

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Ardagh Metal Packaging Czech Republic, s. r. o.,** se sídlem Tovární 67, Skřivany, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 7. 2013, č. j. 31 Af 85/2012 - 74,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný - Odvolací finanční ředitelství domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 7. 2013, č. j. 31 Af 85/2012 - 74, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 29. 7. 2013, č. j. 31 Af 85/2012 - 74, jednak zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 7. 2012, č. j. 3813/12-1200-601251, kterým bylo zamítnuto odvolání společnosti - Ardagh Metal Packaging Czech Republic, s. r. o. a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Novém Bydžově [dále jen „správce daně“ (pozn. krajský soud uvádí nesprávně Finanční úřad v Hradci Králové, oddělení specializované kontroly)]

ze dne 7. 12. 2011, č. j. 39482/11/230970601976, (dodatečný platební výměr) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 7.739.040 Kč a penále ve výši 1.547.808 Kč (dále jen „daň“), jednak rozhodl o náhradě nákladů řízení, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud především neshledal opodstatněnou námitku žalobkyně, že správní orgány pochybily, pokud při zahájení daňové kontroly současně nezahájily daňové řízení. Je tomu tak proto, že daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a nikoliv podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pokud tedy správce daně v protokolu ze dne 29. 11. 2011 - při projednání zprávy o kontrole - oznámil žalobkyni, že podle § 17 daňového řádu současně zahajuje na základě výsledku kontroly doměřovací řízení ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 143 daňového řádu, dostál svým povinnostem.

Krajský soud ale dospěl k závěru, že je žaloba důvodná v té části, v níž žalobkyně brojí proti stanovení daně z příjmů za rok 2007 (dále jen „daň“) s poukazem na ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2007 (dále jen „daň z příjmů“), a to v souvislosti s určením převodních cen výrobků, prodávaných žalobkyní spřízněným společnostem.

Krajský soud vyšel ze skutkových okolností proběhlého řízení, kdy na straně správce daně provádějícího daňovou kontrolu u žalobkyně [Finančního úřadu v Hradci Králové, oddělení specializované kontroly (dále jen „OSK“)] vznikly pochybnosti o tom, že ceny, za které žalobkyně prodávala své výrobky spojeným osobám, neodpovídají cenám sjednaným mezi nezávislými osobami. K těmto pochybnostem OSK žalobkyně předložila znalecký posudek, vyhotovený společností BDO Appraisal Services – Znalecký ústav s. r. o. (dále jen „znalecký posudek“). Následně OSK sdělilo žalobyni své výtky k předloženému posudku a samo stanovilo spodní hranici tržního rozpětí. Žalobkyně poté tlumočila OSK reakci znalce na výhrady správního orgánu. Výměna stanovisek mezi správcem daně a znalcem se několikráte opakovala, a dne 29. 11. 2011 přistoupil správní orgán k projednání zprávy o kontrole, kde označil za hodnotu odpovídající principu tržního odstupu spodní hranici tržního rozpětí, konkrétně rozpětí stanovené metodou sdružování, a to ve výši 25,3 %. Z této zprávy pak vycházel při dodatečném stanovení daně i správce daně. Krajský soud v této souvislosti vyložil, že zákon o daních z příjmů, resp. ust. § 23 odst. 7 tohoto zákona neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže. Současně předestřel též judikatorní závěry týkající se vymezení kriterií při určování ceny obvyklé, jakož i povinnosti kladené na správce daně, spočívající v tom, že musí jednoznačně a prokazatelně seznámit daňový subjekt se vzniklými rozdíly mezi cenou vykázanou žalobkyní a cenou, kterou správce daně sám považuje za cenu obvyklou. Daňovému subjektu pak musí být poskytnouta reálná možnost, aby se k tomuto rozdílu mohl vyjádřit a uspokojivě jej doložit. Teprve po té může správce daně posoudit, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno či nikoliv (že uspokojivě doložila zjištěný rozdíl), a stanovit jí daň na základě ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud dospěl k závěru, že takovým způsobem správní orgány (OSK) nepostupovaly. Šlo zejména o předložený znalecký posudek, který OSK zčásti akceptovalo a postupně v závislosti na komunikaci měnilo prostřednictvím žalobkyně spodní hranici tržního rozpětí. Je tomu tak proto, že nejprve (před předložením znaleckého posudku) vyčíslilo rozdíl ve výnosech částkou 38.424.046,94 Kč, po jeho předložení částkou 17.764.493,27 Kč, následně pak částkou 48.125.000 Kč a nakonec

částkou ve výši 28.891.000 Kč, která se následně stala podkladem pro dodatečný platební výměr.

Krajský soud proto dovodil, že pokud správní orgány neodmítly předložený znalecký posudek, ale v průběhu daňového řízení jej hodnotily, vytýkaly mu chyby, neshodly se se znalcem na výši ceny obvyklé a současně jej dílem akceptovaly při stanovení ceny obvyklé, postupovaly v rozporu se zákonem i judikaturou. Správně měl správce daně, resp. již OSK v průběhu daňové kontroly, když znalecký posudek hodnotil a měl k němu výhrady, postupovat tak, že by ke svým výhradám vyslechl dotyčného znalce – zpracovatele posudku a vyjasnil si základní kriteria pro výběr srovnatelných subjektů (např. sjednotit vyhledávací strategii i použitou verzi databáze). I když nelze popřít, že je správce daně nadán pravomocí hodnotit důkazy předestřené v daňovém řízení a že má vysoce odborně školené pracovníky, nelze připustit, aby stavěl své závěry nad závěry znalce v daném oboru, aniž by nejprve zjistil zásadní nedostatky v předloženém znaleckém posudku, či jeho východiscích. I kdyby však správce daně tyto pochybnosti zjistil, bylo jeho povinností k nim nejprve vyslechnout znalce způsobem předpokládným zákonem a pokud by i nadále pochybnosti přetrvaly, měl zadat zpracování posudku na určení uvedené ceny jinému znalci v odpovídajícím oboru. Krajský soud, ani správní orgány nejsou nadáni k tomu, aby autoritativně posoudily odborné závěry znalce, resp. jeho případné chyby. Krajský soud proto zrušil rozhodnutí žalovaného, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

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

Stěžovatel především nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že správce daně, resp. OSK (dále již jen „správce daně“) prokazatelně neseznámil žalobkyni se vzniklým rozdílem mezi cenou vyčíslenou žalobkyní a cenou, kterou správce daně považuje za cenu, jež by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a nedal tak žalobkyni reálnou možnost se k tomuto rozdílu vyjádřit a uspokojivě jej doložit. V tomto směru především poukazuje na výzvu ze dne 7. 12. 2010, kterou správce daně vyzval žalobkyni, aby mu doložila rozdíl mezi cenou sjednanou při prodeji výrobků a cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích jak ji vyčíslil správce daně ve výši 38.424.046,94 Kč. Dále pak poukazuje i na oznámení ze dne 22. 4. 2011, č. j.107121/11/228540604259, ve kterém žalobkyni sdělil výsledek kontroly, na oznámení ze dne 19. 7. 2011, č. j. 311453/11/228540604259, kterým jí opět sdělil výsledek kontrolního zjištění a na oznámení ze dne 20. 9. 2011, č. j. 381554/11/228540604259, jehož přílohou byly reporty jednotlivých společností zařazených do vzorku správce daně z aktuální verze databáze Amadeus a rekapitulační tabulka s hodnotami veličin vzorku společnosti Amadeus. V tomto posledním oznámení se správce daně podrobně vyjádřil k jednotlivým důkazním prostředkům předkládaným žalobkyní. Stěžovatel má z těchto důvodů za to, že správce daně žalobkyni opakovaně sděloval výši ceny, kterou považuje za cenu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Nerozhodnou je pak skutečnost, pokud správce daně sděloval žalobkyni v průběhu daňového řízení rozdílné výše ceny, kterou vždy aktuálně považoval za cenu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tento postup správce daně byl jednoznačným a výlučným důsledkem činnosti žalobkyně, kdy dílem vyčíslil tuto částku ve prospěch žalobkyně podle mezikvartilového rozpětí namísto původního mediánu, a dále se pak

jednalo o změny učiněné v přímém důsledku předloženého znaleckého posudku. Nesprávný je i závěr a požadavek krajského soudu, že v případě nesouhlasu se znaleckým posudkem žalobkyně, měl správce daně k těmto nesouladům vyslechnout znalce a vyjasnit si kriteria pro výběr srovnatelných subjektů. Je tomu tak proto, že postačí, pokud předložený důkazní prostředek – znalecký posudek sám hodnotil a nesouhlasil s ním. Nebylo třeba ani tohoto znalce vyslechnout, neboť s ním správce daně komunikoval prostřednictvím žalobkyně, která správci daně postupovala vždy aktuální stanovisko znalce k jeho dovozované ceně obvyklé. Pokud správce daně fakticky komunikoval se znalcem (prostřednictvím žalobkyně), má za to, že tato komunikace byla zcela postačující a nebylo třeba provádět výslech znalce.

Zcela neopodstatněný je pak požadavek krajského soudu, který ve svém rozsudku uvedl, že by bylo na místě, pokud by správce daně provedl výslech znalce a tento výslech by nevedl k odstranění pochyb, aby zvážil zadání znaleckého posudku jinému znalci, např. vysoké škole. Správce daně však se znaleckým posudkem nakládal zcela v mezích ust. § 8 daňového řádu, když jej hodnotil jako jiné důkazy ve smyslu § 93 daňového řádu. Nešlo ani o situaci uvedenou v § 95 písm. a) daňového řádu. Žalobkyně předložila znalecký posudek jako běžný důkaz a jako s takovým s ním i správní orgány zacházely. Nadto vzhledem k renomovanosti znalce zpracovávajícího sporný posudek, který je uznávaným znalcem ve vysoce specializované oblasti převodních cen, není zpracování jiného posudku v této otázce smysluplné. V podrobnostech správce daně de facto převzal způsob výpočtu dle tohoto znaleckého posudku (akceptoval jej); pro stanovení převodní ceny jen použil ověřená jiná vstupní data, která logicky vedla k vyčíslení i jiné převodní ceny.

Žalobkyně - Ardagh Metal Packaging Czech Republic, s. r. o. se k podané kasační stížnosti žalovaného nevyjádřila, ač s ní byla řádně obeznámena.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a došel k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Podstatou podané kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s rozsudkem krajského soudu, který shledal jako zásadní a zcela opodstatněné výtky žalobkyně směřující proti postupu správních orgánů (vady v řízení) v průběhu daňové kontroly a v navazujícím vyměřovacím a odvolacím řízení, kdy byly potvrzeny skutkové a právní závěry OSK, a z těchto důvodů krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného.

K těmto vadám mělo dojít v souvislosti s dodatečným stanovením daně žalobkyni v návaznosti na aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona daních z příjmů ve vztahu ke správcem daně stanovené ceně obvyklé k převodním cenám (jak byly vyčísleny pod bodem 1.4 zprávy o kontrole). Mělo tomu tak být z toho důvodu, že ceny byly vyčísleny na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Současně mělo být v této souvislosti vadně prováděno dokazování a následné hodnocení důkazů (nakládání s nimi) – zejména pokud jde o znalecký posudek žalobkyně předložený k vyvrácení domněnek správce daně o výši ceny obvyklé u převodních cen. Důsledkem těchto pochybění pak měl být i nesprávný závěr správních orgánů o neunesení důkazního břemene žalobkyní v daňovém řízení (podle žalobkyně to však měl být naopak správce daně, kdo po doložení znaleckého posudku žalobkyní, neunesl důkazní břemeno o správném stanovení výše převodních cen).

pokračování

Podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

Vysloveným závěrům krajského soudu nelze ničeho vytknout.

Jak zcela přiléhavě uvedl krajský soud, při výkladu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže (pouze ji nepříliš přesně vymezuje), je třeba vyjít z ustálené judikatury, která dopadá i na nyní projednávanou věc.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 - 53, (dostupný na www.nssoud.cz) vyslovil právní názor, že „*není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat...Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru*.“

V rozsudku ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004 - 89, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Ze správního spisu musí být jednoznačně patrné, že správce daně sdělil v průběhu daňového řízení daňovému subjektu výši ceny, kterou považuje za cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 259/1994 Sb.), že jej prokazatelně seznámil se vzniklým rozdílem a dal mu tak reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Teprve poté správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv*“.

V rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2548/2012, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*K prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)*“.

Z uvedených judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu vyplývá, že důkazní břemeno ohledně žalobkyni vyčíslené ceny obvyklé, v jejímž důsledku došlo ke zvýšení základu daně žalobkyni o 28.891.000 Kč, vázne v projednávané věci výhradně na správci daně. Především však z uvedených judikátů ve spojení se zákonnou dikcí ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu vyplývá, že před samotným vyčíslením zjištěného rozdílu mezi žalobkyní zaúčtovanou cenou a správcem daně stanovenou - obvyklou cenou - musí správce daně vždy žalobkyni zcela jednoznačně a konkrétně sdělit výši jím dovozované

skutečné ceny obvyklé, a jak k ní došel (na základě jakých podkladů/kritérií/pomůcek). Současně vždy musí žalobkyni „reálně umožnit“, aby mu „uspokojivě doložila“ (prokázala) oprávněnost rozdílu mezi jí zaúčtovanou cenou a cenou obvyklou, stanovenou (vyčíslenou) správcem daně. Správce daně musí také žalobkyni umožnit, aby mu mohla zároveň vytknout, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů má správcem daně stanovenou cenu obvyklou za nesprávnou (např. pro chybný výběr kriterií, či ukazatelů, nesprávné období apod.). Současně je nezbytné, aby byla žalobkyně jako daňový subjekt řádně a vždy poučena pro případ, pokud uvedený rozdíl v cenách uspokojivě nedoloží. Je proto nepřípustné, aby správce daně daňovému subjektu pouze sdělil, jaká je – dle jeho názoru - výše obvyklé ceny, aniž by tomuto zjištění rozhodnému pro další postup správce daně i daňového subjektu (dokládání zjištěného rozdílu daňovým subjektem a případná úprava základu daně správcem daně) předcházelo dokazování, z něhož by daňový subjekt mohl seznat, na základě jakých důkazních prostředků k uvedenému zjištění správce daně dospěl. Je také nepřípustné, aby se nemohl daňový subjekt (zde žalobkyně) k provedeným důkazům či kriteriím vyjádřit, popřípadě navrhnout důkazy nebo kriteria jiná, jež dle jeho přesvědčení prokazují odlišnou výši obvyklé ceny. Daňový subjekt musí mít zachovánu možnost brojit proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny. Zákonné podmínky umožňující správci daně úpravu základu daně poplatníka postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jsou totiž splněny pouze při zjištění odlišnosti cen sjednaných oproti cenám na trhu obvyklým a při neuspokojivém doložení tohoto rozdílu daňovým subjektem (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2001 - 79, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 587/2005). Na uvedeném nic nemění ani okolnost, že řízení ve věci žalobkyně bylo zahájeno podle zákona o správě daní a poplatků a ukončeno bylo za účinnosti daňového řádu.

Takovým kvalifikovaným úkonem však není „Oznámení“ podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu, jaké učinil správce daně ve dnech 22. 4. 2011, označené jako „výsledek kontrolního zjištění“ s vyčíslenou částkou 17.764.493,27 Kč, není jím ani Oznámení ze dne 19. 7. 2011, označené jako kontrolní zjištění s vyčíslenou částkou 48.125.000 Kč, ani Oznámení ze dne 20. 9. 2011, označené jako výsledek kontrolního zjištění s vyčíslenou částkou rozdílu mezi žalobkyní účtovanou cenou a správcem daně dovozovanou cenou obvyklou, tentokrát ve výši 28.891.000 Kč. Uvedenému legitimnímu požadavku a oprávnění žalobkyně – pomine-li se výzva k dokazování ze dne 7. 12. 2010, č. j. 263513/10/228540604259, k „uspokojivému doložení rozdílu mezi cenami sjednanými se spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních stycích“, nevyhoví ani výzva správce daně ze dne 13. 5. 2011. Je tomu tak proto, že z takového rozhodnutí musí zcela pregnantně vyplývat, na základě jakých podkladů, kritérií či ukazovatelů, k té které ceně obvyklé správce daně došel, uložená důkazní povinnost a řádné poučení pro případ jejího nesplnění. Jen tato cena a kriteria, jakož i postup vedoucí k jejímu zjištění může být posléze posuzován správním soudem, resp. může být posuzováno, zda stanovená kriteria ve světle výše uvedeného obstojí. Správnímu soudu nepřísluší oproti správci daně vyčíslovat rozdíl mezi cenami podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale posuzovat dodržení podmínek a zachování rozumných mantinelů, za kterých byly stanoveny. Pokud tedy správce daně v průběhu řízení opakovaně měnil „svou cenu obvyklou“, bylo jeho povinností vždy ke každé takto jinak stanovené ceně obvyklé vyzvat žalobkyni k doložení (prokázání) rozdílu mezi žalobkyní zaúčtovanou cenou a touto nově správcem daně vyčíslenou cenou obvyklou. Tak tomu ale v projednávané věci nebylo.

Krajský soud proto nepochybil, došel-li k závěru, že stěžovatel nedal žalobkyni reálnou možnost uspokojivě doložit (prokázat) oprávněnost rozdílu mezi žalobkyní vykazovanými cenami a cenami obvyklými, jak je vyčíslil správce daně, nebo doložit vadnost vyčíslené ceny obvyklé.

Uvedené platí tím spíše, měnil-li správce daně výši rozdílu mezi cenami v řádu jednotek týdnů o desítky miliónů korun českých. Nejprve tento rozdíl vyčíslil dne 7. 12. 2010 částkou 38.424.046,94 Kč, po té dne 22. 4. 2011 částkou 17.764.493,27 Kč, následně dne 19. 7. 2011 částkou 48.125.000 Kč, a naposledy ji vyčíslil částkou 28.891.000 Kč. Za tohoto stavu pak bylo povinností správce daně řádně umožnit žalobkyni, aby mu doložila (prokázala) rozdíl mezi těmito cenami, či vyvrátila správnost a použitelnost podkladů, na nichž byly tyto částky rozdílů v cenách vyčísleny. Zcela irelevantní je nyní tvrzení stěžovatele, který dovozuje, že uvedené změny byly důsledkem procesní aktivity žalobkyně. Jak vyplývá z předestřené judikatury, důkazní břemeno ohledně prokázání existence rozdílu v ceně sjednané mezi spojenými osobami od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, lpí výlučně na správci daně. Pokud pak nebyl správce daně sto určit správně cenu obvyklou poprvé, podruhé i potřetí, lze odůvodněně pochybovat i o správnosti jejího čtvrtého vyčíslení. Za tohoto stavu bylo proto nejen vhodné, ale naprosto nezbytné, aby správce daně postupoval tak, jak mu předestřel krajský soud. To znamená, aby správce daně v případě přetrvávajících pochybností o posudku nejprve doslechl znalce. Pokud by však i nadále u něj přetrvávaly výhrady k předestřenému znaleckému posudku, bylo by na místě zadat vypracování konkurenčního znaleckého posudku, který by pak bylo třeba následně konfrontovat se znaleckým posudkem doloženým žalobkyní. V tomto směru lze poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010 - 60, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1566/2008, v kterém tento soud vyslovil názor, že: „*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 výslechu znalce, popřípadě znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by namístě přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení*“.

Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v tom, že správce daně naložil s žalobkyní předloženým důkazem – znaleckým posudkem společnosti BDO Appraisal Services - Znalecký ústav s. r. o. ze dne 31. 12. 2010, č. 31-12-2010/314, v souladu se zákonem, pokud z něj vycházel a současně k němu dílem nepřihlížel, resp. oproti němu použil pro účely stanovení převodních cen jiná vstupní data, tedy jej dílem neakceptoval. V tomto směru neobstojí prosté konstatování, že postupoval v mezích svěřené mu kompetence podle ust. § 8 ve spojení s ust. § 93 daňového řádu.

Zcela nepřípadná je pak argumentace rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 52/2009 - 65, a ze dne 4. 3. 2010, č. j. 9 Afs 80/2009 - 99, (oba dostupné na www.nssoud.cz), z nichž dovozuje, že v projednávané věci i v obdobných věcech znalecké posudky neobstojí. Je tomu tak proto, že posudky v poukazovaných věcech, které byly nadto zpracovány týmž znalcem a z nichž správní orgán vyšel (po popření vícero znaleckých posudků předložených daňovými subjekty), byly soudem odmítnuty, nikoliv z toho důvodu, že by jinak znalecké posudky nebyly sto osvědčit, či objasnit posuzovanou otázku (cenu obvyklou), ale pro jejich zásadní kvalitativní nedostatky.

Právní předpisy aplikované v projednávané věci (zákon o správě daní a poplatků i daňový řád) nepředpisují postup a ani neurčují váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznávaly vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíraly. Naopak, hodnocení důkazů ponechávají na úvaze správce daně (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 daňového řádu). Přisuzování hodnoty pravdivosti jednotlivým důkazům se děje jejich vyhodnocením jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Myšlenkové závěry o pravdivosti či nepravdivosti důkazů, k nimž správce daně dospěl, proto nepředstavují akt jeho libovůle a nejsou ani věcí pouhého osobního dojmu či obecné úvahy. Ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků. Veřejné listiny obvykle prokazují, že jde o akt toho, kdo listinu vydal, a není-li prokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich zapsáno. Znalecké posudky pak požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán (správce daně, či správní soud) tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav z toho kterého oboru.

K hodnocení znaleckých posudků je proto třeba vždy přistupovat uvážlivě a v případě pochybností je třeba tyto vždy vyvrátit či potvrdit výpovědí znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu), případně dále postupovat, jak již bylo uvedeno i krajským soudem. V žádném případě však již nelze akceptovat postup správce daně, nyní obhajovaný stěžovatelem, že postačí, pokud správce daně komunikoval se znalcem prostřednictvím stěžovatelky v listinné formě způsobem zpochybňujících či doplňujících závěry té které strany (správce daně či znalce). Obhajoba takového postupu nemá nejen oporu v zákoně (srov. § 95 odst. 4 daňového řádu), ale současně i obchází práva žalobkyně, včetně práva na spravedlivý proces. Takovým postupem je žalobkyně zkrácena na svém právu klást znalci otázky, jak výslovně předpokládá i daňový řád, o který se nyní opírá i stěžovatel. Ponechat stranou nelze ani důkazní sílu protokolu o výpovědi znalce. Je mimo jakoukoliv pochybnost, že v konfrontaci mezi soukromou listinou – přípisem znalce předloženým žalobkyní a výpovědí znalce zachycené ve veřejné listině, při němž je umožněno žalobkyni realizovat svá práva, je zásadní kvalitativní rozdíl v neprospěch soukromé listiny. Nelze proto nic vytknout závěru krajského soudu vyslovenému v napadeném rozsudku, že v případě, kdy správce daně zcela neodmítl předložený znalecký posudek (naopak z něj zčásti vycházel), ale současně se s ním zcela neztotožnil, bylo třeba znalce nejprve doslechnout.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 7. 2013, č. j. 31 Af 85/2012 - 74, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

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

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

V Brně dne 31. října 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu