



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 23. 8. 2019, č. j. 35123/19/5200-10422-711473,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 8. 2019, č. j. 35123/19/5200-10422-711473, 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 23. 8. 2019, č. j. 35123/19/5200-10422-711473, 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 21. 12. 2018, č. j. 2535294/18/2507-50522-505541, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 525 577 Kč a sdělil mu penále podle § 251 odst. 3 daňového řádu ve výši 105 115 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. Žalobce předně nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že žalobce neprokázal deklarovanou cenu koní a uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi jinak spojenými osobami od ceny, která byla zjištěna na základě znaleckého posudku v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce se neztotožnil ani s popisem skutkového stavu tak, jak to učinil správce daně ve druhém odstavci dodatečného platebního výměru. Měl za to, že správcem daně přednesený skutkový stav nemá oporu ve správním spisu, jelikož není pravdou, že by žalobce neprokázal deklarovanou cenu koní. Žalobce v této souvislosti zdůraznil, že pořizovací cena koní nebyla nikdy zpochybněna.
4. Podle žalobce skutečností zůstává, že žalobce koupil koně Solo Elera za cenu 10 340 000 Kč a správce daně tuto postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů korigoval. Žalobce k tomu dále uvedl, že v projednávané věci je možné přednést shodné výhrady a námítky k závěrům žalovaného, které již přednesl ve věci vedené u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 40/2018.
5. Žalobce tedy i v nyní projednávané věci 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 zákona o daních z příjmů 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 zákona o daních z příjmů, 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.
6. 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 zákon o daních z příjmů odkazuje za situace, kdy je vyloučeno zjištění ceny mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
7. 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 zákona o daních z příjmů, a že tedy neprokázal hodnotu pořízených koní v roce 2010.

8. Žalobce dále jako správné a pro potřebu řízení relevantní odmítal i oba znalecké posudky zpracované z iniciativy 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 zákona o daních z příjmů 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.
9. 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 stanovených správcem 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 byla v rozporu s podmínkami možné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
10. Žalobce odmítal i závěry žalovaného formulované v bodu 41 napadeného rozhodnutí. Tyto závěry jsou v rozporu s podmínkami vymezenými § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. 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 vztah 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 zákona o daních z příjmů nelze pomíjet či ignorovat.
11. Žalobce rovněž nesouhlasil se závěrem žalovaného o spojených osobách ve smyslu použitého zákonného ustanovení. Závěr o spojených osobách, je nadto podle žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

podmíněn i prokázáním úmyslu na straně dotčených osob. Jednání osob bez vzájemných blízkých kapitálových nebo osobních vztahů musí směřovat k zákonem chráněnému cíli a tím je snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty, když právě tento cíl a žádný jiný je důvodem uzavření smluvního vztahu. Závěr žalovaného a posouzení toho, že žalobce a obchodní společnost MIAMAR INC., byli spojenými osobami, žalobce odmítal především s poukazem na to, že daňový spis neobsahuje k prokázání této skutečnosti žádný důkaz.

12. Žalobce byl dále přesvědčen, že ve zde přednesených souvislostech a námitkách k postupu správce daně a následně i žalovaného je dnes důvodné i tvrzení žalobce přednesené v replice ve věci vedené u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 40/2018. Žalobce v replice 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 náčrtek s názvem „*Kellner v boji o závodního koně přeplatil Billa Gatese. Zhruba za čtvrt miliardy pořídil klisnu Catch Me If You Can pro svou dceru.*“ a 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.
13. Žalobce dále uvedl, že žalovaný v odstavcích 18 až 20 nyní žalobou napadeného rozhodnutí odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalobce závěry vyplývající ze zmíněných judikátů nijak nepopíral a naopak zdůraznil, že podstatou všech výkladů práva v dané souvislosti je zjištění rozdílu k „*cenám dosaženým v běžném obchodním vztahu*“. Podle žalobce je pro danou věc podstatná skutečnost, že ani správce daně, ani žalovaný, se vlastním obchodním vztahem a jeho obvyklostí nijak nezaobíral, resp. se obchodními podmínkami prakticky zaobírat odmítli pro údajnou nevýznamnost. V této souvislosti žalobce odkázal na odstavec 45 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce namítal, že takový postup žalovaného nemůže vést k jinému než špatnému právnímu posouzení věci.
14. K odkazu žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 09. 2014, sp. zn. 7 Afs 39/2014, žalobce konstatoval, že ve zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž dospěl k závěru, že „*za účelem aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: zda šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů a zda správce daně prokázal, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.*“ Žalobce měl za to, že správce daně ani žalovaný na zákonem předpokládané otázky neodpověděli způsobem, který by odůvodnil následný postup dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
15. Jako účelová se poté žalobci jevila úvaha žalovaného, že žalobce „*nespecifikoval, jak vyrovnaní závazků a pohledávek ovlivnilo cenu koní a v souladu s § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku se vlivy osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího nepromítají do ceny obvyklé...*“. K takto formulovanému posouzení věci žalobce uvedl, že daňový spis nikde neobsahuje úvahu o možném ovlivnění ceny koní v souvislosti s podstatou obchodního případu.
16. Žalobce závěrem upozornil na skutečnost, že do daňového spisu založil svědecké výpovědi pořízené orgány Policie ČR v rámci řízení iniciovaném správcem daně. K závěru žalovaného předneseném v odstavci 57 žalobou napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že lze se žalovaným souhlasit v tom, že „*...Uvedení svědci neuvedli konkrétní cenu koní...*“.

Nicméně žalobce již nesouhlasil s názorem žalovaného, že svědecké výpovědi neprokazují výši pořizovací ceny koně a není možné je osvědčit za důkaz v dané věci.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. 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 zákona o daních z příjmů. 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. Jiřího 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 zákona o daních z příjmů. 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 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.
18. Žalovaný měl za to, že správce daně v daném případě prokázal, že cena, kterou ve svých evidencích eviduje žalobce, neodpovídá ceně, která by byla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek nespojenými osobami, pročez požadoval prokázání rozdílu mezi těmito cenami. Žalobce však tento rozdíl neprokázal, v důsledku čehož správce daně při posouzení výše odpisů předmětného majetku vycházel ze vstupní ceny, kterou zjistil jako cenu obvyklou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
19. 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 tlumočnicků, 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 vypracovává již 25 let. Předtím pracoval s koňmi jako jezdec, trenér a chovatel. Podle žalovaného tak znalci měli pro zpracování znaleckých posudků požadovanou kvalifikaci.
20. 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.
21. Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením žalobce, že daňové orgány ocenily předmětné koně pouze v rovině hospodářských zvířat, aniž by přihlédly ke specifickým a neopominutelným souvislostem. K tomu žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, konkrétně na odstavec 52 a zdůraznil, že není pravdou, že by daňové orgány při stanovení ceny obvyklé nepřihlédly ke specifickým okolnostem.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

22. Žalovaný dále podotkl, že žalobce do spisu založil protokoly o výsledku svědků z trestního řízení, které se dle jeho názoru vztahují k ceně koní s výcvikem pro parkurové skákání. Žalovaný měl za to, že ani předmětné protokoly o výsledku svědků nemohly mít vliv na stanovení ceny obvyklé. Uvedené svědecké výpovědi žádným způsobem neprokazují výši ceny koní.
23. Zároveň se žalovaný neztotožnil ani s tvrzením žalobce, že by předmětem sporu nebyla výše pořizovací ceny, nýbrž jen cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. V této souvislosti odkázal na odstavec 26 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti, zda pořizovací cena koní deklarovaná na daňových dokladech (sleva koní) odpovídá hodnotě prodávaných koní, a z toho vyplývající pochybnosti, zda odpisy uplatněné jako daňový výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů byly uplatněny ve správné výši.
24. Žalovaný trval na tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a zároveň žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Replika a další vyjádření žalobce

25. V podání ze dne 22. 10. 2020 žalobce uvedl, že jeho tvrzení ohledně nesprávného postupu správce daně při stanovení ceny obvyklé pro následnou aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů 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 vyjádřených v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. 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

26. 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.
27. 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.
28. 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.

29. Pro posouzení žaloby vyplývají z daňového spisu tyto podstatné skutečnosti. Dne 15. 6. 2018 byla žalobci doručena výzva správce daně k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 v náhradní lhůtě. Správce daně v odůvodnění výzvy mimo jiné uvedl, že v rámci daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, roku 2012 a roku 2013 zjistil, že žalobce dne 24. 6. 2014 prodal koně Solo Elera, kterého měl pořídit v roce 2010 za vstupní cenu 10 304 000 Kč. Podle přiloženého výkazu zisku a ztrát pro podnikatele ke dni 31. 12. 2014 prodal předmětného koně za prodejní cenu 350 000 Kč a k tomu si uplatnil účetní zůstatkovou cenu ve výši 2 233 000 Kč a účetní odpis ve výši 858 000 Kč. Dále správce daně konstatoval, že náklady týkající se odpisů koně byly předmětem ověřování ve shora zmíněné daňové kontrole. Správce daně zdůraznil, že žalobce v průběhu daňové kontroly 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. mezi cenami pořizovacími a cenou, která byla zjištěna na základě znaleckého posudku v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce tak podle správce daně neprokázal hodnotu pořízeného koně v roce 2010. Správce daně v této souvislosti podotkl, že v rámci daňové kontroly zahájené u žalobce na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 až 2013, byl vypracován znalecký posudek, ustanoveným znalcem Ing. Jiřím Formánkem, podle kterého byla pořizovací cena koně Solo Elera stanovena ve výši 350 000 Kč.
30. Správce daně tak stanovil vstupní cenu koně Solo Elera podle uvedeného znaleckého posudku ve výši 350 000 Kč a s ohledem na to dospěl k závěru, že v případě žalobcem uplatněných odpisů koně žalobce neoprávněně zahrnul do základu daně částku ve výši 796 320 Kč a v případě zůstatkové ceny koně neoprávněně zahrnul do základu daně částku ve výši 1 592 640 Kč.
31. Žalobce na uvedenou výzvu správce daně nijak nereagoval. S ohledem na to vydal správce daně dne 21. 12. 2018 dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 525 577 Kč a stavil penále ve výši 105 115 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal odvolání, o němž bylo rozhodnuto nyní žalobou napadeným rozhodnutím.
32. Součástí správního spisu je dále zpráva o daňové kontrole ze dne 29. 11. 2016, v níž je uvedeno, že 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. 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). Správci daně nejprve vznikla pochybnost, zda pořizovací cena koní deklarovaná na daňovém dokladu č. 2010.001 a č. 2011001 (sleva koní) odpovídá hodnotě prodávaných koní, a že odpisy uplatněné jako daňový výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2011, roku 2012 a roku 2013 byly uplatněny ve správné výši. Své pochybnosti správce daně specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností (č. j. 1660172/15/2507-60562-506853). Dále je ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, že správce daně ustanovil znalce k tomu, aby vypracoval znalecký posudek ve věci ocenění tržní ceny koní Bolera III, Solo Elera a GSS Bravura. Dne 20. 11. 2015 správce daně obdržel znalecký posudek č. 156/2015, zpracovaný Ing. Jiřím Formánkem. Na základě tržních cen stanovených znalcem dospěl správce daně k závěru, 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) bod 5 zákona o daních z příjmů. Ze zprávy o daňové kontrole dále vyplývá, že správce daně následně po žalobci požadoval, aby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uspokojivě doložil u jednotlivých koní rozdíl mezi cenou pořizovací a mezi cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. cenou zjištěnou na základě znaleckého posudku. Žalobce v rámci předmětné daňové kontroly předložil správci daně znalecký posudek zpracovaný Mag. Stephanem Pixnerem. Vzhledem k tomu, že správci daně byly v rámci daňové kontroly předloženy dva znalecké posudky k téže odborné otázce a jejich závěry byly rozporné a výsledk znalce Ing. Jiřího Formánka neodstranil pochybnosti správce daně, rozhodl se správce daně ustanovit nového znalce za účelem vypracování dalšího znaleckého posudku. Podle zprávy o daňové kontrole správce daně dne 20. 10. 2016 obdržel od ustanoveného znalce Ing. Františka Černíka, Csc., znalecký posudek, v němž se znalec ztotožnil se závěry, ke kterým dospěl Ing. Jiří Formánek a s cenami stanovenými znaleckým posudkem č. 156/2015. Správce daně uzavřel, 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, a to mezi cenami pořizovacími a cenami stanovenými znaleckým posudkem Ing. Jiřího Formánka.

33. Součástí správního spisu je i znalecký posudek Ing. Jiřího Formánka, vypracovaný dne 13. 11. 2015. Ve znaleckém posudku Ing. Jiří Formánek 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 starokladrubske koně typických, vlastností. Důležitým pro hodnocení koní byla dosažená vlastní sportovní výkonnost. Znalec uvedl, že plemennou knihu starokladrubske 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. Š. 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.
34. Dále je součástí daňového spisu žalobcem předložený znalecký posudek Mag. Stephana Pixnera ze den 11. 7. 2016, v němž je uvedeno, že Mag. Stephan Pixner je certifikovaný soudní znalec pro jezdeckví, jezdecký sport, otázky chovu koní, sportovních soutěží, jezdeckých úrazů, certifikovaný instruktor, trenér a učitel jezdeckví. V úvodu znaleckého posudku 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 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.
(K.ř.č. 1 - rozsudek)

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 málokterí 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. Zvláště vyzdvihl výsledky z aukce P. S. I. v roce 2011, který je dobře časově srovnatelný. 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.

35. 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 zahraničí 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.
36. Na tomto místě soud předně upozorňuje na skutečnost, že se k jednotlivým podmínkám aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, stejně tak jako k otázce, zda v daňové kontrole na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, roku 2012 a roku 2013 zahájené u žalobce dne 4. 11. 2015 správce daně prokázal, že se v případě žalobce a společnosti MIAMAR INC., jednalo o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů a zda znalecké posudky zpracované Ing. Jiřím Formánkem a Ing. Františkem Černíkem, Csc., bylo možné použít pro stanovení obvyklé ceny starokladrubských koní ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pro jednotlivá zdaňovací období, krajský soud vyjádřil již ve svých rozsudcích ze dne 30. 11. 2021, č. j. 15 Af 40/2018-92, č. j. 15 Af 41/2018-93 a č. j. 15 Af 42/2018-91 (dále také jen „rozsudky ze dne 30. 11. 2021“).

37. Zdejší soud ve zmíněných rozsudcích ze dne 30. 11. 2021 konstatoval, že při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů 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, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS). Ve vztahu k prvním dvěma podmínkám tak břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese správce daně.
38. Aby tedy mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, bylo v prvním kroku 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 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti zdejší soud zdůraznil, že 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).
39. Krajský soud měl za to, že správce daně, resp. žalovaný v rámci daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 až 2013 zkoumal, zda žalobce a společnost MIAMAR INC., vytvořili vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Soud shledal, že k závěru, že byli spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů 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 bylo 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 správce daně 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 zákona o daních z příjmů. 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).
40. 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 zákona o daních z příjmů, vyplývá i z vyjádření žalovaného v nyní projednávané věci.

41. Soud ve shora zmíněných rozsudcích ze dne 30. 11. 2021 shledal, že pro daňové orgány tak byla zcela postačující prostá existence rozdílu mezi pořizovací a referenční cenou koní a žádné další okolnosti, resp. neobvyklé okolnosti daného případu nezkoumaly. V této souvislosti zdejší soud dále konstatoval, že „se daňové orgány nezabývaly 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 podotkl, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je konstruováno objektivně, 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.“
42. Krajský soud tak měl 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 ovšem 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 byl ovšem chybný, neboť cena sama o sobě nemusí prokazovat účelovost právního vztahu. Soud proto ve shora zmíněných rozsudcích ze dne 30. 11. 2021 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 zákona o daních z příjmů jako důvodnou.
43. Dále se soud v rozsudcích ze dne 30. 11. 2021 zabýval i splněním druhé podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. zjištěním rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou.
44. K tomu, jak se zjišťuje obvyklá (referenční) cena, zdejší soud předně odkázal na rozsudek Nejvyšší správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „Zákon o daních z příjmů neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže, pouze ji nepřiliš 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, nejprůhodnější 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.“

45. Dále krajský soud konstatoval, že žalovaný byl v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2011, roku 2012 a roku 2013 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. Uvedl, že to tedy znamená, 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, měl poté správce daně pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby. V tomto kroku ovšem podle krajského soudu žalovaný, resp. správce daně pochybil.
46. Krajský soud dospěl k závěru, že pro určení referenční ceny koní Solo Elera, Bolera III a GSS Bravura sice správce daně správně ustanovil znalce, Ing. Jiřího Formánka. Dále v této souvislosti konstatoval, že *„Z rozhodnutí o ustanovení předmětného znalce ovšem zcela jednoznačně vyplynulo, 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 výsledku 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, bez toho aniž by je viděl, přičemž neuvedl ani 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 daných koní. 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.“*
47. S ohledem na uvedené měl 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 měl za to, že především pro časový odstup mezi žalobcem uskutečněnou koupí starokladrubských koní a stanovením tržní ceny znaleckým posudkem (5 let), a i s přihlédnutím k odlišnému stáří koní v době koupě a ke dni vyhotovení znaleckého posudku, 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. Soud vzhledem k uvedenému uzavřel, že správce daně tak 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.

48. Dále k tomu soud uvedl, že ani znalecký posudek Ing. Františka Černíka, CSc., nemohl v žádném případě být podkladem pro řádné stanovení referenční ceny. Soud zejména nemohl odhlédnout od skutečnosti, že „Ing. František Černík, CSc., není zapsán v seznamu znalců a tlumočnicků 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.“ Vzhledem k uvedenému tedy krajský soud dospěl k závěru, že ani na základě tohoto posudku 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 bylo možné již na první pohled z hlediska stanovení ceny předmětu ocenění považovat za odbornější a preciznější. Především v něm znalec 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. 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 zákona o daních z příjmů.

49. S ohledem na shora uvedené krajský soud v rozsudcích ze dne 30. 11. 2021, č. j. 15 Af

40/2018-92, č. j. 15 Af 41/2019-93 a č. j. 15 Af 42/2019-92 uzavřel, 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.“

50. S ohledem na shora uvedené závěry, na kterých soud setrvává, plně na ně odkazuje a nevidí žádný důvod, proč by se od nich měl nyní jakkoli odchýlit, má soud za to, že správce daně v nyní projednávané věci nemohl prokázat vstupní cenu koně Solo Elera ve smyslu § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů na základě toho, že správce daně v rámci daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, roku 2012 a roku 2013 stanovil obvyklou cenu koně Solo Elera ve výši 350 000 Kč, resp. tedy nemohl prokázat vstupní cenu předmětného koně na základě ceny stanovené znaleckým posudkem zpracovaným Ing. Jiřím Formánkem. Pokud správce daně přesto při stanovení vstupní ceny vycházel ze zmíněného znaleckého posudku a žalobci ve vztahu k žalobcem uplatněným odpisům za pořízeného koně Solo Elera a ve vztahu k jeho zůstatkové ceně podle § 147 a § 143 daňového řádu doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a žalovaný příslušný dodatečný platební výměr potvrdil, soud shledal, že napadené rozhodnutí je nezákonné.
51. S ohledem na to, že žalovaný v nyní projednávané věci neprokázal vstupní cenu koně Solo Elera ztratilo na významu zabývat se ostatními žalobními námitkami týkajícími se prodeje předmětných koní, resp. obchodních podmínek, za nichž byli koně žalobcem pořízeni, 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. 2021, č. j. 24T 128/2019-1861.
52. Soud s ohledem na shora uvedené 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.
53. 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 nejbližší 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.

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 23. prosince 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu