

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Z. K.,** zastoupeného JUDr. Jaroslavem Kubínem, advokátem se sídlem České Budějovice, Pražská tř. 7, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Českých Budějovicích), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 9. 2011, č. j. 10 Af 45/2011 – 29,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 26. 4. 2011, č. j. 1626/11-1100, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Soběslavi (dále „správce daně“) ze dne 18. 10. 2010, č. j. 27527/10/111970303445. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně rozhodl o odvolání proti vlastnímu platebnímu výměru ze dne 7. 7. 2010, č. j. 21295/10/111970303445, a byla jím změněna silniční daň vyměřená žalobci za zdaňovací období roku 2009 z původní částky 54 662 Kč na částku 53 037 Kč. Shora uvedeným rozsudkem krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud vycházel po stránce skutkové z toho, že žalobce podal daňové přiznání k dani silniční za rok 2009, v němž u 4 motorových vozidel, která byla předmětem této daně (nákladní vozidla registračních značek: TAK 2514, 2C63543, 2C39590 a 3C83900), uplatnil snížení sazby daně o 100%, ve smyslu § 6 odst. 9 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění platném a účinném v roce 2009, dále jen „zákon o dani silniční“. Správce daně v rámci vyměřovacího řízení zjistil, že žalobce je fyzickou osobou – podnikatelem a předmětem jeho podnikání je pronájem a půjčování věcí movitých. Na základě těchto zjištění vydal dne 7. 7. 2010 platební výměr, kterým žalobci vyměřil daň ve výši 54 662 Kč, tj. o 24 500 Kč vyšší, než žalobce uvedl v daňovém přiznání. Tento platební výměr napadl žalobce odvoláním, kterému správce částečně vyhověl, když přisvědčil pouze námitce o vzniku daňové povinnosti vozidla značky 3C83212 až od měsíce dubna 2009, a zjistil chybu při výpočtu daně u jiného vozidla; daň silniční byla proto rozhodnutím ze dne 18. 10. 2010, č. j. 27527/10/111970303445, změněna z částky 54 662 Kč na částku 53 037 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto, neboť žalobce, jako podnikatel, neprokázal, že uvedená 4 nákladní vozidla nepoužil k podnikání, a nebyla tak splněna podmínka stanovená v § 6 odst. 9 zákona o dani silniční.

Po právní stránce krajský soud celou věc posoudil tak, že žalobce je fyzickou osobou vykonávající podnikatelskou činnost na základě živnostenského oprávnění, mj. v oblasti pronájmu a půjčování věcí movitých. K provozování této činnosti žalobce užíval rovněž předmětná vozidla, o nichž vedl záznamy i v daňové evidenci. Z uvedeného soud dovodil, že žalobce nesplňuje zákonné podmínky pro snížení sazby daně podle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, konkrétně podmínku stanovenou v písm. a) tohoto ustanovení, neboť není subjektem, který není založen nebo zřízen za účelem podnikání; vozidla, která jsou předmětem daně, nadto sloužila k podnikatelské činnosti, byla vedena po konkrétním zdaňovacím období v obchodním majetku žalobce a byla evidována v registru vozidel. V důsledku právě uvedeného byl pro nadbytečnost zamítnut i návrh žalobce na provedení dalších důkazů, neboť by žádný žalobcem navrhovaný důkaz nemohl na tomto závěru ničeho změnit. Nedůvodnou shledal soud také námitku, že odvolací orgán nepřihlížel k závěrům z jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13. 10. 2010 (podporující jeho právní názor), neboť tyto závěry nejsou ani pro soud ani pro žalovaného závazné.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Z kasační stížnosti nicméně plyne, že stěžovatel namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s., neboť tvrdí, že soud nesprávně posoudil právní problematiku projednávané věci a dále, že rozhodoval na základě neúplně zjištěného skutkového stavu, když neprovedl důkazy navrhované stěžovatelem. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je však věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nezakládá proto nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání; k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2002 – 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Krajský soud, dle názoru stěžovatele, pochybil, zamítl-li jeho žalobu jen proto, že stěžovatel nesplňuje podmínky pro beneficium plynoucí z ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) zákona o dani silniční, neboť je podnikatelem, tedy není subjektem, jenž není založen nebo zřízen za účelem podnikání. Stěžovatel k tomu namítá, že dotčené ustanovení vymezuje podmnožinu právnických osob (subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání), které při splnění dalších podmínek mají nárok na 100 % snížení sazby daně; to že se jedná pouze o osoby právnické, odůvodňuje odkazem na ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, jenž odkazuje na § 18 odst. 3 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"); ten se nachází v části druhé tohoto zákona, pod rubrikou *Daň z příjmů právnických osob*. Krajský soud zcela opomněl možnost posouzení věci podle § 6 odst. 9 písm. c) zákona o dani silniční, tedy zohlednění faktu, že stěžovatel je osobu fyzickou, a to přesto, že stěžovatel prokázal, že v technických průkazech předmětných vozidel byl zapsán v kolonce *provozovatel* jako osoba fyzická (s uvedením rodného čísla, nikoliv IČ). Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem žalovaného, který převzal též krajský soud, že písm. c) předmětného ustanovení se vztahuje pouze na fyzické osoby – nepodnikatele, a nikoliv již na podnikající fyzické osoby. Poukazuje na to, že zákon o dani silniční neobsahuje vodítko, které by dělilo množinu fyzických osob na zmíněné dvě skupiny osob; k podpoření své argumentace upozornil rovněž na zápis z jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí ČR s Komorou daňových poradců ČR, konaného dne 13. 10. 2010, který byl publikován na webových stránkách Ministerstva financí. Z něj plynou pro danou věc podstatné závěry, a sice, že se obě strany shodly na názoru, že snížení roční sazby daně dle dotčeného ustanovení se týká nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů, nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, pokud nejsou používána k podnikání anebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby, a to i v případě, že jsou používána fyzickými osobami, které mají příjmy zdaňované podle § 7 zákona o daních z příjmů, s výjimkou případů, kdy je takové vozidlo zahrnuto do obchodního majetku podnikající osoby. Stěžovatel proto tvrdí, že podmínky stanovené zákonem pro snížení daně splňuje.

S názorem krajského soudu, že předmětná vozidla byla vedena v konkrétním zdaňovacím období v obchodním majetku stěžovatele, stěžovatel nesouhlasí a poukazuje na protokol o místním šetření ze dne 7. 4. 2011, z něhož plyne, že v konkrétním zdaňovacím období byla do jeho obchodního majetku zahrnuta pouze 2 z předmětných vozidel; soud navíc nevzal do úvahy časové hledisko, kdy dle § 13 zákona o dani silniční je zdaňovacím obdobím 1 rok, a nelze posuzovat daňové povinnosti za kalendářní rok 2010 shodně s daňovou povinností za rok 2009. Ve zdaňovacím období roku 2009 nebylo ani jedno z předmětných vozidel do obchodního majetku stěžovatele zařazeno. Nadto je nesprávné zužovat snížení roční sazby daně pouze na vozidla nezahrnutá v obchodním majetku, neboť tato vozidla zákonem o dani silniční z možnosti snížení roční sazby daně vyloučena nejsou. Navíc ani obecně, dle ustanovení § 2 zákona o dani silniční, neplatí, že vozidla jsou předmětem daně po celou dobu jejich zahrnutí do obchodního majetku; je tomu tak pouze v kalendářních měsících, ve kterých byla použita pro podnikání anebo v souvislosti s ním.

Stěžovatel navrhovanými důkazy hodlal prokázat, že ve zdaňovacím období roku 2009 předmětná vozidla k podnikání použita nebyla. Tuto skutečnost si finanční ředitelství mohlo ověřit při místním šetření dne 7. 4. 2011, na kterém byl pořízen záznam daňové

evidence za období roku 2009. Položkami v tomto seznamu se ale odvolací orgán ani krajský soud nezabývaly a nebylo provedeno ani navrhované párování těchto položek s prvotními účetními doklady. Aniž by tedy bylo zkoumáno, jaká vozidla byla použita v předmětném zdaňovacím období k podnikání, soud (shodně s daňovými orgány) uzavřel, že i tato vozidla k podnikání použita byla, a to na základě textu v daňové evidenci *„pronájem Avie.“*

Stěžovatel tak má za to, že jediným důvodem sporu mezi účastníky je absence závazné metodiky Ministerstva financí, kterou by došlo k sjednocení výkladu dotčeného ustanovení; tím došlo k upření jeho práva na předvídatelnost rozhodnutí. Tato interpretační nejednotnost byla též důvodem pro podání žaloby, neboť stěžovatel očekával, že soud posoudí oba výklady a i pokud by se přiklonil k výkladu odlišnému od názoru stěžovatele, přesto by (v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle které nejednoznačnost daňového zákona nemůže postihovat poplatníky, ale jde ke škodě státu) žalobci právo na 100% snížení roční sazby daně silniční přiznal. Krajský soud se ve svém rozhodnutí nicméně vyhnul porovnání obou výkladů pouhým konstatováním, že závěry z jednání Koordinačního výboru pro něj nejsou nezávazné; právě v tomto směru spatřuje stěžovatel další právní pochybení soudu.

V důsledku výše uvedeného navrhuje stěžovatel rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stanovisko Ministerstva financí (stěžovatelem citované neúplně), se neztotožnilo s návrhem Komory daňových poradců, pokud jde o poskytnutí beneficia fyzickým osobám – podnikatelům. Ministerstvo sice připustilo možnost jeho uplatnění u vozidel nezařazených v obchodním majetku fyzických osob – podnikatelů, nicméně s důkazním břemenem na straně poplatníka. Ze spisu je ale seznatelné, že stěžovatel žádný takový důkaz v průběhu daňového řízení nepředložil; proto byl postup daňové správy v souladu s tímto (nezávazným) stanoviskem i právními předpisy. Kasační stížnost by proto měla být zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Jak plyne ze shora provedené rekapitulace věci, klíčovou se jeví otázka interpretace ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, jež upravuje podmínky pro 100% roční snížení sazby této daně. Dle tohoto ustanovení 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 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.

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 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.

Na tomto místě je vhodné připomenout, že krajský soud aproboval hodnocení věci provedené daňovými orgány, a sice že stěžovatel je subjektem, který podniká na základě živnostenského oprávnění (podnikatel) a že předmětná vozidla byla užívána jako předmět pronájmu, tedy v rámci jeho podnikatelské činnosti; dokazování v této věci provedeno nebylo. Na tomto základě soud i daňové orgány dospěly k závěru, že stěžovatel nesplňuje podmínky plynoucí z ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) zákona o dani silniční.

Otázka, zda lze předmětná vozidla subsumovat pod ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, respektive zda splňují i podmínky § 9 odst. 2 a 9 tohoto zákona, nevyvolává pochybnosti; tuto skutečnost posoudily daňové orgány, krajský soud i stěžovatel shodně tak, že tato první podmínka pro uplatnění snížení daně je splněna. Spornými a výkladově problematickými zůstávají zbývající dvě zákonné podmínky.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vyjádřit se nejprve ke třetí podmínce, konkrétně k okruhu subjektů, které mohou předmětný daňový benefit využít [§ 6 odst. 9 písm. a), c) zákona]. Jak již bylo zmíněno výše, krajský soud posuzoval případ stěžovatele v kontextu § 6 odst. 9 písm. a) zákona, dle kterého vybraná vozidla musí být užívána *subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání*. Krajský soud situaci vyhodnotil tak, že má-li stěžovatel živnostenské oprávnění, je subjektem zřízeným za účelem podnikání, a proto bez dalšího nemá nárok na uplatnění předmětné slevy na dani. Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí, neboť 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*.

Krajský soud naopak vůbec nezohlednil možnost aplikovat na posuzovaný případ § 6 odst. 9 písm. c) zákona o dani spotřební, který za možné adresáty snížení sazby daně výslovně označuje *fyzické osoby*, a to bez jakékoliv další kategorizace (nerozlišuje tedy ani podnikatele a nepodnikatele). Splňuje-li konkrétní subjekt definiční znaky jednoho z privilegovaných subjektů [zde kategorie *fyzické osoby*, bez dalšího upřesnění - písm. c) citovaného ustanovení], nemělo by případné nesplnění podmínek alternativního privilegovaného subjektu [pod písm. a)] mít na možnost uplatnit daňovou slevu v postavení prvně zmiňovaného subjektu, žádný vliv. I z pohledu právní logiky se tak v případě § 6

odst. 9 písm. a) zákona o dani silniční použití výrazu „*osoby, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání*“, jeví být racionálním, neboť lze usuzovat, že zákonodárce v rámci této kategorie o osobách fyzických [jimž vyhradil samostatnou kategorii pod písm. c)] vůbec neuvažoval.

Měl-li snad zákonodárce v úmyslu vyloučit z možnosti uplatnění předmětného beneficia 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 beneficientů 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“ 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. Dle důvodové zprávy k tomuto zákonu (dostupné z elektronického repozitáře Poslanecké sněmovny na http://psp.cz) se podává, že zákonodárce využívá prostoru ke snížení sazby daně, který poskytují příslušné směrnice EU a tento benefit přiznává pro „*vozidla, která nejsou používána neziskovými subjekty a občany k podnikatelským účelům. Pokud by však byla vozidla těchto osob použita k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u právnických osob, byla pronajata k jakémukoliv účelu nebo použita v nákladní přepravě pro cizí potřeby, ztratila by výhodu snížení sazeb. Uvedené snížení sazeb daně by platilo bez ohledu na datum první registrace a stáří vozidla a týkalo by se vedle nepodnikajících občanů také neziskového sektoru a dalších subjektů napojených na státní rozpočet, které jsou demonstrativně vymezeny v ustanovení § 18 odstavec 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.*“ 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 nález 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 vztažen 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 dobrodiní 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 navrhovaným 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.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel není osobou definovanou v ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) zákona o dani silniční (jak správně dovodil krajský soud), ani osobou uvedenou pod písm. c) citovaného ustanovení (jak je tvrzeno v kasační stížnosti). Třetí zákonná podmínka pro snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 písm. a), c) zákona o dani silniční tak v případě stěžovatele splněna nebyla.

Již výše bylo konstatováno, 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. Logickým důsledkem pak je, že již není třeba zabývat se splněním dalších zákonných podmínek (zde podmínky druhé – nepoužití vozidla k podnikání nebo v přímé souvislosti s ním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů, respektive jejich provozování pro cizí potřeby), neboť i případné prokázání jejich existence by to na závěru o nesplnění všech zákonem vyžadovaných podmínek nemohlo změnit ničeho.

Ohledně dalších námitek stěžovatele, týkajících se procesního postupu krajského soudu, Nejvyšší správní soud především uvádí, že neprovedl-li krajský soud stěžovatelem navrhované důkazy pro jejich nadbytečnost, lze takový postup akceptovat. Pokud totiž krajský soud naznal, že stěžovatel nesplňuje třetí podmínku pro uplatnění snížení sazby daně (nebyl privilegovaným subjektem), bylo by vskutku nadbytečné provádět dokazování

směřující k prokázání druhé podmínky pro tento benefit (absence souvislosti používání vozidel s podnikatelskou či jinou obdobnou činností stěžovatele); jak již bylo výše konstatováno, všechny tři podmínky vyplývající z ustanovení § 6 odst. 9 písm. a), c) zákona o dani silniční musí být pro vznik nároku na daňovou slevu splněny kumulativně a nesplnění byť jen jediné z nich tak nutně rezultuje v závěr o nemožnosti dovolat se tohoto daňového zvýhodnění. Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že si je vědom skutečnosti, že krajský soud při posuzování existence podmínek pro uplatnění daňového zvýhodnění nesprávně ustal pouze na výkladu ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) zákona o dani silniční a vůbec se nevypořádal s možností aplikace písm. c) citovaného ustanovení; tento fakt však nemá na shora vyslovený závěr žádný vliv, neboť soud odmítl provést důkazy vztahující se k existenci podmínky druhé a nesplnění podmínky třetí stěžovatelem bylo zdejším soudem aprobováno (byť s poněkud odlišnou argumentací).

Co se týče námitky, že soud nesprávně posuzoval daňovou povinnost za rok 2009 na základě údajů za rok 2010, když uvedl, že předmětná vozidla byla po konkrétním zdaňovacím období zanesena v obchodním majetku stěžovatele, i když z protokolu o místním šetření, který je součástí spisu lze seznat, že v prozkoumávaném zdaňovacím období roku 2009 nebylo ani jedno z těchto vozidel v obchodním majetku stěžovatele zařazeno, zde lze dát stěžovateli zapravdu. Zdaňovacím obdobím pro daň silniční je dle § 13 zákona o dani silniční 1 kalendářní rok a podle § 40 odst. 14 daňového řádu se *skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně.* Toto pochybení krajského soudu nicméně nemělo na výsledek řízení žádný vliv. Jak již bylo uvedeno, krajský soud podmínku, zda byla vozidla využívána k podnikatelské činnosti (podmínka druhá) fakticky vůbec nezkoumal, a popsaný skutkový deficit tak na konečném závěru o neexistenci podmínek pro uplatnění snížení sazby daně silniční neměl žádný vliv.

Konečně nelze souhlasit ani s tvrzením stěžovatele, dle kterého se krajský soud vůbec nevypořádal s navrhovaným porovnáním výkladů předmětného ustanovení stanovisky Ministerstva financí a Komory daňových poradců. Stěžovatel totiž v žalobě o porovnání výkladů soudem výslovně nežádal (nenavrhoval je výslovně coby důkazy), pouze odkazem na zmíněná stanoviska podpořil svou argumentaci ohledně splnění podmínek pro snížení daně. Krajský soud se k těmto předloženým stanoviskům v závěru svého rozsudku vyjádřil tak, že nepředstavují závazný podklad pro rozhodování soudů ani daňových orgánů a nemusí tak na ně brát zřetel. Proti tomuto závěru nelze ničeho namítat, neboť soudy jsou při svém rozhodování vázány toliko zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí českého právního řádu (čl. 95 odst. 1, věta před středníkem Ústavy ČR); podanou interpretací zákona jsou vázány jen tehdy, je-li takový výklad podán (v konkrétní věci) nadřízenou soudní instancí, či (obecně) jde-li o ústavně konformní výklad podaný Ústavním soudem. O žádný z těchto případu se u zmiňovaných stanovisek nejedná; autoritu podávající legální výklad právních předpisů (tedy výklad obecně závazný) náš právní systém nezná. Nadto nelze přehlédnout, že stanovisko Ministerstva financí (kterého se stěžovatel dovolává) nevyznívá natolik jednoznačným způsobem, jak je v kasační stížnosti prezentováno.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti je zřejmé, že, i přes určité deficity odůvodnění rozsudku krajského soudu při hodnocení skutkového stavu věci a jeho právním hodnocení, napadený rozsudek z hlediska zákona obstojí. Kasační stížnost tedy

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou a nezbylo mu tak, než rozsudkem ji zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.)

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení před zdejším soudem úspěšný (jeho kasační stížnost byla zamítnuta), právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o účastníka procesně úspěšného – žalovaného, v jeho případě nebylo zjištěno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady, přesahující jeho běžné provozní výdaje, vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 25. února 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu