



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **J. K.**, bytem X, zast. daňově poradenskou kancelář ARIADNA, s. r. o., se sídlem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2014, čj. 14688/14/5000-14103-705778, **t a k t o :**

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí (platebního výměru) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále také jen „správce daně“) ze dne 23. 9. 2013, čj. 1407485/13/2701-24803-602858, kterým mu byla doměřena daň silniční za zdaňovací období roku 2009 ve výši 6.780.681,- Kč a sděleno penále ve výši 1.356.136,- Kč. Současně toto rozhodnutí změnil tak, že doměřenou silniční daň zvýšil na částku 7.184.732,- Kč a zároveň zvýšil i penále z doměřené daně na částku 1.436.946,- Kč.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že správce daně provedl u žalobce kontrolu na dani silniční za zdaňovací období roku 2009. Předmětem kontrolního zjištění byla skutečnost, že žalobce v řádném daňovém přiznání k dani silniční neuvedl a nepřiznal daň za ta vozidla,

kteřá byla v průběhu zdaňovacího období předmětem daně dle § 2 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“). Jednalo se o vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 t určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice a zároveň byla ve vlastnictví žalobce, který je jako provozovatel autobazaru vykoupil a účetně evidoval jako nakoupené zboží. Předmětná vozidla však byla v registru silničních vozidel na žalobce pouze odhlášena, původní vlastník, resp. provozovatel, byl z registru silničních vozidel odhlášen a proces zápisu změn osoby vlastníka, resp. provozovatele vozidla, v registru silničních vozidel ve smyslu § 11 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o provozu vozidel“), nebyl dokončen. K zápisu osoby provozovatele pak docházelo v registru až po prodeji vozidla žalobcem, a to na nového vlastníka. Správce daně proto žalobce klasifikoval jako osobou, která užívá vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel, a proto je v případě těchto vozidel poplatníkem daně silniční ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční.

Ke změně platebního výměru žalovaný uvedl, že správce daně u vozidel reg. zn. MOA 6896 a 1U7 8897 chybně označil kategorii vozidel kódem druhu vozidla 4, tj. že se jedná o autobusy. V obou případech se však jednalo o nákladní automobily s největší povolenou hmotností přesahující 3,5 t určené výlučně k přepravě nákladů, splňující podmínky věty § 2 odst. 1 zákona o dani silniční. U vozidel reg. zn. NBA 7323, PUN 7574, 2S8 3060 a NAA 4531 označených kódem druhu vozidla 4 žalovaný ověřil, že se jedná o vozidla kategorie M2/M3 (AB) – autobus, a protože se nepodařilo ověřit splnění podmínky, že jedná o vozidla provozovaná, nemohla být zahrnuta do předmětu daně silniční. U těch vozidel, u kterých nedošlo k zápisu nového provozovatele v technickém průkazu po odhlášení původního, pak nemohlo a nemělo být zohledněno datum první registrace vozidel ve smyslu uplatnění snížení sazby daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční.

V reakci na odvolací námitky směřující k předmětu daně žalovaný odkázal na znění ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční a nutnost správné interpretace tohoto ustanovení. Konstatoval, že vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 t určené výlučně k přepravě nákladů tvoří specifickou skupinou, která se právě na základě věty druhé zmíněného ustanovení stávají předmětem daně, jestliže splní podmínku registrace v České republice. Úprava podmínek zdanění „těžkých nákladních automobilů“ určených výlučně k přepravě nákladů byla do zákona o dani silniční přijata zákonem č. 207/2002 Sb., v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie. Tato úprava plně odpovídá požadavkům stanoveným směrnicí č. 1999/62/ES, která určuje pro účely zdaňování „těžkých nákladních automobilů“ jediné kritérium, a to místo jejich evidence. K úpravě hmotnostního limitu z 12 t na 3,5 t pro vozidla určená výlučně k přepravě nákladů pak došlo novelou provedenou zákonem č. 246/2008 Sb., kdy důvodem tohoto kroku byla implementace směrnice č. 2006/38/ES. V této souvislosti žalovaný poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, čj. 7 Afs 64/2008-52 (všechny zde uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), který konstatoval, že u vozidel této kategorie není rozhodující, zda jsou či nejsou používána k podnikání, nebo zda jsou či nejsou provozována na území České republiky. Rozhodující je pouze to, že jsou zaregistrována v České republice. Žalovaný poukázal rovněž na novou úpravu zákona o dani silniční platnou od 1. 1. 2014, konkrétně na ustanovení § 2 odst. 3 zákona, které jednoznačným způsobem vymezuje vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 t určené výlučně k přepravě nákladů jako předmět daně silniční.

K argumentaci žalobce, že nebyl zapsán jako provozovatel v registru silničních vozidel a vozidla nijak nevyužíval pro svou podnikatelskou činnost, žalovaný uvedl, že při aplikaci konkrétního zákonného ustanovení je základním cílem nalézt smysl zákonné normy. Dle jeho názoru je aplikací teleologického výkladu nutno ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční chápat tak, že poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která disponuje právem užívání věci, tj. silničního motorového vozidla nebo jeho přípojného vozidla, které je předmětem daně, a tedy analogicky právem vozidlo provozovat na pozemních komunikacích na základě přidělené registrační značky a platné registrace v registru silničních vozidel, a to v případě, jestliže v jeho technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo bylo zrušena, a nebo disponuje právem užívání silničního motorového vozidla, nebo jeho přípojného vozidla, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel (do doby, než dojde k zápisu nového provozovatele). Tento názor lze dle žalovaného dovodit z návrhu a důvodové zprávy ke změně zákona o dani silniční zákonem č. 143/1996 Sb.

Žalovaný dále uvedl, že při výkladu smyslu a účelu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční je možné dovodit záměr zákonodárce uložit povinnost platby silniční daně jasně a přesně specifikovaným subjektům, které nazývá poplatníkem daně, a to za ta vozidla, která jsou předmětem daně definovaná § 2 odst. 1 zákona o dani silniční. Zákonodárce striktně vymezil taxativním výčtem, která osoba se stává poplatníkem daně silniční, a to v § 4 zákona o dani silniční. Pod písm. b) dotčeného ustanovení bylo úmyslem zákonodárce určit takové osoby, které budou poplatníkem daně, jestliže zápis údaje o provozovateli vozidla evidovaného v registru vozidel nebude toho času aktuální, a to do té doby, dokud nedojde v souladu s právní normou upravující podmínky provozu vozidel na pozemních komunikacích k zápisu změny této osoby provozovatele v souladu s ustanovením § 11 a § 12 odst. 1 zákona o podmínkách provozu vozidel. Jednoznačným úmyslem zákonodárce tedy bylo přesně definovat ty osoby, které budou hradit daň silniční za vozidla, která jsou v daném období předmětem daně silniční z titulu naplnění podmínek § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, a to i v takovém časovém úseku, kdy zápis osoby zapsané jako provozovatel vozidla v technickém průkazu vozidla není aktuální a zápis osoby nového provozovatele je ovlivněn jinými zákonnými předpisy, příp. lhůtami stanovenými v zákonu o podmínkách provozu vozidel. Dle žalovaného je nutno přihlídnout též k variantě, kdy ten, jemuž to ukládá zákon o podmínkách provozu vozidel, nesplní svou povinnost a neoznámí registračnímu místu změny ve smyslu § 11 zákona o podmínkách provozu vozidel, jak je tomu například právě v nyní řešeném případě. Tento záměr zákonodárce lze vysledovat i z průběžné precizace znění § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční v rámci legislativních změn. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, čj. 7 Afs 64/2008-52, v němž tento soud uvedl, že pod termínem „vozidlo registrované České republice“ je třeba chápat takové vozidlo, které má vydanou příslušnou státní poznávací značku, není vyřazeno z registru vozidel a opravňuje jeho provozovatele (vlastníka) k provozu vozidla na pozemních komunikacích v České republice. Žalovaný uvedl, že povinnosti přiznat a zaplatit daň silniční za vozidla, která jsou prokazatelně předmětem daně silniční, se nelze zprostit pouhým nesplněním povinností vyplývajících z ostatních právních předpisů, v tomto případě pak § 11 zákona o podmínkách provozu vozidel tím, že není proveden záznam o osobě provozovatele v registru silničních vozidel, i když mu zákon takovou povinnost ukládá. Jestliže je daňový subjekt vlastníkem předmětných vozidel, má z titulu vlastnického práva a z titulu platné registrace vozidel v České republice jako jejich vlastník oprávnění provozovat taková vozidla na pozemních komunikacích a tedy je užívat. Zda takové právo využije či nikoliv a k jakému účelu vozidla užije, je na vlastníku. Takový závěr lze dovodit i z obecných principů fungování systému zákona o dani silniční, jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 2. 2013, čj. 2 Afs 5/2012-22.

Žalovaný k výkladovým metodám směřujícím k jeho závěru, že v případě vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 t určených výlučně k přepravě nákladů jsou taková předmětem daně vždy bez sledování jejich použití k podnikání, poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, čj. 2 Afs 5/2012-22. K tomu, že by byl popřen systém a princip zdanění v rámci daně silniční, tj. majetkové daně, kdyby mělo být přihlédnuto k faktu, že vozidla s nedokončeným procesem změny provozovatele v registru silničních vozidel, která jsou předmětem daně z titulu jejich registrace v České republice, provozovatel fakticky neužívá k provozu na pozemních komunikacích a pouze je nabízí k prodeji, odkázal pak na další rozsudek zmíněného soudu ze dne 18. 5. 2006, čj. 2 Afs 101/2005-67.

K žalobcem požadovanému snížení sazby dle § 6 odst. 9, resp. odst. 10, zákona o dani silniční žalovaný uvedl, že k pochopení smyslu zmíněného ustanovení je nutno zkoumat důvodovou zprávu a navázat i na obecné principy systému zákona o dani silniční. Zopakoval, že z konstrukce daně silniční lze vysledovat záměr zákonodárce zdanit daní silniční vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice s nejvyšší povolenou hmotností do 3,5 t, jestliže jsou používána k podnikání, resp. v přímé souvislosti s ním. V případě vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 t jsou taková předmětem daně vždy bez sledování jejich použití k podnikání. Pokud tato vozidla nejsou používána k podnikání, tedy neslouží ke „tvorbě zisku“, jejich vlastníky, zahrnul zákonodárce do konstrukce výpočtu daně silniční v § 6 zákona o dani silniční beneficium pro takové osoby ve formě snížení sazby daně. Z důvodové zprávy lze dovodit, že zákonodárce využil prostoru ke snížení sazby daně, které poskytují směrnice Evropské unie. Uvedené snížení sazeb daně platí bez ohledu na datum první registrace a stáří vozidla a týká se vedle nepodnikajících občanů také neziskového sektoru a dalších subjektů napojených na státní rozpočet, které jsou demonstrativně vymezeny v ustanovení § 18 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Patrný je tedy záměr podpory neziskových subjektů a nepodnikajících občanů, jak uvedl i Nejvyšší správní soud v již shora uvedeném rozsudku čj. 2 Afs 5/2012-22.

Žalovaný dále uvedl, že žalobce evidoval předmětná vozidla ve svém účetnictví jako zboží, účtoval o nich jako o zboží, které bylo určeno k dalšímu prodeji, proto lze o těchto vozidlech hovořit jako o obchodním majetku. Z příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů žalovaný dovodil, že obchodní majetek je výhradně spojen s příjmy dle jeho § 7. Jestliže tedy žalobce předmětná vozidla nabízel k prodeji, z jejich prodeje jako prodeje obchodního majetku mu plynou příjmy dle posledně zmíněného ustanovení, pak lze dovodit přímou souvislost užití takového majetku v souvislosti s podnikáním. Žalobce je podnikající fyzickou osobou a byl v průběhu kontrolovaného období mimo jiné držitelem živnostenského oprávnění výroba, obchod a služby neuvedené v příl. 1 až 3 živnostenského zákona s předmětem činnosti koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, maloobchod motorovými vozidly a jejich příslušenstvím, a za těchto okolností předmětná vozidla užíval (byť byla účetně vedena jako zboží) k dosažení příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů, tedy ke svému podnikání, resp. v přímé souvislosti s ním.

Žalovaný z uvedených skutečností a při interpretaci smyslu a účelu uvedeného ustanovení v kontextu s posledně zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu dovodil, že žalobce není osobou privilegovanou ustanovením § 6 odst. 9, resp. § 6 odst. 10 zákona o dani silniční, neboť není subjektem, který by byl založen nebo zřízen za účelem podnikání dle písm. a) dotčeného ustanovení, a není ani osobou fyzickou ve smyslu nepodnikající

fyzické osoby dle písm. c) předmětného ustanovení, tedy není osobou, která by mohla beneficium v podobě snížení sazby daně dle uvedeného ustanovení využít.

K aplikaci ustanovení § 6 odst. 6 zákona o dani silniční žalovaný konstatoval, že nelze zohlednit datum první registrace vozidel ve smyslu uplatnění snížení sazby daně, je-li poplatníkem daňový subjekt dle § 4 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, a to u těch vozidel, u kterých nedošlo k zápisu nového provozovatele v technickém průkazu, jestliže původní provozovatel byl odhlášen v registru vozidel. Je totiž nepochybné, že odhlášením původního provozovatele (dřívějšího vlastníka) z registru silničních vozidel dochází ke změně provozovatele vozidla, přičemž tato skutečnost je uvozující podmínkou aplikace věty třetí ustanovení § 6 odst. 6 zákona o dani silniční. Z konstrukce zmíněné věty lze dle žalovaného dovodit, že nový provozovatel může v takovém případě příslušné snížení sazby uplatnit až za ten kalendářní měsíc, kdy bude proveden zápis tohoto nového provozovatele do registru silničních vozidel, potažmo do technického průkazu vozidla. Dle žalovaného lze logickým výkladem uvedených ustanovení dospět k závěru, že právě poplatník dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční bezesbytku naplňuje podmínky věty třetí § 6 odst. 6 téhož zákona a v takovém případě nelze uznat snížení sazby daně u takového vozidla. Žalovaný uzavřel, že respektováním § 6 odst. 6 zákona o dani silniční, kdy nelze zohlednit datum první registrace vozidel ve smyslu uplatnění snížení sazby daně, je-li poplatníkem daňový subjekt dle § 4 odst. 1 písm. b) téhož zákona, proto došlo u žalobce ke zvýšení doměřené daně oproti dodatečnému platebnímu výměru.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhl jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobce předně uvedl, že podstatou sporu je to, zda silniční dani podléhají motorová vozidla o celkové hmotnosti přesahující 3,5 t, které vykoupil jako provozovatel autobazaru za účelem jejich prodeje, které eviduje jako zboží určené k dalšímu prodeji a která pouze vlastní a má je uskladněné na svém pozemku a mimo jejich zpřístupnění potenciálním kupcům nejsou žádným způsobem provozována. Žalobce tato vozidla nevyužívá jakýmkoliv jiným způsobem, neprovozuje s nimi žádnou autodopravu, vozidla nijak nevyužívají pozemní komunikace a nejsou na nich ani umístěna. Dle žalobce, jehož předmětem podnikání je provozování autobazaru, z podstaty věci plyne, že vozidla jím vykoupená, jsou pro něho zbožím a dle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční naplňují pouze první podmínku, a to registraci v České republice. Nesplňují však druhou podmínku, tj. provozování v České republice.

Ke zvýšení doměřené daně a penále žalobce namítl, že ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v průběhu odvolacího řízení namítl, že rozšíření aplikace ustanovení § 6 odst. 6 věty třetí daně silniční i na poplatníky dle § 4 odst. 1 písm. b) téhož zákona, nemá oporu v zákoně a jedná se o nepřipustně extenzivní výklad žalovaného. Žalovaný se však s touto jeho námitkou nevypořádal a svůj právní názor nijak neodůvodnil.

K naplnění podmínek ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční žalobce uvedl, že jím vykoupená motorová vozidla byla jeho vlastnictvím a jako zboží byla v jeho účetnictví vedena. S poukazem na znění § 2 zákona o dani silniční zopakoval podmínky, za nichž je vozidlo předmětem daně silniční. Jak podmínka registrace v České republice, tak podmínka provozování na území České republiky, musí být splněny současně. Dle jeho názoru ani v případě vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 t samotná skutečnost, že se jedná o vozidlo registrované na zemi České republiky, nepostačuje k jeho podřazení pod předmět

daně silniční. Nesouhlasil proto se žalovaným, že pouhá registrace postačuje, aby současně bylo vozidlo považováno za vozidlo provozované. Dle žalobce není nijak zřejmé, na základě jakých skutečností nebo úvah u vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 t určených výlučně k přepravě nákladů, považuje žalovaný podmínku jejich provozování za nepodstatnou a uplatňuje výlučně první z podmínek, tj. jejich registraci v České republice. Odkaz žalovaného na směrnici č. 1999/62/ES a její novelizaci č. 2006/38/ES označil za nesprávný, neboť účelem směrnice není výběr daní z jakéhokoliv nákladního vozidla registrovaného v registru vozidel, ale zpoplatnění užívání pozemních komunikací. Ani odkaz žalovaného na již zrušené ustanovení § 1 zákona o dani silniční nepovažuje za správný. Ze žádných dokumentů týkajících se citované směrnice, novely zákona o dani silniční včetně důvodové zprávy totiž nelze nijak dovodit, že by došlo ke změně pohledu na podstatu zdanění silniční daní, kdy fakt, že zdanění podléhají vozidla využívající pozemní komunikace, jednoznačně plyne přímo z novelizovaného ustanovení § 2 zákona o dani silniční. Závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku čj. 7 Afs 64/2008-52, na které v této souvislosti poukázal žalovaný, označil za týkající se jiné situace. Rovněž odkaz žalovaného na znění § 2 odst. 3 zákona o dani silniční je dle názoru žalobce irelevantní, neboť znění platné od roku 2014 nemá pro daňové povinnosti roku 2009 žádný význam.

Pokud jde o vymezení osoby poplatníka dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční, dle žalobce setrvává žalovaný na nepřipustně restriktivním textovém výkladu tohoto ustanovení. Veškeré skutečnosti žalovaným uváděné se totiž vztahují k vozidlům, která jsou alespoň potenciálně určena k provozu na pozemních komunikacích jejich vlastníky či provozovateli. Jiná je však situace, kdy vozidlo není pořízeno za účelem jeho provozování, a to ani potenciálně, jako v případě vozidel pořízených osobou, jejímž předmětem podnikání není provozování vykoupných vozidel, ale která jsou zbožím určeným výhradně pro další prodej. Takováto vozidla pak dle žalobce nejsou ani vozidly určenými výhradně k přepravě nákladů, ale vozidly určenými výhradně k dalšímu prodeji. Pojem „užívá vozidlo“, jak jej vykládá žalovaný, je dle žalobce založen na nepřipustně extenzivním výkladu, který je v rozporu s podstatou silniční daně. Tento pojem totiž znamená aktivní užívání, tedy faktickou možnost provozu na pozemních komunikacích. Předmětem daně silniční je sice formálně vozidlo jako majetek, ale podstatou zdanění není jen pouhá existence majetku, ale jeho provozování. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce zdanit motorová vozidla jako taková, volil by nepochybně jinou konstrukci poplatníka daně, nejspíše vlastníka vozidla. V tomto směru žalobce poukázal na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 5/2012-22, který potvrzuje, že podstatou silniční daně u vozidel s nejvyšší povolenou hmotností nad 3,5 t určených výlučně k přepravě nákladu je zatížit fakticky jejich provoz.

Žalobce poukázal i na již zrušené ustanovení § 1 zákona o dani silniční s tím, že již od počátku platnosti zákona o dani silniční bylo deklarováno, že účelem zdanění je užívání pozemních komunikací. Zrušením tohoto ustanovení nedošlo ke změně účelu daně silniční, pouze místo pojmu „užívání pozemních komunikací“ je v § 2 uvedeného zákona předmět daně vztažen na vozidla mimo jiné provozovaná jako jednu ze tří obecných podmínek, které je nutno splnit kumulativně pro podrobení vozidla silniční dani. Není proto žádný rozumný důvod, aby u vozidel s celkovou povolenou hmotností nad 3,5 t postačovalo splnění pouze jednoho kritéria – registrace v registru vozidel. Žalobce je toho názoru, že žalovaný zcela opomíjí jak vlastní text zákona, tak i navazující skutečnosti, důvodové zprávy i historický výklad úpravy silniční daně. Pokud by se jednalo o daň majetkovou ve smyslu výkladu žalovaného, pak by nebyl důvod, aby byl poplatníkem daně provozovatel vozidla, ale poplatníkem by byl nepochybně stanoven vlastník, jako je tomu např. u daně z nemovitého majetku. Žalovaný bagatelizuje skutečnost, že vozidla byla z důvodu registrace havarijně

pojištěna speciální sazbou respektující skutečnost, že vozidla provozována nejsou. I Ústavní soud výslovně uvedl, že pro vznik a povinnost uzavřít zákonné pojištění odpovědnosti je zápis v registru předpokladem pro to, aby bylo možno se domnívat, že je vozidlo provozováno, ale pokud je prokázán opak, pak pouze na základě evidence v registru povinnost uzavřít pojištění nevznikne. V tomto směru odkázal na nálezy Ústavního soudu IV. ÚS 2221/13 a II. ÚS 1213/13, v nichž se tento soud zabývá vztahem zápisu vozidla do registru motorových vozidel a jeho provozováním, přičemž mimo jiné označil závěr, že zápis vozidla v registru bez dalšího lze považovat současně za provozování vozidla, za závěr extrémní.

Žalobce s poukazem na text § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční považuje za nepochybné, že pojem „užívá vozidlo“ je totožný s pojmem „provozuje vozidlo“ ve smyslu § 2 zákona o dani silniční. Tedy, aby byl žalobce u vozidla, které je v tzv. polopřevodu, kdy v registru není provozovatel uveden, poplatníkem pouze, pokud vozidlo fakticky provozuje (užívá). Skutečnost, že vozidla nejsou provozována, byla přitom v průběhu daňového řízení dokládána řadou důkazů, avšak správce daně, ani žalovaný žádné důkazní řízení nevedli. Žalobce konstatoval, že zápis v registru vozidel je navíc pouze jedním z více předpokladů pro provozování vozidla, mezi další patří např. platná technická prohlídka.

Dále žalobce namítal, že i v případě, že by vozidla byla předmětem daně a žalobce poplatníkem, pak mělo být použito snížení sazby ve smyslu ustanovení § 6 odst. 9, resp. 10 zákona o dani silniční. Podnikáním, resp. činnostmi uvedenými v citovaném ustanovení je totiž nutno rozumět činnosti předmětná vozidla přímo využívající pro podnikatelské účely v podobě např. provozování autodopravy, dopravu nákladů atd., tedy aktivní využívání vozidel, ze kterého plynou příjmy. V případě pasivního vlastnictví se však nejedná o žádné užívání vozidel k podnikatelské činnosti. Vozidla žalobce nijak neužíval, pouze je pasivně vlastnil. Dle žalobce nelze z ustanovení § 6 odst. 9 a 10 zákona o dani silniční dovodit, že by se snížení sazby netýkala fyzické osoby – podnikatele, ale pouze fyzické osoby nepodnikající. Uvedené snížení sazby se vztahuje i na vozidla žalobce jako fyzické osoby – podnikatele, neboť jde o vozidla, která nebyla používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním. Právě u předmětných vozidel bylo naplněno to, že žádným způsobem nesloužila k tvorbě zisku. Vozidla byla sice nabízena k prodeji, ale žádný příjem (zisk) z nich ve skutečnosti neplynul. Dle žalobce je nutno ustanovení § 6 odst. 9 a 10 cit. zákona vykládat ve vztahu k účelu zákona o dani silniční. Příjmy z prodeje zboží jistě jsou příjmy z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmů, jedná se však o příjmy z prodeje majetku, nikoliv o užívání majetku pro podnikatelskou činnost ve smyslu aktivního užití majetku k dosahování příjmů z provozu těchto vozidel. Dle jeho názoru by bylo i nelogické a popřením smyslu zákona, aby snížena sazba byla aplikována na vozidla, která reálně provozována na pozemních komunikacích jsou a jejich provoz zatěžuje jak pozemní komunikace, tak životní prostředí, a nebyla aplikována na vozidla, která k provozu nijak využívána nejsou.

Závěrem žalobce uvedl, že zdanění vozidel evidovaných a účtovaných v souladu s platnou legislativou je velmi problematické i z ekonomického hlediska. U vozidel zařazených jako majetek jiný než zboží, tedy zejména hmotný majetek, je tento majetek určen svým vlastníkem či provozovatelem k tomu, aby byl provozován, tedy aby buď přispíval k dosazování zisku nebo aby sloužil k naplňování jiných cílů osoby, která je provozuje. Majetek v podobě zboží může přinést příjem pouze, pokud je jako zboží prodán, v období od pořízení zboží do okamžiku jeho prodeje a z ekonomického hlediska žádný příjem nepřináší. Dle žalobce proto není žádný rozumný důvod toto zboží zatěžovat ještě náklady v podobě silniční daně.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Setrval na svých závěrech a vyjádřil se k jednotlivým žalobním námitkám. Zopakoval, že s přihlédnutím ke znění § 6 odst. 6 zákona o dani silniční nelze zohlednit datum první registrace vozidel ve smyslu uplatnění snížení sazby daně, je-li poplatníkem daňový subjekt ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční, a to u těch vozidel, u kterých nedošlo k zápisu nového provozovatele v technickém průkazu, jestliže původní provozovatel je z registru vozidel odhlášen. Odmítl, že se nevypořádal s námitkami žalobce směřující do nemožnosti aplikace § 6 odst. 6 cit. zákona, s níž byl žalobce seznámen v průběhu odvolacího řízení, a poukázal v tomto směru na str. 14 a 15 rozhodnutí o odvolání. Zopakoval i argumentaci uvedenou k výkladu § 2 odst. 1 zákona o dani silniční a dodal, že žalobce i nadále přehlíží specifickou úpravu předmětu daně silniční vyplývající z uvedeného ustanovení, která se týká vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 t určených výlučně k přepravě nákladu. U této skupiny vozidel dle názoru žalovaného plně postačí pro podřazení daného vozidla určeného výlučně k přepravě nákladu s největší povolenou hmotností nad 3,5 t pouze fakt registrace v České republice.

K vymezení osoby poplatníka žalovaný zopakoval, že žalobce byl v průběhu kalendářního roku 2009 vlastníkem předmětných vozidel a byl uveden v registru silničních vozidel jako osoba, na kterou byla vozidla odhlášena (tzv. avizovaný provozovatel), přičemž původní provozovatel byl z registru vozidel odhlášen. Žalobce v rámci probíhajícího daňového řízení neprokázal, že by v období, kdy byl vlastníkem těchto vozidel a právo užívat vozidla mu náleželo z titulu vlastnictví věci (vlastnického práva k předmětným vozidlům), náleželo toto právo užívání jiné osobě. Žalobce je tedy u těchto vozidel poplatníkem daně silniční za období, kdy původní provozovatel vozidla byl odhlášen z registru vozidel a žalobce tato vozidla vlastnil, z tohoto titulu k nim měl užívací práva, tedy ve smyslu znění § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční vozidla užíval. Nabytí vlastnického práva k předmětným vozidlům deklaroval žalobce předložením dokladů (kupní smlouvy, faktury), přičemž o předmětných vozidlech účtoval jako o zboží. K výkladu zmíněného ustanovení argumentoval úmyslem zákonodárce, aplikací teleologického výkladu a důvodovou zprávou k novele zákona o dani silniční provedené zákonem č. 143/1996 Sb.

V doplnění vyjádření žalovaný na podporu svých názorů poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 128/2014-38, které se týkají projednávané věci a s nimiž se ztotožnil.

V replice na vyjádření žalovaného žalobce ke zvýšení doměřené daně uvedl, že smyslem snížení sazby daně je zvýhodnit vozidla modernější konstrukce, jejichž vliv na prostředí je nižší, než je tomu u vozidel starších. Nejedná se tedy o zvýhodnění provozovatele vozidla, ale výhradně zvýhodnění konkrétního vozidla, které z důvodu svého zařazení do provozu v době kratší 108 měsíců, a tím i pokročilejší konstrukce, splňuje přísnější technické požadavky, zejména emisní normy. Není tedy jakýkoliv logický důvod „trestat“ toho, kdo je zákonem definován jako poplatník daně silniční a není jako provozovatel zapsán v registru vozidel uplatňováním plné sazby daně. Silniční daň by tak dle žalobce byla fakticky sankcí za to, že v registru vozidel není osoba provozovatele zapsána. Takový výklad by znamenal nedůvodné znevýhodnění části poplatníků silniční daně a porušení principu rovnosti poplatníků před správcem daně. Pokud dochází o odhlášení původního provozovatele z registru vozidel a v důsledku toho se nový, i když nezapsaný provozovatel stává poplatníkem silniční daně, je dle názoru žalobce nutno změnou zápisu rozumět i odhlášení původního provozovatele. Jakýkoliv jiný výklad by byl ústavně nekonformní a v přímém rozporu s účelem a smyslem zákona o dani silniční.

Žalobce vyslovil nesouhlas s historickým výkladem § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, jak jej provedl žalovaný, neboť je založen na výběrové selekci skutečností potvrzujících jeho názor, ale zcela opomíjí další skutečnosti a okolnosti včetně důvodových zpráv, resp. jejich částí vztahujících se k předmětu daně silniční. Zopakoval svůj názor tak, jak uvedl již v žalobě, že z historického hlediska byla daň silniční při svém vzniku až do roku 2002 výslovně koncipována tak, že účelem daně bylo zdanění užívání pozemních komunikací v České republice silničními vozidly (§ 1 zákona o silniční dani). O daň majetkovou se jednalo vzhledem k tomu, jak byl definován předmět daně, ale účelem zdanění nebyla jen existence či vlastnictví vozidla jako majetku, ale výslovně užívání komunikací. Od roku 2003 byl sice § 1 cit. zákona zrušen, ale nestalo se tak v souvislosti s tím, že by došlo k systémové změně úpravy zdanění, ale vzhledem k implementaci směrnic EU. Příslušné směrnice EU však nezavedly změnu principu zdanění těžkých nákladních vozidel. Z těchto směrnic nelze jakkoliv dovodit, že jediným kritériem pro zdanění těžkých nákladních vozidel, je jejich registrace v registru vozidel. Místo registrace je podstatné pro určení státu zdanění, ale nejedná se o vymezení předmětu daně. Skutečnost, že i dle předpisů EU je i nadále podstatou zdanění použití pozemních komunikací, je zřejmá již z názvu příslušných směrnic. Ani z důvodové zprávy k zákonu č. 207/2002 Sb., kterým došlo k implementaci do zákona o silniční dani, nelze dle žalobce dovodit, že původní účel zákona by byl implementací směrnice jakkoliv dotčen. Ani pak změna formulace § 2 neznamená dle důvodové zprávy k zákonu č. 344/2013 Sb. novelizující mimo jiné text § 2 zákona o dani silniční, věcnou změnu. Dle názoru žalobce je tak zřejmé, že podstatou, smyslem a účelem zákona je zdanění provozování vozidel, a to včetně vozidel s nejvyšší povolenou hmotností nad 3,5 t určených výhradně pro přepravu nákladů. Tato skutečnost byla v zákoně původně výslovně formulována a následné změny zákona zákon nijak systémově nezměnily.

K vymezení osoby poplatníka dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční žalobce zopakoval, že výklad žalovaného je účelový a v rozporu s textem zákona. Žalovaný ztotožňuje pojem „užívá vozidlo“ s pojmem „disponuje právem užívání věci“. Obsah těchto pojmů však nelze považovat za totožný. Zákonodárce výslovně použil pojem „užívá vozidlo“, tedy předpokládá minimálně, že vozidlo je k užívání určeno. Pouhé vlastnictví vozidla, se kterým je obecně spojeno právo s vozidlem jako s majetkem disponovat a nakládat, dle žalobce neznamená, že taková osoba vozidlo užívá. Pokud by šlo např. o zkušební jízdu k ověření vlastností vozidla, nelze ji považovat za provozování vozidla. Navíc pokud by zkušební jízdy byly prováděny, jednalo by se výhradně o jízdy realizované v uzavřených prostorách autobazaru a nikoliv na veřejných komunikacích vzhledem k absenci platné technické kontroly a tedy nezpůsobilosti k provozu na pozemních komunikacích.

V duplice na doplněné vyjádření žalovaného žalobce namítl, že v rozhodnutí žalovaného uváděném odkazu na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku sp. zn. 9 Afs 128/2014, se nejedná o skutkově shodný případ, neboť v uvedeném případě nebylo o osobě poplatníka pochyb, vlastník vozidel byl i provozovatelem zapsaným v technickém průkazu vozidel. Zopakoval, že pojem „užívá vozidlo“ nelze vykládat natolik extenzivně, že zahrnuje i prostou držbu vozidel, která jsou pouze pasivně vlastněna, fakticky nejsou ani k provozování na pozemních komunikacích způsobilá (nemají např. technickou prohlídku atd.). Jako již v žalobě uvedl, že pokud zákon o silniční dani výslovně stanoví, že pokud nelze osobu poplatníka stanovit podle osoby provozovatele zapsaného v technickém průkazu vozidla, je poplatníkem daně osoba, která vozidlo užívá, nelze pojem „užívá“ zaměňovat za pojem „vlastní“.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního

(dále jen “s. ř. s.”). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu na dani silniční za zdaňovací období roku 2009. Při kontrole zjistil, že v řádném daňovém přiznání k dani silniční neuvedl a nepřiznal daň za vozidla v jeho vlastnictví s největší povolenou hmotností nad 3,5 t určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice, která jako provozovatel autobazaru vykoupil a účetně evidoval jako nakoupené zboží. Původní vlastník, resp. provozovatel, těchto vozidel byl z registru silničních vozidel odhlášen (jako tzv. avizovaný provozovatel byl uveden žalobce), proces zápisu změn osoby vlastníka, resp. provozovatele vozidla v registru dokončen nebyl a k zápisu došlo až na nového vlastníka po prodeji vozidla žalobcem. Správce daně proto u těchto vozidel klasifikoval žalobce jako poplatníka daně silniční ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční. Na základě výsledků kontroly pak správce daně doměřil žalobci rozhodnutím ze dne 23. 9. 2013, čj. 1407485/13/2701-24803-602858, silniční daň za zdaňovací období roku 2009 ve výši ve výši 6.780.681,- Kč. Současně jej vyrozuměl o jeho zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.356.136,- Kč.

Proti uvedenému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl, přičemž zároveň změnil platební výměr správce daně tak, že doměřenou daň silniční zvýšil na částku 7.184.732,- Kč a zároveň zvýšil i s tím související penále na částku 1.436.946,- Kč.

Mezi účastníky je předně sporný výklad a aplikace ustanovení § 2 odst. 1 věta druhá a § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční, a to ve vztahu k postavení žalobce, který jako provozovatel autobazaru vykoupil mimo jiné vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 t určená výlučně k přepravě nákladů (registrovaná v České republice) a která účetně evidoval jako nakoupené zboží, přičemž v registru silničních vozidel byl uveden jako tzv. avizovaný provozovatel, když předtím byl původní provozovatel (resp. vlastník) vozidel odhlášen.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční jsou předmětem této daně silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla (dále jen „vozidla“) registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání 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.

Poplatníka daně definuje ustanovení § 4 zákona o dani silniční. Ve smyslu odstavce prvního se jím rozumí fyzická nebo právnická osoba, která

- a) je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu,
- b) užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel.

Jak na podporu svých názorů argumentovali i oba účastníci řízení, do 31. 12. 2002 obsahoval zákon o dani silniční i ustanovení § 1, které stanovilo, že účelem zákona je upravit daň silniční, kterou se zdaňuje užívání pozemních komunikací v České republice silničními

vozidly. Toto ustanovení bylo zrušeno novelou zákona o dani silniční č. 207/2002 Sb. K charakteru tohoto již zrušeného ustanovení, které však při objasnění smyslu zákona o dani silniční není možno pominout, lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 18. 5. 2006, čj. 2 Afs 101/2005-67 (ostatně oba účastníci na něj v této souvislosti rovněž odkazovali, avšak každý z něho dovozoval jiné závěry), v němž tento soud uvedl, že: „... *Ze skutečnosti, že silniční daň se zdaňuje užívání pozemních komunikací, podle přesvědčení soudu nelze v projednávané věci dovodit, že když stěžovatel předmětné vozidlo neužíval, nemohla mu tato daň být vyměřena. Citované ustanovení je totiž nutno vidět v celém kontextu zákona a ve vazbě na zákony další. V tomto směru Nejvyšší správní soud především připomíná, že původně plynul výnos této daně jako běžný daňový příjem do státního rozpočtu, od roku 2000 však již celý výnos této daně spadá do Státního fondu dopravní infrastruktury jako příjem určený na financování silnic, dálnic a jiných dopravních cest [§ 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury]. Jinak řečeno, jakkoliv silniční daň představuje daň majetkového typu, její smysl spočívá především ve vytvoření peněžních prostředků k financování dopravní infrastruktury, což platilo i v době před zřízením Státního fondu dopravní infrastruktury (viz citovaná důvodová zpráva k návrhu zákona o dani silniční). Takto je nutno vnímat smysl zdaňování prostřednictvím silniční daně, obsažený v citovaném ustanovení § 1. Výklad stěžovatele tento smysl podstatně překračuje a byl by reálně použitelný pouze tehdy, jestliže by tato daň byla koncipována zcela odlišným způsobem, a to v podstatě jako poplatek, což především znamená, že by muselo být zákonem přesně upraveno, jakým způsobem by byla dosažena určitá míra reciprocity mezi užíváním pozemních komunikací a mezi jejím zpoplatněním, což je typické např. pro dálniční poplatky nebo mýtné. Tento postup se však, jak již bylo zmíněno výše, pojmově vymyká principu zdanění. Ambice zákonodárce jdoucí v tomto směru tedy zjevně nelze vysledovat, a to žádnou z možných interpretačních metod aplikovaných zákonných ustanovení.*“

Z uvedeného tak jednoznačně vyplývá, že silniční daň není (a ani nebyla) poplatkem za užívání pozemních komunikací v úzkém slova smyslu, jak ji chápe žalobce, a tak její vyměření nemá souvislost s jejím užíváním. Byť v jiné části shora citovaného rozsudku (kterou citoval žalobce) tento soud poukazoval i na důvodovou zprávu z roku 1992 k návrhu zákona o dani silniční, podle níž cílem navrhované právní úpravy bylo zdanění užívání silniční a dálniční sítě dopravci za účelem zajištění finančních zdrojů na výstavbu a modernizaci veřejných pozemních komunikací, nelze z důvodu připomenutí uvedeného cíle pominout celkovou koncepci a smysl silniční daně, kterou se tento soud zabýval právě v předchozím odstavci citované části rozsudku. Účelem a smyslem zákona o dani silniční je získání prostředků na vytvoření a obnovu dopravní infrastruktury, a proto je možno zdanit silniční daní i vozidla dopravní infrastrukturu fakticky nepoužívající, pokud jsou naplněny další zákonné podmínky. Tento účel a smysl zákona o dani silniční platí po zrušení jeho ustanovení § 1 i nadále. Žalobce sice rovněž prezentoval názor, že ani zrušením zmíněného § 1 nedošlo k systémové změně úpravy či principu zdanění daní silniční, avšak účel, smysl a podstatu zdanění daní silniční spatřuje nesprávně úzce ve zdanění použití pozemních komunikací, resp. zdanění provozování vozidel.

Pokud jde o samotný předmět daně upravený v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, v posuzovaném případě jde o aplikaci věty druhé tohoto ustanovení, která stanoví, že bez ohledu na to, zda jsou vozidla 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. Tato věta druhá je vůči větě první ve vztahu speciality, proto platí, že předmětem daně silniční jsou vždy vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice vždy. Jinými slovy,

jedinou a rozhodující skutečností v otázce vzniku daňové povinnosti u vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určených výlučně k přepravě nákladů je jejich registrace v České republice. Obdobný závěr lze vysledovat i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, čj. 7 AfS 64/2008-52, byť (jak podotkl žalobce) se skutkově týká odlišné situace. I přes změnu v právní úpravě hmotnostního limitu vozidel z 12 tun na 3,5 tuny pro vozidla určená výlučně k přepravě nákladů je však platný obecně. Tento soud v rozsudku mimo jiné uvedl, že: „*Pro vznik a trvání daňové povinnosti k dani silniční u vozidel s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun, určených výlučně k přepravě nákladů a registrovaných v České republice, je irelevantní, zda jde o vozidla „určená k podnikání“ nebo o vozidla „používaná k podnikání“; tato vozidla jsou předmětem daně silniční vždy (§ 2 odst. 1 věta druhá zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční)...* Rozhodnou skutečností není okolnost, pokud poplatník daně sám fakticky neprovozuje dotčené vozidlo v průběhu zdaňovacího období, např. pro technickou závadu, resp. dočasnou nezpůsobilost k provozu.“

K tomu lze poznamenat, že z důvodové zprávy k novele č. 207/2002 Sb. vyplývá, že příčinou této novely zákona o dani silniční byla povinnost implementace směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 1999/62/ES, o výběru poplatků za užívání určitých pozemních komunikací těžkými nákladními vozidly. Tato směrnice upravuje zdanění vozidel, mýtné a poplatky za užívání. Zatímco mýtné a poplatky za užívání se vztahují přímo k užívání určitého typu pozemních komunikací [srov. odst. 17 preambule, čl. 2 písm. b), c) a čl. 7], zdanění vozidel je upraveno samostatně a jeho vyměření a vybírání stanovuje každý stát samostatně (srov. čl. 3 a čl. 4). Z uvedeného tak vyplývá, že ani směrnice č. 1999/62/ES nebrání nijak tomu, aby byla vozidla, kterými jsou motorová vozidla nebo jízdní soupravy, které jsou určeny výlučně k přepravě zboží a jejichž celková hmotnost činí nejméně 12 tun [viz čl. 2 písm. d)] zdaněna podle kritérií, která stanoví národní zákonodárce, jako se tomu stalo v případě silničního zákona.

Nutno tedy uzavřít, že i v případě, že vozidla naplňující kritéria ustanovení § 2 odst. 1 věty druhé zákona o dani silniční nejsou fakticky používána k určenému účelu (tj. k přepravě nákladu) nebo dokonce nejsou používána vůbec, jako tomu bylo v případě žalobce, jsou předmětem silniční daně.

Žalobce v žalobě namítal, že si žalovaný ve svém odůvodnění sám odporuje, jestliže v případě autobusů kategorie M2/M3 (AB) upustil od doměření daně z důvodu, že zde nejsou důkazy o tom, že by byla tato vozidla provozována, a nebyly tak splněny všechny podmínky dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční. Dle žalobce tak žalovaný sám uznává, že mimo registraci vozidla je pro podřazení vozidla pod předmět daně silniční významné i jejich faktické provozování na pozemních komunikacích. K tomu lze poznamenat, že žalobce přehlíží, že v případě autobusů se nejedná o vozidla určená výlučně k přepravě nákladů. Proto nesplňují všechny podmínky věty druhé § 2 odst. 1 uvedeného zákona a v jejich případě je nutno pro zahrnutí pod předmět daně posuzovat všechny podmínky dle věty první zmíněného ustanovení. Tento názor žalovaného ve vztahu k autobusům vyplývající z uvedeného rozdílu je z kontextu jeho odůvodnění zřejmý.

Pokud jde o určení poplatníka, je jím ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční, fyzická nebo právnická osoba, která užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel. Ani toto ustanovení nelze vykládat zcela separovaně od ostatních ustanovení zákona, ale právě zejména ve vazbě na předmět daně, tj. ve vazbě na ustanovení § 2 zákona o dani silniční. Žalovaný správně uvedl, že

v ustanovení § 4 cit. zákona lze vysledovat záměr zákonodárce, a to i z postupné precizace zmíněného ustanovení, uložit povinnost platby silniční daně jasně specifikovaným subjektům za vozidla, která jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 téhož zákona. Konkrétně pak v ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční určit osoby, které se stávají poplatníky daně po dobu provádění změn v zápisu údajů o provozovateli vozidla v registru vozidel, tj. do té doby, než je zapsána příslušná změna v souladu se zákonem o podmínkách provozu vozidel. Jednoznačně tak jsou definovány osoby, které mají povinnost k dani silniční za vozidla, která jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, a to právě i v době nedokončeného procesu zápisu změny provozovatele, tj. v době tzv. polopřevodu, kdy taková osoba (tzv. avizovaný provozovatel) užívá vozidlo, jehož provozovatel je z registru vozidel odhlášen. V postavení tzv. avizovaného provozovatele byl právě i žalobce poté, co byl původní provozovatel (resp. vlastník) z registru odhlášen. Žalobce v této souvislosti opakovaně namítal, že nesplňoval podmínku „užívání vozidla“, jak požaduje zmíněné ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční, přičemž v žalobě argumentoval, že pojem „užívá“ je totožný s pojmem „provozuje“ vozidlo ve smyslu § 2 zákona o dani silniční. Tuto podmínku je nutno vykládat bezpochyby v návaznosti na § 2 odst. 1 uvedeného zákona, což dle názoru krajského soudu provedl žalovaný správně. Jestliže byl učiněn v předmětném případě dílčí závěr, že vozidla jsou předmětem daně dle věty druhé § 2 odst. 1 cit. zákona, tedy u kterých není podmínkou jejich provozování (tj. ani jejich užívání v provozu na pozemních komunikacích), není ani významné, zda fakticky provozuje nebo užívá vozidla k provozu na pozemních komunikacích, resp. k jakému účelu vozidla užije. To ostatně koresponduje i shora uvedenému účelu a smyslu zákona o dani silniční.

Argumentaci žalobce odlišným způsobem pojištění odpovědnosti z provozu vozidla u vozidel nacházejících se v tzv. polopřevodu je nutno odmítnout jako nepřiléhavý, neboť na posouzení daňové povinnosti k dani silniční nemá žádný vliv. Závěry Ústavního soudu k otázce vzniku povinnosti uzavřít zákonné pojištění odpovědnosti, na které rovněž žalobce poukazoval, pak nejsou se závěry žalovaného nijak v rozporu, neboť ten nikterak netvrdí, že lze zápis vozidla v registru považovat současně za provozování vozidla. Žalovaný naopak dospěl k závěru, že vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů se stávají předmětem daně bez podmínky jejich provozování, tj. bez potřeby zkoumání faktu jejich provozování.

Dalším sporným bodem mezi účastníky byla i aplikace ustanovení § 6 odst. 6 a odst. 9, resp. 10, zákona o dani silniční. Dle jeho odst. 6 se sazba daně podle odstavců 1 a 2 u vozidel snižuje o 48 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců od data jejich první registrace a o 40 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců a o 25 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců. Nárok na příslušné snížení sazby daně vzniká počínaje kalendářním měsícem prvé registrace vozidla a končí u téhož vozidla po 108 kalendářních měsících. Při změně provozovatele vozidla s nárokem na snížení sazby daně lze u nového provozovatele uplatnit příslušné snížení sazby daně nejdříve v kalendářním měsíci zápisu změny provozovatele v technickém průkazu.

Krajský soud je téhož názoru jako žalovaný, že ze znění § 6 odst. 6 zákona o dani silniční nutno dovodit, že uvedené snížení sazby daně nelze aplikovat u vozidel, u kterých nedošlo ještě k zápisu nového provozovatele v technickém průkazu poté, co byl z registru vozidel původní provozovatel odhlášen, tj. v situaci, kdy je poplatníkem daňový subjekt dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční. Odhlášením původního provozovatele, resp. vlastníka, vozidla v registru vozidel dochází bezesporu ke změně provozovatele a při této změně lze u nového provozovatele uplatnit příslušné snížení sazby právě až od

kalendářního měsíce zápisu změny provozovatele v technickém průkazu. Právě poplatník definovaný v ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční, tj. v posuzovaném případě i žalobce, naplňuje podmínky věty třetí § 6 odst. 6 cit. zákona a v takovém případě tedy nelze uznat snížení sazby daně u vozidel, u kterých dosud nedošlo k zápisu změny provozovatele v technickém průkazu. Jestliže žalobce namítal, že „změnou zápisu je nutno rozumět i odhlášení původního provozovatele“, pak nelze přehlédnout, že současně zcela opomíjí závěr předmětné věty třetí, tj. právě zápis změny provozovatele v technickém průkazu.

Pokud jde o aplikaci odstavce 9 zmíněného § 6 zákona o dani silniční, ten stanoví, že bez ohledu na datum první registrace se sazba daně podle odstavce 2 snižuje 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 činnostem, 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^{3e}), nebo
- c) fyzickými osobami.

Dle odstavce 10 zmíněného § 6 zákona o dani silniční se sazba daně podle odstavce 2 snižuje o 48 % u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností 12 a více tun, za podmínek uvedených v odstavci 9. U téhož vozidla se nepoužije současně snížení sazby daně podle tohoto odstavce a podle odstavce 6.

Žalovaný při výkladu splnění podmínek po možnost snížení sazby dle uvedeného ustanovení výstižně poukázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, čj. 2 Afs 5/2012-22, z jehož závěru k otázce, jaký okruh subjektů může daňový benefit poskytovaný ustanovením § 6 odst. 9 zákona o dani silniční využít (odstavec 10 pak odkazuje na podmínky odstavce 9), lze aplikovat i na nyní posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku zdůraznil, že pro snížení sazby daně dle uvedeného ustanovení je nutno kumulativně naplnit tři zákonné podmínky. Za prvé jde o vymezení předmětu daně, tj. jakých provozovaných vozidel se snížení daně týká; druhá podmínka vylučuje jakoukoliv spojitost použití vozidla s podnikatelskou či jinak výdělečnou činností; třetí podmínkou je existence privilegovaných subjektů dle písm. a) nebo c), tj. kým smí být vozidlo použito, nebo jde o činnost dle písm. b), tj. k jakému účelu smí být vozidlo použito. Dále se pak podrobně zabýval touto třetí podmínkou, konkrétně okruhem subjektů, které mohou předmětný daňový benefit využít (§ 6 odst. 9 písm. a/ a c/ zákona o dani silniční), přičemž dospěl k závěru že: „*Snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 písm. a) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném do 31. 12. 2013, mohou uplatňovat toliko osoby právnické. Beneficientem snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 písm. c) citovaného zákona nejsou všechny fyzické osoby provozující nákladní vozidla, ale jen ty, které nejsou podnikateli.*“ Na základě výkladu uvedeného ustanovení (v podrobnostech krajský soud odkazuje na uvedený rozsudek) tedy nutno dovodit podporu „nepodnikajících občanů a neziskového sektoru“.

Žalobce jako fyzická podnikající osoba tedy není zákonem privilegovaným subjektem, který by mohl beneficium v podobě snížení sazby dle § 6 odst. 9, resp. 10, zákona o dani silniční využít, neboť není subjektem, který by byl založen nebo zřízen za účelem podnikání dle písm. a) odstavce 9 (což je u fyzické osoby vyloučeno již pojmově), není ani fyzickou nepodnikající osobou dle písm. c) téhož odstavce, dlužno doplnit, že o vozidla definovaná pod

písm. b) v daném případě nešlo vůbec. Třetí zákonná podmínka pro snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 písm. a) a c) zákona o dani silniční tak v případě žalobce splněna nebyla. Vzhledem k tomu, že pro možnost využití předmětného daňového zvýhodnění je nutné kumulativní splnění všech tří shora uvedených zákonných podmínek, v případě nesplnění byť již jen jedné z nich již nelze vůbec o možnosti užití této výhody uvažovat. Není proto třeba zabývat se již splněním dalších zákonných podmínek. Přesto lze dodat, že žalobce je podnikající fyzickou osobou, který navíc předmětná vozidla užívá v přímé souvislosti s podnikáním, neboť mu z jejich prodeje plynou příjmy ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud tedy uzavírá, že přisvědčil závěru žalovaného, že žalobce byl za kontrolované zdaňovací období poplatníkem daně silniční u předmětných vozidel, neboť splňoval podmínky § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční a šlo o vozidla, která byla předmětem daně, přičemž jím požadované snížení sazby daně mu nebylo možno poskytnout. Krajský soud považuje za nadbytečné dále rozšiřovat podrobnou argumentaci žalovaného (čerpající významnou měrou i ze závěrů rozsudků Nejvyššího správního soudu), se kterou se v zásadě ztotožňuje, nebo jinými slovy uvádět totéž.

Na uvedených závěrech nemohou nic změnit ani žalobcem zmiňované ekonomické aspekty případu. Jak je uvedeno shora, předmětem daně silniční je vozidlo specifikované v zákoně, kterému byla vydána příslušná registrační značka, není vyřazeno z registru vozidel a opravňuje jeho provozovatele (vlastníka) k provozu tohoto vozidla na pozemních komunikacích v České republice. Pokud považoval žalobce sporná vozidla za zboží, jak o nich ostatně i účtoval, měl možnost je dočasně vyřadit z registru vozidel, jak to umožňuje zákon o provozu vozidel. Odevzdal by registrační značky do depozita a po dobu dočasného vyřazení by nebyl zatížen daní silniční. Pokud však k vyřazení vozidel podléhajících silniční dani z registru silničních vozidel nedojde, skutečnosti uvedené v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční trvají a nemůže ve vztahu k nim dojít ani k zániku daňové povinnosti.

Dlužno dodat, že krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou nesprávné aplikace ustanovení § 6 odst. 6 věty třetí daně silniční, konkrétně že rozšíření aplikace tohoto ustanovení i na poplatníky dle § 4 odst. 1 písm. b) téhož zákona, nemá oporu v zákoně a že se jedná se o nepřípustně extenzivní výklad. Svůj právní názor a závěr k aplikaci zmíněného § 6 odst. 6 cit. zákona uvedl žalovaný na straně 14 a 15 napadeného rozhodnutí o odvolání. To, že žalobce s jeho výkladem předmětného ustanovení i nadále nesouhlasí, však neznamená, že by žalovaný tuto jeho námitku opomenul.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nárokoval v podobě paušální náhrady za každý úkon ve výši 2 x 300,- Kč. Tuto náhradu nákladů mu však krajský soud nepřiznal. Vycházel přitom z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-50, ve kterém se tento soud zabýval otázkou, zda lze po procesně neúspěšném účastníkovi řízení spravedlivě požadovat, aby hradil náklady správního orgánu spadající do jeho běžné činnosti v rámci výkonu veřejné správy, které mu vznikly v souvislosti s obhajobou zákonnosti jeho správních rozhodnutí. Rozšířený senát ve svém usnesení judikoval, že: „náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků

správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřízná“. Navázal tak na předchozí právní názor Ústavního soudu (srov. náleze ze dne 24. 11. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1087/2009), spočívající v tom, že žalovaný správní orgán má v případě úspěchu ve sporu právo na náhradu nákladů řízení pouze tehdy, jsou-li vynaloženy účelně a zároveň přesahují-li rámec běžné úřední činnosti. Po procesně neúspěšném účastníkovi řízení tak nelze spravedlivě požadovat, aby hradil náklady správního orgánu spadající do jeho běžné činnosti v rámci výkonu veřejné správy. Ani v nyní posuzovaném případě žalovanému v souvislosti se soudním řízením nevznikly náklady přesahující rámec jeho běžné činnosti v rámci výkonu veřejné správy.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje.

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.

V Hradci Králové dne 26. srpna 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu