



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše, a soudců Milana Podhrázkého a Aleše Sabola, v právní věci žalobce: **Z. H.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119/13, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 2. 2017, čj. 5752/17/5200-10423-705778, čj. 5762/17/5200-10423-705778, čj. 5764/17/5200-10423-705778, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 12. 2017, čj. 50 Af 8/2017-34,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 12. 2017, čj. 50 Af 8/2017-34, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2017, čj. 5752/17/5200-10423-705778, čj. 5762/17/5200-10423-705778, čj. 5764/17/5200-10423-705778, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši **25 000 Kč**, k rukám jeho zástupce Mgr. Pavla Jakima, advokáta se sídlem Velké náměstí 119/13, Písek, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce (dále „stěžovatel“) dne 1. 10. 2014 daňovou kontrolu silniční daně za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013. Správce daně na základě výpisu z registru silničních vozidel zjistil, že stěžovatel byl od 28. 8. 1992 do 11. 4. 2014 evidován jako provozovatel a vlastník

motorového vozidla LIAZ 110.022, a od 6. 8. 1993 do 11. 4. 2014 vozidla BSS PV 16.12. Správce daně vypracoval zprávu o daňové kontrole, se kterou stěžovatele seznámil 13. 4. 2015. V ní dospěl k závěru, že stěžovatel je poplatníkem daně silniční za uvedená vozidla ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále jen „zákon o dani silniční“), jako jejich provozovatel. Třemi platebními výměry ze dne 15. 4. 2015 vyměřil správce daně stěžovateli silniční daň za jednotlivá zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013 ve výši 24 648 Kč za každé zdaňovací období.

[2] Proti platebním výměrům podal stěžovatel odvolání. Žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími změnil k odvolání stěžovatele platební výměry tak, že vyměřil silniční daň za jednotlivá zdaňovací období ve výši 59 250 Kč. Následně stěžovatel podal žaloby proti rozhodnutím žalovaného ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který je zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[3] Krajský soud se v napadeném rozsudku nejprve zabýval námitkou stěžovatele, že nemohl být poplatníkem silniční daně, neboť daná vozidla ve zdaňovacím období již neexistovala. Dle krajského soudu je pro určení poplatníka silniční daně rozhodující, zda je příslušný subjekt zapsán v registru vozidel, nezávisle na faktickém stavu vlastnictví a užívání. Silniční daň je daní majetkovou a jejím základem je formální stav zápisů v registru silničních vozidel. I kdyby došlo k převodu vlastnického práva k vozidlu, nedochází tím bez dalšího ke změně osoby poplatníka silniční daně, dokud není převod promítnut též do registru silničních vozidel a tím i do technického průkazu příslušného vozidla. Rozhodnou skutečností pro zánik povinnosti k dani silniční může být případně faktická neexistence vozidla, i pokud by takové vozidlo bylo stále registrováno v registru silničních vozidel.

[4] K námitce stěžovatele o neexistenci vozidel, krajský soud uvedl, že k tomuto tvrzení jej tížilo důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu. Z důkazů předložených stěžovatelem v daňovém řízení o prodeji vozidel společnosti KOCH DIORIT a.s. (faktura a příjmový daňový doklad o zaplacení smluvní ceny), z výslechu svědka Ing. K. K., předsedy představenstva společnosti KOCH DIORIT a.s., a z listinných důkazů zajištěných v rámci místního šetření u této společnosti, nelze dle krajského soudu osvědčit, že vozidla byla rozprodána na náhradní díly a následně zlikvidována. Stěžovateli se ani nepodařilo prokázat, že by k vyřazení vozidel z registru silničních vozidel došlo v roce 2002, a že technické průkazy obou vozidel byly stěžovatelem odevzdány na dopravním inspektorátu. Proto dle krajského soudu bylo žalovaným správně dovozeno, že nelze učinit zcela nepochybný závěr o neexistenci vozidel v daných zdaňovacích obdobích.

[5] Dle krajského soudu bylo nepodstatné, že správce daně až v roce 2014 zjistil, že stěžovatelem nebyla vozidla uváděna v daňových přiznáních.

[6] Za nedůvodnou označil krajský soud námitku stěžovatele, že správce daně dostatečně nezkoumal, zda je stěžovatel poplatníkem daně, neboť z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, z jakého důvodu byla daň doměřena. Námitku, že předmětem prodeje společnosti KOCH DIORIT a.s. byly jen dvě kupy šrotu, považoval krajský soud také za nedůvodnou s ohledem na listinné důkazy.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy nezákonnosti rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutkový stav, z něhož soud v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve správním spisu, resp. je s ním v rozporu.

[8] Stěžovatel prvně namítá, že soud rozhodl věc v rozporu se skutkovým stavem. Krajský soud mu vytýká, že se do dané situace dostal sám, neboť v době, kdy vozidla prodal, měl provést změnu vlastníka vozidla v registru silničních vozidel. Rozpor se skutkovým stavem je dán tím, že stěžovatel uvedená vozidla nikomu neprodal. Z faktury a příjmového dokladu ve spojení s obsahem výsledku svědka má stěžovatel za prokázané, že společnost KOCH DIORIT a.s. nekoupila vozidla, nýbrž předmětem prodeje byly dvě kopy šrotu (náhradních dílů).

[9] Krajský soud řádně nerozhodl o žalobní námitce, že stěžovatel není poplatníkem daně, neboť není zapsaný v technickém průkazu vozidla, a rozsudek je tak v tomto bodě nepřezkoumatelný. Stejně tak se krajský soud vůbec nevyjádřil k žalobní námitce o ústavním rozměru věci. Stěžovatel jej spatřuje v tom, že správce daně byl od roku 2002 do roku 2014 zcela pasivní.

[10] Pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je rozsudek přezkoumatelný, namítá stěžovatel, že krajský soud věc posoudil po právní stránce nesprávně a skutkový stav, z něhož vycházel, nemá oporu ve správním spise. Nebylo totiž prokázáno, že by stěžovatel byl zapsán v technických průkazech vozidel, jak stanoví § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční. V řízení nebyl předložen žádný technický průkaz. Stěžovatel je toho názoru, že jej netíží důkazní břemeno k prokázání neexistence technických průkazů v roce 2002.

[11] Posledně namítá, že odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, čj. 7 Afs 64/2008-52, č. 1894/2009 Sb. NSS, *ve věci ČSAD Rychnov nad Kněžnou*, není přílehlavý, neboť v tam posuzovaném případě vozidla fyzicky existovala, každé z vozidel mělo svůj technický průkaz a v tomto průkaze byla uvedena konkrétní právnická osoba. Oproti tomu v případě stěžovatele správce daně předmět daně neviděl, do technického průkazu nenahlédl a vozidla zanikla v roce 2002. Existence nebo neexistence vozidla musí být řádně prokázána. Krajský soud se nezabýval rozložením důkazního břemene k prokázání skutečností, jež se staly v roce 2002.

[12] Závěrem navrhl, aby soud zrušil napadený rozsudek a současně i rozhodnutí žalovaného.

[13] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Nadále trvá na právním názoru, že stěžovatel byl poplatníkem daně silniční. Chybějící fotokopie technických průkazů vozidel ve správním spisu neznemožňují vyměřit daň silniční v souladu se zákonem. Technický průkaz má ve své dispozici

provozovatel vozidla. Správce daně zajistil do spisového materiálu takové důkazní prostředky, které svou relevancí plně technické průkazy vozidel nahrazují. Krajský soud se zabýval otázkou rozložení důkazního břemene, neboť v rozsudku uvedl, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že vozidla přestala existovat, a rovněž stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran vyřazení vozidel z registru silničních vozidel v roce 2002. Žalovaný proto navrhl, aby soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s., 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, ověřil, zda 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 je důvodná.

[15] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností, kterou stěžovatel spatřuje jednak v tom, že krajský soud nerozhodl o žalobní námitce stěžovatele, že není poplatníkem daně silniční ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční s ohledem na to, že není zapsán v technickém průkazu vozidel, dále že neposoudil námitku o ústavním rozměru souzeného případu a nezabýval se rozložením důkazního břemene a pasivitou správce daně.

[16] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[17] Soud přistoupí ke zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pouze při nejzávažnějších vadách rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64).

[18] Nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky. K aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů je nutné přistupovat krajně zdrženlivě. Zrušení rozhodnutí soudu zpravidla neznamená pro účastníky žádný přínos, neboť výsledkem je pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení (srov. usnesení

pokračování

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[19] Nejvyšší správní soud při zohlednění shora uvedených východisek přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný.

[20] Stěžovatel v žalobě namítal, že není poplatníkem daně silniční s ohledem na to, že nebyla splněna podmínka § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční o zápisu v technickém průkazu vozidla. K tomu stěžovatel v žalobě uvedl, že se správce daně ani žalovaný podmínce zápisu v technickém průkazu nevěnovali, ačkoliv technické průkazy vozidel již neexistovaly z důvodu, že byly v roce 2002 odevzdány na okresním úřadu.

[21] Krajský soud se zabýval námitkou stěžovatele v bodě 18 a 19 napadeného rozsudku. Tam uvedl, že silniční daň je 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.

[22] Krajský soud vyšel při výkladu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční z judikatury Nejvyššího správního soudu, a to rozsudků ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 54/2012-40, a ze dne 27. 11. 2012, čj. 1 Afs 79/2012-42, která jako rozhodující skutečnost pro určení poplatníka daně silniční považovala zejména formální stav zápisu v registru silničních vozidel, bez ohledu na skutečné majetkové vztahy nepromítnuté do registru silničních vozidel. Krajské soudy jsou zásadně vázány právním názorem Nejvyššího správního soudu při rozhodování v obdobných věcech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, čj. 1 Aps 2/2006-68, nebo ze dne 1. 6. 2011, čj. 1 As 6/2011-347, č. 2368/2011 Sb. NSS). Soud proto považuje za ještě dostačující pro účely přezkoumatelnosti rozsudku, že krajský soud vyšel při výkladu pojmu „poplatník silniční daně“ z právních názorů Nejvyššího správního soudu, byť je převzal v podstatě doslovně bez hlubší analýzy, a vypořádal se tak (být skutečně velmi stručně) s námitkou stěžovatele. Z odůvodnění rozsudku lze jinak seznat, jaký názor soud zaujal vůči dalším důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci, tj. zda je stěžovatel poplatníkem daně silniční. Zrušení rozsudku pro případnou velmi dílčí nepřezkoumatelnost by navíc v řešené věci bylo vysoce neefektivní vzhledem k tomu, že jsou dány jiné důvody pro zrušení nejen rozsudku krajského soudu, ale i pro zrušení rozhodnutí žalovaného.

[23] Soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že se krajský soud nevyjádřil k žalobní námitce o ústavním rozměru věci a k pasivitě správce daně v období od roku 2002 do roku 2014. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel v žalobě nijak blíže nespecifikoval, v čem spatřuje ústavní rozměr věci, tedy do jakého základního práva stěžovatele mělo být rozhodnutími žalovaného zasaženo a z jakých důvodů. Soudu tak nelze vyčítat, že na takto obecnou námitku nijak konkrétně nereagoval. Obdobně, pokud jde o tvrzenou dlouhodobou nečinnost správce daně, v žalobě byla pouhá obecná konstatování o tom, že se o věc správce nestaral. Chyběla však jakákoliv právní argumentace k tomu, jaký by měl mít takový postup správce daně důsledky. Za této situace je třeba považovat za dostatečné vypořádání ze strany krajského soudu, pokud na konci bodu 22 odůvodnění rozsudku uvedl, že tato okolnost je nepodstatná. Nelze klást

na krajské soudy přehnané nároky, aby polemizovaly s každým obecným tvrzením účastníků, které není dostatečně podloženo a odůvodněno.

[24] Námitka stěžovatele, že se krajský soud nezabýval rozložením důkazního břemene, není důvodná. Krajský soud se rozložením důkazního břemene zabýval v bodě 20 rozsudku, ve kterém k prokázání neexistence vozidel v příslušných zdaňovacích obdobích uvedl, že důkazní břemeno tížilo stěžovatele podle „§ 31 odst. 9 daňového řádu“. Nejvyšší správní soud poznamenává, že krajský soud použil pro zhodnocení nesení důkazního břemene zjevně nesprávné ustanovení daňového řádu. Otázku dokazování upravoval § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Na danou věc však měl být správně použit § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[25] K aplikaci právního předpisu nebo ustanovení, které na věc nedopadá, se vyjádřil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007, č. 1926/2009 Sb. NSS, *ve věci NATO HQ*, podle kterého „[p]oužití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž.“

[26] Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, *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.*

[27] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle odst. 4 téhož ustanovení pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebná informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

[28] Z porovnání výše uvedených ustanovení je zřejmé, že použití nesprávného ustanovení nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu, neboť daňový řád i zákon o správě daní a poplatků stanovují důkazní břemeno daňového subjektu obdobným způsobem.

[29] S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, a je tak možné přistoupit k jeho věcnému přezkumu.

[30] Podle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční jsou předmětem daně silniční *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

pokračování

k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.

[31] Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční je poplatníkem daně *fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu.*

[32] Vznik daňové povinnosti u vozidel je dle § 8 odst. 1 zákona o dani silniční vázán na splnění rozhodných skutečností uvedených v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční. Těmito skutečnostmi jsou jednak existence vozidla, a jednak okolnost, že se jedná o vozidlo s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určené výlučně k přepravě nákladů a registrované v České republice, bez ohledu na to, zda je vozidlo používáno k podnikání. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu *ve věci ČSAD Rychnov nad Kněžnou*, vyplývá, že skutečností rozhodnou pro zánik povinnosti k dani silniční (§ 8 odst. 2 zákona o dani silniční) je mimo jiné i neexistence uvedeného vozidla. Soud se proto nejprve zabýval námitkami stěžovatele, které směřují k tvrzení, že v roce 2002 daná vozidla již neexistovala, neboť je prodal jako „kupu šrotu“ společnosti KOCH DIORIT a.s.

[33] Soud zjistil ze spisu následující. Z protokolu o místním šetření u Městského úřadu Písek, odbor dopravy, ze dne 21. 10. 2014 vyplývá, že stěžovatel byl až do 11. 4. 2014 evidován jako provozovatel a vlastník daných vozidel, přičemž až tohoto dne podal žádost o jejich trvalé vyřazení z registru silničních vozidel. V žádostech uvedl v příslušných kolonkách u technického průkazu, osvědčení o registraci a u tabulky s registrační značkou, že došlo ke ztrátě těchto dokladů. Ze sdělení Městského úřadu Písek, odboru dopravy ze dne 7. 6. 2016 plyne, že důvodem pro vyřazení vozidel z registru silničních vozidel byla skutečnost, že ve lhůtě 14 dnů od zániku pojištění odpovědnosti z provozu vozidla nebyla uzavřena nová pojistná smlouva o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla týkající se téhož vozidla.

[34] Stěžovatel na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze 6. 10. 2014, předložil kopii faktury z 15. 11. 2002, č. 22/02, o prodeji vozu Liaz 110 + vlek za cenu 30 500 Kč společnosti KOCH DIORIT a.s., společně s kopií dokladu o úhradě ze dne 15. 11. 2002, ve kterém je uvedeno: „*prodej LIAZ 110 valník, vůz LIAZ na ND*“. Tyto doklady měly prokazovat tvrzení stěžovatele, že vozidla byla vyřazena z provozu v druhé polovině roku 2002 a následně fyzicky zlikvidována.

[35] Česká podnikatelská pojišťovna a.s. na výzvu správce daně k poskytnutí informací ze dne 4. 11. 2014 uvedla, že na vozidlo LIAZ 110.022 eviduje pojistnou smlouvu pro pojištění odpovědnosti sjednané s počátkem pojištění 1. 1. 2000 na dobu neurčitou. Pojištění zaniklo pro neplacení ke dni 1. 7. 2002. K vozidlu BSS PV 16.12 byla sjednána pojistná smlouva pro pojištění odpovědnosti s počátkem pojištění 1. 1. 2000, přičemž pojištění zaniklo pro neplacení ke dni 8. 12. 2002.

[36] Z protokolu o místním šetření u společnosti KOCH DIORIT a.s. z 12. 1. 2015 vyplývá, že v účetnictví z roku 2002 je zahrnut nákup vozidla LIAZ 110 + vlek, a to pod dokladem N0200135 ze dne 15. 11. 2002. Dále bylo ověřeno z inventury zásob k 31. 12. 2002, že vozidlo včetně vleku bylo fyzicky na skladu.

[37] Z protokolu o výsledku svědka Ing. K. K. ze dne 16. 6. 2016 vyplynulo, že tato konkrétní vozidla si svědek nevybavuje. Společnost KOCH DIORIT a.s. se zabývá nákupem vozidel na náhradní díly. Předpokládá, že vozidla byla rozebrána na náhradní díly a zbytek byl předán do kovošrotu. Vozidla společností následně nebyla prodána jako celek, nýbrž byla během blíže neurčeného období rozebrána a dnes již společnost nevlastní žádnou část těchto vozidel. Na otázku, s jakou určitostí může říct, že vozidla byla v blíže neurčeném období po koupi společností bezezbytku rozebrána, svědek uvedl, že z doložených faktur vyplývá, že vozidla společnost zakoupila a z pracovních postupů společnosti dovozuje ostatní. Vozidla bez technických průkazů jsou určena na náhradní díly. Vzhledem ke znalosti inventurních soupisů a prostorů, kde k demontáži dochází, si je svědek jist, že dnes již společnost nevlastní žádnou část z vozidel. Svědek předpokládá, že k rozprodeji došlo maximálně v řádu dvou let, což by mohl doložit inventurními soupisy, které neměl u sebe při výsledku. O likvidaci vozidel se do roku 2004 nevystavoval likvidační protokol. Náhradní díly společnost neidentifikuje ve vazbě k původnímu nákladnímu vozidlu.

[38] Z protokolu o místním šetření u společnosti KOCH DIORIT a.s. ze dne 11. 10. 2016 plyne, že byl předložen inventurní soupis zboží k 1. 1. 2004, ve kterém se daná vozidla již nenacházela. K tomu Ing. K. uvedl při místním šetření, že skladová evidence je na konci každého roku sestavena na základě vykoupeného zboží, které zůstává na skladě. Je proto dle Ing. K. zřejmé, že dotyčná vozidla byla během roku 2003 zcela rozprodána.

[39] Pokud jde o míru důkazní povinnosti, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, pak k tomu soud uvádí, že tato nemůže být z povahy věci bezbřehá. Ohledně míry důkazní povinnosti lze odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13. V něm se sice Ústavní soud primárně zabýval důkazním standardem v občanském soudním řízení pro případ prokazování existence duševní poruchy při činění právního úkonu, nicméně vyšel z toho, že není důvodu, aby byl pro danou situaci požadován vyšší důkazní standard, než je tomu v případě prokazování jiných skutečností. Ústavní soud v nálezu vycházel z požadované míry unesení důkazního břemene v občanském soudním řízení a v trestním řízení. Podle Nejvyššího správního soudu důkazní standard nastavený pro občanské soudní řízení je s důkazním standardem pro daňové řízení srovnatelný. Podle § 153 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, soud rozhoduje na základě zjištěného skutkového stavu věci a podle § 132 téhož zákona soud důkazy hodnotí podle své úvahy. Obdobně podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*. Podle Ústavního soudu při jakémkoliv dokazování nelze reálně dosáhnout absolutní jistoty ohledně skutečného stavu věci (viz zejména body 28 až 30 citovaného nálezu). Jak k tomu vodě 30 Ústavní soud konkrétně uvádí: „*Je tedy nutno reflektovat, že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti (srovnej také HOH, L. Re-imagining the criminal standard of proof: lessons from the "ethics of belief" (2009) 13 International Journal of Evidence & Proof 198, s. 202 a STOFFELMAYR, E. a DIAMOND, S. The conflict between precision and flexibility in explaining "beyond a reasonable doubt" (2000) 6 Psychology, Public Policy, and Law 769, s. 770). Absolutní jistota je tedy*

pokračování

důkazní standard, který není možno v soudním řízení aplikovat, neboť by při tom důkazní břemeno prakticky nebylo možno unést.“ I v daňovém řízení je proto třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností. Stejně jako v jiných řízeních, však nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty (k obdobným závěrům viz též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Af 5/2015-82).

[40] Navíc nelze odhlížet od plynutí času a požadovat stejnou míru pravděpodobnosti týkající se dokazování těch skutečností, které nastaly před relativně krátkým časovým obdobím, jako u skutečností, které se udály v období relativně vzdáleném, ohledně nichž je již v důsledku běhu času vždy obtížnější obstarat důkazy, jejichž vypovídací hodnota se zároveň zpravidla snižuje. Daňový subjekt sice musí počítat s jeho důkazní povinností stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, ale zejména po dobu běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, tedy po dobu 3 let ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Zpravidla tak daňovému subjektu postačí uchovávat příslušné důkazní prostředky po dobu 3 let. Majetkové daně jsou v tomto směru poněkud atypické, neboť určité rozhodné skutečnosti mohly nastat i před desítkami let (například zánik předmětu daně), byť takovou situaci nelze zcela vyloučit ani u jiných daní. Nicméně pokud je daňový subjekt v dobré víře, že daňovou povinnost již dlouhodobě nemá, je takovou okolnost třeba zohlednit i v požadované míře pravděpodobnosti prokázání rozhodných skutečností.

[41] Ve světle těchto závěrů Nejvyšší správní soud hodnotil to, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení.

[42] Soud předně souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran tvrzeného vyřazení vozidel z registru v roce 2002. Stěžovatel nepředložil v řízení jediný důkaz k prokázání této skutečnosti. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno tížilo stěžovatele, je třeba vycházet z toho, že k formálnímu vyřazení vozidel z registru silničních vozidel došlo až dne 11. 4. 2014, jak vyplývá ze spisového materiálu. S ohledem na to je pro řešenou věc rozhodné, zdali stěžovatel unesl důkazní břemeno k tvrzenému zániku vozidel v roce 2002.

[43] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 54/2012, z něhož mimo jiné vycházel v napadeném rozsudku krajský soud, uvedl, že „aby stěžovatel unesl důkazní břemeno stran zániku předmětu daně (demonťáže silničního vozidla), musel by navrhnout provedení jednoznačně průkazného (závažného) důkazního prostředku. . . Lze snad připustit, že stěžovatel vskutku nemá od roku 1994 tušení, co se s vozidlem, které je v registru silničních vozidel evidováno na jeho jméno, děje. Důkazními prostředky ohledně fyzické likvidace vozidla by tak zřejmě disponovala pouze společnost Osiris vzduchotechnika s. r. o., tedy jiný daňový subjekt. Soud však považuje za podstatné právě s ohledem na tuto pro stěžovatele nelehkou důkazní situaci zdůraznit, že se stěžovatel do této situace dostal sám.“ Důkazní situace v dané věci byla nicméně odlišná, než je tomu v nyní projednávané věci. V citovaném rozsudku

byly důkazními prostředky pouze kupní smlouva a nevěrohodná výpověď svědka, přičemž vozidlo bylo prodáno kupujícímu, který se nespecializoval na likvidaci vozidel. V nyní posuzované věci však stěžovatel předložil mj. kopii pokladního dokladu od společnosti KOCH DIORIT a.s., ve kterém je uvedeno „prodej LIAZ 110 valník, vůz LIAZ na ND“. Ve světle činnosti společnosti KOCH DIORIT a.s. to nemůže znamenat nic jiného, než prodej na náhradní díly. I z částky, za kterou bylo vozidlo a valník prodány svědčí tomu, že se téměř jistě jednalo o dopravní prostředky ve velmi špatném technickém stavu. Tvrzení stěžovatele odpovídá svědecké výpovědi Ing. K. a listinným důkazům získaným od společnosti KOCH DIORIT a. s. Z těchto důkazů vyplývá, že vozidla byla stěžovatelem dané společnosti prodána a nacházela se k 31. 12. 2002 ve skladu zásob, a že k 1. 1. 2004 již evidována na skladu nebyla. Z výsledku svědka Ing. K. je zřejmé, že společnost se zabývala výkupem starých vozidel za účelem rozebrání na náhradní díly a následným prodejem těchto náhradních dílů. Je také třeba vzít v úvahu, že v roce 2002 se nevydával při předání autovraků likvidační protokol [povinnost provozovatele zařízení ke sběru autovraků bezplatně vystavit potvrzení o převzetí při převzetí autovraku byla zakotvena až v roce 2004 v § 37b odst. 1 písm. d) zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění účinném od 23. 4. 2004]. Lze tedy s vysokou mírou pravděpodobnosti vycházet z toho, že vozidla byla nejpozději k 31. 12. 2003 rozebrána na náhradní díly, čímž zanikla, přičemž navíc byly tyto náhradní díly touto dobou zřejmě již prodány nebo sešrotovány. V řízení nevyšly najevo žádné indicie, které by tento skutkový stav zpochybňovaly. Od roku 2002 stěžovatel nepodával daňová přiznání týkající se daných vozidel, zjevně v dobré víře, že mu již daňová povinnost nesvědčí, mimo jiné s ohledem na neexistenci vozidel. Pochybnosti byly daňovému subjektu sděleny správcem daně až v roce 2014, tedy s odstupem přibližně 12 let. S ohledem na požadovanou míru unesení důkazní povinnosti daňového subjektu rozvedenou shora lze vycházet z toho, že vozidla v roce 2011 ani v dalších zdaňovacích obdobích, za která byla vyměřena daň, již neexistovala. Pokud daňové orgány a následně i krajský soud docházely k závěru, že stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost, požadovaly po něm prokázání úplné jistoty zániku vozidel a to v rozsahu, který byl i s ohledem na časový odstup nereálný.

[44] Správce daně proto nemohl stěžovateli daň silniční za daná vozidla vyměřit, neboť nebyly naplněny podmínky § 2 odst. 1 zákona o dani silniční. Soud tak uzavírá, že skutková podstata, z níž žalovaný v napadených rozhodnutích vycházel, je v rozporu se spisy, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušit.

[45] Dále se soud zabýval námitkou stěžovatele, jenž uvedl, že nebyl poplatníkem daně silniční ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční, neboť nebylo prokázáno, že by byl zapsán jako provozovatel v technickém průkazu.

[46] Ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční stanovovalo pro určení poplatníka daně dvě podmínky. Dle první podmínky musí být fyzická nebo právnická osoba provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel. Pro účely daně silniční je pak pro posouzení této otázky rozhodující stav zápisu této skutečnosti v registru vozidel (k závaznosti zápisu provozovatele pro účely silniční daně v registru vozidel viz zejména závěry v bodě 13 rozsudku sp. zn. 1 Afs 54/2012). V nyní posuzované věci tato podmínka splněna byla, jak vyplývá z protokolu o místním šetření u

pokračování

Městského úřadu Písek, odbor dopravy, ze dne 21. 10. 2014. Stěžovatel byl evidován jako jejich provozovatel a vlastník až do 11. 4. 2014. Druhá podmínka zakotvuje, že daná osoba je zapsána v technickém průkazu vozidla. Soud ze spisu zjistil, že v průběhu celého řízení nebyl stěžovatelem předložen technický průkaz daných vozidel a technické průkazy nebyly obstarány ani jinak. Stěžovatel tvrdil, že technické průkazy byly odevzdány v roce 2002 na okresním úřadu.

[47] Technický průkaz motorového vozidla byl v § 2 písm. e) vyhlášky č. 243/2001 Sb., o registraci vozidel (zrušena k 1. 1. 2015), definován jako *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.* Takto ucelená definice technického průkazu se v současné době zákoně v 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. (dále jen „zákon o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích“) ani v prováděcí vyhlášce nenachází. Lze jej definovat nicméně v zásadě stejně, jako tomu bylo ve vyhlášce č. 243/2001 Sb., neboť z jednotlivých ustanovení zákona o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích vyplývá, že se uvedené údaje do technického průkazu nadále zapisují [např. § 6 odst. 5 písm. a) bod 1., § 7, § 10, § 11 odst. 4 písm. b), § 50 odst. 2]. Technický průkaz vozidla je i nadále veřejnou listinou, alespoň pokud jde o zápisy prováděné příslušnými orgány, neboť jde o listinu vydanou orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, a proto není třeba, aby byl za veřejnou listinu výslovně prohlašován (viz např. definici veřejné listiny v § 567 zákona č. 89/2002 Sb., občanský zákoník, nebo v § 131 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník). Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 11. 4. 2007, čj. 21 Cdo 694/2006, č. 13/2008 Sb. NS, dovodil, že z pohledu soukromého práva je technický průkaz součástí silničního motorového vozidla, k němuž byl vystaven (vydán).

[48] Technický průkaz dokládá nejdůležitější údaje o vozidle a události nastalé během jeho existence, včetně zápisu jeho zániku. Funkční spojení technického průkazu s vozidlem, údaje v technickém průkazu obsažené, společně s jeho povahou veřejné listiny ho tak předurčují k možnému využití jako nástroje pro určení poplatníka daně silniční. To se odráží v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční, který stanovil jako jedno z kritérií určení poplatníka silniční daně zápis fyzické nebo právnické osoby v technickém průkazu vozidla. Do 31. 12. 2001 zápis v technickém průkazu byl kritériem jediným. Od 1. 1. 2002 přibyl druhé kritérium pro určení poplatníka, a to zápis v registru silničních vozidel, přičemž toto kritérium bylo opět zrušeno s účinností od 1. 1. 2014.

[49] Ačkoliv tedy zákon považuje za rozhodující zápis provozovatele v technickém průkazu a v rozhodném období zároveň i v registru vozidel, nelze z toho dovodit, že by při nemožnosti ověřit zápis v technickém průkazu, nebylo možné vyjít pouze z údajů o provozovateli vozidla v registru vozidel. Podle § 7 odst. 1 zákona o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích se zapisuje údaj o vlastníkově a provozovateli vozidla do technického průkazu až v návaznosti na registraci vozidla. Z § 12 odst. 2 téhož zákona,

ve znění účinném do 31. 12. 2014 vyplývalo, že se k jakékoliv žádosti o zápis změn údajů zapisovaných do registru silničních vozidel přikládal povinně technický průkaz, zcela zjevně z toho důvodu, aby v případě vyhovění návrhu na změnu v registru vozidel mohly být provedeny následně i změny v technickém průkazu. Návaznost zápisu do technického průkazu na provedení záznamu do registru vozidel, alespoň pokud jde o osobu vlastníka a provozovatele vozidla, je s účinností od 1. 1. 2015 explicitně vyjádřena v § 10 odst. 1 zákona o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích. Podle něj obecní úřad obce s rozšířenou působností zapíše změnu vlastníka nebo provozovatele silničního vozidla v registru silničních vozidel na základě žádosti nebo oznámení, jsou-li splněny zákonné podmínky, přičemž zároveň se zápisem v registru zapíše údaje o novém vlastníku nebo provozovateli do technického průkazu silničního vozidla. Technický průkaz tedy pokud jde o vlastníka a provozovatele vozidla měl a má odrážet pouze ty údaje, které jsou již zaznamenány v registru vozidel. Pokud proto není zjištěn rozpor mezi údaji zapsanými v registru vozidel a v technickém průkazu, který by bylo třeba dále řešit, lze bez dalšího vycházet i jen z údajů v registru vozidel. Opačný přístup by vedl k absurdním důsledkům, které zákonodárce jistě nezamýšlel. Technický průkaz vozidla má v držení vlastník či provozovatel vozidla. Provozovateli vozidla by tak postačovalo tvrdit, že v rozporu s údaji zapsanými v registru vozidel není zapsán jako provozovatel v technickém průkazu vozidla a technický průkaz by odmítal předložit či tvrdil, že neví, kde se nachází, čímž by znemožňoval určit, kdo je poplatníkem silniční daně.

[50] Soud proto uzavírá, že námitka stěžovatele, jenž tvrdil, že nebyl poplatníkem daně silniční ve smyslu § 4 odst. 1 zákona o dani silniční z důvodu, že nebylo prokázáno, že by byl zapsán jako provozovatel v technických průkazech vozidel, není důvodná.

[51] Posledně stěžovatel namítal, že odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu *ve věci ČSAD Rychnov nad Kněžnou*, není v posuzované věci přílehlavý. Soud k této námitce uvádí, že není důvodná. Jednak se daný rozsudek zabýval vymezením předmětu silniční daně dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční a představuje tak pro krajský soud vodítko při výkladu příslušné normy, jednak rozsudek (ve prospěch stěžovatele) dovozuje, že neexistence vozidla je skutečností rozhodnou pro zánik povinnosti k dani silniční.

IV. Závěr

[52] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek krajského soudu proto dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil. Věc však tomuto soudu nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně rozhodl dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Krajský soud by totiž vázán názorem kasačního soudu mohl pouze žalobě vyhovět a vrátit věc žalovanému. Věc tak byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s. V dalším řízení je vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[53] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout

pokračování

kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008-98).

[54] Úspěch ve věci se posuzuje dle osudu žalobou napadeného správního rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že výsledkem soudního přezkumu před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, je nutno konstatovat, že stěžovatel měl ve věci plný úspěch. V takovém případě mu je žalovaný povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit náhradu nákladů řízení před soudem.

[55] Náklady řízení za žalobu jsou tvořeny odměnou a náhradou výdajů právního zastoupení. Zástupce stěžovatele před krajským soudem učinil v řízení o žalobě celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), písemné podání ve věci samé (žaloba) (§ 11 odst. 1 písm. d) AT] a účast na jednání (§ 11 odst. 1 písm. g) AT]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatele mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. AT], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 AT. Za jeden úkon právní služby proto náleží 3 400 Kč, celkem tedy 10 200 Kč. Náklady jsou tvořeny i zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč.

[56] Zástupce stěžovatele před Nejvyšším správním soudem učinil v řízení o žalobě celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) AT] a odůvodnění kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) AT]. Převzetí a přípravu zastoupení bylo na místě přiznat s ohledem na to, že v řízení před krajským soudem stěžovatele zastupoval daňový poradce, který však nemůže zastupovat v řízení před Nejvyšším správním soudem, a proto musel stěžovatel povinně zvolit zástupce nového. Celkem jde tedy o 6 800 Kč. Součástí náhrady nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem je i uhrazený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč.

[57] Ve svém souhrnu tak náklady řízení představují částku 25 000 Kč (10 200 + 3 000 + 6 800 + 5 000), kterou je žalovaný povinen uhradit stěžovateli k rukám jeho zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně 16. ledna 2020

Petr Mikeš
předseda senátu