ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Daniely Menclové a Mgr. Lenky Havlíčkové ve věci

žalobce: **Ing. R. L.**, narozený dne „X“,
bytem „X“,
zastoupený daňově poradenskou společností ELOTOELO s. r. o.,
sídlem Kralická 1, 100 00 Praha 10,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2018, č. j. 20094/18/5200-10422-711473,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 5. 2018, č. j. 20094/18/5200-10422-711473, se pro **nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 13 200 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2018, č. j. 20094/18/5200-10422-711473, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 12. 2016, č. j. 2432535/16/2507-50522-505541, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 zákona č.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „DŘ“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 706 493 Kč.

2. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud zrušil také zmíněný dodatečný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

3. První spornou skutečností mezi žalobcem a žalovaným je otázka prokázání pořizovací ceny koní a posouzení s tím související otázky žalobcem uplatněných odpisů ve výši 3 602 016 Kč.

4. Žalobce zdůraznil, že správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybnili samotné uskutečnění obchodního případu, tedy vlastní nákup koní tak, jak bylo v řízení doloženo. Druhou podstatnou skutečností je, že důkazní povinnost v případě aplikace § 23 odst. 7 ZDP nese správce daně a nikoliv žalobce. Žalobce měl za to, že pokud správce daně v řízení požaduje prokázat cokoliv před tím, než je zřejmé, že v posuzované věci bude aplikován § 23 odst. 7 ZDP, jde minimálně o zavádějící požadavky nemající oporu v zákoně. Žalobce upozornil na to, že správce daně až do konečné fáze daňové kontroly nikdy nepřednesl jím zjištěný rozdíl v ceně koní způsobem, který zákon zná a předpokládá. Správce daně se nepokusil o zjištění ceny koní mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, ani nijak nevysvětlil, proč takové zjištění není možné realizovat. Správce daně své závěry postavil na dvou znaleckých posudcích, které ale nemůžou „simulovat“ cenu dosaženou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, neboť kromě jiného nevychází ze skutkového stavu, za kterého byly v posuzované věci ceny sjednány. Pokud nebyl splněn zákonem předpokládaný postup, neměl žalobce k dané právní otázce co prokazovat.

5. Podle žalobce správce daně nepostupoval ani alternativně, tedy že by cenu koní stanovil za pomoci zvláštního právního předpisu, zde zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o oceňování majetku“), na který ZDP odkazuje za situace, kdy je vyloučeno zjištění ceny mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

6. Žalobce dále upozornil na to, že již v průběhu daňového řízení nesouhlasil se závěrem žalovaného, že žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi jinak spojenými osobami od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. cenou, která byla zjištěna na základě znaleckého posudku podle § 23 odst. 7 ZDP, a že tedy neprokázal hodnotu pořízených koní v roce 2010.

7. Žalobce dále jako správné a pro potřebu řízení relevantní odmítal i oba znalecké posudky zpracované z iniciativy strany správce daně. Kromě výhrad spojených s postupem znalců, kdy se ani jeden z nich nezajímal o předmět, který oceňoval, tedy o koně a jejich faktický stav v době, kdy byli předmětem kupní smlouvy, je pak zásadním nedostatkem jejich závěrů i neznalost okolností daného obchodního případu. Pokud již byl do věci přibrán znalec, měl podle žalobce pro potřebu aplikace § 23 odst. 7 ZDP určovat cenu v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ani jeden ze znalců nebyl v rámci požadavků správce daně na zpracování posudků k ceně koní seznámen s okolnostmi, které byly spojené s uzavřením kupní smlouvy. V takovém případě je znalecký posudek

nepoužitelný. Žalobce rovněž nesouhlasil s tím, že způsob ocenění vymezil sám znalec, jak se uvádí v bodě 32 napadeného rozhodnutí.

8. K osobám znalců žalobce dále namítal, že ani jeden z nich neměl zkušenosti a praxi v oblasti koní, které prochází „parkurovou drezurou“. Přitom jde o specifickou oblast výcviku, k jejímuž posouzení nestačí obecná znalost problematiky chovu koní. O správném postupu znalců nesvědčí ani to, že se ani jeden znalec nezajímal o výcvik koní, chov a místo, kde chov probíhal a o zdravotní stav koní. Žalobce zdůraznil, že přístup znalců určených stranou správce daně je v rozporu s tím, jak k určení ceny přistoupil znalec, kterého si zvolil žalobce v reakci na výzvu správce daně ze dne 2. 12. 2015. Důkazem tohoto tvrzení je prosté porovnání zpracovaných posudků. A byť rakouský znalec podmínil své závěry o ceně mj. i pravdivostí tvrzení osob, kterých se dotázal na stav koní, není podle žalobce nic z uvedených skutečností, ze kterých znalec v Rakousku vycházel, obsahem spisu k období pořízení koní zpochybněno nebo vyvráceno. K výzvě ze dne 2. 12. 2015 žalobce poté uvedl, že i tato je v rozporu s podmínkami možné aplikace § 23 odst. 7 ZDP.

9. Žalobce odmítal i závěry žalovaného formulované v bodu 49 napadeného rozhodnutí. Tyto závěry jsou v rozporu s podmínkami vymezenými § 23 odst. 7 ZDP. V posuzované věci totiž není odbornou otázkou jen cena koní, ale jde o určení ceny ve vztahu k danému obchodnímu případu. Vycházet při závěrech pouze z cen zjištěných na webových stránkách Národního hřebčína v Kladrubech dle žalobce nemůže obstát již z toho důvodu, že dotčení koně byli v rozhodné době jednak chováni mimo území ČR, dosáhli určitý stupeň výcviku a s jejich chovem byli spojeny i náklady, které samozřejmě musí ovlivnit i jejich cenu. Současně nelze pominout i související skutečnosti, kterými v posuzované věci jsou vztahy mezi kupujícím, prodávajícím a třetí osobou, J. W. Správce daně zcela pominul skutečnost, že existovalo obchodní spojení a závazkový vztah mezi firmou MIAMAR INC. a J. W., tak závazkový vztahu mezi žalobcem a J. W. Tyto dva vztahy následně měly podstatný a zásadní vliv na vyřešení smluvního vztahu mezi žalobcem a firmou MIAMAR INC., když důsledkem tohoto postupu byl jednak zánik závazku mezi žalobcem a firmou MIAMAR INC., při současném nabytí majetku, tj. koní. Zároveň došlo k zániku závazku mezi J. W. a žalobcem. Žalobce totiž místo pohledávky za J. W. získal od firmy MIAMAR INC., majetek (koně) v hodnotě, kterou v té době považoval za přiměřenou a odpovídající. Hodnotu v tomto smyslu dle názoru žalobce potvrdil i znalec posuzující cenu majetku (koní) s přihlédnutím k tomu, kde se majetek v té době nacházel a jak byl prezentován. To vše byly obchodní podmínky, které ve vztahu k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP nelze pomíjet či ignorovat. Ve vztahu k roku 2013 se žalovaný s tvrzenými a prokázanými okolnostmi dané obchodní věci vyrovnává tak, že v bodě 53 popírá jakýkoliv význam vztahů dotčených osob na daný případ. Uvádí, že žalobce nespecifikoval, jak vyrovnání závazků a pohledávek ovlivnilo cenu koní. S takovýmto posouzením žalobce nesouhlasil. Měl za to, že svá tvrzení ohledně celého obchodního případu doložil. Jeho tvrzení byla nadto potvrzena i vyjádření J. W. Žalovaný ovšem k její výpovědi nepřihlédl.

10. Žalobce rovněž nesouhlasil se závěrem žalovaného o spojených osobách ve smyslu použitého zákonného ustanovení. Žalobce podoktl, že žalovaný dospěl k závěru o spojených osobách na základě cen stanovených znaleckých posudkem. K takovému závěru ovšem podle žalobce není možné dojít na základě znaleckého posudku. Žalovaný v projednávané věci prakticky na začátku procesu dokazování předjímá jeho výsledek.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

11. Žalobce dále nesouhlasil se závěrem žalovaného, že měl se S. G. uzavřít kupní smlouvu na koně, a to prostřednictvím J. W. V této souvislosti žalobce poukazoval na výpověď J. W., v jejímž rámci vypověděla, že koně S. G. zapůjčila a jeho prodej nepotvrdila. Pokud zde existuje rozpor mezi výpovědí J. W. a S. G., tento není nijak osvětlen. Tvrzení žalovaného je v rozporu s důkazními prostředky. Žalobce zdůraznil, že S. G. správci daně na podporu svých tvrzení nepředložila žádnou kupní smlouvu. Správce daně ji ani nepožadoval a spokojil se pouze s jejím tvrzením, že koně koupila již v roce 2012. K tomu žalobce podotkl, že správci daně předložil kupní smlouvu na předmětného koně uzavřenou dne 25. 3. 2013. Závěry správce daně v této otázce jsou dle žalobce dány jednak nedostatečně zjištěným skutkovým stavem a jednak vychází ze selektivního hodnocení jemu dostupných důkazů.

12. Výsledkem popsaného hodnocení důkazů je závěr přednesený v bodě 26 napadeného rozhodnutí, podle kterého žalobce neprokázal náklady na trénink, služby ošetřovatele a ustájení celkem 3 koní, a tedy správce daně zvýšil úhrn částek zvyšujících základ daně o částku neprokázaných nákladů ve výši 120 000 Kč, když takové posouzení věci žalovaný potvrdil. Závěr žalovaného žalobce odmítl, neboť dle jeho názoru nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Současně nebyly žalovaný dostatečně vysvětleny a zohledněny rozpory v provedených důkazech.

13. Dále žalobce považoval za spornou otázku týkající se zvýšení základu daně správcem daně o 1 784 413 Kč. Žalobce zdůraznil, že v roce 2013 za prodej obchodního podílu inkasoval pouze 3 215 587 Kč. Tuto částku vykázal v daňovém přiznání za rok 2013. Zbývající část peněž, a to 1 780 000 Kč, obdržel až v roce 2017. Žalobce namítal, že žalovaný po něm požadoval prokázat, že v roce 2013 tento doplatek neobdržel. Podotkl, že daňový spis neobsahuje nic, co by svědčilo, že žalobce uvedený doplatek kupní ceny za prodej obchodního podílu obdržel již v roce 2013. Naopak je jeho součástí daňové přiznání za rok 2017, které tento doplatek zahrnuje do základu daně, tj. v roce, kdy byl doplatek uhrazen. Podle žalobce je otázka výzvy správce daně a její rozsah v této věci omezena § 92 odst. 3 DŘ, ať již správce daně nebo žalovaný formulovali výzvu jakkoliv, chtěli skutečně prokázat, že daňový subjekt zbytek částky neobdržel ve zdaňovacím období roku 2013. Správce daně se tedy snažil o prokázání něčeho, co se nestalo.

Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný ve svém písemném vyjádření nesouhlasil s námitkami uplatněnými žalobcem v podané žalobě. Postup správce daně žalovaný považoval za zcela souladný s § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný nesouhlasil s tím, že správce daně až do konce daňové kontroly žalobce neseznámil se zjištěným rozdílem v pořizovací ceně koní s cenou referenční. Správce daně k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně ustanovil znalce Ing. Formánka, který vypracoval znalecký posudek. Na základě cen stanovených znalcem správce daně dospěl k závěru, že žalobce a obchodní společnost MIAMAR INC., vytvořili právní vztah bez ekonomického opodstatnění převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a jedná se tak o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Žalovaný podotkl, že žalobce v řízení nereagoval na výzvu k prokázání rozdílu v pořizovací ceně koní a ceně zjištěné správcem daně na základě znaleckého posudku. Až ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění žalobce předložil znalecký posudek Mag. Stephana Pixnera, zpracovaný v Rakousku. Dále žalovaný zdůraznil, že aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu tvrzení daňového subjektu a skutečností existují důvodné pochybnosti. Primární břemeno důkazní

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

totiž ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu leží na daňovém subjektu. Žalovaný tak měl za to, že správce daně v daném případě své důkazní břemeno unesl, když vyjádřil oprávněné pochybnosti, a byl to právě žalobce, který svá tvrzení neprokázal a nedoložil požadované skutečnosti.

15. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkami žalobce zpochybňujícími kvalifikaci znalců a znalecké posudky. Poukazoval na to, že správce daně ustanovil znalce ze seznamu znalců a tlumočníků, které vede Ministerstvo spravedlnosti, podle kterého má Ing. Jiří Formánek specializaci pro znaleckou činnost v oboru ekonomika, odvětví zemědělství, živočišná výroba a chov koní. Ing. František Černík, CSc., má specializaci pro znaleckou činnost v oboru ekonomika, odvětví živočišná výroba a hospodářská zvířata. Nadto Ing. Jiří Formánek při své výpovědi před správcem daně uvedl, že znalecké posudky dělá již 25 let. Předtím pracoval s koňmi jako jezdec, trenér a chovatel. Podle žalovaného tak znalci měli pro zpracování znaleckých posudků požadovanou kvalifikaci.

16. K námitce žalobce ohledně vztahů žalobce, společnosti MIAMAR INC., a J. W., žalovaný konstatoval, že vyřešení smluvního vztahu mezi žalobcem a obchodní společností při současném nabytí majetku a zániku závazků mezi žalobcem a J. W. nemá vliv na výši ceny koní. Tuto námitku tak považoval za nedůvodnou.

17. K námitkám žalobce ohledně posouzení otázky ve věci prodeje obchodního podílu žalovaný konstatoval, že po žalobci nikdy nepožadoval dokázat negativní skutečnosti. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce vykázal příjmy podle § 10 ZDP ve správné výši v souladu s předloženou smlouvou o převodu obchodním podílu. Žalobce měl prokázat, že došlo k dodržení podmínek stanovených ve smlouvě o převodu obchodního podílu, resp. zda došlo k úhradě kupní ceny a v jakém období. V rámci odvolacího řízení žalobce předložil písemnost označenou jako „Prostředky podle § 10 do přiznání za rok 2017“, přičemž ani z tohoto důkazního prostředku nelze seznat, kdo komu a co platil. Žalovaný v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a uzavřel, že uvedenou žalobní námitku nepovažuje za důvodnou.

18. Žalovaný trval na tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a zároveň žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Replika žalobce

19. V podání ze dne 1. 4. 2019 žalobce uvedl, že žalovaný ocenil koně v rovině hospodářských zvířat, aniž by přihlédl k specifickým a podle žalobce nepominutelným souvislostem, které představuje dosažená úroveň výcviku koní, ale i náklady na jejich chov a možnost sportovního využití. K ceně koní žalobce předložil odkaz na internetový článek s názvem *„K. v boji o závodního koně přeplatil B. G. Zhruba za čtvrt miliardy pořídil klisnu Catch Me If You Can pro svou dceru.“* Konstatoval, že v daném případě se jistě jednalo o určitý extrém, nicméně i přes tento fakt zde dosažená cena podle žalobce dokumentuje a prokazuje to, že „sportovní úroveň koně a jeho využitelnost v závodech“ nelze od ceny oddělit či ji pomíjet. Dále žalobce upozornil na skutečnost, že se z iniciativy finančních úřadů posuzovaná věc stala předmětem šetření orgánů činných v trestním řízení. Ke svému podání žalobce poté připojil dvě svědecké výpovědi, učiněné v rámci trestního řízení, které podporují názor žalobce, resp. jeho výhrady ke způsobu, jak správce daně stanovil obvyklou cenu koní.

Duplika žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

20. Ve vyjádření ze dne 18. 4. 2019 žalovaný konstatoval, že žalobcem předložené svědecké výpovědi mohou mít vliv na stanovení obvyklé ceny ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Podle žalovaného se nelze ztotožnit ani s tvrzením žalobce, že by prokazovaly výhrady, které měl ke způsobu stanovení ceny obvyklé. Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením žalobce, že by daňové orgány ocenily koně v rovině hospodářských zvířat. K tomu poukázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, resp. na body 42, 43 a 47 napadeného rozhodnutí, v nichž citoval ze znaleckého posudku Ing. Jiřího Formánka. Dále k tomu uvedl, že revizní posudek zpracovaný Ing. Františkem Černíkem, CSc., poté potvrdil závěry, ke kterým dospěl Ing. Jiří Formánek a naopak při hodnocení znaleckého posudku předloženého žalobcem neseznal důvod k tak vysoké ceně koní.

Další vyjádření žalobce

21. V podání ze dne 21. 10. 2020 žalobce uvedl, že jeho tvrzení ohledně nesprávného postupu správce daně při stanovení ceny obvyklé pro následnou aplikaci § 23 odst. 7 ZDP je možné podpořit výpovědí J. W. a Ing. Františka Černíka, Csc., učiněné při hlavním líčení dne 4. 2. 2020. Žalobce ke svému podání připojil předmětný protokol z hlavního líčení a dále opětovně zdůraznil, že v daném případě ustanovení znalci řešili cenu s přihlédnutím k ceně koní bez jakéhokoliv výcviku. Takový postup pod úkolováním strany správce daně popírá jakoukoliv odbornost či srovnatelnost podmínek vyjádřeních v § 23 odst. 7 ZDP. Dne 4. 10. 2021 poté žalobce soudu předložil rozsudek Okresního soudu v Litoměřicích ze dne 29. 6. 2021, č. j. 24T 128/2019-1861, kterým byl zproštěn obžaloby, která mu kladla za vinu, že se dopustil zločinu krácení daně z příjmu fyzických osob v období let 2011 až 2014.

Posouzení věci soudem

22. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili

23. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

24. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud však nepřisvědčil všem žalobním námitkám.

25. Nejprve se soud zabýval žalobními námitkami ohledně neuznání nákladů za trénink, služby ošetřovatele a ustájení celkem 3 koní v roce 2013 a úhradou kupní ceny za převod obchodního podílu žalobce ve společnosti Bon Art Pruduction spol. s r. o.

26. Pro posouzení těchto námitek vyplývají z daňového spisu tyto podstatné skutečnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

27. Dne 4. 11. 2014 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, roku 2012 a roku 2013. V rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013 žalobce správci daně předložil tři daňové doklady vystavené jezdeckou společností Bon Art Music Equestrian Team o. s. (dále také jen „jezdecká společnost“ nebo „jezdecká společnost Bon Art Music“), za trénink a kompletní přípravu drezurních koní ve vlastnictví žalobce. Konkrétně se jednalo o daňový doklad č. 1303-02, znějící na částku 345 000 Kč bez DPH (za období leden až březen 2013), daňový doklad č. 1306-02, znějící na částku ve výši 1 284 000 Kč (za období duben až červen 2013) a daňový doklad č. 1312-02, vystavený na částku ve výši 564 000 Kč (za období červenec až prosinec 2013).

28. K jednotlivým daňovým dokladům žalobce dále připojil i objednávky, a to ze dne 30. 12. 2012, v níž je uvedeno, že žalobce u jezdecké společnosti objednává ustájení, výcvik, související péči o tři koně, pod registračními čísly 203006447525302 (Bolera III – pozn. soudu), 203006447515302 (Solo Elera – pozn. soudu) a 203006447597507 (GSS Bravura – pozn. soud). Pro koně Bolera III byla stanovena cena 40 000 Kč za měsíc. Pro koně Solo Elera byla stanovena cena 40 000 Kč za měsíc a pro koně GSS Bravura byla stanovena cena 35 000 Kč za měsíc. Dále předložil objednávku ze dne 31. 3. 2013, na jejímž základě objednal ustájení a kopletní servis pro dva koně, a to Solo Elera a GSS Bravura a objednávku ze dne 30. 6. 2013, na jejímž základě objednal u jezdecké společnosti shodné služby pro koně Solo Elera. Dále žalobce předložil kupní smlouvu uzavřenou dne 25. 3. 2013 s jezdeckou společností Bon Art Music, jejímž předmětem byl prodej koně Bolera III jezdecké společnosti za kupní cenu ve výši 330 000 Kč. Ke kupní smlouvě žalobce připojil žalobcem vystavenou fakturu, v níž je uvedeno „Dovolujeme si Vám fakturovat dle smlouvy o prodeji koně 203006447525302“ částku ve výši 330 000 Kč.

29. Při ústním jednání dne 4. 2. 2015 správce daně vyzval žalobce k tomu, aby, sdělil, jaké konkrétní služby byly s jezdeckou společností Bon Art Music v souvislosti s ustájením koní sjednány, jakým způsobem byla sjednána cena za ustájení koní, kde byli předmětní koně ustájení a kým byli přemístěni do uvedených stájí. Dále správce daně při uvedeném jednání žalobci sdělil, že podle daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, v příloze č. 2 vykazuje příjmy a výdaje podle § 10 ZDP. Jako druh příjmů je uveden převod obchodního podílu ve výši 3 215 587 Kč. Správce daně požadoval sdělit, o jaký obchodní podíl se jedná.

30. Ve vyjádření ze dne 9. 3. 2015 žalobce sdělil, že předmětní koně byli do března roku 2013 ustájeni ve stájích Vondrov, Hluboká nad Vltavou, poté byli měsíc v Rakousku. Následně se objevily zdravotní komplikace a koně byli hospitalizováni na klinice Pegasus v Breitfurtu u Vídně. Po propuštění byli ustájeni ve stájích Mariendrof. Ohledně převodu svého obchodního podílu ve společnosti Bon Art Production spol s r. o. žalobce konstatoval, že kupní cena byla stanovena na částku 5 000 000 Kč. Na základě smlouvy o převodu obchodního podílu byla v dotčeném zdaňovacím období zaplacena kupní cena, a to částka vykázaná v daňovém přiznání. Ke svému vyjádření žalobce připojil Notářský zápis sepsaný dne 19. 9. 2012 o převodu obchodního podílu s dohodou o splnění pohledávky. Smlouva o převodu obchodního podílu byla uzavřena mezi žalobcem (převodce) a O. S. a společností POWER FOR SUPPORT, s. r. o. (nabyvatelé). V notářském zápisu je uvedeno, že žalobce je jediným společníkem obchodní společnosti Bon Art Production spol. s r. o., a že touto smlouvou převádí na společnost POWER FOR SUPPORT s. r. o. část svého obchodního podílu (95%) za dohodnutou kupní cenu ve výši 4 750 000 Kč, splatnou v pěti splátkách ve výši 950 000 Kč, splatných dne 31. 12. 2012,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

20. 3. 2013, 20. 6. 2013, 20. 9. 2013, 20. 12. 2013. Část svého obchodního podílu (5%) poté žalobce převedl na O. S. za dohodnutou kupní cenu 250 000 Kč, splatnou rovněž v pěti splátkách ve výši 50 000 Kč, a to dne 31. 12. 2012, 20. 3. 2013, 20. 6. 2013, 20. 9. 2013, 20. 12. 2013.

31. Dne 9. 4. 2015 správce daně při ústním jednání provedl výslech J. W. Ta k otázkám správce daně a zástupce žalobce mimo jiné uvedla, že o koně Solo Elera, Bolera III a GSS Bravura se starala od doby, kdy se jejich majitelem stal žalobce. S ním jednala z pozice zástupkyně Wolf Star Production s. r. o., a poté z pozice zástupce jezdecké společnosti Bon Art Music. K daňovým dokladům č. 1212-01 a č. 1206-01 vystavený společností Bon Art Music za ustájení a trénink koní žalobce uvedl, a že tyto podepsala sama na základě plné moci jí za tímto účelem udělené. Dále konstatovala, že koně žalobce byli v roce 2012 ustájeny do dubna roku 2012 v Radimovicích, poté do listopadu 2012 v Číčovicích (stáje Hoffmeister) a následně ve stájích Vondrov Hluboká nad Vltavou. K dotazu správce daně zda je jí známo, že v roce 2012 kůň jménem Bolera III statoval za jezdecký klub Wood service TEAM o. s. s jezdcem S. G., uvedla, že S. G. byl uvedený kůň v roce 2012 půjčen s vědomím žalobce. V tomto měla svědkyně volnou ruku. Jednalo se o závody velmi nízké úrovně, na nichž by svou přítomností své jméno i jméno žalobce poškodila. Pro S. G. byla tato úroveň závodů maximum.

32. Dne 2. 7. 2015 správce daně ve smyslu § 92 odst. 4 DŘ vyzval žalobce k prokázání skutečností. Správce daně měl pochybnosti, že žalobcem uplatněné náklady zaúčtované na účtu 518 07 celkem ve výši 2 193 000 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně totiž na základě výzev k poskytnutí informací zjistil, že v období leden až březen roku 2013 byli u společnosti AGRIPOD CZ, a. s. Hluboká nad Vltavou, ustájeni pouze dva koně. Z odpovědi S. G. správce daně poté zjistil, že ta zakoupila koně jménem Bolera III v roce 2012 od paní J. W. Dále správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností, resp. k předložení nebo navržení důkazních prostředků, prokazujících, že příjmy podle § 10 ZDP, vykázaných na ř. 207 přílohy č. 2 bodu 2 kontrolovaného daňového přiznání byly přiznány ve správné výši, resp. že dílčí základ daně podle § 10 ZDP vykázal ve správné výši, neboť správci daně vznikly pochybnosti, když ve smlouvě o převodu obchodního podílu byla sjednána kupní cena za převod obchodního podílu celkem 5 000 000 Kč, kdežto žalobce ve svém daňovém přiznání vykázal příjem pouze 3 215 587 Kč.

33. Dne 18. 8. 2015 správce daně zjistil, že žalobce v rámci jiného daňového řízení vedeného u správce daně, učinil podání, jehož přílohou byly tři kopie směnek vlastních vystavených dne 30. 9. 2013 společností POWER FOR SUPPORT, s. r. o. na směnečné sumy ve výši 300 000 Kč, 500 000 Kč a 500 000 Kč s datem splatnosti 31. 3. 2016. Jméno toho, komu má být placeno v žádné ze směnek není uvedeno.

34. Dne 7. 9. 2015 správce daně provedl na návrh žalobce výslech M. H., majitele stájí v Číčovicích. M. H. si nepamatoval jména koní, kteří v jeho stájích byli ustájeni v období let 2011-2013, ale byl si jistý, že tam byli ustájeni starokladrubští koně, a že tam nebyli ustájeni déle než dva až tři měsíce. Přesné datum si nepamatoval a odkazoval na správci daně zaslané faktury. Ohledně ustájení koní jednal s osobou, která se jmenovala J. Z registru koní v hospodářství, který M. H. poskytl správci daně, je poté zřejmé, že koně ustájení v jeho hospodářství byli pouze dva (Solo Elera a GSS Bravura), a to v období od 14. 8. 2012 do 1. 11. 2012.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

35. Dne 14. 9. 2015 na návrh žalobce správce daně provedl výslech S. G., která správci daně sdělila, že koně Bolera III koupila za 1 Kč, neboť byl kůň nepoužitelný pro sport. Z dokladů předložených J. W. věděla, že majitelem koně je žalobce. J. W. měla hlášenku, která se zasílá do ústřední evidence koní podepsanou od žalobce. Hlášenku zasílala do ústřední evidence sama. Nepamatovala si, zda byla podepsaná kupní smlouva na koně. J. W. jí poštou poslala pouze hlášenku. Dále uvedla, že J. W. vystupovala jako zprostředkovatel dané koupě. Dále správci daně sdělila, že koně koupila v lednu roku 2012. Nejprve byl ustájený Na Holkově u Velešína a poté v Kamenném újezdě.

36. Dne 15. 9. 2015 provedl správce daně na návrh žalobce výslech G. K., členky představenstva AGRIPOD CZ, a. s. G. K. sdělila, že si pamatuje J. W., která u nich domlouvala ustájení koní, ale o jaké šlo koně a v jakém období si nepamatovala. Správci daně předložila knihu ustájení, z níž je zřejmé, že v uvedených stájích byli ustájení koně jménem Joe Black a Westminster v období od 28. 11. 2012 do 31. 1. 2013.

37. Dne 13. 10. 2015 na návrh žalobce správce daně vyslechl Z. K., jednatelku společnosti HORSE ACADEMY, s. r. o. se sídlem v Radimovicích. Z. K. vypověděla, že ustájení koní objednávala J. W. a společnost HORSE ACADEMY, s. r. o. ustájila pouze ty koně, kteří jsou uvedeni na společností vystavených pokladních dokladech. Z. K. poskytla správci daně 3 faktury - daňové doklady č. 211468, č. 212017 a č. 212036, vystavené společností HORSE ACADEMY, s. r. o. Odběratelem byla vždy společnost Wolf Star production, spol. s r. o. V dokladu č. 211468 je uvedeno „ustájení koní 2012/1, Bolero, Joe Black, Westminster“. V dokladu č. 212017 je uvedeno „ustájení koní 2012/2, Joe Black, Westminster“. V dokladu č. 2012036 je uvedeno „ustájení koní 2012/3 Joe Black, Westminster“.

38. Při ústním jednání dne 23. 6. 2016 správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolních zjištění. K výši příjmů z převodu obchodního podílu, které žalobce vykázal v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013, správce daně uvedl, že žalobce do současnosti neodstranil pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015. Dále konstatoval, že ve smlouvě o převodu obchodního podílu je uvedeno, že kupní cena bude uhrazena na účet žalobce nebo v hotovosti k rukám prodávajícího. Správce daně v této souvislosti podotkl, že z žalobcem předložených bankovních výpisů k bankovnímu účtu uvedenému ve smlouvě o převodu obchodního podílu není zřejmé, že by žalobce na tento účet v roce 2012 a 2013 přijal finanční prostředky za převod obchodního podílu. Dále správce daně uvedl, že z důvodu nekontaktnosti jednatele společnosti POWER FOR SUPPORT s. r. o. nemohl provést jeho výslech ke skutečnostem, jakým způsobem a kdy byla provedena úhrada za převod obchodního podílu.

39. Na uvedená zjištění správce daně reagoval žalobce ve vyjádření ze dne 17. 7. 2016, v němž konstatoval, že doplacení kupní ceny za převod obchodního podílu bude realizováno v roce 2016, když „zajištění ceny (platby) bylo přes směnku, kterou si správce daně nechal v jiné souvislosti předložit“.

40. Ze správního spisu dále vyplývá, že žalobce v rámci odvolacího řízení předložil nedatovanou listinu s názvem Prostředky podle § 10 do přiznání za rok 2017, kterou sám sepsal. Na listině je uvedeno: „*Do daňového přiznání prosím zadejte i tyto částky za doplacení obchodního podílu za prodej společnosti Bon Art Production spol s r. o. bylo celkem přijato: dne 3. 1. 2017 částka ve výši 150 000 Kč, dne 5. 1. 2017 částka ve výš 150 000 Kč, dne 6. 1. 2017 částka ve výši 180 000 Kč, dne 11. 4. 2017 částka ve výši 200 000 Kč, dne 18. 4. 2017 částka ve výši 100 000 Kč, dne 20. 4. 2017 částka ve výši 250 000 Kč, dne 21. 4. 2017 částka ve výši*

200 000 Kč a dne 27. 4. 2017 částka ve výši 100 000 Kč. Celkem přijato 1 780 000 Kč. Částka 4 413 Kč doposud uhrazená není, buď jí přiznejte, nebo nechte jako dosud neuhrazenou, ale předpokládám, že ji již neobdržím.“

41. Před hodnocením jednotlivých žalobních námitek považuje soud za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

42. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

43. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle

daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

44. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

45. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *„[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“* Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění, a zároveň také prokázání toho, že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [§ 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

46. V projednávané věci měl správce daně mimo jiné pochybnosti ve vztahu k žalobcem uplatněným nákladům ve výši 2 193 000 Kč spojeným s ustájením, chovem a výcvikem koní Solo Elera, GSS Bravura a především Bolera III v roce 2013. Správcem zjištěné pochybnosti spočívaly v tom, že v objednávkách sepsaných žalobcem a adresovaných jezdecké společnosti Bon Art Music pro rok 2013 žalobce pro období leden až březen 2013 objednával ustájení, trénink a kompletní přípravu tří koní, a to Solo Elera, GSS Bravura a Bolera III.

47. V rámci výzev k poskytnutí informací ovšem správce daně od S. G. zjistil, že kůň Bolera III jí byl již v lednu 2012 prodán. Od společnosti AGRIPOD CZ, s. r. o. zjistil, že v období leden až březen 2013 byli u této společnosti ustájeni pouze dva koně (Solo Elera, GSS Bravura). Na základě uvedeného vyzval správce daně žalobce k předložení nebo navržení důkazních prostředků prokazujících, že náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

48. Popsané pochybnosti správce daně shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Prokázáním

pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních.

49. Soud předně uvádí, že žalobcem předložená faktura č. č. 1303-02 vystavená jezdeckou společností Bon Art Music, sama o sobě nemohla prokázat, že došlo k poskytnutí daných služeb uvedenou společností, tj. že společnost žalobci na základě jeho objednávek skutečně zajistila ustájení, výcvik a kompletní přípravu celkem tří koní v období leden až březen 2013. Bylo proto na žalobci, aby jejich uskutečnění prokázal. V tom, jaké důkazní prostředky žalobce k prokázání rozhodných skutečností navrhne, nebyl nijak omezován. Žalobce v průběhu daňového řízení ve vztahu k prokázání svého tvrzení o faktickém vynaložení předmětných nákladů na chov koní navrhl výslech svědkyně J. W., S. G., M. H. a G. K. a Z. K. a dále předložil správci daně kupní smlouvu ze dne 25. 3. 2013 uzavřenou s jezdeckou společností Bon Art Music, jejímž předmětem byl prodej koně Bolera III zmíněné společnosti a průkaz koně Bolera III.

50. Soud má shodně se žalobcem za to, že správce daně ani žalovaný nepostupovali pečlivě při hodnocení výpovědí S. G. ohledně skutečnosti, kdy nabyla vlastnické právo ke koni Bolera III. Bez povšimnutí soudu totiž nezůstala skutečnost, že S. G. v řízení tvrdila, že kupní smlouvu na koně Bolera III uzavřela v lednu roku 2012. Z ústřední evidence majitelů koní, která byla správci daně předložena Národním Hřebčínem Kladruby nad Labem, s. p. o. je ovšem zřejmé, že změna majitele na S. G. byla u koně Bolera III zadána od 29. 4. 2013 a jako datum změny je uvedeno 10. 12. 2012. Ačkoliv měl správce daně tento podklad k dispozici od počátku daňové kontroly, při výslechu S. G. konaném dne 14. 9. 2015 na uvedený rozpor mezi její výpovědí a skutečností uvedenou v ústřední evidenci, svědkyni neupozornil. Správce daně se v uvedeném případě spokojil toliko pouze s tvrzením svědkyně a vyvodil z něj skutkový závěr, který ovšem nemá oporu ve správním spisu, tj. že se S. G. stala majitelkou koně Bolera III v lednu roku 2012.

51. Shora uvedené pochybení žalovaného ovšem nemohlo mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný svůj závěr o tom, že žalobce neprokázal, že v roce 2012 skutečně vynaložil finanční prostředky na ustájení, trénink a kompletní přípravu i koně jménem Bolera III, nepostavil pouze na skutečnosti, že žalobce koně Bolera III prodal v lednu roku 2012 S. G. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 11. 2016 a i žalobou napadeného rozhodnutí, je totiž naprosto zřejmé, že žalovaný hodnotil veškeré mu předložené důkazní prostředky, žalobcem přijaté faktury včetně objednávek, vyjádření žalobce, odpovědi na výzvu k poskytnutí informací společnosti HORSE ACADEMY, a.s., M. H., společnosti AGRIPOD CZ, s. r. o., předložené knihy ustájení, svědecké výpovědi Z. K., G. K., M. H. a J. W., přičemž dospěl k závěru, že tyto neodstranily shora uvedené pochybnosti správce daně. S tímto závěrem se soud plně ztotožňuje. Žalobcem navržené a správcem daně provedené důkazy nepřispěly k tomu, aby žalobce unesl své důkazní břemeno.

52. S. G. totiž, při své výpovědi konstatovala, že si koně Bolera III převzala od J. W. někdy na konci ledna 2012. Uvedené poté plně koresponduje se sdělením J. W., že kůň Bolera III byl S. G. v roce 2012 zapůjčen s vědomím žalobce. Skutečnosti, že se tak mělo stát v lednu, resp. na konci ledna, poté odpovídají skutečnostem uvedeným na fakturách – daňových dokladech č. 211468 a č. 212017, vystavených společností HORSE ACADEMY, s. r. o. Tato společnost za období leden 2012 požadovala uhrazení částky ve výši 36 000 Kč, a to za ustájení koně Bolera III, Solo Elera a GSS Bravura. Od února 2012 ovšem již požadovala uhrazení za ustájení dvou koní, a to Solo Elera a GSS Bravura. Žalobcem navržení svědci Z.

K., M. H. a G. K. poté konstatovali, že v jednotlivých stájích byli (od února 2012) ustájeni pouze dva koně, a to Solo Elera a GSS Bravura. Rovněž z knihy ustájení předložené společností AGRIPOD CZ, a. s. je poté zřejmé, že v období od 28. 11. 2012 do 31. 1. 2013 byli v předmětných stájích ustájeni pouze dva koně, a to již shora zmíněni Solo Elera a GSS Bravura. Provedené dokazování tak jenom potvrdilo pochybnosti správce daně o tom, zda jezdecká společnost Bon Art Music žalobci poskytla služby, které byly vyfakturovány fakturou č. 1303-02 v celkové výši 345 000 Kč, a to v tvrzeném rozsahu.

53. Na uvedeném nemohla nic změnit ani žalobcem akcentovaná kupní smlouva uzavřená dne 25. 3. 2013 s jezdeckou společností Bon Art Music. Soud totiž nepřehlédl, že v ústřední evidenci koní zpracované za období od roku 2006-2016, která tvořila přílohu znaleckého posudku zpracovaného Ing. Františkem Černíkem, Csc., který je součástí daňového spisu, není jezdecká společnost Bon Art Music ve zmíněném období vůbec uvedena mezi majiteli koně Bolera III, což jak správně poznamenal správce daně ve zprávě o daňové kontrole, zpochybňuje věrohodnost obsahu předmětné kupní smlouvy.

54. S ohledem na uvedené má soud za to, že žádný z žalobcem navržených důkazů nerozptýlil shora popsané pochybnosti správce daně, o tom, zda jezdecká společnost Bon Art Music žalobci poskytla služby související s ustájením, výcvikem a kompletní přípravou koně Bolera III v roce 2013, a to v období leden až březen 2013.

55. S ohledem na to soud uzavírá, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně, ačkoliv byl na ně z jeho strany upozorněn, neprokázal svá tvrzení, a tudíž neunesl důkazní břemeno v souvislosti uplatněnými náklady na ustájení, trénink a další služby spojené s chovem koně Bolera III v období od ledna do března 2013.

56. Dále se soud zabýval námitkami žalobce ohledně jeho příjmů za prodej obchodního podílu ve společnosti Bon Art Production spol. s r. o., které vykázal v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013 ve výši 3 215 587 Kč. V projednávané věci správce daně nejprve po žalobci požadoval, aby mu sdělil, o jaký obchodní podíl se jedná a vyzval ho, aby předložil podklady k převodu obchodního podílu. Žalobce správci daně předložil notářský zápis ze dne 19. 9. 2012 o převodu obchodního podílu společnosti Bon Art Production spol. s r. o. za kupní cenu ve výši 5 000 000 Kč a sdělil mu, že ve zdaňovacím období roku 2013 byla uhrazena pouze část kupní ceny ve výši 3 215 587 Kč. Při jednání ze dne 14. 4. 2015 správce daně vyzval žalobce, aby doložil výši příjmů za převod obchodního podílu uvedenou v daňovém přiznání, tj. že přijal finanční prostředky ve výši 3 215 587 Kč. S ohledem na to, že žalobce na uvedenou výzvu již nijak nereagoval, a to ani v dodatečně správcem daně poskytnuté lhůtě, vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 vykázal příjmy z prodeje obchodního podílu ve správné výši. V návaznosti na to správce daně vyzval žalobce dne 2. 7. 2015 k prokázání skutečností, resp. tedy k předložení nebo navržení důkazních prostředků prokazujících, že příjmy podle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP vykázaných na ř. 207 přílohy č. 2 bodu 2, kontrolovaného daňového přiznání byly přiznány ve správné výši, resp. že žalobce dílčí základ daně vykázal ve správné výši v souladu s § 10 odst. 4 ZDP. Ve výzvě správce daně shrnul, že cena obchodního podílu byla v notářském zápisu stanovena ve výši 5 000 000 Kč, a že žalobce k dnešnímu dni nepředložil žádné podklady k prokázání svých tvrzení, tj. že za převod obchodního podílu obdržel finanční prostředky ve výši jím vykázané v daňovém přiznání.

57. Žalobce k prokázání svých tvrzení předložil listinu s názvem „Prostředky podle § 10 do přiznání za rok 2017“. Tím ovšem nebyly pochybnosti správce daně rozptýleny.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

58. Shora popsané pochybnosti správce daně soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými, logickými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobcem. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Konkrétně byl žalobce povinen prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů za zdaňovací období roku 2013, které evidoval v daňové evidenci a tedy i své tvrzení, že v roce 2013 mu za převod obchodního podílu byla uhrazena část kupní ceny, a to ve výši 3 215 587 Kč. Uvedené žalobce ovšem neprokázal.

59. V průběhu daňového řízení, žalobce nejprve tvrdil, že v roce 2013 obdržel pouze část kupní ceny ve výši 3 215 587 Kč, přičemž doplatek kupní ceny za převod obchodního podílu obdrží v roce 2016. V této souvislosti žalobce poukazoval na správcem daně získané směnky vlastní vystavené společností POWER FOR SUPPORT s. r. o., za účelem zajištění žalobce pro případ, že by zmíněná společnost neuhradila zbývající část kupní ceny za převod obchodního podílu. Následně žalobce správci daně sdělil, že doplatek kupní ceny ve výši 1 784 413 Kč obdržel v roce 2017 a k prokázání svého tvrzení předložil listinu s názvem „Prostředky podle § 10 do přiznání za rok 2017“.

60. Soud k tomu uvádí, že pouhé tvrzení žalobce, jím předložená listina s názvem „Prostředky podle § 10 do přiznání za rok 2017“ a správcem daně získané směnky vlastní vystavené jedním z kupujících předmětného obchodního podílu, nemohou osvědčit skutečnost, že žalobce v roce 2013 obdržel za převod obchodního podílu pouze část kupní ceny ve výši 3 215 587 Kč, a že doplatek kupní ceny byl kupujícími uhrazen až v roce 2017. Bez povšimnutí soudu totiž nezůstalo, že směnky vystavené společností POWER FOR SUPPORT s. r. o. postrádají údaj o tom komu nebo na jehož řad má být placeno. Na směnkách tedy schází jedena z neopominutelných náležitostí, bez níž nemůže listina obstát jako směnka (k tomu srov. § 75 zákona č. 191/1950 Sb., směnečného a šekového). Rovněž žalobcem předložená listina nemůže věrohodně doložit skutečnosti a údaje v ní uvedené, tj. že žalobce v průběhu ledna až dubna 2017 postupně přijal finanční prostředky v celkové výši 1 780 000 Kč, a to za převod obchodního podílu společnosti Bon Art Production spol. s r. o. Soud totiž nemohl odhlédnout od toho, že předmětnou listinu vytvořil sám žalobce.

61. Soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že žalobce neprokázal svá tvrzení o tom, že v roce 2013 obdržel za převod svého obchodního podílu částku jím vykázanou v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013, a že doplatek kupní ceny za převod předmětného obchodního podílu obdržel až v roce 2017. Přičemž má soud shodně s žalovaným za to, že ze strany daňových orgánů bylo po žalobci požadováno pouze prokázání toho, co sám tvrdí, tj. zda došlo k úhradě kupní ceny za převod obchodního podílu a kdy k této skutečnosti došlo.

62. Poté se soud zaměřil na námitky spojené s aplikací § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, podle kterého *„[l]iší-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.“* Žalobce v projednávané věci především namítal, že správce postupoval nesprávně při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, že důkazní

povinnost v případě aplikace § 23 odst. 7 ZDP nese správce daně a nikoliv žalobce, že správce daně až do konečné fáze daňové kontroly nikdy nepřednesl jím zjištěný rozdíl v ceně koní způsobem, který zákon zná a předpokládá, že se nepokusil o zjištění ceny koní mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a že své závěry správce daně postavil na dvou znaleckých posudcích, které ale nemůžou „simulovat" cenu dosaženou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce rovněž nesouhlasil se závěry správce daně a žalovaného o spojených osobách.

63. Pro posouzení těchto námitek ze správního spisu vyplývají tyto podstatné skutečnosti. Po zahájení daňové kontroly žalobce správci daně mimo jiné předložil evidenci hmotného majetku, ve které byli mimo jiné uvedeni i tři drezurní koně Bolera III (vstupní cena 10 304 000 Kč), Solo Elera (vstupní cena 9 788 800 Kč) a GSS Bravura (vstupní cena 8 758 400 Kč). Dne 2. 7. 2015 vyzval správce daně žalobce k prokázání skutečností, že pořizovací cena koní deklarovaná na daňovém dokladu č. 2010.001 a č. 2011001 (sleva koní) odpovídá hodnotě prodávaných koní, a to např. znaleckým posudkem, a že odpisy uplatněné jako daňový výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 3 719 616 Kč za zdaňovací období roku 2013 byly uplatněny ve správné výši. Žalobce v reakci na tuto výzvu zaslal správci daně vyjádření ze dne 1. 11. 2014, v němž k pořizovací ceně koní především vyzdvihnul jejich původ, tj. že se jedná o starokladrubské koně, které si pořídil za účelem výcviku. K vyjádření připojil dopis od společnosti MIAMAR INC., v anglickém jazyce a daňový doklad č. 2011001.

64. Dále je součástí správního spisu rozhodnutí správce daně ze dne 5. 10. 2015, č. j. 2041608/15/2507-60562-506853, o ustanovení znalce Ing. Jiřího Formánka, zapsaného v seznamu znalců a tlumočníků kvalifikovaných pro znaleckou činnost v oboru ekonomika, zemědělství s rozsahem znaleckého oprávnění pro oceňování koní. Správce daně v předmětném rozhodnutí uložil znalci, aby vypracoval znalecký posudek ve věci ocenění tržní ceny koní Bolera III, Solo Elera a GSS Bravura. Ing. Jiří Formánek znalecký posudek vypracoval a dne 20. 11. 2015 doručil správci daně. Ve znaleckém posudku uvedl, že v daném případě nebyli předmětní koně pro posouzení k dispozici, takže u nich nebylo možné prohlídkou posoudit některé jejich parametry, jako momentální zdravotní stav, exteriér, mechaniku pohybu, charakter a temperament. Znalec tak vycházel ze svých empirických zkušeností a z běžných, pro starokladrubské koně typických vlastností. Důležitým pro hodnocení koní byla dosažená vlastní sportovní výkonnost. Znalec uvedl, že plemennou knihu starokladrubských koní online na webových stránkách národního hřebčína neměl k dispozici, neboť není již delší dobu v provozu. Ke koni Bolera III znalec uvedl, že se narodil dne 5. 4. 2002, jedná o valacha s vlastní výkonností drezury „L". Ke koni GSS Bravura uvedl, že se narodil 9. 5. 2007 a jeho vlastní výkonnost drezury je „S". U koně Solo Elera konstatoval, že výkonnostní zkoušky pro STKL absolvoval 29. 8. 2006, byl zařazen jako plemenný hřebec. Vlastní výkonnost drezura st. „TT". Údaje o výkonnosti či sportovní kariéře posuzovaných koní na oficiálních stránkách České jezdecké federace nebyly znalcem nalezeny. Konstatoval, že na základě dotazu mu Ing. Šancová z Národního hřebčína v Kladrubech sdělila některé údaje o koních použitých v tomto znaleckém posudku. Dále zmínil vysokou frekvenci změn majitelů u jednotlivých koní. V závěru upozornil na enormní rozdíl mezi pořizovacími cenami koní, deklarovanými žalobcem a v posudku znalecky odhadovanou tržní cenou. Ve všech třech případech se jedná o mnohonásobný rozdíl. V závěru znalec konstatoval, že v souladu s obvykle realizovanými cenami této komodity na tuzemském trhu, ocenil koně Bolera III

cenou ve výši 230 000 Kč, Solo Elera cenou ve výši 350 000 Kč a GSS Bravura cenou ve výši 280 000 Kč. S ohledem na závěry znalce Ing. Jiřího Formánka vyzval správce daně dne 2. 12. 2015 žalobce ve smyslu § 92 odst. 4 k prokázání následujících skutečností. Správce daně požadoval po žalobci, aby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP uspokojivě doložil u koní Bolera III, Solo Elera a GSS Bravura rozdíl mezi cenou sjednanou mezi jinak spojenými osobami od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných obchodních podmínek, tj. cenou která byla zjištěna na základě shora zmíněného znaleckého posudku. Na uvedenou výzvu žalobce nereagoval. Dne 23. 6. 2016 správce daně při ústním jednání seznámil žalobce s výsledkem kontrolních zjištění k probíhající daňové kontrole. V protokolu o ústním jednání správce daně mimo jiné uvedl, že žalobce nedoložil rozdíl mezi pořizovací cenou koní a cenou stanovenou v souladu s § 23 odst. 7 ZDP znaleckým posudkem. Neprokázal tak hodnotu pořízených koní v roce 2010.

65. V reakci na seznámení se s kontrolními zjištěními žalobce zaslal dne 17. 7. 2016 správci daně vyjádření, k němuž připojil znalecký posudek zpracovaný všeobecně přísežným rakouským soudním znalcem Mag. Stephanem Pixnerem, a to jak v německém jazyce, tak i s překladem do jazyka českého, který byl opatřen tlumočnickou doložkou.

66. Ve znaleckém posudku je uvedeno, že Mag. Stephan Pixner je certifikovaný soudní znalec pro jezdectví, jezdecký sport, otázky chovu koní, sportovních soutěží, jezdeckých úrazů, certifikovaný instruktor, trenér a učitel jezdectví. V úvodu znalec konstatoval, že byl žalobcem pověřen, aby vyhotovil písemný posudek na téma stanovení aktuální tržní hodnoty koně Solo Elera, Bolero III, GSS Bravura, a to k okamžiku nákupu v srpnu roku 2010. Jako metodu ocenění koní zvolil znalec metodu srovnávací. V úvodu uvedl, že při hodnocení koní měl k dispozici jejich fotografie, a videa s ukázkami jejich výcviku. Následně u všech posuzovaných koní zhodnotil jejich exteriér, vyhlídky na chov, stáří, výcvik a interiér, zdraví, kvalitu chodu a jejich úspěchy na závodech. U koně Solo Elera znalec podotkl, že u něj jsou k dispozici výsledky ze závodů až do nejvyšší parkurové výcvikové třídy Grand Prix tour. Uvedené bylo podle znalce hodné povšimnutí, protože takového výcviku dosáhnou pouze málokteří koně. V závěru znaleckého posudku znalec poukázal na jím provedený průzkum trhu a na výsledky aukcí koní srovnatelného věku a původu. Podle znalce se v souhrnu ukázalo, že zejména koně, kteří jsou hřebci, a kteří jsou přitom charakterově ovladatelní, přinášejí vysoké výnosy z prodeje. Zvlášť vyzdvihnul výsledky z aukce P. S. I. v roce 2011, které jsou dobře časově srovnatelné. Tato aukce přinesla průměrnou cenu nabízených parkurových koní ve výši 271 304 Eur. Po souhrnném posouzení znalec konstatoval, že tržní hodnota koně Solo Elera v okamžiku nákupu se pohybovala ve výši 380 000 Eur až 450 000 Eur, u koně Bolero III poté šlo o částku v rozmezí 200 000 Eur až 290 000 Eur a u koně GSS Bravura stanovil tržní cenu v okamžiku prodeje ve výši mezi 160 000 Eur až 200 000 Eur. Přílohou znaleckého posudku byly protokoly o veterinární prohlídce, doklady o původu koní a výsledky závodů koně Solo Elera.

67. Dne 26. 9. 2016 správce daně ustanovil znalce Ing. Františka Černíka, CSc., znalce zapsaného v seznamu znalců a tlumočníků pro znaleckou činnost v oboru ekonomika, zemědělství, s rozsahem znaleckého oprávnění pro oceňování hospodářských zvířat. Správce daně znalci uložil, aby písemně vypracoval znalecký posudek ve věci ocenění tržní ceny koně Solo Elera, Bolero III a GSS Barvura. Správce daně žádal, aby znalec vypracoval znalecký posudek k roku 2010, tj. k roku pořízení výše uvedených koní. Dále správce daně

v rozhodnutí uvedl, že k ustanovení znalce přistoupil proto, že v rámci daňové kontroly byly předloženy dva znalecké posudky k též odborné otázce a jejich závěry jsou rozporné.

68. Dále je součástí správního spisu znalecký posudek zpracovaný Ing. Františkem Černíkem, CSc., v němž je uvedeno, že znalce jako podklad pro jeho práci obdržel znalecký posudek od Ing. Jiřího Formánka a Mag. Stephana Pixnera, včetně jeho překladu do českého jazyka. V posudku znalec uvedl, že při zpracování znaleckého posudku vycházel z informací, které mu poskytla Ing. Z. Š. z Národního hřebčína Kladruby nad Labem, s. p. o., z nabídky koní k prodeji na rok 2016, z cen koní pro rok 2013 v zahraniční a tuzemsku a výpisu z centrální evidence hospodářských zvířat. Informace o původu, narození a výkonnosti koně v drezuře převzal z posudku Ing. Jiřího Formánka. Poté konstatoval, že na základě podrobné studie obou předložených posudků a ověřených podkladů v národním hřebčíně předkládá tento názor: *„A/Posudek pana Mgr. Stephana Pixnera (rakousko) je odhad posuzovaných koní vysoký a s oceněním nemohu souhlasit (přiložen přehled o prodeji koní z roku 2012 a 2013 a nabídka koní k prodeji na rok 2016). Při hodnocení jím vypracovaného posudku jsem v žádném bodě neseznal odborný důvod k tak vysoké ceně. B/Posudek Ing. Jiřího Formánka č. 156/2015. Vypracovaný posudek je zpracován na vysoké odborné úrovni zde se projevuje jeho dlouholetá práce na úseku chovu koní. Navržená hodnocení koní je kontextu v daném čase a tržnímu prostředí – prohlašuji, že souhlasím"*. Přílohu znaleckého posudku tvoří poté aktuální nabídka hřebců a valachů v základním výcviku (pod sedlo a do zápřeže) ke dni 10. 10. 2016 a tabulka s názvem prodej koní v roce 2013 a evidence majitelů koní.

69. Dne 5. 10. 2016 správce daně při ústním jednání vyslechl ustanoveného znalce Ing. Jiřího Formánka. Znalec vypověděl, že znalecký posudek vypracoval na základě svých odborných znalostí, tak jak to dělal i u jiných koní. Přihlížel k plemennému a externímu zjevu koní a výkonnostnímu stupni. Neměl možnost vidět koně naživo. Znalecké posudky vypracovává již 25 let. Celý život pracoval s koňmi. Uvedl, že mu před ústním jednáním byl zaslán znalecký posudek rakouského znalce, se kterým nebyl spokojen. Podle Ing. Jiřího Formánka obsahuje řadu chyb a u jednotlivých koní není uvedeno nic konkrétního. Zaujala ho pouze strana, kde byly výsledky koní. K dotazu zástupce žalobce proč jeho znalecký posudek neobsahuje údaje o účasti koně nebo koní na soutěžích organizovaných rakouským jezdeckým svazem, odpověděl, že dostal od správce daně zadáno ocenit tři koně v roce 2015 a nepovažoval za podstatné uvádět výsledky soutěží v Rakousku.

70. Soud předně uvádí, že při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP musí správce daně prokázat, že (1. podmínka) došlo ke spojení osob a (2. podmínka) že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby rozdíl cen uspokojivě doložil. Jestliže rozdíl uspokojivě doložen nebude, bude o tento rozdíl upraven základ daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, č. 2548/2012 Sb. NSS). Ve vztahu k prvním dvěma podmínkám tak břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese správce daně.

71. Aby tedy mohl správce daně v projednávané věci přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP, v prvním kroku bylo nezbytné, aby unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že žalobce a společnost MIAMAR INC., jsou jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Výkladem pojmu jinak spojené osoby se již v minulosti v rámci své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, a to např. v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, v němž uvedl, že: *Dikce*

ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá „jen a pouze" na osoby, které skutečně a bezprostředně (...) vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. (...) Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj." Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, či ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29).

72. Správce daně, resp. žalovaný v projednávané věci zkoumali, zda žalobce a společnost MIAMAR INC., vytvořili vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. K závěru, že byli spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP dospěli na základě rozdílu mezi pořizovací cenou koní Solo Elera, Bolera III a GSS Bravura a cenou, kterou stanovil Ing. Jiří Formánek ve svém znaleckém posudku. Uvedené je zřejmé ze zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně nejprve citoval závěry ze znaleckého posudku Ing. Jiřího Formánka, tj. že podle uvedeného znalce má kůň Bolera III hodnotu 230 000 Kč, kůň Solo Elera má tržní hodnotu 350 000 Kč a kůň GSS Bravura má tržní hodnotu 280 000 Kč. Následně konstatoval, že na základě uvedeného zjištění je tak zřejmé, že žalobce a společnost MIAMAR INC., vytvořili právní vztah bez ekonomického opodstatnění převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty a jedná se tak o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Postup správce daně, který na základě cen stanovených znaleckým posudkem dospěl k závěru o spojených osobách, poté aproboval žalovaný (bod 30 a 45 napadeného rozhodnutí). Žalovaný měl za to, že správce daně postupoval nejen v souladu se zákonem, ale rovněž i v souladu s ustálenou judikaturou. Ostatně skutečnost, že právě rozdíl mezi pořizovací cenou koní a referenční cenou, zjištěnou na základě znaleckého posudku byl tou skutečností, na jejímž základě dospěly daňové orgány k závěru o tom, že žalobce a společnost MIAMAR INC., vytvořili právní vztah bez ekonomického opodstatnění ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, vyplývá i z vyjádření žalovaného k podané žalobě.

73. Pro daňové orgány tak v projednávané věci byla zcela postačující prostá existence rozdílu mezi pořizovací a referenční cenou koní a žádné další okolnosti, resp. neobvyklé okolnosti daného případu nezkoumaly. Nezabývaly se například tím, zda právní vztah provázely další nestandardní skutečnosti, jako například podezřelý obsah kupních smluv, či zda byla kupní cena skutečně uhrazena nebo jaké byly obchodní podmínky dané koupě a vycházely pouze z poměření pořizovací ceny vůči ceně obvyklé. Tímto však fakticky smísily první a druhý krok algoritmu. Rozdílná výše ceny je jistě jednou z podmínek, které musí být splněny, aby bylo možné hovořit o jinak spojených osobách. Nemůže být však jedinou. Zároveň soud podotýká, že je ustanovení § 23 odst. 7 ZDP konstruováno objektivně a resp. tedy daňové orgány nemusí prokazovat subjektivní stránku nekalého jednání spojených osob, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela osoba s vědomím možného snížení svého základu daně. Pouze ze zvýšené ceny bez dalšího nelze dovozovat propojenost účastníků právního vztahu. Daňové orgány musí kromě rozdílné výše ceny prokázat rovněž přítomnost dalších nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu je získat neoprávněné daňové zvýhodnění jedné ze smluvních stran, a to ve formě snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

74. Tento názor koresponduje se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „*nezpochybňuje, že*

vysoká cena (je-li na první pohled zřejmá) může představovat pro správce daně prvotní indicii pro zkoumání, zda se ve věci nejedná o spojené osoby. Nemůže však představovat jediné vodítko, jako tomu bylo v nyní posuzované věci." Dále konstatoval, že „*Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů popsané v bodě [33] tohoto rozsudku představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou. Opačný postup je nepřijatelný, neboť samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních. Daňový subjekt má širokou smluvní volnost ohledně toho, s kým a za jakých podmínek (tedy i za jakou cenu) zboží či službu zakoupí. Jakkoliv to neznamená, že je povinností státu uznat každý výdaj (v libovolné výši) jako daňově účinný, daňovým orgánům zásadně nepřísluší posuzovat, zda nepřesahuje cenu obvyklou, ale při zjišťování, zda se jedná o daňově uznatelný výdaj, pouze zjišťuje, zda byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). S tím, může souviset rovněž hodnocení přiměřenosti výdaje, což je však kategorie podstatně benevolentnější, než srovnání s cenou obvyklou, které zákon vyžaduje v případě ceny sjednané mezi spojenými osobami. Je tomu tak proto, že v případě jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se již předpokládá zainteresovanost účastníků obchodního vztahu spočívající v nedovolené optimalizaci daně (tento předpoklad je obsažený již v hypotéze právní normy), pročež je následně na daňovém subjektu, aby jej vyvrátil, tj. racionálně vysvětlil odlišnost ceny od ceny obvyklé (viz poslední bod algoritmu).*" S těmito závěry se zdejší soud plně ztotožňuje.

75. Soud má za to, že žalovaný mohl v projednávané věci ke zkoumání cen přistoupit až v okamžiku, kdy měl za prokázané (tj. unesl důkazní břemeno), že k vytvoření právního vztahu došlo mezi osobami jinak spojenými. Žalovaný v daném případě přeskočil první krok algoritmu, který musí být dodržen. Žalovaný totiž přistoupil rovnou ke zjišťování referenční ceny, tj. ceny obvyklé a až na jejím základě dospěl k závěru o spojených osobách. Tento postup je ovšem chybný, neboť cena sama o sobě nemusí prokazovat účelovost právního vztahu. Soud proto shledal námitku žalobce o nesprávném závěru daňových orgánů, resp. o neprokázání skutečnosti, že se v případě žalobce a společnosti MIAMAR INC., jednalo o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP jako důvodnou.

76. Jakkoliv by již dosavadní zjištění zcela postačovala ke zrušení žalobou napadeného, krajský soud považuje za účelné vypořádat i další námitky, které se vztahují především k druhé podmínce aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. zjištění rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou.

77. K tomu, jak se zjišťuje obvyklá (referenční) cena, se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, v němž uvedl, že „*Zákon o daních z příjmů neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže, pouze ji nepříliš přesně vymezuje. Jen v případech, ve kterých tuto cenu nelze podle § 23 odst. 7 určit, se použije cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. To ovšem neznamená, že určení její výše závisí na libovůli správce daně. Zákonodárce mu poskytl značný prostor pro posouzení, díky kterému může postupovat s ohledem na specifika každého konkrétního případu. Je na jeho uvážení, které subjekty zahrne do vzorku pro zjištění ceny obvyklé, na druhou stranu však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu (osoby blízké či jinak spojené), a své úvahy o výběru musí odůvodnit. Jsou na něj*

kladeny takové požadavky, aby případné zvýšení daňové povinnosti bylo zákonné a spravedlivé a jeho rozhodnutí přezkoumatelné. Ke zjištění ceny obvyklé je, dle názoru zdejšího soudu, nejpříhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí s ohledem na zásady daňového řízení (např. na zásadu přiměřenosti) a na povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji volit takové prostředky, které pomohou takovou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu (spojených osob); jinak řečeno, budou se mu nejvíce podobat. V ideálním stavu by proto měl pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období, v prostorách obdobného stavebně technického stavu a polohy v obci a velikost pronajímaných prostor.

78. Dále v této souvislosti soud poukazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, podle kterého *„Pro zjišťování „obvyklosti" ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7Afs 74/2010 - 81 - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. [...]*

79. Žalovaný byl v projednávané věci povinen prokázat, 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. Znamená to tedy, že aby mohl žalovaný provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Při zjišťování referenční ceny na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí poté pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby. V tomto kroku ovšem žalovaný, resp. správce daně pochybil. Pro určení referenční ceny koní Solo Elera, Bolera III a GSS Bravura sice správně ustanovil znalce, Ing. Jiřího Formánka. Z rozhodnutí o ustanovení předmětného znalce ovšem zcela jednoznačně vyplývá, že po znalci nepožadoval, aby určil tržní cenu (referenční cenu) koní ke dni uskutečnění jejich prodeje žalobci, tj. k roku 2010, tak aby mohla být srovnatelná s pořizovací cenou koní. Ustanovený znalec, jak ostatně uvedl i při svém výslechu dne 5. 10. 2016, stanovil tržní cenu koní k roku 2015. Bez povšimnutí soudu nezůstala ani skutečnost, že Ing. Jiří Formánek stanovil tržní cenu předmětných koní, aniž by je viděl, přičemž znalec neuvedl důvod, proč to nebylo možné. S ohledem na to ovšem nemohl hodnotit některé jejich parametry, jako jsou zdravotní stav, exteriér, mechaniku pohybu, charakter, temperament, případné zlozvyky. Na uvedené ostatně upozorňuje i sám znalec ve znaleckém posudku (strana 2). Ze znaleckého posudku je dále zřejmé, že znalec při stanovení ceny koní vycházel pouze ze svých dosavadních zkušeností a ze znalostí běžných vlastností starokladrubských koní. Informace o koních zjišťoval pouze z plemenné knihy starokladrubských koní a od České jezdecké Federace, kde nenalezl žádné záznamy o účasti koní na soutěžích, o výkonnosti či sportovní kariéře. Jak sám znalec uvedl do protokolu

dne 5. 10. 2016, s ohledem na to, že cenu koní stanovil k roku 2015, nepovažoval za nezbytné do znaleckého posudku například zahrnout výsledky, jichž koně dosáhli na zahraničních soutěžích v Rakousku v předešlých letech. Znalec vůbec nevzal v potaz, že koně Solo Elera, Bolera III a GSS Bravura byli v roce 2010 předmětem přeshraniční koupě a určil cenu s ohledem na obvykle realizované ceny starokladrubských koní na tuzemském trhu. S ohledem na uvedené má soud za to, že referenční cena nebyla znaleckým posudkem určena správně. Podmínky, za kterých sjednávaly žalobce a společnost MIAMAR INC., (místo, čas) nebyly obdobné podmínkám, které vzal znalec při stanovení ceny v potaz. Závěry znaleckého posudku se nesprávně zaměřují pouze na posouzení tržní ceny starokladrubských koní na tuzemském trhu dané v době vyhotovení posudku. Soud má za to, že především pro časový odstup mezi žalobcem uskutečněnou koupí starokladrubský koní a stanovením tržní ceny znaleckým posudkem (5 let) není možné znalcem stanovenou referenční cenu porovnat s cenou dosaženou za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby. Správce daně tedy pochybil, když vycházel při stanovení referenčních cen koní ze znaleckého posudku zpracovaného Ing. Jiřím Formánkem. Správce daně tedy ve vztahu k referenčním cenám neunesl své důkazní břemeno, na které žalobce v žalobě důvodně poukazoval. Žalovaný popsané pochybení při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nenapravil a naopak závěry správce daně bezvýhradně potvrdil.

80. Dále k tomu soud uvádí, že ani znalecký posudek Ing. Františka Černíka, Csc., nemohl v žádném případě být podkladem pro řádné stanovení referenční ceny. Správce daně ustanovil zmíněného znalce v reakci na žalobcem předložený znalecký posudek Mag. Stephana Pixnera. Soud zejména nemůže odhlédnout od skutečnosti, že Ing. František Černík, CSc., není zapsán v seznamu znalců a tlumočníků vedeným Ministerstvem spravedlnosti jako znalec koní, jak tomu bylo u Ing. Jiřího Formánka, ale je zapsán pro znaleckou činnost v oboru ekonomika, zemědělství, s rozsahem znaleckého oprávnění pro oceňování hospodářských zvířat, za které lze jistě považovat zvířata chovaná za účelem dalšího hospodářského užitku, zisku další komodity jako je mléko, maso, atd., nebo zvířata tažná, ale nikoliv drezurní koně. Dané se poté odrazilo i ve zpracovaném znaleckém posudku, kdy pro stanovení tržní ceny drezurních koní, vycházel z cenové nabídky koní na rok 2016, kteří byli převážně v základním výcviku a vhodní do zápřahu. Nadto ze znaleckého posudku Ing. Františka Černíka, CSc., je zřejmé, že vycházel při stanovení tržní ceny koní ze znaleckého posudku Ing. Jiřího Formánka, jehož údaje v podstatě převzal. Znalec závěry vyplývající z posudku Mag. Stephana Pixnera odmítl pouze s tím, že tam stanovené ceny se mu jeví vysoké. Tento svůj závěr nijak blíže nerozvedl, neosvětlil. Za správné tržní ceny jednotlivých koní poté bez dalšího považoval ty, stanovené Ing. Jiřím Formánkem. Ze znaleckého posudku je zcela zřejmé, že znalec při jeho vypracování zcela opomněl, že ho správce daně v rozhodnutí ze dne 26. 9. 2016 ustanovil za tím účelem, aby předložil správci daně znalecký posudek ve věci ocenění koní Solo Elera Bolera III, GSS Bravura k roku 2010. Dané ovšem znalec neučinil. Pouze souhlasil s cenou hodnocených koní navrženou Ing. Formánkem k roku 2015. Znalec opět ve svém posudku nevzal v potaz podmínky, za nichž byla koupě předmětných koní realizována, což bylo zcela stěžejní pro správné stanovení referenční ceny ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Ani na základě tohoto posudku tak nebylo možné stanovit tzv. referenční cenu předmětných koní. Přesto správce daně i žalovaný z uvedeného znaleckého posudku při svém rozhodování vycházeli. Nadto na základě závěrů v něm uvedených odmítli žalobcem předložený znalecký posudek Mag. Stephana Pixnera, který lze již na první pohled z hlediska stanovení ceny předmětu ocenění hodnotit jako odbornější a preciznější. Především v něm znalec

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

výslednou cenu koní stanovil ke dni koupě starokladrubských koní, tj. k srpnu 2010. Pro zpracování znaleckého posudku si opatřil informace o zdravotním stavu koní, o výsledcích dosažených na zahraničních soutěžích a rovněž informace z aukcí koní srovnatelného věku a původu k okamžiku nákupu koní žalobcem v zahraničí. V tomto znaleckém posudku tak znalec Mag. Stephan Pixner stanovil tržní cenu koní Solo Elera, Bolera III a GSS Bravura, ke dni jejich prodeje žalobci, zohlednil jak místo a čas jejich pořízení. Zohlednil takové skutečnosti, které měly být zohledněny při stanovení tržní ceny koní i znalci ustanovenými správcem daně. Předloženým znaleckým posudkem tak jistě žalobce vyhověl výzvě správce daně ze dne 2. 12. 2015 k prokázání skutečností ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, tj. doložil rozdíl mezi cenou stanovenou znaleckým posudkem Ing. Jiřího Formánka a mezi pořizovací cenou koní. Správce daně závěrům, ke kterým dospěl znalec Mag. Stephan Pixner, nepřisvědčil, a to s ohledem na znalecký posudek Ing. Františka Černíka, Csc., který byl ovšem ze shora vyložených důvodů nepoužitelný pro stanovení obvyklé ceny starokladrubských koní ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

81. S ohledem na shora uvedené soud uzavírá, že pokud správce daně ani žalovaný řádně v souladu s požadavky § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a citované judikatury neprokázali rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou, nemohlo poté důkazní břemeno přejít na žalobce. Za situace, kdy žalobce nebyl nositelem důkazního břemene, nemůže obstát závěr žalovaného, že žalobce toto břemeno ve vztahu k rozdílu mezi pořizovací cenou koní a správcem daně na základě znaleckého posudku zjištěnou referenční cenou koní, neunesl. Judikaturou správních soudů jednoznačně formulovaný základní předpoklad k tomu, aby mohly daňové orgány rozhodnout v neprospěch žalobce, tj. neunesení důkazního břemene z jeho strany, tudíž nebyl naplněn. Pokud správce daně přesto žalobci ve vztahu k žalobce uplatněným odpisům za pořízené koně doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a žalovaný příslušný dodatečný platební výměr potvrdil, soud shledal, že napadené rozhodnutí je nezákonné pro rozpor s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

82. Pro úplnost soud na tomto místě uvádí, že se neztotožnil s námitkou žalobce, že až do konce daňové kontroly správce daně nepřednesl jím zjištěný rozdíl mezi pořizovací a referenční cenou koní způsobem, který zákon předpokládá. V této souvislosti soud poukazuje na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 2. 12. 2015, v níž správce daně zcela jednoznačně sdělil žalobci, že s ohledem na zjištění vyplývající ze znaleckého posudku Ing. Jiřího Formánka po něm požaduje, aby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP uspokojivě doložil u koní Bolera III, Solo Elera a GSS Bravura rozdíl mezi cenou sjednanou mezi jinak spojenými osobami od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných obchodních podmínek, tj. cenou která byla zjištěna na základě shora zmíněného znaleckého posudku. Tato námitka žalobce není důvodná.

83. S ohledem na zjištění, že žalovaný v projednávané věci neprokázal, že žalobce a společnost MIAMAR INC., jsou jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP a rovněž neprokázal rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou ztratilo na významu zabývat se ostatními žalobními námitkami týkajícími se prodeje předmětných koní, resp. obchodních podmínek, za nichž byli koně žalobcem pořízeny, neboť nelze předjímat, jak by se daňové řízení vyvíjelo v případě, že by správce daně důkazní břemeno unesl. Zároveň s ohledem na uvedené soud neprovedl žalobcem navržené důkazy, a to internetovým článkem, protokolem o výslechu svědka Z. Z. a G. O. ze dne 7. 11. 2018, protokolem o hlavním líčení ze dne 4. 2. 2020 a rozsudkem Okresního soudu v Litoměřicích ze dne 29. 6.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

2021, č. j. 24T 128/2019-1861.

84. Soud tedy shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Návrhu žalobce, aby soud zrušil také dodatečný platební výměr, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, platí, že *„je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“* Zrušení dodatečného platebního výměru by tedy bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce daně, mohli o dani z příjmů v daném případě znovu rozhodnout a vyměřit ji.

85. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 13 200 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby zástupkyně žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d), replika - § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů daňově poradenské společnosti [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 téže vyhlášky]. Soud nepřiznal náhradu nákladů řízení žalobci za podané vyjádření ze dne 1. 4. 2019, ze dne 21. 10. 2020 a ze dne 4. 10. 2021, neboť tato podání neobsahovala žádnou pro věc zásadní právní argumentaci. Proto náklady za tyto úkony nepovažoval soud za účelně vynaložené náklady v předmětném řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 30. listopadu 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)