



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysl v právní věci **žalobce V.K.**, bytem X, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. února 2011, č.j. 890/11-1100-400729, č.j. 891/11-1100-400729 a č.j. 892/11-1100-400729

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

V.K. (dále jen „žalobce“) se žalobou ze dne 7.4.2011 domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaného“) ze dne 2.2.2010, č.j. 890/11-1100-400729, č.j. 891/11-1100-400729 a č.j. 892/11-1100-400729 (dále jen „*napadená rozhodnutí*“), kterými byla zamítnuta jeho samostatná odvolání podaná proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Blovicích (dále jen „*finanční úřad*“) ze dne 21.6.2010, č.j. 19363/10/141970400909, č.j. 19364/10/141970400909 a č.j. 19365/10/141970400909 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“) a tyto dodatečné platební výměry potvrzeny.

Dodatečnými platebními výměry byla žalobci ve všech případech dodatečně vyměřena silniční daň, a to v pořadí prvním za rok 2007 ve výši 27.255 Kč, v pořadí druhém za rok 2008 ve výši 27.255 Kč a v pořadí třetím za rok 2009 ve výši 29.625 Kč, včetně předepsaného penále ve výši 20% z uvedených částek.

Žalobce v žalobě předeslal, že důvodem doměření daně dle zprávy o výsledku daňové kontroly byla skutečnost, že žalobce do daňového přiznání nezahrnul vozidlo Škoda 706 registrační značky X s celkovou hmotností 1600 kg, u kterého byl žalobce v registru vozidel evidován jako vlastník. V odvolání namítal, že daň byla vyměřena v rozporu s § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) a s § 2 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o silniční dani*“), když daň byla stanovena, aniž by existoval předmět daně. Uvedené vozidlo bylo prodáno v roce 1994 společnosti Osiris vzduchotechnika na náhradní díly a v kontrolovaných obdobích již fakticky neexistovalo; své tvrzení doložil listinnými důkazy a navrhl výslech svědka, pracovníka nového vlastníka uvedeného vozidla. V odvolacím řízení vyslechnutý svědek D.K. potvrdil správnost tvrzení žalobce o zakoupení vozidla v roce 1994 a uvedl, že zhruba v roce 2003 a 2004 došlo k demontáži tohoto vozidla. Žalovaný odvolání zamítl a odkázal na znění § 2 odst. 1 věty druhé zákona o silniční dani. Protože si svědek na některé skutečnosti nevzpomínal, označil jeho výpověď jako nevěrohodný důkaz. Žalovaný uzavřel, že žalobce v odvolacím řízení neprokázal, že nebyl zapsán jako provozovatel ani že v příslušných letech vozidlo již neexistovalo.

Žalobce namítal, že žalovaný vychází z právního názoru, který nemá oporu v zákoně o silniční dani. Vycházel ze skutečnosti, že žalobce byl zapsán jako provozovatel v evidenci vozidel a z tohoto formálně právního stavu automaticky dovodil, že byl faktickým provozovatelem a tedy poplatníkem daně silniční. Sám však uvedl, že podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o silniční dani je poplatníkem daně fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu. Ze znění zákona vyplývá, že osoba poplatníka musí naplňovat dvě podmínky; první, že je provozovatelem vozidla a druhou že je zapsána v technickém průkazu. Zákon o silniční dani neobsahuje definice, že poplatníkem je osoba, která je jako provozovatel zapsána v technickém průkazu, ale že poplatníkem je provozovatel. Žalovaný ve svých závěrech vycházel z toho, že žalobce neprokázal, že nebyl zapsán jako provozovatel. Z toho je zřejmé, že se žalovaný ve své správní úvaze vůbec nezabýval otázkou, kdo je skutečně provozovatelem vozidla, a potom evidentně nemohl dospět k závěru, který by měl oporu v zákoně. Žalovaný zpochybnil předložené a provedené důkazní prostředky, nezjistil a neuvedl však žádnou skutečnost ani důkaz o tom, že vozidlo jako předmět daně v kontrolovaných obdobích skutečně existovalo, ani žádnou okolnost, která by tomu nasvědčovala (s výjimkou formálního stavu evidence vozidel). Formální stav evidence je rovněž jediným důkazem, podle kterého žalovaný označil žalobce za poplatníka daně. Žalovaný tedy své závěry opírá výlučně o formální stav evidence vozidel.

Finanční úřad i žalovaný tedy porušili při svém rozhodování především zásadu priority skutečného stavu nad stavem formálně právním podle § 2 odst. 7 daňového řádu, resp. § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Při svém rozhodování žalovaný vycházel z nedostatečně zjištěného skutečného stavu a nesprávné aplikace ustanovení § 4 odst. 1 písm.

a) zákona o silniční dani. Oba orgány veřejné správy, každý ve svém řízení, zasáhly do subjektivních práv žalobce tím, že mu stanovily a vyměřily silniční daň v rozporu s právními předpisy a v důsledku nezákonného postupu uložily peněžitou povinnost, tj. povinnost zaplatit daň nad rámec zákona o silniční dani.

Žalovaný ve stanovisku k žalobě vyhotoveném dne 31.5.2011 navrhl její zamítnutí. Dále odkázal na spisový materiál, jakož i odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný dále uvedl, že žalobce v žalobě zmiňuje svědeckou výpověď D.K., který jednoznačně potvrdil, že společnost, pro kterou pracoval, zakoupila v roce 1994 od žalobce předmětný nákladní automobil a že zhruba v roce 2003 a 2004 došlo k demontáži tohoto vozidla. Dle údajů v obchodním rejstříku však byla společnost Osiris vzduchotechnika s.r.o. zapsána do obchodního rejstříku až dne 26.9.1996, tudíž kupní smlouva nemůže prokázat, že žalobce předmětné vozidlo v roce 1994 této společnosti prodal. Navíc na smlouvě není uvedena osoba, která za společnost měla smlouvu uzavřít. Svědek D.K. uvedl, že ve firmě Osiris vzduchotechnika s.r.o. pracuje od roku 1994, že v této době měl na starosti vozový park a že firma v roce 1994 zakoupila od žalobce předmětné vozidlo na náhradní součástky. Z důvodu ve vyjádření uvedených však svědecká výpověď uvedeného svědka je nevěrohodná a nemůže prokázat neexistenci předmětného vozidla. Žalovaný dále uvedl, že podle § 2 písm. b) zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších novel (dále jen „*zákon o silničním provozu*“) je pro účely tohoto zákona provozovatel vozidla vlastník vozidla nebo jiná fyzická nebo právnická osoba zmocněná vlastníkem k provozování vozidla vlastním jménem. Žalobce jako majitel vozidla Škoda 706 byl tedy dle § 2 písm. b) zákona o silničním provozu provozovatelem předmětného vozidla v letech 2007, 2008 a 2009, byl jako provozovatel uveden v registru vozidel a byl zapsán jako provozovatel předmětného vozidla v technickém průkazu vozidla. Splňoval tak všechny podmínky pro osoby poplatníka daně silniční za předmětné vozidlo dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o silniční dani. Žalovaný znovu zdůraznil, že při daňové kontrole ani v odvolacím řízení žalobce neprokázal, že by nebyl majitelem předmětného vozidla ani že by pověřil provozováním vozidla někoho jiného nebo že by vozidlo neexistovalo. Nelze proto akceptovat názor žalobce, že žalovaný své závěry opírá pouze o formální stav evidence vozidel a že tak porušil § 2 odst. 7 daňového řádu a § 4 odst. 1 písm. a) zákona o silniční dani. Důkazní povinnost byla na žalobci. Žalovaný rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2008, čj. 7Afs 64/2008-52, ve kterém byla řešena problematika vzniku daňové povinnosti u nákladních vozidel s hmotností alespoň 12 tun.

V replice ze dne 8.8.2011 žalobce konstatoval, že argumentace žalovaného potvrzuje již uvedenou žalobní námitku, že žalovaný vycházel při svém rozhodování pouze z formálního stavu registru vozidel, neboť mimo uvedeného stavu registru vozidel neuvedl v rámci daňového řízení, v odůvodnění napadených rozhodnutí ani ve svém vyjádření žádný důkaz nebo skutečnost, která by svědčila o vlastnictví vozidla žalobcem ani o tom, že by byl žalobce provozovatelem předmětného vozidla. Přestože kupní smlouva trpí vadami, nebyla žádnou ze smluvních stran napadena její platnost. Žalobce konečně označil za nepřipadný odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu, neboť v jím řešeném případě se spor týkal otázky, zda předmětná vozidla podléhala této dani z hlediska jejich užívání.

Při posuzování důvodnosti žaloby postupoval soud podle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších novel (dále jen „s.ř.s.“). Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Napadené výroky přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). O věci samé rozhodl bez jednání za fikce souhlasu žalobce a výslovného souhlasu žalovaného.

Žaloba není důvodná.

Podle § 2 odst. 1 zákona o silniční dani ve znění účinném pro rok 2007 a 2008 *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 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 předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice. Pro rok 2009 byla novelou zákona o silniční dani č. 246/2008 Sb. změněna dikce citovaného ustanovení ve větě druhé tak, že slova „alespoň 12 tun“ byla nahrazena slovy „nad 3,5 tuny“.*

Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o silniční dani ve znění pro všechna tři zdaňovací období *poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu.*

Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že z předloženého spisového materiálu zjistil, že „... dle sdělení Magistrátu města Plzně, Odboru registru vozidel a řidičů, byl daňový subjekt od 26. července 1993 do 28. dubna 2010 evidován v registru silničních vozidel jako vlastník a provozovatel motorového vozidla Škoda 706 MTV RZ X a že se jedná o nákladní automobil o 2 nápravách a největší povolené hmotnosti 16 tun, který byl prvně registrován v České republice v roce 1982. Daňový subjekt správci daně předložil kupní smlouvu na koupi automobilu, podle které daňový subjekt prodal dne 14. prosince 1994 nákladní automobil Škoda 706 MTV RZ X společnosti Osiris vzduchotechnika, s.r.o. se sídlem v Českých Budějovicích, Janáčkova 25, IČO: 62503511, na náhradní díly s tím, že se kupující zavazuje, že vozidlo nebude používat pro přepravu na pozemních komunikacích. Předmětná kupní smlouva prokazuje pouze, že daňový subjekt vozidlo RZ X prodal, nikoliv že vozidlo již neexistuje, byť je ve smlouvě uvedeno, že vozidlo bylo prodáno na náhradní díly. Protože se jednalo o vozidlo s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun (poznámka soudu resp. pro rok 2009 nad 3,5 tuny) určené výlučně k přepravě nákladů a registrované v roce 2007 v České republice, bylo podle § 2 odst. 1 věty druhé zákona č. 16/1993 Sb., ve zdaňovacím období roku 2007 (poznámka soudu: resp. 2008, 2009) předmětem daně silniční a poplatníkem daně byl podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 16/1963 Sb. provozovatel vozidla, tj. daňový subjekt. Protože správce daně zjistil po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., vyměřil ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to odvoláním napadeným dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepsal. Zároveň podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona

č. 337/1992 Sb. daňovému subjektu sdělil povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky dodatečně vyměřené daně, tak jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně postupoval při vyměření daně v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb. a zákonem č. 16/1993 Sb. Protože daňový subjekt v odvolání žádal provedení svědecké výpovědi pana D.K., r.č. X, bytem X, bylo daňové řízení doplněno o jeho výsledch. Jak je uvedeno v protokolu o výsledku svědka č.j. 321559/10/010931105006 ze dne 7. září 2010, dostavil se pan K. dne 7. září 2010 na Finanční úřad pro Prahu 10 a za přítomnosti daňového subjektu vypovídal ve věci prodeje vozidla RZ X a jeho úplné likvidaci. Na otázku zaměstnance finančního úřadu, zda se cítí způsobilý k jednání ve věci koupi vozidla Škoda 706 MTV RZ X firmou Osiris vzduchotechnika, s.r.o. v roce 1994 od daňového subjektu, odpověděl svědek, že ano, že pokud si vzpomíná, pracoval u firmy od roku 1994 a měl na starosti vozový park a z jeho pracovního zařazení přímo vyplývá, že o vozovém parku musel něco vědět. Dále uvedl, že vozidlo bylo zakoupeno na náhradní díly, byť bylo pojízdné, pro jiné podobné auto, na které náhradní díly potřebovali, kdo měl od vozidla technický průkaz, neví a kdo měl provést převod, také neví. K fyzické likvidaci mohlo podle svědka dojít v roce 2003 nebo 2004, když demontáž prováděl částečně sám, částečně ji prováděl kolega, ale na RZ vozidla, na které byly použity náhradní díly, si nepamatuje a neví, co se s ním stalo, myslí, že ho prodával ještě první jednatel společnosti. Na závěr výpovědi svědka se daňový subjekt zeptal svědka, proč nebyl automobil přihlášen, když k tomu poskytl v roce 1994 společnosti plnou moc a veškeré doklady. Svědek na otázku daňového subjektu odpověděl, že neví, proč se vozidlo v roce 1994 nepřihlásilo, že byl ve společnosti po škole nový a ani si nevzpomíná, že by měl na starosti vozový park, včetně převodů vozidel. „Žalovaný dále uvedl, že „Svědeckou výpověď pana K. nelze považovat za věrohodný důkazní prostředek prokazující, že předmět daně neexistuje z těchto důvodů:

- svědek si dobře pamatoval RZ vozidla zakoupeného pro potřebu náhradních dílů od daňového subjektu pro jiné vozidlo, ale RZ toho jiného vozidla si nepamatuje,
- předmětné vozidlo bylo zakoupeno pro potřebu náhradních dílů pro jiné vozidlo v roce 1994, ale k demontáži těchto náhradních dílů pro toto vozidlo mělo dojít až v roce 2003 nebo 2004,
- prodej opraveného vozidla měl provést ještě první jednatel společnosti, ale od roku 1994 do roku 2003 se ve funkci jednatele společnosti vystřídalo dle údajů v obchodním rejstříku již šest osob,
- svědek neví, kdo měl v držení technický průkaz k vozidlu, když on měl na starosti vozový park,
- svědek neví, proč nedošlo v roce 1994 k převodu vozidla na společnost, když si ani nevzpomíná, že by měl na starosti vozový park, včetně převodů vozidel,
- svědek ví konkrétně pouze registrační značku vozidla daňového subjektu, jinak nebyl schopen podat žádné konkrétní informace.
- Ve smlouvě o údajné koupi vozidla RZ X není uvedena ani osoba, která společnost Osiris vzduchotechnika, s.r.o. měla při koupi vozidla zastupovat, společnost Osiris vzduchotechnika, s.r.o., IČ:62503511, byla do obchodního rejstříku zapsána až dne 26. září 1996. V roce 1994 existovala pouze společnost Osiris, s.r.o. Je tudíž zřejmé, že společnost Osiris vzduchotechnika, s.r.o. nemohla od daňového subjektu vozidlo RZ X v roce 1994 zakoupit. „Žalovaný proto dospěl k závěru, že „Daňový subjekt tak v odvolacím řízení neprokázal, že se v případě vozidla RZ X nejednalo o vozidlo s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun (resp. nad 3,5 tuny) určené výlučně pro přepravu nákladů a registrované v roce 2007 (resp.

2008, 2009) v České republice, že nebyl zapsán jako jeho provozovatel, ani že v roce 2007 (resp. 2008, 2009) již neexistovalo.

S jeho závěrem se soud zcela ztotožňuje a na argumentaci v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kterou považuje za dostatečně důkazně podloženou, logickou a především legální bezezbytku odkazuje.

Žalobcovu námitku, že žalovaný „...zpochybnil předložené a provedené důkazní prostředky, nezjistil a neuvedl však žádnou skutečnost ani důkaz o tom, že vozidlo jako předmět daně v kontrolovaných obdobích skutečně existovalo, ani žádnou okolnost, která by tomu nasvědčovala (s výjimkou formálního stavu evidence vozidel).“, která ve své podstatě zpochybňovala naplnění zákonných podmínek stanovených v § 2 odst. 1 zákona o silniční dani, soud odmítl jako zcela neopodstatněnou, vycházející z následujících úvah.

Žalobce nezpochybňoval hmotnost předmětného vozidla 16 000 kg ani jeho výlučné určení k přepravě nákladů.

Vzhledem k tomu, že druhá věta výše citovaného ust. § 2 odst. 1 zákona o silniční dani je vůči větě první ve vztahu speciality (tvoří výjimku z pravidla stanoveného ve větě první), platí, že předmětem daně silniční jsou vždy vozidla s celkovou hmotností alespoň 12 tun, resp. pro zdaňovací období roku 2009 nad 3,5 tuny, která jsou registrovaná v České republice a určená výlučně k přepravě nákladů bez ohledu na to, zda jsou používána nebo určena k podnikání.

Podle § 8 zákona o silniční dani ve znění pro všechna tři zdaňovací období *u vozidel vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1* (odst. 1 věta první). *U vozidel uvedených v odstavci 1 zaniká daňová povinnost v kalendářním měsíci, v němž pominuly rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1.*

Pakliže podle výpisu z registru silničních vozidel ze dne 28.4.2010, vydaného žalobci na základě jeho žádosti z téhož dne, Magistrát města Plzně, odbor registru vozidel a řidičů uvedl, že žalobce „...byl v registru silničních vozidel...evidován jako provozovatel a vlastník motorového vozidla tov. zn. Škoda 706 MTV, RZ X, od 26.7.1993 do 28.4.2010, kdy bylo vozidlo trvale vyřazeno na vlastní žádost provozovatele.“, splňovalo označené vozidlo zákonné podmínky předmětu silniční daně ve smyslu § 2 odst. 1 věty druhé zákona o silniční dani, neboť vozidlo zaprvé bylo po celá tři zdaňovací období registrované v České republice a zadruhé se jednalo o vozidlo s celkovou hmotností alespoň 12 tun, resp. pro zdaňovací období roku 2009 nad 3,5 tuny, určené výlučně k přepravě nákladů.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu je třeba výklad a použití právních norem podřídít jejich obsahově materiálnímu smyslu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.05.2006, čj. 2 Afs 101/2005 - 67, konstatoval, že „*Silniční daň upravená zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, představuje přímou majetkovou daň. To mimo jiné znamená, že ke zdanění dochází bez ohledu na skutečnost, zda příslušné vozidlo bylo či nebylo ve zdaňovacím období užíváno.*“ (dostupný ve Sb. NSS č. 11/2007 pod č. 1358). Silniční daň je

tedy daň založená výlučně na vlastnictví (resp. dispozici) k určité věci. Proto podle názoru soudu za skutečnost rozhodnou pro zánik povinnosti k dani silniční, byť není výslovně uvedena v zákoně o silniční dani, je nezbytné považovat též faktickou neexistenci uvedeného vozidla, tedy zánik věci samé, i když by takové vozidlo bylo stále registrované v registru silničních vozidel v České republice. Opačný výklad by vedl „ke zdanění“ formálního nikoliv skutečného (materiálního) stavu, tedy k zatížení daňového subjektu majetkovou daní z majetku, který neexistuje, potažmo k porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

V tomto směru tedy soud sdílí názor žalobce, že pokud fyzicky vozidlo neexistuje, pak i přes okolnost, že je registrované v České republice a splňuje technické parametry požadované v § 2 odst. 1, věty druhé zákona o silniční dani, nemůže být zákonný závěr, že daňový poplatník v technickém průkazu zapsaný jako vlastník či provozovatel předmětného vozidla nesplnil svou daňovou povinnost a porušil § 2 odst. 1 zákona o silniční dani, nezahrnul-li takové vozidlo do daňového přiznání. To proto, že absentuje předmět daně silniční, tedy jeden ze základních a obligatorních prvků daňového vztahu.

Stejný právní názor jako žalobce však evidentně zastával i žalovaný. O tom svědčí fakt, že v průběhu odvolacího řízení doplnil dokazování o žalobcem navržený výslech svědka K. k obraně uplatněné v odvolání, že totiž silniční daň byla vyměřena v rozporu s § 2 odst. 1 zákona o silniční dani, protože v kontrolovaných zdaňovacích obdobích již vozidlo neexistovalo a jeho formální registrace předmět daně nezakládá.

Dlužno zdůraznit, že výslech svědka D. K. byl jediným důkazním prostředkem, který žalobce označil ke svému tvrzení o fyzické neexistenci vozidla v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Finančnímu úřadu předložená kupní smlouva o prodeji nákladního automobilu Škoda 706 MTV, RZ X, uzavřená dne 14.12.1994 mezi žalobcem jako prodávajícím a obchodní společností Osiris vzduchotechnika s.r.o., jako kupujícím, i přes znění odst. 4, že „...*kupující kupuje (vozidlo) za účelem použití na náhradní díly a zavazuje se, že vozidlo nebude používat pro přepravu na pozemních komunikacích.*“, prokazovala pouze skutečnost, že žalobce vozidlo prodal, nikoliv skutečnost, že vozidlo již neexistuje, jak žalovaný správně uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ostatně žalovaný zpochybnil i věrohodnost samotné kupní smlouvy (viz str. 4 napadeného rozhodnutí, konec druhého odstavce shora). Soud k tomu dodává, že krom zmíněných důvodů vzbuzuje v kupní smlouvě pochybnost i zkratka „RZ“ vozidla, tedy registrační značka, když v době údajného uzavření kupní smlouvy zákon používal pojem „SPZ“, tedy státní poznávací značka. Registrační značka byla zavedena až s účinností od 17.7.2001.

Po zhodnocení svědecké výpovědi svědka K. žalovaný z důvodů podrobně vyjádřených na str. 4 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že tuto svědeckou výpověď nelze považovat za věrohodný důkazní prostředek. Soud s jeho hodnocením zcela souhlasí a odkazuje na něj. Považuje za nezbytné zdůraznit, že žalovaný kvalifikoval výpověď svědka jako nevěrohodnou nikoliv proto, že si na některé skutečnosti nevzpomínal, jak tvrdil v žalobě žalobce, nýbrž proto, že jeho „paměť“ byla nelogicky selektivní, někdy neuvěřitelně konkrétní a přesná (např. RZ kupovaného vozidla, důvod koupě a stav kupovaného vozidla), jindy naopak stižena značnou, nepochopitelnou a hlavně svědkem logicky nezdůvodněnou amnézií (např. stran rozsahu jeho pracovní náplně, vozidla, na jehož opravu byly určeny díly

z vozidla zakupovaného, atd.) či svědkem předestřená skutková verze se jevila ve světle jiných důkazů vyloučená (např. prodej vozidla opraveného v roce 2003 nebo 2004 prvním jednatelem společnosti). Svědecká výpověď se tudíž nestala důkazem osvědčujícím správnost tvrzení žalobce, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích již vozidlo neexistovalo, a další důkazní prostředky k tomuto tvrzení žalobce nepředložil ani neoznačil. Příčina neúspěchu žalobcovy obrany tak netkvěla v tom, že žalovaný vycházel z formální registrace vozidla v registru vozidel, nýbrž výlučně v tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně jím tvrzeného faktického stavu. Žalobce jako daňový subjekt neexistenci vozidla toliko tvrdil, ale své tvrzení neprokázal. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Žalovanému proto nelze úspěšně vytýkat, že „...zpochybnil předložené a provedené důkazní prostředky, nezjistil a neuvedl však žádnou skutečnost ani důkaz o tom, že vozidlo jako předmět daně v kontrolovaných obdobích skutečně existovalo, ani žádnou okolnost, která by tomu nasvědčovala (s výjimkou formálního stavu evidence vozidel)“*, jak v žalobě činil žalobce. Důkazní břemeno v tomto případě spočívalo na žalobci, nikoliv na správci daně, jelikož se nejednalo o prokazování žádné ze skutečností vyjmenovaných v ust. § 31 odst. 8 písm. a) až c) daňového řádu, u nichž zákon naopak důkazním břemenem zatěžuje správce daně. Žádné ustanovení daňového řádu ani zákona o dani silniční pak neukládá správci daně povinnost vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu.

Ani druhý žalobní bod založený na tvrzení žalobce o vadné interpretaci § 4 odst. 1 zákona o silniční dani, protože se žalovaný vůbec nezabýval otázkou, kdo v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byl skutečně provozovatelem vozidla, nemůže obstát.

Jak soud již výše uvedl, podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o silniční dani ve znění pro všechna tři zdaňovací období *poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu*.

Definici pojmu „provozovatel vozidla“ zákon o silniční dani neobsahuje. Protože v citovaném ustanovení za poplatníka daně silniční označuje osobu, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu, je nutné při interpretaci zmíněného pojmu vyjít z té právní úpravy, která svým předmětem činí registraci vozidel. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004-54, *„Právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích.“*

Problematiku registrace vozidel upravuje zákon 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 zákona č. 307/1999 Sb., ve znění pozdějších novel (dále jen „zákon č. 56/2001 Sb.“). Podle jeho ust. § 4 odst. 1, věty první *registr silničních vozidel je evidencí silničních motorových vozidel, přípojných vozidel*

a provozovatelů těchto vozidel. Podle § 2 odst. 16 téhož zákona provozovatelem silničního vozidla registrovaného v registru silničních vozidel České republiky se rozumí fyzická osoba s místem trvalého pobytu nebo s místem povoleného pobytu v České republice nebo právnická osoba se sídlem v České republice, která vlastním jménem provozuje silniční vozidlo a je současně vlastníkem silničního vozidla a nebo je vlastníkem silničního vozidla oprávněna k provozování silničního vozidla. Podle § 4 zákona č. 56/2001 Sb. do registru silničních vozidel se zapisuje vlastník (odst. 4 písm. a), provozovatel, není-li současně vlastníkem (odst. 4 písm. b).

Podle § 2 písm. e) vyhlášky č. 243/2001 Sb., o registraci vozidel, která byla na základě zákonného zmocnění vydána mimo jiné k provedení § 7 odst. 4 zákona č. 56/2001 Sb., (*Prováděcí právní předpis stanoví vzor technického průkazu a způsob provádění zápisu v technickém průkazu silničního motorového vozidla a přípojného vozidla obecním úřadem obce s rozšířenou působností*), pro účely této vyhlášky technický průkaz silničního motorového vozidla a přípojného vozidla je doklad, kterým se osvědčují schválení technické způsobilosti vozidla k provozu na pozemních komunikacích, údaje o vlastníkově a provozovateli vozidla, údaje o provedených technických změnách na vozidle a změnách v registru silničních vozidel, údaje o provedených pravidelných technických prohlídkách vozidla, pokud této technické prohlídce podléhá. Tento průkaz je veřejnou listinou.

Jen pro úplnost soud konstatuje, že obdobně jako zákon č. 56/2001 Sb. definuje právní pojem „provozovatel vozidla“ i zákon č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších novel. Podle jeho § 2 písm. b) *provozovatel vozidla je vlastník vozidla nebo jiná fyzická nebo právnická osoba zmocněná vlastníkem k provozování vozidla vlastním jménem.*

S přihlédnutím k citované právní úpravě nutno dospět k prvnímu závěru, že totiž při interpretaci ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční je třeba použít legální definici pojmu „provozovatel vozidla“, a dále k druhému závěru, že pro kategorii poplatníků daně silniční na podkladě ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční je právně relevantní skutečností to, kdo je jako provozovatel vozidla v technickém průkazu zapsán, nikoliv to, kdo skutečně vozidlo provozuje.

Jinak je tomu u druhé kategorie poplatníků daně silniční upravené v ust. § 4 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Podle něj totiž platí, že *poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel.* Tam naopak právně významnou skutečností zákonodárce činí to, kdo fakticky vozidlo užívá (provozuje), nikoliv to, kdo je jako provozovatel zapsán v technickém průkazu. Ust. § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční však na žalobcův případ nedopadá.

Žalobce nezpochybňoval, že byl evidován v registru silničních vozidel jako vlastník a provozovatel předmětného vozidla. Tato skutečnost je prokázána pro všechna tři zdaňovací období již výše zmíněným výpisem z registru silničních vozidel ze dne 28.4.2010. Podle zmíněné právní úpravy údaje o vlastníkově a provozovateli vozidla v technickém průkazu odpovídají údajům o vlastníkově a provozovateli vozidla zapisovaným do registru vozidel,

resp. tyto údaje osvědčují. Řidičský průkaz je prohlášen za veřejnou listinu. Prává veřejná listina (tj. listina skutečně pocházející od vystavitele, nikoliv její podvrh) může být zbavena své důkazní síly jen tím, že účastník řízení tvrdí skutečnosti a nabídne důkazy, jimiž bude prokázána nepravdivost obsahu listiny, neboli její nesprávnost. Důkazní břemeno přitom spočívá na tom, kdo správnost veřejné listiny popírá. Žalobce ani v žalobě nepostavil svou obranu na konstrukci, že údaje o vlastníkovi a provozovateli zaznamenané v registru silničních vozidel nekorespondovaly se stejnými údaji v technickém průkazu. Odmítal jen interpretaci ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční v takové verzi, že poplatníkem je osoba, která je jako provozovatel zapsána v technickém průkazu, bez ohledu na to, zda je skutečným provozovatelem vozidla. Žalobcův právní názor je mylný, jak soud vyložil výše. Proto ani žalobcem předložená kupní smlouva o prodeji předmětného vozidla, která se však dále nepromítla do registru vozidel a technického průkazu, nerozhodno z jakého důvodu, nemohla ovlivnit a také neovlivnila závěr žalovaného při posouzení otázky, kdo je v souzeném poplatníkem daně silniční. Ostatně s právě prezentovaným názorem zdejšího soudu koresponduje i právní věta vyslovená Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18.5.2006, č.j. 2 Afs 101/2005-67, podle níž „*Poplatníkem daně je provozovatel registrovaného vozidla zapsaný v technickém průkazu, a to i tehdy, pokud již není jeho vlastníkem.*“ (rozsudek publikován ve Sb. NSS č. 11/2007, pod č. 1358).

Žalovaný nemohl v souzeném případě porušit ust. § 2 odst. 7 daňového řádu, jak dále tvrdil žalobce. Dle tohoto ustanovení *při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.* Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3.4.2007, č.j. 1 Afs 73/2004-89, „*O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.*“ (dostupný ve Sb. NSS 9/2007). A o právě takovou situaci se v posuzovaném případě jednalo.

Žalovaný se nedopustil nezákonnosti při aplikaci § 2 odst. 1 ani při interpretaci § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční, stejně jako neporušil žalobcem tvrzená procesní ustanovení. Žaloba nebyla důvodná a soud ji proto v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl (výrok I.).

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal (výrok II.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 28. března 2012

JUDr. Jana Daňková
předsedkyně senátu