



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **R. N.**, zastoupeného advokátem Mgr. Jiřím Mašlejem, Říčn 10, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 26. 9. 2022, čj. 36211/22/5200-10423-711333, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2024, čj. 15 Af 12/2022-102,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2024, čj. 15 Af 12/2022-102, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Ve věci jde o silniční daň z prodaného nákladního automobilu. Poplatníkem daně je ten, kdo je jako provozovatel vozidla zapsán v registru silničních vozidel, byť by šlo o bývalého vlastníka. Zásadní je však i to, zda vozidlo před konkrétním zdaňovacím obdobím nezaniklo – nelze zdanit něco, co neexistuje. Soud proto nesouhlasí s neprovedením důkazu, který měl neexistenci vozidla prokázat.

1. Popis věci

[2] Žalobce v roce 2010 prodal nákladní automobil. Nový vlastník se v kupní smlouvě zavázal, že do tří dnů vozidlo tzv. přepíše (požádá o zápis změn údajů v registru silničních vozidel); žalobce mu za tímto účelem udělil plnou moc. Nový vlastník vozidlo nepřepsal. Žalobce tedy byl – podle registru silničních vozidel – nadále provozovatelem dotčeného nákladního automobilu.

[3] V roce 2019 správce silniční daně žalobce upozornil, že nákladní automobil, který podle registru provozuje a který je předmětem silniční daně, neuvedl v přiznáních k silniční dani. Téhož roku žalobce požádal o zápis změny vlastníka do registru silničních vozidel. Neměl však technický průkaz ani osvědčení o registraci silničního vozidla a nový vlastník je k výzvě úřadu neposkytl; proto bylo řízení o zápisu změny zastaveno.

[4] V roce 2020 byla žalobci doměřena silniční daň za roky 2016 až 2018 a vyměřena vyšší (než přiznaná) daň za rok 2019. Žalobce se proti těmto výměrům bránil. Neuspěl ani s odvoláním, ani s žalobou, a nakonec ani s kasační stížností (o kasační stížnosti rozhodl NSS rozsudkem ze dne 11. 12. 2024, čj. 3 Afs 314/2023-38).

[5] Žalobce neuvedl nákladní automobil ani v přiznání k silniční dani za rok 2020. Správce daně (Finanční úřad pro Ústecký kraj) ho vyzval, ať tak učiní. Žalobce týž měsíc v jednom dni nahlásil ztrátu technického průkazu, osvědčení o registraci silničního vozidla a registračních tabulek; požádal o vydání nových; s novými doklady požádal o vyřazení vozidla z provozu; a tabulky s novými registračními značkami rovnou uložil na registračním místě.

[6] V listopadu 2021 správce daně žalobci vyměřil vyšší (než přiznanou) silniční daň. Později (v březnu 2022) její výši k odvolání žalobce upravil, avšak na základě skutečností týkajících se jiného vozidla (žalobci tedy v podstatě nevyhověl). Žalobce se proti (druhému) rozhodnutí správce daně odvolal. V odvolání mimo jiné opět navrhl provést výslech nového vlastníka nákladního automobilu za účelem prokázání převodu vlastnického práva a skutečného provozování vozidla (ohledně kontaktních údajů odkázal žalobce na adresu uvedenou v kupní smlouvě z roku 2010). Odvolací finanční ředitelství navrhovaný výslech neprovedlo. Za jedinou rozhodnou skutečnost označilo stav zápisu v registru silničních vozidel; tuto skutečnost by provedení výslechu nemohlo zpochybnit. OFŘ proto žalobcovo odvolání zamítlo.

[7] Žalobce napadl rozhodnutí OFŘ u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Mimo jiné namítal, že OFŘ nedostatečně zjistilo skutkový stav – nezjistilo, zda vozidlo v dotčeném zdaňovacím období existovalo. Za tímto účelem mělo OFŘ mimo jiné vyslechnout navrhovaného svědka. Žalobce navrhl, aby výslech nového vlastníka nákladního automobilu provedl soud.

[8] Krajský soud navrhovaného svědka předvolal. Předvolání doručované na adresu uvedenou v kupní smlouvě z roku 2010 nebylo doručeno (nemohlo být vhozeno do domovní schránky), soud proto písemně kontaktoval mimo jiné svědkova otce. Na základě této aktivity soudu se svědek ohlásil ze Slovenska a žalobcovu zástupci (na něž ho soud odkázal) předložil své čestné prohlášení. V tomto prohlášení se svědek z pracovních důvodů omluvil z nařízeného soudního jednání, uvedl své kontaktní údaje a vyjádřil se k věci samé. Na základě tohoto prohlášení žalobce doplnil žalobu – tvrdil, že čestné prohlášení prokazuje, že předmět daně zanikl před dotčeným zdaňovacím obdobím.

[9] Krajský soud neprovedl čestné prohlášení (ani výslech navrhovaného svědka) jako důkaz, a to pro nadbytečnost. Žalobce podle něj v daňovém řízení netvrdil, že předmět daně zanikl, OFŘ proto správně neprovedlo navrhovaný výslech (ten měl totiž osvědčit faktické vlastnictví a provozování vozidla). Žalobní námitka ohledně zániku vozidla je pak

pokračování

nekonzistentní s jednáním žalobce, který v průběhu daňového řízení (v roce 2021) požádal o vydání nového technického průkazu a osvědčení o registraci vozidla. Nadto v kupní smlouvě z roku 2010 je uvedeno, že byla provedena zkušební jízda. Ani prodejní cena či rok výroby vozidla neprokazují, že vozidlo bylo prodáno na náhradní díly. Žalobce měl zápis v registru včas uvést do stavu odpovídajícího jeho soukromoprávním ujednáním – a protože to neudělal, musí nést následky. Krajský soud žalobu zamítl.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (*stěžovatel*) kasační stížnost.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

[11] Stěžovatel tvrdí, že o zániku vozidla nevěděl. Dozvěděl se o něm až z čestného prohlášení, které nový vlastník vozidla předložil v průběhu soudního řízení (v žalobě stěžovatel jen vyslovil domněnku, že vozidlo zaniklo). Kdyby však OFŘ provedlo důkaz svědeckou výpovědí nového vlastníka, jak stěžovatel navrhoval, vyšel by zánik vozidla najevo už v daňovém řízení.

[12] Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznilo, že správní soud musí vycházet ze skutkového a právního stavu existujícího v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatel v daňovém řízení důkaz svědeckou výpovědí navrhl, ne však za účelem prokázání zániku vozidla. OFŘ se s tímto důkazním návrhem řádně vypořádalo. Daňový subjekt nemůže unesení svého důkazního břemene dohnat teprve v soudním řízení (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS).

3. Právní hodnocení

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] NSS hned na úvod připomíná, že se silniční daní za dotčené vozidlo už zabýval, a to ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2016 až 2109; stěžovatelovu kasační stížnost tehdy zamítl (3 Afs 314/2023). V tehdejší soudním (ani kasačním) řízení však stěžovatel nenamítal, že vozidlo zaniklo a že daňové orgány měly provést navrhovaný výslech nového vlastníka; řešily se jiné námitky. Tehdejší závěry NSS proto nejsou použitelné v nynější věci.

3.1 Obecná východiska

[15] Ve zdaňovacím období, o které ve věci jde (rok 2020), byly předmětem silniční daně nákladní automobily s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny registrované v ČR (§ 2 odst. 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění před 1. 7. 2022). Silniční daň z takového vozidla platil ten, kdo byl jako provozovatel zapsán v jeho technickém průkazu; případně – pokud se provozovatel z registru odhlásil – daň platil ten, kdo vozidlo užíval [§ 4 odst. 1 písm. a) a b) zákona o dani silniční]. Technický průkaz je veřejnou listinou, která osvědčuje mimo jiné zápis vlastníka a provozovatele vozidla v registru silničních vozidel; pro silniční daň tedy byl (a nadále je – už podle výslovného znění zákona) rozhodný formální stav zápisu v registru silničních vozidel (rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 54/2012-40, body 10 a 13).

[16] Silniční daň je přímá majetková daň, její smysl spočívá především ve vytvoření peněžních prostředků k financování dopravní infrastruktury. Silniční daň se tedy vztahuje i na vozidla, která nebyla v určitém zdaňovacím období používána; nejde o poplatek za užívání pozemních komunikací (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2006, čj. 2 Afs 101/2005-67, č. 1358/2007 Sb. NSS). Z hlediska silniční daně není důležité, kdo vozidlo skutečně vlastní ani kdo (a zda vůbec někdo) ho užívá: rozhodný je jen formální stav úředního zápisu (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2013, čj. 1 Afs 69/2013-31, bod 14).

[17] Daňová povinnost zaniká, pokud pominuly rozhodné skutečnosti, které ji založily (§ 8 odst. 2 zákona o dani silniční, ve znění před 1. 7. 2022). Jednou z těchto skutečností nutně je také existence vozidla: daní nelze zatížit něco, co neexistuje (rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2019, čj. 4 Afs 266/2017-41, bod 23). To, že zdaněné vozidlo neexistuje (přestože je stále zapsáno v registru silničních vozidel), prokazuje daňový subjekt. Pokud se mu to nepodaří, daňové orgány vycházejí z formálního stavu úředního zápisu (1 Afs 54/2012, 4 Afs 266/2017). Jestliže vozidlo zaniklo nedávno (ještě v průběhu lhůty pro stanovení daně), je třeba jeho neexistenci prokázat *pádnějšími* důkazy. Naopak pokud podle daňového subjektu zaniklo v časově vzdáleném období, stačí to prokázat *slabšími* důkazy, a to zvláště pokud je daňový subjekt v dobré víře, že dlouhodobě nemá daňovou povinnost (rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, body 39 a 40).

[18] Žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS). Ke svým tvrzením může žalobce nově navrhopat i důkazy (pokud prokazují stav v době vydání napadeného rozhodnutí). Ve věci, která se týká daní, je přitom třeba respektovat zvláštní povahu daňového řízení – v něm daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně tvrzené výše svých daňových povinností. Daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním (rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, bod 41; *rozsudek byl zrušen – ne pro citované závěry – Ústavním soudem, citované závěry jsou však následovány, viz například rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, bod 44*). Nebyl-li daňový subjekt v daňovém řízení liknavý, soud může důkaz, který daňový subjekt nově navrhl až v řízení o žalobě, odmítnout, nemá-li souvislost s předmětem řízení, není-li způsobilý prokázat tvrzenou skutečnost či je-li nadbytečný, protože tvrzená skutečnost už byla bez důvodných pochybností zjištěna (5 Afs 147/2004).

3.2 Posouzení věci

[19] V nynější věci nikdo nezpochybňuje, že stěžovatel byl v dotčeném zdaňovacím období (rok 2020) zapsán jako provozovatel zdanitelného nákladního automobilu v registru silničních vozidel. Stěžovatel však – byť až v řízení před soudem – zpochybnil to, že v dotčeném zdaňovacím období zdanitelné vozidlo existovalo.

[20] NSS považuje za zásadní následující okolnosti. Není sporné, že stěžovatel nákladní automobil prodal a že se k jeho tzv. přepisu smluvně zavázal kupující. Devět let poté správce silniční daně stěžovatele upozornil, že je v registru stále zapsán jako provozovatel prodaného zdanitelného vozidla. Stěžovatel se v přímé časové souvislosti s tímto upozorněním pokusil údaje v registru změnit (zákonná úprava mu to však neumožňovala bez součinnosti nového

pokračování

vlastníka vozidla, který na adrese uvedené v kupní smlouvě nebyl dosažitelný). Celou věc měl patrně za vyřízenou, a proto za následující zdaňovací období nehodlal platit silniční daň z prodaného vozidla. Správce daně však stěžovateli sdělil, že údaje v registru nejsou změněné, a že mu proto opět vyměří daň i z prodaného vozidla. Stěžovatel tedy – opět v přímé časové souvislosti s upozorněním správce daně – využil postup, který se k nápravě údajů v registru nabízel. Požádal o vyřazení vozidla z registru; a protože to mohl učinit jen s platnými doklady a registračními tabulkami k vozidlu, požádal současně (tentýž den) o jejich vydání. V daňovém řízení stěžovatel neustále tvrdil, že o osudu vozidla nic neví, a že je proto nutné vyslechnout nového vlastníka. Správce daně ani OFŘ však nového vlastníka nekontaktovali. Pokusil se o to až krajský soud a podařilo se mu to jen díky informacím z evidence obyvatel (stěžovatel by adresu svědkova otce sám zřejmě nezjistil). Jakmile se stěžovatel od nově dosaženého svědka dozvěděl, že vozidlo podle všeho zaniklo, tvrdil tuto skutečnost před soudem a navrhl ji prokázat svědkovým čestným prohlášením.

[21] Za těchto okolností nelze říct, že by stěžovatel byl v daňovém řízení liknavý. Je pravda, že svou obranu zprvu směřoval zdánlivě jinam. Netvrdil, že se daň nemá vůbec platit (protože její předmět zanikl); uváděl, že poplatníkem daně z dotčeného vozidla není on, ale jeho nový vlastník. Zároveň však opakoval, že o osudu vozidla nic neví, a že je proto třeba jeho nového vlastníka vyslechnout. Daňové orgány od navrhovaného svědka přitom nezajistily žádné (ani jen písemné) vyjádření, a opakovaly, že jedinou rozhodnou skutečností je údaj v registru silničních vozidel. V tom se ale mýlily – rozhodnou skutečností zakládající povinnost k silniční dani je také existence vozidla.

[22] V žalobě pak stěžovatel nesprávně tvrdil, že daňové orgány měly prokázat existenci předmětu daně. V tom neměl pravdu – důkazní břemeno leželo na stěžovateli, protože existence vozidla se předpokládala na základě stavu úředního zápisu. Stěžovatel v daňovém řízení výslovně netvrdil, že vozidlo zaniklo; jen tuto možnost nevyloučil (opakoval, že o prodaném vozidle nic neví).

[23] V doplnění žaloby však už stěžovatel výslovně namítl neexistenci předmětu daně, tedy nesplnění zásadní hmotněprávní podmínky vyměření daně. Krajský soud tak nadále nemohl vycházet z předpokladu, že zdaněné vozidlo existovalo. Stěžovatel to totiž zpochybnil a současně hodlal unést své důkazní břemeno – prokázat, že zdaněné vozidlo neexistuje (přestože je stále zapsáno v registru silničních vozidel). K tomu chtěl využít informací od svědka, jehož výslech ovšem navrhoval už v daňovém řízení. Jeho postup lze stěží označit za jakousi taktiku; s ohledem na časové souvislosti je naopak zřejmé, že stěžovatel zánik prodaného vozidla tvrdil hned, jak to bylo možné, tj. jakmile se po téměř čtrnácti letech – a to díky aktivitě krajského soudu – spojil s tím, kdo vozidlo koupil. Proto se krajský soud měl stěžovatelovým tvrzením zabývat.

[24] Krajský soud místo toho stěžovatelovo tvrzení, respektive související důkazní návrh, odmítl. Podle krajského soudu bylo totiž najisto postaveno, že vozidlo v dotčeném zdaňovacím období existovalo, zejména proto, že si stěžovatel později zažádal o vydání nových dokladů a registračních tabulek právě k tomuto vozidlu. Krajský soud však přehlédl, že tato žádost byla (za platné právní úpravy) pro stěžovatele jedinou možností, jak ze sebe jednou provždy sejmout povinnost platit silniční daň z dávno prodaného vozidla. Podle krajského soudu tak stěžovatel musel nést následky na jednu stranu toho, že neuvedl zápis v registru do souladu se skutečným stavem, a na druhou toho, že zápis v registru do souladu

se skutečným stavem uvedl. Takový závěr ale staví stěžovatele do procesně bezvýchodné situace. Vysvětlení krajského soudu, proč je stěžovatelem navrhovaný důkaz nadbytečný, neobstojí; v řízení (daňovém ani soudním) totiž nebylo najisto postaveno, zda daněný nákladní automobil v dotčeném zdaňovacím období existoval.

[25] NSS nepředjímá závěry, které z provedení navrhovaného důkazu vyplynou. Je možné, že čestné prohlášení bude vyhodnoceno jako důvěryhodné a že se stěžovateli na jeho základě podaří dostatečně zpochybnit stav úředního zápisu svědčící o existenci předmětu daně. Stejně tak je možné, že ani stěžovatelem navržená listina (a případně ani dodatečná informace od svědka) nebude s to prokázat, že vozidlo před dotčeným zdaňovacím obdobím zaniklo (tak jako například ve věcech 1 Afs 54/2012 a 4 Afs 266/2017, kde poplatníci silniční daně neuspěli). Za dosud zjištěného skutkového stavu však nelze říct, že je provedení navrhovaného důkazu nadbytečné.

[26] Současně NSS trvá na své dosavadní judikatuře, kterou připomněl i krajský soud (bod 41 jeho rozsudku) a podle níž daňové subjekty nemohou až před soudem dohánět svou pasivitu v daňovém řízení. Tento případ je výjimkou, která uvedené pravidlo jen potvrzuje, a to kvůli zvláštním skutkovým okolnostem výše popsaným. Stěžovatel by jistě udělal nejlépe, kdyby už v daňovém řízení svůj důkazní návrh přesněji zacílil a propojil jej s přílehavějším skutkovým tvrzením. Faktem ale zůstává, že důkazní návrh vznesl (spolu s informací o stáří vozidla, což mohlo být pro další úvahy správce daně také užitečné) a že bez úřední součinnosti se nemohl sám se svědkem spojit a zjistit o věci víc. Lépe mohl ostatně postupovat i správce daně – v tom smyslu, že zahájení doměřovacího řízení až devět let poté, co stěžovatel ve svých přiznáních k silniční dani přestal sporné vozidlo uvádět, oslabuje už dopředu procesní postavení účastníka a činí jeho důkazní břemeno zbytečně těžším. V případech, jako je tento, by správci daně měli být v zájmu efektivnějšího vedení řízení více nápomocní – a pokud daňový subjekt vznesl podobné tvrzení či důkazní návrh jako zde stěžovatel, měli by jej (předtím, než se rozhodnou jeho důkazní návrh odmítnout) poučit, že k zániku daňové povinnosti registrovaného provozovatele vozidla může vést jen prokázaný zánik daněného vozidla, nikoli pouhá změna vlastnictví k němu.

4. Závěr

[27] Krajský soud pro nadbytečnost neprovedl navrhovaný důkaz. Skutečnost, kterou měl prokázat, však nebyla dostatečně zjištěna. Jednalo se přitom o skutečnost, která byla pro stanovení silniční daně zásadní – existenci zdanitelného nákladního automobilu. NSS proto zrušil napadený rozsudek krajského soudu. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. února 2025

pokračování

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu