celního zákona.

[12] Závěrem svých úvah krajský soud konstatoval, že platební delikt, který je podstatou vzniku penále podle § 251 daňového řádu, zakládá podle původního celního zákona skutkovou podstatu jiného správního deliktu dle § 294 odst. 1 písm. c) a písm. e) citovaného zákona. Správněprávní odpovědnost za porušení povinnosti uvést v celním prohlášení správné údaje a přiložit pravé doklady (čl. 199 odst. 1 nařízení Komise č. 2454/93) je přitom v členských státech Evropské unie nejfrekventovanějším nástrojem vynucování pravidel obsažených v původním celním kodexu. Pokuta za správněprávní delikt, stejně jako penále podle § 251 daňového řádu, přitom shodně představují trestní sankci podle čl. 6 Úmluvy, kdy však kumulace celního deliktu a platebního kvazideliktu za totožné jednání není logicky odůvodněna. V případě nesprávnosti řádného daňového tvrzení tato kumulace nenastává, neboť důsledkem je doměření daně a uložení penále, ne však odpovědnost za správní delikt. Právní úprava celního deliktu za uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení s možností uložení peněžité sankce tedy rovněž vylučuje aplikovatelnost § 251 daňového řádu v souvislosti s doměřením cla.

[13] Pro uvedené důvody nebylo možné uložit žalobcům penále dle citovaného ustanovení. Krajský soud proto napadená rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

[14] Proti napadenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel rozdělil svou stížnost fakticky do dvou částí.

[15] V první z nich se stěžovatel věnuje otázce vzniku penále v době rozhodování celních orgánů, kdy účinnou právní úpravu představovaly původní celní kodex, původní celní zákon a daňový řád. Stěžovatel souhlasí s názorem krajského soudu, že úprava sankční stránky stanovení a výběru cla je svěřena výlučně vnitrostátním předpisům, což plně platí i pro platební delikt *sui generis* postihovaný § 251 daňového řádu. Postihovány jím byly případy porušení povinnosti uvést údaje s fiskálním významem v celním prohlášení v souladu se skutečností, v důsledku čehož nemohlo být clo vyměřeno ve správné výši již v okamžiku podání celního prohlášení. Penále tedy mělo odradit daňové subjekty od pokusů snížit clo uváděním nepravdivých údajů v celním prohlášení (to potvrzuje usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, v bodech 57 a 59). Na tom podle stěžovatele nic nemění ani argument, že se penále z hlediska postihu uvádění nesprávných údajů překrývalo se správním deliktem podle § 294 odst. 1 písm. e) původního celního zákona, neboť to začalo být zřejmé až po dovození trestní povahy penále citovaným usnesením rozšířeného senátu. Naznačený souběh posléze vyřešil § 22 nového celního zákona, v jehož důsledku je uvádění nesprávných fiskálních údajů v celním prohlášení nadále postihováno již jen jako přestupek či správní delikt podle § 47 odst. 3 písm. b) a § 48 odst. 3 písm. b) nového celního zákona.

[16] Na rozdíl od krajského soudu stěžovatel ustanovení § 22 nového celního zákona (a jeho dopady) vykládá tak že zákonodárce v citovaném ustanovení vyloučil *pro futuro*

nežádoucí souběh penále a správního deliktu (viz výše), přičemž ke znění důvodové zprávy k tomuto ustanovení dodává, že „[j]*akkoli důvodová zpráva k tomuto ustanovení nepopisuje tento prima facie zřejmý primární cíl, ale několika zmatečnými větami popisuje názor na přiléhavost uplatnění penále ke clu, jde pořád jen o zmatečně popsaný důvod nové právní úpravy pro futuro a její význam proto nelze přeceňovat, zvláště pak na jeho vratkém základě nelze stavět stěžejní retrospektivní závěry*". Krajský soud podle názoru stěžovatele využitím „*několika zmatečných vět*" důvodové zprávy „*zatemnil*" smysl nové právní úpravy. Racionální zákonodárce nevyloučil výslovně vznik penále proto, že by jen deklaroval to, co fakticky platilo i za předchozí právní úpravy, ale právě naopak. Krajský soud tedy měl správně vztah původního celního zákona a daňového řádu poměřit novou diskontinuitní úpravou § 22 nového celního zákona, kdy zákonodárce proti obecné úpravě daňové řádu, předepisující vznik penále, nově postavil citované speciální ustanovení (§ 22). Závěr krajského soudu, že § 22 nového celního zákona ve spojení s důvodovou zprávou potvrzuje vyloučení § 251 daňového řádu v celním řízení i v době před účinností nové právní úpravy je proto zcela chybný.

[17] Stěžovatel v dalším krajskému soud vytýká, že nesprávný argumentační základ doplňuje odkazy na „*právní tradici českého a posléze evropského celního práva*" a historickou judikaturu zdejšího soudu, na místo toho, aby se soustředil se na rozhodné období od 1. 1. 2011 do 28. 7. 2016. To navzdory skutečnosti, že stěžovatel při jednání před krajským soudem odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016 – 38, a ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1 Afs 195/2016 – 34, které povinnost vyměření penále při doměření cla potvrzují.

[18] Krajský soud „*ryze formalisticky*" založil svou další argumentaci na tom, že penále představuje sankci za nesprávné tvrzení daně, přičemž v celní oblasti se daňového tvrzení (metoda autoaplikace daňových předpisů) nevyužívá a penále proto nevzniká. Stěžovatel proti této úvaze namítá, že penále podle § 251 daňového řádu představuje pouze povinnost uhradit penále z částky doměřeného (zde) cla, přičemž správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru ve smyslu § 251 odst. 3 téhož zákona. Jakkoliv stěžovatel připouští, že v základu má penále za cíl postihnout nesprávné tvrzení údajů relevantních pro stanovení daně, neznamená to, že by dosažení předmětného cíle bránilo podání celního prohlášení. I v celním prohlášení mají daňové subjekty povinnost uvádět pravdivé a správné fiskální údaje, což dokládají přestupky, respektive správní delikty, postihující porušení této povinnosti, přičemž při uvedení nesprávných údajů není clo vyměřeno a vybráno ve správné výši. Uvedený základ je proto analogicky uplatnitelný na celní prohlášení. Stěžovatel krajskému soudu vytýká i jím nastíněné pojetí penále, které má odporovat již zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 Afs 210/2014 – 57.

[19] Stěžovatel závěrem první části kasační stížnosti konstatuje, že „[s] *tím, že zákonodárce § 22 nového celního zákona dva roky po vydání napadených rozhodnutí* [stěžovatele] *a ještě před rozhodnutím krajského soudu (10. 1. 2017) skutečně vyloučil vznik penále z částky doměřeného cla,* [...] *souhlasí*". Zákonodárce tak nicméně učinil *pro futuro*, čímž změnil dosavadní právní úpravu. Krajský soud proto nesprávně vyhodnotil, že již před účinností nového celního zákona, tj. v rozhodné době, penále nevznikalo, přičemž §

22 citovaného zákona na původní úpravě nic nezměnil. Pro svůj nesprávný závěr se potom nezaobíral navazující otázkou (druhá část kasační stížnosti), a to důsledky zániku penále (trestu) v době rozhodování soudu.

[20] V druhé části své kasační stížnosti, „*nad její rámec*“, stěžovatel akcentuje význam § 75 odst. 1 s. ř. s., tj. vázanost soudu skutkovým a právním stavem k okamžiku rozhodování správního orgánu. V důsledku zmíněného pravidla není krajský soud podle stěžovatele oprávněn zohlednit novou úpravu (§ 22 nového celního zákona). Takový přístup by „*erodoval principy správního soudnictví*“ v podobě retrospektivního přezkumu a kasačního principu. Navíc by nebylo zřejmé, v jakém časovém okamžiku se má rozhodný stav zastavit. Při četnosti zásahů zákonodárce do právní úpravy a možném opakovaném rušení a vracení věci k novému projednání by dále mohla řada řízení končit neprojednaná pro uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel rovněž vznáší otázku, zda by se pro zohlednění změny právní úpravy ve prospěch pachatelů nemělo spíše využívat mimořádných opravných, či dozorčích prostředků správního řízení. I v případě omezení „*dekriminalizace*“ jen na případy, v nichž byla uplatněna žaloba, však podle něj naznačený přístup zakládá „*pochybné důsledky*“, neboť krajský soud nemůže plnit roli „*kvaziodvolací instance*“. Pokud by navíc změna právní úpravy byla jediným důvodem zrušení správního rozhodnutí, potom by tím soud v zásadě realizoval „*selektivní amnestijní důsledky*“ nové úpravy. Podle stěžovatele by rovněž docházelo ke zvýhodnění těch pachatelů, kteří napadli správní rozhodnutí žalobou, kdy mezitím vstoupila v účinnost příznivější právní úprava, oproti těm, kteří tak neučinili. Tím by mohla být založena praxe preventivního podávání žalob i v jasných případech. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že rozhodným okamžikem má být právní moc konečného správního rozhodnutí o vině a trestu, na němž následná „*dekriminalizace*“ nemá již ničeho měnit. Zcela odlišná by však byla situace, kdy by správní rozhodnutí bylo zrušeno z jiných důvodů, a k příznivější úpravě by následně přihlédl sám správní orgán.

[21] Stěžovatel uzavřel, že ústavní pořádek ani mezinárodní právo nevyžaduje prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. prostřednictvím čl. 40 odst. 6 Listiny. Konečně, i v oblasti trestního práva stojí judikatura na limitu v podobě právní moci rozhodnutí o vině a trestu, za který nelze jít. Krajský soud je proto v nyní projednávané věci při posuzování penále vázán právním stavem v době rozhodování správních orgánů

[22] V doplnění kasační stížnosti ze dne 20. 2. 2017 stěžovatel odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 2. 2017, č. j. 11 Af 76/2014 – 82, kdy žalobce vystupujícího v této věci zastupoval totožný právní zástupce jako v nyní vedeném řízení, přičemž uplatněny byly i shodné námitky. Městský soud přitom žalobu zamítl, včetně námitky neoprávněně vyměřeného penále.

[23] Žalobci ve vyjádření ke kasační stížnosti namítli, že stěžovatel nesprávně vyvolává dojem, že krajský soud vystavěl své rozhodnutí na ustanovení § 22 nového celního zákona a důvodové zprávě k tomuto ustanovení. Krajský soud však vyšel z právní úpravy účinné v rozhodnou dobu, jejího teleologického výkladu, důvodové zprávy k daňovému řádu i komentářové literatury. Uvedené potom pouze doplnil konstatováním, že správnosti jeho výkladu nasvědčuje i nový celní zákon. Druhou část kasační stížnosti žalobci označili za „*spíše spekulativní úvahu*“ než za relevantní kasační důvody, neboť vychází z mylného

přesvědčení stěžovatele, vyjádřeného v první části. Stěžovatelem vyjádřené obavy nesouvisí s konkrétně projednávanou věcí a naznačované důsledky z napadeného rozsudku navíc plynout nemohou, protože krajský soud podle nové úpravy nerozhodoval. Žalobci proto navrhli kasační stížnost zamítnout.

[24] V doplnění svého vyjádření žalobci odkázali na rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 – 104, kterým byl zrušen rozsudek městského soudu dovolávaný stěžovatelem v doplnění jeho kasační stížnosti, a to pro nezohlednění § 22 nového celního zákona, představující změnu právní úpravy ve prospěch pachatele ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny. Zdůraznili, že závěry učiněné v předmětné věci lze plně vztáhnout i na nyní projednávaný případ. Upozornili dále, že ve zmíněném řízení bylo zdejším soudem přezkoumáváno doměření cla a vyměření penále spoludlužníkovi téhož celního dluhu, který byl nejdříve vyměřen nynějšímu žalobci a) jakožto příjemci zboží. V obou řízeních jsou tedy sice napadána různá rozhodnutí stěžovatele (s různými příjemci), avšak doměřující těmto příjemcům totožný celní dluh, ve vztahu k němuž byli spoludlužníky. Ve věcech by proto mělo být rozhodnuto totožně, tj. v podobě zrušení napadených rozhodnutí stěžovatele, což v nyní vedeném řízení znamená zamítnutí kasační stížnosti.

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal zákonnost napadeného rozsudku v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., tedy v mezích kasační stížnosti a důvodů v ní uplatněných. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[26] Jak bylo podrobně popsáno výše, podstatou kasační stížnosti je nesouhlas s názorem krajského soudu, dle kterého nebylo možné při doměření cla podle čl. 220 původního celního zákona vyměřit žalobcům rovněž penále ve smyslu § 251 daňového řádu, a to z důvodu navázání penále na institut daňového tvrzení, které se v případě cel neuplatní. S výhradami stěžovatele k této právní konstrukci krajského soudu se zdejší soud ztotožňuje.

[27] Úvodem je třeba poznamenat, že mezi stranami není sporné, že v souladu s právní úpravou účinnou v rozhodné době se pro řízení před celními orgány subsidiárně uplatnil daňový řád [§ 320 odst. 1 písm. c) původního celního zákona]. Sporné není ani to, že podle § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu představuje clo pro účely citovaného předpisu daň, přičemž penále je příslušenstvím daně (§ 2 odst. 5 téhož zákona). Krajský soud nicméně vyloučil možnost využití penále v oblasti cel pro absenci institutu daňového tvrzení v celním řízení. Vyšel přitom mimo jiné z důvodové zprávy k § 251 daňového řádu. Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že jakkoliv důvodová zpráva může obecně představovat významné vodítko pro výklad ustanovení, k němuž se vztahuje, nelze stavět jí deklarovaný účel nad materiální smysl institutu, který dotčené ustanovení upravuje.

[28] Lze souhlasit se stěžovatelem, že ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik povinnosti uhradit penále s právní skutečností, kterou je doměření daně (zde cla), a to z částky „*doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani* [clu]“, nikoli

tedy výslovně s uplatněním institutu daňového tvrzení. 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*“ (pozn. zvýraznění provedeno nyní rozhodujícím senátem). 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. Povinnost vyměřit penále i pro případ doměření cla konečně zdejší soud ve své rozhodovací činnosti již opakovaně potvrdil. Vedle rozsudků, na které odkázal sám stěžovatel v rámci řízení před krajským soudem, tj. č. j. 1 Afs 195/2016 – 34 a č. j. 10 Afs 216/2016 – 38, lze dále uvést např. rozsudek č. j. 4 Afs 55/2017 – 104 (zmiňovaný naopak žalobci), nebo rozsudek ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 127/2017 – 59.

[30] Krajský soud v napadeném rozsudku vůči naznačenému pojetí a funkci penále staví skutečnost, že uvádění nesprávných údajů v celním prohlášení zakládá primárně skutkovou podstatu tzv. jiného správního deliktu dle § 294 odst. 1 písm. c) a písm. e) původního celního zákona [dnes přestupek dle § 47 odst. 3 písm. b) nového celního zákona]. I zde je nicméně třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že krajským soudem namítaná „*logicky neodůvodněná kumulace celního deliktu a platebního kvazideliktu za totožné protiprávní jednání*“ vznikla *de facto* až jako důsledek dovození trestní povahy penále usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu č. j. 4 Afs 210/2014 – 57. Existenci předmětného souběhu potom zákonodárce vyřešil prostřednictvím ustanovení § 22 nového celního

zákona, kterým vznik penále (coby konkurující správní sankce) při doměření cla výslovně vyloučil.

[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, vedoucímu k vyměření a vybrání cla v nesprávné výši, a tedy následně k nutnosti jeho doměření. Kasační argumentace stěžovatele je tedy důvodná.

[32] I přesto, že důvody, na nichž krajský soud vystavěl závěr o nemožnosti vyměření penále žalobcům, z výše uvedených důvodů neobstojí, nemohl Nejvyšší správní soud přehlédnout fakt, že v jiné, úzce související věci, jiný senát tohoto soudu dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud, byť z poněkud jiných důvodů. Žalobci zcela případně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázali na rozsudek ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 – 104, kde zdejší soud při zdůraznění sankční povahy penále vycházel z právního názoru vysloveného v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46, dle kterého „*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 přihlédnout 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*“. Na tomto právním základě zdejší soud v odkazovaném rozsudku č. j. 4 Afs 55/2017 – 104 uzavřel, že Městský soud v Praze pochybil tím, že nezohlednil novou úpravu celního zákon (§ 22), která vstoupila v účinnost přede dnem jeho rozhodnutí, a z hlediska (ne)aplikovatelnosti správní sankce byl pro stěžovatele příznivější.

[33] S přihlédnutím ke skutkovým okolnostem nyní projednávaného případu je zřejmé, že citované závěry vyslovené ve věci sp. zn. 4 Afs 55/2017 by bylo možné vztáhnout i na danou věc, neboť zde vyslovený právní názor se týká téže právní otázky a byl vysloven na prakticky shodném skutkovém pozadí věci. Jakkoli třetí senát právní názor vyslovený v citovaném rozhodnutí čtvrtého senátu nesdílí, tedy nemá za to, že by mohla (a měla) být při rozhodování soudu zohledněna pro pachatele příznivější právní úprava, která však vstoupila v účinnost až po právní moci napadených správních rozhodnutí (tento právní názor odporuje doktríně soudního i správního trestání i pozitivní úpravě soudního řádu správního - viz § 75 odst. 1 s. ř. s.), nelze přehlédnout, že čtvrtý senát při svém rozhodování vycházel z právního názoru vysloveného k předmětné otázce rozšířeným senátem, který plně respektoval. Hodlá-li se tříčlenný senát při svém rozhodování odchýlit od právního názoru vysloveného již dříve jiným tříčlenným senátem, je jeho povinností předložit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu, jehož úkolem je sjednocování judikatury (§ 17 odst. 1 s. ř. s.); takový postup však v dané věci není možný právě proto, že konkurující právní názor čtvrtého senátu se opírá o názor rozšířeného senátu. Nerespektování právního názoru vysloveného rozšířeným senátem je přitom rozhodovacím excesem (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 9. 2010, č, j. 1 As 77/2010-95). Jakkoli není *a priori* vyloučeno, aby se tříčlenný senát odchýlil i od právního názoru rozšířeného senátu, a to cestou opětovného předložení téže právní otázky rozšířenému senátu v rámci jiného řízení, než v němž rozšířený senát rozhodoval napoprvé, podmínkou *sine qua non* takového

postupu je, aby v mezidobí došlo k zásadní změně okolností, pro niž je možné očekávat odlišný postoj rozšířeného senátu než v předchozím případě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008-77). Přestože argumenty stěžovatele směřující do nepřípustnosti zohlednění § 22 nového celního zákona v nyní posuzované věci nepostrádají své ratio, je zdejší soud v projednávané věci vázán právním názorem vysloveným rozšířeným senátem v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46, neboť neshledal, že by ode dne jeho rozhodnutí došlo k jakémukoli posunu, který by zakládal důvodný předpoklad možného odlišného postoje rozšířeného senátu k řešené otázce. Předložení věci rozšířenému senátu by proto za daných okolností zakládalo rozpor se zásadou hospodárnosti a rychlosti řízení. Třetímu senátu Nejvyššího správního soudu tak za této situace nezbývá, než následovat právní názor vyslovený v citované obdobné věci vedené pod sp. zn. 4 Afs 55/2017, které nad to zdejší soud následně potvrdil i v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 127/2017 – 59.

[34] Ze skutečností výše uvedených je zřejmé, že i v nyní projednávané věci měl krajský soud při svém rozhodování zohlednit právní názor rozšířeného senátu vyslovený v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46, což by rezultovalo v zohlednění dopadů ustanovení § 22 nového celního zákona, ve smyslu výš popsaném. Povinnost reflektovat, respektive (v případě právních názorů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu) následovat judikaturu zdejšího soudu, jejíž účinky na dosud probíhající řízení bývají označovány jako *„incidentní retrospektiva“* (k tomu blíže viz zejména usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86), byla pro krajský soud v dané věci nepochybně dána, neboť nový celní zákon vstoupil v účinnost dne 29. 7. 2016, citované usnesení rozšířeného senátu bylo vydáno dne 16. 11. 2016 a napadený rozsudek byl vydán až 10. 1. 2017.

[35] Nejvyšší správní soud tedy musel uvážit, jak vyhodnotit situaci, kdy krajský soud sice dospěl ke správnému závěru o nemožnosti vyměření penále žalobcům postupem dle ustanovení § 251 daňového řádu, avšak důvody, na kterých tento závěr vystavěl, neobstojí.

[36] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, vyslovil, že „[z]*ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu*“. V nyní projednávané věci krajský soud správně vyhodnotil, že původní celní kodex nebrání tomu, aby byl žalobcům uložen trest stanovený vnitrostátním právem, jímž může být mimo jiné daňové penále, když nepřehlédl závěr rozšířeného senátu z usnesení č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, podle kterého má penále charakter trestu ve smyslu čl. 6 Úmluvy. Krajský soud rovněž důvodně poukázal na legislativní vývoj v době po vzniku celního dluhu žalobců, tedy na vstup nového celního zákona v účinnost, při zdůraznění jeho § 22, jenž vylučuje vznik penále při doměření cla. Na těchto zcela správně formulovaných výchozích úvahách však následně vybudoval nesprávnou argumentaci ohledně výhradního napojení institutu penále na daňové tvrzení, které vylučuje jeho uplatnění v celní oblasti. Je zřejmé, že krajský soud

prostřednictvím chybné argumentační konstrukce došel ke stejnému závěru, k němuž by musel dospět při obligatorním zohlednění pro žalobce příznivější úpravy v podobě § 22 nového celního zákona, tj. k závěru o nezákonnosti vyměřeného penále.

[37] Krajský soud tedy správně zrušil napadená rozhodnutí stěžovatele, přičemž, a to je pro výsledek řízení o kasační stížnosti rozhodující, zavázal stěžovatele právním názorem, že *„v souvislosti s doměřením cla nelze žalobcům uložit penále dle § 251 daňového řádu“* (str. 18 odst. druhý napadeného rozsudku). Přestože tedy, jak již bylo opakovaně konstatováno, dospěl k tomuto správnému závěru z nesprávných důvodů, není důvod napadený rozsudek rušit. Takový postup by byl namístě pouze tehdy, pokud by důvody, na nichž napadený rozsudek stojí, neobstály v podstatné míře, tedy šlo-li by o situaci, kdy výrok napadeného rozsudku nemá po provedeném kasačním přezkumu žádnou oporu v jeho odůvodnění. Jak konstatoval rozšířený senát v již zmiňovaném usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, limitem postupu kasačního soudu je v těchto případech legitimní očekávání účastníků řízení a s ním spojený zákaz překvapivých rozhodnutí. V dané věci je zcela evidentní, že krajský soud dospěl ke zcela správnému závěru ve věci (ne)aplikovatelnosti penále, přičemž stěžovatele zavázal pro další řízení stejným právním názorem. Na tomto výsledku není třeba ze strany kasačního soudu ničeho měnit. Právní názor vyslovený k předmětné sporné otázce zdejším soudem rovněž nelze považovat za překvapivý, neboť stěžovatel v kasační stížnosti (její druhé části) výslovně rozporoval jakoukoli aplikovatelnost ustanovení § 22 nového celního zákona na danou věc a dovolával se přitom vázanosti soudu skutkovým a právním stavem, který existoval v době vydání konečného správního rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.); právě na odlišném posouzení této otázky stojí rozhodnutí o předmětné kasační stížnosti. Konečně, stěžovateli není odebírána ani instance soudního přezkumu, neboť rozšířený senát ve zmiňovaném rozhodnutí poukázal na fakt, že řízení před správními soudy není řízením dvojinstančním; kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem. Postup, kdy by Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zavázal jej svým názorem, podle něhož by krajský soud musel opětovně a nevyhnutelně dospět k závěru o nezákonnosti vyměřeného penále, vedoucímu k nutnosti zrušit napadená správní rozhodnutí a zavázat stěžovatele stejným právním názorem, by proto představoval pouze neúčelné oddalování konečného rozhodnutí ve věci.

[38] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1, větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl.

[39] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží procesně úspěšným žalobcům. Žalobci byli v řízení o kasační stížnosti zastoupeni společným zástupcem – advokátem, který ve věci učinil jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti (doplnění tohoto vyjádření ze dne 15. 6. 2017 Nejvyšší správní soud za samostatný úkon právní služby nepovažuje). Za tento úkon mu náleží odměna ve výši 3.100 Kč [§ 7, 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky

č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], a to za každého ze zastoupených žalobců; v souladu s § 12 odst. 4 citované vyhlášky se výše této odměny snižuje o 20 %. Odměna za poskytnutý úkon právní služby tak činí 7.440 Kč (3 x 3.100 x 0,8). Podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky zástupci žalobců náleží též náhrada jeho hotových výdajů ve výš 300 Kč. Protože je zástupce žalobců plátcem DPH, zvyšuje se takto vypočtené odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí po zaokrouhlení na celá čísla 9.365 Kč. Stěžovatel je povinen uhradit žalobcům uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejich společného zástupce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu