ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **AUTO RACEK a.s.**, se sídlem Masarykova 757, Humpolec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2009, č.j. 30 Ca 46/2008 – 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

Včas podanou kasační stížností se žalované Finanční ředitelství v Brně domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2009, č. j. 30 Ca 46/2008 – 34, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 17. 12. 2009, č. j. 30 Ca 46/2008 – 34, zrušil pro vady řízení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 18. 12. 2007, č.j. 21191/07-1300-707271, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně – společnosti AUTO RACEK a.s. proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Humpolci (dále také „správce daně“) ze dne 17. 7. 2007, č. j. 24432/07/092970/3949, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období měsíc červenec roku 2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 126 391 Kč (dále jen „daň“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud 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, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o oceňování majetku“), které byly navzájem výrazně odlišné. Správní orgány však vzájemné rozpory mezi znaleckými posudky neodstranily zákonným procesním postupem (nejprve měly k rozporům vyslechnout znalce a pokud by ani toto doplnění nevedlo k cíli, měly vyžádat revizní posudek) a namísto toho

upřednostnili jeden ze znaleckých posudků. Správním orgánům však nepřísluší upřednostnit některý z rovnocenných znaleckých posudků na základě vlastní přezkumné úvahy (odstraňovat rozpory v závěrech odborných znaleckých posouzení vlastním nalézáním správných řešení) a dovozovat, který z konkurenčních znaleckých posudků je správný a který nikoliv. Pokud by totiž mohl 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 plátci byla vůbec zjišťována znaleckým zkoumáním. Takové oprávnění správnímu orgánu z ustanovení § 14 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nevyplývá. Krajský soud proto přisvědčil žalobkyni, že správní orgány nedostály povinnostem obsaženým v ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Pro tuto procesní vadu při dokazování byl krajský soud nucen napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Správní soud naproti tomu nemohl přisvědčit námitce žalobkyně, že jí nebylo možno daň dodatečně stanovit pro marné uplynutí prekluzivní lhůty. Je tomu tak proto, že šlo o daňovou povinnost za zdaňovací období měsíc červenec roku 2002 a pokud byla lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků přerušena úkonem – protokolem o zahájení daňové kontroly dne 1. 3. 2004, stalo se tak v otevřené prekluzivní lhůtě. Krajský soud nemohl přisvědčit ani výtce žalobkyně, že rozhodnutí žalovaného odvolacího správního orgánu je nesrozumitelné nebo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Z tohoto správního rozhodnutí je dostatečně seznatelné, jak se správní orgán vyrovnal s odvolacími námitkami žalobkyně, jakými úvahami se správní orgán řídil při utváření závěru o skutkovém stavu věci a z jakého důvodu podřadil skutkový stav pod hmotně právní ustanovení právního předpisu po stránce právní. Nesprávné označení finančního úřadu nebo záměna jména znalce jsou formálními pochybeními, které nezpůsobují nesrozumitelnost nebo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo žalované Finanční ředitelství v Brně jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opřelo o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel především namítl, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Správní soud nijak nezohlednil nespornou skutečnost, že správce daně pověřil znalce Ing. P. M. rozhodnutím ze dne 10. 10. 2005, č. j. 27670/05/092930/3432, 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 ustanovením § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků 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 zákona o správě daní a poplatků). Žalobkyně teprve až dne 16. 4. 2007 ke svému vyjádření přiřadila znalecký posudek Ing. V. P.. Tento znalecký posudek však správní orgány považovaly za nadbytečný a pro předmět dokazování za irelevantní. Z tohoto důvodu proto nebyl osvědčen jako důkaz. Důvody, proč tak správní orgány učinily byly uvedeny v rozhodnutí o odvolání. Touto zcela přezkoumatelnou úvahou se ostatně i krajský soud zabýval. Jelikož znalecký posudek Ing M. zcela vyhovoval potřebám dokazování v daňovém řízení, byl žalobkyní předložený znalecký posudek shledán nepotřebným pro účely dokazování. Správní orgány proto při hodnocení důkazů nepochybily resp. neporušily ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. 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. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně v písemném vyjádření považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje aby ji kasační soud zamítl. K důvodům kasační stížnosti uvádí, že se stěžovatel mýlí, pokud dovozuje, že krajský soud výslovně požaduje, aby v daňovém řízení byl proveden revizní znalecký posudek. Je tomu tak proto, že krajský soud uvedl několik možných procesních způsobů, jak měly správní orgány v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků postupovat, aby vzájemné rozpory ve znaleckých posudcích byly odstraněny a byl tak zjištěn co nejúplněji skutkový stav. 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 na místě vyžádat revizní posudek. V žádném případě krajský soud neurčil, že jediným možným postupem pro odstranění procesních vad bylo vyžádání revizního znaleckého posudku. Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Podstatou kasační stížnosti finančního ředitelství je výtka, 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 při tom opírá o dikci ustanovení § 31 odst. 4 věty čtvrté a páté zákona o správě daní a poplatků (*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 prvý (staršího data) ze dne 21. 10. 2005 je označen rubrikou „Znalecký posudek na stanovení ceny za pronájem textilních strojů“ a byl vypracován Ing. P. M., znalcem jmenovaným rozhodnutím Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 1993, č. Spr 3936/92 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 a je označen jako posudek Č.3-155/2007. Vyznačeným účelem posudku bylo: „stanovení ceny obvyklé za pronájem textilních strojů v období od 01/2001 do 31. 12. 2002“ a byl k objednávce firmy AUTO RACEK a.s. vypracován Ing. V. P., soudním znalcem jmenovaným rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 7. 1999, č. j. Spr 4481/99 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 týchž 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 ustanovení § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), pak správní orgány upřednostnily a použily cenu určenou dle znaleckého posudku, jehož vypracování inicioval sám správce daně.

Ve vztahu ke znaleckému posudku předloženém 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 nespecifikuje 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.

Podle ustanovení § 31 odst. 4 věty čtvrté zákona o správě daní a poplatků se jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení prokazují v rámci důkazního řízení.

Podle ustanovení § 31 odst. 4 věty páté zákona o správě daní a poplatků, provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle ustanovení § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, je-li zdanitelné plnění uskutečněno osobě mající zvláštní vztah k plátci bez úplaty nebo je-li poskytnuta sleva z ceny, případně cena vyšší, než by byla cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, základem daně je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu bez daně.

Stěžovatel se mýlí, pokud dovozuje, že mu dikce § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků bez dalšího svěřuje 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 ustanovení § 31 odst. 4 věty třetí zákona o správě daní a poplatků. 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 zákon o dani z přidané hodnoty 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 zákona o správě daní a poplatků).

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 ustanovení § 31 odst. 4 věty čtvrté zákona o správě daní a poplatků, 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 zcela přiléhavě konstatoval krajský soud, že správnímu orgánu nesvědčí pozice arbitra, znalce, případně revizního znalce, jež by byl sto usuzovat, který znalecký posudek je správný a který nikoliv. To by žádného znalce nebylo třeba a postačilo by, aby zákon o dani z přidané hodnoty 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 rozhodná 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 na místě, aby tyto rozpory a nesrovnalosti odstranil. Nelze tak ale učinit tím, že prohlásí znalecký posudek, který mu nevyhovuje, za nadbytečný, resp. irelevantní a proto že jej neosvědčuje jako důkaz. Takový postup je v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Rozpory a nesrovnalosti v uvedených znaleckých posudcích lze odstranit v prvé 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 revizního 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; proto 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“ (R 45/84-Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek).

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 ustanovení § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty cena, kterou vzal správce daně za rozhodnou.

Stěžovatel se proto mýlí, pokud s poukazem na ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků dovozuje, že v důkazním řízení rozhoduje jaký „důkazní prostředek bude důkazem a jaký nikoliv (které osvědčí a které nikoliv). Takový výklad dokazování není správný. Zákon o správě daní a poplatků jej sice v ustanovení § 31 odst. 4 věty čtvrté a páté „skutečně opravňuje“ k selekci navržených důkazních prostředků, ale tato selekce nemá podobu, jak ji 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 zákona o správě daní a poplatků 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. (str. 7, 8 rozhodnutí o odvolání), který se tak stal důkazem. Nepřípustně mu však přiznávali menší (nulovou) důkazní hodnotu. Za tohoto stavu nelze proto než konstatovat, že to je právě stěžovatel a nikoliv krajský soud, kdo si nesprávně vyložil ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní poplatků.

Nad rámec uvedeného nemůže Nejvyšší správní soud ponechat stranou své pozornosti skutečnost, že žalobou napadené rozhodnutí je i nepřezkoumatelné. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č.1566/2008, vyslovil

že: „*Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků)*“. To znamená, že z rozhodnutí o odvolání, resp. jeho odůvodnění, za situace, kdy není platební výměr odůvodněn, musí být patrny důvody rozhodnutí v kontextu všeho podstatného, co předcházelo jeho vydání a mělo vliv na jeho obsah. Jinými slovy, odůvodnění by mělo rekapitulovat dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci daňového subjektu do patřičného skutkového a právního kontextu. Tak tomu ale v této věci není. Stěžovatel po té, co konstatoval včasnost odvolání a nezbytnost jeho doplnění, toliko reagoval na výtky žalobkyně.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému účastníku řízení (žalobkyni) žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 1. července 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu