



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **Správa a údržba silnic Ústeckého kraje, příspěvková organizace,**
IČO: 00080837,
sídlem Ruská 260, 417 03 Dubí,
zastoupená daňově poradenskou společností AGIS audit, a. s.,
sídlem Moskevská 1/14, 434 01 Most,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2016, č. j. 9179/16/5200-10423-705778
a č. j. 9181/16/5200-10423-705778,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2016, č. j. 9179/16/5200-10423-705778 a č. j. 9181/16/5200-10423-705778. Rozhodnutím č. j. 9179/16/5200-10423-705778

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 11. 2014, č. j. 2212581/14/2514-50524-505526, kterým správce daně doměřil žalobkyni silniční daň za zdaňovací období roku 2011 ve výši 117 417 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23 483 Kč. Rozhodnutím č. j. 9181/16/5200-10423-705778 žalovaný změnil rozhodnutí správce daně ze dne 11. 11. 2014, č. j. 2212773/14/2514-50524-505526, tak, že doměřil žalobkyni silniční daň za zdaňovací období roku 2012 ve výši 127 653 Kč a zároveň žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 25 530 Kč.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně poukázala na znění § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o dani silniční“), přičemž dle důvodové zprávy k senátnímu opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, se v zákoně o dani silniční od 1. 1. 2014 nic nemění, a proto je nové znění s doplněním informací z dané důvodové zprávy třeba chápat jako interpretační pravidlo i pro znění účinné pro roky 2011 a 2012. Zdůraznila, že nyní účinné znění zákona o dani silniční říká, že stačí, aby vozidlo bylo používáno k činnosti, která není předmětem daně z příjmů, a vozidlo není předmětem daně silniční. Konstatovala, že dle důvodové zprávy k senátnímu opatření č. 344/2013 Sb. nedochází ke změně, tzn. že stejné okolnosti byly zakotveny v zákoně o dani silniční i v roce 2011 a 2012, jen se zákonodárce nepřesně vyjádřil. Uvedla, že je neziskovým subjektem a osobní vozidla využívala jen v souvislosti s činnostmi veřejně prospěšného poplatníka, které nejsou předmětem daně z příjmů, proto by neměla být předmětem silniční daně ani v případě, že jsou několikrát využita i pro doplňkovou činnost, jelikož podmínku používání v souvislosti s činnostmi veřejně prospěšného poplatníka dle výše uvedeného ustanovení splňují a zákon o dani silniční neuvádí omezení pro tyto případy (nepoužívá formulaci *výhradně* nebo *jen a ani jinak*).
3. Namítala, že je nutné rozlišovat mezi formulacemi, které v § 24 odst. 1 užívá zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a které používá v § 2 odst. 1 zákon o dani silniční, ve znění účinném pro roky 2011 a 2012, kde je uvedeno: *„v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu“*. Formulace *v přímé souvislosti* je podmnožinou obratu *vynaložené na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů*. Upozornila na to, že náklady související s osobními vozidly jsou náklady, které nejsou v přímé souvislosti s činnostmi, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů, ale souží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů prostřednictvím režie. S poukazem na znění § 18a odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů uvedla, že není pravdou, že všechny příjmy z hlavní činnosti jsou předmětem daně z příjmů, ale šlo jen o několik jednotlivých příjmů, k nimž zcela jistě nebylo potřeba osobní vozidla využívat. Zdůraznila, že správce daně měl k dispozici přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012, z jejichž příloh plyne, že žalobkyně u příjmů z hlavní činnosti neuplatnila žádné z nákladů, které správce daně při daňové kontrole zkoumal a které by mohly být posouzeny jako výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle názoru žalobkyně bylo zřejmé, že existuje rozpor mezi právní úpravou zákona o dani silniční a zákona o daních z příjmů. Ústavní soud pro takové situace vyslovil jediné ústavně konformní interpretační pravidlo, že v případě pochybností je třeba vykládat právní předpis ve prospěch daňového subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

4. Uvedla, že žalovaný obsáhlým jazykovým rozbořem prokazuje, že stačí splnění jedné z podmínek uvedených v zákoně o dani silniční a předmětné vozidlo je předmětem daně. V tom ale není podle žalobkyně spor, spor je v tom, zda ona poslední ze zákonných podmínek byla splněna bez jakýchkoli pochybností, přičemž pochybnosti spatřovala žalobkyně v použití slova „přímé“ a absenci slov významově odpovídajících slovnímu spojení „alespoň částečně“ v zákoně o dani silniční, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a slova odpovídajícího významově slovu „výhradně“ obsaženého v daném zákoně, ve znění účinném po 1. 1. 2014. Zdůraznila, že v zákoně o dani silniční, ve znění účinném do 31. 12. 2013, se používá pojem v přímé souvislosti, z toho lze podle jejího názoru odvodit, že pouhá souvislost nestačí. Byla přesvědčena, že přímá souvislost je taková, když osobní vozidlo jede na místo výkonu činnosti generující příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů. Byla toho názoru, že pouhá souvislost (nepřímá) je taková, kdy osobní vozidlo používá ředitel organizace nebo jiní vedoucí pracovníci, kteří nikdy nejedou na místo, kde je vykonávána činnost generující příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, ale činnost ředitele nebo jiných vedoucích pracovníků nepřímo souvisí se všemi činnostmi organizace, tedy i s činnostmi generujícími příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů. Uvedla, že v tomto spatřuje rozpor a že se k tomu žalovaný nevyjádřil. Právní úprava účinná do 31. 12. 2013 neobsahuje u podmínek, při jejichž splnění je vozidlo předmětem silniční daně, žádné kvantitativní omezení, tedy ani *výhradně*, ani *převážně*, ani *alespoň jednou*.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že čistě jazykovým výkladem § 2 odst. 2 zákona o dani silniční lze dojít k jednoznačnému závěru, že vozidlo registrované a provozované v České republice se stane předmětem silniční daně, jestliže dojde k naplnění alespoň jediné eventuality, tedy je-li takové vozidlo používáno k podnikání, nebo v přímé souvislosti s podnikáním, nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání. Žalovaný přitom dospěl k závěru, že žalobkyně jako subjekt nezaložený k podnikání používala v průběhu posuzovaných daňových období v rámci hospodářské (doplňkové činnosti) osobní automobily za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z hospodářské činnosti a že tyto příjmy jsou předmětem daně z příjmů podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak žalobkyně deklarovala v účetnictví. Poukázal na to, že došlo k naplnění podmínky § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, neboť osobní automobily registrované a provozované v České republice, vymezené žalobkyní v evidenci „OSOBNÍ VOZY pořízené do 31. 12. 2011“ a „OSOBNÍ VOZY pořízené do 31. 12. 2012“, byly používány podle údajů obsažených v účetnictví žalobkyně v příslušných zdaňovacích obdobích k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů. Uvedl, že není podstatná skutečnost, zda žalobkyně užívala osobní vozidla v přímé nebo nepřímé souvislosti s podnikáním, ale to, že užívala osobní vozidla k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů, což sama deklarovala ve svém účetnictví. Zdůraznil přitom, že zákon o daních z příjmů příjmy subjektu nezaloženého za účelem podnikání nezahrnuje pod předmět daně z příjmů za podmínky, že takové příjmy vyplývající z jeho poslání nejsou vyšší než s nimi související náklady; příjmy z ostatních činností realizovaných subjektem nezaloženým za účelem podnikání mimo činnost hlavní pak podléhají dani z příjmů bez jakýchkoli dalších podmínek.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že je zcela zjevné a v daňovém řízení bylo prokázáno, že osobní vozidla negenerují zisk, ale slouží k naplnění hlavního účelu žalobkyně. Na tom dle žalobkyně nic nemění skutečnost, že bagatelní část nákladů spojených s provozem osobních vozidel byla kalkulačně zahrnuta do nákladů doplňkové (ziskové) činnosti, protože znění hmotněprávní úpravy daně z příjmů takový postup umožňuje. Uvedla, že vedle výkladu právních předpisů je třeba vždy hodnotit konkrétní skutkový stav, osobní vozidla užívaná vedením žalobkyně negenerují zisk, jejich souvislost se ziskem je nepřímá a založená na tom, že vedení řídí celou organizaci, a tedy i její doplňkovou činnost. Poukázal na to, že je rozdíl mezi osobním vozidlem a nákladním vozidlem nebo obecně takovým vozidlem, které je bezprostředně používáno při údržbě silnice, a pokud udržuje vedle silnic ve vlastnictví Ústeckého kraje i silnice jiných vlastníků na základě obchodního vztahu, pak takové vozidlo generuje zisk a je předmětem silniční daně.

Posouzení věci soudem

7. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
8. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
9. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný nevyjádřil k otázce užití vozidel v přímé či nepřímé souvislosti s činností generující příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů. Soud po podrobném prostudování žalobou napadeného rozhodnutí konstatuje, že žalovaný se touto otázkou výslovně zabýval na stranách 15 a 16 svého rozhodnutí. Žalovaný výslovně uvedl, že se neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že náklady v souvislosti s provozem osobních automobilů nejsou v přímé souvislosti s činnostmi, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů, naopak prostřednictvím účetnictví takovou přímou souvislost žalobkyně deklaruje. Soud dále zdůrazňuje, že žalovaný ve svém rozhodnutí předestřel bohatou argumentaci, která je logicky odůvodněná a z níž vyplývá, že žalovaný považoval námitky žalobkyně za liché. Argumentaci žalovaného lze shrnout tak, že žalobkyně prostřednictvím svého účetnictví deklarovala, že v dotčených zdaňovacích obdobích používala v rámci své doplňkové činnosti osobní automobily za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů právě z doplňkové činnosti. Je pak dle žalovaného nepochybné, že osobní automobily v této souvislosti použité se stávají Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předmětem daně silniční. Žalobou napadené rozhodnutí tedy soud vyhodnotil jako přezkoumatelné, a námitka žalobkyně o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného je tak nedůvodná.

11. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
12. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
13. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

14. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
15. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že žalobkyně, která je příspěvkovou organizací Ústeckého kraje, zahrnula do svého řádného daňového tvrzení – přiznání k dani silniční ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2012 všechna vozidla, která byla v kontrolovaných zdaňovacích obdobích předmětem silniční daně dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, tj. která byla používána v přímé souvislosti s podnikáním žalobkyně anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy byly předmětem daně z příjmů žalobkyně. Správce daně své pochybnosti odvozoval od toho, že žalobkyní předložené důkazní prostředky (zejména „Sestava FIN4 2011“ a „Sestava FIN4 2012“) prokazují, že žalobkyně účtovala náklady související s provozem osobních automobilů (celkem šlo o 65 vozidel) do nákladových položek v rámci její hlavní i doplňkové (hospodářské) činnosti, a tedy osobní vozidla používala ke své hlavní i doplňkové činnosti. Popsané pochybnosti daňových orgánů shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak dle soudu unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že dotčené osobní automobily nebyly předmětem silniční daně. Této povinnosti však žalobkyně nedostála, a daňové orgány tak mohly rozhodnout v její neprospěch.
16. Ostatně žalobkyně v žalobě ani nenamítala, že by relevantními důkazy prokázala, že dané osobní automobily nebyly předmětem silniční daně. Její námitky směřovaly proti výkladu § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, který zaujaly daňové orgány. Soud se proto zabýval tím, zda daňové orgány správně vyhodnotily skutečnost, zda byla žalobkyně jako subjekt nezaložený za účelem podnikání povinna hradit silniční daň u předmětných osobních vozidel.
17. Podle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, ve znění účinném do 31. 12. 2013, *předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu. Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.

18. Podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.
19. Podle odst. 3 tohoto ustanovení u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou uvedenou v odstavci 4 písm. d).
20. Podle odst. 4 písm. a) téhož ustanovení u poplatníků uvedených v odstavci 3 nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.
21. Podle odst. 7 uvedeného ustanovení platí, že poplatníci uvedení v odstavci 3 jsou povinni vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování nákladů (výdajů). Pokud tato povinnost nebude splněna nebo nemůže být splněna organizačními složkami státu, obcemi u jednorázových příjmů, které v souladu se zvláštními předpisy jsou součástí rozpočtových příjmů, učiní se tak mimoúčetně v daňovém přiznání.
22. Dle odst. 8 předmětného ustanovení za poplatníky podle odstavce 3 se považují zejména zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti, občanská sdružení včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. Za tyto poplatníky se nepovažují obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. Tímto nejsou dotčena ustanovení zvláštních právních předpisů.
23. Soud konstatuje, že v projednávané věci nebylo sporu o tom, že žalobkyně je příspěvkovou organizací, jejímž hlavním účelem je výkon vlastnických práv Ústeckého kraje k silnicím II. a III. třídy včetně jejich součástí a příslušenství v rámci jeho územní působnosti, správa a údržba těchto silnic, jakož i zabezpečení jejich výstavby a modernizace. Mezi účastníky nebylo sporné ani to, že žalobkyně měla v rámci své doplňkové činnosti vydána živnostenská oprávnění k opravě silničních vozidel a ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů, k provádění staveb, jejich změn a odstraňování, k výrobě, obchodu a službám neuvedených v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a k silniční motorové dopravě.
24. Soud dále uvádí, že pro posouzení sporné otázky je nutné vyjít ze zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti. Není proto správný poukaz žalobkyně na § 18a zákona o daních z příjmů, který byl do daného zákona vložen teprve s účinností od 1. 1. 2014. Z výše citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů je zjevné, že zdanění příjmů podnikatelských subjektů probíhá odlišně od zdanění příjmů neziskových subjektů, slovy zákona o dani silniční poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. U neziskového subjektu vstupuje do základu daně z příjmů jen část příjmů, naproti tomu část příjmů se u neziskového subjektu nestane předmětem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně z příjmů vůbec. Ustanovení § 18 odst. 4 zákona o daních z příjmů vymezuje, jaké příjmy za jakých podmínek nejsou předmětem daně. Oproti tomu podle § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů jsou u neziskových subjektů předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného. Zákon o daních z příjmů tedy výslovně rozlišuje, které příjmy u neziskových subjektů jsou předmětem daně z příjmů, a které nikoliv.

25. Soud dále zdůrazňuje, že podle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z hlavní činnosti neziskového subjektu (tedy z poslání, k němuž byl založen nebo zřízen) předmětem zdanění pouze v případě, že výnosy z této činnosti přesahují vynaložené náklady na tuto činnost. Jinými slovy řečeno, podmínkou zdanění příjmů z hlavní činnosti je její ziskovost. Pokud je hlavní činnost ztrátová, nejsou příjmy neziskového subjektu z této činnosti předmětem daně z příjmů. V této souvislosti lze poukázat na § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož platí, že náklady (výdaje) související s druhem činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně. S výše uvedeným souvisí i § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který určuje: *U poplatníků, u nichž zdanění podléhá pouze příjmy z podnikatelské nebo jinak vymezené činnosti, se jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně.* Konečně i podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. Naproti tomu příjmy z doplňkové (hospodářské) činnosti jsou předmětem daně z příjmů vždy, neboť ty nesouvisejí s hlavní činností neziskového subjektu a zákon o daních z příjmů je nevylučuje jako předmět daně z příjmu (srov. § 18 odst. 4 zákona o daních z příjmů a contrario).
26. S ohledem na popsany rozdílný a zcela odlišný daňový režim různých skupin příjmů neziskových subjektů zakládá zákon o daních z příjmů v § 18 odst. 7 těmto subjektům povinnost rozlišovat dané skupiny příjmů ve svém účetnictví. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 10. 2009, č. j. 9 Afs 4/2009-84, publ. pod č. 1985/2010 Sb. NSS (nebo např. i v rozsudku ze dne 20. 1. 2011, č. j. 9 Afs 54/2009-89), neziskové subjekty jsou „*povinny vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo jde o příjmy od daně osvobozené. Obdobně to platí i pro vykázání nákladů.* Pokud neziskový subjekt vykonává např. ztrátovou hlavní činnost a ziskovou doplňkovou činnost, vzniká celá řada společných nákladů (např. náklady na energie, provoz budov), které souvisí s oběma činnostmi. Ztrátová hlavní činnost, za předpokladu naplnění podmínek stanovených v ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, není předmětem daně (resp. příjmy z ní plynoucí a daňově neúčinné jsou i s touto činností související výdaje), naproti tomu příjmy plynoucí z doplňkové činnosti jsou předmětem daně vždy a daňově účinné budou za splnění zákonem stanovených předpokladů i náklady s nimi související. V takovém případě jsou neziskové subjekty povinny náklady související s oběma činnostmi rozdělit a přiřadit je v určitém poměru ke zdanitelným příjmům a příjmům, které zdanění nepodléhají“.
27. V posuzované věci žalobkyně postupovala přesně tak, jak jí stanovil zákon o daních z příjmů, a vedla účetnictví tak, že účetní záznamy hlavní knihy účtové třídy 5 a 6 jsou rozděleny na hlavní a hospodářskou činnost. Tyto účetní záznamy zachycují průběh účtování nákladů a výnosů dle jednotlivých účtů syntetické a analytické evidence, s rozdělením na hlavní a hospodářskou činnost s přiřazeným kódem jmenovitého úkolu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(zkratka JU). Podle žalobkyní předložených evidencí „OSOBNÍ VOZY pořízené do 31. 12. 2011“ a „OSOBNÍ VOZY pořízené do 31. 12. 2012“ lze podle kódu jmenovitěho úkolu ke každému osobnímu automobilu určit, o jaký náklad a ve spojení s jakým konkrétním vozidlem se jednalo. Z uvedených evidencí je pak zřejmé a žalobkyně to ani nijak nezpochybňuje, že ve svém účetnictví vykazala náklady za použití osobních automobilů i ve vztahu k doplňkové (hospodářské) činnosti. Z toho plyne, že sama žalobkyně jasně deklarovala, že ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2012 používala osobní automobily za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z hospodářské činnosti.

28. Soud shrnuje, že žalobkyně používala předmětná vozidla též v rámci své doplňkové činnosti, a proto byla povinna platit silniční daň za tato motorová vozidla, jelikož byly splněny podmínky stanovené v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, který stanovuje předmět silniční daně. Tato vozidla totiž byla registrována a provozována v České republice a současně je žalobkyně jako neziskový subjekt používala k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů. Daňové orgány tedy vyložily smysl a účel § 2 odst. 1 zákona o dani silniční naprosto správně a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Z uvedeného rovněž plyne, že argumentace žalobkyně, že osobní vozidla využívala v souvislosti s činností veřejně prospěšného poplatníka a pouze několikrát i pro doplňkovou činnost, a proto nejsou tato vozidla předmětem silniční daně, nemůže obstát. Rozhodující totiž v posuzované věci je, že tato vozidla využívala i pro doplňkovou činnost, ze které měla žalobkyně zisk v roce 2011 ve výši 25 559 776,22 Kč a v roce 2012 ve výši 35 599 607,68 Kč, a proto byla za používání těchto automobilů povinna uhradit silniční daň. Na tomto závěru nic nemění, že zákonodárce nepoužil slova *výhradně* nebo *jen a ani jinak*, neboť výklad § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, ve znění účinném do 31. 12. 2013, nevzbuzoval žádné pochybnosti, a to i bez použití žalobkyní zmíněných slov. Námitky žalobkyně proto nejsou důvodné.
29. Soud k další námitce žalobkyně uvádí, že pro projednávanou věc je rozhodující právní úprava, která byla účinná v době vzniku daňové povinnosti, tj. pro zdaňovací období roku 2011 a 2012. Pro daný případ je tedy zcela irelevantní zabývat se formulační změnou daného ustanovení zákona o dani silniční, ke které došlo s účinností od 1. 1. 2014, neboť z ní nelze v této věci nijak vycházet. Soud jen na okraj poznamenává, že i přes odlišnou formulaci – jak ostatně sama žalobkyně konstatovala v žalobě – ani po 1. 1. 2014 nedošlo k věcné změně předmětu silniční daně.
30. Soud opakuje, že výklad § 2 odst. 1 zákona o dani silniční je jednoznačný a nezpůsobuje žádné výkladové rozpory. Proto nepřipadá v úvahu aplikace zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, které se v posuzované věci žalobkyně dovolávala, neboť použití této zásady předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných výkladů právní normy. To však v posuzované věci není splněno (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Námitka žalobkyně, že žalovaný měl použít zásadu v pochybnostech ve prospěch poplatníka, je proto nedůvodná.
31. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 19. března 2019

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.