



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj) a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **UNITED PARCEL SERVICE CZECH REPUBLIC, s.r.o.**, IČ 25684094, sídlem K Letišti 1049/57, Praha 6, zastoupená JUDr. Petrem Mrázkem, advokátem, sídlem Pod Kladiánkou 271/4a, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. února 2015 č. j. 5251/2015-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. března 2019 č. j. 10 Af 19/2015 - 46,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. března 2019 č. j. 10 Af 19/2015 – 46 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení případu

[1] Dne 21. září 2012 učinila žalobkyně celní prohlášení, na jehož základě bylo propuštěno do režimu volného oběhu zboží deklarované jako „APLIKACNÍ HLAVICE K LÉKAŘSKÉMU LASERU Smooth Shapes, 1 ks“, uvedené pod zbožovým kódem 9018 90 60 00 (anestetické nástroje a přístroje). O více než rok později, dne 6. listopadu 2013, požádala žalobkyně o doměření cla a opravu zbožového kódu na 8543 70 90 99 („ostatní“ elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí). Při kontrole zahájené dne 18. listopadu 2013 Celní úřad pro Středočeský kraj zjistil, že v důsledku uvedení nesprávného kódu zboží v celním prohlášení došlo k úniku na cle ve výši 1 189 Kč, neboť původně uvedený kód má sazbu cla 0 %, zatímco správný kód, který žalobkyně uvedla i v žádosti o opravu, má sazbu ve výši 3,7 %.

[2] Rozhodnutím ze dne 3. listopadu 2014 č. j. 23624-11/2014-650000-12 uložil Celní úřad Praha Ruzyně (dále jen „celní úřad“) žalobkyni pokutu ve výši 500 Kč ze spáchání správního

deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jako „celní zákon z roku 1993“), spočívajícího v porušení povinnosti stanovené v čl. 199 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, neboť poskytla celnímu orgánu nesprávný údaj důležitý pro jeho rozhodnutí a pro jiné použití celních předpisů v rozporu s přímo použitelným předpisem Evropské unie v oblasti celnictví.

[3] Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví. Konstatoval, že za správnost údajů uvedených v celním prohlášení odpovídá žalobkyně, nikoli celní úřad, který rozhodl o propuštění zboží do volného oběhu. Údaj o sazebním zařazení zboží je přitom klíčový pro vyměření příslušných dovozních dávek, jež je nedílnou součástí výroku rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu, i pro řadu netarifních rozhodnutí orgánů celní správy. Žalovaný neshledal namítané uplynutí lhůty pro zahájení řízení o správním deliktu, neboť celní úřad se o něm dozvěděl nikoli v okamžiku, kdy žalobkyně učinila celní prohlášení, nýbrž až z její žádosti o opravu zbožívého kódu. Tuto žádost, která přišla více než rok po spáchání správního deliktu, přitom nelze považovat za vynaložení veškerého úsilí k zabránění porušení právní povinnosti, protože v žalobkynině případě nelze uvažovat o liberaci. Žalovaný poukázal na okolnosti, z nichž vyplývá, že žalobkyně podle všeho již před podáním celního prohlášení znala od příjemce zboží správné sazební zařazení, a přesto v celním prohlášení uvedla nesprávný kód. Žádost o opravu zbožívého kódu byla reakcí na požadavek příjemce zboží, nešlo o vlastní iniciativu žalobkyně, přesto ji lze považovat alespoň za polehčující okolnost. Sankci ve výši 0,0125 % ze zákonem připuštěné maximální sazby nepovažoval žalovaný za nepřiměřenou – respektive považoval ji s ohledem na okolnosti případu a ekonomickou situaci žalobkyně za nepřiměřeně mírnou, nicméně s ohledem na zákaz *reformatio in peius* tento názor vyjádřil pouze nad rámec nutného odůvodnění.

[4] Rozsudkem označeným v záhlaví (v řízení o žalobě zahájeném dne 2. dubna 2015) Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení a zavázal jej nahradit žalobkyni náklady řízení. Městský soud upozornil na nabytí účinnosti zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon (dále jako „nový celní zákon“) dne 29. července 2016, který jednání, kterého se měla žalobkyně dopustit, rovněž označuje za přestupek, avšak v jeho pozdějším znění v § 49 zavedl nový speciální důvod zániku odpovědnosti za tento přestupek v případě, že pachatel do 60 dnů od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno celní řízení, oznámil správci cla nesprávnost v podaném prohlášení a poskytl veškerou součinnost k opravě, s výjimkou situací, kdy tato nesprávnost měla vliv na výši stanoveného cla. Pokud by k zániku odpovědnosti za přestupek nemělo dojít pouze pro překročení lhůty stanovené pro oznámení nesprávnosti, dochází ke snížení zákonné horní hranice pokuty aplikovatelné na daný delikt, resp. – po novu – přestupek (ze 4 000 000 Kč na 400 000 Kč). Dle názoru městského soudu tak došlo v průběhu řízení o žalobě ke zmírnění právní úpravy postihující jednání, které bylo žalobkyni vytýkáno. S odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. listopadu 2016 č. j. 5 As 104/2013 - 46, č. 3528/2017 Sb. NSS, k této změně městský soud přihlédl nad rámec žalobních námitek. Konstatoval přitom, že „v dalším řízení žalovaný v případě, že opětovně shledá, že se žalobce dopustil vytýkaného správního deliktu, posoudí, zda je toto jednání postižitelné podle později účinného zákona, a pokud dojde k závěru, že tomu tak je, a rozhodne se uložit sankci, tuto uloží s ohledem na zásadu stanovenou v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod či v § 112 odst. 3 zákona č. 250/2016 Sb.“

[5] Vlastní námítky žalobkyně neshledal městský soud důvodnými. Nad rámec výše shrnutých úvah žalovaného uvedl, že žalobkyně v celním prohlášení kromě nesprávného zařazení

pokračování

zboží pod příslušnou podpoložku celního sazebníku uvedla i popis zboží, který neodpovídal skutečnosti, což bezpochyby zakládá její odpovědnost za správní delikt podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona z roku 1993. Zároveň tak platí, že o spáchání správního deliktu se mohly celní orgány dozvědět až z následné kontroly, neboť údaje v celním prohlášení nebyly přesné. Městský soud pro úplnost podotkl, že žádost žalobkyně o změnu sazebního zařazení zboží by s ohledem na dobu, která uplynula od nabytí právní moci původního rozhodnutí o propuštění zboží, nebylo možné považovat za důvod pro zánik odpovědnosti za přestupek podle § 49 odst. 1 nového celního zákona. S ohledem na důvod zrušení rozhodnutí žalovaného městský soud nezkoumal, zda je uložená pokuta přiměřená.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. Namítal, že městský soud porovnával celní zákon z roku 1993 a nový celní zákon čistě paušálně (abstraktně), aniž by posuzoval, zda v konkrétním případě mohla aplikace pozdější právní úpravy přinést pro žalobkyni příznivější výsledek řízení. Dle názoru stěžovatele nelze v tomto případě § 49 nového celního zákona aplikovat, neboť žalobkyně požádala o doměření cla a opravu údaje o zařazení zboží pod příslušnou podpoložku celního sazebníku později než zákonem stanovených 60 dnů od právní moci rozhodnutí o propuštění zboží (což městský soud potvrdil v odstavci 70 svého rozsudku) a dotčená nesprávnost měla vliv na výši stanoveného cla. Druhá z uvedených překážek přitom brání i aplikaci § 49 odst. 2 nového celního zákona, který snižuje horní hranici sazby pokuty. Stěžovatel proto dovozuje, že nový celní zákon jako celek pro žalobkyni není příznivější. Na podporu svého stanoviska odkázal stěžovatel na judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího soudu, z níž dovozuje, že starou a novou úpravu trestání je třeba porovnávat s ohledem na reálný výsledek řízení. Upozornil též, že při posouzení otázky trestnosti jednání v kontextu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) se nelze omezit jen na mechanické srovnání horní hranice sankce, neboť nové právo je třeba aplikovat jako celek. V tomto směru městský soud zcela pominul ustanovení upravující lhůty pro zánik odpovědnosti za správní delikt, které jsou v novém celním zákoně delší. O tom, že je nová právní úprava méně příznivá, svědčí dle názoru stěžovatele i to, že pro spáchání správního deliktu podle § 47 odst. 3 písm. b) nového celního zákona postačí poskytnout jakýkoli nesprávný údaj nebo doklad, přičemž není nutné, aby byl tento údaj nebo doklad důležitý pro rozhodnutí celního orgánu, jak vyžadovala dosavadní úprava. V obecné rovině též stěžovatel upozornil, že nový celní zákon u některých přestupků zvýšil horní hranici pokuty z 250 000 Kč na 4 000 000 Kč. Na závěr své argumentace stěžovatel podotkl, že žalobkyni uložil pokutu v řádu setin procenta ze zákonem stanovené sazby a považuje za nemyslitelné, aby s ohledem na okolnosti případu pokutu ještě snížil. I z toho důvodu považuje postup městského soudu za „*učebnicovou ukázkou nežádoucího a neakceptovatelného formálního přístupu k právu, který jen neopodstatněně zatěžuje všechny zúčastněné.*“

[7] Stěžovatel též zpochybnil povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení, kterou mu městský soud uložil, ačkoli v jeho postupu neshledal žádné pochybení. Stěžovatel nemohl zohlednit právní úpravu, která nabyla účinnosti více než rok po vydání jeho rozhodnutí. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2009 č. j. 6 As 40/2009 - 125, který obdobnou situaci posoudil jako důvod hodný zvláštního zřetele pro nepřiznání práva na náhradu nákladů řízení procesně úspěšnému žalobci.

[8] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti dovozuje, že k zániku odpovědnosti za přešůpek v souladu s § 49 odst. 1 nového celního zákona nedojde pouze v případě, že nesprávný údaj v prohlášení nebo oznámení měl vliv na výši cla a zároveň byla tato nesprávnost oznámena později než 60 dnů od právní moci rozhodnutí, kterým bylo ukončeno celní řízení. Pokud není splněna jen jedna z těchto podmínek, odpovědnost za přešůpek zaniká. Vzhledem k tomu, že zániku odpovědnosti za přešůpek podle tohoto ustanovení brání pouze překročení šedesátidenní lhůty pro oznámení nesprávnosti, je třeba v jejím případě aplikovat § 49 odst. 2 nového celního zákona a snížit horní hranici pokuty na 400 000 Kč. Výklad předestřený žalovaným by umožnil aplikaci § 49 nového celního zákona pouze v případě administrativně-formálních pochybení, která však vůbec nenaplnují materiální znak skutkové podstaty přešůpku. Nová právní úprava, která umožňuje uložit žalobkyni pokutu v maximální výši 400 000 Kč, což je o 3 600 000 Kč méně, než byla horní hranice podle zrušeného celního zákona, je pro ni jednoznačně příznivější. Pokud žalovaný tvrdí, že by žalobkyni uložil stejnou pokutu i podle nové úpravy, svědčí to o jeho libovůli.

[9] Žalobkyně však nepovažuje za správné vypořádání žalobních bodů ze strany městského soudu. Postupovala podle pokynů příjemce zboží. Do režimu volného oběhu byl propuštěn neinvazivní laserový přístroj, který je využíván v oblasti estetické medicíny, označení „lékařský laser“ proto nelze považovat za zavádějící. Tím, že příslušný celní orgán propustil toto zboží do režimu volného oběhu, vyvolal v žalobkyni dobrou víru ve správnost zařazení zboží pod příslušnou podpoložku celního sazebníku. Celní orgány měly ke dni rozhodnutí o propuštění zboží k dispozici všechny relevantní údaje potřebné k sazebnímu zařazení zboží, respektive stejné doklady a shodný okruh informací jako při následné kontrole, protože považuje žalobkyně za důvodnou i námitku promlčení odpovědnosti za správní delikt. Uložená pokuta v součtu s povinností nahradit náklady řízení v paušální výši 1 000 Kč nenaplnuje žádný ze zamýšlených cílů správního trestání.

[10] Na závěr žalobkyně upozornila, že je ustálenou praxí správních soudů přiznávat žalobcům náhradu nákladů řízení i v případě, kdy jsou správní rozhodnutí rušena z důvodu následné změny právní úpravy.

[11] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalobkyně na vědomí stěžovateli.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[13] Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se trestnost činu 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] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném usnesení č. j. 5 As 104/2013 - 46 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, že 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.*“

pokračování

[15] Podle konstantní judikatury Ústavního soudu je rozhodujícím kritériem pro posouzení otázky, zda by bylo použití pozdějšího zákona pro pachatele příznivější, „*celkový výsledek z hlediska trestnosti, jehož by bylo při aplikaci toho či onoho zákona dosaženo, s přihlédnutím ke všem právně rozhodným okolnostem konkrétního případu [...], resp. závěr, že použití nového práva je pro pachatele příznivější tehdy, jestliže jeho ustanovení posuzována jako celek skýtají výsledek příznivější, než právo dřívější. [...]* Jednání, za které pachatel může být uznán vinným a uložen mu trest, tedy musí být posouzeno podle soubornu všech trestněprávních norem, které jsou relevantní pro výrok o vině a o trestu. Podle toho, zda soubornu takovýchto norem podle pozdějšího zákona je ve srovnání se soubornem norem dřívějšího zákona, je jako celek pro pachatele příznivější, či nikoliv, lze rozhodnout o aplikaci pozdějšího zákona“ (nálezn Ústavního soudu ze dne 22. ledna 2001 sp. zn. IV. ÚS 158/2000, N 12/21 SbNU 91; srov. též nálezn ze dne 13. listopadu 2003 sp. zn. III. ÚS 444/01, N 132/31 SbNU 183, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. prosince 2010 sp. zn. 8 Tdo 1430/2010, Rt 24/2011, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. února 2019 č. j. 4 As 336/2018 - 45, který cituje rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. dubna 1997 sp. zn. 4 To 255/97, Rt 36/1998). Teoretické výhody pro pachatele, které však nemohou být aplikovány na konkrétní případ, jsou pro případnou aplikaci článku 40 odst. 6 Listiny irelevantní.

[16] Stěžovatel oprávněně namítá, že městský soud takovou komplexní analýzu neprovedl. Omezil se na konstatování § 49 nového celního zákona, který neměl ve starší právní úpravě obdobu, a zavázal stěžovatele posoudit, zda na základě nové právní úpravy nedojde k rozhodnutí, které by bylo pro žalobkyni příznivější. Městský soud tak fakticky stěžovatele zavázal provést úvahy, kterou byl povinen před případným kasačním rozhodnutím učinit sám, respektive zrušil rozhodnutí stěžovatele s odkazem na novou právní úpravu, aniž by měl postaveno najisto, zda jde o úpravu pro žalobkyni příznivější. Úvahu městského soudu ohledně aplikace nového celního zákona na žalobkynin případ tak rozhodně nelze považovat za úplnou a dostatečnou pro mimořádné prolomení zásady vázanosti správního soudu skutkovým a právním stavem existujícím ke dni rozhodnutí správního orgánu [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Nejvyšší správní soud je nicméně sám povinen *ex officio* přezkoumávat, zda bylo v kontextu čl. 40 odst. 6 Listiny v předcházejících řízeních správně aplikováno právo (odst. 52 výše citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 As 104/2013 - 46: „... [Nejvyšší správní soud je] povinen se zabývat právním stavem a jeho případnými změnami nastalými až do okamžiku rozhodování krajského soudu a zkoumat v rámci kasačního přezkumu, zda krajský soud dostal své vlastní povinnosti zkoumat tuto otázku před svým rozhodnutím.“), a proto může chybějící úvahu městského soudu doplnit ve svém rozhodnutí.

[17] Podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona z roku 1993 se právnická osoba dopustila správního deliktu tím, že poskytla *celnímu orgánu nesprávný údaj nebo doklad důležitý pro jeho rozhodnutí nebo pro jiné použití celních předpisů v rozporu s přímo použitelným předpisem Evropské unie v oblasti celnictví*. Sankcí za tento delikt byla pokuta do výše 4 000 000 Kč (§ 294 odst. 2 celního zákona z roku 1993). Pro určení pokuty uváděl celní zákon demonstrativní výčet kritérií: závažnost správního deliktu, způsob jeho spáchání, jeho následky a okolnosti, za nichž byl spáchán (§ 298 odst. 2). Právnická osoba za správní delikt neodpovídala, jestliže prokázala, že *vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila* (§ 298 odst. 1) a její odpovědnost za správní delikt zanikla, *jestliže celní úřad o něm nezapočal řízení do jednoho roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do šesti let ode dne, kdy byl spáchán* (§ 298 odst. 3).

[18] Celní zákon z roku 1993 byl zrušen novým celním zákonem (č. 242/2016 Sb.), který nabyl účinnosti dne 29. července 2016. Podle § 47 odst. 3 písm. b) tohoto zákona se právnická osoba dopustí přestupku tím, že *v rozporu s přímo použitelným předpisem Evropské unie poskytne správci cla*

*nesprávný údaj nebo doklad.* Za tento přestupek lze uložit pokutu do 4 000 000 Kč (§ 47 odst. 4), přičemž se přihledne k povaze a závažnosti přestupku, k přitěžujícím a polehčujícím okolnostem a k povaze činnosti právnické osoby [§ 37 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“)]. *Právnická osoba za přestupek neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila* (§ 21 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky). Přestupek se promlčuje za 6 let (ode dne spáchání – srov. § 31 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky), a byla-li promlčecí doba přerušena (k tomu srov. § 32 zákona o odpovědnosti za přestupky), nejpozději za 10 let od jeho spáchání (§ 50 nového celního zákona, ve znění účinném od 1. července 2017). Odpovědnost za přestupek podle § 47 odst. 3 písm. b) zaniká také tehdy, jestliže *pachatel oznámil správci cla nesprávnost v jím podaném prohlášení nebo oznámení podle přímo použitelného předpisu Evropské unie a poskytl veškerou součinnost k opravě tohoto prohlášení nebo oznámení; to neplatí v případě, že nesprávnost měla vliv na výši stanoveného cla a nebyla oznámena správci cla do 60 dnů po právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno celní řízení* (§ 49 odst. 1 nového celního zákona, ve znění účinném od 1. července 2017). Nedojde-li k zániku odpovědnosti za přestupek podle posledně citovaného ustanovení pouze pro překročení šedesátidenní lhůty pro oznámení nesprávnosti v prohlášení nebo oznámení správci cla, lze za tento přestupek uložit pokutu do 400 000 Kč (§ 49 odst. 2 citovaného zákona).

[19] Porovnáním textů relevantních ustanovení obou celních zákonů lze dojít k závěru, že se mezi sebou liší ve třech klíčových bodech: (1) ve vymezení skutkové podstaty správního deliktu / přestupku, (2) v délce prekluzivní doby a (3) v (ne)existenci zvláštního důvodu pro zánik odpovědnosti za přestupek či snížení sankce v podobě § 49 odst. 1 a 2 nového celního zákona. Zatímco z prvních dvou hledisek se *in abstracto* jako příznivější jeví celní zákon z roku 1993 (za správní delikt označuje pouze poskytnutí nesprávných údajů či dokladů *důležitých pro rozhodnutí celního úřadu* a stanoví subjektivní prekluzivní dobu jeden rok, objektivní šest let – oproti šesti až deseti letům podle nového celního zákona), případné naplnění dispozice § 49 nového celního zákona by zákon příznivější pro žalobkyni učinilo z nového celního zákona. Starý i nový celní zákon je však třeba porovnat v naznačeném pořadí. Pokud by totiž jednání žalobkyně vůbec nenaplnilo skutkovou podstatu správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona z roku 1993, popřípadě pokud by její odpovědnost za správní delikt zanikla podle § 298 odst. 3 tohoto zákona (prekluzí) či podle § 49 odst. 1 nového celního zákona (v důsledku oznámení pochybení celnímu úřad), bylo by to pro ni jednoznačně příznivější, než případné snížení pokuty podle § 49 odst. 2 nového celního zákona.

[20] Nejvyšší správní soud proto v první řadě posoudí, zda žalobkyně příslušnému správci cla v rozporu s přímo použitelným předpisem Evropské unie v oblasti celnictví poskytla nesprávný údaj *důležitý pro jeho rozhodnutí*. Učiní tak přesto, že stěžovatel svou argumentaci tímto směrem nevedl (s ohledem na stanovisko, jež v tomto směru zaujal městský soud, k tomu neměl důvod), neboť, jak již bylo řečeno, jde o oficiózní rovinu kasačního přezkumu. Nejvyšší správní soud navíc konstatuje, že žalobkyně i stěžovatel se k otázce naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona z roku 1993 poměrně obsáhle vyjadřovali v řízení před městským soudem a žalobkyně se závěry, které městský soud v tomto směru učinil, polemizovala i ve vyjádření ke kasační stížnosti (nebude tudíž zkrácena na svých procesních právech v tom směru, že by Nejvyšší správní soud posuzoval otázku, k níž se vůbec nemohla vyjádřit).

[21] Žalobkyně nepopírala, že v celním prohlášení uvedla nesprávný kód celního zařazení zboží.

pokračování

[22] Městský soud ve svém rozhodnutí s odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 30. října 2002 sp. zn. II. ÚS 96/02 dovedl, že uvedení nesprávného zbožívého kódu v celním prohlášení není správním deliktem, pokud deklarant uvede v celním prohlášení úplné a správné údaje a následná kontrola nemůže přinést žádné nové skutečnosti. Proto následně posuzoval, zda popis zboží v celním prohlášení („*APLIKACNÍ HLAVICE K LÉKAŘSKÉMU LASERU Smooth Shapes 1 KS*“) umožňoval Celnímu úřadu pro Středočeský kraj rozpoznat, že nejde o anestetický nástroj či přístroj [což je skupina zboží, již je dle celního sazebníku – příloha č. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku – přiřazen kód 9018 90 60 00], nýbrž o „ostatní“ elektrický stroj či přístroj (kód 8543 70 90 99). Tato úvaha však byla nadbytečná (jakkoli není nesprávná).

[23] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. září 2014 č. j. 9 Afs 58/2013 - 38 totiž vyplývá, že skutkovou podstatu správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona z roku 1993 naplňuje již samotné uvedení nesprávného zbožívého kódu v celním prohlášení (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. června 2017 č. j. 1 Afs 300/2016 - 24). Podstata tohoto správního deliktu spočívá v tom, „že celnímu orgánu byl poskytnut nesprávný údaj nebo doklad důležitý pro rozhodnutí celního orgánu nebo jiné použití celních předpisů v rozporu s přímo použitelným předpisem Evropské unie v oblasti celnictví“, aniž by se (oproti dřívější úpravě) vyžadoval následek v podobě propuštění zboží do volného oběhu na základě nesprávných údajů. Správní delikt podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona z roku 1993 lze připodobnit k trestnému činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů), který spáchá (mimo jiné) ten, kdo v prohlášení o majetku v řízení před soudem nebo jiným orgánem veřejné moci uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje. K naplnění objektivní stránky skutkové podstaty tohoto trestného činu přitom „stačí samotné porušení konkrétní povinnosti učinit prohlášení o majetku, aniž by muselo dojít k důsledkům z toho brozícím“ (SOTOLÁŘ, A., in: DRAŠTÍK, A. a kol. *Trestní zákoník. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Citováno z právního informačního systému ASPI, § 227).

[24] Tento výklad není s usnesením Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 96/02 v rozporu. Ústavní soud se tehdy zabýval otázkou, zda uvedení nesprávného kódu celní nomenklatury představuje správní delikt podle § 293 písm. d) celního zákona z roku 1993, ve znění účinném do 30. června 2002: *Celní předpisy poruší ten, kdo způsobí, že mu bylo zboží propuštěno na základě nepravých, pozměněných nebo padělaných dokladů nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů*. Skutková podstata tohoto správního deliktu byla jiná, než jak ji vymezoval § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona z roku 1993, ve znění aplikovatelném na projednávaný případ (srov. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 58/2013 - 38). Městským soudem odkazovaná pasáž odůvodnění usnesení Ústavního soudu navíc představovala jen parafrázi rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. června 1999 sp. zn. 22 Ca 409/98, nikoli Ústavním soudem vyslovený či převzatý právní názor. Lze též uvést, ačkoli je obecně vhodné usnesení Ústavního soudu při výkladu právních norem zohlednit (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. května 2016 č. j. 1 As 66/2016 - 104 či ze dne 23. března 2016 č. j. 6 As 128/2015 - 32), usnesení Ústavního soudu nejsou závazná *erga omnes* ve smyslu čl. 89 odst. 2 Ústavy (nálezn Ústavního soudu ze dne 13. září 2007 sp. zn. I. ÚS 643/06, N 142/46 SbNU 373, viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. ledna 2013 č. j. 1 Afs 96/2012 - 38).

[25] Žalobkyně tedy naplnila skutkovou podstatu správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona z roku 1993 již tím, že do celního prohlášení uvedla nesprávný kód zboží dle celní nomenklatury – přesněji řečeno že celní prohlášení s nesprávným údajem předložila

Celnímu úřadu pro Středočeský kraj, neboť bezesporu šlo o údaj důležitý pro rozhodnutí o propuštění zboží do režimu volného oběhu. Popsané jednání by bylo přestupkem i v režimu nového celního zákona, který (s výjimkou toho, že nepožaduje, aby byl nesprávný údaj nebo doklad důležitý pro rozhodnutí celního orgánu) vymezuje objektivní stránku příslušné skutkové podstaty stejně jako celní zákon z roku 1993.

[26] Pouze nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud uvádí, že závěr městského soudu o nejednoznačnosti označení zboží v celním prohlášení plně sdílí, neboť označení „hlavice k lékařskému laseru“ skutečně vyvolává dojem, že jde o lékařský (a nikoli „ostatní“) přístroj.

[27] Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na otázku prekluze odpovědnosti žalobkyně za správní delikt. I v tomto směru se jeví jako příznivější celní zákon z roku 1993. Podle jeho § 298 odst. 3 zanikla odpovědnost právnické osoby za správní delikt, jestliže celní úřad o něm nezahájil řízení do jednoho roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, *nejpozději však do šesti let ode dne, kdy byl spáchán*. V projednávané věci není sporné, že celní úřad zahájil řízení o správním deliktu žalobkyně v rámci šestileté objektivní lhůty. Nejvyšší správní soud má zároveň s ohledem na dosavadní závěry za to, že o spáchání správního deliktu se orgány celní správy mohly dozvědět nejdříve z žádosti žalobkyně o opravu celního prohlášení doručené dne 6. listopadu 2013, popřípadě až z následné kontroly (jak dovodil městský soud). Z celního prohlášení samotného ani z dokladů k němu přiložených totiž správce cla nemohl dovodit, že žalobkyní deklarované zboží není anestetickým přístrojem (zařazeným pod kód 9018 90 60 00), a tedy že žalobkyně uvedla v celním prohlášení nesprávný údaj důležitý pro rozhodnutí o propuštění zboží do režimu volného oběhu (viz předchozí odstavec a v podrobnostech odst. 54 rozsudku městského soudu). Řízení o správním deliktu žalobkyně bylo zahájeno vydáním příkazu č. j. 23624-3/2014-650000-12 dne 6. srpna 2014, tedy ještě před uplynutím roční subjektivní prekluzivní lhůty (která by skončila nejdříve dne 6. listopadu 2014).

[28] Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že k zániku odpovědnosti žalobkyně za správní delikt nemohlo dojít ani podle § 50 nového celního zákona (ve spojení s § 31 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich), neboť od spáchání správního deliktu ani do dnešního dne neuplynulo 6 let.

[29] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jednání žalobkyně bylo správním deliktem podle staré i nové právní úpravy a že její odpovědnost za tento správní delikt nezanikla plynutím času, zbývá posoudit, zda lze na její případ aplikovat § 49 nového celního zákona a zda by toto ustanovení mohlo přinést pro žalobkyni příznivější rozhodnutí žalovaného.

[30] Z odstavce 70 odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že městský soud nepovažoval § 49 odst. 1 nového celního zákona za aplikovatelný na žalobkynin případ. S tím souhlasí i stěžovatel a doplňuje, že v této věci nelze použít ani druhý odstavec tohoto ustanovení; naopak žalobkyně má za to, že stěžovatel si citované ustanovení nesprávně vykládá.

[31] Podle odst. 1 citovaného ustanovení zaniká odpovědnost za přestupek podle § 47 odst. 3 písm. b) nového celního zákona také tehdy, jestliže *pachatel oznámil správci cla nesprávnost v jím podaném prohlášení nebo oznámení podle přímo použitelného předpisu Evropské unie a poskytl veškerou součinnost k opravě tohoto prohlášení nebo oznámení; to neplatí v případě, že nesprávnost měla vliv na výši stanoveného cla a nebyla oznámena správci cla do 60 dnů po právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno celní řízení*. Z ustanovení § 49 odst. 2 nového celního zákona potom vyplývá, že *nedojde-li k zániku*



pokračování

*odpovědnosti za přestupek podle odstavce 1 pouze pro překročení lhůty pro oznámení nesprávnosti v prohlášení nebo oznámení správci cla, lze za tento přestupek uložit pokutu do 400 000 Kč.*

[32] Ustanovení § 49 odst. 1 nového celního zákona vymezuje podmínky pro zánik odpovědnosti (nikoli liberační důvod, jak nesprávně uvádí stěžovatel) za přestupek, který v mnoha ohledech připomíná účinnou lítost podle § 33 trestního zákoníku. Jeho účelem je motivovat pachatele přestupků spočívajících v poskytnutí nesprávných údajů nebo dokladů k nápravě jejich pochybení. Proto stanoví obecné pravidlo, že oznámí-li pachatel takového přestupku správci cla uvedenou nesprávnost a poskytne mu součinnost při její opravě, jeho odpovědnost za přestupek zaniká. Z tohoto pravidla existuje výjimka pro případy, kdy mělo poskytnutí nesprávného údaje nebo dokladu vliv na výši stanoveného cla. Tento následek není znakem skutkové podstaty přestupku podle § 47 odst. 3 písm. b) nového celního zákona, jak Nejvyšší správní soud dovodil výše. Pokud však pachatel takový následek způsobí, jde o typově závažnější jednání než poskytnutí nesprávných údajů či dokladů, které výši cla neovlivní – buď proto, že je správcem cla včas odhaleno, nebo ovlivnilo postup správce cla v jiném směru než při stanovení výše cla (k různým řízením, která správci cla vedou, srov. § 4 nového celního zákona). Cílem správy cel je totiž především správné zjištění a stanovení cel a zajištění jejich úhrady [§ 1 odst. 2 ve spojení s § 2 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a § 3 odst. 1 nového celního zákona]. Jednání, které ohrožuje dosažení tohoto cíle, je závažnější přestupek než jednání, které sice také porušuje celní zákon a celní předpisy Evropské unie, avšak přímo neovlivňuje výši stanoveného cla.

[33] Zákonodárce zdůraznil závažnost takových přestupků tím, že pro ně zpřísnil podmínky pro zánik odpovědnosti „účinnou lítostí“ stanovením šedesátidenní lhůty, v níž je třeba správci cla nesprávnost oznámit. Pokud pachatel přestupku oznámí své pochybení později než šedesát dnů po právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno celní řízení (což bude z povahy věci rozhodnutí, jímž je stanovena nesprávná výše cla), jeho odpovědnost za přestupek nezaniká.

[34] To však neznamená, že by v takovém případě nebyl pachatel přestupku za své „přiznání“ nijak zvýhodněn. Ustanovení § 49 odst. 2 nového celního zákona totiž právě pro tyto případy snižuje zákonnou horní hranici pokuty na 400 000 Kč (tedy na desetinu). Pachatel přestupku, který své pochybení, v jehož důsledku došlo k nesprávnému stanovení cla, neoznámí včas, tudíž bude za tento přestupek odpovědný, avšak bude mu uložena podstatně mírnější sankce než v případě, kdy by správci cla nesprávný údaj či doklad vůbec nenahlásil.

[35] Z uvedeného vyplývá, že ani stěžovatel, ani žalobkyně nevyložili § 49 nového celního zákona zcela správně. Toto ustanovení je třeba vykládat tak, že odpovědnost za přestupek podle § 47 odst. 3 písm. b) nového celního zákona v situaci, kdy měl nesprávný údaj nebo doklad vliv na výši stanoveného cla, zaniká pouze tehdy, pokud pachatel nesprávnost v podaném prohlášení či oznámení podle přímo použitelného předpisů Evropské unie oznámí správci cla do šedesáti dnů po právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno celní řízení (tj. rozhodnutí o stanovení cla) a poskytne mu veškerou součinnost k opravě tohoto prohlášení nebo oznámení. Pokud pachatel přestupku tuto lhůtu zmešká, jeho odpovědnost za přestupek nezaniká, lze mu však uložit pokutu v maximální výši 400 000 Kč (dochází tedy k podstatnému zmírnění sankce). I důvodová zpráva k novému celnímu zákonu potvrzuje, že zákonodárce k tomuto výkladu směřoval (viz sněmovní tisk č. 716/0, 7. volební období, www.psp.cz, k § 52, v němž byly případy zániku odpovědnosti za přestupky obsaženy před novelizací nového celního zákona zákonem č. 183/2017 Sb.).

[36] Posuzované jednání žalobkyně naplňuje skutkovou podstatu přestupku podle § 47 odst. 3 písm. b) nového celního zákona, jak Nejvyšší správní soud dovodil výše. Zároveň nebylo sporné, že nesprávný zboží kód ovlivnil výši stanoveného cla (v důsledku pochybení žalobkyně došlo k úniku na cla ve výši 1 189 Kč) a že žalobkyně tuto nesprávnost v celním prohlášení oznámila (respektive požádala o jeho opravu) více než rok po rozhodnutí o propuštění zboží do režimu volného oběhu, jehož součástí bylo i vyměření cla (v nulové výši). Její odpovědnost za přestupek tudíž nemohla zaniknout podle § 49 odst. 1 nového celního zákona, v úvahu však přichází zmírnění sankce podle druhého odstavce tohoto ustanovení. Městský soud tedy správně dovodil, že nový celní zákon je právní úprava, která situace jako je ta, v níž se ocitla žalobkyně, posuzuje mírněji. V rozporu s výše citovanou judikaturou (odstavec [15]) se však opomněl zabývat tím, zda by při postupu podle nového celního zákona mohl žalovaný reálně dospět k rozhodnutí příznivějšímu pro žalobkyni, tedy zda by jí mohl uložit nižší pokutu než tu, kterou stanovil na základě celního zákona z roku 1993 (se zákonnou horní hranicí 4 000 000 Kč).

[37] Nejvyšší správní soud v tomto směru připomíná, že při zvažování, zda je pozdější zákon upravující odpovědnost za přestupek příznivější, je třeba porovnat výsledek řízení, k němuž se dospělo (či mělo dospět) na základě stávající právní úpravy, s možným výsledkem aplikace nové právní úpravy. Nelze přitom jen mechanicky porovnat zákonem stanovené sazby sankcí (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. října 2011 sp. zn. 7 Tdo 1298/2011, Rt 54/2012), jak správně namítal stěžovatel. V rozsudku ze dne 23. srpna 2018 č. j. 7 As 264/2018 - 36 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „pokud dojde před rozhodnutím krajského soudu přezkoumávajícího rozhodnutí o uložení správního trestu ke změně zákona v tom smyslu, že určité jednání již není přestupkem či správním deliktem, či pokud je zrušen určitý druh trestu za takové jednání [...], pak z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod plyne, že k takové změně má přezkoumávající krajský soud přiblížnout. Neplyne z něj však, že pokud dojde k mírnému snížení horní hranice sazby, pak má být za zjevně nepřiměřenou označena pokuta, která byla uložena při samé spodní hranici sazby.“ Platí přitom, že pokutu uloženou těsně nad spodní hranicí zákonného rozmezí lze jen stěží označit za zjevně nepřiměřenou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. srpna 2003 č. j. 6 A 96/2000 - 62, č. 225/2004 Sb. NSS).

[38] Celní úřad uložil žalobkyni pokutu ve výši 500 Kč. Z jeho rozhodnutí přitom vyplývá, že jako výrazně polehčující okolnost vzal v úvahu, že žalobkyně v listopadu 2013 požádala o doměření cla a o opravu rozhodnutí o propuštění zboží do režimu volného oběhu, tedy skutečnost, s níž nový celní zákon přímo spojuje snížení pokuty (tím, že snižuje zákonnou horní hranici). Pokud by celní úřad rozhodoval podle nového celního zákona, nemohl by již postup žalobkyně hodnotit jako obecnou polehčující okolnost, neboť by šlo o skutečnost způsobující, že by celní úřad vyměřoval pokutu podle mírnějšího ustanovení. S pravděpodobností hraničící s jistotou tak lze očekávat, že by stanovil pokutu ve stejné výši.

[39] Stěžovatel navíc pokutu ve výši 500 Kč považoval za velmi mírnou (mimo jiné proto, že žalobkyně v celním prohlášení původně uvedla nesprávný kód zboží v rozporu s výslovným pokynem příjemce zboží – viz výše odstavec [3]), avšak v odvolacím řízení ji nemohl zvýšit.

[40] Na základě uvedených skutečností si nelze rozumně představit, že by stěžovatel podle nového celního zákona uložil žalobkyni pokutu nižší než 500 Kč, která byla stanovena podle celního zákona z roku 1993. Jde o pokutu na samé dolní hranici zákonné sazby, která nedosahuje ani jednoho procenta její horní hranice – bez ohledu na to, zda je horní hranice 4 000 000 Kč (0,0125 %), nebo 400 000 Kč (0,125 %), neboť procentuální sazba je po zaokrouhlení stále téměř na nule. Aplikace nové, v obecné rovině příznivější právní úpravy by tudíž nemohla přinést rozhodnutí, které by pro žalobkyni bylo skutečně příznivější.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[41] Lze tedy uzavřít, že městský soud sice správně dovodil, že nový celní zákon obsahuje ustanovení, které z něj ve srovnání s celním zákonem z roku 1993 dělá příznivější právní úpravu, neboť snižuje horní hranici sankce, kterou lze za její přestupek, který spáchala žalobkyně, uložit, avšak s ohledem na velmi nízkou pokutu, kterou žalovaný žalobkyni uložil podle právní úpravy účinné v době spáchání přestupku (správního deliktu), by aplikace novějšího práva nemohla přinést výsledek řízení, který by byl pro žalobkyni příznivější. Z toho důvodu je třeba označit zrušení rozhodnutí žalovaného ze strany městského soudu opravdu za formalistické. K této situaci by nemuselo vůbec dojít v případě, kdy by městský soud v souladu s judikaturou Ústavního soudu i obou nejvyšších soudů řádně posoudil, zda by aplikace novější právní úpravy mohla vést k výsledku řízení *skutečně* příznivějšímu pro žalobkyni, namísto toho, aby jen obecně konstatoval, že nový celní zákon obsahuje nové ustanovení a že má žalovaný věc znovu posoudit podle této úpravy. V tomto směru lze připomenout požadavek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, aby se správní soudy v souladu s principem plné jurisdikce „vžily“ do postavení správního orgánu (srov. odst. 43 výše citovaného usnesení č. j. 5 As 104/2013 - 46). To vyžaduje, aby soudy provedly kompletní úvahu, kterou by při aplikaci pozdější právní úpravy činil žalovaný správní orgán a postupovaly podle čl. 40 odst. 6 Listiny (prolamujícího jinak obecné pravidlo § 75 odst. 2 s. ř. s.) pouze v případě, kdy lze skutečně na základě novějšího práva rozhodnout způsobem příznivějším pro žalobce. K takové situaci v projednávané věci nedošlo, neboť žalovaný uložil žalobkyni i podle přísnějšího celního zákona z roku 1993 tak nízkou pokutu, že je její snížení podle § 49 odst. 2 nového celního zákona s ohledem na okolnosti protiprávního jednání žalobkyně a její poměry vyloučeno.

[42] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, pročež rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[43] V tom, zda měl městský soud při zrušení rozhodnutí žalovaného pouze na základě pozdější změny právní úpravy ve prospěch žalobkyně, s níž žalovaný nemohl při svém rozhodování počítat, uložit žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náhrady řízení, lze opravdu v judikatuře Nejvyššího správního soudu vidět jistý rozpor. Zatímco totiž rozsudek ze dne 16. prosince 2009 č. j. 6 As 40/2009 - 125, č. 2027/2010 Sb. NSS, na který upozorňoval žalovaný, označil takovou situaci za důvod hodný zvláštního zřetele podle § 60 odst. 7 s. ř. s., který krajskému soudu umožňuje žalobci náhradu nákladů řízení nepřiznat, v jiných pozdějších rozhodnutích (například žalobkyni zmíněné rozsudky ze dne 26. ledna 2017 č. j. 5 As 104/2013 - 61, ze dne 8. června 2017 č. j. 4 Afs 55/2017 - 104) Nejvyšší správní soud žalobcům náhradu nákladů řízení před krajským soudem přiznal, aniž by dřívější judikát zohlednil nebo nabídl jiné odůvodnění k aplikaci (či neaplikaci) § 60 odst. 7 s. ř. s.

[44] V projednávané věci však není na místě se otázkou rozporu a jeho řešení zabývat, neboť v novém rozhodnutí bude městský soud znovu rozhodovat o náhradě nákladů řízení o žalobě. Pokud ji v souladu se závazným právním názorem vysloveným v tomto rozsudku zamítne (což ovšem nelze s jistotou říci, neboť při délkách řízení před městským soudem může dojít k další změně právní úpravy, jež by mohla být vyhodnocena jako příznivější), sporná právní otázka výsledek tohoto řízení v rovině nákladového výroku neovlivní.

[45] Zbývá obligátně konstatovat, že městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. června 2019

JUDr. Tomáš Langášek  
předseda senátu