



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **M. P.**, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2012, č. j. 12470/12-1100-500331, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 17. 4. 2014, č. j. 59 Af 8/2013 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta žaloba proti shora označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „odvolací orgán“). Odvolací orgán zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v České Lípě (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 4. 2012, č. j. 90283/12/172911505736, č. j. 90263/12/172911505736 a č. j. 90491/12/172911505736. Dodatečnými platebními výměry byla stěžovateli doměřena silniční daň za zdaňovací období roku 2007 ve výši 48 235 Kč a penále ve výši 9 647 Kč, za zdaňovací období roku 2008 ve výši 46 155 Kč a penále ve výši 9 231 Kč a za zdaňovací období roku 2009 ve výši 68 500 Kč a penále ve výši 13 700 Kč.

[2] Předmětem sporu je posouzení, zda se při stanovení daně silniční, pokud jde o vozidla, která nejsou předmětem daně, vychází ze zápisů v registru silničních vozidel, nebo je podstatné jejich faktické využití. Stěžovatel tvrdí, že posuzovaná vozidla – tj. dvě přípojná vozidla registračních značek X a X, byla fakticky využívána jako přívěsy za zemědělský traktor, a vozidlo registrační značky X mělo rovněž zemědělskou úpravu, proto nebyl, jako jejich provozovatel, povinen hradit za ně silniční daň dle § 2 odst. 2 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o dani silniční“). Dle sdělení Městského úřadu Česká Lípa, odboru dopravy, však bylo v registru vozidel u vozidla registrační značky X uvedeno „*přívěs za NA*“, u vozidla registrační značky X „*automobilový přívěs sklápěcí*“ a vozidlo registrační značky X bylo evidováno jako „*nákladní automobil valníkový*“. Současně Městský úřad Česká Lípa, odbor dopravy, uvedl, že přípojná vozidla nebyla přetypována na zemědělské přívěsy a ani u posledního vozidla nedošlo v rozhodné době k přestavbě a nebylo přetypováno na zemědělské vozidlo.

[3] Krajský soud si vytyčil základní otázku „*zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když při posuzování, zda žalobci vznikla povinnost k dani silniční, vycházel ze zápisů v registru silničních vozidel*“. Při zodpovězení nastolené otázky vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu, zejména z rozsudků ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 – 67, publ. pod. č. 1358/2007 Sb. NSS, a rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 54/2012 – 40. Konstatoval, že silniční daň je vybudována na formálním stavu zápisů v registru silničních vozidel. To platí jak pro silniční motorová vozidla, tak pro přípojná vozidla. Je pak na provozovateli vozidla, aby včasným a řádným plněním svých povinností docílil souladu faktického stavu se stavem registračním, a teprve tímto krokem případně dosáhl zániku svých daňových povinností. Z § 2 odst. 3 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích“), nelze dovodit, že by u přípojných vozidel byla silniční daň konstruována jinak, tedy že by správce daně měl povinnost prokázat faktický provoz přípojných vozidel a to, s jakými vozidly byla přípojná vozidla spojována do soustavy. Pro určení, zda jde o silniční vozidlo je podstatný druh či kategorie vozidla zapsaná v technickém průkazu vozidla a registru vozidel.

[4] Pokud došlo později (s účinností od 9. 5. 2011) ke změně přípojných vozidel na zemědělské přívěsy, přestaly být předmětem silniční daně až od tohoto data. Stěžovatel neprokázal, že by v rozhodné době posuzovaná vozidla nesplňovala alespoň jednu z podmínek pro zařazení pod předmět silniční daně. Takovým důkazem nemohl být výslech svědka pana Š. ani místní šetření provedené správcem daně. Tyto navržené žalobní prostředky nebylo možno osvědčit jako důkazy, které by vyvrátily zjištění správce daně z údajů uvedených v osvědčení o technické způsobilosti uvedených vozidel a z údajů, které správce daně obdržel od odboru dopravy Městského úřadu v České Lípě. Takovým posouzením důkazních prostředků a vůbec postupem odvolacího orgánu nebyl porušen princip legitimního očekávání stěžovatele.

pokračování

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že odvolací orgán postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „daňový řád“), a pokud jde o vozidlo registrační značky X, uvedl, že správce daně i odvolací orgán správně vycházeli ze zápisu v registru silničních vozidel.

[6] Zbylé námitky soud s ohledem na zaujatý názor neposuzoval, neboť v projednávané věci nebylo rozhodné to, jak byla posuzovaná vozidla v letech 2007-2009 fakticky používána.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Namítá, že krajský soud posoudil vymezenou zásadní otázku nesprávně, jelikož dovodil, že taktéž u přípojných vozidel je zcela určující údaj v registru silničních vozidel, přestože jejich technický stav, způsob použití i údaj v technickém průkazu, byly odlišné a svědčily o závěru, že se jednalo o přívěsy k vozidlům, které nepodléhaly dani silniční. Z toho plyne, že ani po formálně-evidenční stránce nebylo vše zcela souladné (u přípojných vozidel nebylo v technickém průkazu zapsáno „přívěs NA“). Přesto správce daně i odvolací orgán vycházeli v průběhu celého řízení striktně z údajů zapsaných v registru vozidel. S touto námitkou se krajský soud nijak nevypořádal. Přípojným vozidlem je silniční nemotorové vozidlo určené k tažení jiným vozidlem, s nímž je spojeno do soupravy. U přípojného vozidla je tedy určující, s jakým vozidlem je fakticky spojeno. Od toho se odvíjí povinnost platit silniční daň. Soud se k tomu vyjádřil pouze okrajově, a navíc se nevypořádal s námitkou, že odvolací rozhodnutí nebylo v tomto směru dostatečně odůvodněno. Stěžovatel konstatuje, že posuzovaná vozidla sloužila celou rozhodnou dobu výhradě jako přípojná vozidla, která byla určena a fakticky mohla být připojena pouze k zemědělskému traktoru.

[9] Již ve správním řízení poukazoval na to, že závěry správce daně jsou v rozporu se zákonem č. 341/2002 Sb. (pozn. NSS: jde o vyhlášku č. 341/2002 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích), a se směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 94/20/ES ze dne 30. května 1994 o mechanických spojovacích zařízeních motorových vozidel a přípojných vozidel a jejich připevnění na tato vozidla. Z uvedených předpisů vyplývá, že přípojná vozidla nelze fakticky připojit za nákladní automobil, protože oko oje má průměr 40 mm, a také, že tato vozidla nelze provozovat na pozemních komunikacích, protože nejsou opatřena požadovaným označením ve formě štítku. Odvolací orgán námitku desinterpretoval, uvedl, že správce daně není kompetentní posuzovat, zda vozidla splňovala technické požadavky a náležitosti. Na druhou stranu si správce daně vyžádal vyjádření Městského úřadu v České Lípě, odboru dopravy, ohledně technických možností připojení přípojného vozidla opatřeného ojí s okem o vnitřním průměru 40 mm. Stěžovatel v průběhu řízení navrhol vyžádat si stanovisko či posudek kompetentního orgánu k posouzení této otázky, odvolací orgán k tomu nepřistoupil. Tím porušil povinnosti vyplývající z § 92 odst. 2 daňového řádu.

[10] Základem sporu je to, zda pro určení předmětu daně je rozhodný stav vycházející z evidence vozidel, odlišný stav dle technického průkazu vozidla, či stav faktický. Odvolací orgán vyšel z toho, že nebylo prokázáno, že by se jednalo o přípojná vozidla za zemědělský traktor. Naopak stěžovatel má za to, že v průběhu správního řízení navrhl celou řadu důkazních prostředků, které svědčily v jeho prospěch. Nemůže při tom být povinován předložením důkazů o negativní skutečnosti, resp. nemůže jít k jeho tíži, že neexistenci určité skutečnosti neprokáže. Uplatní se pravidlo vyplývající z negativní teorie důkazní. Bylo naopak na správci daně, aby tvrzení, že daná vozidla nebyla a ani nemohla být připojena za silniční motorová vozidla, akceptoval, nebo předložil důkazy, že připojení za nákladní automobily bylo realizováno, tedy že vozidla byla v jiném technickém stavu než nyní. Jelikož k tomu nedošlo, platí, že je nutno považovat za prokázané tvrzení stěžovatele.

[11] Odvolací orgán vyhodnotil nesprávně i námitku, že stěžovatel neměl oprávnění k provozování silniční motorové dopravy, tudíž nemohl posuzovaná vozidla k silniční dopravě využívat. Tuto skutečnost nepovažoval za relevantní. Správce daně považoval za podstatný stav zapsaný v evidenci a odmítl provést důkazy na podporu opaku, načež na podnět stěžovatele provedl výslech svědka a místní šetření, aby ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že v těchto důkazech neshledává patřičnou relevanci a vrátil se ke své argumentaci o rozhodujícím formálně-evidenčním stavu. Postupoval tedy v rozporu s legitimním očekáváním, že každý procesní úkon správního orgánu, zvláště pak v dokazování, má smysl a jeho výsledek má význam z hlediska dalšího postupu ve věci. Bylo při tom na správci daně, aby v souladu s negativní teorií důkazní prokazoval svá tvrzení.

[12] Pro závěr, že je rozhodující stav faktický a nikoli formálně-evidenční svědčí i fakt, že zákonodárce v § 2 odst. 2 zákona o dani silniční explicitně nestanovuje, že se musí jednat o určení vozidel vyplývajících z technického průkazu. Pro případy, kdy je tato skutečnost rozhodná, ji zákonodárce vtělil do příslušného ustanovení (například § 4 odst. 1 zákona o dani silniční).

[13] K judikatuře použité krajským soudem stěžovatel uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 101/2005 na věc nedopadá.

[14] Vzhledem k výše uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti s tvrzeními stěžovatele nesouhlasí. Naopak se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, tento zastává jako jediný možný s odvoláním na vymezenou právní úpravu a napadený rozsudek považuje za zcela zákonný a v návaznosti na rozsah odůvodnění netrpící vadou nepřezkoumatelnosti. Odmítá účelovou konstrukci, že citované judikáty jsou pro posouzení dané věci nepřijatelnými, respektive že na danou věc nedopadají. Obsáhle argumentuje na podporu svého názoru i uplatněného postupu, zejména zdůrazňuje povahu daně silniční jako daně majetkové, opomenutí stěžovatele, jehož povinností bylo přetypovat vozidla v okamžiku, kdy ke změně na nich došlo, dále uvádí, že nebylo možné legitimně očekávat, že správce daně bude bezvýhradně akceptovat namítaná tvrzení a navrhované důkazní prostředky, ale

pokračování

že teprve důkazní řízení osvědčilo, které důkazní prostředky se důkazem staly a které tuto důkazní sílu vzhledem k tvrzenému postrádají. Argumentuje ve prospěch přezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu i soudu.

[16] Dalším podáním ve věci stěžovatel upozornil na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2013, č. j. 9 Ca 296/2009 – 30 (publ. pod č. 3003/2014 Sb. NSS), který lze dle jeho názoru vztáhnout i na nynější věc, přestože Městský soud v Praze rozhodoval o dani z nemovitostí. Soud dospěl k závěru, že pro správné stanovení základní sazby daně je v případě stavby nacházející se ve vlastnictví podnikatelského subjektu nezbytné zjištění, zda se jedná o stavbu, kterou vlastník, popř. jiný subjekt (např. nájemce) skutečně užívá v rozhodné době pro svou podnikatelskou činnost. Obdobně v nynější věci je podstatné, jakým způsobem byla vozidla v rozhodném období skutečně zapojována. Závěrem odkázal na civilní judikaturu týkající se výkladu pojmu „provozování vozidla“, kdy soudy pro určení, zda je vozidlo provozováno a zda je tedy majitel nebo provozovatel povinen hradit příspěvek České kanceláři pojistitelů v případě, že toto vozidlo není pojištěno, vycházely také pouze z faktu, že vozidlo bylo v rozhodném období vedeno v registru vozidel. K tomu upozornil na nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2014, sp. zn. IV. ÚS 2221/13, v němž bylo konstatováno, že neprovedení dokazování za účelem zjištění, zda bylo vozidlo skutečně provozováno a zaujetí názoru jenom na základě registru vozidel je závěrem natolik extrémním, že má za následek zásah do práva na spravedlivý proces.

[17] Žalovaný k tomu dodal, že daň silniční je daní samostatnou, nezávislou a odlišnou od daně z nemovitostí a je sama o sobě postavena na jiných principech. Proto nelze dané rozhodnutí na tento případ aplikovat. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 7 Afs 64/2008 – 52 (publ. pod č. 1894/2009 Sb. NSS).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud, stejně jako krajský soud, považuje za zásadní otázku, zda byl správný postup správce daně, který při posuzování povinnosti platit daň silniční, vycházel pouze ze zápisů v registru silničních vozidel.

[20] Klíčové pro posouzení sporné otázky je zejména znění § 2 zákona o dani silniční, který zněl následovně:

§ 2 Předmět daně

(1) Předmětem daně silniční (dále jen "daň") jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla (dále jen "vozidla") registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k

podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti (dále jen "podnikání") nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu. Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností alespoň nad 3,5 tuny (do 3. 7. 2008 s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun) určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.

(2) Předmětem daně nejsou

a) speciální pásové automobily a ostatní vozidla podle zvláštního právního předpisu, jakož i zemědělské a lesnické traktory a jejich přípojná vozidla a další zvláštní vozidla podle zvláštního právního předpisu,

b) vozidla, kterým byla přidělena zvláštní registrační značka.

[21] Stěžovatel má za to, že posuzovaná vozidla spadají pod odst. 2 písm. a) výše citovaného zákonného ustanovení. Jeho vozidla totiž mají zemědělskou úpravu a fakticky nebyla v rozhodných zdaňovacích obdobích užívána jiným způsobem než jako přípojná vozidla za zemědělský traktor, případně jako zemědělské vozidlo. Problematická je skutečnost, že vozidla byla původně zapsána v registru vozidel jako silniční vozidla (viz § 2 odst. 1 zákona o dani silniční). Pakliže kdykoli později prošla jakoukoli úpravou na zemědělská vozidla, nebyla tato změna zaznamenána v registru vozidel, a to až do 9. 5. 2011, kdy u vozidel SPZ X a X došlo ke změně kategorie nákladních přívěsů z O4 na OT4 a tato vozidla přestala být předmětem silniční daně. S účinností od tohoto data u přípojných vozidel pominuly rozhodné skutečnosti uvedené v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani silniční. Do té doby je ovšem nutné konstatovat, že posuzovaná vozidla splňovala všechny podmínky § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, a tudíž není pochyb o tom, že stěžovatel byl povinen silniční daň hradit.

[22] Silniční daň je daní přímou a majetkovou. Je primárně vybudována na formálním stavu zápisů v registru silničních vozidel. O tom svědčí nejen § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, v němž je pomocí formálního kritéria vymezen předmět daně, ale i § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona, jenž na základě formálního kritéria určuje, kdo je poplatníkem daně. Jak uvedl zdejší soud ve své předchozí judikatuře, například v rozsudku ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 69/2013 – 31: „*Silniční daň je totiž daní majetkovou a jako taková je postavená na úředním zápisu. Jejím základem je formální stav zápisů v registru silničních vozidel, ne faktický stav vlastnictví nebo užívání. Tento závěr vyplývá přímo ze zákonných ustanovení i z ustálené judikatury NSS (vedle již cit. judikátu srov. zejména rozsudky NSS ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 54/2012 – 40, a ze dne 27. 11. 2012, čj. 1 Afs 79/2012 – 42). Takovýto formální přístup při vymezení jednotlivých konstrukčních prvků daně je u majetkových daní obvyklý. ... Je plně na úvaze zákonodárce, zda je určitá daň konstruována tak, že zohledňuje toliko formální stav zápisu v evidenci, nikoliv skutečné majetkové vztahy do evidence nepromítnuté nebo promítnuté nesprávně.*“

[23] Silniční daň je konstruována právě tak, že rozhodující je formální stav zápisu v evidenci. Tentýž názor zaujal Nejvyšší správní soud již ve vícero svých rozhodnutích, zejména ve výše citovaných rozsudcích ve věci sp. zn. 2 Afs 101/2005 a ve věci sp. zn. 1 Afs 54/2012, či v rozsudku ze dne 31. 7. 2008, č. j. 7 Afs 64/2008 – 52. Ani v nynějším případě nemá důvodu se odchylovat.

pokračování

[24] Krajský soud v napadeném rozsudku i žalovaný ve svém rozhodnutí zohlednili judikaturu zdejšího soudu a vyšli z formálního stavu zápisů v registru silničních vozidel. Takový postup nelze označit za přepjatě formalistický. Naopak takový formální přístup je při vymezení jednotlivých konstrukčních prvků daně u majetkových daní obvyklý. Je pak na majiteli či provozovateli vozidla, aby střežil svá práva, včasným a řádným plněním svých povinností docílil provedení příslušných zápisů v evidenci a teprve tímto krokem dosáhl zániku svých daňových povinností.

[25] Z pohledu zdejšího soudu je proto pro vyměření silniční daně zcela bezvýznamné faktické využívání posuzovaných vozidel. Pro věc jediné významný je stav formální, daný požadavky shora citovaného § 2 odst. 1 zákona o dani silniční. Z formálního stavu v evidenci plyne, že vozidla byla v registru vozidel zapsána jako silniční vozidla naplňující znaky předmětu daně dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, tj. jako silniční motorová vozidla, případně přípojná vozidla, registrovaná a provozovaná v České republice. Jakkoliv stěžovatel tvrdí, že daná vozidla používal výhradně k zemědělským účelům, v daném kontextu to nemohlo mít vliv na vyjmutí vozidel z předmětu daně.

[26] Z předmětu daně jsou vyjmuta vozidla dle § 2 odst. 2 zákona o dani silniční, tj. speciální pásové automobily a ostatní vozidla dle zákona o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, zvláštní vozidla dle téhož předpisu, jakož i vozidla, kterým byla přidělena zvláštní registrační značka. Pro nyní posuzovanou věc je rozhodné zejména vymezení tzv. zvláštních vozidel. Zvláštní vozidlo je vozidlo vyrobené k jiným účelům než k provozu na pozemních komunikacích, které může být při splnění podmínek stanovených zákonem k provozu na pozemních komunikacích schváleno (viz § 2 odst. 2 zákona o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích). Kategorii zvláštních vozidel pak vymezuje § 3 odst. 2 téhož předpisu, který rozděluje zvláštní vozidla na následující základní druhy: zemědělské nebo lesnické traktory a jejich přípojná vozidla, pracovní stroje samojízdné, pracovní stroje přípojně, nemotorové pracovní stroje nebo nemotorová vozidla tažená nebo tlačena pěšky jdoucí osobou, vozíky pro invalidy s motorickým pohonem, pokud jejich šířka nebo délka přesahuje jeden metr, jejich konstrukční rychlost převyšuje 6 km/h nebo jejich maximální přípustná hmotnost převyšuje 450 kg. Pro účely uvedeného zákona se zvláštním vozidlem dále rozumí mobilní stroj, průmyslové zařízení schopné přepravy nebo vozidlo bez karoserie, ve kterých je zabudován spalovací motor.

[27] Aby mohlo být vozidlo považováno za zvláštní vozidlo, musí být vyrobené k jiným účelům než k provozu na pozemních komunikacích. Posuzovaná vozidla však byla vyrobena jako silniční vozidla určená právě k provozu na pozemních komunikacích. Teprve jejich úpravou bylo dosaženo toho, že by je bylo možné řadit mezi zvláštní vozidla. Takováto úprava však musí být promítnuta do registru vozidel, jelikož vozidla již byla evidována jako silniční vozidla a jejich úpravou došlo k založení rozporu mezi formálním a faktickým stavem, který musí být uveden do souladu.

[28] Stěžovatel nepopírá, že posuzovaná vozidla byla zapsána v registru vozidel tak, jak tvrdí žalovaný, ale má za to, že vzhledem k faktickému stavu vozidel, jsou tato vyjmuta. Takový výklad však není s ohledem na formálně-registrační princip, na němž je silniční

daň vystavěna, možné přijmout. V § 2 odst. 1 zákona o dani silniční je jako jeden z hlavních předpokladů vymezení předmětu silniční daně uvedena registrace vozidla. V kontextu tohoto ustanovení je potom třeba vykládat i jeho odstavec 2. Pro pozitivní vymezení předmětu daně je tedy registrace vyžadována, a bylo by přinejmenším nelogické, kdyby pro negativní vymezení předmětu daně registrace vyžadována nebyla. To tím spíše, pokud k přeměně na vozidlo naplňující znaky speciálního pásového automobilu a ostatních vozidel dle zákona o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, zvláštního vozidla dle téhož předpisu či vozidla, kterému byla přidělena zvláštní registrační značka, došlo až po jeho zápisu do registru vozidel jako silničního motorového vozidla nebo přípojného vozidla dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční. Pouhou změnou faktického stavu by tak byla negována formální registrace vozidla, která je jedním z hlavních předpokladů pro naplnění definice předmětu daně.

[29] Je potom věcí vlastníka či provozovatele vozidla, aby faktický stav uvedl do souladu s formálním, tj. aby se postaral o zápis změny vozidla do registru vozidel, a to v souladu se zásadou „*vigilantibus iura scripta sunt*“, tedy „právo přeje bdělým“ či „nechť si každý střeží svá práva“. Stěžovatel tak měl možnost vymanit se z povinnosti platit silniční daň, jelikož tak pro rozhodná zdaňovací období neučinil, musí sám nést důsledky. Teprve zanesením změny do registru vozidel došlo u přípojných vozidel k zániku předpokladů dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, a proto teprve od tohoto okamžiku (konkrétně od 9. 5. 2011), není stěžovatel povinen silniční daň za přípojná vozidla hradit. Dle informací plynoucích ze správního spisu k zániku povinnosti hradit daň za další posuzované vozidlo SPZ X nedošlo, tudíž ve vztahu k němu daňová povinnost nezanikla.

[30] S ohledem na povahu silniční daně, právní úpravu i přílehlavou judikaturu, je třeba, jak je uvedeno výše, vyjít ze zápisu v registru vozidel. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s právním názorem vyjádřeným v napadeném rozsudku. Krajský soud se sice nezabýval všemi žalobními námitkami (na což sám upozornil v závěru svého rozhodnutí – viz bod [6] tohoto rozsudku), s ohledem na zaujatý právní názor to však nelze označit za vadu rozhodnutí, neboť tyto námitky nemohly být s ohledem na to jakkoliv relevantní.

[31] Pro úplnost musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že krajský soud ve svém rozsudku nezohlednil ani některé námitky, které nebylo možno zahrnout pod *zbylé námitky, které neposuzoval, neboť v projednávané věci nebylo rozhodné to, jak byla vozidla v letech 2007 – 2009 fakticky používána*. Jde především o námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu z důvodu, že měl svévolně dovozovat názory správce daně; tímto způsobem nelze zhojit nevypořádání se správce daně s námitkami. Nevypořádání této námitky je vadou, která však neměla vliv na zákonnost rozsudku, jelikož situace, kterou popisuje stěžovatel ani nepřichází do úvahy. V souladu s judikaturou zdejšího soudu totiž správní soudy chápou rozhodnutí správního orgánu I. stupně a správního orgánu II. stupně jako jeden celek. Proto pokud odvolací orgán doplnil nebo upřesnil rozhodnutí správce daně ve svém rozhodnutí, nezatížil ho vadou nepřezkoumatelnosti (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010 - 52).

[32] Dále krajský soud dle stěžovatele nezohlednil dílčí námitku, že (i) správce daně i odvolací orgán pominuli okolnost, že jimi deklarovaný typ přípojných vozidel nebyl v dané době zapsán v příslušném technickém průkaze jako přívěs NA, tedy ani po

pokračování

technické stránce nebylo možné oprávněně dospět k závěrům, které v dané věci finanční orgány učinily; a dále v kasační stížnosti znovu zopakoval i námitku, že (ii) zákonodárce v § 2 odst. 2 zákona o dani silniční explicitně nestanovuje, že se musí jednat o určení vozidel vyplývající z technického průkazu vozidla - pro případ, kdy je tato skutečnost rozhodná, ji zákonodárce vtělil do příslušného ustanovení zákona o dani silniční (například § 4 odst. 1 uvedeného zákona). V těchto případech se jednalo pouze o dílčí tvrzení na podporu žalobní námitky, že pro posouzení povinnosti hradit silniční daň je rozhodný faktický stav. Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí však nemůže být pojmána tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publ. jako N 3/36 SbNU 19, ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publ. jako N 108/41 SbNU 349, či ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publ. jako N 207/54 SbNU 565).

[33] Pokud jde o první námitku (i) citovanou v bodě [32], nebyla v žalobě formulována dostatečně určitě, aby ji bylo možné chápat jako řádnou žalobní námitku. Neuvádí, jaké údaje byly zapsány v technických průkazech vozidel a zda se liší od zápisu v registru vozidel, ani nespecifikuje, co z toho dovozuje.

[34] Druhou námitku (ii) krajský soud v zásadě implicitně vypořádal, z napadeného rozsudku je zřejmé, že jí nepřisvědčil, a stejný názor zastává i Nejvyšší správní soud. Pro stanovení silniční daně je rozhodující stav zápisu v registru vozidel, jak plyne z výše uvedené argumentace zdejšího soudu, a je věcí vlastníka či provozovatele vozidla, aby si ohlídal, že stav zápisu v registru odpovídá skutečnosti. Pokud je dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční podstatným prvkem pro naplnění definice předmětu silniční daně rozhodující registrace vozidla, je nelogické, aby pro zánik povinnosti platit silniční daň, byla registrace zcela nepodstatná. Při posuzovací ustanovení § 2 odst. 2 zákona o dani silniční je třeba vycházet nejen z jazykového znění, ale je třeba přihlídnout i ke smyslu, účelu a logice zákonného ustanovení.

[35] Přestože v kasační stížnosti stěžovatel namítal, že se krajský soud nevypořádal ani s jeho námitkou, že je určující, s jakým vozidlem je přípojně vozidlo fakticky spojeno do soustavy, zdejší soud má za to, že námitka byla vypořádána a to vyjádřením názoru, že: „*Ustanovení § 2 odst. 3 zákona o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích obsahuje pouze definici přípojněho vozidla jako silničního nemotorového vozidla určeného k tažení jiným vozidlem, s nímž je spojeno do soustavy. Rozhodně z něj nelze dovodit, že by u přípojných vozidel měla být daň silniční konstruována jinak, tj. že by byl správce daně povinen prokázat faktický provoz přípojných vozidel na pozemních komunikacích, respektive to, s jakými vozidly byla v rozhodném období přípojná vozidla spojována do soustavy, jak tvrdí žalobce.*“ Nad rámec vypořádání krajským soudem Nejvyšší správní soud doplňuje, že není pro účely silniční daně možné posuzovat přípojná vozidla podle toho, s jakým vozidlem jsou aktuálně zapojována do soustavy. Pokud by měl být takový výklad správný, pak by nebylo možné dohledat, za jaké období je poplatník povinen silniční daň platit a za jaké nikoli. Lze totiž připustit situaci, kdy by určité vozidlo bylo možno využívat jako přípojně vozidlo za zemědělský traktor i například za nákladní automobil, a v takovém případě by bylo v podstatě nedohledatelné, kdy a jak bylo přípojně vozidlo použito. To zejména pokud by byla změna v připojení snadno proveditelná a přípojně vozidlo by bylo možné použít oběma způsoby třeba i v jednom dni. Pokud by měl být takový výklad správný,

nebylo by možné nikdy zjistit skutečný stav užívání vozidla.

[36] V doplnění kasační stížnosti ze dne 19. 1. 2015 stěžovatel poukazoval na rozsudek Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 9 Ca 296/2009, který se týkal daně z nemovitostí, a rozvíjel argumentaci výkladem pojmu „provozování vozidla“ pro účely určení povinnosti hradit příspěvek České kanceláři pojistitelů v případě, kdy vozidlo není pojištěno. Tyto námitky byly poprvé uplatněny až více než půl roku po uplynutí lhůty pro doplnění kasační stížnosti stanovené v usnesení ze dne 26. 5. 2014, č. j. 9 Afs 156/2014 – 13. S ohledem na § 106 odst. 3 s. ř. s., který říká, že jen ve lhůtě k doplnění kasační stížnosti může stěžovatel rozšířit důvody kasační stížnosti, jsou tyto námitky opožděně uplatněné a Nejvyšší správní soud se jimi proto blíže nezabýval. Nad rámec povinnosti pouze konstatuje, že rozsudek Městského soudu v Praze se nezabýval otázkou vztahu faktického stavu a údajů zapsaných v příslušném registru a neřeší tedy stejnou otázku jako je řešena v nynější věci.

[37] Dalšími námitkami, které obsahují argumentaci ohledně faktického využívání posuzovaných vozidel a možnosti je využívat pouze k zemědělským účelům, se Nejvyšší správní soud nezabýval (stejně jako předtím krajský soud), neboť jejich vypořádání by bylo vzhledem k právnímu názoru zdejšího soudu nadbytečné.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[39] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 14. května 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu