



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce: **Spedice Carmen, s.r.o.**, se sídlem Lukavice 107, 516 03 Lukavice, zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 49/5, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2015, č. j. 43349/15/5200-10423-705778,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále též pouze „správce daně“) vydal dne 30. 1. 2014 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil dle pomůcek silniční daň za zdaňovací období 2010 ve výši 69 013 Kč. Podle správce daně žalobce neuvedl ve svém řádném daňovém přiznání k dani silniční za zdaňovací období 2010 vozidla registračních značek ..., ... a ... a za tato vozidla nepřiznal a nezaplatil daň silniční. Žalobce byl přitom v průběhu roku 2010 zapsán v technickém průkazu jako provozovatel předmětných vozidel, a tak je poplatníkem silniční daně za daná vozidla, ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o dani silniční“).

[2] Žalobce podal proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru odvolání, kterému správce daně částečně vyhověl. Rozhodnutím ze dne 4. 6. 2014 předně změnil způsob stanovení daňové povinnosti z pomůcek na dokazování, dále vyhověl žalobcově námitce, podle níž byl žalobce ke dni 2. 8. 2010 odhlášen jakožto provozovatel vozidla registrační značky ... v registru silničních vozidel. Z tohoto důvodu snížil doměřenou silniční daň o částku odpovídající alikvotní výši daňové povinnosti připadající na dané vozidlo za období srpen až prosinec roku 2010 (výsledný daňový doměrek tak činil 59 138 Kč).

[3] O žalobcově odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 4. 6. 2014 rozhodl žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím. Dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřená daň činí 64 825 Kč, dospěl totiž k závěru, že v případě vozidla registrační značky ... je třeba revidovat výpočet daňové povinnosti a zvýšit částku doměřené daně o 5 687 Kč. Odvolací námitky uplatněné žalobcem buď shledal nedůvodné, v případě některých namítaných procesních vad pak konstatoval, že se je podařilo napravit v průběhu odvolacího řízení.

[4] Správce daně dne 30. 1. 2014 vydal rovněž dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil silniční daň za zdaňovací období 2011 a 2012. K odvolání žalobce tyto dodatečné platební výměry změnil rozhodnutími ze dne 4. 6. 2014 (snížil částku doměřené daně). Žalovaný následně zamítl odvolání žalobce proti posledně uvedeným rozhodnutím správce daně. O žalobách podaných žalobcem proti těmto rozhodnutím žalovaného krajský soud rozhoduje v řízení vedeném pod sp. zn. 31Af 11/2016.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

[5] Žalobce předně namítl, že žalobou napadené rozhodnutí i všechna předcházející rozhodnutí správce daně byla vydána po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně silniční za zdaňovací období 2010 počala běžet dne 31. 12. 2010. Lhůta tedy marně uplynula dne 31. 12. 2013, přičemž dodatečný platební výměr byl vydán až dne 30. 1. 2014. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání vydaná správcem daně neměla žádné účinky na běh lhůty pro stanovení daně, neboť tato výzva nevedla k vyměření daně. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49.

[6] Správce daně dle žalobce dále porušil ustanovení o řízení, neboť mu doměřil daň mimo daňovou kontrolu. Postupoval tak v rozporu s § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), dle kterého může k doměření daně z moci úřední dojít jen na základě výsledků daňové kontroly. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, podle nějž prvostupňový správce daně postupoval v průběhu odvolacího řízení plně v souladu se zákonem, jestliže v rámci autoremedurního postupu změnil způsob stanovení daně silniční za zdaňovací období roku 2010 z pomůcek na dokazování. Správce daně měl dle žalovaného ve spisovém materiálu k dispozici dostatek důkazních materiálů pro doměření daně silniční dokazováním. Podle žalobce však prvostupňový správce daně postupoval nesprávně již v okamžiku, kdy poté, co zjistil, že žalobce nepodal dodatečné daňové přiznání, doměřil žalobci daň podle pomůcek. Žalobce totiž na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání reagoval a oznámil správci daně, z jakých důvodů je přesvědčen o tom, že mu žádná další daňová povinnost nevznikla. Reakci žalobce na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání je proto nutno kvalifikovat jako podání dodatečného daňového přiznání v materiálním smyslu, jak Nejvyšší správní soud dovodil v rozsudcích ze dne 29. 5. 2015,

č. j. 2 Afs 69/2014 – 57 [pozn. krajského soudu – žalobce měl zřejmě na mysli rozsudek ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 – 32], a ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014 – 30. Podle žalobce již správce daně v tomto případě nebyl oprávněn doměřit daň podle pomůcek, nýbrž musel předpokládat, že daňový subjekt tvrdí nulovou daňovou povinností. K přezkoumání tohoto tvrzení daňového subjektu je přitom určena výhradně daňová kontrola.

[7] Pokud tedy správce daně a následně žalovaný stanovili žalobci daň z úřední povinnosti mimo daňovou kontrolu, postupovali nezákonně. V tomto ohledu je pak zcela irelevantní, že v průběhu odvolacího řízení byl změněn způsob stanovení daně. Zjištění žalovaného, podle nějž správce daně shromáždil dostatek důkazních prostředků ke stanovení daně dokazováním, nic nemění na skutečnosti, že toto dokazování se mělo odehrávat zákonem předepsaným procesním postupem, jímž byla v tomto případě daňová kontrola.

[8] Žalobce dále vytkl finančním orgánům neúplné zjištění skutkového stavu. Přes námitky žalobce se správce daně nezabýval tím, zda silniční daň za předmětná motorová vozidla nebyla uhrazena již jejich vlastníkem (žalobce poukazoval na to, že výše uvedená motorová vozidla prodal panu J. V., aniž byl převod vlastnického práva k vozidlům promítnut do evidence motorových vozidel, přičemž pan V. silniční daň za tyto vozidla přiznal a uhradil). Podle žalovaného nebylo nutné se otázkou možné úhrady daně vlastníkem vozidla zabývat, neboť v takovém případě by došlo k porušení § 241 daňového řádu, který zakazuje dohodu o přenosu daňové povinnosti. S tím však žalobce nesouhlasí, uvádí, že v daném případě se nejedná o nepřípustnou (přesněji však vůči správci daně neúčinnou) dohodu o přenosu daňové povinnosti, nýbrž o specifickou situaci, kdy skutečný vlastník uhradil majetkovou daň za motorové vozidlo a správce daně ji následně nárokuje zaplatit podruhé s odůvodněním, že osobou povinnou k dani je žalobce. Podle žalobce je totiž třeba rozlišovat situaci, kdy se soukromé osoby dohodnou o úhradě daňové povinnosti jedné z nich a tato daň není uhrazena (pak se skutečně nelze existence takové dohody vůči správci daně dovolávat), od situace, kdy stát obdržel (a nevrátil) platbu za určité motorové vozidlo a nyní usiluje o opětovný výběr téže daně (z téhož majetku). Takový postup je ve světle zásad demokratického právního státu nepřijatelný.

[9] Žalobce konečně také namítl, že žalovaný nesprávně interpretoval § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, který pro určité situace zakládá právo na snížení daně. Žalobce nepoužíval předmětná vozidla k podnikání, a tak je v projednávané věci splněna jedna z podmínek pro snížení daně předpokládaná uvedeným ustanovením. Takový výklad má zjevný a rozpoznatelný účel, jímž je mimo jiné snížení daňové zátěže v situaci, kdy vozidla podléhající jinak silniční dani nejsou provozována k podnikání, tj. poplatník daně jejich provozováním nedosahuje zdanitelných příjmů.

[10] Z uvedených důvodů žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

[11] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v posuzovaném případě počala běžet lhůta pro stanovení daně dne 31. 12. 2010 a dne 12. 12. 2013, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty, správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Na základě této výzvy pak dne 30. 1. 2014 vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň silniční. V souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu tedy došlo

k prodloužení lhůty pro stanovení daně a konec lhůty připadl až na 31. 12. 2014. Uvedené plně koresponduje i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 1/2015 – 49, kterým žalobce argumentoval na podporu svého tvrzení. Citovaný rozsudek totiž řeší odlišnou situaci, kdy k doměření daně nedošlo na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, nýbrž až na základě výsledku následně zahájené daňové kontroly.

[12] K námitce žalobce, podle níž bylo doměření daně nezákonné z toho důvodu, že k němu došlo mimo daňovou kontrolu, žalovaný uvedl, že vychází ze znění § 143 odst. 3 daňového řádu, zejména věty druhé, která říká, že „*zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu*“. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pak může správce daně, pokud lze důvodně předpokládat, že bude doměřena daň, vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. V případě, že daňový subjekt této výzvě nevyhoví, může správce daně doměřit daň dle pomůcek. Z uvedených ustanovení tak vyplývá, že daňový řád dává jasně přednost tvrzení daňového subjektu. Správce daně plně respektoval základní zásady správy daní, jestliže žalobci zaslal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, neboť z důkazních prostředků shromážděných správcem daně vyplývaly konkrétní indicie o tom, že bude daň doměřena. Správce daně tak dal žalobci možnost učinit vlastní dodatečné daňové tvrzení. Žalobce tak neučinil, správce daně proto v souladu se zákonem přistoupil k doměření daně na základě důkazů, které měl k dispozici.

[13] Žalovaný nesouhlasí ani s návaznou námitkou žalobce, podle níž správce daně postupoval nesprávně, jestliže žalobci doměřil daň i přes to, že žalobce na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání reagoval. Žalobcem citované rozsudky Nejvyššího správního soudu dle žalovaného nedopadají na nyní posuzovanou věc, neboť se zabývají situací, kdy daň byla stanovena dle pomůcek, a daňový subjekt tak neměl možnost svá tvrzení učiněná v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání jakkoli doložit v rámci dokazování, případně účinně reagovat na právní názor správce daně v rámci procesu dokazování. V nynějším případě správce daně nejprve vyměřil žalobci daň podle pomůcek, ale poté změnil způsob stanovení daně silniční z pomůcek na dokazování, neboť měl ve spisovém materiálu k dispozici dostatečné důkazní prostředky pro doměření daně dokazováním. Následně seznámil žalobce se změnou způsobu stanovení daně, s výsledkem provedeného dokazování a stanovil mu lhůtu pro vyjádření se k uvedeným skutečnostem. Žalobce této možnosti využil a k provedenému dokazování se vyjádřil, nelze tedy konstatovat, že by byl jakkoli zkrácen na svých procesních právech.

[14] K námitce žalobce, podle níž správce daně pochybil, jestliže se nezabýval tím, zda daň silniční již nebyla uhrazena skutečným vlastníkem předmětných vozidel, žalovaný uvedl, že vycházel z § 164 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 241 daňového řádu, který zakazuje přenos daňové povinnosti na jinou osobu. Z důvodové zprávy k § 164 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že „*správci daně se v odstavci 4 stanoví povinnost přijmout každou platbu daně, a to nezávisle na tom, kým byla tato platba provedena. Je tak umožněno, aby platební operaci vykonala osoba odlišná od daňového subjektu, avšak vždy s účinky pro daňový subjekt. Ohledně jiných daňových povinností platí obecný zákaz přenosu daňové povinnosti na jiného (§ 241)*“. Dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční je poplatníkem fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu. V případě žalobce bylo s jistotou zjištěno, že je poplatníkem daně silniční, neboť byl provozovatelem předmětných vozidel zapsaným v registru silničních vozidel a byl zapsán v technických průkazech, a jako takovému pouze a jen jemu svědčila povinnost dle § 15 odst. 1 a 2 zákona o dani silniční, tedy povinnost uvést

předmětná vozidla ve svém daňovém přiznání, daň vypočítat a zaplatit ji správci daně. Správce daně vede s jednotlivými daňovými subjekty vždy samostatná daňová řízení, přičemž pro jednotlivé daňové subjekty vede v souladu s § 149 odst. 2 daňového řádu odděleně za každý druh daně osobní daňový účet, na kterém eviduje podle § 149 odst. 1 daňového řádu vznik, stanovení, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Pokud tedy skutečný vlastník předmětných vozidel přiznal a zaplatil daň na svůj osobní daňový účet odlišný od osobního daňového účtu žalobce, nemůže se této skutečnosti žalobce dovolávat, neboť takovou dohodu v souladu s § 241 daňového řádu správce daně nemůže respektovat.

[15] K poslední námitce žalobce, týkající se nesprávné interpretace § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, žalovaný odkázal na str. 15 až 20 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je podán podrobný výklad citovaného ustanovení. Žalovaný za použití výkladu *e ratione legis*, logického výkladu a výkladu z judikatury Nejvyššího správního soudu došel k závěru, že žalobce jakožto právnická osoba není osobou privilegovanou ve smyslu uvedeného ustanovení zákona o dani silniční a jako takovému mu nenáleží výhody v podobě snížení daně. Gramatický výklad žalobce považuje za nesprávný. Žalovaný v této souvislosti odkázal rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudky ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 – 22, a ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49.

[16] Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou, v níž uvedl následující. Tvrzení žalovaného, podle něž daň byla doměřena na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, označil za nesmyslné, neboť žalobce ve svém dodatečném daňovém tvrzení, které v reakci na tuto výzvu učinil, tvrdil, že žádnou další daňovou povinnost nemá. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání tedy nevedla k doměření daně, a proto neprodloužila lhůtu pro její stanovení.

[17] K doměření daně mimo daňovou kontrolu žalobce uvedl, že v projednávané věci nepochybně nebyly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem, tj. podle pomůcek, neboť žalobce na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání reagoval. Správce daně měl za této situace pouze dvě možnosti: buď mohl stanovit daň v souladu s daňovým tvrzením žalobce (tj. ve výši nula), nebo ve věci zahájit postup k odstranění pochybností (reagující na dodatečné daňové tvrzení) či daňovou kontrolu, kterou správce daně může z moci úřední zahájit kdykoli (a nikoli jen ve vazbě na daňové přiznání). Správce daně ovšem žádnou daňovou kontrolu nezahájil (a uplynutím dne 31. 12. 2013 ani nemohl) a místo toho nesprávně (což uznal v rámci autoremedurního postupu i správce daně) stanovil daň podle pomůcek. Následná změna způsobu stanovení daně sice zhojila část procesních vad původního rozhodnutí o stanovení daně (nezákonné použití pomůcek), nezhojila však porušení § 143 odst. 3 daňového řádu, neboť žalobci byla doměřena daň z moci úřední v rozporu s tvrzeními žalobce, avšak mimo daňovou kontrolu. Povinnost doměřit daň v rámci daňové kontroly je stanovena kogentním ustanovením daňového řádu a neponechává správci daně žádný prostor pro vlastní diskreci.

[18] K námitce dvojího zdanění pak žalobce konstatoval, že argumentace žalovaného nemůže obstát, neboť se mýlí s podstatou věci, jakož i s povahou silniční daně, která je daní z majetku. V takovém případě je dle žalobce určující to, zda stát obdržel úplatu z majetku, který dani podléhá. Právě tam směřovala žalobní námitka, že skutkové posouzení věci je neúplné. Žalovaný ve svém vyjádření zopakoval, že poplatníkem daně je žalobce, což ale nic nevypovídá o tom, zda stát daň vybral, či nikoli. Lichá je i námitka, že daňová povinnost je neprenosná. V případě majetkové daně je podstatné, zda daň byla státu uhrazena.

IV. Ústní jednání

[19] Při jednání konaném dne 7. 9. 2017 žalobce označil za klíčovou žalobní námitku, dle níž lhůta pro stanovení daně již uplynula. K tomu dodal, že daň nebyla doměřena v návaznosti na výzvu daně a nesouhlasil tedy s postupem správce daně, který dospěl k názoru, že daná lhůta byla přerušena a konečná prekluzivní lhůta tedy uplynula k 31. 12. 2014. Připomenul, že lhůta by byla zachována pouze v případě zahájení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Dále vyslovil přesvědčení, že správce daně nepostupoval v souladu s daňovým řádem, jestliže v daném případě nezahájil daňovou kontrolu. Tento nedostatek nemohl být dle jeho názoru zhojen tak, že teprve následně byla původně vyměřená daň podle pomůcek vyměřena dokazováním. Tento postup označil za nezákonný a dle jeho názoru takový postup způsobuje v konečné fázi i nezákonnost rozhodnutí. Nezákonnost spatřuje také v tom, že se správce daně nezabýval otázkou, zda daňová povinnost nebyla uhrazena skutečným vlastníkem, ač na to žalobce upozorňoval. Žalovaný se nezabýval otázkou, že daň není možno požadovat na poplatnících dvakrát. Žalobce má rovněž za to, že správce daně nesprávně aplikoval § 6 odst. 9 zákona o dani silniční.

[20] Žalovaný vyslovil přesvědčení, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto na jeho odůvodnění v plném rozsahu odkázal.

V. Posouzení věci krajským soudem

[21] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Žalobu shledal nedůvodnou.

[22] Předmětem přezkumu v posuzované věci je otázka, zda byla žalobci doměřena silniční daň za rok 2010 v souladu se zákonem.

[23] Mezi účastníky není žádného sporu o tom, že žalobce byl v roce 2010 zapsán v technickém průkazu jako provozovatel těchto vozidel: tahač návěsu zn. Scania R114LA4X2NA, RZ ..., návěs zn. Schmitz SCS 24 MEGA, RZ ... a tahač návěsu zn. MAN 19.402 FLT BL, RZ ... (v případě vozidla registrační značky 1H0 5474 pouze po část roku 2010, a to od 1. 1. 2010 do 2. 8. 2010, v případě zbylých dvou vozidel po celý rok 2010). Zároveň se nepochybně jedná o vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů. Podle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční jsou přitom předmětem daně silniční „silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla (dále jen „vozidla“) registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání¹ nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti (dále jen „podnikání“) nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činností, 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 vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.“ Podle § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona pak je poplatníkem daně „fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu.“

[24] Žalobce přesto nesouhlasí s tím, že by měl hradit silniční daň za uvedená vozidla za rok 2010. V reakci na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání ze dne

12. 12. 2013 žalobce přípisem ze dne 16. 12. 2013 sdělil správci daně, že předmětná vozidla byla v letech 2007 a 2008 prodána jinému vlastníkov. Nový vlastník zároveň podal za tato vozidla přiznání k dani silniční za rok 2010 a uvedenou daň uhradil. Nový vlastník užíval tato vozidla a příjmy uskutečněné jejich provozem byly evidovány v jeho daňových přiznáních. Došlo pouze k administrativnímu selhání a nebyl proveden přepis vozidla na dopravním inspektorátu na nového vlastníka. Prodejem vozidel došlo ke změně vlastníka a provozovatele vozidel a poplatníkem uvedené daně byl dle žalobce tento nový vlastník. Žalobce tedy požádal o „*přezkoumání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání*“ a o její „*zrušení*“.

[25] Správce daně následně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil dle pomůcek daně ve výši 69 013 Kč. V jeho odůvodnění odkázal na § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2012, č. j. 1 Afs 79/2012 – 45. Konstatoval, že kupní smlouva, která se nepromítla do registru silničních vozidel a technického průkazu, nemůže ovlivnit posouzení otázky, kdo je ve věci poplatníkem silniční daně. Samotný převod vlastnického práva nezakládá automaticky změnu osoby poplatníka silniční daně. Poplatníkem daně silniční z předmětných vozidel je tedy žalobce. Správce daně následně částečně vyhověl odvolání žalobce proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru. Rozhodnutím ze dne 4. 6. 2014 předně změnil způsob stanovení daňové povinnosti z pomůcek na dokazování s tím, že v průběhu odvolacího řízení došlo ke změně metodického výkladu k § 145 daňového řádu. Zároveň vyhověl žalobcově námitce, podle níž byl žalobce ke dni 2. 8. 2010 odhlášen jakožto provozovatel vozidla registrační značky ... v registru silničních vozidel. Ostatní odvolací námitky shledal nedůvodné, a tak pouze snížil doměřenou daň silniční na 59 138 Kč.

[26] Poté, co žalobce podal odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 4. 6. 2014, žalovaný nejprve konstatoval, že je nutno spisový materiál doplnit a zhojit vady řízení, které nastaly v rozhodovací dispozici správce daně. Uložil tedy správci daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu, aby seznámil žalobce se změnou způsobu stanovení daně a s výsledkem provedení dokazování a aby stanovil žalobci lhůtu pro vyjádření se k těmto skutečnostem. Dále uložil správci daně doplnit postoupený spisový materiál o důkazní prostředky osvědčující stanovení základ daně, respektive sazbu daně náležející k jednotlivým předmětným vozidlům. Správce daně provedl seznámení žalobce se změnou způsobu stanovení daně včetně hodnocení důkazních prostředků písemností ze dne 13. 8. 2015. Žalobce zaslal správci daně dne 15. 9. 2015 vyjádření k uvedené písemnosti, v němž již netvrdil, že není poplatníkem silniční daně za zdaňovací období 2010, argumentoval nicméně, že správce daně nemá právo vybrat tuto daň dvakrát. Silniční daň je dle žalobce daní z majetku, správní stanovení daně tudíž vyžaduje, aby byla státem vybrána pouze jednou. Judikatura Nejvyššího správního soudu, které se správce daně dovolával, řeší stav, kdy silniční daň nebyla skutečným vlastníkem uhrazena, a proto byla následně vybrána od jejího poplatníka. V projednávané věci je ovšem situace odlišná, neboť daň byla ve prospěch státního rozpočtu odvedena. Žalovaný se ale s touto argumentací neztotožnil, potvrdil závěr správce daně o nutnosti doměřit žalobci silniční daň, pouze revidoval výpočet daňové povinnosti a zvýšil částku doměřené daně o 5 687 Kč.

[27] Ani v žalobě již žalobce nenamítá, že nebyl poplatníkem silniční daně za předmětná vozidla v roce 2010, jeho argumentace míří odlišným směrem. Pouze pro úplnost nicméně krajský soud uvádí, že plně souhlasí se závěrem správce daně a žalovaného, podle nějž je poplatníkem silniční daně provozovatel registrovaného vozidla zapsaný v technickém průkazu, a to i tehdy, pokud již není jeho vlastníkem. Silniční daň je totiž vybudována na formálním stavu zápisů v registru silničních vozidel. To vyplývá jak z dikce zákona o dani

silniční [viz výše citovaný § 2 odst. 1, který pomocí formálního kritéria vymezuje předmět daně, a § 4 odst. 1 písm. a), jež na základě formálního kritéria určuje, kdo je poplatníkem daně], tak z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 – 39, a ze dne 27. 11. 2012, č. j. 1 Afs 79/2012 – 45).

[28] Žalobce uplatnil v žalobě čtyři žalobní body: a) daň byla stanovena po uplynutí zákonné lhůty pro její stanovení; b) k doměření daně došlo (v rozporu s § 143 odst. 3 daňového řádu) mimo daňovou kontrolu; c) správce daně nezjistil úplný skutkový stav, neboť se nezabýval otázkou, zda silniční daň za předmětná vozidla nebyla uhrazena skutečným vlastníkem těchto vozidel; d) správce daně nesprávně interpretoval § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, čímž žalobci upřel právo na zde upravené snížení silniční daně. Krajský soud se bude nejprve zabývat žalobními body a) a b), které spolu úzce souvisí (viz část V.1), následně vypořádá námitky uplatněné pod bodem c) (část V. 2) a na závěr žalobní bod d) (část V.3).

V. 1 Prekluze práva stanovit daň a doměření daně mimo daňovou kontrolu

[29] Podle žalobce v posuzovaném případě mohla být daň doměřena pouze na základě výsledků daňové kontroly, jelikož mu správce daně doměřil daň mimo daňovou kontrolu, porušil ustanovení o řízení (blíže viz body [6], [7] a [17] výše).

[30] Krajský soud této námitce nepřisvědčil. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit „na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední.“ Podle § 143 odst. 3 téhož zákona přitom „[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ V § 145 odst. 2 daňového řádu je pak stanoveno, že „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“

[31] V nyní posuzované věci správce daně zjistil mimo daňovou kontrolu nové skutečnosti, na jejichž základě bylo možné důvodně předpokládat, že žalobci bude doměřena daň (tj. že žalobce byl v roce 2010 zapsán v technickém průkazu jako provozovatel výše uvedených vozidel, avšak v řádném daňovém přiznání k dani silniční za zdaňovací období 2010 tato vozidla nepřiznal a silniční daň za ně nezaplatil). Žalobci proto zaslal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v reakci na tuto výzvu zaslal správci daně dne 16. 12. 2013 přípis, v němž poukazoval na skutečnost, že předmětná vozidla byla již v letech 2007 a 2008 prodána jinému vlastníkov. Správce daně si nastalou situaci vyhodnotil tak, že jsou splněny podmínky pro doměření daně podle pomůcek (stanovené ve výše citovaném § 145 odst. 2 daňového řádu) a učinil tak rozhodnutím z 30. 1. 2014.

[32] Krajský soud s žalobcem souhlasí v tom, že za těchto okolností správce daně nebyl oprávněn doměřit daň podle pomůcek. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem, respektive s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání, a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně I. stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit

daň dle pomůcek. Žalobce bezpochyby kvalifikovaným způsobem sdělil správci daně svůj nesouhlas s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání.

[33] Správce daně nicméně poté (rozhodnutím ze dne 4. 6. 2014) změnil způsob stanovení daňové povinnosti z pomůcek na dokazování. Žalovaný jeho postup následně (v žalobou napadeném rozhodnutí) aproboval, byť mu nejprve dle § 115 odst. 1 daňového řádu uložil, aby seznámil žalobce se změnou způsobu stanovení daně a s výsledkem provedeného dokazování a aby stanovil žalobci lhůtu pro vyjádření se k těmto skutečnostem. Klíčovou otázkou tedy je, zda bylo možné popsáním způsobem zhojit vadu řízení, k níž došlo tím, že správce daně původně doměřil daň podle pomůcek. Krajský soud je názoru, že to možné bylo a že zároveň nebylo nutné zahajovat za tímto účelem daňovou kontrolu.

[34] Ve zmiňovaném rozsudku č. j. 9 Afs 66/2015 – 36 Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně. Stanovení daně podle pomůcek tak označil za přípustné v situaci, kdy daňový subjekt zůstane pasivní (i přes svůj případný nesouhlas s výzvou správce daně). V takovém případě musí mít správce daně oprávnění stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. Naopak aplikace stejného postupu na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z úřední povinnosti správci daně sdělí, není dle Nejvyššího správního soudu možná. Daňový subjekt má totiž *„plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhopvat důkazy. Má také právo, aby právní posouzení věci správcem daně prvního stupně bylo podrobeno odvolacímu přezkumu v plné apelaci (...) Má-li daňový subjekt při standardním doměření daně celou řadu práv, lze si jen obtížně představit výklad, dle kterého by i přes aktivní kvalifikovaný nesouhlas daňového subjektu s důvody vedoucími k doměření daně, mu bylo uplatnění výše uvedených práv odepřeno.“*

[35] V nynějším případě nebyl žalobce nijak zkrácen na svém právu polemizovat se zjištěními správce daně, ani na právu předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhopvat důkazy. Žalobce tak ostatně učinil (přípisem ze dne 15. 9. 2015). Krajský soud je názoru, že nebylo nezbytně nutné, aby se tak dělo v rámci daňové kontroly, nic takového neplyne ani z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Krajskému soudu není zřejmé, k čemu by v dané věci bylo zahájení daňové kontroly (jakožto nejvíce formalizovaného a zároveň pro daňový subjekt nejvíce zatěžujícího postupu při správě daní), jestliže správce daně již měl ve spisovém materiálu k dispozici dostatek důkazních materiálů pro doměření daně silniční dokazováním.

[36] Krajský soud se neztotožňuje s argumentací žalobce, podle níž je třeba na jeho reakci na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání pohlížet jako na podání dodatečného daňového přiznání v materiálním smyslu. Poukaz žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 69/2015 – 32 a č. j. 1 Afs 179/2014 – 30 je nepřipadný, neboť v těchto věcech daňové subjekty reagovaly na výzvy správce daně učiněné podle § 145 odst. 2 daňového řádu přípisy, v nichž uváděly, že jejich příjmy z prodeje akcií jsou osvobozeny od daně z příjmů, jelikož pocházejí z prodeje cenných papírů, které vlastnily déle než 6 měsíců. Nejvyšší správní soud taková podání označil za dodatečná daňová přiznání v materiálním smyslu (s tím, že jimi byla dotvrzena daň v nulové výši), neboť se jednalo o nově uplatněné (dotvrzené) skutečnosti svědčící o možném osvobození předmětných příjmů od daně. Zároveň ale Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 69/2015 – 32 v obecné rovině uvedl, že *„za dodatečné daňové přiznání nelze považovat takové podání, kterým*

daňový subjekt nikterak nemění byť jediné doposud uvedené tvrzení“. V nynějším případě přitom žalobce přípisem ze dne 16. 12. 2013 správci daně sdělil, že dle jeho názoru je poplatníkem daně vlastník vozidel a požádal jej o „přezkoumání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání“ a o její „zrušení“ (blíže viz bod [24] výše). Žalobce tedy doposud uvedená tvrzení nijak nezměnil. Žalobce svým přípisem projevil kvalifikovaným způsobem nesouhlas s důvody výzvy správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu (viz výše), ale nejednalo se o dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu. Nejvyšší správní soud v rozsudcích č. j. 2 Afs 69/2015 – 32 a č. j. 1 Afs 179/2014 – 30 shledal porušení ustanovení o řízení, neboť finanční orgány doměřily daň příslušným daňovým subjektům dle pomůcek, aniž by tyto daňové subjekty měly možnost uplatnit svá (výše specifikovaná) procesní práva. Žalobci však tato práva upřena nebyla.

[37] Z obdobných důvodů krajský soud dospěl k závěru, že důvodná není ani žalobní námitka, podle níž byla daň stanovena po uplynutí zákonné lhůty pro její stanovení.

[38] Podle žalobce tato lhůta marně uplynula dne 31. 12. 2013 (blíže viz bod [5]). Krajský soud je však (shodně s žalovaným) názoru, že výzva správce daně ze dne 12. 12. 2013 představovala úkon, kterým došlo k prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Dodatečný platební výměr ze dne 30. 1. 2014 tak nebyl vydán po uplynutí dané lhůty.

[39] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně „*se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně*“.

[40] Spornou je především otázka, zda předmětná výzva vedla k doměření daně. Judikatura dovodila, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání nepředstavuje úkon ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, pokud je daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49). Dle komentářové literatury je kontinuita a vazba mezi výzvou a doměření daně naopak zachována například tehdy, pokud správce daně po vydání výzvy obdrží nesouhlasné stanovisko daňového subjektu, načež zahájí postup k odstranění pochybností, jehož výsledkem je doměření daně [Lichnovský, O. - Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2016, Praha: C. H. Beck, 3. vydání, kom. k § 148 odst. 2) písm. a)]. V nyní posuzované věci nebyla daň doměřena na základě daňové kontroly (a daňovou kontrolu ani nebylo třeba vést), spíše se jedná o situaci, která se blíží druhému z uvedených případů. Příčinná souvislost mezi výzvou a stanovením daně tedy byla zachována a k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok došlo.

V.2 Uhrazení silniční daně skutečným vlastníkem vozidel

[41] Podle žalobce finanční orgány nedostatečně zjistily skutkový stav, protože se přes námitky žalobce nezabývaly otázkou, zda silniční daň za předmětná motorová vozidla nebyla uhrazena již jejich vlastníkem (přičemž žalobce tvrdí, že nový vlastník vozidel za ně silniční daň přiznal a uhradil - blíže viz bod [8]).

[42] Krajský soud souhlasí s žalovaným, že pro účely stanovení žalobcovy daňové povinnosti je zcela irelevantní, zda skutečný vlastník předmětných vozidel za ně silniční daň

přiznal a uhradil, či nikoliv. Finanční orgány se tak nedopustily žádného pochybení, pokud se touto otázkou blíže nezabývaly.

[43] Poplatníkem silniční daně byl v posuzovaném případě žalobce, přičemž přenos daňové povinnosti na jinou osobu je zákonem zakázán (viz § 241 daňového řádu). Samozřejmě není vyloučeno uhradit daň za druhého, takto by však musela být platba adresovaná správci daně označena (§ 164 odst. 1 a 4 daňového řádu). K tomu ale v nynějším případě zjevně nedošlo. Jak uvádí žalobce, pan V. daň přiznal a uhradil (tedy uhradil ji za sebe, nikoliv za žalobce). Pan V. byl za této situace oprávněn podat v zákonné lhůtě dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, a požádat si o vrácení zaplacené daně. Skutečnost, zda tak učinil, však nemá žádný vliv na žalobcovu daňovou povinnost.

V. 3 Snížení daně dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční

[44] Žalobce konečně také namítl, že žalovaný nesprávně interpretoval § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, který pro určité situace zakládá právo na snížení daně (viz bod [9]).

[45] V § 6 zákona o dani silniční jsou stanoveny roční sazby předmětné daně. Podle § 6 odst. 9 uvedeného zákona se snižuje sazba daně podle odst. 2 bez ohledu na datum první registrace „o 100 % u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, pokud tato vozidla nejsou používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nejsou provozována pro cizí potřeby a jsou-li používána

a) subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,

b) jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel, nebo

c) fyzickými osobami.“

[46] Žalobce argumentuje, že žádné z dotčených vozidel již v rozhodné době nedržel, nemohl je tedy užívat ke své podnikatelské činnosti a z jejich provozu mu nevznikaly žádné příjmy. Tím mají být splněny podmínky stanovené v § 6 odst. 9 zákona o dani silniční. Krajský soud se s touto argumentací neztotožnil, naopak přisvědčil žalovanému, který ve svém rozhodnutí podrobně vysvětlil, z jakých důvodů je výklad daného ustanovení podaný žalobcem mylný. Úmyslem zákonodárce totiž nebylo snížit sazbu silniční daně podnikatelským subjektům, ale pouze privilegovaným subjektům uvedeným v § 6 odst. 9 písm. a) a c) zákona o dani silniční. Žalobce však je podnikatelem, a tak na něj citované ustanovení uvedeného zákona nedopadá. K takovému zužujícímu výkladu § 6 odst. 9 zákona o dani silniční dospěla i judikatura Nejvyššího správního soudu, na jejíž závěry krajský soud v podrobnostech odkazuje (viz např. rozsudky č. j. 2 Afs 5/2012 – 22 a č. j. 2 Afs 1/2015 – 49).

VI. Závěr a náklady řízení

[47] Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[48] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í :

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.

Hradec Králové 12. září 2017

JUDr. Magdalena Ježková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
J. L.