



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **P. D.**, zastoupen JUDr. Bedřim Tomáškem, advokátem se sídlem Politických vězňů 27, 280 02 Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2014, č. j. 25096/14/5000-14103-705778, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014 – 51,

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.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **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 Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 16. 12. 2013, č. j. 3907413/13/2111-24803-203486, doměřil žalobci silniční daň za zdaňovací období roku 2011 v celkové výši 12.324 Kč a příslušné penále ve výši 2.464 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobce v předmětném období nepřiznal v daňovém přiznání silniční daň za nákladní automobil tovární značky Škoda 706 MTSP 24, r. z. X, ačkoliv byl v tomto období zapsán v registru silničních vozidel jako jeho provozovatel. V odvolacím řízení žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 9. 2014, č. j.

25096/14/5000-14103-705778 (dále jen „napadené rozhodnutí“), platební výměr změnil tak, že žalobci doměřil daň ve výši 29.625 Kč a penále ve výši 5.925 Kč.

[2] Toto rozhodnutí napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“). Namítal, že v předmětném zdaňovacím období nebyl vlastníkem nákladního vozidla, jelikož jej dne 29. 1. 2009 prodal polskému občanovi K. R., který se zavázal provést jeho odhlášení z registru silničních vozidel. Dále tvrdil, že vozidlo nebylo v předmětném období používáno k podnikání. K této otázce navrhoval provést výslech nového majitele, což však žalovaný nepřipustil.

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014 – 51 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobu jako nedůvodnou zamítl. K navrhovaným důkazům konstatoval, že návrh žalobce byl učiněn po uplynutí lhůty dle § 115 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a žalovaný postupoval správně, pokud k němu nepřihlédl. Dokazování by nadto bylo nadbytečné, protože ani prokázání tvrzení, že vozidlo nebylo užíváno k podnikání a že žalobce nebyl jeho (faktickým) provozovatelem, k čemuž měly navržené důkazní prostředky sloužit, by nemělo vliv na závěr, že žalobce je ve vztahu k předmětnému vozidlu poplatníkem silniční daně. Snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 písm. c) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani silniční“), se nevztahuje na všechny fyzické osoby provozující nákladní vozidla, ale jen ty, které nejsou podnikateli (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 – 22).

[4] Z ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že poplatníkem silniční daně je osoba zapsaná v registru vozidel a technickém průkazu, nezávisle na faktickém stavu vlastnictví a užívání vozidla (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 – 67, ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 54/2012 – 40, nebo ze dne 27. 11. 2012, č. j. 1 Afs 79/2012 – 42). Skutečnost, že žalobce v rozhodném zdaňovacím období nebyl vlastníkem vozidla a vozidlo neužíval, nemá na jeho daňovou povinnost vliv. Bylo na něm, aby střežil svá práva, docílil provedení zápisu změny v registru vozidel, a dosáhl tím zániku svých daňových povinností.

[5] Argumentace nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2014, sp. zn. II. ÚS 2154/14, a ze dne 31. 3. 2014, sp. zn. IV. ÚS 2221/13, není přílehlavá. V případech řešených Ústavním soudem se jednalo o občanskoprávní vztahy upravené zákonem č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla (dále jen „zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla“). Povinnost hradit příspěvek dle § 24c tohoto zákona byla navázána na porušení povinnosti uzavřít smlouvu o pojištění odpovědnosti, která byla spojena s provozováním nebo ponecháním vozidla na pozemní komunikaci (ustanovení § 1 odst. 2 zákona o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), nikoli s formálním zápisem v registru silničních vozidel, jak je tomu v případě zákona o dani silniční.

II. Kasační stížnost

pokračování

[6] Žalobce /stěžovatel/ napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Od počátku tvrdí, že v rozhodné době nebyl provozovatelem předmětného silničního vozidla a vozidlo nebylo používáno k podnikání. Tuto skutečnost dokládal kupní smlouvou, navrhoval, aby bylo řízení doplněno výsledkem nového majitele, a to nejen k otázce vlastnictví, ale i nepodnikání s vozidlem. Pokud jde o opožděný důkazní návrh, nelze přehlédnout, že lhůta byla překročena o tři dny, a že tudíž pro spravedlivé posouzení věci žalovaný měl nedodržení lhůty tolerovat a důkazy provést. Uplatněné námitky nelze odbýt pouze poukazem na záznam v registru silničních vozidel.

[7] Žalovaný si v napadeném rozhodnutí odporuje, pokud na jedné straně vychází ze zjištění, že stěžovatel je provozovatelem předmětného silničního vozidla a na základě tohoto zjištění mu vyměřuje silniční daň a penále, a na straně druhé tvrdí, že nemohl přihlédnout k jeho čestnému prohlášení, že v předmětném zdaňovacím období nebylo vozidlo používáno k podnikání, když dle zjištění v této době již nebyl vlastníkem a nemohl tedy osvědčovat, že vozidlo k podnikání používáno není.

[8] Správce daně nikdy nevydal rozhodnutí na celkový nedoplatek (za období 2010 – 2014), o jeho výši se stěžovatel dozvěděl pouze z ústní informace s vysvětlením, že výše nedoplatku vyplývá z napadeného rozhodnutí žalovaného. Zatímco žalovaný mu daňovou povinnost nesnížil, správce daně v platebních výměrech na daň silniční za rok 2013 a 2014 daňovou povinnost snížil o 50 %.

[9] Žalovaný měl řízení doplnit o navrhované důkazy, a pokud tak neučinil, měl návrhu na doplnění dokazování vyhovět krajský soud. Stěžovatel vylicil skutkové okolnosti, kvůli nimž nedošlo k odhlášení vozidla z registru motorových vozidel. Stěžovatel se samozřejmě snažil vozidlo z registru odhlásit, avšak nejprve nemohl sehnat nového majitele, který je v Polsku a na písemný styk nereagoval. Musel se za ním tedy vypravit osobně, aby na místě zjistil, že vozidlo bylo sešrotováno, technický průkaz a SPZ poté nechal dne 25. 9. 2013 uložit do depozita, neboť dopravní odbor odmítl zrušení registrace provést bez dokladu o likvidaci vozidla.

[10] Rozhodnutí Ústavního soudu, na která odkazoval stěžovatel v řízení před krajským soudem, se týkají problematiky povinného ručení a na projednávanou věc je třeba je vztáhnout za použití metody analogie.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v odvolacím řízení seznámil stěžovatele se zjištěnými skutečnostmi, důkazy a s odlišným právním hodnocením. K vyjádření a navržení dalších důkazů byla stěžovateli poskytnuta maximální patnáctidenní lhůta dle § 115 odst. 3 daňového řádu. Návrh na provedení důkazů podal stěžovatel až po této lhůtě, proto k němu žalovaný v souladu s odst. 4 téhož ustanovení nepřihlédl. Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno (resp. neuplatní návrh na provedení dokazování) v daňovém řízení, nemůže tuto svou pasivitu zhojit v řízení před správními soudy.

[12] Pro určení toho, kdo je poplatníkem silniční daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční, je rozhodující formální stav zápisu provozovatele v registru silničních vozidel. Stěžovatelem odkazovaná judikatura Ústavního soudu se týká příspěvku do garančního

fondy České kanceláře pojistitelů, který je svou povahou, účelem i zákonným zakotvením zcela odlišným institutem.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[15] V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje v zásadě obdobné námitky jako v žalobě. Krajský soud se přitom s jeho argumentací důkladně vypořádal a Nejvyšší správní soud se se závěry napadeného rozsudku ztotožňuje.

[16] Podle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční *bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice*. Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční *je poplatníkem daně fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu*.

[17] Uvedená ustanovení interpretoval Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 – 22, v němž uvedl, že silniční daň je daní majetkovou, jejímž předmětem jsou silniční motorová vozidla, konkretizovaná v ustanovení (§ 2 odst. 1 zákona) a jejím poplatníkem jsou primárně osoby, které jsou (dle registru vozidel) jejich provozovatelem, zapsaným v technickém průkazu [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona]. Daňová povinnost přitom není vázána na skutečné provozování takového vozidla, ale odpovídá potenciálním negativním externalitám na dopravní infrastrukturu a životní prostředí, které jsou s takovým provozováním spojeny (k tomu blíže viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 – 67). Zákonodárce proto touto daní zatížil vozidla, jejichž provoz, již z jejich samotné technické povahy, implikuje vyšší produkci negativních externalit (vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 t, určená výlučně k přepravě nákladů – § 2 odst. 1, věta druhá zákona), a vozidla (bez ohledu na jejich technickou charakteristiku), jejichž provozování přispívá jejich provozovatelům k tvorbě příjmů ze (zjednodušeně řečeno) podnikání či obdobné činnosti, (motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, registrovaná a provozovaná v ČR, používaná k podnikání - § 2 odst. 1 věta první zákona).

[18] Již v rozsudku ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 – 67, Nejvyšší správní soud konstatoval, že poplatníkem daně je provozovatel registrovaného vozidla zapsaný v technickém průkazu, a to i tehdy, pokud již není jeho vlastníkem. Tyto úvahy zdejší soud dále rozvedl např. v rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 54/2012 – 40: *Je-li určitá daň konstruována*

pokračování

tak, že zohledňuje toliko formální stav zápisu v evidenci, nikoliv skutečné majetkové vztahy do evidence nepromítnuté, nelze hovořit o přepjatém formalismu. Je pak na převodci majetku, aby si strážil svá práva, včasným a řádným plněním svých povinností docílil provedení příslušných zápisů v evidencích a teprve tímto krokem dosáhl zániku svých daňových povinností... s ohledem na § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční je významné pouze to, kdo je jako provozovatel vozidla zapsán v technickém průkazu. Technický průkaz je veřejnou listinou, která osvědčuje mimo jiné zápis vlastníka a provozovatele vozidla v registru silničních vozidel. Kupní smlouva, která se nepromítla do registru silničních vozidel a technického průkazu, tak nemůže ovlivnit posouzení otázky, kdo je v souzené věci poplatníkem silniční daně ... i kdyby skutečně došlo k převodu vlastnického práva k silničnímu vozidlu, nedochází tím automaticky ke změně osoby poplatníka silniční daně, dokud není převod vlastnického práva promítnut též do registru silničních vozidel a tím i do technického průkazu příslušného vozidla. Uvedený výklad byl potvrzen i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2012, č. j. 1 Afs 79/2012 – 42.

[19] Z uvedeného vyplývá jednoznačný závěr, že dané vozidlo je předmětem silniční daně bez ohledu na to, zda je používáno k podnikání, jelikož dle technického průkazu se jedná o nákladní vozidlo se sklápěčem o nejvyšší celkové hmotnosti 16 tun. Poplatníkem silniční daně byl ve zdaňovacím období roku 2011 stěžovatel, jelikož byl v tomto období uveden v technickém průkazu jako provozovatel vozidla. Skutečnost, že dle vlastních tvrzení vozidlo již v roce 2009 prodal jiné osobě, nemá na jeho daňovou povinnost vliv, jelikož se neodrazila v zápisu změny provozovatele v příslušném registru. V tomto směru je taktéž nepodstatné, kdo a k jakým účelům vozidlo fakticky používal.

[20] S krajským soudem se lze ztotožnit také v tom, že stěžovatelem citované nálezy Ústavního soudu nelze na posuzovaný případ vztáhnout. Jedná se o závěry vyslovené ve vztahu ke zcela odlišné právní úpravě. Ustanovení § 24c zákona o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla obsahuje také odlišnou hypotézu, se kterou byla spojena povinnost provozovatele uhradit příspěvek za provozování vozidla. Dle tohoto ustanovení *je-li provozováno tuzemské vozidlo bez pojištění odpovědnosti v rozporu s tímto zákonem, je vlastník vozidla povinen uhradit Kanceláři příspěvek za dobu, po kterou bylo vozidlo provozováno v rozporu s tímto zákonem.* Jedná se o formu úhrady profesní organizací pojistitelů, jejímž účelem je kompenzovat potenciální škody, které vznikají skutečným provozováním vozidla bez zákonného pojištění odpovědnosti za jeho provoz. Poplatníkem silniční daně je naproti tomu provozovatel vozidla zapsaný v technickém průkazu. Jedná se o majetkovou daň, kterou je zatížena v zákoně definovaná skupina vozidel a jejím účelem je přispět k úhradě veřejných nákladů na provoz a údržbu dopravní silniční infrastruktury.

[21] Krajský soud se dále zabýval možností uplatnit v případě stěžovatele snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 ve spojení s odst. 10 zákona o dani silniční. Podle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční se sazba daně *snižuje o 100 % u nákladních vozidel včetně tabačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, pokud tato vozidla nejsou používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nejsou provozována pro cizí potřeby a jsou-li používána*

- a) subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání*
- b) jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel, nebo*

c) *fyzickými osobami.*

[22] Podle odst. 10 téhož ustanovení se sazba daně *snižuje o 48 % u nákladních vozidel včetně tabačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností 12 a více tun, za podmínek uvedených v odstavci 9.*

[23] 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 jinou výdělečnou činností anebo provozování vozidla pro cizí potřeby; 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. Fyzickými osobami ve smyslu § 6 odst. 9 písm. c) zákona o dani silniční je nutné rozumět pouze fyzické osoby, které nejsou podnikateli. Jiný výklad by vedl k popření smyslu zákona, jelikož by zvýhodňoval podnikající fyzické osoby (které by v případě použití vozidla výhradně pro nepodnikatelské účely mohly uplatnit snížení daně) oproti podnikajícím právnickým osobám, kterým je možnost snížení daně bez dalšího upřena (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 5/2012 – 22 ze dne 25. 2. 2013).

[24] V posuzované věci je zřejmé, že stěžovatel dvě z uvedených podmínek nesplňuje. Dle vlastních tvrzení vozidlo prodal jiné osobě a sám jej v předmětném zdaňovacím období neužíval. Vozidlo tedy bylo provozováno pro cizí potřeby. Stěžovatel je navíc podnikající fyzickou osobou, která snížení daně dle citovaného ustanovení nemůže uplatnit bez ohledu na to, k jakým účelům je vozidlo skutečně používáno.

[25] Žalovaný nepochybil, když nepřihlédl k důkazům, které stěžovatel v odvolacím řízení navrhoval. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Podle odst. 3 téhož ustanovení *lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.* Podle odst. 4 citovaného ustanovení *po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.* Žalovaný v odvolacím řízení zaujal jiný právní názor, když na rozdíl od správce daně stěžovateli nepřiznal snížení sazby daně o 48 % dle § 6 odst. 10 zákona o dani silniční. Přípisem ze dne 24. 7. 2014 tedy stěžovatele v souladu s citovanou právní úpravou seznámil se změnou právní kvalifikace a umožnil mu vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a navrhnout doplnění dokazování. Stanovil mu přitom maximální zákonnou lhůtu v délce 15 dnů. Sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že stanovenou lhůtu zmeškal, avšak pouze o 3 dny. Žalovaný tudíž měl nedodržení lhůty tolerovat s ohledem na spravedlivé posouzení věci.

[26] Žalovaný je však v průběhu daňového řízení vázán zákonnými procesními pravidly daňového řádu. Ustanovení § 115 daňového řádu nedává správci daně žádný prostor pro toleranci mírného zmeškání lhůty a uvážení, jak se by se toto zmeškání mohlo projevit ve spravedlivém posouzení věci. Naopak z dikce zákona zcela jednoznačně vyplývá,

pokračování

že k návrhům na provedení důkazů po uplynutí stanovené lhůty se nepřihlíží. Jediným prostředkem, kterým lze zmeškání lhůty účinně zvrátit, je institut navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 daňového řádu. Stěžovatel jej však do vydání napadeného rozhodnutí nevyužil.

[27] Navrhované důkazy měly osvědčit, že stěžovatel nebyl v předmětném zdaňovacím období vlastníkem vozidla a vozidlo nebylo používáno k podnikání. S ohledem na výše uvedené se však jedná o skutečnosti, jejichž prokázání nemůže mít žádný vliv na zjištění a stanovení daně. I v případě jejich prokázání by stěžovatel stále byl poplatníkem silniční daně za předmětné nákladní vozidlo. Krajský soud tudíž zcela správně odmítl provedení navržených důkazů jako nadbytečných. Lze se ztotožnit i se závěrem, že možnost navrhopat v řízení o žalobě proti rozhodnutí o vyměření daně důkazy, které mohl daňový subjekt uplatnit již v daňovém řízení, je výrazně omezená (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 152/2014 – 22).

[28] Závěry žalovaného, že stěžovatel je provozovatelem vozidla a zároveň nemohl osvědčit, že v předmětném zdaňovacím období nebylo vozidlo používáno k podnikání, nejsou ve vzájemném rozporu. Jako provozovatel vozidla byl stěžovatel zapsán v technickém průkazu a příslušném registru, byl tedy poplatníkem silniční daně. Zároveň však vozidlo prodal a neměl žádné informace o jeho faktickém užívání, nemohl tedy ani vlastním prohlášením dokazovat, k jakým účelům bylo vozidlo používáno. Opět se však jedná o skutečnosti pro věc v zásadě nerelevantní.

[29] Skutečnost, zda a v jaké výši byla stěžovateli vyměřena silniční daň za jiná zdaňovací období (2010, 2012 – 2014), není předmětem tohoto řízení.

IV.

Závěr a náklady řízení

[30] Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[31] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví - li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. ledna 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu