



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **A. M.**, zast. JUDr. Vladimírem Davidem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 48, Louny, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 11370/11-1100-500331, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 3. 2014, č. j. 15 Af 71/2012 – 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta žaloba proti shora označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „odvolací orgán“). Odvolací orgán zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Bílině ze dne 17. 5. 2011, č. j. 18528/11/211970505858 a č. j. 18532/11/211970505858. Dodatečnými platebními výměry byla stěžovateli doměřena silniční daň za zdaňovací období roku 2007 ve výši 20 515 Kč a penále ve výši 4 103 Kč a za zdaňovací období roku 2008 ve výši 35 003 Kč a penále ve výši 7 000 Kč.

[2] Předmětem sporu je posouzení, zda silniční dani podléhají vozidla, která nebyla fakticky používána k jízdě po pozemních komunikacích, spadají-li obecně tato vozidla pod předmět daně vymezený v § 2 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění

účinném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o dani silniční“). Stěžovatel byl v posuzovaném období provozovatelem bazaru stavebních strojů a nákladních automobilů. U některých z těchto vozidel byl zapsán jako jejich provozovatel v evidenci vozidel, přestože je fakticky neprovozoval. Vozidla byla umístěna na prodejní ploše s tím, že předváděcí plochu opouštěla pouze z důvodu transportu do servisů nebo stanic technické kontroly. S ohledem na účel zákona o dani silniční, jímž je zdanění užívání silniční a dálniční sítě tuzemskými i zahraničními dopravci za účelem zajištění finančních zdrojů na výstavbu a modernizace sítě veřejných pozemních komunikací, měl stěžovatel za to, že tato vozidla silniční dani nepodléhají.

[3] Krajský soud vycházel z § 2 odst. 1, věty druhé, zákona o dani silniční, dle kterého jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun (ve znění účinném do 3. 7. 2008, poté byla největší povolená hmotnost snížena na 3,5 tuny), určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice, bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání.

[4] Připomenul, že dle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu není neužívání vozidla překážkou pro výběr silniční daně (citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 - 67, a ze dne 31. 7. 2008, č. j. 7 Afs 64/2008 - 52). Silniční daň představuje daň majetkového typu, jejíž smysl spočívá především ve vytvoření peněžních prostředků k financování dopravní infrastruktury, což platilo i v době před zřízením Státního fondu dopravní infrastruktury (viz důvodová zpráva k návrhu zákona o dani silniční). Takto je nutno vnímat účel zákona, resp. smysl zdaňování prostřednictvím silniční daně. Od roku 2000 spadá celý výnos této daně 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]. 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 jejich zpoplatněním, což je typické např. pro dálniční poplatky nebo mýtné.

[5] Krajský soud dále poznamenal, že dle důvodové zprávy k novele č. 207/2002 Sb. (tisk č. 1067, 2001, třetí volební období Poslanecké sněmovny), byla příčinou této novely zákona o dani silniční 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 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 zákona o dani silniční.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti předně opakuje své žalobní námitky a shrnuje, jak rozhodl soud.

[7] Jako provozovatel bazaru stavebních strojů a nákladních automobilů stěžovatel mimo jiné nakupoval použité stavební stroje a nákladní automobily jako zboží a zajišťoval jejich následný prodej zákazníkům. U části takto nakoupených strojů a nákladních automobilů byl dočasně zapsán v evidenci vozidel jako provozovatel, ačkoliv je dle svých tvrzení fyzicky nikdy neprovozoval, a to z toho důvodu, aby těmto strojům a vozidlům nebyla odebrána registrační značka. Vozidla byla umístěna na prodejní ploše s tím, že předváděcí plochu opouštěla pouze z důvodu transportu do servisů nebo stanic technické kontroly.

[8] Má za to, že účelem zákona o dani z příjmů je zdanění užívání silniční a dálniční sítě a tímto způsobem zajištění finančních prostředků na výstavbu a modernizace sítě veřejných pozemních komunikací. Aby tedy silniční motorové vozidlo bylo předmětem silniční daně, musí užívat silniční nebo dálniční síť České republiky. Účel zákona vyplýval z § 1 zákona o dani silniční, který byl zrušen s účinností od 1. 1. 2003. Správní orgány proto vyšly ze znění ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, omezily se pouze na gramatický výklad právní normy, aniž přistoupily k aplikaci dalších metod výkladu práva.

[9] Nepřípustnost takto úzce pojatého výkladu práva odmítl Ústavní soud i Nejvyšší správní soud. Stěžovatel cituje z rozsudku ze dne 15. 8. 2008, č. j. 5 Afs 4/2008 - 108, v němž Nejvyšší správní soud shrnul, že z dosavadní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu plyne, že při výkladu zákona nelze vycházet pouze z gramatického výkladu, ale je třeba zkoumat vždy i účel a důvody, pro které zákonodárce určité ustanovení do zákona uvedl, a to přesto, že výslovné vymezení účelu zákona o dani silniční bylo z textu zákona odstraněno.

[10] Je-li gramatický výklad v rozporu s účelem zákona (srov. důvodovou zprávu k § 1 zákona o dani silniční), měl žalovaný přistoupit k postupu, který popsal a zdůvodnil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, jsou orgány veřejné moci při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. V případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius).

[11] Výklad provedený krajským soudem považuje za přepjatě formalistický. Smyslem zákona o dani silniční je zdanit užívání silniční a dálniční sítě tuzemskými i zahraničními dopravci za účelem zajištění finančních zdrojů na výstavbu a modernizaci sítě veřejných pozemních komunikací. To má svoji jasnou logiku, neboť užíváním silniční (dálniční) sítě dochází k jejímu opotřebovávání a znehodnocování. Proto i výše daňové povinnosti je nastavena tak, že čím je vozidlo těžší, tím je vyšší jeho daňová povinnost. Otázka, do jaké rozpočtové kapitoly tato daň plyne, není podstatná. Argumentace krajského soudu činí ze silniční daně vlastnickou daň k zákonem vymezeným vozidlům.

[12] Vzhledem k výše uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že rozhodující okolností je to, že v posuzovaném období byl stěžovatel dle evidence provozovatelem (uživatel) sporných vozidel ve smyslu § 4 zákona o dani silniční. Tato vozidla byla registrována v registru silničních vozidel jako vozidla v provozu a ve smyslu § 2 zákona o dani silniční podléhala silniční dani. Ve zbytku odkazuje na obsah napadeného rozsudku, se kterým se ztotožňuje. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Úvodem je třeba konstatovat, že kasační stížnost téměř doslovně kopíruje podanou žalobu a se závěry soudu polemizuje ve velmi omezeném rozsahu. Na druhou stranu je z ní zřejmé, že směřuje proti rozsudku krajského soudu, a že stěžovatel trvá na své argumentaci obsažené v žalobě, s jejímž vypořádáním v rozsudku nesouhlasí.

[16] Spornou otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již ve své dřívější judikatuře, například v rozsudcích ve věci sp. zn. 7 Afs 64/2008 či sp. zn. 2 Afs 101/2005, z nichž vyšel i krajský soud, a zejména v rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 128/2014 – 38.

[17] Z obsahu kasační stížnosti plyne, že stěžovatel fakticky uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť tvrdí, že soud nesprávně posoudil spornou právní otázku. Z obsahu kasační stížnosti naopak neplyne, že by stěžovatel tvrdil a namítal kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., přestože je v kasační stížnosti citoval.

[18] Otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se však soud musí zabývat i bez námítky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížností napadené rozhodnutí veškerá kritéria přezkoumatelnosti splňuje.

[19] Krajský soud vycházel při své argumentaci jak ze znění zákona o dani silniční, tak z jeho účelu, který je v zákoně dostatečně jasně a srozumitelně vyjádřen, což opakovaně potvrdil ve své judikatuře také Nejvyšší správní soud. Není tedy pravdou, že by vycházel pouze z doslovného znění právní normy a nerespektoval její účel. Výklad na základě účelu zákona lze navíc upřednostnit před výkladem jazykovým pouze za podmínky nejasnosti a nesrozumitelnosti právní normy, umožňující např. více interpretací, jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a

pokračování

výlučnosti není jakákoli pochybnost [srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl.ÚS-st. 1/96 (ST 1/9 SbNU 471)]. V daném případě nelze mít ve vztahu ke sporné otázce za to, že by zákon o dani silniční byl nejasný nebo nesrozumitelný, či že by nabízel vícero srovnatelných výkladů. Okolnost, že stěžovatel nabízí výklad jiný, ještě sama o sobě nevede k závěru, že právní norma vícero rovnocenných výkladů skutečně nabízí.

[20] Silniční daň není poplatkem (mýtným) za užívání silniční či dálniční sítě, jak se opakovaně snaží dovodit stěžovatel, ale majetkovou daní, jejímž předmětem jsou silniční motorová vozidla, konkretizovaná v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, a jejím poplatníkem jsou primárně osoby, které jsou (dle registru vozidel) jejich provozovatelem, zapsaným v technickém průkazu [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční]. Obdobnou otázkou se zdejší soud zabýval i v rozsudku ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 69/2013 – 31: *„Silniční daň je totiž daní majetkovou a jako taková je postavená na úředním zápisu. Jejím základem je formální stav zápisů v registru silničních vozidel, ne faktický stav vlastnictví nebo užívání. Tento závěr vyplývá přímo ze zákonných ustanovení i z ustálené judikatury NSS (vedle již cit. judikátu srov. zejména rozsudky NSS ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 54/2012 – 40, a ze dne 27. 11. 2012, čj. 1 Afs 79/2012 – 42). Takovýto formální přístup při vymezení jednotlivých konstrukčních prvků daně je u majetkových daní obvyklý. Stačí poukázat např. na zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, a jeho úzkou návaznost na obsah zápisů v katastru nemovitostí. Ostatně evidence vybraných druhů majetku historicky vznikly mimo jiné jako podklad pro vybírání berní (např. rustikální katastry, tereziánské a josefínské katastry nebo pozemkový katastr). Je plně na úvaze zákonodárce, zda je určitá daň konstruována tak, že zohledňuje toliko formální stav zápisu v evidenci, nikoliv skutečné majetkové vztahy do evidence nepromítnuté nebo promítnuté nesprávně.“*

[21] Podle věty druhé ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, která je vůči větě první ve vztahu speciality, platí, že předmětem daně jsou vždy vozidla s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice, a to bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání. Tato úprava platila od doby účinnosti zákona č. 207/2002 Sb., tj. od 1. 1. 2003 do 3. 7. 2008, kdy byl zákon o dani silniční novelizován (zákonem č. 246/2008 Sb.), a předmětem daně jsou od té doby vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice. Pro vozidla vymezená větou druhou se tak neuplatní podmínky, které se uplatní pro vozidla vymezená větou první. Rozhodující je země registrace vozidla a povolená hmotnost.

[22] Předmětem daně je tedy vozidlo konkretizované v zákoně, které má vydanou příslušnou státní poznávací značku, není vyřazeno z registru a opravňuje jeho provozovatele (vlastníka) k provozu tohoto vozidla na pozemních komunikacích v České republice. Považoval-li stěžovatel sporná vozidla za zboží, jak sám tvrdí, měl možnost sporná vozidla dočasně vyřadit z registru silničních vozidel, odevzdat registrační značky do depozita a nebýt po dobu dočasného vyřazení zatížen silniční daní.

[23] Zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění

odpovědnosti z provozu vozidel), ve znění účinném v posuzovaném období, znal ve vztahu ke skutečnosti, zda je určité vozidlo v registru silničních vozidel evidováno či nikoli, dvě základní kategorie – evidenci vozidla v registru a jeho neevidování v registru. Kvůli usnadnění přechodu mezi těmito dvěma režimy zákon v případě vyřazení vozidla z registru rozlišoval mezi vyřazením trvalým (§ 13 odst. 1 a 2, § 14 citovaného zákona) a dočasným (§ 13 odst. 3 a 4 citovaného zákona). Podstatou institutu dočasného vyřazení z registru silničních vozidel bylo, že zákon předvídal zjednodušený režim jeho opětovné evidence v registru v podobě ukončení režimu dočasného vyřazení vozidla z registru (§ 13 odst. 4 citovaného zákona); smyslem a účelem této úpravy bylo umožnit vlastníkov, aby po dočasnou dobu, tj. s perspektivou opětovného návratu do režimu evidence vozidla v registru silničních vozidel, mohl vozidlo nechat z registru vyřadit, takže toto pak zejména nemuselo splňovat předepsané podmínky pro jeho provoz na pozemních komunikacích (a samozřejmě na nich nesmělo být po dobu vyřazení z registru provozováno). Perspektiva pravděpodobné opětovné evidence vozidla v registru byla zohledněna tím, že pokud vlastník vozidla požádal ve lhůtě trvání režimu dočasného vyřazení z provozu o ukončení tohoto režimu, vozidlo se znovu registrovalo za zjednodušených podmínek. Od 1. 1. 2015 platí nová úprava vyřazení silničního vozidla z provozu (§ 12 citovaného zákona), která již nerozlišuje režim trvalého a dočasného vyřazení, institut vyřazení vozidla a jeho opětovnou registraci však zná. Nová úprava je pro posuzovaný případ irelevantní.

[24] Je-li vozidlo z evidence v registru vyřazeno, nevztahují se na jeho vlastníka na jedné straně oprávnění, jež jsou evidencí v registru podmíněna (provozovat vozidlo na pozemních komunikacích), na druhé straně se na něho ovšem nevztahují ani povinnosti spojené s jeho provozem.

[25] Pokud k vyřazení nákladních vozidel, podléhajících silniční dani, z registru silničních vozidel nedojde, skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční nadále trvají, a nemůže ve vztahu k nim ani dojít k zániku daňové povinnosti.

[26] V řízení před správními orgány, ani v řízení před krajským soudem žádný důkaz o tom, že by vozidla nebyla v průběhu kontrolovaných období registrovaná v České republice nebo že by v průběhu těchto období došlo ke změně v osobě poplatníka, ani že by se nejednalo o vozidla s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun (případně s největší povolenou hmotností alespoň 3,5 tuny), určená výlučně k přepravě nákladů, stěžovatel nepředložil.

[27] Naopak dle správního spisu je nepochybné, že stěžovatel vozidla podléhající silniční dani z evidence vozidel nevyřadil a v rozhodném období byl evidován jako jejich provozovatel, což ostatně sám uvedl v kasační stížnosti. Za těchto skutkových okolností byl povinen silniční daň v zákonem stanoveném termínu uhradit, neboť pro vznik a trvání daňové povinnosti k dani silniční u těchto vozidel je irelevantní, zda vozidla byla či nebyla fakticky používána k podnikání.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s.

pokračování

podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[29] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. dubna 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu