



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce: ■■■ s.r.o., se sídlem ■■■, zastoupeného Rambousek a partner a.s., daňovým poradcem se sídlem Křišťanova 4, 130 00 Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 1. 2014, č. j. 21/14/5000-14103-705778 a č. j. 22/14/5000-14103-705778, č. j. 23/14/5000-14103-705778 a č. j. 20/14/5000-14103-705778,

t a k t o :

- I. Žaloby proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 1. 2014, č. j. 21/14/5000-14103-705778 a č. j. 22/14/5000-14103-705778, č. j. 23/14/5000-14103-705778 a č. j. 20/14/5000-14103-705778, s e z a m í t a j í .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobce j e p o v i n e n zaplatit soudní poplatek ve výši 9 000 Kč na účet Krajského soudu v Ústí nad Labem ve lhůtě 1 týdne od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Žaloba

Žalobami podanými v zákonné lhůtě, spojenými ke společnému projednání a rozhodnutí usnesením zdejšího soudu ze dne 7. 3. 2014, č. j. 59Af 15/2014-22, se žalobce domáhá zrušení shora specifikovaných rozhodnutí žalovaného, jimiž byla shodně zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“):

- 1) dodatečný platební výměr ze dne 17. 5. 2013, č. j. 686752/13/2602-24802-505713, kterým byla žalobci doměřena daň silniční za zdaňovací období roku 2009 ve výši 16 848 Kč a současně sděleno penále z doměřené daně ve výši 3 369 Kč;

- 2) dodatečný platební výměr ze dne 17. 5. 2013, č. j. 686768/13/2602-24802-505713, kterým byla žalobci doměřena daň silniční za zdaňovací období roku 2010 ve výši 16 848 Kč a současně sděleno penále z doměřené daně ve výši 3 369 Kč;
- 3) dodatečný platební výměr ze dne 17. 5. 2013, č. j. 686775/13/2602-24802-505713, kterým byla žalobci doměřena daň silniční za zdaňovací období roku 2010 ve výši 16 848 Kč a současně sděleno penále z doměřené daně ve výši 3 369 Kč;
- 4) a platební výměr ze dne 7. 6. 2013, č. j. 686786/13/2602-24802-505713, kterým byla žalobci vyměřena daň silniční za zdaňovací období roku 2012 ve výši 36 166 Kč (kdy rozdíl mezi daní tvrzenou v daňovém přiznání a daní vyměřenou činil částku 16 848 Kč).

Ve vztahu k rozhodnutí týkajícímu se doměření silniční daně za rok 2009 (č. j. 21/14/5000-14103-705778) žalobce namítal prekluzi práva daň doměřit. Podle žalobce činí prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, 3 roky, když počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. V daném případě bylo podle žalobce možné stanovit daň do 1. 2. 2013 a zahájení kontroly o dva měsíce později již tuto lhůtu neprolamuje.

Ve vztahu ke všem napadeným rozhodnutím pak žalobce uplatnil výtku nepřezkoumatelnosti. Ta podle žalobce spočívá v tom, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s argumentem žalobce, že ve veřejném právu je nutno vykládat nejasnosti ve prospěch občana (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 178/2005, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Žalovaný se nezaobíral ani možností daňového subjektu dovolávat se zavedené správní praxe, dokonce nezákonné, jak zmiňovalo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-153. Nakonec žalovaný ignoroval i odvolací námitku týkající se nutnosti změny výkladu při změně textu zákona. Žalobce upozorňoval s odvoláním na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 178/2005 na přiznání slevy výcvikovým vozidlům po novele provedené zákonem č. 246/2008 Sb. a další změnu provedenou zákonem č. 344/2013 Sb.

Další žalobní bod se týkal výkladu podmínek pro snížení sazby silniční daně podle § 6 odst. 9 písm. a) až c), odst. 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Žalobce setrval na názoru, že ze samotného jazykového výkladu není zřejmé, zda podmínky uvedené v § 6 odst. 9 písm. a), b) a c) cit. zákona jsou samostatné či speciálními k podmínce stanovené v uvozovací části § 6 odst. 9. Za tohoto stavu je potřeba použít výklad pro občana příznivější. Podle žalobce je podmínka v úvodním odstavci redundantní s podmínkou pod písm. a). Žalobce se dovolával teologického výkladu, odkazoval na zákon č. 247/2000 Sb. a dovozoval, že prakticky všechny autoškoly, tj. i ty, které jsou zřizovány při středních školách, tuto činnost provádějí v rámci podnikání, a proto (s výjimkou vozidel organizačních složek státu, které jsou ale od silniční daně osvobozeny dle § 3 zákona o silniční dani) neexistuje žádný subjekt, který by mohl provozovat autoškolu a přitom se na něho vztahuje osvobození dle výkladu zastávaného orgány finanční správy. To podle žalobce potvrzuje jeho názor, že ustanovení týkající se osvobození autoškol je nutno chápat jako *lex specialis* vůči ostatním podmínkám. I výklad historický podle žalobce uvedený výklad podporuje. V tomto směru žalobce zmínil důvodovou zprávu k zákonu č. 246/2008 Sb., ze které vyplývá, že pokud jsou vozidla používána pouze pro výcvik řidičů, náleží jim osvobození. Také se odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64, který zmiňoval problematiku změny výkladu při změně zákona zákonodárcem. Dále se

žalobce dovolával eurokonformního výkladu v souladu se směrnicí 2006/38/ES, jejího čl. 2 písm. d), ze kterého vyplývá, že vozidla speciálně upravená a určená pro výcvik řidičů nesplňují kritéria vozidel, na které se vztahuje povinnost platit silniční daň. Žalobce upozornil na další novelu zákona o silniční dani provedenou zákonem č. 344/2013 Sb., kterou byla přiznaná sleva výcvikovým vozidlům opět zrušena. Nejasnosti v legislativním procesu by podle žalobce neměly jít k tíži občana. Žalobce dále poukázal na judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu, podle níž se daňový subjekt může dovolávat zavedené správní praxe, a to i nezákonné. V této souvislosti žalobce namítal, že byla zavedena správní praxe Ministerstvem financí vydáním poučení k vyplnění daňového přiznání, kdy ve formuláři pokynů za rok 2009 byli zmíněni provozovatelé autoškol, zatímco za rok 2010 byl text nahrazen a byla zmíněna vozidla subjektů provádějících vlastní výcvik řidičů. Namísto vypořádání s touto námitkou odkázal žalovaný na stanovisko Komory daňových poradců, aniž by ho specifikoval. Podle žalobce správce daně kontrolu zahájil se značným časovým odstupem, přitom mu muselo být uplatnění slevy na dani zřejmé již z podaného daňového přiznání. Žalobce tak byl dlouhou dobu utvrzován o správném postupu, poté byla zavedená správní praxe žalovaným změněna, aniž došlo ke změně zákona.

Žalobce pro případ pochybností soudu, zda se na výcviková vozidla vztahuje směrnice 1999/62/ES, navrhoval předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropského společenství. Jinak navrhoval, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně zrušil a žalovanému uložil povinnosti nahradit žalobci náklady soudního řízení.

II. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření se žalovaný ohradil proti tomu, že by jeho rozhodnutí byla nepřezkoumatelná. Odkázal na str. 9 až 10 rozhodnutí, kde se vypořádal s námitkou o uplatnění principu *in dubio pro mitius*. Na str. 11 až 12 se pak věnoval námitkám zavedení správní praxe a pokynům pro vyplnění daňového přiznání a připomenul, jak se s odvolacím bodem vypořádal. Ve vztahu ke stanovisku Komory daňových poradců uvedl, že na takové stanovisko neodkazoval, ale citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu, který Komoru daňových poradců zmiňoval, a dovodil, že pokyn k vyplnění daňového přiznání není závazným podkladem pro rozhodování. Jinak žalovaný setrval na svém výkladu § 6 odst. 9 a odst. 10 zákona o dani silniční, podle něhož se tato ustanovení nevztahují na osoby, které mají z provozování vozidel příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, když pro uplatnění snížené sazby je třeba splnění tří kumulativních podmínek, ve shodě se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012-22. V žalobcově případě bylo postaveno najisto, že žalobce nesplnil, resp. neprokázal splnění podmínky č. 2. Podle žalovaného nevystávají při jazykovém výkladu cit. ustanovení žádné nejasnosti, a po zkoumání smyslu a účelu zákona je jazykový výklad podpořen. K žalobnímu bodu rozporu s právem Evropské unie žalovaný uvedl, že daň silniční je na úrovni Evropské unie harmonizována pouze pro oblast nákladních vozidel směrnicí 1999/62/ES ze dne 17. června 1999. Tato směrnice byla již několikrát novelizována, a to i směrnicí 2006/38/ES ze dne 17. května 2006. Podle žalovaného je nutné vycházet ze směrnice 1999/62/ES v jejím konsolidovaném znění, nikoli ze směrnice, která primární směrnici pouze změnila, jak činí žalobce. Obě předmětná vozidla váží nad 3,5 tuny a jsou určena k silniční přepravě zboží a žalovaný nevidí nesoulad mezi textem zákona o dani silniční a směrnicí, která předmětnou daň harmonizuje. Naposledy žalovaný odmítnul námitku prekluze práva doměřit daň silniční za rok 2009. Navrhoval proto, aby soud žaloby jako nedůvodné zamítl, neboť napadená rozhodnutí nejsou ani nezákonná, ani nepřezkoumatelná.

III. Zjištění ze správního spisu

Skutkové okolnosti případu nejsou sporné. Žalobce podniká v oblasti provozování autoškoly. Ve zdaňovacích obdobích let 2009 až 2012 si v daňovém přiznání k dani silniční u vozidla RZ ■■■ (nákladní přívěs valníkovaný o 2 nápravách, celková hmotnost 13 tun) uplatnil snížení sazby daně dle § 6 odst. 10 zákona o dani silniční, ve znění účinném pro přezkoumávaná období; u vozidla RZ ■■■ (nákladní automobil valníkovaný o 2 nápravách, celková hmotnost 12 tun) si uplatnil snížení sazby daně silniční dle § 6 odst. 9 uvedeného zákona.

Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2009, 2010 a 2011 vydal správce daně dne 20. 6. 2012 výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, které byly žalobci doručeny dne 26. 6. 2012. Pro zdaňovací období roku 2012 byla správcem daně dne 27. 2. 2013 vydána výzva k odstranění pochybností. Správce daně ve výzvách konstatoval, že žalobcem uplatněné snížení sazby daně je možné pouze v případě, že předmětná vozidla nebyla 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.

Žalobce s tímto výkladem nesouhlasil a správci daně písemně sdělil, že dle jeho názoru bylo jím uplatněné snížení sazby daně provedeno v souladu se zákonem, ačkoli byla vozidla v předmětné době využívána k podnikání. Žalobce dále uvedl (obdobně jako v žalobě) výklad sporného zákonného ustanovení několika formami interpretace právní normy (výklad jazykový, teleologický, historický) a tvrdil, že postup správce daně je v rozporu se zavedenou správní praxí.

V dalším průběhu řízení byl žalobce seznámen s výsledky daňové kontroly daně silniční za zdaňovací období roku 2009, 2010 a 2011 a správce daně mu doměřil daň silniční a uložil mu zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to dodatečnými platební výměry ze dne 17. 5. 2013, č. j. 686752/13/2602-24802-505713; č. j. 686768/13/2602-24802-505713; č. j. 686775/13/2602-24802-505713). Vlivem neuznání nároku na snížení sazby daně dle § 6 odst. 10 zákona o dani silniční došlo v případě vozidla RZ ■■■ k doměření daně ve výši 6 048 Kč a dle § 6 odst. 9 cit. zákona ve výši 10 800 Kč v případě vozidla RZ 2L9 8368. Pro zdaňovací období roku 2012 byla žalobci daň silniční vyměřena v odlišné výši, než jaká byla tvrzena v daňovém přiznání, a to platebním výměrem ze dne 7. 6. 2013, č. j. 686786/13/2602-24802-505713. V tomto případě činil vlivem neuznání nároku na snížení sazby daně rozdíl oproti dani tvrzené 6 048 Kč u vozidla RZ ■■■ a u vozidla RZ ■■■ částku 10 800 Kč.

Napadenými rozhodnutími žalovaný podaná odvolání proti rozhodnutím správce daně zamítl a dodatečné platební výměry, resp. platební výměr potvrdil. Žalovaný ve všech rozhodnutích shodně argumentoval, že snížení sazby daně silniční dle § 6 odst. 9 (100 %) a odst. 10 (48 %) zákona o dani silniční se uplatní při splnění podmínek stanovených kumulativně. Na základě jazykového výkladu dospěl k závěru, že sazba daně se sníží při splnění jak podmínky ve větě uvozovací – řídící, tak při splnění podmínek ve větě vedlejší, spojené podřadící spojkou „pokud“ a dalších podmínek stanovených kumulativně a uvozených spojkou „a“. Tedy sazba daně se sníží u přesně specifikovaných vozidel za podmínky, pokud nebudou používána k podnikání, při splnění dalších podmínek. Žalovaný odmítl názor žalobce, že text předmětných ustanovení není jasný a odmítl tvrzení o redundantní podmínce. K výkladu daných ustanovení dle jejich smyslu zmínil důvodovou zprávu k zákonu č. 246/2008 Sb., ze které dovozoval, že předkladatel zákona upozorňuje na případy, kdy by v případě používání vozidel neziskovými subjekty a občany uvedená vozidla

ztratila výhodu snížení sazeb, tj. z důvodu použití k podnikání. V případě výcvikových vozidel pak upozornil na případy, kdy by také, tj. nejen za podmínky použití k podnikání, výhodu snížení sazby ztratila, např. použitím pro nákladní přepravu, pronájem, namísto pro praktický výcvik řidičů. Žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil důkazní prostředky ve vztahu k prokázání všech zákonných podmínek pro snížení sazby daně, tedy neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které uváděl v daňových přiznáních. Žalobce na projednání výsledků daňové kontroly nijak nereagoval. Dále se žalovaný obšírně zabýval obecnými principy daně silniční za účelem nalezení smyslu § 6 odst. 9 zákona o dani silniční a dovolával se závěrů Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012-22. Podle žalovaného lze vysledovat záměr zákonodárce zdanit majetkovou daní vozidla s vyšší než stanovenou hmotností, jsou-li užívána k podnikání, přičemž je zde patrný záměr podpořit neziskový sektor a nepodnikající občany. Také prostřednictvím logického výkladu dospěl žalovaný k tomu, že beneficium snížení daně je přiznáno jen některým osobám při splnění podmínek stanovených a není připuštěno u osob jiných. Pravidlo příznivějšího výkladu pak nemůže být v daném případě uplatněno, neboť výklad plynoucí z příznivějšího výkladu by popíral smysl dotčeného ustanovení. Smyslem zákonné úpravy bylo podpořit výcviková vozidla, které nejsou používány k podnikání, žalovaný v této souvislosti zmínil výcviková vozidla pro výuku žáků školy, které byla vydána registrace k provozování autoškoly, přičemž se jedná o získání řidičského oprávnění jako kvalifikačního předpokladu výkonu povolání, na které se žáci ve škole připravují, či případy firemních autoškol. Žalobcův výklad v tomto směru žalovaný označil za zavádějící. Podstatné je, zda jsou vozidla v souladu se zákonem používána jako výcviková a zda z činnosti neplynou příjmy podléhající dani z příjmů. Žalovaný se vyjádřil k textu návodu na vyplnění tiskopisu daňového přiznání k dani silniční, které se textem lišilo pro rok 2009 a 2010, a zdůraznil, že nenahrazují metodický výklad zákona o dani silniční, ani závazný podklad pro rozhodování daňových orgánů, ani soudů. Ke změně zákonného ustanovení nedošlo, použití vozidla k podnikání stále vylučovala uplatnění snížení sazby daně. Příklady uvedené v pokynu v závorkách jen poukazovaly na subjekty, které při splnění dalších podmínek mohou sníženou sazbu daně uplatnit, přičemž došlo k precizaci pokynů i ve vztahu k dalším zákonným podmínkám. Žalovaný shrnul, že u obou vozidel byla naplněna první podmínka pro snížení sazby daně, ale nebyla splněna podmínka další, a to že vozidla nesmí být používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s ním. Splnění této podmínky žalobce neprokázal, ač v daňovém přiznání nárokoval sníženou sazbu daně. Naopak na výzvy k odstranění pochybností odpověděl, že osvobození od daně uplatňuje v souladu se zákonem o dani silniční, byť vozidla používá k podnikání. Zkoumání třetí podmínky, tj. zda vozidlo spadá do jedné ze tří kategorií privilegovaných zákonem, již bylo bezpředmětné.

IV. Posouzení věci soudem

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s., a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s.

K projednání žalob bylo nařízeno ústní jednání, při němž oba účastníci setrvali na své argumentaci. Žalobce výslovně omezil žalobu směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2014, č. j. 21/14/5000-14103-705778, o žalobní bod, ve kterém namítal prekluzi práva doměřit daň silniční za zdaňovací období roku 2009.

Prvotní povinností soudu bylo zabývat se nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí může ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. V souzeném případě žalobce namítal nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, kdy se podle něj žalovaný nedostatečně vypořádal s jeho odvolacími argumenty.

Nepřezkoumatelností rozhodnutí se zabývá početná judikatura správních soudů i Nejvyššího správního soudu, která nepřezkoumatelnost pojmově spojuje především s nedostatkem důvodů skutkových, nikoli dílčími nedostatky odůvodnění rozhodnutí. V rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud uvedl: „V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je pokládáno za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1903/07, nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994, Van de Hurk v. Nizozemí, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, Ruiz Torija v. Španělsko, stížnost č. 18390/91, bod 29).“ Ačkoliv Nejvyšší správní soud předestřený právní názor vyslovil v řízení o kasační stížnosti a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se týkala přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, lze jej zcela nepochybně aplikovat i ve vztahu k přezkoumávanému správnímu rozhodnutí. Nadto je třeba si uvědomit, že správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy minimálně implicitně vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13).

Z pohledu právě vyřčeného napadená rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí. Nejenže z nich beze všech pochybností vyplývá zjištěný stav věci, ale dávají také vyčerpávající odpověď na vznesené odvolací námitky týkající se výkladu sporného ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční. Z odůvodnění napadených rozhodnutí je zcela zřejmé, jak dotčené ustanovení žalovaný vyložil a na základě jakých důvodů k zastávanému právnímu názoru dospěl, když se zabýval nejen jazykovým, ale také teleologickým, historickým a logickým výkladem dané právní normy. Soud má také za to, že žalovaný dostatečně reagoval i na dílčí právní argumenty žalobcem uplatněné. Na str. 9 až 10 přezkoumávaných rozhodnutích se žalovaný výslovně zabýval tím, zda je možné aplikovat zásadu použití příznivějšího výkladu, přičemž jasně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012-22, který podával výklad předmětného

ustanovení, vyjádřil přesvědčení, že dané pravidlo se neuplatní a proč. Není také pravdou, že by se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou týkající se zavedené i nezákonné správní praxe. Na str. 11 až 12 se i touto odvolací argumentací žalovaný zabýval, opět srozumitelným způsobem prezentoval svoje úvahy a závěry a konstatoval, že pokyny k vyplnění daňových přiznání nenahrazují závazný výklad a na podporu toho znovu citoval již shora zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu. Zároveň žalovaný vyjádřil i důvody, které podle něj vedly ke změně textace zmíněných pokynů. Žádné konkrétní stanovisko Komory daňových poradců, které by bylo pro podstatu věci třeba nezbytně specifikovat, žalovaný výkladu nepodrobil, pouze konstatoval, že cit. rozsudek se zmiňoval i o stanovisku Ministerstva financí k jednání s Komorou daňových poradců. Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, z jakých důvodů žalovaný žalobcovy námitky ohledně zavedené správní praxe nepřijal. Shodně lze uvést i k vypořádání se s výtkou nutnosti změny výkladu v důsledku změny zákona. Žalovaný zkoumal i důvody, které vedly ke změně relevantního ustanovení zákona o dani silniční, a podrobně se zabýval skutečnostmi v důvodové zprávě. Soud tedy uzavírá, že napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými neshledal, a nic mu nebránilo podrobit je přezkumu z hlediska ostatních žalobních bodů.

Přestože žalobce omezil podle § 71 odst. 2 druhá věta s. ř. s. žalobu o žalobní bod, ve kterém namítal nezákonnost doměření daně silniční za zdaňovací období roku 2009 z důvodu prekluze práva orgánů finanční správy daň vyměřit, považuje soud s ohledem na povinnost přihlížet k prekluzi práva z úřední povinnosti za vhodné stručně uvést, že počala běžet dne 31. 12. 2009 ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, skončila by dnem 31. 12. 2012. Dle přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu zůstal počátek běhu lhůty zachován. Další její běh byl v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužen o 1 rok v důsledku doručení výzvy k dodatečnému daňovému přiznání, tj. do 31. 12. 2013, přičemž zahájením daňové kontroly dne 5. 4. 2013 došlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení prekluzivní lhůty a nová tříletá lhůta skončí dnem 5. 4. 2016. Byla-li žalobci pravomocně daň silniční za zdaňovací období roku 2009 doměřena dne 6. 1. 2014, stalo se tak v zákonné lhůtě pro stanovení daně a nedošlo k zániku práva orgánů finanční správy tuto daň doměřit.

Nyní již k výkladu § 6 odst. 9, resp. 10 zákona o dani silniční ve znění zákona č. 246/2008 Sb., který stanovil podmínky snížení sazby daně (nikoli pojmově osvobození, jak žalobce nepřesně uvádí).

Podle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční ve znění rozhodném pro souzený případ (tj. ve znění zákona č. 246/2008 Sb., účinného do 31. 12. 2013) platí:

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 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*

Podle § 6 odst. 10 cit. zákona sazba daně podle odstavce 2 se 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](#).

Ve shodě se žalovaným soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012-22, který se výkladem sporného ustanovení podrobně zabýval, byť ve skutkově odlišném případě, a jednoznačně dospěl k závěru, že podmínky pro snížení sazby daně jsou pro nákladní vozidla včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun (odst. 9) a 12 a více tun (odst. 10) stanoveny kumulativně. Nejvyšší správní soud mj. v cit. rozsudku uvedl: „Pro snížení sazby daně je tedy nutno kumulativně naplnit tři zákonné podmínky. Za prvé jde o vymezení předmětu daně - 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 [písm. a) a c)] či činnosti [písm. b)], tedy, kým, respektive k jakému účelu, smí být dotčené vozidlo použito.“. Následně byl podán jazykový a logický výklad, jakož i výklad teleologický toho, jaké osoby jsou těmi privilegovanými, na které se beneficium snížení sazby daně vztahuje. Nejvyšší správní soud pak uzavřel zopakováním závěru, že všechny tři zákonné podmínky, a to 1) existence odpovídající kategorie provozovaného vozidla, 2) vyloučení jakékoliv spojitosti použití takového vozidla s podnikatelskou či jinak výdělečnou činností a 3) existence privilegovaných subjektů uvedených pod jednotlivými písmeny cit. ustanovení, je nutné pro možnost využití předmětného daňového zvýhodnění splnit kumulativně a v případě nesplnění byť jedné z nich již nelze logicky vůbec o možnosti využití tohoto benefícia uvažovat.

Na základě právě uvedeného je nutno odmítnout žalobcovu argumentaci o redundantně stanovené podmínce pod písm. a) cit. ustanovení. Text zákonného ustanovení není nejasný, z jazykového výkladu jednoznačně vyplývá nutnost kumulativního splnění podmínky vyloučení jakékoliv spojitosti použití definované kategorie vozidla s podnikatelskou či jinak výdělečnou činností a existence privilegovaného subjektu pod jednotlivými písmeny cit. ustanovení. Jazykový výklad provedený žalovaným na str. 4 až 5 napadených rozhodnutí považuje soud za zcela vyčerpávající a dovolí si na něj odkázat a především zdůraznit, že i subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání ve smyslu písm. a) cit. ustanovení mohou mít příjmy z tzv. vedlejších činností, proto nelze považovat stanovení shora uvedených podmínek za redundantní, jak namítá žalobce, a neakceptovat závěr o nutnosti splnit stanovené podmínky kumulativně.

Zcela logicky tedy byl nejprve stanoven okruh vozidel, na které se daňové zvýhodnění v podobě snížení sazby daně o 100 %, resp. 48 % vztahuje, zároveň byly vymezeny případy, při nichž se takové snížení neuplatní, přičemž vždy se ještě musí jednat o některý ze tří skupin přesně definovaných privilegovaných subjektů, resp. vozidel.

Uvedený jazykový i logický výklad je podporován i výkladem teleologickým. Soud opět souhlasí s tím, co uvedl v napadených rozhodnutích žalovaný. Nelze vnímat jen samotný text důvodové zprávy k zákonu č. 246/2008 Sb., ale je třeba vidět charakter a konstrukci daně silniční jako majetkové, jak ostatně zdůraznil také Nejvyšší správní soud v cit. rozsudku. Předmětem daně silniční jsou silniční vozidla uvedená v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční a jejím poplatníkem jsou osoby, které jsou podle registru vozidel jejich provozovatelem zapsaným v technickém průkazu dle § 4 odst. 1 písm. a) cit. zákona. Jak zmiňoval žalovaný, daňová povinnost není vázána přímo na faktické provozování takového vozidla, ale odpovídá potenciálním negativním důsledkům na dopravní infrastrukturu a životní prostředí, které jsou s takovým užíváním spojeny. Jednoznačný je záměr zdanit vozidla a jejich přípojná vozidla

registrovaná a provozovaná v ČR, jejichž provoz implikuje vyšší produkci negativních externalit, přičemž jsou-li užívána k podnikání nebo v přímé souvislosti s ním, lze spravedlivě požadovat, aby jejich provozovatelé přispívali na údržbu a rozvoj dopravní infrastruktury právě prostřednictvím této majetkové daně. Jak plyne ze znění cit. ustanovení, jakož i z důvodové zprávy k zákonu č. 246/2008 Sb., jednoznačně lze vysledovat záměr zákonodárce podpořit neziskové subjekty a nepodnikající občany. Se žalovaným se soud ztotožňuje v tom směru, že důvodová zpráva ve vztahu k nově formulovaným ustanovením § 6 odst. 9 a odst. 10 zákona o dani silniční především upozornila na případy, kdy lze zmíněné daňové zvýhodnění zavést při respektování minimálních sazeb stanovených Přílohou I Směrnice 1999/62/ES, a jednoznačně označila neziskové subjekty a nepodnikající občany a zmiňovala ztrátu daňového benefícia pro tyto subjekty, pokud by vozidla byla užitá k podnikání nebo v přímé souvislosti s ním nebo k činnostem, ze kterých plynou příjmy podléhající dani z příjmů. Kromě těchto případů ztráty daňového zvýhodnění pak důvodová zpráva hovořila o výcvikových vozidlech, konstrukčně a technicky uzpůsobených pro praktický výcvik, která by, pokud by byla použita jinak než pro praktický výcvik řidičů (např. pro nákladní přepravu) nebo byla pronajata, také ztratila výhodu snížení sazeb. Soud připouští, že text důvodové zprávy není v této části zcela jednoznačný a slovo „také“ může být vnímáno nejen ve významu, který mu přikládá žalovaný, ale i na podporu žalobcovy argumentace. Pokud se jednalo o zavádějící a nepřesné formulace důvodové zprávy ve spojitosti se slovy předkladatele zákona, která žalobce cituje, a záměrem zákonodárce mělo být snížení sazby daně u výcvikových vozidel všech autoškol bez rozlišení toho, zda užívání nákladních vozidel představuje použití k podnikání či k činnosti generující příjmy podléhající zdanění daní z příjmů, jak z důvodové zprávy dovozuje žalobce, měl zákonodárce možnost předmětné ustanovení přijmout v podobě jiné, což ovšem neučinil. Z předmětného § 6 odst. 9 zákona o silniční dani jednoznačně plyne požadavek kumulativního splnění zákonných podmínek, jak beze všech pochybností konstatoval Nejvyšší správní soud v zmíněném rozsudku a bylo rozebráno shora.

Podle přesvědčení soudu zaujatý výklad neznamená, že cit. ustanovení je nadbytečné, neboť v ČR by nebylo možno nalézt subjekt, který provozoval výcvikové vozidlo podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel dle zákona č. 247/2000 Sb., a který by zároveň neměl z této činnosti jako z podnikání příjmy. Soud nijak nezpochybňuje podmínky stanovené uvedeným zákonem pro registraci autoškoly, mezi kterými je i získání živnostenského oprávnění, ty však nejsou z hlediska aplikace § 6 odst. 9 písm. b) zákona o dani silniční relevantní. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že na území ČR mohou působit subjekty, které v rámci registrované autoškoly nebudou mít z prováděného výcviku příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, např. právě v případě výcviku budoucích řidičů, který je součástí výuky žáků školy (obvykle střední odborné či odborného učiliště), u nichž je získání řidičského oprávnění kvalifikačním předpokladem pro výkon povolání, na které se na dané škole připravují, samozřejmě za předpokladu, že taková výuka je financovaná nikoli z příjmů od žáků školy a výcviková vozidla nejsou využívána také ke komerční výuce a získání řidičského oprávnění. Snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 písm. b) zákona o dani silniční lze pro výcviková vozidla autoškol uplatnit jen při splnění kumulativně stanovené podmínky, že nebudou používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů.

Zavedenou správní praxí, která by hovořila ve prospěch výkladu žalobce, pak pokyny Ministerstva financí k vyplnění daňového přiznání k dani silniční nepředstavují. Textace pokynů k vyplnění daňového přiznání za zdaňovací období 2009 a jejich upřesnění pro

zdaňovací období roku 2010 (kdy namísto textu „provozovatelé autoškol“ byl uveden text „subjekty provádějící vlastní výcvik řidičů“) nemohou představovat závazný výklad cit. ustanovení a reprezentovat případnou změnu postoje správců daně při aplikaci daného ustanovení. Žalobcem zmíněné pokyny jsou jen pomůckou k vyplnění tiskopisu přiznání k dani silniční, ovšem v žádném případě nemohou mít přednost před vlastním textem zákona a nepředstavují ani závazný právní výklad, a to ani pro orgány finanční správy, natož soudy, jež jsou dle čl. 95 odst. 1 věta před středníkem Ústavy vázány zákony a mezinárodními smlouvami, které jsou součástí českého právního řádu, právním výkladem podaným nadřízeným soudem v konkrétní věci a ústavně konformním výkladem podaným Ústavním soudem.

Žalobce se dále dovolává eurokonformního výkladu dotčeného ustanovení zákona o dani silniční, na straně druhé namítá, že vozidlo speciálně upravené pro účely výcviku nesplňuje podmínku čl. 2 písm. d) směrnice 2006/38/ES, resp. 1999/62/ES a navrhuje předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU.

Čl. 2 písm. d) směrnice 2006/38/ES mění dosavadní definici pojmu vozidlo stanovenou pro dané účely směrnicí 1999/62/ES ze dne 17. června 1999, o výběru poplatků za užívání určitých pozemních komunikací těžkými nákladními vozidly, která harmonizuje právo členských států ES pro oblast užívání pozemních komunikací nákladními vozidly. Žalobcem označený článek obsahuje pouze definici pojmu vozidlo, přičemž její změna spočívala pouze ve snížení maximální povolené hmotnosti vozidla na více než 3,5 tun namísto dosavadních 12 tun dle čl. 2 písm. d) směrnice 1999/62/ES. Podmínka, že se jedná o *motorové vozidlo nebo jízdní soupravu, které jsou určeny nebo používány výlučně k silniční přepravě zboží*, zůstala zachována. Právě na přijetí směrnice 2006/38/ES zákonodárce reagoval přijetím zákona č. 246/2008 Sb., jak ostatně plyne z části I., bodu 2 důvodové zprávy k tomuto zákonu.

Jak soud rozvedl shora, výklad § 6 odst. 9, odst. 10 zákona o dani silniční je jednoznačný a nedává prostoru pro eurokonformní výklad způsobem, kterého se žalobce, ostatně zcela obecným způsobem, dovolává. Soud nadto, stejně jako žalovaný, nevidí žádný přímý rozpor mezi cit. čl. 2 písm. d) směrnice s předmětným ustanovením vnitrostátního práva, žalobcova nákladní vozidla mají maximální hmotnost více než 3, 5 tun a jsou nepochybně podle údajů v technických průkazech určena k silniční přepravě zboží, proto soud ani neshledal důvod pro předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování EU.

Soud tedy uzavírá tím, že žalobce nesplnil druhou z kumulativně stanovených podmínek pro uplatnění snížené sazby silniční daně podle § 6 odst. 9, odst. 10 zákona o dani silniční, neboť jednoznačně v daňovém řízení potvrdil, že nákladní vozidla RZ 2L3 1253 a 2L9 8368, vážící nad 3,5 tuny a 12 tun, jsou jím užívána k podnikání. Správce daně a žalovaný tedy postupovali v souladu se zákonem, pokud žalobci silniční daň v souvislosti s provozováním předmětných nákladních vozidel stanovily platebním, resp. dodatečnými platebními výměry.

V. Shrnutí a náklady řízení

Ze všech shora uvedených důvodů soud žaloby jako nedůvodné zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení krajský soud uvážil následně. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl

úspěšný žalovaný správní orgán, zdejší soud zastává názor, že mu náklady řízení přesahující jeho běžnou činnost nevznikly, proto nevyhověl jeho žádosti o přiznání náhrady nákladů na cestu a stravné pověřeného zaměstnance a vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Soud zjistil, že ve věci původně vedené pod sp. zn. 59Af 16/2014 nebyl za žalobu zaplacen soudní poplatek a žalobce nebyl ani následně soudem k jeho zaplacení vyzván. Přitom poplatková povinnost za řízení žalobci podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, vznikla již podáním žaloby. Žalobou byla napadena tři rozhodnutí žalovaného a podle § 6 odst. 9 cit. zákona je ve věcech správního soudnictví samostatným základem poplatku každé napadené rozhodnutí. Žalobce je tedy povinen doplatit soudní poplatek v celkové výši 9 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) Sazebníku soudních poplatků], ke splnění poplatkové povinnosti mu byla stanovena obvyklá lhůta 1 týdne od právní moci tohoto rozsudku. Soudní poplatek je žalobce povinen uhradit na účet Krajského soudu v Ústí nad Labem č. 3703-3024411/0710 (variabilní symbol 5947001514).

P o u ě n í: Proti tomuto rozhodnutí (výroky I. a II.) 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.

V Liberci dne 10. prosince 2014.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu