



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **E. S.**, zastoupený Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018, č. j. 27708/18/5200-10423-705778, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2019, č. j. 57 Af 20/2018 – 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2019, č. j. 57 Af 20/2018 – 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 6. 2018, č. j. 27708/18/5200-10423-705778 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „prvostupňový správní orgán“ či „správce daně“) - dodatečný platební výměr na daň silniční ze dne 11. 4. 2017, č. j. 465421/17/2401-50522-404863 (dále jen „prvostupňové správní rozhodnutí“ či „platební výměr“), jímž byla žalobci doměřena daň silniční za zdaňovací období roku 2013 ve výši 14 925 Kč, a současně mu byla stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2985 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhal jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítal, že daňová kontrola byla zahájena i přes to, že jej měl žalovaný nejdříve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, neboť mu byly známy některé skutečnosti, které svědčily o nesprávně stanovené daňové povinnosti. Žalovaný následně podrobil dani tzv. přípojně vozidlo – sklápěčkový přívěs; to však podle skutečného stavu odpovídá charakteristice přípojného vozidla za traktor, tudíž nemůže být zdaněno. Žalobce

v daňovém řízení uvedl, že dané vozidlo není v rámci jeho podnikatelské činnosti (hospodařícího rolníka) využíváno, případně jen velmi ojediněle a nikoliv po celý rok; to doložil tím, že vozidlo bylo odstaveno ve vzrostlé trávě, v důsledku čehož přešlo důkazní břemeno na žalovaného. Dovožovat, že nepoužívané vozidlo musí mít deponovanou SPZ, aby splnilo podmínky vyřazení z provozu, je v případě fyzické osoby výkladem nad rámec zákona. Ustanovení § 6 odst. 9 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění k 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o dani silniční“), jednoznačně hovoří o snížení sazby daně o 100 % u fyzických osob, pokud vozidlo jinak dani podléhající nevyužívají k podnikatelské činnosti; u přívěsu určeného toliko k přepravě rostlinných stvolů je přitom zřejmé, že v době vegetačního klidu k takové přepravě ani docházet nemůže.

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 12. 11. 2019, č. j. 57 Af 20/2018 – 39 (dále jen „napadený rozsudek“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. K námitce, že správce daně pochybil, když zahájil daňovou kontrolu, aniž by žalobce nejprve vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39 (týkající se vztahu výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a daňové kontroly). Dospěl přitom k závěru, že prvostupňový správní orgán nepochybil, když rovnou přistoupil k zahájení daňové kontroly. Z obsahu správního spisu je totiž zřejmé, že k otázce, zda je přívěs žalobce předmětem daně dle § 2 odst. 2 zákona o dani silniční (a tedy zda bude vůbec namístě daň doměřit), neměl správce daně dostatek poznatků, aby mohl formulovat dostatečně konkrétní výzvu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu; naopak musel požádat o součinnost jak další orgány státní správy, tak samotného žalobce, aby získal dostatečně konkrétní a důkazně podložené informace (zejména výpis z evidence vozidel a technický průkaz přívěsu), které jej následně vedly k rozhodnutí o doměření daně.

[4] Neztotožnil se ani s tím, že předmětné vozidlo není předmětem daně podle § 2 odst. 2 písm. a) zákona o dani silniční, neboť se jedná o přípojně vozidlo k traktoru. Soud naznal, že daň silniční je založena na formálním stavu zápisu ve veřejném rejstříku (registru silničních vozidel), což je v plném souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu; odkázal např. na jeho rozsudek ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 54/2012 – 40. Z registru silničních vozidel vyplývá, že vozidlo je vedeno pod kategorií „O3“, což ostatně žalobce nijak nezpochybňuje; z přílohy k tehdy platnému znění silničního zákona je přitom patrné, že tato zkratka znamená „*přípojně vozidlo k silničnímu motorovému vozidlu*“. Vozidlo (přívěs) žalobce je proto předmětem daně podle § 2 odst. 1 věty druhé zákona dani o silniční, a to přímo z titulu hmotnosti převyšující 3,5 tuny, bez ohledu na jeho případné podnikatelské využití.

[5] Důvodnou ovšem shledal krajský soud námitku týkající se aplikace § 6 odst. 9 zákona o dani silniční na projednávanou věc. Předně korigoval názor žalovaného, že to, zda je možno beneficium dle daného ustanovení u určitého vozidla uplatnit, je nutno zkoumat z hlediska vyloučení jakékoliv spojitosti konkrétního vozidla nejen s podnikáním. Tento kategorický závěr žalovaný dle soudu přijal na základě mylné interpretace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 - 22; jestliže totiž v daném rozsudku užil sousloví „*jakoukoliv souvislost s podnikáním*“, mínil to dle krajského soudu pouze ve vztahu k osobě a činnosti

pokračování

konkrétního poplatníka. Závěr žalovaného, že spojitost vozidla s podnikáním musí být vyloučena objektivně, je však absurdní, neboť každé vozidlo jakékoliv podoby může hypoteticky být využíváno k různým variantám podnikání. Pokud se jedná o vozidla s hmotností převyšující 3,5 tuny, pak platí, že jsou podle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční předmětem daně bez dalšího, tedy nikoliv nezbytně z důvodu způsobu jejich užívání (k podnikatelské činnosti), ale již na základě samotného faktu, že překračují určitou hmotnost; tato vozidla tedy představují množinu, která je jako celek podrobena dani silniční ve smyslu § 2 odst. 1 zákona. Ustanovení § 6 odst. 9 téhož zákona pak následně při splnění v něm uvedených podmínek (mimo jiné toho, že takové vozidlo není používáno k podnikatelské činnosti) činí z této množiny výluky a přiznává vymezeným vozidlům snížení sazby daně. Při úvaze o snížení sazby daně je proto v každém individuálním případě nezbytné zkoumat, zda jsou u vozidla s ohledem na způsob jeho využití naplněny specifické podmínky odůvodňující aplikaci § 6 odst. 9 zákona o dani silniční. Žalobce přitom v průběhu celého daňového řízení tvrdil, že k podnikání používá vozidlo toliko po část zdaňovacího období. Ustanovení § 9 zákona o dani silniční umožňuje přiznat osvobození daně (jde o institut obsahově téměř totožný se snížením sazby daně o 100 %) toliko za jednotlivé měsíce roku jako za 1/12 zdaňovacího období. Krajský soud proto neshledal žádný důvod, proč by v případě snížení sazby daně nemělo být postupováno stejně, když poplatník naplňuje hypotézu § 6 odst. 9 zákona pouze po část roku; předmětné beneficium mohlo být přiznáno toliko v poměrné výši za počet měsíců, v nichž by žalobce prokázal, že vozidlo k podnikatelské činnosti nevyužíval. Pokud tedy v obecné rovině prezentoval v rámci daňového řízení tvrzení odůvodňující přiznání částečného snížení sazby daně, měl jej správce daně vyzvat, aby dotvrdil konkrétní měsíce, v nichž vozidlo k podnikání nevyužíval, a zároveň aby tato svá tvrzení prokázal. Pokud tak správce daně neučinil, dopustil se procesní vady, která odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí, neboť se jedná pochybení, které má přímý vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí; v případě, že by totiž žalobce prokázal svá tvrzení, snížil by výši své daňové povinnosti.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

Kasační stížnost žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatel považuje názor krajského soudu na možnost užití snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční (vedoucí ke konstatování nezákonnosti spočívající v neprovedení dokazování ohledně faktického používání vozidla v souvislosti s podnikáním v jednotlivých kalendářních měsících) za nesprávný a navíc nedůvodně odlišný od dosavadní konstantní judikatury správních soudů. Má za to, že prokazování takové skutečnosti nemá v projednávaném případě žádný význam pro možnost aplikace daného snížení sazby daně. Žalobce je totiž podnikající fyzickou osobou, pročež není subjektem privilegovaným pro možnost užití snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční. Jakékoliv dokazování ke splnění dalších zákonných podmínek je zcela bezpředmětné, neboť by nemohlo vést ke snížení daňové povinnosti, jak mylně dovodil krajský soud.

[7] Nesouhlasí ani s vyjádřením soudu k § 9 zákona o dani silniční. Připomíná znění § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, dle něhož jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice, bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání; ze spisového materiálu přitom vyplývá, že žalobce byl poplatníkem daně silniční v případě tohoto vozidla v průběhu celého kalendářního roku 2013, kdy bylo vozidlo předmětem daně silniční. Z tohoto důvodu tedy § 9 zákona o dani silniční, týkající se vzniku nebo zániku daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období, nelze na uvedený případ vůbec aplikovat. Snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční je určeno pro vymezenou kategorii vozidel (nákladní vozidla, tahače, nákladní přívěsy a nákladní návěsy s největší povolenou hmotností větší jak 3,5 t), přičemž tato vozidla musí být používána neziskovými subjekty [písm. a)], fyzickými osobami [písm. c)], resp. subjekty, které vozidla používají jako výcviková dle zvláštního právního předpisu [písm. b)]. Vozidla však nesmí být používána k podnikání, v přímé souvislosti s podnikáním, resp. nesmí být provozována pro cizí potřeby. Fyzickými osobami uvedenými pod písm. c) jsou pak myšleny fyzické osoby nepodnikající. Tato skutečnost vyplývá z kontextu zákonné normy, výkladu *e ratione legis* (zejména pak z důvodové zprávy k zákonu č. 246/2008 Sb.), historického výkladu a z judikatury, byť nevyplývá prvotně již z jazykového výkladu sporného ustanovení. Užitím těchto výkladových metod je pro možnost snížení sazby daně silniční dle sporného ustanovení patrný požadavek zákonodárce na vyloučení jakékoliv spojitosti vozidla s podnikáním, což reflektuje výběr privilegovaných subjektů, které mohou snížení sazby daně užít. Cílem uvedeného ustanovení není jakkoliv podporovat podnikající fyzické osoby, které vozidlo po část zdaňovacího období fakticky k podnikání neprovozují. Došlo by tak za totožné situace k faktickému zvýhodnění podnikajících fyzických osob před podnikajícími právnickými osobami, které v textu § 6 odst. 9 zákona o dani silniční zcela absentují; jestliže by totiž tato právnická osoba vozidla provozovala taktéž pouze po část kalendářního roku, došlo by tak k nerovnému postavení obdobných subjektů před zákonem. Uvedené je zcela ve shodě s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 - 22, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 2 Afs 242/2015 - 28, ze dne 25. 1. 2017, č. j. 6 Afs 156/2016 - 40, ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, či ze dne 25. 1. 2017, č. j. 6 Afs 156/2016 - 40; stěžovatel přitom nevidí důvod od doposud zastávaného výkladu odchýlit.

[8] Stěžovatel tedy uzavřel, že žalobce je podnikající fyzickou osobou a předmětné vozidlo provozuje (být pouze po část roku) ke svozu rostlinné hmoty (jedná se o ekonomický a racionální důvod držby vozidla), pročez je dána jednoznačná spojitost vozidla s podnikáním, a žalobce tak není oprávněn snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční využít. Není proto důvodné zkoumat, po které kalendářní měsíce bylo vozidlo fakticky provozováno (používáno k výkonu podnikatelské činnosti), neboť se nejedná o skutečnost, jejíž prokázání má vliv na přiznání nároku snížení sazby daně.

Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[9] Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že vozidlo má technický průkaz, v němž není jeho typ zcela jednoznačně vyjádřen, pročez je možné vycházet ze skutečného stavu; navíc klasifikace stanice technické kontroly jej zařadila do položky traktorový vlek.

pokračování

[10] Dále zdůrazňuje, že ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční je třeba chápat v souvislosti se vznikem a zánikem daňové povinnosti dle § 8 a 9 téhož zákona; je přitom nutné nerozšiřovat jeho výklad nad rámec zákonných podmínek. Jelikož není upraveno, že osvobození je dáno toliko v případě, kdy je splněn nějaký časový test (např. celý rok), je namístě stanovit rozhodné skutečnosti právě dle § 8 a 9 zákona o dani silniční. Pokud je dané vozidlo zcela nevyužívané určitý počet měsíců, jedná se o dobu, kdy z něj nemohou plynout příjmy podrobené dani; v takovém období proto nevzniká daňová povinnost k dani silniční.

Replika stěžovatele k vyjádření žalobce

[11] Stěžovatel v replice uvedl, že žalobce nepředestřel žádné nové argumenty. Zdůraznil přitom, že technický popis vozidla uvedený v technickém průkazu (včetně potvrzení z Magistrátu města Karlovy Vary, odbor dopravy, a též souladných údajů z registru silničních vozidel) krajský soud v napadeném rozsudku nikterak nezpochybnil, a tato otázka proto není předmětem řízení o kasační stížnosti; tvrzení žalobce uvedená v jeho vyjádření jsou proto zcela nepřipadná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, za stěžovatele jedná osoba splňující podmínky dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční „*předmětem daně silniční jsou 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.*“

[16] Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční „*poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu.*“

[17] Dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční se „*bez ohledu na datum první registrace 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.“

[18] Podle § 9 odst. 1 zákona o dani silniční „u vozidel, u nichž v průběhu zdaňovacího období vznikne nebo zanikne daňová povinnost, činí daň poměrnou výši daňové sazby odpovídající součinu jedné dvanáctiny roční daňové sazby a počtu kalendářních měsíců počínaje počátkem zdaňovacího období nebo kalendářním měsícem, v němž vznikla daňová povinnost, do konce zdaňovacího období nebo do konce kalendářního měsíce, v němž zanikla daňová povinnost.“ Dle odst. 2 téhož ustanovení pak „stejně jako vznik daňové povinnosti se posuzuje zánik nároku na osvobození od daně a stejně jako zánik daňové povinnosti se posuzuje vznik nároku na osvobození.“

[19] Otázkou interpretace § 6 odst. 9 zákona o dani silniční se Nejvyšší správní soud zevrubně zabýval v rozsudku ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 - 22 (v něm zaujaté závěry pak byly následně bezrozporně aplikovány např. v rozsudcích ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 2 Afs 242/2015 - 28, či ze dne 25. 1. 2017, č. j. 6 Afs 156/2016 - 40). Konstatoval v něm, že „pro snížení sazby daně je tedy nutno kumulativně naplnit tři zákonné podmínky. Zaprvé 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.“

[20] K § 6 odst. 9 písm. a) zákona o dani silniční uvedl, že již „z dikce tohoto ustanovení je evidentní, že fyzickou osobu (bez ohledu na to, zda se jedná o osobu podnikající), pod tuto kategorii zařadit nelze. Připustil-li krajský soud takový výklad ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) zákona o dani silniční, dle kterého dopadá bez rozdílu na veškeré nepodnikající subjekty, tedy jak na osoby právnické, tak i fyzické, jde o názor neudržitelný. Ani extenzivním výkladem citovaného ustanovení nelze totiž dospět k závěru o jeho použitelnosti na osoby fyzické, neboť žádnou fyzickou osobu nelze z pojmového hlediska založit ani zřídit.“

[21] K § 6 odst. 9 písm. c) zákona o dani silniční, který za možné adresáty snížení sazby daně výslovně označuje fyzické osoby, a to bez jakékoliv další kategorizace (nerozlišuje tedy ani podnikatele a nepodnikatele), naznal:

„Měl-li snad zákonodárce v úmyslu vyloučit z možnosti uplatnění předmětného benefícia veškeré subjekty provozující podnikatelskou činnost (což nelze, s ohledem na konstrukci tohoto typu daně, vyloučit), bylo na něm, aby příslušná ustanovení zákona formuloval jednoznačně. Například místo stávajícího znění § 6 odst. 9 písm. a) mohl použít v českém právním řádu definovaný pojem podnikatel (§ 2 odst. 2 obchodního zákoníku), který zahrnuje jak osoby právnické, tak i fyzické; zde by i při nezměněné dikci zbývajících částí tohoto ustanovení bylo již možno dospět alespoň logickým výkladem k závěru, že kategorie fyzických osob, uvedená pod jeho písm. c), nezahrnuje podnikající fyzické osoby, neboť vyloučení všech podnikatelů z okruhu beneficentů daňové slevy pod písm. a) by dopadalo i na podmnožinu fyzických osob, které pojmové znaky podnikatele splňují; kategorie „fyzické osoby“ by se tak stala „zbytkovou“

pokračování

kategorií, zahrnující fyzické osoby – nepodnikatele. Takový postup by jistě nebyl legislativně nejšťastnější, ale otevřel by alespoň možnost uvedené interpretace. Obdobně (a zcela konzistentně i z hlediska jazykového výkladu) mohl být [i při nezměněné dikci § 6 odst. 9 písm. a)] pojem podnikatel použit (v negativní formě – „..., která není podnikatelem“, apod.) v § 6 odst. 9 písm. c), v kontextu výrazu „fyzické osoby“. Pak by jistě nebylo pochyb, že podnikajících fyzických osob se možnost uplatnění daňové slevy netýká.

Úkolem soudů nicméně není nabízet vhodná legislativní řešení, ale interpretovat stávající legislativu za použití nabízejících se forem výkladu. S ohledem na skutečnosti shora uvedené je zřejmé, že jazykový a logický výklad [založený na konfrontaci ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) a c) zákona o dani silniční] podporuje argumentaci stěžovatele, že coby osoba fyzická má právo na snížení daně bez ohledu na to, zda je podnikatelem či nikoliv, a to s odkazem na § 6 odst. 9 písm. c) zákona. Takový závěr by byl ovšem předčasný, neboť výklad předmětného ustanovení, založený na jiné interpretační metodě (výklad teleologický), nabízí závěr konkurující. Jakkoli výklad e ratione legis nelze redukovat jen na zjišťování deklarovaného úmyslu zákonodárce, ale má být zaměřen hlouběji, na identifikaci právní normy, tedy společníky žádoucího pravidla chování, které má být legislativně vyjádřeno, východiskem této výkladové metody je zásadně příslušná důvodová zpráva. Posuzovaná podoba ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční se odvíjí od novely tohoto zákona, provedené zákonem č. 246/2008 Sb. (...) Jakkoli důvodová zpráva neuvádí bližší důvody, které zákonodárce, respektive vládu (jako předkladatele zákona), vedly právě k tomuto vymezení osob a činností, s nimiž je možnost předmětného daňového zvýhodnění spojena, z kontextu celého zákona tento důvod seznatelný je, a zvolený způsob tohoto zvýhodnění odpovídá smyslu zákona, potažmo konstrukci daně silniční jako takové. Nelze totiž především přehlédnout, že jde o daň 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); v případě druhé skupiny vozidel je zdanění založeno na myšlence, že přináší-li jejich provozování zisk, lze spravedlivě požadovat, aby jejich provozovatelé část tohoto zisku vrátili (právě cestou této daně, plynoucí do Státního fondu dopravní infrastruktury) zpět do údržby a rozvoje dopravní infrastruktury, k jejíž amortizaci přispívají.

Z uvedeného je zřejmé, že jazykový a logický výklad ustanovení § 6 odst. 9 písm. a), c) zákona o dani silniční podporuje na první pohled právní názor předestřený stěžovatelem; výklad teleologický naopak spíše svědčí ve prospěch interpretace provedené daňovými orgány a krajským soudem. Za situace, kdy jazykovým a logickým výkladem aplikovaného zákonného ustanovení předpisu veřejného práva nelze odmítnout interpretaci předkládanou jeho adresátem, se zásadně

uplatňuje pravidlo, dle kterého je nutno vyložit toto ustanovení způsobem pro adresáta příznivějším; to platí i za situace, kdy použití různých interpretačních metod povede k různým závěrům (princip in dubio mitius – srov. například rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006, či nálezn Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Toto pravidlo se ovšem nemůže uplatnit v případě, kdy by závěr plynoucí z příznivější interpretace zákona (pro jeho adresáta) vedl zjevně k popření jeho smyslu. Akcentování principu předvídatelnosti právní regulace nemůže vést k apriornímu odmítnutí reflexe účelu interpretované úpravy; pochopitelně za předpokladu, že je tento účel v zákoně dostatečně jasně a srozumitelně vyjádřen. Právě o takový případ se, dle názoru Nejvyššího správního soudu, jedná v posuzované věci.

S jistým terminologickým zjednodušením a odhlédnutím od výjimek a osvobození lze konstatovat, že zákon o dani silniční ukládá platit daň z provozovaných osobních automobilů, jsou-li užívána k podnikání; v opačném případě této dani nepodléhají. Nákladní automobily jsou však této dani podřízeny bez ohledu na to, zda jsou používány pro podnikání či nikoliv (§ 2 a § 3 zákona). Benefit v podobě snížení sazby daně o 100% je ovšem v § 6 odst. 9 tohoto zákona vztážen pouze ke kategorii nákladních automobilů, jak plyne z jeho § 5 a § 6 odst. 2. Navíc se vztahuje pouze na některé typy těchto vozidel a je vázán na splnění dalších podmínek, ať již ve smyslu privilegovaného provozovatele, nebo činnosti; to vše za předpokladu, že nejde o vozidla používaná k podnikání. Pokud by bylo ustanovení § 6 odst. 9 písm. a), c) zákona o dani silniční vykládáno způsobem předkládaným stěžovatelem, vedlo by to k daňovému zvýhodnění jediné skupiny podnikatelů, a to fyzických osob, provozujících nákladní vozidla. Podnikající právnické osoby provozující tuto kategorii vozidel jsou totiž z tohoto dobrodíní zákona vyloučeny jasnou dikcí ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) zákona; osobních automobilů jako celku (a tedy ani jejich provozovatelů – poplatníků daně) se toto zvýhodnění, jak již bylo uvedeno, vůbec netýká. Je tedy zcela evidentní, že pokud by soud přisvědčil interpretaci sporných ustanovení zákona způsobem navrhaným stěžovatelem, vedlo by to k daňovému zvýhodnění jedné kategorie podnikatelů (fyzických osob provozujících nákladní automobily, byť nikoli pro potřeby podnikání), přičemž ovšem takový záměr zákonodárce nelze ze zákona jako celku z ničeho dovodit. Takový stav by byl v rozporu s ústavně zaručeným principem rovnosti subjektů před zákonem (čl. 1 odst. 1, věta první Listiny základních práv a svobod); zákonem založené rozdílné nakládání s typově stejnou kategorií osob by bylo akceptovatelné pouze v případě, opíralo-li by se o silné a racionální důvody, zákonem jasně deklarované. O takový případ však, jak již bylo uvedeno, v daném případě nejde a nelze proto akceptovat interpretaci zákona předkládanou stěžovatelem, jakkoli je obecně vzato myslitelná a pro něj (jako adresáta ustanovení veřejnoprávního předpisu) příznivější. Nejvyšší správní soud je naopak nucen přisvědčit právnímu názoru zastávanému daňovými orgány i krajským soudem, neboť v opačném případě by se ocitl v kolizi se zmiňovanou ústavní maximou.“

[22] Žalobce byl v rozhodné době podnikající fyzickou osobou. Jak tedy vyplývá z výše citovaného rozhodnutí, nemohl proto být privilegovaným subjektem ve smyslu § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, a to ani dle písm. a) [je totiž fyzickou osobou], ani dle písm. c) [neb je podnikatelem]; v případě daného vozidla se přitom zcela zjevně nejednalo ani o účel využití dle písm. b). Pro možnost aplikace předmětného daňového zvýhodnění je ovšem nutné kumulativní splnění všech tří zákonných podmínek: 1/existence odpovídající kategorie provozovaného vozidla, 2/ vyloučení spojitosti použití takového vozidla s podnikatelskou či jinak výdělečnou činností a 3/ existence privilegovaných subjektů

pokračování

[písm. a) a c)] nebo činnosti (kým, respektive k jakému účelu, smí být vozidlo použito). Musejí-li být tyto podmínky splněny kumulativně, pak v případě nenaplnění byť i jen jediné z nich již vůbec nelze o možnosti užití dané výhody uvažovat.

[23] K témuž závěru by dle Nejvyššího správního soudu však bylo možné dospět taktéž jinou (daleko jednodušší) argumentací. Žalobcovo vozidlo bylo zjevně takové povahy, že mohlo být používáno k podnikání. Tak tomu také skutečně bylo; sloužilo totiž ke svozu rostlinné hmoty, zjevně tedy bylo využíváno v souvislosti s podnikáním žalobce (který je hospodářicím rolníkem). Skutečnost, že předmětné vozidlo bylo s ohledem na sezónnost prací žalobcem fakticky používáno jen v některých měsících roku, není v projednávané věci rozhodná, neboť toto vozidlo stále „setrvávalo“ u toho (podnikatelského) účelu, k němuž jej žalobce (po část roku) užíval.

[24] Nelze proto přisvědčit krajským soudem vyslovenému zrušujícímu důvodu napadeného rozhodnutí, totiž že správce daně byl povinen vyzvat žalobce, aby dotvrdil konkrétní měsíce, v nichž předmětné vozidlo k podnikání nevyužíval, a aby tato svá tvrzení prokázal. Neprovedení zjevně nadbytečných úkonů, resp. úkonů směřujících k prokázání skutečnosti nemohoucí ovlivnit výsledek řízení, nelze považovat za vadu řízení, která odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí. Pokud totiž žalovaný (správně) naznal, že žalobce nesplňuje byť jen některou podmínku pro uplatnění snížení sazby daně, bylo by z hlediska hospodárnosti řízení vskutku neefektivní provádět dokazování směřující k prokázání dalších podmínek pro toto beneficium.

[25] Nad rámec výše uvedeného posouzení stěžovatelem formulované kasační námitky však Nejvyšší správní soud (s ohledem na skutečnost, že krajský soud bude v dalším řízení znova rozhodovat o všech žalobních námitkách), *obiter dictum* uvádí, že v řešené věci je podle něj dán jiný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Má totiž za to, že žalobce měl být správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání na silniční daň, neboť vše, co pro její stanovení musel správce daně vědět, plynulo již ze skutečností mu známých či přinejmenším lehce ověřitelných. Kdyby přitom byl žalobce k podání dodatečného daňového přiznání řádně vyzván a na základě toho dotvrdil svou daňovou povinnost, nebyl by následně zatížen povinností platit platebním výměrem stanovené penále. Sám Nejvyšší správní soud se však přezkoumáním tohoto postupu daňových orgánů nemůže v tomto řízení zabývat, neboť rozsah řízení o kasační stížnosti je v dispozici stěžovatele a určen jeho důvody (kasačními námitkami); nejedná se přitom o vadu dle § 109 odst. 4 s. ř. s., k níž by musel soud přihlížet *ex offio*.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[26] S ohledem na výše uvedené Nejvyššímu správnímu soudu v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení bude krajský soud postupovat v souladu s výše uvedenými právními závěry (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[27] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. prosince 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu