



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců Mgr. et Bc. et. Ing. Radovana Havelce a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D., v právní věci žalobce **Ch. D. a. s.**, zast. Mgr. Annou Gottliebovou, advokátkou v Děčíně, Tržní 218/19, proti **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 6. 2005, č. j. 15 Ca 111/2004 – 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2004, č. j. 3888/130/04, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 11. 12. 2003, č. j. 138377/03/178930/5792, jímž mu byla, na základě ust. § 17 odst. 1 písm. f) zák. č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o lihu“) a § 37 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uložena pokuta ve výši 300 000 Kč, a to za porušení účelu použití lihu syntetického technického zvláště denaturovaného, v návaznosti na ust. § 13 odst. 1 písm. c) zákona o lihu.

Krajský soud v Ústí nad Labem svým rozsudkem ze dne 8. 6. 2005, č. j. 15 Ca 111/2004 – 44 žalobu jako nedůvodnou zamítl. Pokud jde o podstatu věci, tedy o posouzení, zda se stěžovatel dopustil jednání, za které mu byla napadenými správními rozhodnutími uložena sankce, krajský soud vycházel ze zjištění (mezi účastníky nesporného), že stěžovatel v letech 2002 a 2003 nakoupil líh zvláště denaturovaný syntetický denaturovaný denatonium benzoátem, který použil k výrobě výrobků určených k dalšímu prodeji. Uvedl dále, že spornou je mezi účastníky otázka, zda tento postup nebyl v rozporu s položkou č. 20 přílohy č. 2 vyhl. č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“). Z uvedené položky totiž vyplývá, že předmětným způsobem denaturovaný líh mohl být použit toliko k výrobě lihu syntetického technického zvláště denaturovaného, určeného k technickému použití u zpracovatele lihu. Krajský soud uvedl, že použitý výraz „technické použití“ není ve vyhlášce blíže definován a nelze jej též vymezit za pomoci obecné definice tohoto pojmu. Způsob, jakým tento pojem vykládaly různé orgány státní správy ve svých interpretačních pokynech pak pro soud není nikterak závazný. Dle jeho názoru je v dané věci nutno vycházet ze systematického výkladu celé přílohy č. 2, kdy je zřejmé, že tato příloha definuje celkem tři účely použití denaturovaného lihu, a sice k výrobě výrobků, přípravků a prostředků (použití první), k přesně vymezeným účelům ve stanovených oblastech (použití druhé) a konečně též k technickému použití u zpracovatele lihu (použití třetí). K posledně zmiňovanému účelu je pak určen i líh denaturovaný denaturačním prostředkem uvedeným v bodě 20. Tento denaturovaný líh není určen k výrobě nějakého výrobku, přípravku či prostředku nebo k vymezenému účelu v určité oblasti lidské činnosti, z čehož pak lze dovodit, že pojem „technické použití u zpracovatele lihu“ znamená pouze užití vyrobeného denaturovaného lihu při všech provozně technických činnostech zpracovatele lihu, s výjimkou výroby produktů s obsahem tohoto lihu. Dle názoru krajského soudu lze tyto právní závěry podepřít též úmyslem zákonodárce osvobodit od spotřební daně líh zvláště denaturovaný syntetický za účelem jeho využití pouze při činnostech s výrobou zpracovatele lihu souvisejících, avšak nikoliv již samotnou výrobu produktů s obsahem tohoto lihu, jak vyplývá z (v rozsudku citovaných) ustanovení tehdy účinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Krajský soud dále uvedl, že příloha č. 2, bod 20 vyhlášky po novele provedené vyhl. č. 386/2003 Sb., již shora uvedené závěry stanoví explicitně. Poznamenal přitom, že tento názor neznamená přímou aplikaci novelizovaného znění vyhlášky, nýbrž jde jen o podpůrný argument o existenci tohoto právního stavu od samého počátku s tím, že provedená novela měla odstranit případné interpretační nejasnosti. Na základě těchto skutečností tedy krajský soud uzavřel, že využitím příslušného denaturovaného lihu k výrobě výrobků s obsahem tohoto lihu porušil stěžovatel zákaz jeho používání k jiným účelům, než stanoví prováděcí předpis a správní orgány obou stupňů tedy nepochybily, pokud za toto jednání uložily sankci. Ve zbytku odůvodnění se krajský soud vypořádal též s argumentací stěžovatel, kterou poukazoval na absenci odkazu na aplikovanou vyhlášku ve výroku prvostupňového rozhodnutí. K této žalobní námitce uvedl, že k jejímu uplatnění došlo až po uplynutí zákonem stanovené dvouměsíční lhůty. Meritorně se jí proto nezabýval, přičemž současně neshledal, že by tato skutečnost vyvolávala nicotnost správního rozhodnutí, ke které by musel přihlédnout *ex officio*.

Stěžovatel v kasační stížnosti vznesl námitky spočívající v nesprávném právním posouzení věci, ve smyslu ust. § 103 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). K otázce existence deliktního jednání především namítl, že soudem provedená klasifikace jednotlivých případů uvedených v bodu 20 přílohy č. 2 vyhlášky není jediná v úvahu přicházející. Ničím nepodložený je však především závěr, že technické použití nemůže být

v žádném případě představováno též výrobou. Dle názoru stěžovatele právě formulace bodu 20 přílohy č. 2 vyhlášky představuje kombinaci účelu výrobního a technického. Dále stěžovatel poukázal na skutečnost, že předmětná položka nestanoví, u kterého zpracovatele lihu má k technickému použití dojít a není tedy vyloučena distribuce lihu vyrobeného jedním výrobcem jinému výrobcí k jeho potřebě. Touto otázkou se správní orgány ani krajský soud nezabývaly. Pokud jde o argumentaci krajského soudu poukazující na změnu vyhlášky provedenou vyhl. č. 386/2003 Sb., tu stěžovatel označil za zcela nepřipustnou. Tato novela vyhlášky sice již formulovala výslovně, že technickým použitím se rozumí veškeré použití, mimo prodeje a výroby výrobků s obsahem denaturovaného lihu, nelze z toho však dovodit, že šlo jen o deklaraci úmyslu autora vyhlášky, přítomného ve vyhlášce již od samého počátku. Dle názoru stěžovatele (podepřeného stanoviskem Ministerstva zemědělství) naopak znění této novely svědčí spíše pro závěr, že vyhláška neměla od počátku v úmyslu omezit užití uvedeného denaturovaného lihu pouze na aktivity mimo prodeje a výroby výrobků s obsahem tohoto lihu. Argumentace odkazující se na legální definici předmětného pojmu obsaženou ve vyhlášce č. 386/2003 Sb., připouští navíc zpětnou účinnost právního předpisu, což je v právním státě nepřipustné. Stěžovatel dále uvedl, že předmětné ustanovení přílohy si ostatně rozdílně vykládalo Ministerstvo financí i Ministerstvo zemědělství. Nebylo-li ustanovení právního předpisu srozumitelné, jednoznačné a jasné, nemůže tato skutečnost jít k tíži adresáta takového předpisu. Opačný názor by vedl k popření základních zásad právního státu, a to tím spíše, že autor předpisu (Ministerstvo zemědělství) zůstal v tomto směru legislativně nečinný a omezil se pouze na dopisy a stanoviska adresovaná správcům daně, s nimiž se však adresáti vyhlášky seznámit nemohli. Stěžovatel tedy uzavřel, že shora popsany výklad předmětné položky přílohy představuje porušení principů zákonnosti daňového řízení, zakotveného v § 2 odst. 1 daňového řádu, jakož i porušení ústavních práv, v kasační stížnosti blíže popsanych. Pokud jde o namítané formální nedostatky prvostupňového správního rozhodnutí, stěžovatel i v kasační stížnosti setrval na své argumentaci uplatněné již v žalobě. Dle jeho názoru absence odkazu na vyhlášku ve výroku prvostupňového rozhodnutí vyvolává neplatnost rozhodnutí (§ 32 odst. 2 a 7 daňového řádu). Termín „neplatnost“ použitý v této souvislosti daňovým řádem pak neznamená nic jiného než „nicotnost“ takového aktu; k této skutečnosti měl proto krajský soud přihlídnout *ex officio*.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci poukázal na svůj názor uvedený již v odůvodnění druhostupňového správního rozhodnutí, dle kterého se výrobou rozumí proces, při němž vybraný výrobek vznikne nebo dozná změn ve své podstatě či vnější úpravě, tedy proces, kdy z více komponentů vzniká jeden výsledný produkt. Naproti tomu technickým použitím se rozumí proces pro zajištění vlastních potřeb zpracovatele, což mohou být např. přípravné práce pro následnou výrobu výrobků, jako je čištění forem, ředění barev apod. Tomuto obecnému výkladu pojmů nasvědčuje ostatně i úprava uvedená ve vyhl. č. 386/2003 Sb. Pokud jde o kasační stížností namítanou otázku možné distribuce příslušného denaturovaného lihu dalším výrobcům, s touto možností se nezaobíral, neboť vyrábět výrobky s obsahem tohoto typu lihu nemůže jeho producent, ani další subjekty, které by ho později od výrobce dostaly. Žalovaný odmítl též námitky týkající se formální nedostatečnosti prvostupňového správního rozhodnutí, přičemž zdůraznil, že z jeho odůvodnění je aplikace vyhlášky zřejmá. Z uvedených důvodů proto navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání, za podmínek vyplývajících z ust. § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve tím, zda důvody uplatněné v kasační stížnosti byly uplatněny již v řízení před krajským soudem. Tato procesní podmínka, uvedená v § 104 odst. 4 s. ř. s., byla v případě všech stížních námitek splněna; výjimku představuje pouze argumentace stěžovatele poukazující na možnost distribuce předmětného druhu lihu vyrobeného jedním výrobcem jinému výrobcí pro jeho potřebu s tím, že touto možností se v předcházejících řízeních nikdo nezabýval. Vzhledem k tomu, že jde o argumentaci, která nebyla stěžovatelem uplatněna v řízení před krajským soudem, ačkoliv být uplatněna mohla, Nejvyšší správní soud tuto stížní námitku, v souladu s ust. § 104 odst. 4 s. ř. s., nepřipustil k meritornímu projednání; opačný postup by vedl fakticky k popření principu subsidiarity v řízení před kasačním soudem.

Pokud jde o další stížní námitky, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se nejprve k otázce stěžovatelem rozporované srozumitelnosti a určitosti bodu 20 přílohy č. 2 vyhlášky, ve vztahu k pojmu „technické použití“. Argumentace stěžovatele totiž do značné míry směřuje k problematice předvídatelnosti práva, jakožto esenciálního požadavku kladeného na kvalitu právní normy v právním státu. Tento požadavek, stabilně a dlouhodobě judikovaný Evropským soudem pro lidská práva i Ústavním soudem, lze stručně vyjádřit jako použití dostatečně přesných formulací, umožňujících fyzické či právnické osobě přizpůsobit jejich požadavkům své chování. Každá osoba musí mít možnost v dostatečné míře za daných okolností předvídat důsledky, jaké mohou z jejího určitého jednání plynout. Tyto důsledky nemusejí ovšem být předvídatelné s absolutní jistotou (např. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva 1999, 6:121 R. proti Maďarsku). V oblasti správního trestání je princip předvídatelnosti práva naplněn zejména tehdy, umožňuje-li dikce právní normy každé osobě *důvodně spoléhat na to, že ji stát postihne zákonem předvídanou, a žádnou jinou než předvídanou, sankcí za to, že porušila právní předpis, jakož i na to, že ji nepostihne žádnou sankcí, jestliže právní předpis neporušila* (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 5. 1997, sp. zn. IV. ÚS 34/97). Z uvedeného je tedy zřejmé, že požadavek předvídatelnosti nesplňuje právní norma nesrozumitelná (norma z níž právní následky konkrétního chování osoby nelze vůbec předvídat) či norma nejednoznačná (norma, z níž lze právně obhajitelnými způsoby dovodit více možných důsledků spojených s konkrétním chováním dotčené osoby).

V případě posuzovaného ustanovení dospěl krajský soud k závěru, že položku 20 přílohy č. 2 vyhlášky lze vyložit jednoznačným způsobem, čímž implicitně dodržení principu předvídatelnosti v případě tohoto ustanovení potvrdil. Nejvyšší správní soud tento právní názor sdílí. Dle jeho názoru krajský soud postupoval zcela správně, nedržel-li se při interpretaci předmětného ustanovení toliko jazykového výkladu pojmů „výroba“ a „technické použití“, ale soustředil se na výklad těchto pojmů v kontextu celé přílohy. Takový postup je zcela ústavně konformní, jak potvrdil i Ústavní soud, konstatoval-li, že při úvaze o předvídatelnosti zákona se nelze omezit toliko na jeho text gramatický s tím, že je především věcí soudního rozhodování zákon interpretovat, popřípadě i dotvářet (nálezy ze dne 18. 2. 1999, sp. zn. I. ÚS 526/98). Nejvyšší správní soud přisvědčuje názoru krajského soudu, že jednotlivé položky přílohy lze, dle shodných znaků, kategorizovat; za zásadní přitom považuje fakt, že v příloze jsou explicitně definovány případy použití denaturovaného lihu k výrobě určitých výrobků, prostředků či přípravků, a to odlišně od případů „jiných“ použití. Z tohoto zjištění nelze než logickou úvahou dovodit, že (minimálně pro potřeby vyhlášky) v případech, kdy příloha č. 2 hovoří o jiných způsobech použití lihu, než je použití k výrobě výrobků, prostředků a přípravků, je vyloučeno jeho použití posledně zmiňovaným způsobem. Nelze tedy než odmítnout argumentaci stěžovatele navozující myšlenku, že pojmy „výroba“

a „technické použití“ se mohou obsahově překrývat. Krajský soud správně dovodil, že pro potřeby přílohy č. 2 vyhlášky tomu tak není. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poznamenává, že interpretační nejednotnost předmětného ustanovení přílohy mezi ministerstvy zemědělství a financí je pro posouzení věci nepodstatná, neboť, jak již bylo výše uvedeno, k interpretaci právních norem jsou povolány soudy. Stejná myšlenka je ostatně vyjádřena i ve shora zmiňovaném rozsudku Evropského soudu pro lidská práva, kde se konstatuje, že *funkce svěřená soudním orgánům slouží právě k rozptýlení pochybností, které by mohly přetrvávat, pokud jde o interpretaci některých norem*“.

Jestliže tedy lze pravidlo chování uvedené v právní normě vyložit způsobem vylučujícím pochybnosti, je tím splněn požadavek její předvídatelnosti. V takovém případě je pak pojmově vyloučeno dovolávat se jiného, pro stěžovatel příznivějšího výkladu, neboť pro něj zde již není legitimní prostor.

S ohledem na shora uvedené závěry považuje Nejvyšší správní soud za nadbytečné zabývat se tím, zda změnou předmětné položky přílohy č. 2 vyhlášky, provedenou vyhl. č. 386/2003 Sb., sledovalo Ministerstvo zemědělství upřesnění stávajícího textu normy či nikoliv. Jak již bylo uvedeno, soud, který je k interpretaci právních norem povolán, neshledal v posuzovaném ustanovení nejasnost, zakládající možnost jeho různého výkladu a pouze tento závěr je pro posouzení dané věci podstatný. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že dovolával-li se krajský soud při interpretaci předmětného ustanovení podpůrně jeho novelizovaného znění, nejednalo se z jeho strany o porušení principu zákazu retroaktivity. Krajský soud novelizované znění na posuzovanou věc přímo neaplikoval, pokoušel se pouze stávající ustanovení interpretovat ve světle nové úpravy.

Za zcela nedůvodné lze konečně označit též tvrzení stěžovatele namítající nicotnost obou správních rozhodnutí z titulu formálních nedostatků rozhodnutí prvostupňového. Jakkoliv lze přisvědčit názoru, že ve výroku prvostupňového správního rozhodnutí by, kromě uvedení ust. § 17 odst. 1 písm. f) zákona o lihu, ve spojení s ust. § 13 odst. 1 písm. c) tohoto zákona, měl být uveden též odkaz na příslušné ustanovení prováděcího předpisu, na které posledně zmiňované blanketové ustanovení zákona odkazuje (zde příslušné ustanovení vyhlášky), nelze s tímto nedostatkem bez dalšího spojovat nicotnost takového rozhodnutí. Sluší se v této souvislosti odkázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, z jehož obsahu se podává, že nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí považovat nelze. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 daňového řádu (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). Je tedy vždy nutné zabývat se tím, proč je určitá náležitost rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost. Rozhodnutí je přitom nutno vykládat jako celek.

V posuzovaném případě lze absenci odkazu na vyhlášku ve výroku prvostupňového rozhodnutí skutečně považovat za vadu tohoto rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu; nelze však přehlédnout, že odkaz na přílohu č. 2 vyhlášky je srozumitelným způsobem uveden v odůvodnění tohoto rozhodnutí. V intencích právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu lze tedy konstatovat, že tento nedostatek správního rozhodnutí nedosahuje takové intenzity, která by odůvodňovala závěr o jeho nicotnosti. Z tohoto důvodu proto krajský soud nikterak nepochybil, pokud k této vadě nepřihlédl *ex officio*.

S ohledem na všechny uvedené důvody dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. V souladu s ust. § 110 odst. 1, větou druhou s. ř. s., ji proto rozsudkem zamítl.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmíněného 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. V projednávané věci by bylo možné přiznat právo na náhradu nákladů řízení procesně úspěšnému účastníku řízení, tedy žalovanému. Jelikož však nebylo zjištěno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady, převyšující jeho obvyklé administrativní výdaje, vznikly, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení žalovanému nepřiznal.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu