



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **P. N.**, zast. Mgr. Jirím Kokešem, advokátem se sídlem Na Flusárně 168, Příbram III, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 12. 2015, č. j. 42494/15/5200-10423-709175, č. j. 42496/15/5200-10423-709175, a č. j. 42499/15/5200-10423-709175, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 36791/17/5200-10423-705778, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2017, č. j. 45 Af 4/2016 - 62,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Dosavadní průběh řízení**

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Příbrami (dále jen „správce daně“) vyměřil třemi platebními výměry ze dne 11. 4. 2014 žalobci podle pomůcek silniční daň za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 vždy ve výši 36.375 Kč. Následně Finanční úřad pro Středočeský kraj rozhodnutími ze dne 25. 6. 2014 postupem podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) částečně vyhověl odvoláním žalobce a platební výměry změnil tak, že vyměřenou silniční daň ve všech třech případech snížil na částky 15.132 Kč. Žalovaný však k odvolání žalobce v záhlaví uvedenými rozhodnutími ze dne 8. 12. 2015 všechna tři autoremedurní rozhodnutí změnil, silniční daň zvýšil zpět na částky vyměřené původními platebními výměry a vypustil odkaz na § 98 daňového řádu, upravující stanovení daně podle pomůcek.

[2] Dále správce daně platebním výměrem ze dne 2. 9. 2016 vyměřil žalobci silniční daň za zdaňovací období roku 2013 ve výši 30.313 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím

ze dne 24. 8. 2017 změnil odvoláním napadený platební výměr tak, že z jeho výroku vypustil odkaz na stanovení daně podle pomůcek.

[3] Žalobce byl dle zjištění správce daně ve zdaňovacích obdobích 2010 až 2013 vlastníkem a v registru silničních vozidel registrovaným provozovatelem přípojného vozidla reg. zn. X (návěs nákladní valníkovaný), které bylo předmětem silniční daně, avšak žalobce nesplnil povinnost přiznat a zaplatit silniční daň. Žalobce tvrdil, že vozidlo již v letech 1999 až 2000 fyzicky zlikvidoval (rozřezal, rozebral a rozprodal na náhradní díly a do šrotu), opomněl jej však odhlásit z registru vozidel. V důsledku zániku vozidla dle názoru žalobce zanikla i jeho daňová povinnost.

[4] Žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích ze dne 8. 12. 2015 uvedl, že předmětné vozidlo splnilo všechny podmínky poslední věty § 2 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“), aby jej bylo možné považovat za předmět silniční daně bez ohledu na to, zda bylo užíváno k podnikání, resp. zda bylo na území ČR vůbec provozováno, neboť bylo postaveno najisto, že se jedná o vozidlo s nejvyšší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, určené výlučně k přepravě nákladů a registrované v České republice. Žalobce byl poplatníkem daně podle § 4 odst. 1 zákona o dani silniční, neboť byl jako provozovatel vozidla zapsán v technickém průkazu. Žalovaný konstatoval, že silniční daň je přímou majetkovou daní založenou na formálním stavu zápisu v registru silničních vozidel, což vyplývá ze zákona o dani silniční i z ustálené judikatury. Z podkladů přitom vyplynulo, že předmětné vozidlo nebylo v posuzovaných zdaňovacích obdobích vyřazeno z registru vozidel, a to ani dočasně, trvale vyřazeno bylo na žádost žalobce teprve dne 7. 10. 2013.

[5] Zánik předmětu daně nejpozději v roce 2000 žalobce dle názoru žalovaného neprokázal, neboť některé z provedených důkazů vyhodnotil žalovaný jako nevěrohodné, jiné jako neprokazující fyzický zánik celého vozidla, popř. nerozhodné z hlediska posouzené vozidla jako předmětu daně. Závěr o nevěrohodnosti smluv i výpovědí svědků učinil žalovaný na základě jím podrobně identifikovaných rozporů ve svědeckých výpovědích, které vyplynuly z jejich konfrontace s kupními smlouvami a tvrzeními žalobce, jakož i dalších nesrovnalostí v kupních smlouvách. Dle závěru žalovaného však nebylo namíste stanovení daně podle pomůcek, neboť i přes absenci daňového přiznání bylo možné stanovit daň dokazováním, což také sám učinil. Způsob stanovení daně změnil žalovaný také v případě rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2017 (zdaňovací období roku 2013).

[6] Krajský soud postupně spojil všechny 4 žalobcem samostatně podané žaloby proti jednotlivým rozhodnutím žalovaného ke společnému projednání, neboť se jedná o věci se stejným skutkovým základem, lišící se pouze zdaňovacím obdobím. Rozsudkem ze dne 11. 12. 2017, č. j. 45 Af 4/2016 - 62, krajský soud všechny žaloby zamítl. Žalovaný dle krajského soudu náležitě odůvodnil závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem stran zániku vozidla, jelikož logicky a přesvědčivě hodnotil všechny důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti.

[7] Krajský soud přisvědčil žalobci, že v důsledku faktického zániku předmětu daně by zanikla i daňová povinnost. Ztotožnil se však s žalovaným, že tvrzení o zániku předmětu daně učinil žalobce, a proto jej v tomto směru tížilo dle § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno. Žalobce sice na podporu svého tvrzení předložil tři kupní smlouvy a navrhl výslech svědků, avšak žalovaný po jejich provedení vyhodnotil tyto důkazní prostředky poukazem na nesrovnalosti a nelogičnosti v nich obsažené jako nevěrohodné, čímž unesl vlastní důkazní břemeno stran

pokračování

důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce poté již na něj zpětně přenesené důkazní břemeno neunesl, neboť nové důkazy neoznačil.

[8] S hodnocením důkazů žalovaným se krajský soud v převážné míře ztotožnil. Odlišně hodnotil jen výpověď svědka P. A., kterou žalovaný označil za nevěrohodnou pro její nevyváženost, neboť na krajský soud tato výpověď působila ve všech bodech uceleně a relativně logicky. Přesto tato výpověď nemůže být dle závěru krajského soudu žalobci ku prospěchu, neboť svědek i přes upozornění na zjevné chyby v kupní smlouvě ze dne 8. 1. 2000 potvrdil její autenticitu, což naznačuje jeho ochotu vypomoci žalobci, popřípadě uhájit vlastní podpis na patrně dodatečně zpracované smlouvě, a vyvolává tak pochybnosti o pravdivosti i ostatních jím uváděných skutečnostech. Dále krajský soud upozornil na značný rozpor v tvrzeních svědka a samotného žalobce a uzavřel, že přetrvává značná pochybnost, zda svědkem likvidovaný návěs byl právě návěsem reg. zn. X, neboť výpovědi obou svědků se natolik rozcházejí, že je otázkou, o jakých návěsech vůbec hovoří, registrační značku si nikdo nepamatuje a liší se popis bočnic návěsu i výpovědi o prodeji disků bez pneumatik oproti prodeji celých náprav.

[9] Nad rámec úvah žalovaného krajský soud dodal, že pochybnost o věrohodnosti kupních smluv vzbuzuje i sepsání smluv tímž prodávajícím v téže době jiným typem písma a v jiné stylistické úpravě, což může vyvolávat dojem snahy zastřít jejich dodatečné vytvoření v jeden den, a dále nelogický omyl žalobce, který při dataci smlouvy ze dne 16. 12. 1999 začal psát u roku číslici 20, a poté ji opravil na 19. Tyto nesrovnalosti tvoří dle krajského soudu ve vzájemné souvislosti přesvědčivý podklad pro závěr o účelovém vytvoření těchto smluv. Popsaný stav nelze dle krajského soudu hodnotit jinak, než jako stav neunesení důkazního břemene, tj. nejistoty o skutečném stavu, jenž musí jít k tíži žalobce, který ani v reakci na výzvu k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení žádné nové důkazní prostředky nenavrhl.

[10] Obtíže s unesením důkazního břemene v důsledku uplynutí již 14 let od údajné likvidace vozidla si dle názoru krajského soudu způsobil sám žalobce, který (došlo-li tehdy vskutku k rozebrání vozidla) nesplnil svou povinnost oznámit dopravnímu inspektorátu zničení vozidla ve lhůtě 5 dnů dle § 87 vyhlášky č. 145/1956 Ú. l., ve znění účinném do 16. 7. 2001, ani později. Je totiž na poplatníku daně, aby střežil svá práva a při změně okolností docílil provedení zápisu změny v registru vozidel, a tím dosáhl i zániku svých daňových povinností.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní namítl, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, neboť stěžovatel prokázal, že předmětné vozidlo nejpozději v roce 2000 zaniklo, a to svědeckými výpověďmi osob, které potvrdily, že v roce 1999 a 2000 koupily části předmětného návěsu a potvrdily také jeho faktický zánik. Zánik vozidla prokázal stěžovatel i kartou vozidla reg. zn. X, z níž je patrné, že vozidlo nemohlo být provozováno na pozemních komunikacích, neboť na něm nebyly od roku 1998 prováděny technické kontroly.

[12] Krajský soud dle stěžovatele sice, na rozdíl od žalovaného, dospěl ke správnému závěru, že výpovědi svědka P. A. nelze vytykat nevyváženost, a nelze tedy argumentovat její možnou připraveností předem, avšak nesprávně uzavřel, že stěžovatel v kontextu s dalšími důkazy a zejména s ohledem na rozpory ve výpovědi svědka S. V. neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel akcentoval, že svědek P. A. logicky a uceleně potvrdil, že vozidlo bylo rozebráno na šrot, který byl následně odvezen, a svědek S. V. výslovně uvedl, že viděl vozidlo v rozebraném stavu, kdy na

místě zůstaly jen rám a plechové bočnice. Pokud se nějaké rozpory vyskytly, byla jejich důvodem velká časová prodleva mezi termínem rozebrání předmětného vozidla a provedením svědeckých výpovědí. Orgány veřejné moci nemohou po svědčích spravedlivě požadovat, aby si více než 14 let pamatovali detaily uskutečněných obchodů.

[13] Komplikace s unesením důkazního břemene po 14 letech od likvidace vozidla si nezpůsobil stěžovatel sám nesplněním povinnosti oznámit zničení vozidla dopravnímu inspektorátu, nýbrž správce daně tím, že nepožadoval prokázat danou skutečnost ihned před zmíněnými 14 lety. Orgány finanční správy dle stěžovatele využily vlastního pochybení a stěžovateli znemožnily unést důkazní břemeno. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2013, č. j. 1 As 188/2012 - 30, ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 81/2012 - 35, ze dne 11. 9. 2008, č. j. 1 As 30/2008 - 49, a ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 As 17/2009 - 61, stěžovatel namítl, že následky dysfunkce v činnosti orgánů veřejné moci nelze klást k tíži jednotlivce a nesprávný úřední postup může být za jistých okolností považován za liberační důvod.

[14] Poukázal-li krajský soud na různou formu kupních smluv a nesoulad v jejich dataci, nemohou tyto skutečnosti samy o sobě, jak krajský soud ostatně uznává, uvedené důkazní prostředky znevěrohodnit. Hodnocení věrohodnosti svědků bylo dle stěžovatele provedeno ze strany žalovaného i krajského soudu nestandardně a v rozporu s právní úpravou hodnocení důkazů. Skutečnost, že na vozidle nebyly prováděny od roku 1998 technické kontroly, není rozhodná sama o sobě, ve spojení s předloženými kupními smlouvami a svědeckými výpověďmi však prokazuje zánik vozidla nejpozději v roce 2000.

[15] Krajský soud dle stěžovatele také nesprávně uvedl, že daňová povinnost zaniká pouze rozhodnutím příslušného orgánu o vyřazení vozidla z registru vozidel, neboť zaniká i v případě faktického zániku vozidla (viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 3. 2012, č. j. 57 Af 17/2011 - 35, a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 54/2012 - 40, a dále rozsudek ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 - 67).

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti se závěry krajského soudu ztotožnil. Odkázal na konstantní judikaturu týkající se principů dokazování v daňovém řízení a shodně s obsahem žalobami napadených rozhodnutí popsal přechod důkazního břemene mezi stěžovatelem a správcem daně, resp. žalovaným. Správce daně oprávněně vycházel z údajů registru silničních vozidel, neboť silniční daň je na formálním stavu zápisu v tomto veřejném rejstříku založena. Stěžovatel tvrdil, že ačkoli bylo předmětné vozidlo ke dni 7. 10. 2013 v registru silničních vozidel registrováno, fakticky již od roku 2000 neexistuje, proto bylo na něm, aby toto tvrzení prokázal, což však neučinil. Existenci důvodných pochybností o věrohodnosti stěžovatelem předložených důkazů žalovaný podrobně popsal na str. 14 – 17, resp. 9 – 10 napadených rozhodnutí.

[17] Žalovaný se ohradil proti tvrzení, že se stěžovatel do důkazní nouze dostal z důvodu liknavého postupu správce daně. Naopak to byl stěžovatel, kdo nebyl dostatečně bdělý, neboť měl již v okamžiku tvrzené likvidace vozidla dohlédnout na provedení příslušné změny v registru vozidel. Je povinností daňového subjektu sám si daň vypočítat a uhradit, resp. obecně střežit svá práva ve věci svých daňových povinností. Rozsudky, na které stěžovatel odkázal, nejsou přílehlavé, neboť se týkají správních deliktů. Stěžovatel také dle žalovaného nesprávně interpretoval rozsudek krajského soudu, neboť z jeho bodu 29 vyplývá, že zánik vozidla krajský soud za důvod zániku daňové povinnosti považoval.

pokračování

### III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Podle § 2 odst. 1, věty poslední zákona o dani silniční, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (a s účinností od 1. 1. 2014 shodně podle odst. 3 téhož ustanovení), *bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice*. 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*.

[21] Citovaná ustanovení, jak ostatně připomněl v rozsudku i krajský soud, již Nejvyšší správní soud při své rozhodovací činnosti opakovaně interpretoval. Silniční daň je daní majetkovou, jejímž předmětem jsou silniční motorová vozidla konkretizovaná v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční a poplatníky primárně osoby, které jsou (dle registru vozidel) jejich provozovatelem, zapsaným v technickém průkazu [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční]. Základem při vymezení předmětu i poplatníka daně silniční je tedy formální stav zápisu ve veřejném rejstříku, což je u majetkových daní obvyklé. Vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 t, určená výlučně k přepravě nákladů, zatížil zákonodárce touto daní, neboť jejich provoz, již z jejich samotné technické povahy, implikuje vyšší produkci negativních externalit na dopravní infrastrukturu a životní prostředí (blíže např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 - 67, ze dne 27. 11. 2012, č. j. 1 Afs 79/2012 - 42, ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 5/2012 - 22, či ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 69/2013 - 31).

[22] Klíčový význam z hlediska vzniku a trvání daňové povinnosti k dani silniční má tedy stav zápisu v registru silničních vozidel, význam naopak postrádá stav vlastnictví nebo faktického užívání. Skutečné majetkové vztahy do registru silničních vozidel nepromítnuté nebo promítnuté nesprávně z hlediska silniční daně nehrají roli, stejně jako není překážkou pro výběr této daně neužívání vozidla, neboť silniční daň neplní roli mýtného (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2015, č. j. 9 Afs 129/2014 - 37).

[23] Soudy rozhodující ve správním soudnictví však za přepjatě formalistický označily takový výklad zákona o dani silniční, který by bránil zohlednit zánik vozidla, jakožto předmětu daně, a nad rámec výslovného textu zákona dovodily, že v případě prokázání faktického zániku vozidla je nutné dospět k závěru, že takové vozidlo přestane být předmětem daně silniční, ačkoli tato skutečnost nebyla do registru silničních vozidel promítnuta (srov. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 3. 2012, č. j. 57 Af 17/2011 - 35, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 54/2012 - 40).

[24] Obsah kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu zcela vyvrací námitku stěžovatele, že by krajský soud, v rozporu s výše uvedenou judikaturou, považoval zánik předmětu daně za skutečnost pro zánik povinnosti k dani silniční nerozhodnou a za jedinou

relevantní okolnost označil úkon příslušného orgánu o vyřazení vozidla z registru. Tento názor zřetelně zastával správce daně v řízení týkajícím se zdaňovacích období 2010 až 2012, jak vyplývá z obsahu úředních záznamů o stanovení daně podle pomůcek ze dne 18. 3. 2014 i autoremedurních rozhodnutí ze dne 25. 6. 2014. Správce daně se skutečně odmítl zabývat stěžovatelem tvrzenými skutečnostmi a neprovedl jím navržené důkazy, neboť dospěl k závěru, že fyzická existence či neexistence vozidla je z hlediska daně silniční irelevantní, nedošlo-li z důvodu neexistence vozidla k jeho vyřazení z registru silničních vozidel. Žalovaný, a následně také krajský soud, však vycházeli ze závěrů judikatury uvedené v odst. 23 a stěžovatelem tvrzený zánik vozidla na přelomu let 1999 a 2000 za relevantní okolnost považovali. V odst. 21 rozsudku krajský soud uvedl: „*Žalobci lze přisvědčit stran názoru vyjádřeného mj. v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 3. 2012, č. j. 57 Af 17/2011 – 35, že faktickým zánikem vozidla zaniká i daňová povinnost.*“ Následně v odst. 29 krajský soud znovu rekapituloval: „*Skutečností rozhodnou pro zánik povinnosti k dani silniční je toliko neexistence vozidla, přičemž vozidlo mj. zanikne, je-li vyřazeno (bez ohledu na to, zda dočasně nebo trvale) rozhodnutím příslušného orgánu z registru silničních vozidel (§ 13 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích).*“

[25] Krajský soud však zcela správně aproboval závěr žalovaného, že zánik vozidla přede dnem jeho formálního vyřazení z registru silničních vozidel, tj. přede dnem 7. 10. 2013, by musel být v řízení prokázán, přičemž procesní odpovědnost za prokázání této skutečnosti nesl stěžovatel dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. S ohledem na skutečnost, že žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích i krajský soud v rozsudku podrobně a zcela přesně s odkazy na relevantní a konstantní judikaturu vyložili základní principy dokazování v daňovém řízení, obsah důkazního břemene daňového subjektu a správce daně a mechanismus přenosu důkazního břemene, Nejvyšší správní soud nebude tyto výklady opakovat a odkazuje na odst. 21 a 22 rozsudku krajského soudu. Stěžovatel ostatně nezpochybnuje, že jej důkazní břemeno prokázání zániku vozidla v jím tvrzeném období tížilo, toliko trvá na tom, že toto břemeno unesl.

[26] S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Žalovaný v odvolacím řízení provedl veškeré stěžovatelem navržené důkazy, avšak při jejich hodnocení dospěl k závěru, že o jejich věrohodnosti existují natolik závažné pochybnosti, že jimi nelze stěžovatelem tvrzený zánik vozidla v roce 2000 prokázat, tento závěr žalovaný před vydáním rozhodnutí stěžovateli sdělil, umožnil mu na něj reagovat a označit další důkazy, avšak stěžovatel další důkazy neoznačil.

[27] Z rozsudku krajského soudu vyplývá, že pochybnosti ohledně věrohodnosti a průkaznosti na návrh stěžovatele provedených důkazů byly žalovaným dostatečně jasně vyjádřeny a podepřeny okolnostmi vyplývajícími z dokladů založených ve správním spise. Nejvyšší správní soud se s hodnocením krajského soudu zcela ztotožňuje a má za to, že žalovaný své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a důkazní břemeno ohledně okolností tvrzených o zničení předmětného vozidla přešlo na stěžovatele. Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěry žalovaného, uvedené na str. 14 až 17 rozhodnutí ze dne 8. 12. 2015, resp. na str. 9 až 11 rozhodnutí ze dne 24. 8. 2017, jsou srozumitelné a dostatečně odůvodněné, což ostatně přesvědčivě vysvětlil ve svém rozsudku již krajský soud, který toliko odlišně vyhodnotil otázku vyváženosti výpovědi svědka P. A. Žalovaný ani krajský soud nepostupovali při hodnocení důkazů nestandardně, jak tvrdí stěžovatel. Detailní hodnotící úvahy žalovaného i krajského soudu jsou naopak výsledkem logického uvažování a mají oporu ve spise, přičemž důkazy byly hodnoceny jednotlivě, ale především ve vzájemných souvislostech, čímž byly zcela naplněny zákonné požadavky § 8 odst. 1 daňového řádu na hodnocení důkazů.

pokračování

[28] Stěžovateli nelze přisvědčit, že by důvodem hodnocení svědeckých výpovědí jako nevěrohodných byla absence detailů ve výpovědích svědků, připisatelná dlouhé době, jež uplynula od svědky popisovaného děje, neboť výpovědi svědků byly hodnoceny jako nevěrohodné zejména z důvodů jejich vzájemné rozpornosti v podstatných okolnostech a jejich rozpornosti s obsahem stěžovatelem předložených smluv, a to rovněž v zásadních, nikoli jen marginálních okolnostech. Krajský soud rovněž uznal, že jím v odst. 23 rozsudku nově formulované pochybnosti založené na odlišné formální podobě smluv a přepisu datace v případě jedné ze smluv, by samy o sobě nebyly s to tyto smlouvy zpochybnit, avšak zcela správně uvedl, že tyto nesrovnalosti ve vzájemné souvislosti podpořily závěr o účelovém vytvoření smluv, učiněný zejména na základě již zmíněných popsanych rozporů mezi obsahem smluv a výpověďmi svědků.

[29] Důkazním významem karty vozidla, osvědčující, že na něm nebyly od roku 1998 prováděny technické kontroly, se žalovaný i krajský soud v odst. 29 rozsudku zabývali. Skutečnosti kartou vozidla osvědčené mohly sice nepřímo přispět k prokázání neuzívání vozidla, avšak neuzívání vozidla není skutečností z hlediska daně silniční významnou, jak bylo vyloženo výše. K prokázání zániku vozidla nemohlo neprovádění technických kontrol nijak přispět, obzvláště pokud se přímé důkazy o zániku vozidla na přelomu let 1999 a 2000 ukázaly nevěrohodnými.

[30] Námitku, že důkazní nouze, v níž se stěžovatel ocitl, byla důsledkem činnosti správce daně, který se nezabýval případem dříve, vznesl stěžovatel v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s. teprve v kasační stížnosti. S ohledem na skutečnost, že tak učinil zejména v reakci na závěr krajského soudu formulovaný v odst. 26 rozsudku, Nejvyšší správní soud i tuto námitku vypořádá.

[31] Závěr, že „*dysfunkce ve fungování orgánů veřejné moci může s ohledem na individuální okolnosti případu představovat exkulpační či liberační důvod v oblasti správněprávní odpovědnosti, pokud se takové selhání podstatnou měrou podílelo na vzniku formálně protiprávního jednání jednotlivce nebo protiprávního stavu,*“ formulovaný v rozsudku ze dne 18. 4. 2013, č. j. 1 As 188/2012 - 30, jímž stěžovatel argumentoval, vycházel ze zjištění Nejvyššího správního soudu, že správní orgán svou dlouhodobou protizákonnou praxí utvrzoval stěžovatelku o zákonnosti jejího postupu a teprve poté, co konečně důkladně zjistil skutkový stav věci, ji za tento postup sankcionoval. Obdobně v dalších judikturních případech zmíněných stěžovatelem (viz odst. 13 rozsudku výše) dovodil Nejvyšší správní soud absenci subjektivní stránky přestupku v případech, kdy protiprávní stav nastal výlučně v důsledku nezákonného úředního postupu. V oblasti daňové však zvažování implicitních liberačních důvodů není na místě, neboť daňová povinnost, byť ji tak někteří poplatníci zřetelně vnímají, není sankcí. Uvedené judikturní závěry tudíž nemohou být příléhavé.

[32] S ohledem na stěžovatelem předložené důkazy o zničení vozidla nelze dovodit, že by byl jejich obsah odlišný v případě, pokud by celostátní akce „Nákladní motorová vozidla podléhající silniční dani“, v jejímž průběhu správce daně neodvádění silniční daně stěžovatelem zjistil, proběhla dříve. Nelze než zopakovat, že identifikované rozpory mezi výpověďmi svědků a kupními smlouvami neměly svůj původ v běhu času. Naopak lze zcela souhlasit se závěrem krajského soudu (odst. 26 a 28 rozsudku), podepřeným též odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 - 39, že pokud by stěžovatel splnil po tvrzeném zničení vozidla svou oznamovací povinnost, mohlo dojít k trvalému vyřazení vozidla z registru silničních vozidel, čímž by zanikla bez dalšího i daňová povinnost stěžovatele k dani silniční a potíže stěžovatele s unesením důkazního břemene by nenastaly. Precizně zdůvodněným závěrům krajského soudu tudíž nelze ani v této souvislosti ničeho vytknout.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[33] Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 26. listopadu 2019

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu