
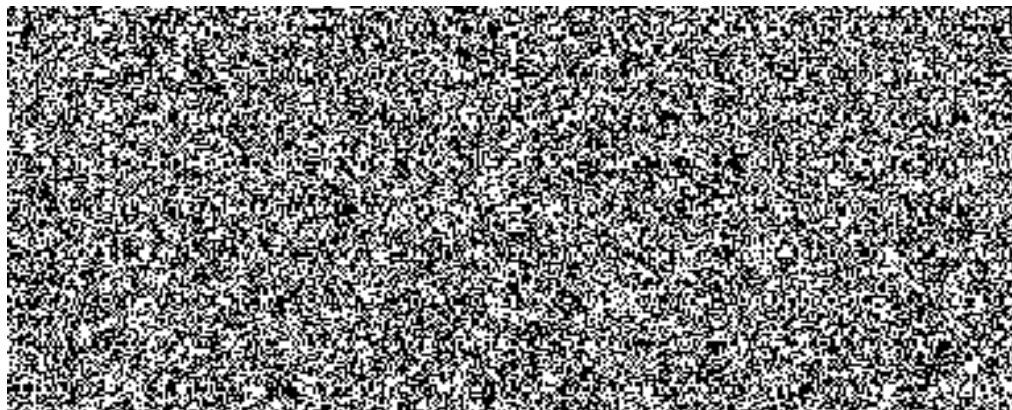




INTERNÍ SDĚLENÍ

Č. j.: 73006/17/7100-10110- 



**Metodický pokyn k problematice ustanovení znalce pro účely posouzení oprávněnosti
uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje podle zákona o daních
z příjmů**

Obsah

1. Právní úprava

2. Úvod



2.2. Vymezení pojmů

3. Zákon o znalcích a tlumočnících

3.1. Právní úprava

3.2. Seznam znalců

3.3. Seznam znaleckých ústavů

3.4. Orgán veřejné moci

3.5. Přibírání znalců

3.6. Přibírání osob s odbornými předpoklady

3.7. Stanovení lhůty

3.8. Mlčenlivost

3.9. Odměňování a náhrada nákladů

4. Daňový řád

4.1. Právní úprava


4.2. Ustanovení znalce (§ 95 odst. 1 daňového řádu)

4.2.1. Rozhodnutí o ustanovení znalce (§ 95 odst. 2 daňového řádu)

4.2.2. Specifika ustanovení osoby s odbornými předpoklady

4.2.3. Doručování rozhodnutí o ustanovení znalce (§ 95 odst. 2 daňového řádu)

4.2.4. Spolupráce daňového subjektu a součinnost třetích osob (§ 95 odst. 3 daňového řádu)

- 4.3. Znalecký posudek - judikatura
- 4.4. Výslech znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu)
 - 4.4.1. Výslech znalce – judikatura
- 4.5. Znalecký posudek jako důkazní prostředek (§ 93 daňového řádu)
 - 4.5.1. Právní úprava
 - 4.5.2. Aplikace
 - 4.5.3. Znalecký posudek jako důkazní prostředek - judikatura
- 4.6. Mlčenlivost
 - 4.6.1. Právní úprava
 - 4.6.2. Mlčenlivost znalce
- 4.7. Přibírání osob, které nejsou znalcem
- 4.8. Náklady řízení
 - 4.8.1. Právní úprava
 - 4.8.2. Aplikace
 - 4.8.3. Odborný názor osoby, která není znalcem
- 5. Postup správce daně při zajištění věcných posouzení vztahujících se ke stanovení správné výše odpočtu**
 - 5.1. Kontrola formálních náležitostí projektu a výše uplatněného odpočtu
 - 5.2. Vyhledání znalce
 - 5.2.1. Znalec
 - 5.2.2. Osoba s odbornými předpoklady
 - 5.2.3. Osoba, která není znalcem
 - 5.3. Neformální projednání znaleckého úkolu
 - 5.4. Rozhodnutí o ustanovení znalce
 - 5.5. Kontrola znaleckého posudku
- 6. 
- 7. Vzory tiskopisů
- 8. Účinnost

1. Právní úprava

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o znalcích a tlumočnících“).

Vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících (dále jen „Vyhláška“).

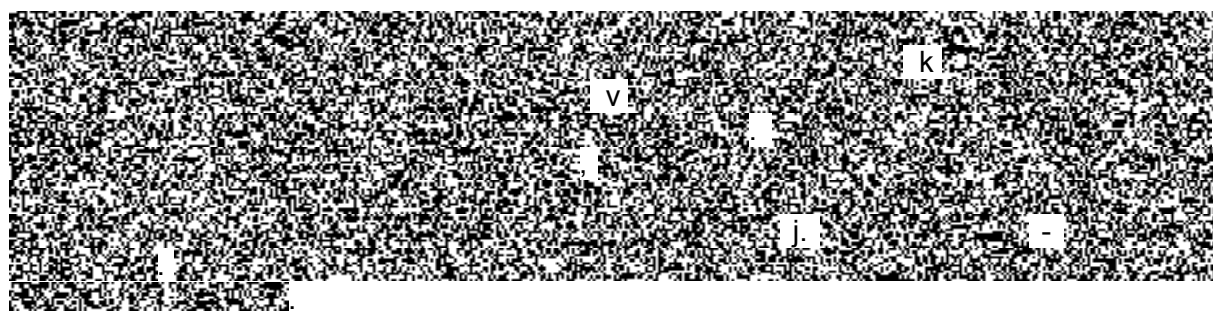
Vyhláška č. 123/2015 Sb., kterou se stanoví seznam znaleckých oborů a odvětví pro výkon znalecké činnosti.

Vyhláška č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní.

2. Úvod

2.1 Účel metodického pokynu

Z důvodu zajištění jednotného postupu správců daně vydává Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“) metodický pokyn k problematice ustanovení znalce dle § 95 DŘ pro účely správného posouzení uplatnění odpočtu.



Tento metodický pokyn stanovuje podrobný postup při výběru znalce, jeho ustanovení, zadání znaleckého úkolu, kontroly znaleckého posudku a jeho financování.

2.2. Vymezení pojmů

Znalec – osoba definovaná v § 2 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících. Znalec zpracovává znalecký posudek. Jinými slovy tato osoba je způsobilá ke zpracování znaleckého posudku, protože splnila všechny podmínky stanovené zákonem o znalcích a tlumočnících (disponuje „kulatým razítkem“). Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících mohou znaleckou činnost vykonávat také ústavy, jejichž činnost je vymezena v § 21 a násl. zákona o znalcích a tlumočnících.

Osoba s odbornými předpoklady – osoba definovaná v § 2 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících. Je ustanovená za podmínek stanovených dle § 24 zákona o znalcích a tlumočnících a je pro účely DŘ a ZDP také znalcem. V odborné literatuře nebo v soudních rozhodnutích je tento způsob stanovení znalce někdy nazýván „*ad hoc*“.

Zjednodušeně lze vysvětlit, že osoba s odbornými předpoklady, která není zapsaná do seznamu znalců a zároveň splní podmínky § 24 zákona o znalcích a tlumočnících, je pro účely daňového řízení znalcem, který zpracovává znalecký posudek, přestože nedisponuje „kulatým razítkem“.

Z hlediska daňového procesu správce daně v těchto případech postupuje obdobně jako v případě, kdy je ustanoven znalec definovaný v § 2 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících.

Osoba, která není znalcem – osoba, která může podat odborný názor. Správce daně s osobou, která není znalcem podle § 2 odst. 1 nebo § 2 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících, sepíše dle povahy situace protokol nebo úřední záznam, který bude obsahovat posouzení s věcným odborným závěrem.

3. Zákon o znalcích a tlumočnících

3.1. Právní úprava

§ 2

(1) Znaleckou a tlumočnickou činnost mohou vykonávat pouze znalci a tlumočníci zapsaní do seznamu znalců a tlumočníků; znaleckou činnost vykonávají také ústavy (§ 21).

(2) Osoby nezapsané do seznamu znalců a tlumočníků mohou být v řízení před orgány veřejné moci ustanoveny znalci nebo tlumočníky jen výjimečně za podmínek stanovených v § 24.

§ 24

Znalci nezapsaní do seznamu

(1) Orgán veřejné moci může ustanovit znalcem osobu, která není zapsána do seznamu a má potřebné odborné předpoklady pro to, aby podala posudek a která s ustanovením vyslovila souhlas,

a) není-li pro některý obor znalec do seznamu zapsán,

b) nemůže-li znalec zapsaný do seznamu úkon provést,

c) jestliže by provedení úkonu znalcem zapsaným do seznamu bylo spojeno s nepřiměřenými obtížemi nebo náklady.

(2) Takto ustanovený znalec (tlumočník) nemůže podat posudek, dokud nesložil do rukou orgánu, který jej ustanovil, slib podle § 6 odst. 2.

3.2. Seznam znalců

Způsob, jakým jsou znalci vedeni v „seznamech“, je stanoven v § 4, § 5 (příp. § 6) Vyhlášky. Podle § 4 Vyhlášky je seznam znalců veden u každého krajského soudu a zapisují se do něho všichni znalci jmenovaní ministrem spravedlnosti nebo předsedou krajského soudu, kteří mají bydliště v obvodu krajského soudu. Seznam se člení na základní obory, z nichž některé se podle rozsahu člení na odvětví.

Souhrnem seznamů krajských soudů je ústřední seznam znalců (§ 5 Vyhlášky), který vede Ministerstvo spravedlnosti.

3.3. Seznam znaleckých ústavů

Seznam znaleckých ústavů vede dle § 21 zákona o znalcích a tlumočnících Ministerstvo spravedlnosti. Tento seznam se skládá ze 2 oddílů. V prvním oddílu jsou vedeny ústavy a jiná pracoviště specializovaná na znaleckou činnost; ve druhém oddílu pak vědecké ústavy, vysoké školy a organizace, od nichž mohou orgány veřejné moci ve zvlášť obtížných případech žádat znalecké posudky.

3.4. Orgán veřejné moci

Orgánem veřejné moci se rozumí i správce daně. Z důvodové zprávy k zákonu č. 444/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, vyplývá, že pojem "státní orgány a orgány, na které přešly úkoly státních orgánů" se nahrazuje přesnějším pojmem "orgán veřejné moci". Kritériem pro určení, zda i jiný subjekt jedná jako orgán veřejné moci, je skutečnost, zda konkrétní subjekt rozhoduje o právech a povinnostech jiných osob a tato rozhodnutí jsou státní mocí vynutitelná nebo zda může stát do těchto práv a povinností zasahovat.

Pod pojmem „řízení před orgánem veřejné moci“ je tedy třeba rozumět nejen řízení před soudem, ale všechna řízení prováděná orgány, které mají ze zákona svěřenu rozhodovací pravomoc. Typicky se jedná o orgány státu (např. ministerstva, soudy, policii, soudní exekutory, správní úřady i orgány územní samosprávy).

Správce daně jako orgán veřejné moci pro účely daňového procesu je vymezen v § 10 DŘ.

3.5. Přibírání znalců

Seznam znaleckých oborů a odvětví pro výkon znalecké činnosti upravuje vyhláška č. 123/2015 Sb., kterou se stanoví seznam znaleckých oborů a odvětví pro výkon znalecké činnosti.

Podle § 2 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících mohou znaleckou činnost vykonávat pouze znalci zapsaní do seznamu znalců; znaleckou činnost vykonávají též ústavy.

Podle § 9 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících platí, že znalci jsou oprávněni vykonávat znaleckou činnost i mimo obvod krajského soudu, v jehož seznamu jsou zapsáni. Dle § 9 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících je stanoven speciální postup při ustanovení znalce pro orgány veřejné moci, kdy tyto orgány zpravidla ustanovují znalce, kteří jsou zapsaní v seznamu toho krajského soudu, v jehož obvodu má orgán veřejné moci sídlo nebo pracoviště, a to po předchozím projednání se znalcem.

Důvodová zpráva k § 9 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících uvádí: „Aby nedocházelo k přetěžování některých znalců, stanoví se, že státní orgány jsou povinny ustanovovat především znalce, který je zapsán v seznamu příslušného krajského soudu.“.

Vyhláška v § 11 odst. 1 rozšiřuje přibírání znalců pro orgány veřejné správy o ústavy specializované na znaleckou činnost (§ 21 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících) a dále stanovuje podrobný postup při přibírání znalce. Ustanovení § 11 odst. 1 Vyhlášky uvádí, že státní orgán vyžaduje posudek především od ústavu specializovaného na znaleckou činnost, a není-li ho v příslušném oboru nebo není-li to z důvodu hospodárnosti možné, od znalce zapsaného v seznamu krajského soudu, v jehož obvodu má státní orgán sídlo. Jestliže v seznamu krajského soudu není zapsán znalec příslušného oboru nebo jestliže pro to svědčí vážné důvody, přibere státní orgán znalce zapsaného v seznamu jiného krajského soudu.

Na základě výše uvedeného lze přijmout závěr, že i když by měl orgán veřejné moci při výběru znalce z důvodu zamezení přetížení některých znalců upřednostnit ústav

specializovaný na znaleckou činnost nebo znalce ze seznamu toho krajského soudu, v jehož obvodu má orgán veřejné moci sídlo nebo pracoviště, neznamená to, že tak musí učinit vždy, protože jak text zákonné úpravy (slovem „zpravidla“), tak text důvodové zprávy (slovem „především“) povinnost ustanovit znalce ze seznamu toho příslušného krajského soudu oslabuje.

Tento závěr plyne i ze stanoviska Ministerstva spravedlnosti ze dne 08.02.2017, které k danému závěru uvedlo podpůrně následující citaci:

Z komentářové literatury: Dörfl, L. Zákon o znalcích a tlumočnících. Komentář. 1. vydání, Praha 2009, s. 66 - 67, k ustanovení § 9 odst. 2 vyplývá, že „toto pravidlo je pouze doporučujícího charakteru a nelze je vykládat jako povinnost státního orgánu tak ve všech případech postupovat. Zákon státní orgány neomezuje ať už taxativním nebo demonstrativním výčtem podmínek, za kterých je možné znalce z obvodu jiného krajského soudu ustanovit. Je proto zřejmé, že soudy ani jiné státní orgány nejsou povinny ustanovení znalce z obvodu jiného krajského soudu odůvodňovat a jejich volba záleží na jejich uvážení.“.

3.6. Přibírání osob s odbornými předpoklady

V § 2 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících je stanoveno, že osoby nezapsané do seznamu znalců a tlumočníků mohou být v řízení před orgány veřejné moci ustanoveny znalci nebo tlumočníky jen výjimečně za podmínek stanovených v § 24 tohoto zákona.

Orgán veřejné moci, tedy i správce daně, může za splnění podmínek stanovených zákonem o znalcích a tlumočnících, ustanovit znalcem i osobu, která není zapsána do seznamu (ústřední seznam znalců ani seznam znalců vedený krajským soudem), ale má odborné předpoklady, a to za předpokladu, že správce daně nenajde obor s příslušným znalcem nebo znalec zapsaný do seznamu nemůže úkon provést nebo provedení úkonu znalcem (zapsaným do seznamu) by bylo spojeno s nepřiměřenými obtížemi nebo náklady.

Podmínky § 24 odst. 1 písm. a) až c) zákona o znalcích a tlumočnících uvedené v předchozím odstavci nemusí být splněny kumulativně.

3.7. Stanovení lhůty

Obecně je v § 8 zákona o znalcích a tlumočnících stanoveno, že znalci (nebo osoby s odbornými předpoklady) jsou povinni vykonávat znaleckou činnost řádně, ve stanovené lhůtě, oboru a odvětví, pro které byli jmenováni.

Podle § 12 odst. 1 Vyhlášky platí, že při vyžádání znaleckého úkonu uloží státní orgán v mezích stanovených zákonem znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady) lhůtu, ve které má být úkon proveden; před stanovením lhůty je podle okolností nutno se znalcem (nebo osobou s odbornými předpoklady) projednat, zda může v zamýšlené lhůtě úkon provést.

Podle § 12 odst. 2 Vyhlášky může státní orgán v naléhavých případech žádat spěšné provedení znaleckého úkonu; v tomto případě se výslovně uvede v opatření, kterým je znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) ustanoven, že je žádáno spěšné provedení úkonu a stanoví se lhůta k jeho provedení.

3.8. Mlčenlivost

Podle § 10a odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících platí, že znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) je povinen zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, o kterých se dozvěděl v souvislosti s výkonem své znalecké činnosti, a to i po jejím skončení; to neplatí,

použije-li informace o těchto skutečnostech přiměřeným způsobem pro vědecké nebo vzdělávací účely. Mlčenlivosti jej může zprostit orgán veřejné moci, který jej ustanovil, nebo ten, pro něhož znaleckou činnost na základě smlouvy vykonal.

Podle § 10a odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících je povinnost mlčenlivosti stanovena i na konzultanty a další osoby, které se na znalecké činnosti podílely. O povinnosti mlčenlivosti je znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) povinen tyto osoby písemně poučit. Mlčenlivosti může tyto osoby zprostit orgán veřejné moci, který znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) ustanovil, nebo ten, pro něž znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) znaleckou činnost na základě smlouvy vykonal.

Podle § 6 odst. 1 a 2 zákona o znalcích a tlumočnících platí, že slib, v rámci kterého je mimo jiné i slib zachování mlčenlivosti, znalec složí do rukou toho, kdo jej jmenoval, přičemž znalce pro jednotlivé obory jmenuje ministr spravedlnosti nebo předseda krajského soudu (§ 3 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících).

Ustanoví-li orgán veřejné moci znalcem osobu s odbornými předpoklady, skládá takto ustanovená osoba slib podle § 6 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících do rukou orgánu veřejné moci, který jej ustanovil.

3.9. Odměňování a náhrada nákladů

Znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) má dle § 17 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících právo na odměnu. Speciálně je pak řešena situace, kdy je znalecký posudek zadáván orgánem veřejné moci (§ 17 odst. 2 a 3 zákona o znalcích a tlumočnících) tak, že odměna se řídí prováděcím právním předpisem, tedy Vyhláškou. Odměna se stanoví dle množství vykonané práce a může se přiměřeně krátit, jestliže úkol nebyl proveden řádně nebo ve stanovené lhůtě.

Podle § 23 zákona o znalcích a tlumočnících má také ústav právo na odměnu a úhradu nákladů, přičemž pravidla pro odměňování ústavů jsou stanovena v § 15a až § 15c Vyhlášky.

Odměna se zvyšuje o částku odpovídající dani z přidané hodnoty (§ 17 odst. 5 zákona o znalcích a tlumočnících).

Podle § 18 odst. 1 a 2 zákona o znalcích a tlumočnících platí, že, pokud je znalecký posudek zadán orgánem veřejné moci, znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) má nárok (kromě odměny) i na náhradu nákladů, které účelně vynaložil v souvislosti se znaleckým posudkem (např. cestovní výdaje). Ustanovení § 18 zákona o znalcích a tlumočnících obsahuje sice pouze demonstrativní výčet náhrad nákladů, na jejichž úhradu má znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) nárok, vesměs však jde o náklady vzniklé v přímé souvislosti s vypracováním konkrétního znaleckého posudku, přičemž tato souvislost musí být bezprostřední a musí mít takový vztah ke konkrétnímu znaleckému posudku, že bez vynaložení těchto nákladů by znalecký posudek nebylo možné vypracovat.

Za náklady vynaložené v souvislosti se znaleckým posudkem nelze uznat například režijní náklady kanceláře (konkrétně na použité kancelářské potřeby, kancelářské vybavení apod.). Tyto náklady nelze považovat za náklady vynaložené bezprostředně v souvislosti se znaleckým posudkem (jsou běžně vynaloženy i při vyhotovení jiných znaleckých posudků) a jejich výše pro konkrétní znalecký posudek je v podstatě nevyčíslitelná. Mimo toho náklady spojené s běžnými kancelářskými pracemi jsou, resp. by měly být, zahrnuty v odměně. Účtování nákladů například paušální částkou proto nelze považovat za náklady účelně vynaložené, nehledě k tomu, že by nebyla splněna ani podmínka § 28 odst. 4 Vyhlášky.

Pravidla pro stanovení částky odměn a náhrad nákladů za znalecké posudky jsou stanovena v § 15a až § 15c, § 16, § 17, § 20, § 21, § 22 a § 27 Vyhlášky.

Podle § 25 zákona o znalcích a tlumočnících se ustanovení o odměně a náhradách uplatní přiměřeně i na osoby s odbornými předpoklady (tedy na osoby vymezené v § 2 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících a ustanovené podle § 24 zákona o znalcích a tlumočnících).

4. Daňový řád

4.1. Právní úprava

§ 95 Znalecký posudek

(1) Správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně,

a) závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo

b) nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně.

(2) Rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje znalci; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek. Rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje též daňovému subjektu, který proti němu nemůže uplatnit opravné prostředky.

(3) Je-li vyžádán správcem daně znalecký posudek, je daňový subjekt, v jehož věci má být znalecký posudek podán, povinen při jeho vypracování s ustanoveným znalcem spolupracovat. Pokud je k vypracování znaleckého posudku potřebná součinnost dalších osob, může jim správce daně rozhodnutím uložit tuto povinnost, a to v rozsahu nezbytném pro vypracování znaleckého posudku; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.

(4) Je-li ve věci daňového subjektu prováděn výslech znalce, má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku. O tom, že bude prováděn výslech znalce, správce daně daňový subjekt včas vyrozumí.

Důvodová zpráva k zavedení § 95 DŘ¹ uvádí:

„Závisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba specifických odborných znalostí, provede se obvykle důkaz znaleckým posudkem. V některých případech zákon přímo ukládá daňovému subjektu znalecký posudek předložit, popřípadě si může takový důkazní prostředek i daňový subjekt zvolit.

Příjemcem rozhodnutí je v souladu s odstavcem 2 znalec a daňovému subjektu je rozhodnutí zasíláno pouze pro informaci, tudíž odvolání proti ustanovení znalce přísluší pouze dotčenému znalci.

¹ Viz sněmovní tisk 685, 5. volební období, <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>

Odstavec 3 stanoví daňovým subjektům povinnost spolupracovat s ustanoveným znalcem a správci daně povinnost je o tom vyrozumět. Jde o konkretizaci obecné zásady součinnosti (§ 6 odst. 2). Ostatním osobám, jejichž součinnost je při vypracování znaleckého posudku potřeba, povinnost spolupracovat ukládá správce daně rozhodnutím, proti kterému lze uplatnit odvolání s odkladným účinkem.

Odstavec 4 nově výslovně zakotvuje právo daňového subjektu být přítomen výsledku znalce a klást mu otázky, podobně jako u svědecké výpovědi, kde je tato skutečnost vyplývající z principů spravedlivého procesu konkretizována ve vztahu k povinnosti zaslat daňovému subjektu včas vyrozumění o tom, že bude výsledek znalce proveden.“.

4.2. Ustanovení znalce (§ 95 odst. 1 DŘ)

Podle § 95 odst. 1 DŘ správce daně může ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, kterými správce daně sám nedisponuje.

Výklad pojmu „může ustanovit znalce“ lze chápat coby možnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady), nikoli povinnost správce daně (viz Informace).

Pokud nastane situace, kdy na základě zjištěných skutečností správce daně vyhodnotí, že je nutné posouzení skutečností vztahujících se např. k prokázání technických, technologických, postupových, materiálních skutečností, a zároveň správce daně nemá potřebné odborné a technické znalosti, pak je nutné vykládat pojem „může“ vždy jako povinnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady).

4.2.1. Rozhodnutí o ustanovení znalce (§ 95 odst. 2 DŘ)

Znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) se ustanovuje rozhodnutím o ustanovení znalce. Obsahem výrokové části rozhodnutí o ustanovení znalce musí být kromě samotného ustanovení konkrétní osoby i jednoznačná a jasná formulace znaleckého úkolu, a to buď jako formulace odborné a technické skutečnosti, kterou je nutné objasnit, nebo jako formulace konkrétních otázek. V odůvodnění rozhodnutí správce daně podrobně popíše problematiku, která má být objasněna i dosavadní skutková zjištění.

Znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady) nelze zadat rozhodnutím o ustanovení znalce „přímé“ posouzení právní otázky vztahující se k podmínkám uplatnění odpočtu. Nelze tedy v rozhodnutí o ustanovení znalce požadovat posouzení, zda se v posuzovaném případě jedná o prvek novosti, zda je splněna podmínka technické a vývojové nejistoty, zda jsou splněny podmínky pro uplatnění odpočtu atd. Posouzení právních otázek vztahujících se k podmínkám uplatnění odpočtu nespadá do kompetence ustanoveného znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady). Znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) má, na základě zadání znaleckého úkolu, vypracovat znalecký posudek k technickým otázkám tak, aby správce daně na základě zpracovaného znaleckého závěru dokázal učinit právní závěr. Pokud ustanovený znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) ve znaleckém posudku učiní závěr k otázce právní, je toto posouzení nad rámec znaleckého úkonu a správce daně jím není vázán.

4.2.2. Specifika ustanovení osoby s odbornými předpoklady

Pokud správce daně ustanoví rozhodnutím osobu s odbornými předpoklady, pak tato skutečnost klade na správce daně zvýšené nároky na administrativu.

Před ustanovením osoby s odbornými předpoklady rozhodnutím o ustanovení znalce správce daně nejdříve s touto osobou sepíše protokol (viz § 60 a násl. DŘ), do kterého formuluje takové otázky, z jejichž odpovědí bude zřejmé, že tato osoba má požadované předpoklady pro vypracování posudku v dané oblasti (viz podmínka stanovená v § 11 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících). To jinými slovy znamená, že správce daně prověří např. vzdělání znalce, praxi, vědeckou, lektorskou či publikační činnost.

Povinnou součástí protokolu je souhlas osoby s odbornými předpoklady s vypracováním znaleckého posudku a slib této osoby. Povinnost slibu vyplývá z § 24 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících a jeho znění je dáno ustanovením § 6 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících.

Slib zní: „Slibuji, že při své znalecké činnosti budu přesně dodržovat právní předpisy, že znaleckou činnost budu konat nestranně podle svého nejlepšího vědomí, že budu plně využívat všech svých znalostí a že zachovám mlčenlivost o skutečnostech, o nichž jsem se při výkonu znalecké činnosti dozvěděl.“

Ze stanoviska Ministerstva spravedlnosti k problematice slibu vyplývá:

„Pokud jde o problematiku složení slibu do rukou orgánu, který jej ustanovil, je třeba ustanovení § 24 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících vykládat podle smyslu a účelu tak, že v daném případě znalec ustanovený ad hoc správcem daně po přečtení slibu prohlásí „Tak slibuji.“ a podepíše se na úředním záznamu o složení slibu, který může být součástí například protokolu o ústním jednání při správě daní z místního šetření (§ 80 a násl. daňového řádu) sepsaný podle § 60 a násl. daňového řádu. V úředním záznamu o složení slibu musí být uveden text slibu podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících, rovněž datum a místo složení slibu. Taktéž je nutný i podpis osoby, která slib přijala.“

4.2.3. Doručování rozhodnutí o ustanovení znalce (§ 95 odst. 2 DŘ)

Dle § 95 odst. 2 DŘ platí, že rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady), který může proti němu podat odvolání (§ 109 DŘ). Včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.

Rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje pro informaci též daňovému subjektu, který proti němu nemůže uplatnit opravné prostředky. Daňový subjekt však může namítat podjatost znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) nebo může podat stížnost proti postupu správce daně, např. ve věci formulace otázek položených znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady), lhůty pro podání posudku apod.

4.2.4. Spolupráce daňového subjektu a součinnost třetích osob (§ 95 odst. 3 DŘ)

Podle § 95 odst. 3 DŘ platí, že je-li vyžádán správcem daně znalecký posudek, je daňový subjekt, v jehož věci má být znalecký posudek podán, povinen při jeho vypracování s ustanoveným znalcem (nebo osobou s odbornými předpoklady) spolupracovat.

Spolupráce při zjišťování správné výše odpočtu v tomto případě spočívá zejména v tom, aby daňový subjekt předložil znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady), relevantní a úplné důkazní prostředky, které budou podkladem pro vypracování znaleckého posudku.

Pokud je k vypracování znaleckého posudku potřebná součinnost třetích osob, může jim správce daně rozhodnutím uložit tuto povinnost, a to v rozsahu nezbytném pro vypracování znaleckého posudku; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.

4.3. Znalecký posudek - judikatura

a) Soud nezasahuje do odbornosti posudku

Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 67/2012 – 40 ze dne 11.02.2014 ve věci stanovení ceny pozemků při jejich prodeji mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami, kde soud konstatoval, že soud není oprávněn zasahovat do odborného posouzení ve znaleckém posudku: „*Soud uzavřel, že do činnosti znalce (tj. do posouzení odborné otázky) není soud oprávněn zasahovat a znalecký posudek lze zpochybnit pouze v rámci důkazního řízení.*“.

Dále je v rozsudku citace soudu nižší instance (krajského soudu) k posouzení věcné správnosti posudku a k okamžiku, kdy je možné zadat jiný znalecký posudek: „*S touto žalobní námitkou se krajský soud vypořádal zejména v bodě [28] odůvodnění, kde, mimo jiné, konstatoval, že posouzení věcné správnosti znaleckého posudku (zde určení ceny nemovitostí) je otázkou ryze odbornou, a do této činnosti znalce soudu nepřísluší jakkoli zasahovat. Dodal, že zpochybnit tyto odborné závěry mohl stěžovatel v řízení před správcem daně, a to zejména předložením jiného znaleckého posudku.*“.

Viz např. právní věta v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 28 Cdo 1568/2010 ze dne 15.06.2010, kdy předmětem znaleckého posudku bylo stanovení obecné ceny nájemného: „*Hodnotí-li soud znalecký posudek, nemůže přezkoumávat věcnou správnost odborných závěrů, ale především to, zda bylo splněno uložené zadání, zda znalec dospěl k určitému a srozumitelnému závěru, který není rozporný a má oporu v podkladových materiálech, zda závěry posudku nejsou v rozporu s ostatními důkazy a zda odůvodnění odpovídá pravidlům logického myšlení.*“.

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 14/2010 – 141 ze dne 17.12.2014, ve kterém Krajský soud vyslovil právní názor k situaci, kdy se znalec vyjádřil k posouzení právní otázky: „*Krajský soud o závěrech znaleckého posudku nemá důvod pochybovat. Namítal-li žalovaný znaleckému posudku, že se znalec sám vyjadřoval k otázce, zda se v tomto konkrétním případě jedná o vývoj či inovaci, krajský soud žalovanému přisvědčuje, že se jedná o právní otázku, jejíž zodpovězení znalci nepřísluší. Proto také právní úvahy a závěry znalce obsažené v jeho znaleckém posudku za své nepřijal, vycházel jen ze závěrů skutkových, které podrobil vlastní právní úvaze.*“.

b) Správce daně činí právní závěr na základě technických informací ze znaleckého posudku

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 112/2012 – 58 ze dne 27.06.2014 ve věci posouzení, zda je plynárenské zařízení nemovitostí nebo movitou věcí pro účely daně z převodu nemovitostí, ze kterého vyplývá, že správce daně si v dané věci učinil právní závěr až na základě odborného stanoviska znalce: „*K procesním námitkám žalobce (DS) soud uvádí, že co se týče samotného zadání otázky znalci, tato jako taková je přípustná, neboť znalec byl dotazován na existenci stavebně technického ukotvení v zemi a nikoli jak namítá žalobce, na právní posouzení, tedy zda jde v případě převáděného plynárenského zařízení o věc movitou či nemovitou. Tento závěr si žalovaný (správce daně) učinil až na základě skutkových závěrů znalce o tom, že určité části plynárenského zařízení jsou pevně spojeny se zemí.*“.

c) Zadání znaleckého úkolu

Viz např. právní věta v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 28 Cdo 3225/2013 ze dne 05.12.2013 k zadání znaleckého úkonu: „*Je věcí předvídavosti objednatele (zadavatele) znaleckého posudku, zda vůbec a nakolik přiléhavě sám předmět znaleckého posouzení a příslušné podklady k jeho zpracování vymezí a kvalifikuje. V tomto směru jde o jeho odpovědnost, kterou nelze přenášet na další subjekt (znalce), který je naopak z logiky právního vztahu zadáním zpracování znaleckého posudku vázán.*“.

Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 28 Cdo 527/2013 ze dne 05.11.2013 k vymezení znalečného úkonu: „Z porovnání uvedených ustanovení lze dovodit, že pro vznik závazkového vztahu mezi objednatelem a znalcem, jako zpracovatelem znaleckého posudku, je rozhodující vymezení úkolu znalce podle zadání objednatele. V jiných souvislostech (pokud jde o oblast procesních předpisů podle ustanovení § 127 o.s.ř.) lze poukázat na obdobnou povinnost zadavatele (tedy soudu), který je povinen znalci náležitým srozumitelným způsobem vymezit předmět znaleckého zkoumání. Lze proto zatím uzavřít, že povaha pokynů objednatele je rozhodující z hlediska povinnosti znalce splnit zadání ve smyslu shora zmíněného § 8 zákona č. 36/1967 Sb.“.

4.4. Výslech znalce (§ 95 odst. 4 DŘ)

Podle § 95 odst. 4 DŘ platí, že je-li ve věci daňového subjektu prováděn výslech znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady), má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady) otázky týkající se podávaného znaleckého posudku. O tom, že bude prováděn výslech znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady), správce daně poplatníka včas a řádně vyrozumí.

O výslechu znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) správce daně sepíše protokol podle § 60 a násl. DŘ.

Správce daně přistoupí k výslechu znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) například v případech, kdy nastanou pochybnosti ve věci znaleckého posudku, které je nutné vyvrátit nebo potvrdit (např. nesplnění znaleckého úkolu (zadání), nejasnost nebo nesrozumitelnost posudku, existence dvou posudků se stejným zadáním, ale odlišným odborným závěrem, vypořádání námitek poplatníka ke znaleckému posudku zadaného správcem daně, atd.). Správce daně k tomuto institutu přistupuje buď z vlastní iniciativy nebo z iniciativy poplatníka.

Výslech znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) není povinný v každém daňovém řízení. Nejedná se o ustanovení obligatorní a je na zvážení správce daně, zda tento institut využije. Před výslechem musí správce daně znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) poučit o povinnosti podat pravdivý znalecký posudek a o trestních následcích podání vědomě nepravdivého posudku.

4.4.1. Výslech znalce - judikatura

a) Kdy není výslech znalce nutný

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 14/2010 – 141 ze dne 17.12.2014, ve kterém se Krajský soud vyjádřil k situaci, kdy není nutný výslech znalce: „Krajský soud caute dodává, že znalece nevyslýchal, když úvahy a závěry znalce jsou z podaného písemného posudku jednoznačné a k výzvě soudu účastníci s upuštěním od výslechu znalce souhlasili [§ 127 odst. 1 in fine zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.s.ř.“) užitého dle § 64 s.ř.s.].“.

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 112/2012 – 58 ze dne 27.06.2014 ve věci posouzení, zda je plynárenské zařízení nemovitostí nebo movitou věcí pro účely daně z převodu nemovitostí: „K námitce žalobce (DS), že znalec nebyl k jeho námitkám vyslechnut, soud uvádí, že z výkladu ustanovení § 95 daňového řádu vyplývá, že v daňovém řízení je pravidlem písemné podávání znaleckých posudků, výslech znalce není obligatorní. Až pokud k němu správní orgán ať již z vlastní iniciativy nebo na návrh daňového subjektu přistoupí, má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku.“.

b) Výslech znalce navržený poplatníkem

Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 67/2012 – 40 ze dne 11.02.2014 ve věci stanovení ceny pozemků při jejich prodeji mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami, kde soud stanovil okamžik, kdy poplatník může navrhnout výslech znalce nebo iniciovat zadání nového znaleckého posudku: „*Pokud byl stěžovatel přesvědčen o nesprávnosti znaleckého posudku Ing. Romana Káštnera (například proto, že reflektoval transakce, které se uskutečnily teprve po prodeji předmětných pozemků spojené osobě), měl ze své iniciativy oslovit jiného znalce a zadat mu stejně znějící znalecký úkol, nebo navrhnout správci daně výslech znalce. Stěžovatel však žádný takový procesně relevantní krok neučinil (respektive v řízení před žalovaným předložení revizního znaleckého posudku přislíbil, nicméně do data vydání rozhodnutí žalovaného jej nepředložil) a namísto toho proti posudku Ing. Romana Káštnera neúspěšně stavěl posudek znaleckého ústavu A&CE, jenž se zabýval určením ceny předmětných pozemků pro účely stanovení základu daně z převodu nemovitostí, tedy ceny administrativní.*“

c) Povinnost správce daně vyslechnout znalce

Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 86/2013 – 21 ze dne 31.10.2013 ve věci určení převodních cen výrobků mezi spřízněnými společnostmi. Soud, zde určuje okamžik, kdy je správce daně povinen k výslechu znalce přistoupit: „*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 namíste přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení.*“

4.5. Znalecký posudek jako důkazní prostředek (§ 93 DŘ)

4.5.1. Právní úprava

§ 93

Důkazní prostředky

(1) *Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*

(2) *Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.*

(3) *Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.*

4.5.2. Aplikace

Správce daně při hodnocení důkazních prostředků postupuje v souladu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 DŘ.

Ustanovení § 93 odst. 1 DŘ obecně vymezuje rozsah podkladů, které lze použít jako důkazní prostředky v řízení vedeném při správě daní. K získání důkazu v rámci daňového řízení je možné použít všech důkazních prostředků, které umožní buď zjištění nebo ověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž podklady užití v daňovém řízení jako důkazní prostředky nesmějí být získány za účelem jejich provedení v důkazním řízení nezákonným způsobem. Není přitom rozhodné, zda podklady byly získány před zahájením řízení nebo až v jeho průběhu.

Jedním z důkazních prostředků je výpověď svědka nebo výpověď znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) v rámci ústního jednání a z listinných důkazů také znalecký posudek.

Jelikož je znalecký posudek jen jedním z důkazních prostředků, správce daně mu jakožto každému jinému důkaznímu prostředku přisuzuje v rámci hodnocení důkazů (viz § 8 odst. 1 DŘ) hodnotu závažnosti, důležitosti pro rozhodnutí, hodnotu zákonnosti, hodnotu pravdivosti a věrohodnosti; znalecký posudek posuzuje správce daně ve vzájemné souvislosti se všemi důkazy.

4.5.3. Znalecký posudek jako důkazní prostředek - judikatura

Ke znaleckému posudku jako důkazního prostředku v řízení vedeném při správě daní existuje ustálená judikatura, ze které jednoznačně vyplývá, že pro znalecký posudek platí obvyklé zásady dokazování, zejména pak zásada volného hodnocení důkazů a zároveň, že znalecký posudek není nadřazen jiným důkazním prostředkům.

Viz např. rozhodnutí Ústavního soudu č. j. I. ÚS 4457/12 ze dne 24.07.2013, kde Ústavní soud vyslovil následující právní větu v oblasti trestního práva, ale obecně lze tohoto právního názoru využít i k posouzení znaleckému posudku jako důkazního prostředku pro účely odpočtu: *„Ze zásad dokazování v novodobém trestním procesu vyplývá požadavek kritického hodnocení všech důkazů, včetně znaleckého posudku. Znalecký posudek je nutno hodnotit stejně pečlivě, jako každý jiný důkaz; ani on a priori nepožívá větší důkazní síly a musí být podrobován všestranné prověrce nejen právní korektnosti, ale i věcné správnosti. Hodnotit je třeba celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odůvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování jeho závěrů. Znalec nesmí sám vyloučit některé z předložených podkladů jen proto, že nezapadají do jím vytyčené verze události.“*

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 14/2014 - 195 ze dne 27.08.2015 k postavení znaleckého posudku jako k důkaznímu prostředku: *„Znalecký posudek (odborné vyjádření) nemá v daňovém či v soudním řízení správním privilegované postavení, nemá větší důkazní sílu než ostatní důkazy (resp. důkazní prostředky). Jde o důkaz (důkazní prostředek) jako každý jiný, platí pro něj všechny obvyklé zásady dokazování, zejména pak zásada volného hodnocení důkazů. Slepě důvěřovat závěrům znalce či jiné osoby s odbornými znalostmi by znamenalo ve svých důsledcích popřít zásadu volného hodnocení důkazů soudem či správním orgánem podle svého vnitřního přesvědčení, privilegovat znalecký důkaz (odborné vyjádření) a přenášet (v rozporu se zákonem) odpovědnost za správnost rozhodování na znalce (popř. jiné osoby s odbornými znalostmi). V souladu s § 10 daňového řádu je to však správce daně, komu byla zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní a je to pouze a jenom správce daně, kdo je oprávněn*

posoudit správnost údajů obsažených v tvrzení daňového subjektu (včetně správnosti odčitatelné položky), nikoliv znalec, advokát, daňový poradce či auditor.“

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci č. j. 65 Af 16/2014-41 ze dne 16.03.2016: „Je nepochybné, že daňový subjekt může předložit správci daně znalecký posudek, který si obstaral sám. Takový posudek je v řízení považován za listinný důkaz (srov. § 93 odst. 1 a § 94 d. ř.). Dále však platí, že pokud správce daně dojde k závěru o nutnosti doplnění nebo vyjasnění údajů, uvedených ve znaleckém posudku předloženém daňovým subjektem, ustanoví znalce, který posudek zpracoval, jako znalce v daném řízení a podle povahy věci mu buď uloží doplnění posudku písemně, nebo jej jako znalce vyslechne (viz shodně komentář k § 95 v publikaci Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář., nakladatelství Wolters Kluwer 2011). Žalovaný však popsáním způsobem nepostupoval, neboť k vyjasnění skutečností uvedených v posudku sice znalce vyslechl, avšak procesně jej poučil jako svědka a do řízení jej jako znalce nepřibral.“

Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 28 Cdo 223/2012 ze dne 14.9.2012 uveď: „Znalecký posudek je jedním z důkazních prostředků (§ 125, § 127 o. s. ř.), který soud sice hodnotí jako každý jiný důkaz podle § 132 o. s. ř., od jiných se však liší tím, že odborné závěry v něm obsažené nepodléhají hodnocení soudem podle zásad § 132 o. s. ř. Soud hodnotí přesvědčivost posudku co do jeho úplnosti ve vztahu k zadání, logické odůvodnění jeho závěrů a soulad s ostatními provedenými důkazy. Hodnocení důkazu znaleckým posudkem tedy spočívá v posouzení, zda závěry posudku jsou náležitě odůvodněny, zda jsou podloženy obsahem nálezu, zda bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, s nimiž se bylo třeba vypořádat, dále zda závěry posudku nejsou v rozporu s výsledky ostatních důkazů a zda odůvodnění znaleckého posudku odpovídá pravidlům logického myšlení. Z uvedeného vyplývá, že důkaz znaleckým posudkem soud hodnotí jako každý jiný důkaz, nemůže však přezkoumávat věcnou správnost odborných závěrů (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 4. 2002, sp. zn. 25 Cdo 583/2001). Soudu tudíž nepřísluší hodnotit odbornou správnost znaleckého posudku, ale pouze to, zda znalec dodržel soudem uložené zadání (zodpověděl na otázky, resp. zadání soudu k předmětu znaleckého úkonu s určitě a srozumitelně vyloženým závěrem, který má oporu v podkladových materiálech, netrpí rozpory atd.), resp. přesvědčivost znaleckého posudku co do jeho úplnosti ve vztahu k zadání, logické odůvodnění jeho závěrů a soulad s ostatními provedenými důkazy (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 6. 1. 2010, sp. zn. 30 Cdo 5359/2007, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 01. 02. 2011, sp. zn. 28 Cdo 4556/2010).“

4.6. Mlčenlivost

4.6.1. Právní úprava

§ 22

Třetí osoby

Třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.

Povinnost mlčenlivosti

§ 52

(5) O porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace

c) osobě zúčastněné na správě daní v rozsahu, v jakém jsou její práva a povinnosti správou daní dotčena.

§ 55

(1) Správce daně vytváří podmínky pro dodržování povinnosti mlčenlivosti. To platí i pro přístup a ochranu údajů uchovávaných v elektronické podobě.

(2) Osoby, které se seznámily s informacemi poskytnutými správcem daně, je mohou využít pouze pro zákonem stanovené účely a jsou vázány ohledně těchto informací povinností mlčenlivosti podle tohoto zákona. Za vytvoření podmínek pro dodržování povinnosti mlčenlivosti odpovídá příslušný orgán veřejné moci, který si informace vyžádal.

(3) Za porušení povinnosti mlčenlivosti se považuje rovněž využití informací získaných při správě daní pro jednání přinášející prospěch osobě zavázané touto povinností nebo jiné osobě anebo využití těchto informací pro jednání, které by mohlo způsobit někomu újmu.

(4) Povinnost mlčenlivosti úřední osoby nezaniká, jestliže se tato osoba přestane podílet na výkonu pravomoci správce daně.

Místní šetření

§ 80

(2) K provedení místního šetření může správce daně přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná.

4.6.2. Mlčenlivost znalce

Podle § 22 DŘ osobami zúčastněnými na správě daní jsou též třetí osoby, kterými se rozumí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Mezi tyto třetí osoby patří mimo jiné ustanovení znalci zapsaní do seznamu (§ 2 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících) nebo ustanovení znalci nezapsaní do seznamu (osoby s odbornými předpoklady).

Podle § 52 odst. 5 písm. c) DŘ o porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady) v rozsahu, v jakém jsou jeho práva a povinnosti správou daní dotčena (tj. v zásadě informace nutné pro vypracování znaleckého posudku).

Podle § 55 DŘ je správce daně povinen vytvářet podmínky pro dodržování povinnosti mlčenlivosti. Obecně platí, že na všechny osoby, kterým předal správce daně informace, příp. na další osoby, které se s informacemi předanými správcem daně seznámily, tedy i třetí osoby, přechází povinnost mlčenlivosti podle DŘ se všemi důsledky v případě jejího porušení. DŘ výslovně ukládá osobám, které se seznámily s informacemi poskytnutými správcem daně, využít je pouze pro zákonem stanovené účely.

Na základě shora uvedeného lze dovodit, že, pokud správce daně přistoupí k ustanovení znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) dle § 95 DŘ a zadá mu znalecký úkol, neporušuje mlčenlivost. Správce daně může těmto osobám poskytnout informace ze správy daní, které jsou nezbytné pro vypracování znaleckého posudku. Takto poskytnuté informace může znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) využít pouze pro znaleckou činnost (vypracování znaleckého posudku) a je ohledně nich vázán povinností mlčenlivosti podle DŘ.

4.7. Přibírání osob, které nejsou znalcem

V praxi může nastat situace, kdy nebude možné ustanovit znalce podle § 95 DŘ; tedy nebude možné ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady).

Tento stav lze v mimořádných a odůvodněných případech řešit osobou, která bude správcem daně přizvána k místnímu šetření v souladu s § 80 odst. 2 DŘ. Dle § 80 odst. 2 DŘ platí, že k provedení místního šetření může správce daně přizvat osobu, jejíž přítomnost

je podle povahy věci potřebná. Správce daně sepíše o průběhu tohoto místního šetření podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam (viz § 80 odst. 3 DŘ).

Pokud správce daně v odůvodněných případech zvolí pro odborné, technické a věcné posouzení věci osobu, která není znalcem, vezme v úvahu všechny relevantní skutečnosti.

Tímto postupem získá osoba vybraná správcem daně při správě daně procesní status, který umožní správci daně poskytnout takto přizvané osobě podklady a informace obsažené v listinách či v digitální podobě, aniž by porušil povinnost mlčenlivosti. Tato osoba, která dokáže odborně posoudit požadované aspekty, pak na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější (tj. de facto kdekoli, nikoli pouze např. v sídle či provozovně daňového subjektu), ohledá příslušné dokumenty, ze kterých učiní věcné posouzení.

Výstupem odborného, technického a věcného posouzení není znalecký posudek, ale posouzení skutečností, které bude obsaženo v protokolu z místního šetření nebo v úředním záznamu. Odborný názor osoby vybrané správcem daně je vhodné podpořit ještě dalšími důkazními prostředky.

Pokud správce daně má sám potřebné odborné znalosti v dané oblasti (k tomu srovnej text § 95 odst. 1 písm. a) DŘ „... odborných znalostí, které správce daně nemá“), pak není potřeba znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) ustanovit. Odborné posouzení věci úřední osobou pak nebude ani znaleckým posudkem, ani tato úřední osoba nebude osobou přizvanou k místnímu šetření. Posouzení předmětu projektu výzkumu a vývoje (dále jen „projekt“) provedené odborně způsobilou úřední osobou představuje konkrétní správní úvahu v rámci standardního průběhu dokazování a hodnocení veškerých důkazních prostředků, jež bude podle své povahy a účelu zpravidla zachyceno ve výsledku kontrolního zjištění, zprávě o daňové kontrole, v protokolu o ústním jednání, popř. ve zcela výjimečných případech v úředním záznamu. Tento postup je analogií k situaci, kdy správce daně provádí vyhodnocení daňovým subjektem předložených důkazních prostředků, přičemž vždy je takové hodnocení zachyceno ve výše zmíněných písemnostech.

Skutečnost, zda správce daně, resp. jeho úřední osoba má potřebné odborné znalosti (např. úřední osoba má vzdělání či praxi v daném oboru), bude deklarována v rámci správní úvahy. Nelze jednoznačně určit, kdo bude na daném finančním úřadu posuzovat, zda konkrétní úřední osoba má či nemá potřebné odborné znalosti a jak – nutno postupovat případ od případu. Odbornost musí v konečném důsledku posoudit ten, kdo podepisuje (konečné) rozhodnutí, v němž se odborné posouzení promítá.

4.8. Náklady řízení

4.8.1. Právní úprava

§ 107

Náklady řízení

(1) Náklady řízení nese příslušný správce daně, s výjimkou nákladů na vymáhání nedoplatků a nákladů, které vznikly osobě zúčastněné na správě daní, nebo ke kterým byla osoba zúčastněná na správě daní povinna.

(2) Pokud se na výzvu správce daně zúčastní řízení třetí osoba, náleží jí náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělků, nestanoví-li jiný právní předpis jinak; to platí i pro náklady vzniklé při vyhledávací činnosti. Jde-li o právnickou osobu, náleží jí úhrada účelně vynaložených nákladů, zejména hotových výdajů a mzdových prostředků.

(3) Nárok na náhradu může třetí osoba uplatnit u správce daně, na jehož výzvu se řízení zúčastnila, spolu s doklady prokazujícími uplatňované nároky do 8 dnů ode dne účasti, jinak tento nárok zaniká.

(4) Byl-li správcem daně ustanoven osobě zúčastněné na správě daní zástupce nebo společný zástupce, náleží mu náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělků nebo odměny podle jiného právního předpisu za úkony, které jako zástupce ve věci účelně vykonal. Nárok lze uplatňovat u správce daně, který zástupce ustanovil, po jednotlivých úkonech, nejpozději však do 20 pracovních dnů poté, kdy byl zástupcem učiněn ve věci poslední úkon, jinak tento nárok zaniká. Správce daně může na žádost zástupce poskytnout přiměřenou zálohu.

(5) O uplatněných nárocích rozhodne správce daně do 15 dnů ode dne jejich uplatnění a o 15 dnů od vydání tohoto rozhodnutí poukáže ve prospěch oprávněných úhradu přiznaného nároku. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení.

(6) Uhradil-li správce daně náklady řízení vzniklé v důsledku nečinnosti nebo nesplnění povinností daňového subjektu, může uložit povinnost hradit tyto náklady daňovému subjektu a strhnout je přímo z osobního daňového účtu daňového subjektu; náklady řízení vzniklé společnému zástupci se přenášejí na zastoupené daňové subjekty společně a nerozdílně. Předepsaná náhrada nákladů řízení je splatná do 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozhodnutí.

(7) Při stanovení hotových výdajů spočívajících v náhradě jízdného, stravného a náhradě prokázaných výdajů za ubytování se použijí obdobně příslušná ustanovení zákoníku práce.

(8) Rozsah, ve kterém jsou hrazeny hotové výdaje, s výjimkou výdajů podle odstavce 7, a náhrada ušlého výdělku, a postup při jejich stanovení a úhradě stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

4.8.2. Aplikace

V § 107 odst. 1 DŘ jsou obecně vymezeny náklady řízení, které jsou hrazeny z rozpočtových prostředků příslušného správce daně v případech, kdy si vyžádá znalecký posudek správce daně, s výjimkou nákladů na vymáhání nedoplatků a nákladů, které vznikly, nebo ke kterým je přímo povinna osoba zúčastněná na správě daní. Podle zákona o znalcích a tlumočnících a Vyhlášky má znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) právo na odměnu a náhradu nákladů. Tyto dvě položky tvoří souhrnnou položku „znalečného“. Zjednodušeně, pokud správce daně zadává znalecký posudek, pak se znalečné (jeho výše) znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady) přiznává na základě zákona o znalcích a tlumočnících a Vyhlášky rozhodnutím o znalečném. Znalečné správce daně znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady) přiznává rozhodnutím o znalečném; toto rozhodnutí musí splňovat všechny náležitosti dané právním předpisem upravujícím procesní postupy v řízení, do kterého byl znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) přizván (pro daňové řízení tedy § 101 DŘ).

Výrok rozhodnutí o znalečném musí obsahovat odkaz na příslušná ustanovení Vyhlášky a § 101 DŘ.

Pokud by se znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) dále účastnil řízení na výzvu správce daně v situaci, na kterou nedopadá zákon o znalcích a tlumočnících, resp. Vyhláška, není vyloučena náhrada nákladů dle § 107 odst. 2 DŘ.

Ustanovení § 107 odst. 2 DŘ neupravuje nárok na znalečné, ale upravuje rozsah náhrady nákladů třetí osobě, která je fyzickou osobou a která se na výzvu správce daně účastní řízení. Takové osobě je správce daně povinen nahradit účelně vynaložené hotové výdaje

a ušlý výdělek, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak, např. znalcům a tlumočnickům, tak správce daně hradí pouze znalečné.

Ustanovení § 107 odst. 3 DŘ upravuje způsob řádného uplatnění nároku vzniklého třetí osobě zúčastněné na řízení podle § 107 odst. 2 DŘ. Příslušným k rozhodnutí o takto uplatněném nároku je správce daně, který takovou třetí osobu k účasti na řízení vyzval. Žadatel je povinen spolu se svým podáním předložit současně i doklady, kterými je možné takový nárok prokázat, a to v prekluzivní lhůtě do 8 dnů ode dne účasti.

4.8.3. Odborný názor osoby, která není znalcem

Pokud nastane situace, kdy správce daně potřebuje odborný názor od osoby, která není znalcem (nebo osobou s odbornými předpoklady), pak se bude řídit způsob odměňování této osoby dle § 107 odst. 2 DŘ v návaznosti na vyhlášku Ministerstva financí č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní.

5. Postup správce daně při zajištění věcných posouzení vztahujících se ke stanovení správné výše odpočtu

Již z Informace vyplynulo, že znalecký posudek nelze zadat v počátcích daňového řízení. Zadání znaleckého posudku správcem daně pro účely zjištění správné výše odpočtu musí předcházet zejména:

5.1. Kontrola formálních náležitostí projektu a výše uplatněného odpočtu

- a) kontrola a vyhodnocení všech formálních náležitostí, které stanovuje ZDP jako podmínky při uplatnění nároku na odpočet (kontrola podmínek projektu podle § 34c ZDP),
- b) kontrola a vyhodnocení oprávněnosti zahrnutí výdajů vynaložených na výzkum a vývoj do odpočtu (kontrola podmínek podle § 34b ZDP),
- c) kontrola a vyhodnocení výše odpočtu (kontrola podmínek výše odpočtu podle § 34a ZDP),
- d) zhodnocení souladu zjištěných skutečností s pokynem Ministerstva financí D – 288 a
- e) úvaha správce daně, zda by bylo zadání znaleckého posudku efektivní vzhledem k výši předpokládaného kontrolního zjištění a předpokládané ceně znaleckého posudku.

Pokud správce daně na základě těchto zjištění bude mít pochybnosti technického nebo odborného charakteru, které nebudou poplatníkem na výzvu správce daně odstraněny (§ 89 odst. 1 a § 92 odst. 4 DŘ), a zároveň správce daně nebude mít dostatečné odborné znalosti, lze dále postupovat podle § 95 DŘ nebo vyhledat osobu, která není znalcem. To jinými slovy znamená, že správce daně tyto osoby vyhledá až v okamžiku, kdy získal maximum informací o daňovém subjektu, technické a organizační stránce, projektu a skutečných činnostech, tedy v okamžiku, kdy je na základě těchto informací schopen přesně vymezit a specifikovat znalecký úkol.

5.2. Vyhledání znalce

Návaznost na zákon o znalcích a tlumočnících je popsána kapitolách 3.5. a 3.6.

5.2.1. Znalec

Správce daně pro účely odpočtu nejdříve vyhledá znalce (§ 2 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících) v daném oboru, který je zapsán v seznamu krajského soudu nebo znalecký ústav, v jehož obvodu má správce daně sídlo nebo pracoviště.

Pokud správce daně znalce v seznamu místně příslušného krajského soudu nenalezne, lze vybrat znalce z ústředního seznamu znalců nebo znalecký ústav. Zákon o znalcích a tlumočnících a Vyhláška stanoví pro orgány veřejné moci speciální postup pro ustanovení znalce (viz § 9 odst. 1 a 2 a § 21 odst. 5 zákona o znalcích a tlumočnících a § 11 odst. 1 Vyhlášky).

Tento speciální postup pro vyjmenované subjekty byl zvolen proto, aby nedocházelo k přetěžování znalců. Vzhledem k tomu, že text zákonné úpravy nenormuje výslovnou povinnost vždy ustanovit znalce ze seznamu místně příslušného krajského soudu, v jehož obvodu má veřejný orgán sídlo nebo pracoviště (nebo znalecký ústav), je možné po vzájemné dohodě správce daně a znalce využít ty osoby, které budou pro daný konkrétní případ vhodné.

5.2.2. Osoba s odbornými předpoklady

Pokud nebude pro daný obor ve veřejných seznamech znalec nalezen nebo se ukáže, že znalec zapsaný v seznamech nemůže znalecký úkol provést (např. z důvodu špatného zdravotního stavu, podjatosti nebo se znalec nezdržuje na území ČR), nebo by bylo provedení znaleckého úkolu znalcem zapsaným ve veřejných seznamech spojeno s nepřiměřenými náklady nebo obtížemi, bude správce daně hledat v daném oboru osobu, která má pro daný znalecký úkol odborné předpoklady (tedy osobu dle § 2 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících za podmínek stanovených v § 24 zákona o znalcích a tlumočnících). Je nutné, aby bylo z daňového spisu zřejmé, z jakého důvodu tento postup správce daně zvolil.

Správce daně provádí výběr znalce nebo osoby s odbornými předpoklady při respektování zásad hospodárnosti, účelovosti a efektivnosti.

5.2.3. Osoba, která není znalcem

Viz postup dle bodu 4.7. tohoto metodického pokynu.

5.3. Neformální projednání znaleckého úkolu

Doporučuje se, aby správce daně před vydáním rozhodnutí o ustanovení znalce se znalcem (nebo s osobou s odbornými předpoklady) neformálně (osobně, telefonicky, elektronicky) předjednal zadání znaleckého úkolu. Zabrání se tak situacím, kdy správce daně ustanoví znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady), který z objektivních příčin nemůže znalecký úkol splnit. Důvody, pro které není znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) schopen posudek zpracovat, musí být objektivní a závažné. V této fázi postupu zároveň správce daně požádá znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) o odhad ceny znaleckého posudku a náhrady dalších nákladů (např. formou elektronické komunikace) a zjistí časové možnosti znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) s ohledem na lhůty stanovené v DR.

V této souvislosti tedy lze doporučit vedení podrobné evidence (např. poptávkových e-mailů), na základě které bude zřejmé, které osoby byly kontaktovány a osloveny a proč byla vybrána ke zpracování znaleckého posudku právě tato osoba.

Z hlediska interních směrnic (návaznost na bod 6.1.) správce daně požádá znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) o sdělení informací ke stanovení předběžné ceny za zpracování znaleckého posudku, kterou pak následně před rozhodnutím o ustanovení znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) správce daně testuje dle Směrnice generálního ředitele č. 7/2017 – zadávání veřejných zakázek.

5.4. Rozhodnutí o ustanovení znalce

Z procesních postupů popsaných v bodech 4.2.1. až 4.2.3. tohoto metodického pokynu vyplývá, že znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) podává ve znaleckém posudku takové odborné a technické závěry, ze kterých správce daně dokáže učinit právní závěry pro stanovení správné výše uplatnění odpočtu. Z těchto důvodů by měl správce daně v rozhodnutí o ustanovení znalce přesně specifikovat své požadavky a identifikovat skutečnosti, které má znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) ozřejmit.

Technicky vzato mohou nastat tři základní situace, které lze v rozhodnutí o ustanovení znalce formou otázek nebo formou požadavku na vysvětlení požadovat:

a) Specifikace „stávajícího, běžného, standardního stavu“

Pokud má správce daně správně posoudit prvek novosti, technickou nebo technologickou nejistotu a činnost výzkumu a vývoje, potřebuje získat informace, jaká situace v daném oboru byla v okamžiku zahájení realizace výzkumu a vývoje. Z toho plyne požadavek na znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) ve znaleckém posudku specifikovat stávající, běžný, standardní stav, tj., co již je využíváno, co existuje (např. jaké výrobky, materiály, technologie, směsi, služby, postupy, činnosti jsou běžně využívány).

b) Specifikace stavu „zcela nové“

V situaci, kdy výzkumnou činností má vzniknout zcela nový a jedinečný výsledek této činnosti, tzn. výsledek dosud nikde v daném, příbuzném nebo zcela odlišném prostředí nepoužívaný, nevyužívaný v běžné činnosti, netestovaný, nelicencovaný, nepatentovaný (např. nová chemická směs, receptura, nový materiál, nový výrobek, nová významná funkce, nová náhrada surovin, nová podstatná vlastnost atd.).

Situaci tohoto typu lze očekávat u daňových subjektů, které jsou cíleně založeny za účelem výzkumu a vývoje, např. laboratoře zabývající se výzkumem nových antibiotik, antivirotik, sloučenin využívaných v různých oborech (chemický průmysl, potravinářství, strojírenství), výzkum a vývoj nových materiálů (pro lékařské využití, kosmické obory).

V těchto případech lze očekávat, že následkem činností bude ochrana dosažených výsledků, protože by postrádalo ekonomický smysl, kdyby se daňový subjekt dlouhodobě a nákladně zabýval výzkumem a vývojem a neměl by snahu ochránit výsledek své činnosti.

c) Specifikace stavu „zlepšení stávajícího“

Pokud má výzkumnou činností vzniknout výsledek, který se svojí podstatou blíží výsledku již využívanému, musí znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) jednoznačně identifikovat a ozřejmit veškeré odlišnosti deklarovaného řešení oproti původnímu stavu.

Ze zadání znaleckého posudku musí být patrné, že správce daně požaduje identifikovat takové zlepšení původního stavu, které běžnou úroveň původního stavu významně přesahuje (tj. zda již existující výrobek získává např. nové podstatné vlastnosti, zda je schopen vykonávat další nové podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl, zda jsou použity nové skutečnosti, nikde předtím nevyužité). Právě tyto znaky pak mohou vést k naplnění podmínky ocenitelného prvku novosti a odlišují výstup výzkumu a vývoje od běžné inovace nebo rutinních úprav.

Správce daně může výše popsané skutečnosti (viz a) až c)) v rozhodnutí o ustanovení znalce konkretizovat formou otázek například následovně:

- Je v projektu něco nové nebo novátorské? Pokud ano, je nutné konkrétně uvést, co je nového nebo novátorského, a uvést označení podkladů, ze kterých uvedený závěr vyplývá.
- Vznikla u výrobku nová podstatná vlastnost? Pokud ano, je nutné tuto novou vlastnost konkrétně popsat v příčinné souvislosti s deklarovanými činnostmi a uvést s odkazem na příslušné podklady, ze kterých uvedený závěr vyplývá, jak tato vlastnost vznikla.
- Obsahuje projekt předtím neodhalené jevy, struktury nebo vztahy? Pokud ano, je nutné uvést, jaké konkrétní jevy, struktury nebo vztahy daňový subjekt hledá a uvést označení podkladů, ze kterých uvedený závěr vyplývá.
- Jsou aplikovány nové poznatky nebo jsou aplikovány stávající poznatky novým způsobem? Pokud ano, je nutné uvést, jakým konkrétním novým způsobem jsou poznatky nebo techniky daňovým subjektem aplikovány a uvést označení podkladů, ze kterých uvedený závěr vyplývá.
- Existuje výrazná možnost, že výsledkem vývojové činnosti bude nové (širší, hlubší) chápání vztahů nebo principů zacházení? Pokud ano, je nutné uvést, v čem konkrétně tato možnost spočívá.
- Je technologie výroby uplatňovaná u jednotlivých projektů pro jednotlivé projekty jedinečná (tj. zda je jedinečná pro každý projekt) nebo se jedná o stejnou technologii výroby pro všechny projekty? Pokud ano, je nutné uvést, v čem konkrétně je technologie výroby u jednotlivých projektů jedinečná.
- Existovala technická nebo technologická nejistota na začátku projektu? V čem konkrétně spočívala?

5.5. Kontrola znaleckého posudku

Po převzetí znaleckého posudku nebo po jeho doručení správce daně ověří, zda má znalecký posudek všechny náležitosti podle zákona o znalcích a tlumočnících a prováděcí Vyhlášky. Jedná se zejména o kontrolu, zda:

a) znalecký posudek obsahuje následující obecné části:

- nález (popis relevantních výchozích skutečností),
- posudek (samotné odborné znalecké posouzení včetně závěrů),
- znalecká doložka (osvědčující především znalcovu kvalifikaci).

b) znalecký posudek obsahuje formální náležitosti znaleckého posudku:

- Správce daně u písemné formy znaleckého posudku zpracovaného znalcem kontroluje číslování jednotlivých stránek, zda je poslední strana posudku opatřena sešivací šňůrou a přetištěna znaleckou pečeti (§ 13 odst. 3 Vyhlášky), zda je znalecký posudek opatřen znaleckou doložkou, která obsahuje označení seznamu, v němž je znalec zapsán, označení oboru, v němž je oprávněn podávat posudky, a číslo položky, pod kterou je úkon zapsán ve znaleckém deníku (§ 13 odst. 4 Vyhlášky). Dále správce daně kontroluje náležitosti dle § 13 zákona o znalcích a tlumočnících, tj. zejména zda znalec splnil podmínku podpisu každého vyhotovení znaleckého posudku a zda je připojen otisk pečeti.
- Pokud znalecký posudek vyhotoví osoba s odbornými předpoklady, použije se ustanovení § 13 Vyhlášky přiměřeně, a to podle ustanovení § 25 zákona o znalcích a tlumočnících. To jinými slovy znamená, že znalecký posudek musí mít formu sešitu, jednotlivé strany musí být očíslovány a sešivací šňůra musí být připevněna k poslední straně znaleckého posudku. Každé jeho vyhotovení musí být podepsáno. Vzhledem ke skutečnosti, že osoba s odbornými předpoklady nedisponuje znaleckou pečeti, nebude písemný znalecký posudek přetištěn touto znaleckou pečeti. Místo toho je nutné, aby bylo ve znaleckém posudku uvedeno, že se jedná o znalecký posudek podaný osobou s odbornými předpoklady. Rovněž ani nebude možné, aby byla znalecká doložka připojena na poslední straně písemného znaleckého posudku

vzhledem k tomu, že takto ustanovený znalec není zapsán v seznamu znalců pro konkrétní obor, v němž by byl oprávněn podávat znalecké posudky a ani není povinen vést znalecký deník.

- Jde-li o ústní znalecký posudek podaný do protokolu, na místo znalecké doložky se uvede, že tento ústní znalecký posudek podala osoba s odbornými předpoklady.

c) byl splněn zadaný znalecký úkol, který byl správcem daně vymezen v rozhodnutí o ustanovení znalce, a zda byly zodpovězeny zadané otázky, které se týkají odborného posouzení (§ 13 odst. 1 Vyhlášky),

d) znalecký posudek obsahuje popis zkoumaného materiálu (popřípadě jevů), souhrn skutečností, k nimž při úkonu znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) přihlížel (§ 13 odst. 2 Vyhlášky),

e) odměna a náhrady za vypracování znaleckého posudku jsou v souladu s předběžnou kalkulací (viz bod 6.1.) a s Vyhláškou nebo vyhláškou Ministerstva financí č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní,

f) byla dodržena lhůta k provedení úkonu stanovená správcem daně v rozhodnutí o ustanovení znalce (§ 12 Vyhlášky). Pokud nebude dodržena lhůta k provedení úkonu, lze podle okolností případu postupovat následujícím způsobem:

- Zkrácení odměny

Dle stanoviska Ministerstva spravedlnosti orgán veřejné moci (v daném případě správce daně) v rozhodnutí o znalečném, kterým se určuje odměna a náhrada nákladů, popř. náhrada mzdy, s odkazem na příslušné ustanovení Vyhlášky uvede důvody, podle kterých bylo rozhodnuto o jednotlivých položkách, z nichž se skládá odměna a náhrada nákladů, popř. náhrada mzdy (ustanovení § 25 odst. 4 Vyhlášky).

- Podnět k zahájení přestupkového řízení

Podle § 8 zákona o znalcích a tlumočnících jsou znalci (nebo osoby s odbornými předpoklady) povinni vykonávat znaleckou činnost řádně, ve stanovené lhůtě, oboru a odvětví, pro které byli jmenováni.

Podle § 25a odst. 1 písm. a) zákona o znalcích a tlumočnících se znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) dopustí přestupku tím, že vykoná znaleckou činnost v rozporu s § 8 daného zákona. Za přestupek podle § 25a odst. 1 písm. a) zákona o znalcích a tlumočnících lze uložit pokutu (viz § 25a odst. 3 zákona o znalcích a tlumočnících). Správní delikty podle zákona o znalcích a tlumočnících v prvním stupni projednává Ministerstvo spravedlnosti nebo předseda krajského soudu (§ 25c zákona o znalcích a tlumočnících). Správci daně tak nic nebrání, aby podal podnět k zahájení přestupkového řízení (oznámení) předsedovi krajského soudu nebo Ministerstvu spravedlnosti, u kterého je znalec zapsán, pro podezření ze spáchání přestupku/správního deliktu. Mlčenlivost správce daně zde porušena nebude, neboť § 53 odst. 1 písm. d) DŘ prolamuje mlčenlivost správce daně vůči správnímu orgánu, který vede řízení o správním deliktu (předseda soudu je v tomto ohledu správním orgánem), který se týká povinnosti při správě daní. Po předchozí výzvě není vyloučeno uložení pokuty podle § 247 odst. 2 DŘ.

Pokud správce daně shledá ve znaleckém posudku věcné nebo formální nedostatky, vyzve znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) k jejich odstranění, tj. zpravidla znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) předvolá k ústnímu jednání, jehož průběh bude zaznamenán do protokolu podle § 60 a násl. DŘ. Tato možnost vyplývá z ustanovení

§ 13 odst. 5 Vyhlášky, podle kterého je znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) povinen písemný posudek na požádání státního orgánu osobně stvrdit, doplnit nebo jeho obsah blíže vysvětlit. Podle § 95 odst. 4 DŘ je možný výslech znalce (viz bod 4.4.).

6. Financování znaleckého posudku

6.1. Předběžné informace zaslané na oddělení hospodářské správy

Předtím, než dojde k zadání znaleckého posudku rozhodnutím o ustanovení znalce nebo uzavření smlouvy se znalcem nebo osobou s odbornými předpoklady, je nutné zaslat na příslušné Oddělení hospodářské správy v regionu (e-mailová komunikace postačí) následující informace:

a) v jaké předpokládané výši má vzniknout výdaj spojený se znaleckým posudkem (viz návaznost na bod 5.3. poslední odstavce a bod 6.2.) a

b) zda zpracování znaleckého posudku ukládá zvláštní právní předpis nebo je zpracováno pouze pro potřeby organizace (tj. je nutné klíčovat, zda existuje zákonná povinnost znalecký posudek ze strany správce daně zajistit). Správce daně tak zasílá na Oddělení hospodářské správy informaci, že povinnost zadat znalecký posudek vyplývá z § 95 DŘ.

Tyto informace jsou potřebné pro provedení předběžné řídicí kontroly v souladu se Směrnicí č. 5/2016 – Hospodaření s prostředky státního rozpočtu a zajištění oběhu dokladů dle Směrnice č. 8/2016 - Oběh dokladů a účetních dokladů.




a) 











 §  DŘ,



7. Vzory tiskopisů

Na intranetových stránkách Finanční správy v části pro DŘ jsou správcům daně k dispozici následující vzory tiskopisů:

- a) Tiskopis § 95 odst. 1 - Rozhodnutí o ustanovení znalce
- b) Tiskopis § 95 odst. 4 - Protokol o výsledku znalce
- c) Tiskopis - rozhodnutí o znalečném

8. Účinnost

Tento pokyn nabývá účinnosti dnem zveřejnění na intranetu Finanční správy.

