



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **J. K.** zastoupeného Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem, se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2014, č. j. 14688/14/5000-14103-705778, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2015, č. j. 31 Af 64/2014 - 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“), dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 9. 2013, č. j. 1407485/13/2701-24803-602858 (dále jen „platební výměr“), doměřil žalobci silniční daň za zdaňovací období roku 2009 ve výši 6 780 681 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z dodatečně doměřené daně, tj. ve výši 1 356 136 Kč. Na základě žalobcova odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 6. 2014, č. j. 14688/14/5000-14103-705778 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil platební výměr tak, že žalobci se silniční daň za zdaňovací období roku 2009 doměřuje ve výši 7 184 732 Kč a současně mu

vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 436 946 Kč. Ke změně výše původně doměřené daně přistoupil žalovaný s odůvodněním, že u některých vozidel nebyly splněny podmínky pro jejich podřazení pod předmět silniční daně a u jiných vozidel správce daně neoprávněně a v rozporu s § 6 odst. 6 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani silniční“), snížil žalobci sazbu daně.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 26. 8. 2015, č. j. 31 Af 64/2014 - 48 (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“), zamítl. Konstatoval, že mezi účastníky řízení je předně sporný výklad a aplikace § 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 tuny určená výlučně k přepravě nákladů (registrovaná v České republice), která účetně evidoval jako nakoupené zboží. Žalobce byl přitom v registru silničních vozidel uveden jako tzv. avizovaný provozovatel, když předtím byl původní provozovatel (resp. vlastník) vozidel odhlášen. Dle krajského soudu není silniční daň poplatkem za užívání pozemních komunikací (jak ji chápe žalobce). Účelem a smyslem zákona o dani silniční je získání prostředků na vytvoření a obnovu dopravní infrastruktury, a proto je silniční daní možno zdanit i vozidla dopravní strukturu fakticky nepoužívající. Věta druhá § 2 odst. 1 zákona o dani silniční je ve vztahu k větě první v poměru speciality, proto je u vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určených výlučně k přepravě nákladů jedinou a rozhodující skutečností pro vznik daňové povinnosti jejich registrace v České republice. Krajský soud konstatoval, že i vozidla naplňující kritéria § 2 odst. 1 věty druhé zákona o dani silniční, která nejsou fakticky používána k určenému účelu nebo dokonce nejsou používána vůbec, jsou předmětem silniční daně. K námitce žalobce poukazující na autobusy kategorie M2/M3 (u nichž žalovaný od doměření daně upustil) krajský soud poznamenal, že žalobce přehlíží, že se nejedná o vozidla určená výlučně k přepravě nákladů, která tak nesplňují všechny podmínky § 2 odst. 1 věty druhé zákona o dani silniční.

[3] Krajský soud konstatoval, že § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční je třeba vykládat ve vazbě na předmět daně, tj. na § 2 citovaného zákona. Žalovaný správně uvedl, že v § 4 citovaného zákona lze vysledovat záměr zákonodárce uložit povinnost platby silniční daně jasně specifikovaným subjektům za vozidla, která jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 citovaného zákona, konkrétně pak v § 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. V době nedokončeného procesu zápisu změny provozovatele, tj. v době tzv. polopřevodu, má povinnost k silniční dani osoba (tzv. avizovaný provozovatel), která užívá vozidlo, jehož provozovatel je z registru vozidel odhlášen. V postavení tzv. avizovaného provozovatele byl i žalobce. K námitce žalobce, že nesplňoval podmínku „užívání vozidla“, krajský soud konstatoval, že jestliže byl učiněn dílčí závěr, že zdaňovaná vozidla jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 věta druhá zákona o dani silniční (tedy podmínkou pro jejich zdanění není jejich provozování), pak není významné ani to, zda žalobce tato vozidla fakticky provozuje nebo je užívá k provozu na pozemních komunikacích, resp. k jakému účelu vozidla užívá. Na tyto závěry nemá žádný vliv ani odlišný způsob pojištění odpovědnosti z provozu vozidel nacházejících se v tzv. polopřevodu, neboť žalovaný netvrdil, že zápis vozidla v registru lze současně považovat za jeho provozování.

pokračování

[4] Krajský soud souhlasil se žalovaným, že snížení sazby daně podle § 6 odst. 6 zákona o dani silniční nelze aplikovat u vozidel, u kterých ještě nedošlo k zápisu nového provozovatele poté, co byl z registru odhlášen původní provozovatel. Odhlášením vozidla z registru dochází 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. Žalobce jako poplatník definovaný v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční naplňuje podmínky § 6 odst. 6 věty třetí citovaného zákona a v jeho případě tedy nelze uznat snížení sazby daně u vozidel, u kterých 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 zcela opomíjí podmínku zápisu změny provozovatele v technickém průkazu. Krajský soud uvedl, že žalobce jako podnikající fyzická osoba (které navíc zdaňovaná vozidla užívá v přímé souvislosti s podnikáním) není ani zákonem privilegovaným subjektem, který by mohl využít beneficium v podobě snížení sazby daně dle § 6 odst. 9, resp. 10 zákona o dani silniční.

[5] Krajský soud shrnul, 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, přičemž jím požadované snížení sazby daně mu nebylo možno poskytnout. Na těchto závěrech nemohou nic změnit ani žalobcem zmiňované ekonomické aspekty případu. Předmětem silniční daně 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 žalobce považoval sporná vozidla za zboží, jak o nich ostatně i účtoval, měl možnost je dočasně vyřadit z registru vozidel. V souvislosti s tím by odevzdal registrační značky do depozita a po dobu dočasného vyřazení vozidel z registru by nebyl zatížen silniční daní. Pokud však k vyřazení vozidel podléhajících silniční dani nedojde, skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční trvají a nemůže dojít ani k zániku daňové povinnosti. Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou nesprávné aplikace § 6 odst. 6 věty třetí zákona o dani silniční; žalovaný svůj názor k aplikaci citovaného ustanovení uvedl na straně 14 a 15 napadeného rozhodnutí; pokud žalobce s výkladem žalovaného i nadále nesouhlasí, neznamená to, že by žalovaný jeho námitku opomenul.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Za podstatu sporu považoval to, zda je poplatníkem silniční daně za motorová vozidla o celkové hmotnosti přesahující 3,5 tuny, které jako provozovatel autobazaru vykoupil za účelem jejich dalšího prodeje, eviduje je jako zboží a mimo jejich zpřístupnění pro potenciální kupce je neprovozuje ani je žádným jiným způsobem nevyužívá. Stěžovatel konstatoval, že nikdy netvrdil, že by silniční daň chápal jako poplatek za užívání pozemních komunikací, avšak poukázal na to, že „provozování“

vozidel bylo minimálně do konce roku 2013 v zákoně o dani silniční uvedeno jako jedno z kritérií určujících předmět daně, resp. že zákon o dani silniční stanovil tři kritéria, která musí být současně splněna, aby bylo vozidlo předmětem silniční daně. V případě vozidel s nejvyšší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určených výlučně k přepravě nákladů zákon o dani silniční stanovil, že poslední kritérium, tedy souvislost s podnikatelskou činností, se neuplatní. Teprve od roku 2014 byl § 2 zákona o dani silniční přeformulován tak, že jediným kritériem pro podřazení takových vozidel pod předmět silniční daně je jejich registrace v České republice. Žalovaný se tedy nijak nevypořádal s tím, že registrace vozidel je pouze jedním ze dvou kritérií, která musí být splněna současně, přičemž věta druhá § 2 zákona o dani silniční (pouze) upřesňuje rozsah uplatnění kritéria užívání vozidla v souvislosti s podnikatelskou činností.

[7] Stěžovatel poukázal na to, že žalovaný v případě vozidel kategorie „autobus“ kritérium provozování vozidla zkoumal. Z hlediska definice předmětu daně dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční je přitom podstatné to, že u autobusů se uplatní všechna tři kritéria stanovená v § 2 odst. 1 větě první zákona o dani silniční (tj. jejich registrace a provozování v České republice jako první dvě podmínky, jejich použití k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti jako podmínka třetí), zatímco u nákladních vozidel se použijí pouze první dvě kritéria. Stěžovateli nebylo zřejmé, proč žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že druhé kritérium (tj. provozování vozidel v České republice) se pro vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů nepoužije. Výklad žalovaného a krajského soudu je v přímém rozporu s textem zákona (viz použití spojky „a“) a nelze k němu dojít ani žádnou jinou výkladovou metodou. Je tedy zjevné, že žalovaný i krajský soud na stěžovatelův případ retroaktivně aplikovali znění zákona platné až od roku 2014, které definici předmětu daně změnilo. Krajský soud k související žalobní námitce přitom pouze převzal argumentaci žalovaného, s žalobní námitkou se nijak nevypořádal a neodůvodnil, proč ji považoval za nedůvodnou.

[8] Stěžovatel namítl, že odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 101/2005 – 67 nebyl relevantní, neboť v něm bylo jasné konstatováno, že pro podřazení vozidla pod předmět daně je nezbytné splnění podmínek dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, přičemž předmětem sporu bylo vozidlo obecně určené k provozování, nikoli vozidlo představující zboží. Stěžovatel uvedl, že nelze pominout ani ekonomické souvislosti jeho případu. Z vozidel provozovaných (nebo alespoň k provozování určených) mohou jejich provozovatelům plynout příjmy. Je tedy oprávněné, že tato vozidla jsou podrobena silniční dani, neboť to plně odpovídá potenciálním negativním externalitám na dopravní infrastrukturu a životní prostředí. V případě neprovozovaných vozidel, která jsou pořízena výlučně jako zboží, však neexistuje žádný příjem, se kterým by bylo možno náklad v podobě silniční daně spojit. Je tedy plně v souladu s účelem zákona i s ekonomickou logikou, aby pro předmět daně uvedený v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční byla kromě registrace vozidla naplněna podmínka jeho provozování. Stěžovatel namítl, že krajský soud v napadeném rozsudku nezohlednil nálezy Ústavního soudu, na něž v žalobě poukazoval. Krajský soud se rovněž nevypořádal s neodůvodněnými rozdíly přístupu žalovaného při posuzování zdanění vozidel kategorie „autobus“. Stěžovatel shrnul, že omezení podmínek pro podřazení těžkých nákladních vozidel pod předmět silniční daně pouze na registraci vozidla bylo

pokračování

v zákoně o dani silniční stanoveno až počínaje rokem 2014, pro daňové povinnosti za rok 2009 je tedy zcela irrelevantní.

[9] Stěžovatel uvedl, že není sporu o tom, že účelem § 4 odst. 1 zákona o dani silniční je stanovit osobu poplatníka pro případy, kdy provozovatel vozidla není zapsán v technickém průkazu. Stěžovatel však namítl, že tuto definici nenaplnjuje, neboť v technickém průkazu není zapsán jako provozovatel vozidla, vozidla neprovozuje ani neužívá, ale pouze je pasivně drží jako zboží, a nemá tedy povinnost platit z těchto vozidel silniční daň. Dle názoru stěžovatele krajský soud v rozporu s jednoznačným zněním zákona opomněl, že jedním z kritérií pro podřazení vozidla pod předmět daně silniční dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční je provozování vozidla, a v důsledku toho mylně dovodil, že pouhé pasivní vlastnictví vozidla již samo o sobě naplňuje definici poplatníka dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční. Stěžovatel tedy považoval napadený rozsudek v této části za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud bez vlastního hodnocení pouze převzal názor žalovaného.

[10] Stěžovatel považoval za nesprávný názor žalovaného a krajského soudu, že snížení sazby daně lze uplatnit teprve od okamžiku, kdy dojde k zapsání nového provozovatele do technického průkazu, a tedy v období, kdy je původní vlastník odhlášen a nový ještě není zapsán (tzv. polopřevod), nelze snížení sazby daně uplatnit. Ustanovení § 6 odst. 6 zákona o dani silniční však nedefinuje změnu provozovatele v technickém průkazu jako změnu v podobě zápisu nového provozovatele, ale obecně jako změnu. Takovou zapisovanou změnou je i odhlášení původního provozovatele. Sám krajský soud výslovně uvedl, že odhlášením původního provozovatele dochází ke změně provozovatele, následně však bez jakéhokoli odůvodnění své vlastní závěry popírá, což činí napadený rozsudek vnitřně rozporným. Není zřejmé, proč krajský soud usuzuje, že jedinou změnou, která má za následek možnost uplatňovat snížení sazby daně, je výhradně zápis nového provozovatele. Pokud by tento závěr byl správný, pak by to znamenalo, že silniční daň fakticky plní funkci sankce za opožděné zapsání nového provozovatele. Dle názoru stěžovatele však silniční daň nemá a nemůže mít sankční charakter, a nelze tak najít rozumný důvod pro to, aby byl poplatník daně určený podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční jakkoli znevýhodněn oproti jiným poplatníkům, když účelem snížení sazby daně je podpora provozu technicky vyspělejších vozidel, která zatěžují životní prostředí méně než starší vozidla. Stěžovatel konstatoval, že krajský soud se se související žalobní námitkou nijak nevyrovnal a napadený rozsudek je tudíž i v tomto bodě nepřezkoumatelný.

[11] Stěžovatel se neztotožnil s názorem žalovaného a krajského soudu, že pasivní držba vozidel jako zboží znamená, že tato vozidla jsou používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním, a je tak vyloučeno uplatnění snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 písm. c) zákona o dani silniční. Krajským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 5/2012 – 22 není v dané věci přílehlavý, neboť se týkal případu, kdy bylo příjmů dosahováno z provozu vozidel. Ve stěžovatelově případě se však jedná o vozidla pasivně držena jako zboží. To, že z prodeje těchto vozidel plynou příjmy, nelze interpretovat tak, že se jedná o příjmy z používání těchto vozidel k podnikání, neboť to by připadalo v úvahu, pokud by byla používána např. pro přepravu, pronájem atd. Dle názoru stěžovatele nemůže být účelem zákona o dani silniční zatěžovat daní zboží. Snížení sazby daně v případě zboží nemůže ani zasáhnout do rovnosti subjektů, neboť prodej zboží a

provozování vozidel jsou zcela odlišné činnosti, které si nijak vzájemně nekonkurují. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku výslovně připustil, že není vyloučen výklad, že v určitých případech by privilegovanou osobou mohla být i podnikající fyzická osoba, pokud by byl respektován smysl a účel zákona. Stěžovatel byl toho názoru, že v jeho případě (tj. u vozidel pořízených jako zboží) snížení sazby daně nijak nenarušuje smysl a účel zákona. Krajský soud však i ve vztahu k této otázce bez vlastního odůvodnění pouze převzal argumentaci žalovaného, aniž by vysvětlil, proč související žalobní námitku nepovažoval za důvodnou.

[12] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry napadeného rozsudku. Uvedl, že věta druhá § 2 odst. 1 zákona o dani silniční je vůči větě první ve vztahu speciality, a proto jsou vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určena výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice předmětem silniční daně vždy, tedy i v případě, že fakticky nejsou používána k určenému účelu nebo dokonce nejsou používána vůbec. K tvrzenému vnitřnímu rozporu napadeného rozhodnutí ve vztahu k vozidlům kategorie M2/M3 (autobus) žalovaný konstatoval, že tato vozidla nespĺňují podmínky § 2 odst. 1 věty druhé zákona o dani silniční (neboť se nejedná o vozidla s hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů), a bylo tedy třeba posuzovat je podle § 2 odst. 1 věty první zákona o dani silniční. Žalovaný uvedl, že napadený rozsudek nemůže být nepřezkoumatelný jen z toho důvodu, že se krajský soud ztotožnil s jeho názorem. Závěry Ústavního soudu k otázce vzniku povinnosti uzavřít zákonné pojištění odpovědnosti nejsou s názorem žalovaného v rozporu, neboť ten dospěl k závěru, že vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů se stávají předmětem daně bez potřeby zkoumat jejich faktické provozování. Dle názoru žalovaného postupoval krajský soud v souladu s § 6 odst. 6 zákona o dani silniční, když konstatoval, že u nového provozovatele lze uplatnit snížení sazby daně nejdříve v kalendářním měsíci zápisu změny provozovatele v technickém průkazu. Proces změny provozovatele vozidla byl dle platné právní úpravy dokončen až zápisem nového provozovatele do registru silničních vozidel, kdy byla vozidlu přidělena registrační značka, údaje o vlastníkově a provozovateli byly zapsány do technického průkazu vozidla a bylo vydáno osvědčení o registraci vozidla. U nového provozovatele vozidla tak lze uplatnit příslušné snížení sazby daně až poté, co požádá prostřednictvím přihlášky vozidla příslušný správní orgán o registraci vozidla. Žalovaný souhlasil s krajským soudem i v tom, že stěžovatel jako podnikající fyzická osoba není zákonem privilegovaným subjektem, který by mohl využít beneficium v podobě snížení sazby daně dle § 6 odst. 9, resp. odst. 10 zákona o dani silniční. Stěžovatel navíc zdaňovaná vozidla užíval v přímé souvislosti s podnikáním, neboť mu z jejich prodeje plynuly příjmy.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

pokračování

[14] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že ji podává z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, tedy podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tak musel předně zabývat tím, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný, tedy zda je srozumitelný a zda je v jeho odůvodnění uveden dostatek důvodů podporujících jeho výrok (k nepřezkoumatelnosti viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Dle Nejvyššího správního soudu je napadený rozsudek pečlivě a podrobně odůvodněný (vlastní odůvodnění je obsaženo na str. 10 až 16 napadeného rozsudku) a je z něj jednoznačně seznatelné, jakými úvahami se krajský soud řídil a k jakým závěrům dospěl. Nejvyšší správní soud nezjistil ani to, že by krajský soud opomenul vypořádat některou ze stěžovatelových žalobních námitek. Napadený rozsudek je tedy bez jakýchkoliv pochybností přezkoumatelný, o čemž ostatně svědčí i to, že s jeho závěry stěžovatel ve své kasační stížnosti obsáhle a bez problémů polemizoval. Své kasační námítky přitom koncipoval tak, že shrnul podstatu jednotlivých žalobních námitek (jimiž zpochybňoval výklad a aplikaci jednotlivých ustanovení zákona o dani silniční provedenou žalovaným), citoval relevantní závěry krajského soudu, uvedl, proč považuje tyto závěry za nesprávné, a poté dodal, že se krajský soud se související žalobní námitkou „nevypořádal“ či „nevyrovnal“. Z obsahu kasační stížnosti je tedy patrné, že stěžovatel v ní brojí především proti krajským soudem provedenému posouzení relevantních právních otázek, a namítá tak důvody podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti nevznesl žádné výhrady vůči skutkovému stavu zjištěnému daňovými orgány. Nejvyšší správní soud ze správních spisů podává, že stěžovatel dle zjištění správce daně provozoval ve zdaňovacím období roku 2009 podnikatelskou činnost – provoz autobazaru zaměřeného na nákladní vozidla přesahující hmotnost 3,5 tuny. Stěžovatel měl na ploše autobazaru k 1. 1. 2009 cca 500 nákladních vozidel, ke konci roku 2009 cca 536 nákladních vozidel. Veškerá pořízená nákladní vozidla stěžovatel zaevidoval ve skladové evidenci jako zboží. V mnoha případech docházelo k tzv. polopřevodu, což je stav, kdy původní majitel vozidla (prodávající) se v okamžiku prodeje vozidla stěžovateli odhlásil z registru silničních vozidel, ale stěžovatel se již do registru nepřihlásil. Registrace na nového vlastníka je tak dokončena až v okamžiku prodeje nákladního vozidla „z bazaru“ (pozn. Nejvyššího správního soudu: správce daně měl patrně na mysli prodej nákladního vozidla stěžovatelem novému kupujícímu). V takových případech tak stěžovatel není v registru silničních vozidel uveden, přesto však má povinnost za nákladní vozidlo odvést silniční daň, neboť je jeho uživatelem z titulu vlastnického práva, byť není uvedený (zapsaný) v technickém průkazu daného vozidla. Správce daně zjistil, že stěžovatel uvedl v daňovém přiznání k dani silniční za zdaňovací období roku 2009 pouze ta vozidla, která jako hmotný majetek slouží k běžnému provozu jeho podnikatelské činnosti. Stěžovatel tak nezahrnul do daňového přiznání nákladní vozidla nad 3,5 tuny, která pořídil, evidoval je na skladě jako zboží a byl jejich výlučným vlastníkem. Správce daně poté s pomocí databáze evidence vozidel (registru silničních

vozidel) identifikoval celkem 457 nákladních vozidel a konstatoval, že ze všech těchto nákladních vozidel měl stěžovatel odvést silniční daň. Správce daně rozřídil nákladní vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, která původní vlastník odhlásil z registru a stěžovatel je pořídil na základě kupních smluv a zahrnul je do svého obchodního majetku, do tří skupin. V první skupině označil nákladní vozidla, která nepodléhají režimu § 6 odst. 6 a 8 zákona o dani silniční, ve druhé skupině vozidla, která jsou v režimu § 6 odst. 6 zákona o dani silniční (snížení sazby daně u novějších vozidel), a ve třetí skupině vozidla, která podléhají režimu § 6 odst. 8 zákona o dani silniční (zvýšení sazby daně z důvodu první registrace vozidla před rokem 1990).

[17] Žalovaný při přezkumu platebního výměru konstatoval, že čtyři správce daně označená vozidla spadají pod vozidla kategorie M2/M3 (AB) – autobus. Nejedná se tak o vozidla určená výlučně k přepravě nákladů a nelze je podřadit pod § 2 odst. 1 větu druhou zákona o dani silniční. Současně nebyly zajištěny důkazy o tom, že by tato vozidla byla provozována na tuzemských pozemních komunikacích, čímž nebyly splněny ani podmínky pro jejich zahrnutí do předmětu daně silniční podle § 2 odst. 1 věta první zákona o dani silniční. Vzhledem k tomu žalovaný snížil správce daně doměřenou silniční daň o 84 907 Kč. Žalovaný dále konstatoval, že dle § 6 odst. 6 zákona o dani silniční nelze zohlednit datum první registrace vozidel ve smyslu uplatnění snížení sazby daně, je-li poplatníkem daňový subjekt podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční, a to u vozidel, u nichž nedošlo k zápisu nového provozovatele v technickém průkazu, jestliže původní provozovatel byl z registru silničních vozidel odhlášen. Odhlášením původního provozovatele (tj. vlastníka vozidla, který vozidlo prodal stěžovateli) z registru dochází ke změně provozovatele vozidla, přičemž tato skutečnost je uvozující podmínkou věty třetí § 6 odst. 6 zákona o dani silniční. Z citovaného ustanovení lze dle žalovaného dovodit, že nový provozovatel může snížení sazby daně uplatnit až za kalendářní měsíc, kdy bude proveden jeho zápis do registru silničních vozidel, potažmo do technického průkazu vozidla. V případě, že k takovému zápisu dojde, je poplatníkem silniční daně zapsaný provozovatel, a to z titulu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční. V případě poplatníků dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční však k žádnému zápisu změny provozovatele v technickém průkazu vozidla nedochází. Dle žalovaného tak správce daně nesprávně aplikoval § 6 odst. 6 zákona o dani silniční (u vozidel, která zahrnul do druhé skupiny). Na základě toho zvýšil žalovaný částku doměřené daně o 488 958 Kč. Ostatní závěry správce daně žalovaný potvrdil.

[18] Stěžovatel podstatou své první kasační námitky učinil tvrzení, že žalovaným označená nákladní vozidla vůbec nepodléhají silniční dani. Ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční zní: *„Předmětem daně silniční (dále jen "daň") jsou 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.“* Stěžovatel v této souvislosti tvrdil, že první věta citovaného ustanovení stanoví tři kritéria pro to, aby mohlo být vozidlo předmětem silniční daně: jeho registraci (první kritérium) a provozování (druhé kritérium) v České

pokračování

republique a jeho použití k podnikání (třetí kritérium). Větu druhou citovaného ustanovení, která dopadá na nyní posuzovanou věc, přitom interpretoval tak, že představuje výlukou z uplatnění třetího kritéria pro těžká nákladní vozidla, u nichž je tak nutné zkoumat první dvě kritéria uvedená ve větě první citovaného ustanovení.

[19] Nejvyšší správní soud se podrobně zabýval výkladem § 2 odst. 1 zákona o dani silniční v rozsudku ze dne 31. 7. 2008, č. j. 7 Afs 64/2008 – 52, publ. pod č. 1894/2009 Sb. NSS (v němž sice posuzoval citované ustanovení ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2005, nicméně oproti znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc došlo pouze ke změně hmotnostního limitu u vozidel určených výlučně k přepravě nákladů ze 12 tun na 3,5 tuny), ve kterém konstatoval, že věta druhá citovaného ustanovení je vůči větě první ve vztahu speciality. Pro vznik a trvání daňové povinnosti k dani silniční u vozidel s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun (tj. v nyní posuzovaném případě nad 3,5 tuny), určených výlučně k přepravě nákladů a registrovaných v České republice (tj. pro vozidla určená dle § 2 odst. 1 věty druhé zákona o dani silniční), je irelevantní, zda jde o vozidla „určená k podnikání“ nebo o vozidla „používaná k podnikání“; tato vozidla jsou předmětem daně silniční vždy. Nejvyšší správní soud poukazuje rovněž na rozsudek ze dne 2. 4. 2015, č. j. 9 Afs 129/2014 – 37, v němž se obdobně jako v nyní posuzované věci zabýval případem provozovatele bazaru stavebních strojů a nákladních automobilů, který tato vozidla fakticky neprovozoval (vozidla byla umístěna na prodejní ploše, kterou opouštěla pouze z důvodu transportu do servisů či do stanic technické kontroly). Nejvyšší správní soud uvedl, že pro vozidla vymezená větou druhou § 2 odst. 1 zákona o dani silniční se neužijí podmínky, které se uplatní pro vozidla vymezená větou první. Pokud považuje daňový subjekt nákladní vozidla za zboží, má možnost je dočasně vyřadit z registru silničních vozidel, odevzdat registrační značky do depozita a nebýt po dobu jejich dočasného vyřazení z registru zatížen silniční daní. Pokud však k vyřazení těchto nákladních vozidel z registru nedojde, skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční nadále trvají, a nemůže dojít ani k zániku daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že pro stanovení daňové povinnosti pro vozidla uvedená v § 2 odst. 1 věta druhá zákona o dani silniční je rozhodující pouze povolená hmotnost vozidla a stát jeho registrace, nikoli to, že daňový subjekt toto vozidlo v průběhu zdaňovacího období fakticky neprovozuje.

[20] Stěžovatel svou interpretaci § 2 odst. 1 zákona o dani silniční podpořil argumentací, že z provozovaných vozidel plynou anebo alespoň mohou plynout jejich provozovateli příjmy, a proto je zcela logické a oprávněné, že tato vozidla podléhají silniční dani. Naproti tomu u vozidel neprovozoovaných (evidovaných jako zboží) neexistuje žádný příjem spojený s využíváním vozidel, a jejich zatížení silniční daní tedy nemá ekonomické opodstatnění. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že ekonomickými východisky silniční daně se obsáhle zabýval v rozsudku ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 – 39, publ. pod č. 1358/2007 Sb. NSS, na který v podrobnostech plně odkazuje. Na tomto místě pouze stručně shrnuje, že silniční daň je nutno typově vymezit jako daň přímou a majetkovou, jež je založena na vlastnictví určité věci (resp. na dispozici touto věcí). Jedná se tak o typickou spotřební daň (označovanou někdy i jako daň z luxusu), kdy sice v pozadí stojí úvaha o určité ekvivalenci plnění, nicméně skutečné poměrování podle rozsahu využívání komunikací se neprovádí. Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud i v další judikatuře, např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 69/2013 – 31, kde konstatoval, že

silniční daň je majetkovou daní založenou na úředním zápisu. Jejím základem je formální stav zápisů v registru silničních vozidel, ne faktický stav vlastnictví nebo užívání. Tento 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 nemovitých věcí, 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 v kompetenci zákonodárce, že určitou daň konstruuje tak, že zohledňuje toliko formální stav zápisu v evidenci, nikoliv skutečné majetkové vztahy do evidence nepromítnuté nebo promítnuté nesprávně. Lze tedy uzavřít, že je plně v souladu s účelem zákona o dani silniční, pokud byla tato daň vyměřena i z vozidel, z jejichž provozu stěžovateli neplynuly žádné příjmy; pro její vyměření plně postačilo to, že stěžovatel tato vozidla vlastnil (resp. měl je ve své dispozici).

[21] Z výše uvedeného vyplývá, že § 2 odst. 1 věta druhá zákona o dani silniční vymezuje samostatnou, na větě první citovaného ustanovení nezávislou kategorii vozidel, která podléhají silniční dani, a na něž není možné aplikovat kritéria stanovená v § 2 odst. 1 věta první citovaného zákona. Krajský soud tedy nepochybil, když konstatoval, že i vozidla naplňující podmínky § 2 odst. 1 věty druhé zákona o dani silniční, která nejsou provozována (nebo nejsou fakticky vůbec používána), podléhají silniční dani. S ohledem na to, že stěžovatelem předestřenou interpretaci § 2 odst. 1 zákona o dani silniční shledal Nejvyšší správní soud nesprávnou, nemůže uspět ani kasační námitka, že v případě autobusů (tj. vozidel kategorie M2/M3) žalovaný jejich provozování zohlednil a dopustil se tak nedůvodně rozdílného přístupu. Tato vozidla totiž nejsou určena výlučně k přepravě nákladů, nejsou tedy zdaňována podle § 2 odst. 1 věty druhé citovaného zákona, a je třeba u nich zkoumat i podmínku jejich provozování uvedenou v § 2 odst. 1 věta první citovaného zákona. Za podstatné nepovažuje Nejvyšší správní soud ani nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2014, sp. zn. IV. ÚS 2221/13, a ze dne 7. 5. 2014, sp. zn. II. ÚS 1213/13 (stěžovatel měl patrně na mysli nálezy ze dne 7. 5. 2014, sp. zn. II. ÚS 1413/13), neboť stěžovatel jejich relevanci pro nyní posuzovanou věc opíral o svůj shora vyvrácený názor, že krajský soud u zdaňovaných vozidel nesprávně ignoroval „kritérium provozování“ (stěžovatelem citované nálezy Ústavního soudu se nadto týkaly povinného ručení, tedy zcela jiného právního institutu). Ze stejného důvodu stěžovatel nemůže uspět ani s argumentací, že není poplatníkem podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční. I tuto námitku totiž stěžovatel podobně jako námitky předcházející založil výhradně na svém mylném názoru, že krajský soud „bez jakéhokoli odůvodnění a v přímém rozporu s jednoznačným textem zákona opomíjí, že kritérium provozování je výslovně uvedeno jako jedno ze zákonných kritérií pro podřazení vozidla pod předmět daně silniční dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční.“

[22] Stěžovatel rovněž napadl krajským soudem provedenou interpretaci § 6 odst. 6 věta třetí zákona o dani silniční, který zní: *„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.“* Stěžovatel byl toho názoru, že za zapisovanou změnu lze pokládat (toliko) odhlášení původního provozovatele vozidla, zatímco žalovaný i krajský soud byli toho názoru, že snížení sazby daně nelze aplikovat u vozidel, u kterých ještě nedošlo k zápisu nového provozovatele v technickém

pokračování

průkazu. Dle Nejvyššího správního soudu je již z gramatického znění citovaného ustanovení patrné, že „změnou“ je třeba rozumět kompletní proces zápisu změny provozovatele vozidla do technického průkazu. Pokud by zákonodárce chtěl beneficium snížení sazby daně navázat nikoli na kalendářní měsíc zápisu nového provozovatele, ale na odhlášení původního provozovatele, pak by patrně použil pro takovou situaci zcela výstižný pojem „odhlášení“ [tento pojem přitom zákonodárci není neznámý, viz § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční]. Pokud stěžovatel namítá, že je touto interpretací sankcionován či oproti jiným poplatníkům silniční daně diskriminován, pak Nejvyšší správní soud připomíná (srov. odst. [20] tohoto rozsudku), že silniční daň je vybudována především na zohlednění formálního stavu (tj. zápisů v úřední evidenci). Je tedy plně v souladu se zákonnou konstrukcí silniční daně, pokud zákonodárce přiznává beneficium snížení sazby daně poplatníkovi, kterému takový formální stav svědčí (resp. který je řádně zapsán v úřední evidenci či dokumentaci), a to navíc za situace, kdy zákonodárce považoval nedokončený převod vozidla (tzv. polopřevod) přinejmenším za nežádoucí stav (k tomu srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 239/2013 Sb., jehož cílem bylo mj. tento nežádoucí stav odstranit a způsob zápisu do registru vozidel změnit tak, aby údaje o vlastnících a provozovatelích vozidel odpovídaly skutečnosti). Nejvyšší správní soud se tedy přiklání k názoru žalovaného i krajského soudu, že změnou provozovatele vozidla je třeba rozumět nikoli pouze odhlášení původního provozovatele vozidla, ale až zápis nového provozovatele do technického průkazu.

[23] Ve své poslední kasační námitce stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem žalovaného, že v jeho případě je vyloučeno uplatnění snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, jenž zní: *„Bez ohledu na datum první registrace se sazba daně podle odstavce 2 snižuje o 100 % u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívržů 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, nebo c) fyzickými osobami.“* Nejvyšší správní soud se výkladem citovaného ustanovení podrobně zabýval v rozsudku ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 – 22, v němž dospěl k závěru, že *„pro možnost využití předmětného daňového zvýhodnění je nutné kumulativní splnění všech tří zákonných podmínek: existence odpovídající kategorie provozovaného vozidla; vyloučení jakékoliv spojitosti použití takového vozidla s podnikatelskou či jinak výdělečnou činností; existence privilegovaných subjektů [písm. a) a c)] nebo činnosti (kým, respektive k jakému účelu, smí být vozidlo použito). Mají-li být tyto podmínky splněny kumulativně, v případě nesplnění byť i jen jedné z nich již logicky nelze vůbec o možnosti užití této výhody uvažovat.“* Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatele neshledává žádný důvod pro to, aby citované závěry nemohly být aplikovány na nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku zabýval tím, zda může beneficium podle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční využít (stejně jako v nyní posuzovaném případě) fyzická osoba – podnikatel. Krom toho v něm podal výklad citovaného ustanovení, který je obecně platný bez ohledu na skutkové okolnosti konkrétních případů. Pokud tedy stěžovatel namítá, že citovaný rozsudek není na jeho případ přílehlavý, pak se jedná spíše o polemiku s aplikací jednotlivých podmínek na jeho případ. Konkrétně považoval stěžovatel za podstatné, že zdaňovaná vozidla

neprovozoval, ale „pasivně“ je držel jako zboží. Nejvyšší správní soud však upozorňuje na to, že splnění druhé podmínky pro uplatnění § 6 odst. 9 zákona o dani silniční je vázáno na vyloučení jakékoli spojitosti použití vozidel s podnikatelskou či jinak výdělečnou činností. Pokud stěžovatel nabízel zdaňovaná vozidla k prodeji, je zcela nepochybně dána jejich spojitost s podnikatelskou činností, resp. s dosahováním příjmů. Druhá podmínka pro uplatnění § 6 odst. 9 zákona o dani silniční tak v případě stěžovatele nebyla splněna a bylo by tedy již nadbytečné podrobně se věnovat dalším zákonným podmínkám pro aplikaci citovaného ustanovení. Námitky stěžovatele tedy nejsou způsobilé zpochybnit závěr krajského soudu, že není zákonem privilegovaným subjektem, který by mohl využít beneficium v podobě snížení sazby silniční daně ve smyslu § 6 odst. 9 zákona o dani silniční.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[25] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. listopadu 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu