



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **Č. Ú. n. L. a. s.**, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Elišky Krásnohorské 2378/24, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 12. 2003, č. j. 15 Ca 138/2002 - 43,

t a k t o:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 138/2002 – 43 ze dne 4. 12. 2003 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se jako stěžovatel včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 12. 2003, č. j. 15 Ca 138/2002 - 43, jímž byla zamítnuta jeho žaloba a současně rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že není důvodná žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem ze dne 6. 3. 2002, č. j. 285/02-01, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Teplice ze dne 16. 11. 2001, č. j. 4287/01-2062-01, o dodatečném vyměření spotřební daně ve výši 4 246 651 Kč a daně z přidané hodnoty ve výši 934 263 Kč.

Krajský soud po skutkové stránce vyšel z toho, že na základě rozhodnutí Celního úřadu v Teplicích č. j. 12062020-02540-6 bylo dne 1. 6. 2000 propuštěno do režimu volný oběh zboží pod obchodním názvem „Mosstanol L“ deklarované jako „Rozpouštědla ředidla složená org. na bázi butylacetátu“ v množství 22 940 kg, kde žalobce vystupoval

jako nepřímý zástupce dovozce firmy L. a.s. ve smyslu § 107 odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V celním řízení konaném dne 1. 6. 2000 celní úřad nevypočítal a nevybral spotřební daň z dovezeného zboží, protože deklarant neuvedl do páté části zleva odst. 33 celní deklarace kód „SL“, jež se uvádí v případě, že má být do volného oběhu nebo režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení propuštěn líh, včetně neoddělitelného lihu, vzniklého kvašením, obsažený ve zboží jiném než uvedeném pod položkami 2203, 2204, 2205 a 2206 celního sazebníku, činí-li celkový obsah lihu v tomto zboží více než 1,2 objemových procent alkoholu. Jelikož však z rozboru vzorku odebraného celním úřadem bylo dne 27. 10. 2001 zjištěno, že žalobcem dovezený Mosstanol L obsahoval 62,7 objemových procent etylalkoholu, 34,8 objemových procent isopropylalkoholu, 0,4 objemových procent propanolu a v malém množství i blíže neurčené organické složky a vodu, celní úřad dodatečně musel vyměřit spotřební daň a daň z přidané hodnoty.

Po právní stránce vyšel krajský soud z toho, že podstatou sporu mezi účastníky je posouzení zákonnosti vyměření daně z lihu, tedy posouzení toho, zda líh obsažený v přípravku Mosstanol L je předmětem spotřební daně. Při svém rozhodování dospěl k závěru, že díky ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rok 2000, nesvědčí tvrzení žalobce. Krajský soud dospěl k závěru, že způsob vzniku Mosstanolu L a jeho charakter neodpovídá definici lihu a způsobům jeho výroby podle zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, ani prováděcí vyhlášce č. 141/1997 Sb., a že je nutno vycházet z ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, podle něhož je předmětem daně líh (etylalkohol) s poznámkou pod čarou 21i, jež odkazuje na zákon č. 61/1997 Sb. Podle odstavce 2 tohoto zákonného ustanovení je předmětem daně líh podle odstavce 1, včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod položkami 2204, 2205 a 2206 kódu sazebníku, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 objemových procent alkoholu. Podle ustanovení § 25 odst. 3 tohoto zákona je předmětem daně i líh podle odstavce 1, včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích uvedených pod položkami 2204, 2205 a 2206 kódu sazebníku, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než objemových 22 % alkoholu a posléze 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. Krajský soud z uvedeného dovodil, že i když § 25 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, stanoví, že předmětem daně je líh a na zákon č. 61/1997 Sb. odkazuje poznámka pod čarou č. 21i, není možno ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, zužovat pouze na líh podle zákona č. 61/1997 Sb. Je tomu tak proto, že nikde není přímo stanoveno, že předmětem daně je líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb. a poznámky pod čarou je třeba chápat dle judikatury Ústavního soudu jako pouhou legislativní pomůcku, která není závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování. Krajský soud proto uzavřel, že jelikož není sporu o tom, že Mosstanol L obsahuje 62,7 objemových procent etylalkoholu, je tento líh obsažený v tomto zboží právem předmětem daně podle zákona č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, a žalobu proto musel zamítnout.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, jež se opírá o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., žalobce jako stěžovatel odmítl závěry krajského soudu, pokud dospěl k tomu, že rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem ze dne 6. 3. 2002, č. j. 285/02-01, je věcně správné. Stěžovatel v tomto opravném prostředku vyslovil právní názor, že lihem ve smyslu zákona

č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, je nutno rozumět jen líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu. Je tomu tak proto, že předmětem spotřební daně podle ustanovení § 25 odst. 1 citovaného zákona je líh a toto zákonné ustanovení doplňuje poznámka pod čarou č. 21i, jež odkazuje na ustanovení § 2 odst. 1 písm.a) zákona č. 61/1997 Sb., o lihu. Pojem „líh“ v obou uvedených právních předpisech je totožný a pro potřeby definice lihu podle zákona č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, je tedy plně aplikovatelná definice obsažená v zákoně o lihu. Tento právní názor je podpořen i tím, že pojem lihu není v zákoně č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, definován. Ve světle tohoto právního názoru potom nemůže obstát právní názor krajského soudu stran toho, zda Mosstanol L je lihem, popřípadě výrobkem obsahujícím líh, ve smyslu zákona č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000. Je tomu tak proto, že krajský soud v odůvodnění rozsudku neuvedl, co rozumí pod pojmem „líh“ ve smyslu zákona o spotřebních daních, a rozsudek tudíž v tomto směru není ani dostatečně odůvodněn. Krajský soud pochybil i v tom, že na jedné straně vyloučil aplikaci zákona č. 61/1997 Sb. stran potřeby vymezení pojmu líh pro účely zákona č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, ale na druhé straně při vymezení pojmu denaturace, resp. denaturovaný líh pro potřeby zákona o spotřebních daních, přímo odkázal na zákon č. 61/1997 Sb. Pokud tedy Mosstanol L neobsahuje líh ve smyslu zákona o lihu, pak není lihem, resp. výrobkem líh obsahující ve smyslu zákona o spotřebních daních, a proto Mosstanol L nemůže být předmětem daně z lihu podle platné právní úpravy. Krajský soud proto celou věc nesprávně posoudil po právní stránce, neboť při správném výkladu zákona měl dospět k závěru, že líh obsažený v Mosstanolu L není lihem ve smyslu zákona o spotřebních daních, když není lihem ve smyslu zákona o lihu, a tudíž nepodléhá ani spotřební dani. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení

Žalované Celní ředitelství Ústí nad Labem v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na své vyjádření k žalobě a správně závěry krajského soudu vyslovené v napadeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud přezkoumal z podnětu podané kasační stížnosti napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 12. 2003, č. j. 15 Ca 138/2002 – 43, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst.2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V této věci jde o posouzení právní otázky, zda předmětem daně z lihu ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rok 2000, je pouze líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů, nebo zda předmětem této daně je, resp. může být, i líh jiný, nespádající pod pojem lihu dle zákona č. 61/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Krajský soud dospěl k závěru, že způsob vzniku Mosstanolu L, ani jeho charakter neodpovídá definici lihu a způsobům jeho výroby podle zákona č. 61/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a podle vyhlášky č. 141/1997 Sb. Krajský soud zřejmě vyšel ze stanoviska osoby zúčastněné na řízení, společnosti L., a.s., podle níž Mosstanol není lihem, ani výrobkem obsahujícím líh ve smyslu zákona o lihu, a to zejména vzhledem ke způsobu jeho vzniku (Mosstanol nevzniká destilací podle § 2 odst. 1 písm. a/ a b/ zákona č. 61/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů a ani synteticky podle § 2 odst.1 písm.c/ tohoto zákona, protože je získáván v procesu regenerace alkoholů z odpadního roztoku /reakční vody/,

vznikající při výrobě syntetických paliv ze zemního plynu, a není tedy výrobou lihu podle § 2 a § 3 zákona o lihu, když se při něm líc vůbec nevyrábí).

Krajský soud dovodil, že pokud zákon č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, v § 25 odst. 1 stanoví, že předmětem daně je líc, a na ustanovení § 2 odst. 1 písm.a) zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, odkazuje poznámkou pod čarou č. 21i, není možné dané ustanovení zužovat pouze na líc ve smyslu zákona o lihu, protože není nikde přímo stanoveno, že předmětem daně je líc ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.

Nejvyšší správní soud nepovažuje tento právní názor krajského soudu za správný.

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rok 2000, v klíčovém ustanovení § 25 odst. 1 stanoví, že předmětem daně je líc (etylalkohol) s poznámkou pod čarou č. 21i, která odkazuje na ustanovení § 2 odst. 1 písm.a) zákona č. 61/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Z toho vyplývá, že zákon č. 587/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000, neobsahuje legální definici pojmu líc, která by omezila použití tohoto pojmu pouze pro účely daně z lihu. Nelze však dovodit ani rozlišení implicitní, kdy by odlišnost významů pojmu líc měla být zřejmá z kontextu zákona o spotřebních daních a zákona o lihu. V této věci uvedená poznámka pod čarou č. 21i pak není zcela bez významu za situace, kdy je třeba odpovědět na otázku, zda předmětem daně z lihu je pouze líc ve smyslu zákona o lihu, či zda předmětem daně je i líc jiný. Poznámku pod čarou lze v těchto souvislostech chápat jako výkladovou pomůcku, která směřuje odpověď na uvedenou otázku k tomu, že předmětem daně z lihu je pouze líc ve smyslu zákona o lihu. Tím se Nejvyšší správní soud v žádném případě neodchyluje od judikatury Ústavního soudu (např. rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 508/03, rozhodnutí II. ÚS 503/03) k charakteru a povaze poznámek pod čarou, v níž konstatuje, že posláním poznámek pod čarou či vysvětlivek je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpise formou legislativní pomůcky, která z povahy věci nemůže stanovit závazná pravidla chování nebo pravidla pro interpretaci daného ustanovení. Smysl poznámek pod čarou není v jejich závaznosti, ale právě ve vodítku pro výklad dané právní normy či ustanovení. Tyto poznámky či vysvětlivky, jež nejsou součástí právního předpisu, tedy mohou sloužit soudům jako jedna z pomůcek, kterou při výkladu právní normy soud použije. Uvedené závěry podle Nejvyššího správního soudu respektují i závěry, které vyslovil Ústavní soud v usnesení sp. zn. III. ÚS 124/96 ze dne 31. 7. 1996, v němž uvedl: „Jednotnost právního řádu je v rovině právního jazyka kromě jiného spjata s konstantností významů přisuzovaných jazykovým výrazům, t. j. s vyloučením polysémie a homonymie. Výjimkou je pouze rozlišování samotným zákonodárcem, a to explicitně formou legální definice nebo implicitně, tzn. když odlišnost významů je zřejmá z kontextu. Jestliže 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“.

Ostatně Nejvyšší správní soud neopomíná ani výklad historický, který záleží v ujasnění smyslu právní normy v souvislosti s podmínkami jejího vzniku a s cílem, který se sledoval vydáním právní normy. Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 1997, tedy do nabytí účinnosti zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, obsahoval v ustanovení § 25 odst. 2 legální definici lihu pro účely tohoto zákona o spotřebních daních. Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, ve své třetí části změnil (novelizoval) i zákon o spotřebních daních. V ustanovení § 19 pod bodem 9 v § 25 odst. 1 za slovo „líc“ 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 citovaného zákona (tisk č. 46, II. volební období Poslanecké sněmovny) je pak uvedeno: „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 spotřební daně“. Ustanovení § 19 zákonodárce přijal ve znění vládního návrhu.

Ze všech uvedených důvodů proto zaujímá Nejvyšší správní soud právní názor, že předmětem daně z lihu podle ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rok 2000, 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 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.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 12. 2003, č. j. 15 Ca 138/2002 – 43, je opodstatněná, proto tento rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

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

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

V Brně dne 15. září 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu