



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: **Horčíčka s. r. o.**, se sídlem Nezvalova 779, Doksy, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 1. 2014, č. j. 21/14/5000-14103-705778, č. j. 22/14/5000-14103-705778, č. j. 23/14/5000-14103-705778 a č. j. 20/14/5000-14103-705778, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 10. 12. 2014, č. j. 59 Af 15/2014 – 49,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 10. 12. 2014, č. j. 59 Af 15/2014 – 49, **se zrušuje v části výroku I.**, kterou byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 1. 2014, č. j. 21/14/5000-14103-705778, a **ve výroku II.**, jímž bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 1. 2014, č. j. 21/14/5000 14103-705778, **se zrušuje.**
- III. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, ze dne 17. 5. 2013, č. j. 686752/13/2602-24802-505713 0644, **se zrušuje.**
- IV. Ve zbytku **se kasační stížnost zamítá.**

V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 24 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Horázného, advokáta.

VI. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepriznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- [1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá přezkoumání a zrušení shora nadepsaného rozsudku krajského soudu, kterým tento soud zamítl žaloby stěžovatele proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 1. 2014, č. j. 21/14/5000-14103-705778, č. j. 22/14/5000-14103-705778, č. j. 23/14/5000-14103-705778 a č. j. 20/14/5000-14103-705778, jimiž byla shodně zamítnuta stěžovatelova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále též „správce daně“). Rozhodnutími správce daně byla stěžovateli doměřena daň silniční za období roků 2009, 2010 a 2011, vždy ve výši 16 848 Kč, a současně sděleno penále z doměřené daně ve výši 3369 Kč, a za rok 2012 byla stěžovateli vyměřena daň ve výši 36 166 Kč (kdy rozdíl mezi daní tvrzenou v daňovém přiznání a daní vyměřenou činil částku 16 848 Kč).
- [2] Stěžovatel podal ke krajskému soudu dvě žaloby, jednou brojil proti rozhodnutím žalovaného č. j. 22/14/5000-14103-705778, č. j. 23/14/5000-14103-705778 a č. j. 20/14/5000-14103-705778, tedy za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 (ta byla původně vedena pod sp. zn. 59 Af 16/2014) a druhou proti rozhodnutí žalovaného č. j. 21/14/5000-14103-705778 týkajícímu se zdaňovacího období roku 2009. Krajský soud usnesením ze dne 7. 3. 2014, č. j. 59 Af 15/2014 – 22, spojil tyto věci ke společnému projednání, neboť se jednalo o žaloby proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí a stojí na stejné právní argumentaci, a podané žaloby byly v podstatě shodného obsahu. O věci krajský soud uvážil tak, že neshledal žádné z napadených rozhodnutí nepřezkoumatelným, a vyslovil také, že nedošlo k zániku práva orgánů finanční správy doměřit daň za zdaňovací období roku 2009. K zásadní námitce týkající se výkladu § 6 odst. 9 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o dani silniční“), krajský soud poukázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 – 22, který se výkladem tohoto ustanovení podrobně zabýval a s nímž se krajský soud zcela ztotožnil. Dovodil tedy, že daňové zvýhodnění lze přiznat pouze za kumulativně splněných podmínek uvedených v předmětném zákonném ustanovení. Krajský soud tak naznal, že stěžovatel nesplnil jednu ze zákonem stanovených podmínek, když vozidla RZ X a X vážící nad 3,5 t a nad 12 t využíval k podnikání (jak to sám deklaroval v daňovém přiznání). Krajský soud se tedy neztotožnil s výkladem provedeným stěžovatelem ani s jeho odkazy na důvodovou zprávu k předmětnému ustanovení nebo k evropským směrnicím a žaloby proti napadeným rozhodnutím zamítl; přitom výslovně ve výroku I. specifikoval napadená rozhodnutí žalovaného, výrokem II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení a výrokem III. uložil žalobci povinnost doplatit na soudním poplatku částku 9000 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

- [3] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“
- [4] Stěžovatel v úvodu kasační stížnosti předesílá, že předmětem sporu byl od počátku pouze právní výklad ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční (ve znění zákona č. 246/2008 Sb.). Stěžovatel se domnívá, že se krajský soud se s jeho žalobními argumenty buďto nevypořádal, nebo se jimi vypořádal v rozporu se zněním právních předpisů.
- [5] Stěžovatel nejprve namítá protiústavnost ustanovení § 6 odst. 9 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), s odkazem na náleznost Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03. Stěžovatel popisuje, že v tomto případě jsou jednou žalobou napadena čtyři identická rozhodnutí vydaná ve stejný den ze zcela shodných důvodů. Stěžovatel neměl důvod spojovat žaloby do jedné, neboť v případě úspěchu by mu byly přiznány čtyřikrát menší náklady řízení. Stěžovatel ale spojil žalobu proti třem rozhodnutím do jedné žaloby a požádal soud, aby aplikoval ústavně-konformní zásady a stanovil v rozporu s ust. § 6 odst. 9 zákona o soudních poplatcích pouze jeden soudní poplatek, nebo aby na základě čl. 95 odst. 2 Ústavy předložil návrh na zrušení tohoto ustanovení k Ústavnímu soudu. Krajský soud usoudil, že i čtvrtá žaloba byla identická, a spojil všechny ke společnému projednání a následně vrátil stěžovateli jeden soudní poplatek. V rozsudku nicméně stanovil doplacení zbylých poplatků za každé napadené rozhodnutí. Stěžovatel stejný návrh, ohledně podání návrhu na zrušení předmětného ustanovení k Ústavnímu soudu, uplatňuje i v kasační stížnosti.
- [6] Další námitkou stěžovatel brojí proti nezohlednění specifčnosti vozidel autoškol. Zdůrazňuje přitom historický výklad ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční a poukazuje zejména na východiska uvedená jeho předkladatelem, ministrem financí Ing. Miroslavem Kalouskem, jenž uvedl, že na výcviková vozidla se podmínka vyloučení slevy neuplatní. Stěžovateli je sice znám krajským soudem akcentovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, ten se však dle jeho názoru zabýval pouze jazykovým výkladem předmětného ustanovení ve vztahu k fyzické osobě, zda je možné na ni aplikovat ustanovení týkající se osob právnických. Stěžovatel je však osobou právnickou, a tudíž se domnívá, že uvedený rozsudek není na jeho kauzu příhodný. Stěžovatel upozorňuje, že jeho kauza se týká autoškol, tedy výcvikových vozidel, která se až do novely provedené zákonem č. 246/2008 Sb. zdaňovala, touto novelou byl v zákoně uveden text, dle něž se zdaňovat neměla, a následně byl tento zákon opětovně změněn zákonem č. 344/2013 Sb. tak, že se mají výcviková vozidla opětovně zdaňovat. Stěžovatel upozorňuje na rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64, který dovodil, že když dojde ke změně textu zákona, předpokládá se rovněž změna jeho výkladu. V nyní projednávané věci došlo ke změně zákona hned dvakrát, přičemž dle závěrů žalovaného a potažmo i krajského soudu zůstává výklad neměnný.

- [7] Stěžovatel se dále domnívá, že poněvadž je pro provozování autoškoly nezbytné získání živnostenského oprávnění a zároveň provozování živnosti je podnikáním, nemůže v České republice existovat autoškola, která nenaplnuje znaky podnikání. Výjimkou je pouze organizační složka státu, která zajišťuje obranu a bezpečnost státu. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěry krajského soudu, že na území ČR mohou působit subjekty, které v rámci registrované autoškoly nebudou mít z prováděného výcviku příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů. Soud jako příklad uvedl výcvik budoucích řidičů, který je součástí výuky žáků školy, u nichž je získání řidičského oprávnění kvalifikačním předpokladem pro výkon povolání, za situace, že taková výuka je financována jinak než od žáků školy. Stěžovatel je toho názoru, že pokud škola provádí výuku, činí tak za účelem zisku, jinak by její činnost nemohla být předmětem daně z příjmů. Pokud v rámci výuky provádí i výcvik řidičů, jedná se o podnikání. Stěžovatel proto uzavírá, že soud zastává nesprávný názor, pokud tvrdí, že předmětné ustanovení by nebylo mrtvým ustanovením, pokud by byl přijat výklad pro stěžovatele nepříznivý.
- [8] Stěžovatel dále uvádí, že nikdy netvrdil, že text pokynů k vyplnění daňového přiznání je zavedenou správní praxí, avšak domnívá se, že může být základním prvkem, který takovou praxi založí. Tak se to dle jeho názoru stalo i v tomto případě, kdy provozovatelé autoškol začali svoje vozidla osvobozovat a správci daně jim to svým konkludentním jednáním schvalovali. Stěžovatel, ačkoli se dle jeho názoru nejedná o nezákonný postup, předeseílá rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, jenž se zabývá správní praxí zakládající legitimní očekávání. V této věci žalovaný tři roky akceptoval podaná daňová přiznání, ačkoli mu z nich muselo být zřejmé, že stěžovatel na předmětná vozidla uplatňuje sníženou sazbu daně. Stěžovatel se domnívá, že se soud s jeho argumentací nevypořádal, což činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným, ale současně je zřejmé, že se odchýlil i od judikatury rozšířeného senátu.
- [9] Stěžovatel souhlasí se soudem v otázce přenesení nákladů spojených s negativními vlivy na provozovatele. Zákonodárce však z této povinnosti vyloučil neziskový sektor a měl také možnost vyloučit výcvik nových řidičů. Dle stěžovatele tak učiněno bylo, zejména s ohledem na výslovné stanovisko předkladatele zákona.
- [10] Stěžovatel uvádí, že výcviková vozidla podléhají dvěma správním řízením, a to jednak musí být schválena jejich přestavba na výcvikové vozidlo (zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích) a dále jsou ve správním řízení zařazena mezi výcviková vozidla [§ 9 odst. 1 písm. d) zákona č. 247/2000 Sb., o získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel a o změnách některých zákonů (dále též jen „zákon č. 247/2000“)]. Stěžovatel se tedy domnívá, že tato vozidla již nadále nelze považovat za nákladní vozidla ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o dani silniční, protože nejsou určena výlučně k přepravě nákladu, ale k výcviku řidičů. S tím souvisí i otázka, jakou sazbu daně pro tato vozidla použít. Jestliže bude mít soud pochybnost, zda se na výcviková vozidla vztahuje směrnice 1992/62/ES a usoudí, že nelze rozhodnout pouze na základě vnitrostátního práva, navrhuje stěžovatel, aby byla Soudnímu dvoru EU předložena předběžná otázka, zda lze pod pojem vozidlo podle čl. 2 předmětné směrnice podřadit rovněž speciálně upravené vozidlo, které není určeno k silniční přepravě zboží a není k ní ani užíváno.

pokračování

- [11] S ohledem na uvedené navrhuje stěžovatel napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

- [12] Žalovaný ve svém vyjádření argumentuje ke všem stížnostním námitkám. Předně uvádí, že zastává názor potvrzený krajským soudem, pokud jde o výklad ustanovení § 6 odst. 9 (10) zákona o dani silniční, tudíž že je nutné kumulativní naplnění tří základních podmínek uvedeného ustanovení. Při nesplnění kterékoli z nich proto nemůže dojít k aktivaci dispozice uvedené právní normy. Žalovaný uvádí, že měl postaveno na jisto, že stěžovatel jednu z podmínek nesplnil, neboť předmětná vozidla používal k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů. Ostatně, vycházel z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 5/2012, jež považuje, na rozdíl od stěžovatele, za zcela případné pro projednávanou věc.
- [13] K neústavnosti ustanovení § 6 odst. 9 zákona o soudních poplatcích žalovaný předeseílá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2013, sp. zn. 4 Ads 63/2013, v němž rozpor uvedeného ustanovení s ústavním pořádkem ČR shledán nebyl. K akcentování historického výkladu stěžovatelem žalovaný uvádí, že primárně bývá jako zdroj úmyslu zákonodárce využívána důvodová zpráva. Z té však dle žalovaného neplyne výklad zaujatý stěžovatelem. Žalovaný k tomu odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 11. 1996, sp. zn. IV. ÚS 279/95, a stanovisko sociálně-správního kolegia Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2005, publ. pod č. 498/2005 Sb. NSS.
- [14] Pokud jde o dvojí změnu předmětného ustanovení, žalovaný uvádí, že změna provedená zákonem opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. byla spojena primárně s nutností terminologických změn v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, a tudíž pouze terminologicky a formulačně upřesnila předchozí úpravu, jejíž význam zůstal stejný – tato vozidla nemohla a nemohou využít snížení sazby daně.
- [15] Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by bylo v důsledku uvedeného výkladu ustanovení § 6 odst. 9 písm. b) zákona o dani silniční nadbytečným. Kromě již zmiňovaného provozování výcviku ve školách žalovaný nabízí například vozidla autoškol obchodních společností, kde je prováděn výcvik řidičů z řad vlastních zaměstnanců a kde z takové činnosti subjektu neplynou příjmy, jež by byly předmětem daně z příjmů.
- [16] Žalovaný považuje námitku stěžovatele, že správní praxe byla zavedena postupem správce daně, který uplatněnou slevu na dani akceptoval, za novou a tudíž nepřípustnou. Kromě toho, finanční správou nikdy nebyla zavedena taková praxe, která by uplatňovala sníženou sazbu silniční daně na všechna vozidla autoškol bez ohledu na splnění podmínek podle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční.
- [17] Pokud jde o navrhovanou předběžnou otázku, žalovaný má za to, že obě stěžovatelova vozidla váží nad 3,5 t a jsou zcela jistě, co se jejich technických parametrů týče, určena k silniční přepravě zboží.

- [18] Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout a v případě úspěchu si nárokuje přiznání náhrady nákladů řízení v paušální částce 300 Kč.

IV. Replika stěžovatele k vyjádření žalovaného

- [19] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel setrval na podaných kasačních námitkách.
- [20] Pokud jde o soudní poplatek a nezákonnost (neústavnost) ustanovení § 6 odst. 9 zákona o soudních poplatcích, stěžovatel tuto námitku uplatnil s ohledem na možnost rozhodujícího senátu předložit posouzení ústavnosti uvedeného ustanovení Ústavnímu soudu.
- [21] Stěžovatel se dále vůbec nedomnívá, že by byl výklad ust. § 6 odst. 9 zákona o dani silniční tak jasný a nepochybný, jak to dovozuje žalovaný; jinak by nebyl předmětem soudních řízení. Nutno tak aplikovat výklad pro stěžovatele příznivější. Kdyby byla změna uvedeného ustanovení prováděna pouze za účelem sjednocení terminologie, postačovalo v zákoně změnit jen příslušné termíny. Došlo však i k dalším změnám, a tudíž je nutno zkoumat rovněž úmysl zákonodárce. Stěžovatel považuje příklady uváděné žalovaným za irelevantní, neboť i u nich jde o součást podnikatelské činnosti, přestože není účtována třetím osobám. Stěžovatel si nemyslí, že by byla jeho námitka nová, jedná se o rozvedení skutečnosti, že správní praxe byla zavedena poučením k daňovému přiznání. K posledně uvedenému, tudíž k tvrzenému rozporu s evropskou směrnicí, stěžovatel sděluje, že není podstatná hmotnost vozidla, nýbrž to, že tato vozidla byla předurčena k výcviku řidičů. Stěžovatel nesouhlasí ani s přiznáním nákladů žalovanému; uvedená otázka byla již postoupena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (usnesení ze dne 27. 2. 2014, č. j. 7 Afs 11/2014 - 32).

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

- [22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.
- [23] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.
- [24] Kasační stížnost je částečně důvodná.

V. 1. Vymezení předmětu řízení

- [25] Ze spisu bylo zjištěno, že stěžovatel podniká v oblasti provozování autoškoly. Ve zdaňovacích obdobích roků 2009 až 2012 si v daňových přiznáních k dani silniční u vozidla RZ X (nákladní přívěs valník o 2 nápravách, celková hmotnost 13 tun) uplatnil snížení

pokračování

sazby daně dle § 6 odst. 10 zákona o dani silniční; u vozidla RZ X (nákladní automobil valníkovoý o 2 nápravách, celková hmotnost 12 tun) uplatnil snížení sazby daně silniční podle § 6 odst. 9 uvedeného zákona. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2009, 2010 a 2011 vydal správce daně dne 26. 6. 2012 výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, které byly stěžovateli doručeny dne 26. 6. 2012. Stěžovatel nesouhlasil s výkladem zaujatým správcem daně v uvedených výzvách a správci daně písemně sdělil, podáními ze dne 9. 7. 2012, že pro podání dodatečných daňových přiznání nevidí žádný právní důvod. Správce daně poté ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roků 2009, 2010 a 2011 zahájil dne 5. 4. 2013 daňovou kontrolu, a to z důvodu, že daňovým subjektem nebyla prokázána skutečnost, že předmětná vozidla nejsou používána k podnikání, resp. v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů. S kontrolním zjištěním správce daně byl zástupce stěžovatele seznámen dne 3. 5. 2013 a téhož dne byla projednána také zpráva o daňové kontrole. Poněvadž bylo zjištěno, že předmětná vozidla byla stěžovatelem užívána k podnikatelské činnosti, došlo k doměření daně silniční za všechna uvedená zdaňovací období.

- [26] Pro zdaňovací období roku 2012 byla správcem daně vydána dne 27. 2. 2013 výzva k odstranění pochybností. Na základě této výzvy reagoval zástupce stěžovatele dne 13. 3. 2013 podáním, v němž poukázal na to, že uplatňuje osvobození od daně silniční, neboť předmětná vozidla využívá jako výcviková v rámci provozování autoškoly. Správce daně na základě uvedeného dospěl k závěru, že z užívání předmětných vozidel plynou stěžovateli zdanitelné příjmy, proto stěžovatel nemá nárok na snížení sazby. Dne 3. 5. 2013 byl zástupce stěžovatele seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností a následně byl vystaven platební výměr, kterým správce daně stanovil daň odlišně od tvrzení daňového subjektu.

V. 2. *Námítka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu*

- [27] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal rozsudek krajského soudu z hlediska namítané nepřezkoumatelnosti, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek. K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), podle něhož za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, k té se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“ Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v

rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 – 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž krajský soud opomene přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Z judikatury zdejšího soudu však plyne též skutečnost, že „[o]vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

- [28] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tom, že se soud nevypořádal s jeho žalobními argumenty, zejména s argumentací stran výkladu ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční s ohledem na změnu znění tohoto ustanovení, a rovněž se skutečností, že se správce daně odchýlil od zavedené správní praxe, když po tři roky stěžovatelem uplatňovaný postup akceptoval. Nejvyšší správní soud se již mnohokrát vyjádřil, že pouhý nesouhlas stěžovatele s tím, jak se soud vypořádal s jeho námitkami, nemůže způsobit nepřezkoumatelnost rozsudku (srov. např. rozsudek ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012 – 64, nebo ze dne 16. 7. 2007, č. j. 9 As 79/2008 - 55). V nyní projednávané věci se jedná právě o tento případ. Krajský soud se vypořádal se všemi stěžovatelem uplatněnými námitkami, jeho rozhodnutí je srozumitelné a dostatečně argumentačně podpírá výrok napadeného rozsudku. Pokud jde o námitku týkající se výkladu předmětného ustanovení, soud se jí zabýval na straně 9 rozsudku, když posuzoval mj. též důvodovou zprávu k zákonu č. 246/2008 Sb., který uvedené ustanovení do zákona zavedl. Stejně tak se na straně 10 rozsudku soud vypořádal s námitkou zavedené správní praxe žalovaného s ohledem na změnu pokynů k vyplnění přiznání k dani silniční. Je pravdou, že se soud explicitně nevyjádřil ke změně tvrzené správní praxe vůči stěžovateli, nicméně z odůvodnění napadeného rozsudku je evidentní, že krajský soud nepovažoval pokyny k vyplnění daňového přiznání za určující a opravňující stěžovatele uplatňovat snížení daně, na nějž neměl ze zákona nárok. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov.

pokračování

např. náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

[29] Protože rozsudek krajského soudu nebyl shledán nepřezkoumatelným, lze přistoupit k vypořádání dalších stěžovatelem uplatněných námitek.

V. 3. Námitka protiústavnosti ustanovení § 6 odst. 9 zákona o soudních poplatcích

[30] Stěžovatel se předně domnívá, že ustanovení § 6 odst. 9 zákona o soudních poplatcích je v rozporu s náleze Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, a žádá Nejvyšší správní soud, aby toto ustanovení buďto vyložil ústavně-konformním způsobem, nebo aby podal k Ústavnímu soudu návrh na zrušení předmětného ustanovení.

[31] Podle tohoto ustanovení platí, že „[j]e-li ve věcech správního soudnictví podána žaloba proti více rozhodnutím, je každé napadené rozhodnutí samostatným základem poplatku; to platí obdobně pro návrh na zrušení opatření obecné povahy nebo jeho části.“

[32] Novela zákona o soudních poplatcích provedená zákonem č. 218/2011 Sb. totiž upravila výslovně dosud neupravenou otázku výše soudního poplatku v případě podání jedné žaloby ve správním soudnictví proti více správním rozhodnutím. Do zákona přitom byly vtěleny závěry praxe správních soudů, s nimiž se však neztotožnil Ústavní soud, který např. ve stěžovatelem prezentovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 664/03 (ale i v dalších rozhodnutích, např. ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. II. ÚS 745/06, nebo ze dne 26. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 43/07), uvedl, že ústavně konformním výsledkem interpretace zákona o soudních poplatcích (před novelou) nemůže být taková interpretace, podle níž je účastník řízení povinen platit soudní poplatek za každé správní rozhodnutí, pokud jde o rozhodnutí skutkově a právně zcela identická, týkající se týchž účastníků a vydaná též den stejným správním orgánem. Jednoznačné znění zákona účinné od 1. 9. 2011 však lze sotva vykládat tak, jak to navrhuje stěžovatel, tedy aby výsledek interpretace byl slučitelný se závěry Ústavního soudu. Výslovné znění zákona tedy umožňuje obecným soudům, aby považovaly dosavadní judikaturu Ústavního soudu za překonanou a aplikovaly ustanovení § 6 odst. 9 zákona o soudních poplatcích ve znění pozdějších předpisů (viz in Waltr, R.: Zákon o soudních poplatcích. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 17).

[33] Nejvyšší správní soud k této námitce proto uzavírá, že si je vědom předchozí judikatury Ústavního soudu k tomuto ustanovení, považuje ji nicméně za již překonanou pozdější právní úpravou, neboť zákonodárce byl při jejím přijímání zcela jistě obeznámen s postojem Ústavního soudu k předmětnému ustanovení před jeho novelizací. Předmětné ustanovení nepovažuje Nejvyšší správní soud ani za rozporné s ústavním pořádkem České republiky, proto neshledal důvodným ani návrh stěžovatele na předložení návrhu na jeho zrušení Ústavnímu soudu.

[34] Pokud jde o důsledky právě uvedeného pro nyní projednávanou věc, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze spisu krajského soudu plyne, že stěžovatel uhradil soudní poplatek toliko za žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného č. j. 21/14/5000-14103-705778 (zdaňovací období 2009). Ve věci původně vedené pod sp. zn. 59 Af 16/2014 nebyl soudní poplatek za žalobu zaplacen a stěžovatel nebyl krajským soudem k jeho zaplacení ani následně vyzván. Poplatková povinnost však stěžovateli dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o soudních poplatcích vznikla již podáním žaloby. S ohledem na to, že touto žalobou byla napadena tři rozhodnutí žalovaného, a s ohledem na výše popsany závěr, co se týče namítané nezákonnosti, resp. protiústavnosti, § 6 odst. 9 zákona o soudních poplatcích, je třeba každé napadené rozhodnutí považovat za samostatný základ poplatku. Stěžovatele proto tížila od podání žaloby povinnost k úhradě soudního poplatku ve výši 9000 Kč. Vzhledem k tomu, že krajský soud přes nezaplacení soudního poplatku jednal ve věci samé, podle § 9 odst. 4 písm. a) zákona o soudních poplatcích nezastavil řízení, ale v souladu s § 9 odst. 6 stejného zákona uložil stěžovateli povinnost zaplatit soudní poplatek výrokem III. napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud tento postup shledal zcela v souladu se zákonem; proto také kasační stížnost ve vztahu k výroku III. rozsudku krajského soudu zamítl.

V. 4. Uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně silniční ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009

[35] Ještě před tím, než se Nejvyšší správní soud dostane k jádru věci, tedy k vypořádání námitek týkajících se výkladu ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, je přes závěr krajského soudu nutno ověřit, zda nedošlo k prekluzi práva správce daně doměřit daň za zdaňovací období roku 2009, přesto, že taková námitka stěžovatelem v kasační stížnosti již opakována nebyla. K prekluzi práva vyměřit nebo doměřit daň je totiž soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (srov. např. rozsudek ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 10/2006 - 104). Krajský soud v napadeném rozsudku poté, co se rovněž zabýval touto otázkou, dospěl k závěru, že k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo. Nejvyšší správní soud však s tímto závěrem nemůže ohledně uvedeného zdaňovacího období souhlasit.

[36] Krajský soud správně dovodil, že lhůta k vyměření daně počala běžet dne 31. 12. 2009 ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen „zákon o správě daní“ [tento počátek zůstal zachován i s ohledem na přechodné ustanovení § 264 odst. 4 zákona č. 290/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“)], a skončila dnem 31. 12. 2012. Krajský soud uvedl, že běh této lhůty byl v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužen o 1 rok v důsledku doručení výzvy k dodatečnému daňovému přiznání ze dne 20. 6. 2012, tj. do 31. 12. 2013. Tento závěr není správný. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu „lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně“ (podtrženo NSS). Na tuto výzvu stěžovatel zareagoval podáním ze dne 9. 7. 2012 s tím, že dle jeho názoru zde není důvod pro podání dodatečného přiznání k dani. Správce daně však na základě předmětné výzvy daň nedoměřil, ve věci již žádné úkony nečinil a až dne 5. 4. 2013 zahájil, mj. za toto zdaňovací období, daňovou kontrolu, na základě které poté daň doměřil. S ohledem na to, že nebyla splněna zákonná podmínka, aby výzva vedla k doměření daně, nemohla mít zákonem

pokračování

předpokládaný účinek prodloužení lhůty o jeden rok. Lhůta k vyměření daně za rok 2009 tak skutečně uplynula dnem 31. 12. 2012. Poněvadž byla daňová kontrola zahájena až po této lhůtě, byl i dodatečný platební výměr vydán až po jejím uplynutí, a tedy v době, kdy již správce daně neměl právo daň vyměřit. Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud posoudil prekluzi práva vyměřit předmětnou daň za zdaňovací období roku 2009 v rozporu se zákonem. U ostatních zdaňovacích období prekluzivní lhůta k vyměření daně správci daně neuplynula. Pro úplnost Nejvyšší správní soud předeseílá, že za zdaňovací období roku 2010 počala tato lhůta běžet dne 31. 12. 2010 a skončila by dnem 31. 12. 2013 (počátek lhůty zůstal zachován stejně jako v případě roku 2009); pro zdaňovací období roku 2011 počala lhůta běžet dne 31. 1. 2012 a skončila by dnem 31. 1. 2015 (srov. § 148 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 15 zákona o dani silniční). Poněvadž byla dne 5. 4. 2013 zahájena daňová kontrola, došlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení prekluzivní lhůty k vyměření daně za zdaňovací období let 2010 a 2011 a nová tříletá lhůta skončí dnem 5. 4. 2016. Pro zdaňovací období roku 2012 začala prekluzivní lhůta běžet dne 31. 1. 2013 a skončí dnem 31. 1. 2016.

V. 5. Aplikovaná právní úprava

[37] Další námitky se již týkají interpretace ustanovení § 6 odst. 9, resp. 10, zákona o dani silniční, které upravují podmínky pro 100% resp. 48% roční snížení sazby této daně. S ohledem na zrušení rozhodnutí daňových orgánů za rok 2009 budou tyto námitky posuzovány pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roků 2010, 2011 a 2012.

[38] Podle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční platí od zdaňovacího období roku 2009 tato právní úprava:

„Bez ohledu na datum první registrace se sazba daně podle odstavce 2 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 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.*

[39] Podle odst. 10 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“.*

[40] Stěžovatel se domnívá, že ačkoli využíval svá vozidla k provozování autoškoly, tedy k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů, nemělo to vliv na možnost uplatnění snížení daně podle písm. b) tohoto ustanovení. Jinak by bylo toto ustanovení aplikovatelné toliko na ozbrojené složky.

V. 6. *Povaha zdaňovaných vozidel a posouzení namítaného rozporu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 1992/62/ES*

- [41] Předně Nejvyšší správní soud posuzoval kasační námitku týkající se první stanovené podmínky, tudíž povahy zdaňovaných vozidel. Jak již bylo uvedeno, jednalo se o vozidlo RZ X (nákladní přívěs valníkovoý o 2 nápravách, celková hmotnost 13 tun) a vozidlo RZ X (nákladní automobil valníkovoý o 2 nápravách, celková hmotnost 12 tun). Stěžovatel je právnickou osobou, podnikatelem, s předmětem podnikání mj. provozování autoškoly. Nebylo zpochybněno, že tato vozidla byla využívána pro výcvik řidičů za účelem získání řidičského oprávnění v rámci podnikatelské činnosti.
- [42] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že výcviková vozidla nelze podřadit pod pojem nákladní vozidla ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o dani silniční, protože nejsou určena výlučně k přepravě nákladu, ale k výcviku řidičů a to s odkazem na čl. 2 písm. d) směrnice Evropského parlamentu a Rady 1992/62/ES, dle které se vozidlem míní *„motorové vozidlo nebo jízdní souprava, které jsou určeny výlučně k přepravě zboží a jejichž celková hmotnost činí nejméně 12 tun.“* Nejvyšší správní soud na okraj připomíná, že tato směrnice byla novelizována směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2006/38/ES, která měla být implementována do 10. 6. 2008. Tato směrnice mj. změnila definici vozidla; vozidlem je *„motorové vozidlo nebo jízdní souprava, které jsou určeny nebo používány výlučně k silniční přepravě zboží a jejichž maximální přípustná hmotnost činí více než 3,5 tun“*. Směrnice přitom řeší, jak mají být v zájmu vyrovnané hospodářské soutěže zatíženi vybraní dopravci úhradou nákladů na pozemní komunikace; stanoví tedy, kdo zpoplatněn být musí a v jakých minimálních mezích, neomezuje však členské státy v dalším zdanění či zpoplatnění.
- [43] Nejvyšší správní soud nevidí důvod předkládat předběžnou otázku k Soudnímu dvoru Evropské unie, neboť se stěžovatelem v zásadě souhlasí, že vozidla, která jsou přestavěna na výcviková a jsou na základě správního řízení zařazena mezi výcviková vozidla, nejsou určena nebo používána výlučně k silniční přepravě zboží, ačkoli se nadále jedná o silniční motorová vozidla. Předmětná směrnice tudíž o výcvikových vozidlech vůbec nepojednává a jejich zdanění je tak na uvážení a fiskálních potřebách státního rozpočtu každého členského státu EU. Předložení navrhované předběžné otázky by tak nemělo žádný odraz v tomto soudním řízení.
- [44] Kromě toho Nejvyšší správní soud upozorňuje, že zákon o dani silniční ve znění účinném pro projednávanou věc, tj. ve znění do 31. 12. 2013, vůbec neobsahoval ustanovení § 2 odst. 3. Toto ustanovení, které uvádí, že *„[p]ředmětem daně silniční jsou vždy vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice“*, bylo do zákona o dani silniční vloženo až s účinností od 1. 1. 2014, a je tedy na nyní projednávanou věc neaplikovatelné. Podle § 2 odst. 1 tohoto zákona ve znění účinném pro projednávanou věc však platilo, že *„[p]ředmětem daně silniční (dále jen "daň") jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná 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*

pokračování

předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.“ Poněvadž předmětná vozidla stěžovatele jsou silničními motorovými vozidly registrovanými a provozovanými v České republice a jsou stěžovatelem používána k podnikání, o čemž nebylo mezi stranami sporu, není ani nutné zabývat se podmínkou, jestli byla určena výlučně k přepravě nákladů podle citovaného ustanovení *in fine*, která je v podstatě shodná se stěžovatelem uváděným nově vloženým ustanovením § 2 odst. 3. Je tak evidentní, že správcem daně zdaněná vozidla byla předmětem daně silniční podle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční; splněna je rovněž první podmínka uvozovací věty ust. § 6 odst. 9 stejného zákona.

V. 7. *Povinnost kumulativního splnění podmínek stanovených v ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční*

[45] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že nesouhlasí se stěžovatelem, že na něj nejsou aplikovatelné závěry rozsudku, na který odkazovaly jak správní orgány, tak krajský soud, a sice rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 – 22. Tento rozsudek se sice skutečně zabýval primárně tím, zda může beneficium podle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční využít také fyzická osoba – podnikatel, avšak kromě toho v něm byl podán podrobný výklad předmětného ustanovení. Zdejší soud v tomto rozsudku dospěl ohledně interpretace uvedeného ustanovení k závěru, 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.*“

[46] Žalovaný v napadených rozhodnutích podrobil předmětné ustanovení podrobnému výkladu, a to jak z hlediska výkladu jazykového, výkladu *e ratione legis*, historického výkladu i výkladu logického, a dospěl k jednoznačnému závěru shodnému se závěrem nastíněným v citovaném rozsudku, tudíž že podmínky stanovené v ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční musí být pro aplikaci ročního snížení sazby daně naplněny kumulativně. Poněvadž mezi stranami není sporu o tom, že stěžovatel využívá předmětná vozidla k provozování autoškoly, tudíž k činnosti, která jako taková představuje činnost, z níž stěžovateli plynou příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, je toto ustanovení na stěžovatele neaplikovatelné bez ohledu na splnění ostatních podmínek.

V. 8. *Námítky týkající se interpretace ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční*

[47] Stěžovatel se v průběhu celého řízení, tedy i v kasační stížnosti, dovolává zejména historického výkladu, resp. výkladu *e ratione legis*, tj. úmyslu zákonodárce. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že jak již ostatně konstatoval krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, na které lze v podrobnostech odkázat, z důvodové zprávy k zákonu č. 246/2008 Sb. nelze jednoznačně učinit stěžovatelem akcentovaný výklad předmětného ustanovení, tudíž že provozovatelé autoškol jsou oprávněni využít tohoto benefícia bez dalšího. Z důvodové zprávy totiž plyne úmysl zákonodárce tímto beneficiem zvýhodnit pouze „*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.“ Kromě těchto subjektů se má toto snížení týkat „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.“

[48] Nejvyšší správní soud však souhlasí se stěžovatelem, že pokud jde o samotnou zmínku o výcvikových vozidlech v této důvodové zprávě, ta se jeví jako poněkud zavádějící. V důvodové zprávě se totiž uvádí, že „[p]okud jde o snížení sazby pro nákladní vozidla a jejich přípojná vozidla využívaná jako výcviková vozidla, jde o vozidla konstrukčně a technicky uzpůsobená pro praktický výcvik řidičů. Pokud by však byla použita jinak než pro praktický výcvik řidičů, (např. pro nákladní přepravu) nebo byla pronajata, ztratila by také výhodu snížení sazeb.“ Při izolovaném čtení tohoto textu, bez jeho zasazení do kontextu přijaté právní úpravy, by tak bylo možné se stěžovatelem souhlasit. Nicméně, jak to plyne z přijaté právní úpravy (a ostatně i z důvodové zprávy jako celku), nutno na uvedené ustanovení nahlížet takovým způsobem, že se skutečně uplatní pouze na nepodnikající subjekty, resp. subjekty, jímž z provozování předmětných vozidel neplynou příjmy zdaňované daní z příjmů. K údajnému původnímu úmyslu zákonodárce, na který odkazuje stěžovatel, tj. vyjádření tehdejšího ministra financí, pak lze podotknout, že podstatné není to, co zákonodárce snad zamýšlel přijmout, nýbrž to, co skutečně přijal. Pokud by zákonodárce skutečně zamýšlel přijmout právní úpravu, která by daňově zvýhodňovala výcviková vozidla bez dalšího, nic mu nebránilo tak učinit například jejím vyčleněním z tohoto ustanovení způsobem, aby na ni nebyly aplikovány podmínky stanovené v uvozovací větě § 6 odst. 9 zákona o dani silniční. Jak již ale bylo uvedeno např. ve zmiňovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 5/2012, úlohou Nejvyššího správního soudu zásadně není nabízet vhodná legislativní řešení, nýbrž interpretovat stávající legislativu za použití nabízejících se forem výkladu.

[49] Interpretací uvedeného ustanovení, ať již výkladem jazykovým, sémantickým, nebo teleologickým, nelze dospět k jinému závěru, než k jakému dospěly daňové orgány i krajský soud, tedy že podmínky stanovené v ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční musí být splněny kumulativně; při absenci kterékoli z nich nelze beneficium snížení daně uplatnit.

[50] Domnívá-li se stěžovatel, že změnou textu zákona musí vždy dojít i ke změně jeho výkladu, nelze s ním souhlasit. Předně je třeba uvést, že racionální zákonodárce je zpravidla legislativně činný, pokud zamýšlí provést změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, ledaže by při zachování stávající úpravy tuto pouze formulačně vyjasňoval beze změny jejího obsahu a významu (k tomu srovnej rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, odst. 54, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS). Změna práv a povinností s sebou nese změnu výkladu, nicméně u změn formulačních tak tomu vždy nebývá. Stěžovatel tvrdí, že v nyní projednávané věci byl zákon změněn dvakrát, což vylučuje shodu výkladu. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že ustanovení § 6 odst. 9 a 10 bylo do zákona o dani silniční vloženo až novelou č. 246/2008 Sb. s účinností od 5. 7. 2008. Do této doby byla výcviková vozidla

pokračování

řádně zdaňována, nepříslušelo jim žádné zvýhodnění, a tudíž výklad nebyl vůbec problematický. Uvedenou novelou došlo k tomu, že výcviková vozidla mohla být daňově zvýhodněna, nicméně pouze za kumulativního splnění zákonem stanovených podmínek (což stěžovatel nesplnil). Pokud stěžovatel poukazuje na následnou novelizaci předmětného ustanovení opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., ta nabyla účinnosti až dne 1. 1. 2014, a nemohla být proto na nyní projednávanou věc aplikována (v nyní projednávané věci se jedná o zdaňovací období let 2010 – 2012). Pokud se však jedná o touto novelizací provedenou změnu, došlo k ní primárně s ohledem na nutnost terminologických změn v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Změna ve formulaci předmětného ustanovení, která se dotýká stěžovatele, pak spočívala v tom, že negativní podmínka používání vozidel k podnikání (ke zdaňované činnosti) byla přesunuta z uvozovací věty do znění věty uvedené pod písm. c), přímo se dotýkající výcvikových vozidel. Ostatně to bylo základem zásahu do tohoto ustanovení - tedy, že podmínky uvozovací věty byly přesunuty do vět vztahujících se na vybrané osvobozené subjekty. Dle označeného ustanovení „se jedná o výcviková vozidla (...), která nejsou používána k činnosti, z níž 1. plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, nebo 2. plynou příjmy ze samostatné činnosti.“ Z uvedeného je zřejmé, že podmínky pro osvobození výcvikových vozidel od silniční daně zůstaly i po této novele shodné, a nelze tudíž spekulovat o možnosti jiného výkladu daňové povinnosti. Formulační změny pak ve vztahu k výcvikovým vozidlům ani nelze považovat za odstraňující výkladové nejasnosti, neboť takové zde nebyly.

VI. 9. Otázka faktické (ne)aplikovatelnosti předmětného ustanovení

[51] Pokud jde o výtku stěžovatele k argumentaci krajského soudu, že žalovaným přijatý výklad neznamená nadbytečnost předmětného ustanovení, Nejvyšší správní soud uvádí, že tato námitka je nedůvodná. Nejedná se totiž o vadu, pro kterou by bylo lze rozsudek krajského soudu považovat za nezákonný nebo nepřezkoumatelný. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, „[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“

[52] Krajský soud se k uvedené námitce vyjádřil v tom smyslu, že předmětné ustanovení není nadbytečným, neboť na území ČR mohou působit subjekty, které v rámci registrované autoškoly nebudou mít z prováděného výcviku zdanitelné příjmy, přičemž jako příklad uvedl výcvik žáků školy (...), u nichž je získání řidičského oprávnění kvalifikačním předpokladem pro výkon povolání, na které se na dané škole připravují, samozřejmě za předpokladu, že taková výuka je financována nikoli z příjmů od žáků školy a výcviková vozidla nejsou využívána také ke komerční výuce a získání řidičského oprávnění.“ S tímto příkladem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Škola může totiž vystupovat jednak jako školská právnická osoba podle § 124 an. zákona č. 561/2004 Sb. o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (dále jen „školský zákon“), ve znění účinném pro projednávanou věc, nebo jako právnická osoba nebo příspěvková organizace podle zvláštních právních předpisů. Ani jeden z těchto případů však nelze podřadit

pod ust. § 6 odst. 9 písm. c) zákona o dani silniční. Poněvadž je hlavním předmětem činnosti těchto subjektů poskytování vzdělávání podle rámcových vzdělávacích programů, nejedná se o podnikání, nýbrž o veřejnou službu [§ 2 odst. 3 školského zákona, § 3 odst. 3 písm. t) zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona]. Tyto subjekty by sice byly jako privilegované nadány uplatnit snížení roční sazby daně silniční podle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, nikoliv však podle písm. b), nýbrž podle písm. a). Přestože u školy založené (zřízené) obchodní společností se automaticky jedná o podnikatele (viz [§ 2 odst. 2 písm. a) zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění účinném pro projednávanou věc] a také Rigel, F., a kol: Školský zákon. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 591], bez ohledu na to, že byla založena (zřízena) za nepodnikatelským účelem, uplatní se na ni rovněž daňové zvýhodnění podle § 6 odst. 9 písm. a) zákona o dani silniční, neboť toto ustanovení ze své působnosti nevylučuje všechny podnikatele, ale pouze o ty, kteří byli založeni za účelem podnikání (samozřejmě pouze za současného splnění podmínek v uvozovací větě).

[53] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že se stěžovatelem lze souhlasit v tom smyslu, že sporné ustanovení je v praxi použitelné minimálně, neboť každý, kdo používá výcviková vozidla podle zákona č. 247/2000 Sb., o získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel, musí splňovat v něm uvedené předpoklady, mj. disponovat živnostenským oprávněním (vyjma organizační složky státu, která zajišťuje obranu a bezpečnost státu). Jedná se tak buď o právnickou osobu založenou za účelem podnikání, která předmětné vozidlo používá k podnikání nebo alespoň v souvislosti se svou podnikatelskou činností, a tedy jí benefit snížení daně nepřináleží (nelze tak akceptovat příklad uváděný žalovaným v jeho vyjádření, že se může jednat o vozidla autoškol obchodních společností, kde je prováděn výcvik řidičů z řad vlastních zaměstnanců, neboť tento výcvik je prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností za účelem vyučení řidičů v zásadě pro následnou využitelnost v podnikání obchodní společnosti). Je velice nepravděpodobné, že by takováto právnická osoba používala výcvikové vozidlo pouze k výcviku řidičů mimo své členy/zaměstnance a neplynuly by jí z toho žádné příjmy; nebo je právnickou osobou nezaloženou k podnikání, a tedy jí tento benefit náleží (nezískávali z provozu daného vozidla zdanitelné příjmy), avšak nikoliv podle § 6 odst. 9 písm. b), ale písm. a). Je-li pak fyzickou osobou – podnikatelem, je zřejmé, že provádí-li výcvik řidičů na předmětném vozidle, musí tak činit v rámci své podnikatelské činnosti; a je-li fyzickou osobou – nepodnikatelem, nemůže být držitelem živnostenského oprávnění a provádět výcvik řidičů podle zákona č. 247/2000 Sb.

[54] Otázka faktické (ne)aplikovatelnosti předmětného ustanovení však není, jak již bylo shora naznačeno, podstatná pro zodpovězení otázky, zda byla stěžovateli v souladu se zákonem doměřena daň silniční za zdaňovací období let 2010 – 2012. Jeho praktická neaplikovatelnost nadto stěžovateli toliko přitěžuje, neboť je zřejmé, že se nevztahuje ani na jeho případ. Správní soudy navíc nepředstavují v soustavě státních orgánů ty subjekty, které by měly hodnotit kvalitu právních předpisů nebo jejich eventuální nadbytečnost.

[55] Pokud jde o další námitku týkající se údajné zavedené správní praxe daňových orgánů, Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že pokyny k vyplnění daňového přiznání nepředstavují závazný výklad a že se jedná jenom o pomůcku k vyplnění tiskopisu daňového přiznání. Nicméně, Nejvyšší správní soud je také toho názoru, že přes jejich

pokračování

právní nezávaznost představují tyto pokyny pro daňové subjekty určité vodítko k vyplnění daňového přiznání vytvořené správcem daně, s předpokladem jeho správnosti. Nejvyššímu správnímu soudu se však jako zavádějící pro stěžovatele jeví toliko pokyny k přiznání k dani silniční za rok 2009, v nichž bylo do § 6 odst. 9 písm. b) vloženo v závorce uvedené slovní spojení – provozovatelé autoškol. Poněvadž se jednalo o novou právní úpravu, mohly tyto pokyny zmást daňové subjekty. Jak již ale bylo uvedeno, posuzování tohoto zdaňovacího období již není na místě vzhledem k prekluzi lhůty ke stanovení daně.

- [56] V pokynech k vyplnění daňového přiznání k dani silniční za rok 2010 byl namísto provozovatelů autoškol do závorky vložen výraz „subjekty provádějící vlastní výcvik řidičů“ a za roky 2011 a 2012 již bylo použito pouze doslovné zákonné znění § 6 odst. 9 zákona o dani silniční. Tyto pokyny již podle soudu nevyvolávají pochybnosti, pokud se jedná o postavení stěžovatele. Ten je provozovatelem autoškoly a vlastní výcvik řidičů neprovádí, resp. to alespoň netvrdil ohledně zdaňovaných vozidel (pokyny by se mohly jevit jako matoucí toliko ve vztahu k obchodním společnostem, které takový výcvik v roce 2010 prováděly). Poněvadž tedy došlo ke změně pokynů (2x), nelze tvrdit, že byla správcem daně zavedena správní praxe, dle které by byli provozovatelé autoškol zvýhodněni bez ohledu na splnění dalších podmínek (typ vozidla, nepoužívání vozidla k podnikání). Nepřípadná je tak rovněž stěžovatelem uváděná judikatura, dle které jsou soudy povinny akceptovat i nezákonnou správní praxi, neboť takováto praxe ve vztahu k provozovatelům autoškol nebyla nikdy založena.

VI. 1. Námitka doměření daně se značným časovým odstupem

- [57] Konečně, pokud jde o námitku, že žalovaný tři roky akceptoval u stěžovatele osvobození vozidel a daňovou kontrolu zahájil až se značným časovým odstupem, ta byla Nejvyšším správním soudem vyhodnocena jako nedůvodná. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků bylo lze daň silniční vyměřit nebo doměřit do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (zdaňovací období roku 2010) a podle § 148 odst. 1 daňového řádu lze daň stanovit do tří let ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (2011, 2012). Jak plyne z důvodové zprávy k daňovému řádu (obdobně též k zákonu o správě daní), tato lhůta je velmi důležitá, neboť pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do té doby lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch. Správce daně za předmětná zdaňovací období uvedenou lhůtu žádným způsobem nepřekročil. Poté, co na základě pochybností o správnosti daňových přiznání stěžovatele zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období let 2009 - 2011, a ověřil si tak, zda stěžovatel vypočítal daň silniční ve správné výši, zjistil, že stěžovatel nemá nárok na snížení daně podle § 6 odst. 9 a 10 zákona o dani silniční a daň mu doměřil. V případě daně za rok 2012 mu daň vyměřil po ukončení postupu k odstranění pochybností. Správce daně tak svým postupem nijak nevybočil ze zákonem stanovených mezí.

VII. Závěr a náklady řízení

[58] Rozsudek krajského soudu, který byl napaden kasační stížností, se týkal čtyř rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2014, č. j. 21/14/5000-14103-705778, č. j. 22/14/5000-14103-705778, č. j. 23/14/5000-14103-705778 a č. j. 20/14/5000-14103-70577. Přestože krajský soud rozhodl jedním rozsudkem, zamítl dvě žaloby stěžovatele brojící proti čtyřem rozhodnutím žalovaného. Napadený rozsudek krajského soudu proto třeba vnímat jako rozhodnutí zamítající čtyři žaloby; ostatně tato rozhodnutí byla výslovně konstatována ve výroku I. napadeného rozsudku.

[59] Jak plyne ze shora popsaného, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil důvodnosti námitek stěžovatele, ať již směřovaly proti přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu nebo proti správnosti krajským soudem učiněných závěrů ohledně výkladu ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční či porušení zavedené správní praxe daňových orgánů, a ani námitky týkající se tvrzené protiústavnosti § 6 odst. 9 zákona o soudních poplatcích. Již v úvodu kasační stížnosti bylo naznačeno, že tyto důvody Nejvyšší správní soud posuzoval pouze vůči zdaňovacím obdobím 2010, 2011 a 2012. Ve vztahu k rozhodnutím žalovaného č. j. 22/14/5000-14103-705778, č. j. 23/14/5000-14103-705778 a č. j. 20/14/5000-14103-705778 lze vzhledem ke všemu shora uvedenému uzavřít, že rozsudek krajského soudu byl vydán v souladu se zákonem a v této části byla proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítnuta.

[60] Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného č. j. 21/14/5000-14103-705778 ovšem Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti zjistil, že správci daně marně uplynula lhůta ke stanovení daně. Daňová povinnost na daň silniční za zdaňovací období roku 2009 tak byla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Ve vztahu k tomuto rozhodnutí proto Nejvyšší správní soud nezkoumal důvodnost ostatních uplatněných kasačních námitek, neboť by nebyly způsobilé jakkoli ovlivnit výrok rozhodnutí. Z výše uvedených důvodů proto nezbylo než kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v části, v níž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 1. 2014, č. j. 21/14/5000-14103-705778, zrušit podle § 110 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem, k tomu, že již v řízení před krajským soudem byly důvody, aby uvedené rozhodnutí bylo zrušeno, Nejvyšší správní soud současně rozhodl také o zrušení tohoto rozhodnutí žalovaného a zároveň rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, platebního výměru na daň silniční za rok 2009, č. j. 686752/13/2602-24802-505713 0644 [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.]. S ohledem na skutečnost, že právo státu vyměřit daň silniční za zdaňovací období roku 2009 je prekludováno, rozhodl Nejvyšší správní soud o zrušení všech předcházejících rozhodnutí vztahujících se k tomuto zdaňovacímu období, aniž by věc vracel žalovanému k dalšímu řízení; pro pokračování řízení ohledně prekludované daňové povinnosti není dán žádný zákonný důvod.

[61] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil v části věcný výrok rozsudku krajského soudu, musel zrušit i na něm závislý výrok II. o náhradě nákladů řízení.

[62] Za situace, kdy Nejvyšší správní soud zrušil (byť v části) rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů

pokračování

řízení o kasační stížnosti i o nákladech soudního řízení, která předcházela zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[63] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

[64] V nyní projednávané věci byla žalobou napadena čtyři rozhodnutí žalovaného, přičemž stěžovatel dosáhl celkového úspěchu pouze ve vztahu k jedné z nich. Soud tak stěžovateli přiznal náhradu nákladů řízení ve výši $\frac{1}{4}$ z celkových vynaložených nákladů. Náklady řízení před krajským soudem sestávají ze zaplaceného soudního poplatku, stejně tak jako z poplatku, který byl rozsudkem doměřen, neboť ve výroku III. nebyl rozsudek krajského soudu zrušen a stěžovatel je povinen tuto částku uhradit. Soudní poplatky v řízení o žalobě tak činí celkem 12 000 Kč. Stěžovatel byl ovšem úspěšný pouze se žalobou proti jednomu rozhodnutí ze čtyř, tedy mu přísluší úhrada pouze jednoho soudního poplatku ve výši 3000 Kč. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen společností Rambousek a partner, a s., což umožňuje § 35 odst. 2 s. ř. s. (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2010, č. j. 5 Afs 12/2010 - 80). Náklady spojené se zastupováním stěžovatele před krajským soudem tak činí 4 x 3100 Kč za čtyři úkony právní služby, jejichž sazba se řídí vyhláškou č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), zejména § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d). Konkrétně se jedná o převzetí a přípravu zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, dvě písemná podání ve věci samé (2 x žaloba) podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a účast na jednání soudu. Účelně vynaložené náklady dále tvoří částka ve výši 4 x 300 Kč, představující náhradu hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatele prokázal, že je plátcem DPH, proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 2856 Kč, tj. 21% z částky 13 600 Kč. Zohledněn je rovněž § 12 odst. 3 advokátního tarifu a za úkony právní služby jsou započteny obě podané žaloby. Jedna čtvrtina nákladů vynaložených za zastupování před krajským soudem činí 4114 Kč. V řízení před krajským soudem tak stěžovateli přísluší náhrada nákladů řízení ve výši 7114 Kč.

[65] Soudní poplatek za kasační řízení činí 5000 Kč. V tomto řízení byl stěžovatel zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem. Náklady spojené se zastupováním stěžovatele v kasačním řízení činí 3 x 3100 Kč, konkrétně za převzetí a přípravu zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu a dvě písemná podání ve věci samé (kasační stížnost, replika) podle § 11 odst. 1 písm. d) a 3 x 300 Kč jako náhrada hotových výdajů za tři úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatele prokázal, že je plátcem DPH, proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 2142 Kč, tj. 21% z částky 10 200 Kč. Celkem činí náklady kasačního řízení částku 17 342 Kč. Kasační stížnost směřovala proti jednomu rozsudku krajského soudu a je třeba ji považovat za úspěšnou; proto stěžovateli přísluší náhrada nákladů v plné výši.

[66] Žalovanému proto bylo uloženo uhradit stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

[67] Poněvadž si žalovaný nárokoval přiznání účelně vynaložených nákladů řízení ve výši 300 Kč, odkazuje Nejvyšší správní soud na nedávné rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47, z něž plyne, že ani náklady spojené s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu nelze zásadně považovat za náklady spadající mimo rámec běžné činnosti; natožpak pouhé podání vyjádření. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení žalovanému nepřiznal, aniž vážil, zda by k tomu byl důvod s ohledem na výsledek kasačního řízení.

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

V Brně dne 30. dubna 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu