



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **CHEMAGROUP s. r. o.**, se sídlem V Náměrkách 101, Náchod, zastoupeného Jiřím Jandou, advokátem se sídlem Kamenice 155, Náchod, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2007, čj. 4786/06-1300-604057, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 6. 2008, čj. 30 Ca 122/2007 - 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 2856 Kč, k rukám zástupce žalobce Jiřího Jandy, ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad v Náchodě (správce daně) vyměřil žalobci platebními výměry ze dne 1. 4. 2004,

čj. 39703/04/243912/6230,	čj. 39686/04/243912/6230,
čj. 39722/04/243912/6230,	čj. 39757/04/243912/6230,
čj. 39799/04/243912/6230,	čj. 39784/04/243912/6230,
čj. 39816/04/243912/6230,	čj. 39803/04/243912/6230,
čj. 39843/04/243912/6230,	čj. 39805/04/243912/6230,
čj. 39899/04/243912/6230,	čj. 39830/04/243912/6230,
	čj. 39837/04/243912/6230,
	čj. 39874/04/243912/6230,
	čj. 39885/04/243912/6230,
	čj. 39905/04/243912/6230,
	čj. 39916/04/243912/6230,

čj. 39926/04/243912/6230, čj. 39939/04/243912/6230, čj. 39960/04/243912/6230, čj. 39969/04/243912/6230 a čj. 39971/04/243912/6230, spotřební daň za zdaňovací období října až prosince roku 2000, ledna, dubna, května a července až prosince roku 2001 a ledna až října roku 2002 ve výši 5 423 184 Kč, 4 320 108 Kč, 6 251 076 Kč, 7 593 066 Kč, 5 723 874 Kč, 10 655 424 Kč, 2 085 174 Kč, 3 277 872 Kč, 5 626 062 Kč, 1 613 196 Kč, 20 879 820 Kč, 15 648 750 Kč, 10 071 126 Kč, 7 450 092 Kč, 7 342 218 Kč, 12 494 430 Kč, 6 296 472 Kč, 4 522 518 Kč, 7 791 030 Kč, 7 437 456 Kč, 14 128 686 Kč a 6 810 336 Kč.

Žalobce napadl tato rozhodnutí odvoláními, ke kterým žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 5. 2007, čj. 4786/06-1300-604057, změnil napadená rozhodnutí správce daně pouze tak, že v jejich výroku zrušil ustanovení o použití § 44 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), při stanovení základu daně a vyměření spotřební daně z lihu.

II.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 20. 6. 2008, čj. 30 Ca 122/2007 - 61, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud přisvědčil žalobci, který nakoupil od Chemopetrolu, a. s. Litvínov líh syntetický technický zvláště denaturovaný bez spotřební daně a většinu takto nakoupeného lihu dále v nezměněném stavu opět bez spotřební daně prodal dalším odběratelům, že jeho postup nebyl v rozporu s položkou č. 20 přílohy č. 2 vyhlášky č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 141/1997 Sb.“). Podle této položky mohl být líh denaturovaný uvedeným denaturačním prostředkem použit pouze k výrobě lihu syntetického zvláště denaturovaného, určeného k technickému použití u zpracovatele lihu. Citovaná vyhláška nedefinuje pojem „určení k technickému použití u zpracovatele lihu“, podle krajského soudu pod ním lze rozumět jakékoliv výrobní či nevýrobní použití při činnosti u subjektu, který líh zpracovává, tj. přeměnění na jiný produkt, sám jej technicky použije apod. Předmětná položka výslovně nestanoví, kdo má být zpracovatelem lihu, resp. u kterého zpracovatele má k technickému použití dojít.

Podle § 29 odst. 1 písm. e) zákona 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), je od spotřební daně osvobozen mj. líh zvláště denaturovaný syntetický k použití pro stanovený účel. Poznámka pod čarou č. 21a) odkazuje na § 10 odst. 2 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o lihu“), podle něž druhy denaturačních prostředků, jejich minimální množství a účel použití denaturovaného lihu stanoví prováděcí předpis. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška č. 141/1997 Sb., jejíž § 4 říká, že druhy denaturačních prostředků, jejich minimální množství a účel použití denaturovaného lihu jsou uvedeny v příloze č. 2. Položka 20 této přílohy pak stanoví účel použití denaturovaného lihu (při použití denaturačního prostředku denatonium benzoate, jako v posuzované věci) k výrobě lihu syntetického technického zvláště denaturovaného, určeného k technickému použití u zpracovatele lihu.

Krajský soud konstatoval, že pokud byl prvotně věcně osvobozen určitý druh lihu k určenému účelu, nemůže dojít ani přerušením přímé vazby mezi výrobcem předmětného lihu a konečným zpracovatelem tohoto lihu (pokud mezi tím nedošlo k jeho použití) ke ztrátě výhody tohoto věcného osvobození. Krajský soud proto uzavřel, že pokud byl v daném případě předmětný líh technicky použit u jeho zpracovatele, a do té doby nedošlo k jeho použití, nebyl tento líh použit v rozporu s účelem stanoveným v položce č. 20 přílohy č. 2 vyhlášky č. 141/1997 Sb. Krajský soud žalovaného zavázal, aby doplnil řízení o ověření způsobu použití lihu u odběratelů žalobce. Současně krajský soud připomněl, že pokud žalobce uvedl, že výrobcem lihu byl dodavatel Chemopetrol, a. s., který líh zvláště denaturovaný syntetický prokazatelně použil k výrobě lihu zvláště denaturovaného syntetického technického, pak byla nepochybně splněna první část podmínky stanovené v položce č. 20.

Krajský soud poukázal rovněž na skutečnost, že výkladové nejasnosti formulace stanoveného účelu použití v položce č. 20 byly s účinností od 1. 1. 2004 odstraněny novelizací této položky tak, že ze stanoveného účelu použití denaturovaného lihu byl výslovně vyloučen jeho prodej.

Další žalobní námitky krajský soud neshledal důvodnými.

III. 1.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem.

Stěžovatel krajskému soudu vytkl nesprávné výklad položky č. 20 přílohy č. 2 vyhlášky č. 141/1997 Sb., z jejíhož textu podle stěžovatele jednoznačně vyplývá, že *„rozhodující je to, že musí být nejprve vyroben citovaný líh, aby následně mohl být pro stanovený účel použit“*. V daném případě však podle stěžovatele dodavatel CHEMAGROUP Náchod [pozn. NSS: stěžovatel má na mysli zřejmě žalobce] nikdy neprokázal, že *„odběratelé předmětný líh nakoupený do této společnosti použili k výrobě nového lihu syntetického zvláště denaturovaného (zřejmě jinak), určeného k technickému použití u zpracovatele lihu“*. Tuto záležitost podle stěžovatele krajský soud ve svém rozsudku opomněl a uložil stěžovateli doplnit řízení pouze o zjištění, že předmětný líh byl odběrateli skutečně použit k technickému použití, což je v rozporu citovanou částí vyhlášky č. 141/1997 Sb. Nakoupený líh, pokud měla být jeho dodávka osvobozena od spotřební daně, by musel být vždy odběratelem použit pouze pro výrobu jiného lihu, což v daném případě dodavatelem neprokázal. Podle stěžovatele závěry krajského soudu k této otázce navozují možnost jít nad rámec citovaného ustanovení vyhlášky č. 141/1997 Sb., která měla v dané době omezovat možnosti osvobození prodeje lihu na výjimečné případy, uvedené právě v této vyhlášce.

III. 2.

Žalobce se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

III. 3.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Podle § 29 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních je od spotřební daně osvobozen líh zvláště denaturovaný syntetický a zvláště denaturovaný kvasný k použití pro stanovený účel. K citovanému ustanovení je připojena poznámka pod čarou č. 21a), která odkazuje na § 10 odst. 2 zákona o lihu, podle něhož druhy denaturačních prostředků, jejich minimální množství a účel použití denaturovaného lihu stanoví prováděcí předpis. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška č. 141/1997 Sb., která v § 4, navazujícím na § 10 zákona o lihu, odkazuje ohledně druhů denaturačních prostředků, jejich minimálního množství a účelu použití denaturovaného lihu na svou přílohu č. 2. Položka č. 20 této přílohy pak vymezuje účel použití denaturovaného lihu při použití denaturačního prostředku *denatonium benzoate* k výrobě lihu syntetického technického zvláště denaturovaného, určeného k technickému použití u zpracovatele lihu.

Při výkladu těchto ustanovení dospěl krajský soud k závěru, že není výslovně určeno, u kterého zpracovatele má k předepsanému použití dojít. Byl-li v rozhodném období osvobozen určitý druh lihu k určenému účelu, nemohlo dojít ani přerušením přímé vazby mezi výrobcem předmětného lihu a jeho konečným zpracovatelem (pokud mezi tím nedošlo k použití lihu) ke ztrátě výhody tohoto věcného osvobození.

Nejvyšší správní soud k závěrům krajského soudu dodává, že v souladu s výše citovanými ustanoveními je nárok na osvobození předmětného druhu lihu od spotřební daně vázán na účel použití uvedený v příloze č. 2 vyhlášky č. 141/1997 Sb. Tento účel je vymezen jako výroba lihu syntetického technického zvláště denaturovaného, určeného k technickému použití u zpracovatele lihu. Žalobce nakupoval denaturovaný líh osvobozený od spotřební daně a takto jej v nezměněném stavu bez spotřební daně prodával dalším odběratelům. Nakoupený líh nezpracovával, předmětný líh nevyráběl ani jej sám technicky nevyužíval. Definice účelu použití denaturovaného lihu, které se dovolává stěžovatel, však byla do přílohy č. 2 položky 20 vyhlášky č. 141/1997 Sb. doplněna až novelou provedenou zákonem č. 386/2003 Sb., s účinností od 1. 1. 2004. Novela definovala účel použití tohoto druhu lihu „*k výrobě lihu syntetického technického, který je určen k technickému použití u zpracovatele lihu, čímž se rozumí veškeré použití mimo prodeje a výroby výrobků s obsahem tohoto lihu*“. Teprve novela tedy prodej explicitně vyloučila.

Stěžovatelem shledaná povinnost výroby lihu a následného použití ke stanovenému účelu pouze žalobcem tak nemá pro rozhodné období v předmětné vyhlášce oporu. Argumentace stěžovatele pro posouzení účelu použití denaturovaného lihu v rozhodném období fakticky směřuje k novelizované definici účelu použití denaturovaného lihu, přičemž tato definice je obsahově odlišná od definice relevantní pro rozhodné období. Takovou interpretaci právní normy je zejména s poukazem na zásadu předvídatelnosti práva nutno odmítnout. Nejvyšší správní soud připomíná, že takový výklad nelze zpravidla činit tím spíše, jde-li k tíži daňového subjektu.

Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil (např. v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, www.nssoud.cz), v oboru veřejného a zejm. daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou např. princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace. Zpravidla nepřípustná je analogie v neprospěch daňového subjektu a platí zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje více rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně a minimalizoval výkladové nejasnosti). Zákaz prodeje předmětného druhu lihu osvobozeného od spotřební daně právní úprava v rozhodném období neobsahoval a extenzivnímu výkladu stěžovatele co do takového zákazu nelze přisvědčit.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu zákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce má pak proti neúspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů, které v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem, a to 1x 2100 Kč za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu – vyjádření ke kasační stížnosti) a dále 1x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 1, 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, celkem 2400 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty činí 456 Kč. Celková výše náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti tedy činí 2856 Kč.

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

V Brně dne 26. listopadu 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

