



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobce: **Bc. F. N.**, zastoupen JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, se sídlem Krymská 2a, Karlovy Vary, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2023, č. j. 716228/23/2403-50522-402980, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 4. 2024, č. j. 77 Af 10/2023-52.

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se 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] V projednávané věci Nejvyšší správní soud řešil, zda motocykl naplňuje definici motorového pozemního vozidla [§ 4 odst. 4 písm. b) bod 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty] pro účely platby DPH při jeho dovezení do České republiky z jiné země EU (§ 19 odst. 6 téhož zákona) a zároveň se opakovaně věnoval možnosti podat žalobu přímo proti tzv. konkludentnímu platebnímu výměru (§ 140 odst. 1 část první věty před středníkem zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

[2] Žalobce si pořídil v Německu silniční motocykl a v rámci kupní ceny tam uhradil i DPH. Na základě sdělení Územního pracoviště správce daně v Chebu, že je povinen odvést DPH v ČR, podal žalobce českým daňovým orgánům hlášení o pořízení nového dopravního

prostředku a motocykl uvedl i v přiznání k DPH za srpen 2023. Žalovaný v návaznosti na to vydal platební výměr, v němž žalobci vyměřil DPH v tvrzené výši 32 135 Kč.

[3] Žalobce proti tomuto platebnímu výměru podal žalobu, ve které namítal, že nebyl povinen podávat hlášení k DPH a ani daň uhradit. Krajský soud žalobu zamítl napadeným rozsudkem s tím, že motocykl naplňuje zákonem stanovená kritéria dopravního prostředku i motorových pozemních vozidel [§ 4 odst. 4 písm. a) i písm. b) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty], a žalobce tedy měl DPH zaplatit (bod 28 napadeného rozsudku).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. V ní navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak napadený rozsudek, tak rozhodnutí žalovaného, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatel předně uvedl, že kasační soud v judikatuře řeší přípuštění žaloby přímo proti konkludentnímu platebnímu výměru rozdílně, a tak navrhl věc předložit rozšířenému senátu.

[6] Dále stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu o povaze motocyklu a související povinnosti uhradit DPH. Poukázal na eurokonformní výklad zákona a unijní předpisy týkající se řídicích oprávnění, které rozlišují mezi motocykly a motorovými vozidly a poskytují tak i vodítko pro výklad nejasných daňových předpisů. Stěžovatel měl taktéž za to, že krajský soud měl Soudnímu dvoru EU předložit předběžnou otázku, což navrhnul také v řízení o kasační stížnosti. S odkazem na interpretační stanovisko Evropské komise poté stěžovatel poukázal na to, že motocykl měl být zdaněn pouze v Německu, s čímž se měl krajský soud lépe vypořádat. Stěžovatel také poukázal na stanovisko a vyjádření Generálního finančního ředitelství, na jejichž základě měl legitimní očekávání, že DPH podléhají pouze auta, lodě a letadla.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti stroze okázal na svá předchozí vyjádření.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti, namítaných důvodů, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

III.a K možnosti napadnout konkludentní platební výměr

[9] Stěžovatel nejdříve nastolil otázku přípustnosti žaloby proti konkludentnímu platebnímu výměru a údajně rozpornou judikaturu kasačního soudu. Přípustnost žaloby se týká podmínek řízení, kterými se kasační soud zabývá z úřední povinnosti, jelikož jejich absence způsobuje zmatečnost řízení (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Podmínky řízení před krajským soudem byly splněny.

pokračování

[10] Z existující judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že i přes v daňovém právu obecně platnou zásadu autoaplikace (rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2022, č. j. 7 Afs 37/2022 - 22, bod 31), má správce daně stále zákonnou povinnost daň správně zjistit a stanovit (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, č. 3646/2017 Sb. NSS, bod 39). Daňové subjekty mají možnost zpochybnit i „konkludentně“ určenou výši odvodu. Za nejvhodnější způsob kasační soud označil (a i nyní považuje) podání řádného daňového tvrzení příznávajícího i spornou složku, uhrazení celé částky a následné podání dodatečného daňového přiznání na částku poníženou o spornou složku (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016 - 42, bod 26). Nejvyšší správní soud pak alternativně, ovšem s výhradou nekoncepčnosti takového postupu, připustil podání žaloby přímo proti konkludentnímu platebnímu výměru (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021 - 35, bod 32 a 33).

[11] Tuto alternativní cestu zvolil i stěžovatel v nyní projednávané věci. Stěžovatel podal příslušné daňové přiznání a následně vydaný konkludentní platební výměr napadl žalobou. Jakkoliv i nyní Nejvyšší správní soud zdůrazňuje nekoncepčnost tohoto postupu s ohledem na subsidiární povahu správního soudnictví, je nutné jej s ohledem na uvedenou judikaturu připustit.

[12] Uvedená judikatura pak není v rozporu s jiným rozhodnutím, na které poukázal stěžovatel. V něm totiž byla žaloba proti konkludentnímu platebnímu výměru shledána přípustnou a až následně odmítnuta pro absenci tvrzení o nezákonnosti rozhodnutí. Hodnocením absence tvrzení žalobce o zkrácení na veřejných subjektivních právech se pak zabýval i Nejvyšší správní soud (rozsudek NSS ze dne 2. 5. 2024, č. j. 1 Afs 60/2024 - 36, body 3 a 19). Přípustnost žaloby proti konkludentnímu výměru přitom výslovně akceptoval (body 14 a 15 tamtéž).

III.b K motocyklu jako motorovému pozemnímu vozidlu

[13] V druhé námitce stěžovatel namítal, že motocykl nelze podřadit pod motorové pozemní vozidlo [§ 4 odst. 4 písm. b) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty]. Tato námitka není důvodná.

[14] Podle § 4 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se za *dopravní prostředek* považuje *vozidlo, jiný prostředek nebo zařízení, které jsou určeny k přepravě osob nebo zboží z jednoho místa na jiné a které jsou obvykle konstruované pro použití k přepravě a mohou k ní být skutečně použity; za dopravní prostředek se nepovažuje vozidlo, které je trvale znehybněno, ani kontejner*. Z uvedeného je zřejmé, že pojem dopravního prostředku je všeobíhající a jeho hlavní vlastností je konstrukce a určení pro přepravu osob či zboží. Pod takovou definici motocykl bezpochyby spadá.

[15] Otázkou pak je, zda motocykl spadá i pod definici *nového dopravního prostředku* podle § 4 odst. 4 písm. b) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty, která zahrnuje mj. *motorové pozemní vozidlo s obsahem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW, pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km*. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že pod tuto definici spadají – při splnění uvedených podmínek – i motocykly (bod 28 napadeného rozsudku).

Rozlišujícím kritériem je totiž nízký obsah válců či výkon (a nikoliv počet kol či stop), z čehož je zřejmé záměrně široké pojetí *motorového pozemního vozidla*.

[16] Tento výklad je zároveň v souladu s unijními předpisy, kterých se sám stěžovatel dovolává. Judikatura Soudního dvora EU dovodila, že účelem zvláštních pravidel zdanění dopravních prostředků [čl. 2 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, na který navazuje výše uvedená národní úprava] je, „rozdělení daňové pravomoci [a] zabránění narušením hospodářské soutěže mezi členskými státy, která by mohla vyplývat z použití různých sazeb.“ Zvláštní úprava DPH u nových dopravních prostředků existuje „zejména z důvodu vysoké hodnoty a jednoduché přepravitelnosti tohoto zboží“ (již rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 11. 2010, C-84/09, *X proti Skatteverket*, bod 24). Jak zabránění narušení hospodářské soutěže, tak vysoká hodnota a jednoduchá přepravitelnost, platí i pro motocykly. Dále je také nutné poukázat na InterpretáčnÍ sdělení Komise o postupech registrace motorových vozidel pocházejících z jiného členského státu ze dne 24. 3. 2007, které ve své části 2 definuje *motorové vozidlo* i jako *každé dvoukolové nebo tříkolové motorové vozidlo*; stěžovatel na tato výkladová pravidla sám odkazuje, ale tyto jejich části svědčící ve prospěch výkladu žalovaného a krajského soudu nereflektuje.

[17] Je tak zřejmé, že v definici *motorového pozemního vozidla* jsou motocykly zahrnuty. Stěžovatelův odkaz na jinou judikaturu (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 19. 7. 2012, C-250/11, *Lietuvos geležinkeliai AB*) není případný, jelikož se vztahoval k jiným unijním předpisům a otázce osvobození pohonných hmot v běžných palivových nádržích.

[18] K položení předběžné otázky proto Nejvyšší správní soud neshledal důvod. Výklad čl. 2 odst. 2 směrnice 2006/112/ES neponechává ve vztahu k motocyklům prostor pro žádnou rozumnou pochybnost, což znamená, že kasační soud nemá povinnost předběžnou otázku podat (čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie; rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 10. 1982, 283/81, *Cilfit a další*, bod 21; či ze dne 6. 10. 2021, C-561/19, *Conorzio Italian Management e Catania Multiservizi a Catania Multiservizi*, bod 66).

[19] Kasační soud taktéž souhlasí s krajským soudem v neexistenci stěžovatelova legitimního očekávání (bod 29 napadeného rozsudku). To může založit pouze ustálená, jednotná a dlouhodobá správní praxe souladná s právními předpisy (např. rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2024, č. j. 10 Afs 71/2023 - 42, bod 17). Pouze výjimečně by mohlo jít i o praxi rozpornou s právními předpisy – obecně platí, že „[j]asná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoli očekávání, ať už vzniklo jakkoliv“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 80). Stěžovatel se ovšem žádné konkrétní správní praxe nedovolává a poukazuje toliko na informativní texty Generálního finančního ředitelství. Stěžovatel tak nemohl mít legitimní očekávání ohledně způsobu zdanění motocyklů.

[20] Stěžovatel se také pozastavoval nad tím, že DPH zaplatil jak v Německu, tak v České republice. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES je dodání zboží z jednoho členského státu do jiného – za splnění podmínek tam uvedených – osvobozeno od DPH ve státě odeslání. Tento mechanismus spočívá „jednak v osvobození dodání zakládajícího odeslání nebo přepravu uvnitř Společenství od daně členským státem odeslání, doplněném nárokem na odpočet nebo vrácení DPH splatné nebo odvedené

pokračování

na vstupu v tomto členském státě, a jednak ve zdanění, členským státem ukončení přepravy, pořízení uvnitř Společenství“ (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. 6. 2017, C-26/16, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda*, bod 38). Správci daně a soudy v České republice tak nejsou ty orgány, po kterých stěžovatel může požadovat vrácení uhrazeného DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud uzavírá, že pod pojem *motorové pozemní vozidlo* v § 4 odst. 4 písm. b) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty typově spadá i motocykl splňující další stanovené podmínky (minimální obsah válců či výkon motoru a stáří anebo dosavadní nájezd). Jejich naplnění stěžovatel nerozporoval a byl povinen DPH zaplatit v České republice. Kasační stížnost proto není důvodná a soud ji zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl kasační soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Soud mu tedy náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 12. září 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu