



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **E. S.**, zast. Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018, čj. 27765/18/5200-10423-705778, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 7. 2020, čj. 30 Af 43/2018-68,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 7. 2020, čj. 30 Af 43/2018-68, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] V tomto sporu jde o osvobození od silniční daně dle § 6 odst. 9 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění od 1. 1. 2014.

[2] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (správce daně) doměřil žalobci dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 4. 2017 silniční daň za zdaňovací období roku 2014 (ve výši 14 925 Kč, současně stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 985 Kč) a roku 2015 (stejná výše daně i penále). Žalobce se odvolal. Rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018 žalovaný odvolání zamítl.

[3] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou. Krajský soud žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Mj. považoval za absurdní závěr žalovaného, že spojitost vozidla s podnikáním musí být objektivně vyloučena. Dále konstatoval, že § 9 zákona o dani silniční umožňuje přiznat osvobození daně toliko po část zdaňovacího

období. Správce daně tedy měl žalobce vyzvat, ať prokáže tvrzení o tom, že vozidlo nevyužíval po většinu měsíců zdaňovacího období k podnikatelské činnosti.

[4] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Předně upozorňuje, že krajský soud posuzoval případ dle tehdy již neúčinného znění § 9 odst. 6 zákona o dani silniční. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel odkázal na rozsudek ze dne 17. 12. 2020, čj. 2 Afs 374/2019-50, dle něhož žalobce neměl být – v rozsahu daňové povinnosti za stejné vozidlo – od daně silniční osvobozen ani ve zdaňovacím období 2013, tj. za užití § 9 odst. 6 zákona o dani silniční ve znění do 31. 12. 2013. Dle stěžovatele žalobce nemohl být osvobozen od daně silniční ani dle § 9 odst. 6 cit. zákona ve znění od 1. 1. 2014, jelikož nespadá do žádné kategorie, kterou zákon od placení daně osvobozuje. Žalobci z provozu vozidla plynou příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Silniční daň je přímou majetkovou daní. Ukládá se nezávisle na tom, zda sporné vozidlo bylo, či nebylo ve zdaňovacím období používáno.

[5] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] NSS předesílá, že takřka stejnou věcí téhož žalobce – alespoň ve skutkové rovině - se zabýval v již cit. rozsudku 2 Afs 374/2019. V něm řešil silniční daň, kterou správce daně doměřil žalobci ve zdaňovacím období 2013, a to mj. za stejné vozidlo. Po skutkové stránce se nynější případ neliší od věci 2 Afs 374/2019, ostatně správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2013, 2014 a 2015 vedl jedinou daňovou kontrolu, následně vydal všechny tři platební výměry ve stejný den. Rovněž odůvodnění obou rozsudků Krajského soudu v Plzni je téměř identické (srov. rozsudky ze dne 12. 11. 2019, čj. 57 Af 20/2018-39, a ze dne 13. 7. 2020, čj. 30 Af 43/2018-68).

[8] Žalobce, který je zemědělec, ve zdaňovacích obdobích 2014 a 2015 nepřiznal a neodvedl silniční daň za vozidlo registrační značky KVA 1675. Dle technického průkazu se jedná o přípojně vozidlo – sklápěčkový přívěs kategorie O3 o dvou nápravách a největší povolené hmotnosti 8 tun, tj. vozidlo určené výlučně k přepravě nákladů (§ 2 odst. 3 zákona o dani silniční). Správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval nárok na snížení daně dle § 6 odst. 5 téhož zákona, jelikož žalobce tvrdil, že vozidlo používá k činnostem v rostlinné výrobě (CZ-CPA Podpurné služby pro rostlinnou výrobu). Správce daně následně uzavřel, že žalobce je oprávněn využít snížení sazby daně dle § 6 odst. 5 zákona o dani silniční, tj. o 25 %. V návaznosti na to správce daně vystavil sporné dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2014 a 2015. Žalobce se bránil odvoláním. Stěžovatel mu vysvětlil, že nezáleží na tom, zda vozidlo využívá jako sklápěčkový přívěs za traktor (zvláštní vozidlo), důležité je, že dle technického osvědčení se jedná o vozidlo určené k použití na pozemních komunikacích. Stěžovatel také nevyhověl námitce, že žalobce přívěs využívá jen k přepravě rostlinných stvolů a že v době vegetačního klidu k takové přepravě docházet nemůže. Tato okolnost není dle stěžovatele významná, jelikož u vozidel dle § 2 odst. 3 zákona o dani silniční záleží jen na tom, zda vozidlo bylo v rozhodném období evidováno, resp. zda nebylo dočasně či trvale vyřazeno z „registru“. Konečně stěžovatel upozornil, že žalobce využívá sporné vozidlo k podnikatelské činnosti,

pokračování

resp. v přímé souvislosti s ní. Vozidlo tedy nespadá do kategorie se 100% snížením sazby daně dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční.

[9] V rozsudku 2 Afs 374/2019 vycházel NSS z § 6 odst. 9 zákona o dani silniční ve znění do 31. 12. 2013:

Bez ohledu na datum první registrace se sazba daně podle odstavce 2 snižuje o 100 % u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, pokud tato vozidla nejsou používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k 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^{3e)}, nebo
- c) fyzickými osobami.

NSS přitom – vzhledem k tehdy účinnému znění § 6 odst. 9 – uzavřel, že žalobce byl „v rozhodné době podnikající fyzickou osobou. Jak tedy vyplývá z [rozsudku ze dne 25. 2. 2013, čj. 2 Afs 5/2012-22], nemohl proto být privilegovaným subjektem ve smyslu § 6 odst. 9 zákona o dani silniční“ (bod 22). Dle rozsudku 2 Afs 374/2019 žalobce skutečně využíval sporný přívěs k podnikání, sloužil mu totiž ke svozu rostlinné hmoty, zjevně tedy v souvislosti s jeho podnikáním v zemědělství. Skutečnost, že žalobce fakticky používal sklápěčkový přívěs – s ohledem na sezónnost prací – jen v některých měsících roku, není podstatná, neboť toto vozidlo stále „setrvalo“ u toho (podnikatelského) účelu, k němuž jej žalobce (po část roku) užíval. Správce daně nemusel žalobce ani vyzývat, aby uvedl konkrétní měsíce, v nichž sklápěčkový přívěs k podnikání nevyužíval, a aby tato svá tvrzení prokázal. Pokud totiž stěžovatel (správně) uzavřel, že žalobce nesplňuje být jen některou podmínku pro snížení sazby daně (§ 6 odst. 9 cit. zákona), bylo z hlediska hospodárnosti řízení vskutku neefektivní prokazovat další podmínky tohoto osvobození (rozsudek 2 Afs 374/2019, body 23 a 24, a judikatura cit. v bodě 19 tamtéž).

[10] V nynější kauze však nelze na právní závěry rozsudku 2 Afs 374/2019 bez dalšího a ve všem odkázat. Pro posouzení tohoto případu je klíčový právě § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, který byl s účinností od 1. 1. 2014 změněn:

Bez ohledu na datum první registrace se sazba daně podle odstavce 2 snižuje o 100 % u nákladních automobilů včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, pokud

- a) jsou tato vozidla používána veřejně prospěšným poplatníkem daně z příjmů právnických osob pouze k činnosti, z níž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně z příjmů,
 - b) jsou tato vozidla používána fyzickou osobou pouze k činnosti, ze které nebo v přímé souvislosti se kterou neplynou příjmy ze samostatné činnosti podle zákona upravujícího daně z příjmů, nebo**
 - c) se jedná o výcviková vozidla podle právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel, která nejsou používána k činnosti, z níž
 - 1. plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, nebo
 - 2. plynou příjmy ze samostatné činnosti.
- (zvýraznění doplněno)

Proto v tomto případě NSS musí toto ustanovení ve vztahu k žalobci podrobit „novému“ výkladu, a zejména zhodnotit, zda od 1. 1. 2014 mohl žalobce využít 100% osvobození

od silniční daně i u vozidla, o němž je zřejmé, že jej používal mj. k podnikání, resp. k samostatné činnosti ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů. Jak správně poukázal stěžovatel, krajský soud v napadeném rozsudku tuto změnu zákona zcela pominul.

[11] Novelizace § 6 odst. 9 zákona o dani silniční pramení ze zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. V důvodové zprávě ke změně § 6 odst. 9 se mj. uvádí, že toto znění „*reaguje na zavedení pojmu „příjmy ze samostatné činnosti“ v § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [...]. Věcný rozsah příjmů podle § 7 zůstává nezměněn. [...] S ohledem na vymezení podmínek uvedených v písmenech a) a b) nelze snížit sazbu daně u vozidel, která jsou používána poplatníkem daně z příjmů právnických osob, resp. fyzických osob, pokud nejde o zákonem uvedené výjimky, ať jsou k těmto činnostem používána pro potřeby poplatníka daně silniční nebo pro potřeby cizí“* (senátní tisk č. 184, 9. funkční období 2012 - 2014, digitální repozitář, www.senat.cz). Z důvodové zprávy také plyne, že novelizace § 6 odst. 9 – jakkoliv změnila jeho jazykovou strukturu – byla spíše technickým opatřením zákonodárce v souvislosti s terminologickými změnami v jiných souvisejících zákonech. Zákonodárce reagoval na nové znění § 7 zákona o daních z příjmů, který původní termín „*příjmy z podnikání*“ nahradil novým slovním spojením „*příjmy ze samostatné činnosti*“. Důvodová zpráva rozhodně nezmiňuje, že by nové znění § 6 odst. 9 zákona o dani silniční mělo nově od této daně osvobozovat i osoby, které vozidlo používají k podnikání, resp. k samostatné činnosti.

[12] Takový závěr nelze dovodit ani z prostého jazykového výkladu § 6 odst. 9 zákona o dani silniční ve znění od 1. 1. 2014. Sporné vozidlo rozhodně nespadá pod osvobození od silniční daně dle § 6 odst. 9 písm. a) a c), jelikož žalobce není veřejně prospěšným poplatníkem daně z příjmů právnických osob a sporný přívěs není ani výcvikovým vozidlem podle právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel. Nelze jej však podřadit ani pod dobrodíní osvobození v režimu § 6 odst. 9 písm. b), který v hrubých obrysech kopíruje logiku předcházejícího znění tohoto ustanovení (k tomu viz mj. závěry rozsudku 2 Afs 374/2019, body 19 až 22).

[13] Nové znění § 6 odst. 9 zákona o dani silniční žalobci tudíž nijak nepomohlo. Ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů žalobce do konce roku 2013 podnikal, jelikož měl příjmy ze zemědělské výroby. Od 1. 1. 2014 fakticky sice podnikal, ale nové znění § 7 zákona o daních z příjmů označilo jeho příjmy z podnikání jako příjmy ze samostatné činnosti, konkrétně ze zemědělské výroby. Sklápečkovský přívěs registrační značky KVA 1675 nemohl být osvobozen od silniční daně, jelikož jej žalobce nepoužíval pouze k činnosti, ze které nebo v přímé souvislosti se kterou mu neplynuly příjmy ze samostatné činnosti (což je patrné již z rozsudku 2 Afs 374/2019, bod 23). To koresponduje se snížením sazby silniční daně dle § 6 odst. 5 zákona o dani silniční, kterého se žalobce také domáhal (viz bod [8] shora). Sám žalobce deklaroval, že vozidlo používá ke svozu rostlinné hmoty, byť jen po určitou krátkou část roku (to dokládal mj. tím, že přívěs stál ve vzrostlé trávě beze stop pohybu, např. jízdou vytlačených kolejí). Takové využití nákladního přívěsu je samozřejmě u zemědělce logické.

pokračování

[14] NSS se tedy ve výsledku shoduje s rozsudkem 2 Afs 374/2019. Žalobce nemohl být od daně osvobozen dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, jelikož přívěs užíval k samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů, tzn. podnikání. Výhrady, které NSS v právě cit. rozsudku adresoval krajskému soudu, platí i v nynějším případě. NSS odkazuje krajský soud též na tzv. *obiter dictum* v rozsudku 2 Afs 374/2019, bod 25.

[15] V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozhodnutí. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 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 10. února 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu