



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Bohuslava Hnízдила v právní věci žalobce **L., a.s.**, zastoupeného Dr. JUDr. Miroslavem Zámeškou, advokátem Advokátní kanceláře Bakeš a partneři, se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému **Celnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem E. Krásnohorské 2378/24, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 12. 2003 č. j. 15 Ca 121/2003 - 31,

**t a k t o :**

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 12. 2003 č. j. 15 Ca 121/2003 - 31 **se** ve výrocích I. a II. **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II.** Kasační stížnost proti bodu III. výroku rozsudku uvedeného pod bodem I. **se odmítá**.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce napadl včas podanou kasační stížností rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 12. 2003, č. j. 15 Ca 121/2003 - 31, jímž bylo rozhodnuto takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se vrací částka 500 Kč za zaplacený soudní poplatek. Částka 500 Kč bude žalobci vrácena z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem do třiceti dnů od právní moci rozsudku.

Žalobce podal kasační stížnost proti tomuto rozsudku v celém jeho rozsahu.

Z odůvodnění napadeného rozsudku se podává, že žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2003 č. j. 3996/2002 - 21, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu v Teplicích ze dne 4. 3. 2002 č. j. 1272/02-2062/01, jímž mu byla vyměřena spotřební daň ve výši 4 142 984 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 837 255 Kč z dovezeného přípravku M. L, který byl dne 30. 12. 2000 na základě rozhodnutí č. j. 12062030-04206-1 propuštěn do volného oběhu. Žalobce v žalobě namítl, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť žalovaný jako správce daně nezjistil spolehlivě skutkový stav, jak mu ukládá § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), nevypořádal se se všemi důvody odvolání a dospěl tak k nesprávnému skutkovému a právnímu posouzení věci. Zamítavým rozhodnutím upřel žalobci právo na spravedlivý proces, neboť nejednal v souladu s § 2 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný uložil žalobci daňovou povinnost přesto, že M. L není lihem ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, a tím méně lihem zvláště denaturovaným. M. L sice obsahuje 62,3 % ethylalkoholu, ale nevzniká způsobem upraveným zákonem o lihu, nesplňuje kvalitativní parametry vyžadované tímto zákonem a zejména nebyl žádnou látkou denaturován. Žalovaný se otázkou způsobu výroby M. L nezabýval, omezil se pouze na zjištění jeho chemického složení. Aniž by se žalovaný vypořádal s námitkami žalobce, dospěl k neodůvodněnému závěru, že M. L je líh obsažený ve výrobcích a že byl zvláště denaturován. Žalovaný nesprávně posoudil M. L jako líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb. a tedy jako předmět spotřební daně z lihu ve smyslu zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Tento výrobek je chemická směs etylalkoholu a isopropylalkoholu, která vzniká nikoli přidáním isopropylalkoholu do etylalkoholu, ale přímým technologickým postupem v prvním stupni výroby. Žalobce dále namítl, že žalovaný zjevně nepravdivě odůvodnil doměření daní tím, že teprve po propuštění zboží zjistil chemické složení zboží, tedy skutečnost, která zakládá daňovou povinnost. Celní úřad v Teplicích totiž propustil toto zboží, deklarované do celního zařazení 3814009000 (rozpouštědlo na bázi etanolu a isopropanolu), aniž by vyměřil spotřební daň, přestože mu v té době muselo být známo chemické složení zboží ze závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané Generálním ředitelstvím cel dne 1. 3. 2000 pod č. j. 2507/00 - 32. Podle žalobce je postup podle § 46 odst. 7 daňového řádu přípustný pouze tam, kde podle výsledků vyměřovacího řízení je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, či správce daně stanovil bez přiznání nebo hlášení daňového subjektu. V projednávané věci však po vyměření daně žádná nová skutečnost zjištěna nebyla a proto nemohl správce daně postupovat podle tohoto ustanovení; měl řízení zastavit podle § 27 písm. e) daňového řádu.

Žalobce ještě 1. 10. 2003 doplnil žalobu o další námitky; k nim však krajský soud nepřihlížel vzhledem k tomu, že byly podány po uplynutí dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí.

Žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že v žalobě jsou namítány okolnosti, které nebyly pro rozhodnutí ve věci podstatné. Závazná informace o sazebním zařazení zboží je závaznou pouze pro zařazení zboží do nomenklatury celního sazebníku, nikoli pro vyměření spotřební daně. Rozhodnutí bylo vydáno na základě spolehlivě zjištěné skutečnosti, že zboží obsahuje líh zvláště denaturovaný isopropylalkoholem, který není povoleným denaturantem pro použití tohoto zboží k výrobě nemrznoucích kapalinných přípravků. Složení zboží bylo ověřeno oddělením řízení a kontroly jakosti žalobce, další důkazy nebyly nutné. Skutečnosti, které vedly k doměření daní, byly zjištěny až následnou kontrolou, provedenou za účelem ověření údajů v celním prohlášení a správnosti vyměřeného dovozního cla. K námitce, že M. L není lihem, uvedl žalovaný, že vycházel z rozborového listu předloženého žalobcem a ze závazné informace o sazebním zařazení zboží.

Krajský soud ze správního spisu zjistil, že na základě rozhodnutí Celního úřadu v Teplicích č. j. 12062030-04206-1 bylo dne 30. 12. 2000 propuštěno do režimu volný oběh zboží pod obchodním názvem M. L, deklarované jako „Rozpouštědla složená org. na bázi butylacetátu“ v množství 22 380 kg. Žalobce v tomto řízení vystupoval jako deklarant. Zboží bylo deklarováno do položky 381400900 celního sazebníku v souladu se závaznou informací vydanou Generálním ředitelstvím cel pod č. 100988-2000. Spotřební daň ani daň z přidané hodnoty vyměřeny nebyly. Na základě následné kontroly vydal Celní úřad v Teplicích dne 4. 3. 2003 dodatečný platební výměr č. 1272/02-2062-01, jímž vyměřil žalobci spotřební daň ve výši 4 142 984 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 837 255 Kč, protože celní úřad následnou kontrolou zjistil, že M. L podléhá spotřební dani, neboť obsahuje líh zvláště denaturovaný isopropylalkoholem; ten však není denaturantem povoleným pro použití tohoto zboží k výrobě nemrznoucích kapalinových přípravků.

Krajský soud v odůvodnění uvedl, že námitku žalobce, že nebyl spolehlivě zjištěn skutkový stav věci, nepovažuje za důvodnou. Spor spočívá v právním posouzení, zda líh obsažený v M. L je předmětem spotřební daně, nikoli v posouzení chemického složení tohoto přípravku.

K námitce žalobce, že M. L není lihem podle zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, krajský soud dospěl k závěru, že způsob vzniku M. L ani jeho charakter skutečně neodpovídají definici lihu a způsobům jeho výroby podle zákona č. 61/1997 Sb. a vyhlášky č. 141/1997 Sb. V daném případě však jde o posouzení zákonnosti vyměření daně z lihu, proto je třeba vycházet z § 25 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, podle něhož je předmětem daně líh (etylalkohol). Podle § 25 odst. 2 tohoto zákona je předmětem daně líh podle odstavce 1 včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod položkami 2203, 2205 a 2206 kódu sazebníku, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 objemových procent alkoholu. Podle § 25 odst. 3 tohoto zákona je předmětem daně i líh podle odstavce 1 včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích pod položkami 2203, 2204, 2205 a 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 objemových procent alkoholu. Podle § 25 odst. 4 téhož zákona se na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem, s menším přídatkem denaturačního prostředku nebo použitý pro jiný než stanovený účel, pohlíží jako na líh nedenaturovaný. Zákon č. 587/1992 Sb. sice odkazuje poznámkou pod čarou na shora uvedený zákon o lihu, tuto poznámku však krajský soud chápe v souladu s nálezy Ústavního soudu (sp. zn. II ÚS 485/98, I ÚS 22/99) jako pouhou legislativní pomůcku, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování. Pokud tedy zákon o spotřebních daních v § 25 odst. 1 stanoví, že předmětem daně je líh a na zákon o lihu odkazuje v poznámce pod čarou, avšak přímo nestanoví, že předmětem daně je líh ve smyslu zákona o lihu, není možno dané ustanovení zužovat pouze na líh ve smyslu zákona o lihu.

Z rozborového listu oddělení řízení a kontroly jakosti žalobce vyplývá, že M. L obsahuje mimo jiné 62,2 % etanolu (lihu). Proto soud dospěl k závěru, že tento líh, obsažený v tomto výrobku, je předmětem daně z lihu podle zákona o spotřebních daních. Celní úřad pak v souladu se zákonem postupoval podle § 46 odst. 7 daňového řádu.

Krajský soud podotkl, že se neztotožňuje s odůvodněním žalovaného rozhodnutí, že dovezené zboží bylo denaturováno nepovoleným denaturantem a proto se na ně hledí jako na líh nedenaturovaný. Pokud je ve smyslu zákona o lihu denurací lihu technologický postup, kterým se po přidání denaturačního prostředku líh znehodnocuje pro pitné účely, pak u M. L nelze o denuraci uvažovat, když tento přípravek obsahuje isopropanol již při svém vzniku a není nutno jej přidávat. Tato skutečnost však nemění nic na tom, že M. L

obsahuje líh, který je předmětem daně z lihu, a to na základě ustanovení § 25 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Krajský soud rozhodl současně o vrácení částky 500 Kč, neboť žalobce zaplatil soudní poplatek kolkovými známkami v hodnotě 2 500 Kč, avšak za podání žaloby je stanoven soudní poplatek ve výši 2 000 Kč. Soud žalobci proto vrátil přeplatek podle § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích.

Žalobce v kasační stížnosti tvrdí důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Krajský soud podle názoru žalobce dospěl k jedinému možnému závěru, že M. L není lihem ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb. Žalobce však nesouhlasí s názorem krajského soudu při posouzení otázky, zda M. L je lihem, případně výrobkem obsahujícím líh, ve smyslu zákona o spotřebních daních. Považuje také právní názor krajského soudu za nedostatečně odůvodněný, resp. důvody, o které krajský soud opírá své rozhodnutí, jsou z právního hlediska nepostačující.

Žalobce trvá na tom, že lihem ve smyslu zákona o spotřebních daních je nutno rozumět líh ve smyslu zákona o lihu. Předmětem spotřební daně je podle § 25 odst. 1 zákona o spotřebních daních líh. Toto ustanovení doplňuje poznámka pod čarou č. 21i, která odkazuje na ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o lihu. Žalobce souhlasí s tím, co o povaze poznámek pod čarou uvedl krajský soud. Poznámka pod čarou tedy nemůže stanovit závazné interpretační pravidlo pro výklad § 25 odst. 1 zákona o spotřebních daních, avšak při aplikaci standardních interpretačních metod lze výkladové pravidlo poznámky pod čarou použít jako jednu z nich.

Pojem líh není v zákoně o spotřebních daních definován. Při jeho interpretaci pomocí logického výkladu s použitím výkladu systémového a argumentu analogie iuris se lihem rozumí líh ve smyslu právního předpisu, který jej definuje, tj. ve smyslu zákona o lihu.

Žalobce poukázal i na důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákona o lihu, podle níž se ze zákona o spotřebních daních navrhuje vypustit ta ustanovení, která jsou duplicitní s návrhem zákona o lihu (jedná se mj. o definici lihu). Podle důvodové zprávy je třeba v zákoně o lihu upravit výrobu a nakládání s lihem komplexně a v zákoně o spotřebních daních ponechat je ta ustanovení, která jsou určena pro účely spotřební daně.

Žalobce tedy zastává právní názor, že pojem „líh“ je v obou zákonech totožný a že tedy pro potřeby definice lihu ve smyslu zákona o spotřebních daních je plně aplikovatelná definice lihu obsažená v zákoně o lihu.

Žalobce dále poukazuje na tu část odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, v níž se uvádí, že není možné dané ustanovení (§ 25 odst. 1 zákona o spotřebních daních) zužovat pouze na líh ve smyslu zákona o lihu. Krajský soud však vůbec neuvádí, jak má být pojem „líh“ vykládán, resp. co se rozumí tímto pojmem ve smyslu zákona o spotřebních daních. Z právního názoru krajského soudu by vyplývalo, že nikde není určeno, co je předmětem daně z lihu, když líh jako předmět spotřební daně není nikde definován a definice obsažená ve zvláštním zákoně je pro daňové účely neaplikovatelná. Žalobce klade otázku, co je předmětem daně z lihu, když tento předmět není nikde vymezen, a považuje takovou situaci z právního hlediska za zcela neúnosnou, neboť v důsledku znamená absolutní právní nejistotu a porušení principů právního státu.

Žalobce konečně poukazuje na to, že krajský soud aplikaci zákona o lihu při definování pojmu líh vyloučil, avšak při definování pojmu denaturace se na zákon o lihu výslovně odvolává (str. 4, 3. odst. rozsudku).

Žalobce navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti věcně nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), dospěl k závěru, že kasační stížnost týkající se výroků I. a II. napadeného rozsudku, je důvodná.

Jde o posouzení právní otázky, zda předmětem daně z lihu ve smyslu § 25 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, je pouze líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, nebo zda předmětem této daně je (může být) i líh jiný, nespadající pod pojem lihu podle zákona č. 61/1997 Sb.

Krajský soud v projednávané věci dospěl k závěru, že způsob vzniku M. L a ani jeho charakter skutečně neodpovídá definici lihu a způsobům jeho výroby podle zákona o lihu a podle vyhlášky č. 141/1997 Sb.

Krajský soud dovodil, že pokud zákon o spotřebních daních v § 25 odst. 1 stanoví, že předmětem daně je líh a na zákon o lihu odkazuje poznámkou pod čarou, avšak přímo nestanoví, že předmětem daně je líh ve smyslu zákona o lihu, není možno dané ustanovení zužovat pouze na líh ve smyslu zákona o lihu.

Nejvyšší správní soud nepovažuje tento právní názor za správný.

Východisko lze najít v usnesení Ústavního soudu sp.zn. III. ÚS 124/96, které bylo uveřejněno ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu č. 14/1996. Ústavní soud uvedl: „Jednotnost právního řádu je v rovině právního jazyka kromě jiného spjata s konstantností významů prisuzovaných jazykovým výrazům, tj. s vyloučením polysémie a homonymie. Výjimkou je pouze rozlišování samotným zákonodárcem, a to explicitně formou legální definice nebo implicitně, tzn. když je odlišnost významů zřejmá z kontextu. Pakliže tedy právní předpis obsahuje legální definici pojmu, omezující její použití pouze pro účely daného předpisu, plyne z toho nutnost odlišení ve vztahu k významu stejného pojmu, obsaženého v jiných předpisech.“

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, v klíčovém ustanovení § 25 odst. 1 stanoví, že předmětem daně je líh (etylalkohol) s poznámkou pod čarou 21i, která odkazuje na § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 61/1997 Sb.

Zákon č. 587/1992 Sb. tedy neobsahuje legální definici pojmu líh, která by omezila použití tohoto pojmu pouze pro účely daně z lihu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze dovodit ani rozlišení implicitní, kdy by odlišnost významů pojmu líh měla být zřejmá z kontextu zákona o spotřebních daních a zákona o lihu.

O charakteru a povaze poznámek pod čarou nejsou žádné pochybnosti. Nejsou závaznou součástí pravidla chování v právním předpisu; jejich posláním je zlepšit přehlednost právního předpisu a orientaci v právním řádu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však v projednávané věci shora uvedená poznámka č. 21i není zcela bez významu za situace, kdy je třeba odpovědět na otázku, zda předmětem daně z lihu je pouze líh ve smyslu zákona o lihu, či zda předmětem daně je i líh jiný. Poznámku pod čarou lze v těchto souvislostech chápat jako výkladovou pomůcku, která směřuje odpověď na shora uvedenou otázku k tomu, že předmětem daně z lihu je pouze líh ve smyslu zákona o lihu.

Nelze opomenout ani výklad historický. Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 1997, tedy do nabytí účinnosti zákona o lihu, obsahoval v § 25 odst. 2 legální definici lihu pro účely zákona o spotřebních daních. Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

(živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (zákon o lihu), ve své třetí části změnil (novelizoval) i zákon o spotřebních daních. V § 19 pod bodem 9. v § 25 odst. 1 za slovo „líh“ byl doplněn odkaz na poznámku č. 21i, která zní: „21i) § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 61/1997 Sb.“; pod bodem 10. byl v § 25 vypuštěn odstavec 2 a dosavadní odstavce 3 až 6 byly označeny jako odstavce 2 až 5.

V důvodové zprávě k § 19 vládního návrhu zákona o lihu (tisk č. 46, II. volební období Poslanecké sněmovny) se uvádí: „Ze zákona o spotřebních daních se navrhuje vypustit ta ustanovení, která jsou duplicitní s návrhem zákona o lihu. Jedná se o definici lihu.... . V návrhu zákona o lihu je třeba upravit výrobu a nakládání s lihem komplexně a v zákoně o spotřebních daních ponechat jen ta ustanovení, která jsou určena pro účely spotřební daně.“ Ustanovení § 19 zákonodárce přijal ve znění vládního návrhu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zaujal právní názor, že předmětem daně z lihu podle § 25 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, může být jen líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.

Jiný výklad, tedy že předmětem této daně může být i jiný líh, aniž by bylo vyloženo, o jaký jiný líh by se mělo jednat, by způsobil právní nejistotu, nepředvídatelnost rozhodování státních orgánů a byl by v rozporu s principy právního státu.

Vzhledem k tomu, že kasační stížnost je důvodná, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud odmítl kasační stížnost proti bodu III. výroku rozsudku krajského soudu z těchto důvodů:

Podle § 104 odst. 2 s. ř. s. je kasační stížnost nepřijatelná, směřuje-li proti výroku o nákladech řízení. Soudní poplatek je podle § 57 s. ř. s. součástí nákladů řízení. Nejvyšší správní soud odmítl tuto část kasační stížnosti podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., protože návrh (kasační stížnost) je podle tohoto zákona nepřijatelný.

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

V Brně dne 22. června 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu