



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **S. A. B. Impex, s. r. o.**, se sídlem Hlavní 48 Bedřichovice, zast. JUDr. Igorem Andrýskem, advokátem, se sídlem Masarykovo nám. 120/22, Hodonín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2024, č. j. 30 Af 30/2023-74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

## O d ů v o d n ě n í :

[1] Dne 19. 7. 2018 vydal Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“) celkem 20 dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni (dále jen „stěžovatelka“) doměřil dovozní clo ve výši 290 123 Kč. Důvodem doměření cla byla dle názoru celního úřadu četná pochybení stěžovatelky v několika jejích prohlášeních z let 2016 až 2018 spočívající v sazebním zařazení části propuštěného zboží pod nesprávná čísla, položky a podpoložky kombinované celní nomenklatury; konkrétně se jedná o tyto položky: sterilní injekční zátka, bezjehlová injekční spojka, prodlužovací hadička k infuzím, trojcestný kohout a kyslíkové brýle (souhrnně dále jen jako „sporné zboží“ nebo také „položky“). Kombinovaná celní nomenklatura byla v letech 2016 až 2018 stanovena prováděcími nařízeními Komise (EU), kterými se mění příloha I. nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, a to konkrétně pro rok 2016 prováděcím nařízením č. 1754/2015, dále pro rok 2017 prováděcím nařízením č. 2016/1821, a pro rok 2018 prováděcím nařízením č. 2017/1925 (souhrnně dále jen „kombinovaná nomenklatura“, neboť v této věci klíčová ustanovení všech tří shora uvedených prováděcích nařízení mají totožná znění).

[2] Stěžovatelka původně sporné zboží zařadila pod číslo 9018 kombinované nomenklatury; na položky pod tímto číslem je stanovena sazba cla ve výši 0 %. Celní úřad v dodatečných platebních výměrech zařadil sporné zboží pod jiná čísla, položky a podpoložky kombinované nomenklatury, přičemž u všech nově zařazených položek bylo clo vyšší než 0 %, a proto celní úřad přikročil k doměření cla.

[3] V rozsudku ze dne 11. 11. 2021, č. j. 30 Af 30/2020-150, se krajský soud zcela přiklonil na stranu stěžovatelky a zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2020, č. j. 7522 5/2020-900000-311, jímž byly potvrzeny platební výměry vydané celním úřadem dne 19. 7. 2018. Tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 11. 2022, č. j. 1 Afs 358/2021-64. Nejvyšší správní soud v něm souhlasil se zařazením bezjehlové injekční spojky a trojcestného kohoutu, jak jej provedl žalovaný (body 40. až 42. citovaného rozsudku). Naopak u ostatních položek Nejvyšší správní soud naznal, že nejsou samostatně použitelné a jde tedy o části, součásti či příslušenství věcí hlavních; pro jejich správné celní zařazení proto musí žalovaný identifikovat celek, k němuž mají sloužit, a poté je správně sazebně zařadit (bod 36. citovaného rozsudku).

[4] Žalovaný následně v rozhodnutí ze dne 14. 6. 2023, č. j. 7842-5/2023-900000-311 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) v návaznosti na závazný právní názor vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 1 Afs 358/2021-64, posoudil věc tak, že bezjehlovou injekční spojku a trojcestný kohout opět zařadil pod číslo 8481 kombinované nomenklatury a clo za ně doměřil. U zbylých položek naopak od doměření cla upustil a potvrdil, že je u nich clo nulové.

[5] V **žalobě** stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost a nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Žalovaný se dle tvrzení stěžovatelky neřídil závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 1 Afs 358/2021-64; ten totiž sporné zboží řadí mezi části, součásti a příslušenství lékařských nástrojů a přístrojů; proto mají být zařaditelné pod poznámku č. 2 písm. b) ke kapitole 90 pod číslo 9018. Rozhodnutí žalovaného rovněž nabourává legitimní očekávání stěžovatelky; ta od roku 1996 dodává totéž zboží stále stejnému okruhu odběratelů. Více než dvacet let tedy řadí sporné zboží do čísla 9018 kombinované nomenklatury s nulovým clem. Od roku 2019 však začaly celní orgány zařazovat sporné zboží pod jiná čísla s vyšší celní sazbou. Jednání celního úřadu rovněž dle stěžovatelky odporuje dohodě, kterou má Česká republika uzavřenou s USA ohledně vzájemné podpory a ochrany investic z roku 1992.

[6] **Krajský soud** žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji. Námitce, že žalovaný nelyžoval všechny odvolací námítky krajský soud nepřisvědčil, neboť stěžovatelka nekonkretizovala žádnou námitku, kterou by žalovaný ponechal bez odezvy. Rovněž námitku, že se žalovaný nelyžoval závazného právního názoru vysloveném v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 358/2021-64, krajský soud neshledal důvodnou. Dle krajského soudu žalovaný v souladu se závazným právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku zařadil bezjehlovou injekční spojku a trojcestný kohout pod číslo 8481 kombinované nomenklatury a doměřil u nich clo; zbylé sporné položky podřadil žalovaný pod čísla 9018 a 9019 kombinované nomenklatury, přičemž u všech stanovil clo nulové. Žalovaný v souladu s rozsudkem č. j. 1 Afs 358/2021-64 doměřil clo pouze u těch položek, jejichž celní zařazení potvrdil přímo Nejvyšší správní soud. Krajský soud podotkl, že stěžovatelka ze zrušujícího rozsudku dovozuje nesprávný závěr, že všechny položky

pokračování

jsou příslušenství lékařských nástrojů či přístrojů a mají být zařazeny pod číslo 9018 kombinované nomenklatury.

[7] Jde-li o otázku legitimního očekávání, krajský soud připustil, že na straně stěžovatelky určité očekávání vzniknout mohlo, když celní úřad až do roku 2019 mlčky aproboval jí podávaná celní prohlášení s nulovou sazbou cla, v důsledku čehož stěžovatelka mohla předpokládat, že zboží klasifikuje z hlediska celního zařazení správně. V případě stěžovatelky však vzniklo legitimní očekávání v důsledku nečinnosti celního úřadu, které dle krajského soudu požívá nižší ochrany než očekávání vytvořené aktivním jednáním správního orgánu. V daném případě až v důsledku důkladné kontroly ze strany celního úřadu bylo zjištěno, že stěžovatelka postupovala nesprávně a v rozporu s evropskou legislativou. Dle krajského soudu legitimní očekávání nemůže založit taková správní praxe, která je v rozporu s právními předpisy. Nedůvodná je dle krajského soudu rovněž námitka týkající se dohody mezi ČR a USA o ochraně investic, neboť v dané věci nedošlo k diskriminaci ani k nerovnému zacházení.

[8] V **kasační stížnosti** stěžovatelka namítá, že krajský soud dospěl k opačnému závěru než Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 1 Afs 358/2021-64; v této souvislosti stěžovatelka cituje jednotlivé části tohoto rozsudku. K otázce legitimního očekávání stěžovatelka konstatuje, že se jedná o zásadu ústavní. „Změna náhledu“ na danou otázku není dle stěžovatelky legitimním důvodem pro změnu zavedené správní praxe. Celní úřad nebyl nečinný, neboť sám žalovaný přiznal, že do roku 2019 celní správa akceptovala zařazování prováděné stěžovatelkou. Ani změna právní praxe vztahující se k poznámce č. 2 ke kapitole 90 kombinované nomenklatury nemůže být dle stěžovatelky legitimním důvodem pro změnu náhledu celních orgánů, které více jak 20 let zařazovaly sporné zboží pod číslo 9018, neboť ke změně právní praxe nedošlo nutnou změnou právního prostředí, nýbrž vědomou činností správního orgánu.

[9] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** zcela ztotožnil se závěry krajského soudu, uvedl, že postupoval v souladu s právním názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 1 Afs 358/2021-64; kasační stížnost navrhuje zamítnout.

[10] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupená advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost **není** důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že se obdobnou věcí stěžovatelky zabýval již v rozsudku ze dne 25. 10. 2024, č. j. 8 Afs 226/2023-37; v něm osmý senát rozhodoval spor mezi stejnými účastníky řízení týkající se totožné otázky, která je nastolena i v nyní souzené věci [tj. o otázce zařazení bezjehlové injekční spojky a trojcestného kohoutu pod číslo

kombinované nomenklatury 8481 (konkrétně 8481 30 99 a 8481 80 90) a nikoliv pod číslo 9018, jak se domnívá stěžovatelka, v důsledku čehož je toto zboží zatíženo clem] a na základě stejných kasačních námitek, které stěžovatelka uplatnila nyní. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se nyní odchýlit od svých dříve vyslovených závěrů.

[14] Jako jeden z důvodů nezákonnosti nyní napadeného rozsudku krajského soudu stěžovatelka uvedla, že „[j]ak sám uvádí nalézací soud napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně se opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn.1 Afs 358/2021-64, s tím, že NSS dospěl k opačnému závěru (body 40- 41 citovaného rozsudku), zde pak stěžovatelka považuje za potřebné rozvést na základě jakých skutečností dospěl NSS k svým závěrům.“ Stěžovatelka v kasační stížnosti cituje některé části rozsudku č. j. 1 Afs 358/2021-64 a napadeného rozsudku krajského soudu. Takto formulovaná námitka je jen stěží uchopitelná. Nejvyšší správní soud má za to, že jí lze vyložit dvojím způsobem: a) stěžovatelka tvrdí, že Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku č. j. 1 Afs 358/2021-64 k jinému závěru, než dospěl krajský soud v rozsudku ze dne 11. 11. 2021, č. j. 30 Af 30/2020-150 (jenž byl tehdy předmětem přezkumu), anebo b) že krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku nesprávně vyložil závěry rozsudku č. j. 1 Afs 358/2021-64.

[15] Výkladu námitek uvedené pod a) nasvědčuje rekapitulační povaha prvních pěti stran kasační stížnosti. Tvrzení stěžovatelky za této situace není ničím jiným, než zopakováním dosud vyslovených závěrů Nejvyššího správního soudu a krajského soudu, a ve skutečnosti nejde o kasační námitku. Platí přitom, že Nejvyšší správní soud skutečně zrušil tehdy přezkoumávaný rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 30/2020-150, tj. dospěl k opačnému závěru než krajský soud. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že žalovaný nemohl z rozsudku krajského soudu č. j. 30 Af 30/2020-150 bez dalšího vycházet. Co se týče výkladu b), stěžovatelka na podporu své námitek ocitovala relevantní pasáže rozsudku č. j. 1 Afs 358/2021-64 a závěry nyní napadeného rozsudku krajského soudu. Stěžovatelka však neuvádí, v čem konkrétně by měl případný rozpor spočívat.

[16] Nejvyšší správní soud připomíná, že soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Stěžovatelka svoji námitku fakticky nesměřovala proti rozhodovacím důvodům krajského soudu; nejedná se přitom o pouhé setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou žalobní argumentaci krajským soudem. Takovou námitku nelze projednat, neboť nesměřuje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu a opírá se o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Námitka je tudíž nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[17] Stěžovatelka namítá, že změnou správní praxe došlo k porušení jejího legitimního očekávání. V této souvislosti konstatuje, že zásada legitimního očekávání má ústavní dimenzi, přičemž krajským soudem tvrzená „změna náhledu“ správní praxe nemůže obstát. Současně se nejednalo ze strany správního orgánu o tzv. nečinnost, když po dobu 20 let akceptoval zařazení položek podle stěžovatelky, nýbrž o zřejmý projev vůle.

[18] Rovněž touto otázkou se Nejvyšší správní soud již zabýval ve výše zmíněném rozsudku č. j. 8 Afs 223/2023-37; v něm zdejší soud dospěl k tomuto závěru:

pokračování

„Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu čj. 6 Ads 88/2006-132 uvedl: '(...) Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů' (bod 81 citovaného usnesení). Stěžovatelka namítá, že na základě výše uvedené citace je i nečinnost správního orgánu třeba chápat jako správní praxi, která zakládá legitimní očekávání. Nejvyšší správní soud nicméně ve své pozdější rozhodovací praxi toto své obecné konstatování upřesnil.

Ve svém rozsudku z 12. 1. 2024, čj. 3 Afs 295/2021-68, se zabýval srovnatelným případem, jako je ten nyní projednávaný. Rozdíl mezi těmito případy spočívá pouze v tom, že v odkazovaném případě se jednalo o spotřební daň, nikoliv o clo. Jinak ale šlo o obdobný případ ve smyslu, že celní orgán po delší dobu konkludentně akceptoval daňová přiznání subjektu, která, stejně jako nyní posuzovaná celní prohlášení, fungovala na principu samovyměření. Nejvyšší správní soud v bodě 23 odkazovaného rozsudku vycházel i z usnesení čj. 6 Ads 88/2006-132 a v bodě 31 uvedl: 'Celní orgány stěžovatelce dle jejího tvrzení od roku 2000 do června roku 2017 vracely spotřební daň z minerálních olejů. Podle vyjádření žalovaného celní orgány konkludentně vyměřovaly daň (nárok stěžovatelky), kterou stěžovatelka měla povinnost uvádět, a také uváděla do řádných daňových přiznání. Její povinností bylo do daňových přiznání uvádět správné údaje. Správce daně pouze na základě těchto tvrzení vyměřil daň, aniž by zkoumal skutkový stav a ověřoval stěžovatelčina tvrzení. Tento způsob stanovení daně tedy nemohl stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak sám nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku; pouze vycházel z tvrzení daňového subjektu a vyměřil tedy takovou daň, jakou tvrdil daňový subjekt sám.'

Ve vztahu ke spotřební dani rozhodl obdobně i v rozsudku z 16. 11. 2023, čj. 9 Afs 38/2022-31 (body 15, 17 a 18) anebo v rozsudku z 26. 11. 2021, čj. 5 Afs 401/2020-34 (bod 19). Ústavní stížnost podaná proti poslední zmiňovanému rozsudku byla odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost usnesením Ústavního soudu z 18. 1. 2022, sp. zn. IV. ÚS 3248/21. Podobnou otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval i v rozsudku z 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, a to konkrétně ve vztahu k dani z přidané hodnoty (body 12, 21, 35 a 36), anebo v rozsudku z 29. 8. 2023, čj. 10 Afs 19/2022-39 ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob (bod 29), a také dospěl ke stejnému závěru. Ve své rozhodovací praxi se dokonce zabýval i situací, kdy Úřad pro ochranu hospodářské soutěže hodnotil zákonnost zadávacího řízení veřejné zakázky a opět dovodil, že 'pouhé „mlčení“ veřejné správy, resp. její nečinnost v oblasti postihování deliktního jednání, tedy bez dalšího nezakládá legitimní očekávání (...)' (z právní věty rozsudku NSS z 12. 4. 2018, čj. 6 As 413/2017-39). Obdobně rozhodl i v rozsudku z 26. 5. 2021, čj. 8 Afs 114/2019-52, č. 4213/2021 Sb. NSS (bod 63 - Ústavní stížnost podaná proti tomuto rozsudku byla usnesením Ústavního soudu z 12. 10. 2021, sp. zn. II. ÚS 1577/21, odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost) anebo v rozsudku z 26. 4. 2024, čj. 3 Afs 95/2022-43 (body 16 a 17).

V nyní projednávaném případě odvozuje stěžovatelka své legitimní očekávání právě z té skutečnosti, že správní orgány konkludentně akceptovaly její právní názor, aniž by tento názor aprobovaly jakýmkoliv faktickým projevem. Na základě výše citované judikatury však v takovém případě stěžovatelce nemohlo legitimní očekávání vzniknout. Nyní posuzovaný spor je přitom zcela srovnatelný s těmi spory, ve kterých také docházelo ke stanovení

daně (cla) samovyměřením. V takových případech 'břemeno správného tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu' (bod 17 výše zmiňovaného rozsudku čj. 9 Afs 38/2022-31). V tomto ohledu je tedy třeba upřesnit závěr krajského soudu v bodě 29 jeho rozsudku, že konkludentní akceptace právního názoru ze strany správního orgánu požívá pouze nižší míry ochrany. V důsledku dosavadního postupu, kdy celní orgány konkludentně akceptovaly celní prohlášení, totiž stěžovatelka může pouze předpokládat shodný postup. Nemůže však takový postup legitimně očekávat. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem v tom, že určité očekávání stěžovatelce logicky vzniklo, neboť správní orgány nespороvaly její právní názor po více než dvacet let. Žádné legitimní očekávání jí však nevzniklo. Je proto irelevantní, zda nastaly 'závažné okolnosti', které by změnu v přístupu celních orgánů odůvodňovaly (usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 6 Ads 88/2006-132, bod 82 poslední věta) a není tedy důvod zkoumat, zda byly naplněny podmínky podle usnesení čj. 6 Ads 88/2006-132, které Nejvyšší správní soud stanovil právě pro ochranu legitimního očekávání.

Kromě výše uvedeného důvodu krajský soud shledal, že stěžovatelce nevzniklo legitimní očekávání také z toho důvodu, že dříve aplikovaný právní názor (tj. názor stěžovatelky) byl nezákonný. Dle krajského soudu přitom nezákonná praxe nemůže legitimní očekávání založit. Také toto konstatování krajského soudu musí Nejvyšší správní soud mírně upřesnit. I nezákonná praxe totiž může za velmi přísných podmínek založit legitimní očekávání. Muselo by se však jednat o skutečně ustálenou rozhodovací praxi správních orgánů, která je jednoznačně seznatelná např. tím, že jde o setrvalý dlouhodobější výklad daného problému zjistitelný z vícero rozhodnutí (výše zmiňovaný rozsudek NSS čj. 3 Afs 95/2022-43, bod 16). Taková situace však, jak je uvedeno v bodě [16] tohoto rozsudku, v nyní projednávaném případě nenastala.“

[19] Z výše uvedeného je zřejmé, že nesouhlas stěžovatelky stran toho, že akceptace jí podávaných celních prohlášení s nulovou celní sazbou celními orgány z hlediska ochrany legitimního očekávání požívá nižší míru ochrany, nemá na posouzení věci vliv. Nutno dodat, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, vychází z judikatury Ústavního soudu (viz body 68. až 70. citovaného usnesení), přičemž dovodil, že přehodnocení interpretace ze strany správních úřadů nebo soudů je možná, a to i za nezměněného právního stavu. Důvodná proto není ani námitka, že ke změně právní praxe nedošlo nutnou změnou právního prostředí, nýbrž vědomou činností správního orgánu.

[20] Konečně Nejvyšší správní soud nepopírá, že zásada legitimního očekávání má ústavněprávní dimenzi. Ostatně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze 24. 2. 2020, č. j. 6 Ads 88/2006-159, konstatoval, že tato zásada je projevem principu vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí, jestliže se taková praxe vytvořila a vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz bod 39.). S ohledem na výše uvedené je však zřejmé, že stěžovatelce legitimní očekávání vzniknout nemohlo.

[21] Nejvyšší správní soud neshledal žádnou z přípustných kasačních námitek důvodnou, a proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení

pokračování

náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. ledna 2025

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu