

[32] Lhůta podle třetí části první věty § 46 odst. 5 d. ř., v níž může daňový subjekt požádat o sdělení výsledku vyměření, s příпустností zahájení vytýkacího řízení nijak nesouvisí. Zahájení vytýkacího řízení není podmíněno tím, že uvedená lhůta ještě neuplynula, neboť tato lhůta vytváří časový rámec toliko pro daňový subjekt. Po jejím uplynutí daňový subjekt již nemá právo, aby mu byl sdělen výsledek vyměření; jiný význam lhůta nemá, zejména pak žádným způsobem neomezuje správce daně v možnosti posoudit daňové přiznání či hlášení nebo dodatečné daňové přiznání a přistoupit ke konkludentnímu či výslovnému vyměření. Správce daně je však v možnosti zahájit vytýkací říze-

ní v některých případech omezen výslovnou zákonnou úpravou (viz třicetidenní lhůta k zahájení vytýkacího řízení podle § 43 odst. 2 d. ř., ve znění zákona č. 270/2007 Sb.). V některých případech jej pak k rychlému vyjasnění otázky, zda a jak daň vyměřit, nutí povinnost rozhodnout o souvisejících právech daňového subjektu ve stanovené lhůtě (zejm. povinnost rozhodnout ve třicetidenní lhůtě od podání žádosti o vrácení přeplatku na žádost daňového subjektu, viz § 64 odst. 4 d. ř.). Konečně, jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 11. 1. 2006, čj. 7 Afs 49/2004-59, č. 839/2006 Sb. NSS, i proti vyměření konkludentnímu se lze odvolat.

2138

Daňové řízení: dokazování; znalecký posudek

k § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty^{*)}, ve znění zákonů č. 196/1993 Sb., č. 258/1994 Sb. a č. 17/2000 Sb.

k § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákonů č. 85/1994 Sb., č. 492/2000 Sb. a č. 270/2007 Sb. (v textu jen „daňový řád“)

I. Stanoví-li zákon o dani z přidané hodnoty, že základ daně je určen hodnotou „ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu bez daně“ (§ 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty), není v kompetenci správního orgánu podle § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, rozhodovat, který znalecký posudek je důkazem v daňovém řízení a který nikoliv.

II. Má-li k téže otázce správce daně k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění a který nikoliv. Naopak je povinen odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to především prostřednictvím výsledku znalece, popřípadě znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by namíste přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, čj. 7 Afs 50/2010-60)

Věc: Akciová společnost AUTO RACEK proti Finančnímu ředitelství v Brně o daň z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného.

Finanční úřad v Humpolci dne 17. 7. 2007 žalobkyni dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 144 711 Kč za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2001. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobkyně odvolala. Žalo-

vaný svým rozhodnutím ze dne 18. 12. 2007 toto odvolání zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně.

^{*) S účinností od 1. 5. 2004 nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.}

Krajský soud rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 17. 12. 2009 zrušil pro vady řízení. Při přezkoumávání výsledků dokazování provedeného správními orgány zjistil, že tyto orgány měly při svém rozhodování k dispozici dva znalecké posudky o stanovení obvyklé ceny za pronájem strojů podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, které byly navzájem výrazně odlišné. Správní orgány však vzájemné rozpory mezi znaleckými posudky neodstranily a namísto toho jeden ze znaleckých posudků upřednostnily. Podle názoru krajského soudu však správním orgánům nepřislouží upřednostnit některý z rovnocenných znaleckých posudků na základě vlastní přezkumné úvahy. Takové oprávnění správnímu orgánu z § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. nevyplývá. Pokud by totiž mohl a byl správce daně v pozici takového arbitra, případně revizního znalce, nebylo by vůbec zapotřebí, aby cena za bezúplatné zdanitelné plnění osobě mající zvláštní vztah k plátcí byla vůbec zjišťována znaleckým zkoumáním. Krajský soud proto přisvědčil žalobkyni, že správní orgány nedostály povinností obsaženým v § 31 odst. 2 daňového řádu.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost, v níž především namítal, že krajský soud nesprávně vyložil § 31 odst. 2 daňového řádu. Správní soud nijak nezohlednil nespornou skutečnost, že správce daně pověřil znalce Ing. Pavla M. rozhodnutím ze dne 10. 10. 2005 vypracováním znaleckého posudku a zodpovězením otázek, které považoval správce daně za nutné, aby mohl ve věci řádně rozhodnout. Následně po seznámení se s tímto posudkem jej v souladu s § 31 odst. 4 daňového řádu osvědčil jako důkaz. Je nepochybné, že znalecký posudek není důkazem sám o sobě, ale stává se důkazem až na základě úvahy správce daně, který znalecký posudek jako důkaz osvědčí (srov. § 31 odst. 4 věta druhá a třetí daňového řádu). Žalobkyně teprve až dne 16. 4. 2007 ke svému vyjádření přiřadila znalecký posudek Ing. Vladimíra P. Tento znalecký posudek však správní orgány považovaly za nadbytečný a pro předmět dokazování za irrelevantní. Z tohoto důvodu proto nebyl osvědčen jako důkaz.

Podle stěžovatele správní orgány proto při hodnocení důkazů nepochybně resp. neporušily § 31 odst. 2 daňového řádu. Rigidní vyžadování revizního posudku v situaci, kdy se v řízení objeví dva znalecké posudky, z nichž každý vychází z odlišných skutečností, by vedlo k nevratnému a hrubému porušení zásady hospodárnosti a minimalizace zásahů nositelů veřejné moci do práv adresátů veřejnoprávních norem.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázala na to, že krajský soud výslovně uvedl, že správní orgány mohly nejprve přistoupit k výslechu znalce za účelem odstranění pochybností, pak přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání a teprve pro případ, že by nebyly odstraněny pochybnosti o věcné správnosti předchozími kroky, bylo namístě vyžádat revizní posudek. V žádném případě krajský soud neurčil, že jediným možným postupem pro odstranění procesních vad bylo vyžádání revizního znaleckého posudku.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Z odůvodnění:

(...) Podstatou kasační stížnosti žalovaného je výtky, že krajský soud nesprávně uvážil otázku zákonnosti postupu správních orgánů při dokazování (krajský soud došel k závěru, že správní orgány nesprávně upřednostnily jeden znalecký posudek, resp. v něm vyčíslenou vyšší částku ceny obvyklé oproti jinému znaleckému posudku, v němž byla cena obvyklá vyčíslena částkou nižší). Stěžovatel se přitom opírá o dikci § 31 odst. 4 věty čtvrté a páté daňového řádu (stěžovatel v kasační stížnosti chybně uvádí větu druhou a třetí), z nichž dovozuje, že znalecký posudek není sám o sobě důkazem a že se jím stává až na základě úvahy správce daně, který znalecký posudek osvědčí jako důkaz, či nikoli.

V předloženém správním spise jsou založeny dva znalecké posudky. V pořadí první (staršího data) ze dne 21. 10. 2005 je označen rubrikou „Znalecký posudek na stanovení ceny za pronájem textilních strojů“ a byl vypracován Ing. Pavlem M., znalcem jmenova-

ným rozhodnutím Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 1993 pro obory: 1. Ekonomika, odvětví ceny a odhady se specializací textilní stroje a zařízení a 2. Strojírenství, odvětví všeobecné se specializací textilní technologie, technický stav strojů a zařízení. Posudek byl vypracován podle zadání Finančního úřadu v Humpolci ze dne 10. 10. 2005 za účelem stanovení ceny obvyklé za pronájem blíže určených strojů v období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 a od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002. Posudek je ve znaleckém deníku zapsán pod pořadovým číslem 33/2005 a sestává se z 13 listů posudku a 23 listů příloh (dále jen „posudek I.“). Podle tohoto znaleckého posudku činí cena obvyklá za pronájem posuzovaného souboru strojů za období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2002 částku 2 785 883 Kč. V pořadí druhý znalecký posudek je datován dnem 11. 4. 2007. Vyznačeným účelem posudku bylo „stanovení ceny obvyklé za pronájem textilních strojů v období od 01/2001 do 31. 12. 2002“ a byl k objednavce společnosti AUTO RACEK, a. s., vypracován Ing. Vladimírem P., soudním znalcem jmenovaným rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 7. 1999 pro obor: Ekonomika, odvětví ceny a odhady movitých věcí, zvláštní specializace stroje a strojní zařízení. Posudek je zapsán ve znaleckém deníku pod č. 19 a obsahuje 4 strany. Podle tohoto znaleckého posudku činí cena za pronájem souboru těchto strojů jako v posudku I. a za totožné období (od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2002) podle zákona č. 151/1997 Sb. částku 479,6 tis. Kč. Ačkoliv byla předmětem znaleckého zkoumání cena obvyklá za pronájem téhož zboží za totožné období, byly znaleckými posudky zjištěné obvyklé ceny diametrálně odlišné (o více než 580 %).

V průběhu dokazování za účelem určení základu daně u bezúplatného plnění uskutečněného žalobkyní ve smyslu § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. pak správní orgány upřednostnily a použily cenu určenou dle znaleckého posudku, jehož vypracování inicioval sám správce daně.

Ve vztahu ke znaleckému posudku předloženému žalobkyní naopak správní orgány uvedly, že jej neosvědčily jako důkaz. Tento

svůj postup odůvodňovaly tím, že znalecký posudek neobsahuje žádnou metodu, ani způsob, který bývá obvykle použit pro stanovení ceny a nespécifikuje metodiku odborného odhadu, popis oceňovaných strojů, hodnocení jejich technického stavu apod. Správní orgány se navíc domnívají, že tento znalec vycházel z pořizovacích cen oceňovaných movitých věcí a nevycházel z reálné ceny pronájmu. Znalecký posudek I. však tyto skutečnosti obsahoval.

(...) Stěžovatel se mylí, pokud dovozuje, že mu dle § 31 odst. 4 daňového řádu bez dalšího svěčuje kompetenci rozhodovat, který znalecký posudek je důkazem v daňovém řízení a který nikoliv. V nyní souzené věci nejde o případ, kdy by mohl být skutkový stav věci objasněn různými druhy důkazních prostředků, jak jsou demonstrativním výčtem uvedeny v § 31 odst. 4 větě třetí daňového řádu. Nejde tak o případ, kdy by sám správce daně zjišťoval skutkový stav věci – např. faktický rozsah uskutečněných zdanitelných plnění a od toho odvislý základ daně. Naopak v této věci § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. výslovně stanoví, že základ daně je výlučně určen hodnotou „ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu bez daně“. Rozhodujícím důkazem k výši této ceny je právě znalecký posudek. Je tomu tak proto, že k určení, resp. posouzení rozhodných skutečností je třeba odborných znalostí. Tyto znalosti ovšem správní orgány nemají. Nemohly by pak vystupovat v daňovém řízení jako správci daně ale jako třetí osoby – znalci (§ 7 odst. 2 daňového řádu).

Pokud tedy nastane situace, tak jak tomu bylo i v této věci, že je k dispozici více znaleckých posudků na tentýž předmět zkoumání, je nutno především konstatovat, že mají v zásadě zcela rovnocennou důkazní hodnotu. Nastane-li pak k tomu situace, kdy se ve svých závěrech tato posudky rozcházejí (zde cca o 580 %), nepřísluší správci daně s poukazem na § 31 odst. 4 větu čtvrtou daňového řádu, aby si bez dalších procesních kroků sám autoritativně určil, který posudek je podle jeho názoru „více správný“, nebo který je naopak zcela „nesprávný“. Je tomu tak proto, jak zce-

la přiléhavě konstatoval krajský soud, že správním orgánu nesvědčí pozice arbitra, znalce, případně revizního znalce, jež by byl s to usuzovat, který znalecký posudek je správný a který nikoliv. To by žádného znalce nebylo třeba a postačilo by, aby zákon č. 588/1992 Sb. obsahoval dikci, že cenu obvyklou stanoví správce daně správní úvahou. Tak tomu ale není.

Pokud tedy v daňovém řízení nastane situace, že má správce daně k dispozici k téže otázce dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije (slovy stěžovatele, který mu „vyhovuje“) pro rozhodnutí skutková zjištění a který ne. Na takový závěr nemá správní orgán především potřebné odborné znalosti.

Zjistí-li tedy správní orgán mezi těmito posudky rozpory nebo vzniknou-li mu pochyby takového rázu, jak uvedl ve svém rozhodnutí (není zřejmé, z jakých cen znalec vycházel, jaké použil metody atd.), je namístě, aby tyto rozpory a nesrovnalosti odstranil. Nelze tak ale učinit tím, že prohlásí znalecký posudek, který mu nevyhovuje, za nadbytečný, resp. irelevantní, a proto jej neosvědčuje jako důkaz. Takový postup je v rozporu s § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 daňového řádu.

Rozpory a nesrovnalosti v uvedených znaleckých posudcích lze odstranit v první řadě prostřednictvím výslechu znalce, popřípadě znalců obou. Pokud by ani tyto výslechy nevedly k objasnění nejasností, bylo by namístě přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení. Obdobně se již vyslovila starší civilistická judikatura tak, že: „*Pokud měl soud při rozhodování k dispozici dva znalecké posudky s rozdílnými závěry o té samé otázce, musí je vyhodnotit v tom smyslu, který z nich a z jakých důvodů vezme za podklad svého rozhodnutí a z jakých důvodů nevychází ze závěrů druhého znaleckého posudku; pro tuto úvahu je zapotřebí vyslechnout oba znalce. Jestliže by ani takto nebylo možné odstranit rozpory*

v závěrech znaleckých posudků, třeba dát tyto závěry přezkoumat jinému znalci, vědeckému ústavu nebo jiné instituci“ (rozhodnutí Nejvyššího soudu SR ze dne 15. 7. 1982, sp. zn. 4 Cz 13/82, č. 45/1984 Sb. NS).

Nad rámec uvedeného je třeba v tomto konkrétním případě říci, že je přiléhavý poukaz žalobkyně na to, že oproti jí předloženému znaleckému posudku II., z posudku I., zpracovaného dle zadání správce daně, nevyplývá, že by byl zpracován podle zákona o oceňování majetku. Není tak vůbec najisto postaveno, zda vyhoví dikci § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. cena, kterou vzal správce daně za rozhodnou.

Stěžovatel se proto mylí, pokud s poukazem na § 31 odst. 4 daňového řádu dovozuje, že v důkazním řízení rozhoduje, jaký důkazní prostředek bude důkazem a jaký nikoliv (které osvědčí a které nikoliv). Takový výklad dokazování není správný. Daňový řád jej sice v § 31 odst. 4 větě čtvrté a páté „*skutečně opravňuje*“ k selekci navržených důkazních prostředků, ale tato selekce nemá takovou podobu, jakou dovozuje stěžovatel, tj. že provede důkazní prostředky a pak rozhodne, který je důkazem a který nikoliv. Tato kompetence jej pouze opravňuje odmítnout provedení důkazu a tento postup odůvodnit. Jakmile jej však již provede – hodnotí, jakou má kvalitu (co je jeho výsledkem) – stává se vždy důkazem. Rozdílná je v tomto případě toliko důkazní síla (míra přesvědčivosti, kterou jim správce daně přiznává). Dikce daňového řádu je však v tomto směru mírně zavádějící, když používá terminologii „*osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem*“. Z uvedeného je zřejmé, že oba správní orgány ve skutečnosti provedly důkaz znaleckým posudkem II., který se tak stal důkazem. Nepřípustné mu však přiznávali menší (nulovou) důkazní hodnotu. Za tohoto stavu nelze proto než konstatovat, že to je právě stěžovatel a nikoliv krajský soud, kdo nesprávně vyložil § 31 odst. 4 daňového řádu. (...)