



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Bc. Ondřeje Šafránka ve věci

žalobce: **Ing. R. L.**, narozený dne X
bytem X
zastoupený daňově poradenskou společností ELOTOELO s. r. o.
sídlem Kralická 950/1, 100 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2023, č. j. 11818/23/5200-10422-711621,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 3. 2023, č. j. 11818/23/5200-10422-711621, se **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 12 470 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2023, č. j. 11818/23/5200-10422-711621, jímž byl v řízení o odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů fyzických osob 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 „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2013 ve výši 1 706 493 Kč.

2. Změna dodatečného platebního výměru provedená napadeným rozhodnutím spočívala ve snížení doměřené daně z příjmů na částku 824 053 Kč.
3. Na tomto místě považuje soud za účelné zmínit, že o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodoval žalovaný opakovaně, přičemž jeho předchozí rozhodnutí, jímž dodatečný platební výměr potvrdil v plném rozsahu (rozhodnutí č. j. 20094/18/5200-10422711473), bylo zdejší soudem zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení, a to rozsudkem ze dne 30. 11. 2021, č. j. 15 Af 42/2018-91 (dále jen „předchozí rozsudek“ nebo „zrušující rozsudek“). V předchozím řízení (před zrušením prvního rozhodnutí žalovaného) byla spornou otázkou pořizovací hodnoty tří drezurních koní žalobce (Bolera III, Solo Elera a GSS Bravura) ve vztahu k uplatněným odpisům, otázka vynaložených nákladů na trénink, služby a ošetřovatele a ustájení koně Bolera III a plnění za převod obchodního podílu žalobce ve společnosti Bon Art Production spol. s r. o. V souvislosti s vynaloženými náklady na trénink koně Bolera III pak byla mezi žalobcem a daňovými orgány sporná otázka jeho prodeje v průběhu kalendářního roku 2013. Po vydání napadeného rozhodnutí již není mezi účastníky sporná otázka pořizovací hodnoty koní, ostatní otázky však zůstávají sporné, přičemž tvrzení žalovaného, že žalobce v průběhu předmětného kalendářního roku koně Bolera III prodal, se tentokrát promítlo nejen do jeho závěru o (ne)prokázání vynaložení uplatňovaných nákladů na jeho trénink, služby, ošetřovatele a ustájení, ale také (nově) do závěru, že žalobce mohl uplatnit odpis za tohoto koně pouze v rozsahu jedné poloviny ve smyslu § 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Žaloba

4. Z žaloby je zřejmé, že žalobce žalovanému vytýká, že zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností, když se nevypořádal s argumentací žalobce ani s důkazy předloženými žalobcem za účelem rozptýlení pochybností daňových orgánů o tom, že žalobce byl ještě část roku 2013 vlastníkem koně Bolera III. Žalobce nesouhlasil se závěrem daňových orgánů, že koně prodal již v průběhu roku 2012 S. G., neboť jeho vlastníkem byl až do 25. 3. 2013. Měl proto za to, že byl oprávněn uplatnit odpisy za tohoto koně i za rok 2013.
5. K této námitce žalobce poukázal na výsledek trestního řízení, vedeného na základě oznámení správce daně proti jeho osobě, kdy byl rozsudkem Okresního soudu v Litoměřicích ze dne 29. 6. 2021, sp. zn. 24 T 128/2019, zproštěn obžaloby. V tomto trestním řízení přitom byly předloženy soudu stejné důkazy, jimiž disponoval i správce daně, který však na ně nebral zřetel. Následně žalobce citoval část uvedeného trestního rozsudku, v němž bylo mj. uvedeno: „*Obžalovaný (pozn. soudu: v tomto řízení žalobce) předal již policii a také soud jej v hlavním líčení provedl listinný důkaz, a to potvrzení od Ústřední evidence koní, vedené národním hřebčínem Kladruby nad Labem, ze dne 21.1.2013, ve kterém se mu Ing. A. D., vedoucí Ústřední evidence koní, se omlouvá za nepříjemnost a potíže, které obžalovanému způsobila chybným zápisem v Ústřední evidenci koní a potvrzuje, že všichni tři předmětní koně jsou zaevidováni v majetku Ing. L. Byl vymazán chybný zápis vlastnictví p. G., který způsobila obž. J. W. Vysvětlení celé situace zde uvedla obžalovaná W. ve své výpovědi, kdy řekla, že paní G. s koněm Siglavi Pakra Bolera III-47 pouze závodila v Borové. Nikdy však nebyla vlastníkem tohoto koně, pouze jezdcem.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Žalobce k této námitce dále poukázal na argumentaci žalovaného, obsaženou v bodě 61 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný sám uvedl, že dle údajů z ústřední evidence evidovaných zvířat vedené Ministerstvem zemědělství ke dni 7. 1. 2013, byl žalobce od 1. 7. 2010 dosud (pozn. soudu: tedy do 7. 1. 2013) vlastníkem koně Bolera III.
7. Dle žalobce je současně logické, že v souvislosti s vlastnictvím koně mu vznikly i náklady s ustájením, krmením, ošetřováním a tréninkem související, a to po dobu trvání vlastnictví. Rozporoval zjištění žalovaného, že uvedené náklady po celý rok hradila S. G., neboť tato skutečnost nevyplývá ani z její výpovědi, a současně je v rozporu s důkazy, které žalobce správci daně předložil k prokázání vynaložených nákladů na tohoto koně [smlouva, kterou uzavřel s jezdeckou společností Bon Art Music equestrian team s. r. o. (dále jen „jezdecká společnost“), a další související dokumenty (aniž by byly žalobcem jakkoli specifikovány)].
8. Žalobce dále vyslovil nesouhlas se závěry žalovaného, týkající se jeho příjmu z prodeje obchodního podílu. Žalobce trval na tom, že obchodní podíl prodal a kupní cenu obdržel ve splátkách. Splátku kupní ceny, kterou obdržel v roce 2013 řádně přiznal v daňovém přiznání. Doplatek kupní ceny mu byl zaplacen až v roce 2017. Tento doplatek rovněž uvedl v příslušném daňovém přiznání a zdanil. Listinné důkazy k tomu přitom správci daně předložil.

Vyjádření k žalobě

9. Žalovaný ve svém písemném vyjádření nesouhlasil s námitkami uplatněnými žalobcem v podané žalobě. Konstatoval, že skutkový stav a právní posouzení rozvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo v řízení rozhodnuto. Proto v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a v něm vyslovené závěry, které jsou v souladu se zrušujícím rozsudkem, a na nichž i nadále trvá.
10. Žalovaný především konstatoval, že krajský soud ve zrušujícím rozsudku aproboval závěry správce daně a žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno v souvislosti s uplatněnými náklady na ustájení, trénink a další služby spojené s chovem koně Bolera III za období od ledna do března 2013, jakož i jejich závěry ohledně posouzení příjmu z prodeje obchodního podílu. Dle žalovaného se krajský soud neztotožnil pouze s těmi závěry, které se týkaly ceny obvyklé ve vztahu ke vstupní ceně koní pro účely odpisů.
11. Žalovaný uvedl, že ohledně těchto sporných otázek se mu v dalším řízení nepodařilo zajistit takové důkazní prostředky, na základě nichž by bylo možno zpochybnit tvrzení žalobce o pořizovací ceně předmětných koní a s tím souvisejících uplatněných odpisů a zůstatkových cen. Žalovaný proto konstatoval, že žalobce ve věci daňově účinného nákladu z titulu odpisů předmětných koní a z titulu jejich zůstatkové ceny unesl své důkazní břemeno a dodatečný platební výměr za období roku 2013 změnil.
12. Žalovaný zdůraznil, že byl vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku krajským soudem, a to jak ve vztahu k námitkám, které soud shledal důvodnými, tak ve vztahu k těm, které shledal nedůvodnými. Žalobce byl v rámci seznámení zpraven o tom, v jakém směru došlo v této souvislosti ke změně právního názoru žalovaného, a v jakém směru nikoliv, a byl mu poskytnut dostatečný prostor pro reakci. Dle žalovaného nedošlo k žádným okolnostem, které by opodstatnily odklon od závazného názoru krajského soudu (ke změně skutkového či právního stavu), přičemž touto okolností není ani trestní rozsudek, jímž žalobce argumentuje. Žalovaný současně poukázal na to, že v rámci odvolacího řízení

žalobce na trestní rozsudek nijak neodkazoval, neargumentoval jím, ani jej nenavrhoval k důkazu. Odkazuje-li žalobce na trestní rozsudek, pak tento nemá dle žalovaného na závěry správních orgánů žádný vliv, neboť nelze směšovat daňové a trestní řízení. Navíc, žalobcem citovaná část trestního rozsudku (bod 5 tohoto rozsudku), není pro posouzení věci nikterak relevantní. Jedná se totiž o shrnutí obhajoby žalobce v postavení obžalovaného, s popisem důkazů a provedeního dokazování v hlavním líčení. Při vlastním posouzení trestní soud (aktuální) vlastnické právo ke koni Bolera III nikterak nehodnotil, neboť pouze posuzoval, zda jednání žalobce naplnilo znaky trestného činu, a dospěl k závěru, že nikoliv.

13. Pokud jde o prodej obchodního podílu, pak krajský soud ve zrušujícím rozsudku aproboval závěry týkající se této otázky obsažené v jeho předchozím rozhodnutí. Žalovaný na těchto závěrech setrval i v rámci napadeného rozhodnutí a shrnul, že žalobce svá tvrzení ohledně příjmu z prodeje obchodního podílu, který mu měl být doplacen až v roce 2017, nepodložil relevantními důkazy.

Replika žalobce

14. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, v níž vyslovil nesouhlas s tvrzením žalovaného, že mu byl dán prostor k vyjádření se k závěrům žalovaného před vydáním napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že otázka vlastnictví koně Bolera III je podstatná především z hlediska uplatnění odpisů a zůstatkové ceny. Žalobce předložil žalovanému potvrzení od Ústřední evidence koní ze dne 21.1.2013, v němž se Ing. A. D. omluvila žalobci za nepříjemnost a potíže, které mu způsobila chybným zápisem v Ústřední evidenci koní. Státní evidence tedy evidovala žalobce k datu 21. 1. 2013 jako vlastníka koně Bolera III.
15. Žalobce měl proto ve zdaňovacím období roku 2013 nárok na uplatnění daňového odpisu (jeho části) a při prodeji koně v březnu 2013 i na uplatnění zůstatkové ceny. Podle žalobce není pravdivé tvrzení daňových orgánů, že kůň byl prodán již v lednu 2012. Z uvedených důvodů považuje žalobce za relevantní argumentaci trestním rozsudkem a podotkl, že není povinen prokazovat skutečnosti, které jsou správci daně zřejmé z jeho úřední činnosti, přičemž to byl správce daně, který dal podnět k zahájení trestního řízení, jehož se současně aktivně účastnil jako poškozený.

Posouzení věci soudem

16. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce (v podání doručeném soudu dne 30. 5. 2025) i žalovaný (ve vyjádření k žalobě) s tímto postupem vyslovili souhlas.
17. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během 30denní lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle ustanovení § 172 odst. 1 zákona. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají

nicotnost napadeného rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

18. 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.
19. Soud předně konstatuje, že v předchozím řízení posuzoval tyto sporné otázky:
 - a) zda žalobce vykázal v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období částku za převod svého obchodního podílu ve společnosti Bon Art Production spol. s r. o. ve správné výši (3 215 587 Kč), když podle notářského zápisu činila cena tohoto obchodního podílu 5 000 000 Kč, přičemž žalobce tvrdil že zbývající část ceny (1 780 000 Kč) byla doplacena až v roce 2017 - tuto otázku učinil žalobce předmětem přezkumu i v tomto řízení;
 - b) zda se v případě odpisů drezúrních koní v celkové výši 6 383 296 Kč jednalo o náklady ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů; soud v předchozím rozsudku konstatoval, že žalovaný neprokázal, že žalobce jakožto kupující a společnost MIAMAR INC. jakožto prodávající (dále jen „prodávající“) jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, a že neprokázal rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou koní – napadeným rozhodnutím rozhodl žalovaný ohledně této otázky ve prospěch žalovaného a otázka pořizovací (žalobcem deklarované) ceny již není předmětem tohoto řízení;
 - c) zda mohl žalobce uplatnit za předmětné zdaňovací období daňový odpis hmotného majetku, tj. koně Bolera III, tedy zda byl žalobce alespoň po určitou část předmětného zdaňovacího období vlastníkem tohoto koně – tuto otázku učinil žalobce předmětem přezkumu i v tomto řízení;
 - d) zda se v případě nákladů na trénink a ustájení koně Bolera III ve výši 120 000 Kč za I. čtvrtletí roku 2013 jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů – tuto otázku učinil žalobce předmětem přezkumu i v tomto řízení.
20. Pokud jde o sporné otázky, uvedené v bodech a) a d), pak těmito se krajský soud zabýval ve svém předchozím rozsudku, přičemž ohledně jejich vyřešení v prvním rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2018 neměl žádných výhrad a námitky žalobce směřující proti nim shledal nedůvodnými. Soud neshledal důvod měnit své závěry ohledně těchto otázek.
21. Námitkami žalobce ohledně jeho příjmů za prodej obchodního podílu ve společnosti Bon Art Production spol. s r. o. se soud zabýval v bodech 56–61 předchozího rozsudku, přičemž tyto námitky shledal nedůvodnými. Soud dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svá tvrzení o tom, že v roce 2013 obdržel za převod svého obchodního podílu částku jím vykazovanou v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013, a že doplatek kupní ceny za převod tohoto podílu obdržel až v roce 2017. K tomuto závěru dospěl soud na základě úvahy, že žalobcem předložená listina „Prostředky podle § 10 do přiznání za rok 2017“ a směnky vlastní vystavené jedním z kupujících předmětného obchodního podílu nemohou osvědčit skutečnost, že žalobce v roce 2013 obdržel za převod obchodního podílu toliko část kupní ceny, a že k jejímu doplacení došlo až v roce 2017. Poukázal přitom na evidentní neplatnost směnek s ohledem na absenci zákonem č. 191/19502 Sb. stanovené obligatorní náležitosti. Soud dále shledal, že ze strany daňových orgánů bylo požadováno pouze prokázání toho, co sám tvrdil, tj. zda a kdy došlo k úhradě kupní ceny za převod obchodního podílu.

22. V napadeném rozhodnutí v bodech 83-87 shrnul žalovaný důkazy provedené již v předchozím řízení a zopakoval svou argumentaci s odkazem na výše uvedené závěry, obsažené ve zrušujícím rozsudku. Z obsahu správního spisu je přitom zřejmé, že ohledně sporných příjmů za prodej obchodního podílu ve společnosti Bon Art Production spol. s r. o. nedošlo k žádné změně skutkového stavu. Žalobce žádné další důkazy nepředložil a žalovaný v bodě 88 napadeného rozhodnutí uzavřel, že žalobce „*neprokázal, že příjmy dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů vykázal v předmětném daňovém přiznání ve správné výši v souladu s ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů*“.
23. Námitkami, týkajícími se nákladů na trénink a ustájení (i) koně Bolera III., se soud zabýval v bodech 46–54 napadeného rozsudku. Pokud jde o koně Bolera III, jednalo se o období I. čtvrtletí 2013 a náklady ve výši 120 000 Kč, které byly vyfakturovány daňovým dokladem č. 1303-02, jehož součástí byla objednávka ze dne 30. 12. 2012. V předchozím rozsudku soud konstatoval, že žádný z žalobcem navržených důkazů nerozptýlil pochybnosti správce daně, o tom, že jezdecká společnost žalobci poskytla služby související s ustájením, výcvikem a kompletní přípravou koně Bolera III v uvedeném období. Poukázal na provedené důkazy, z nichž vyplynulo, že o koně Bolera III se od ledna 2012 starala S. G., přičemž první měsíc hradila náklady J. W. (zástupkyně jezdecké společnosti) a dále je hradila S. G. Uvedl, že skutečnost, že žalobce neprokázal, že v požadovaném období to byl on, kdo hradil náklady na ustájení a trénink koně Bolera III, vyplývají z listinných důkazů, konkrétně z faktur (daňových dokladů) č. 211468 a č. 212017, vystavených společností HORSE ACADEMY, s. r. o., která požadovala ještě v lednu předchozího roku (2012) uhrazení nákladů za ustájení koní Bolera III, Solo Elera a GSS Bravura, od února 2012 účtovala tyto náklady již pouze na koně Solo Elera a GSS Bravura. Z provedených svědeckých výpovědí pak bylo rovněž zjištěno, že v jednotlivých stájích byli ustájeni pouze dva posledně jmenované koně. Soud konstatoval, že provedené dokazování potvrdilo důvodnost pochybností správce daně o tom, že společnost Boan Art Music poskytla žalobci služby, které byly vyfakturovány a žalobcem zahrnuty do nákladů. Soud uzavřel, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně, ač byl na tyto upozorněn, neprokázal svá tvrzení, a tudíž neunesl své důkazní břemeno v souvislosti s uplatněnými náklady na ustájení, trénink a další služby spojené s chovem koně Bolera III.
24. V napadeném rozhodnutí v bodech 76-81 shrnul žalovaný důkazy provedené již v předchozím řízení a zopakoval svou argumentaci s odkazem na výše uvedené závěry, obsažené ve zrušujícím rozsudku. Z obsahu správního spisu je přitom zřejmé, že ohledně sporných nákladů na ustájení, trénink a další služby spojené s chovem koně Bolera III nedošlo k žádné změně skutkového stavu. Žalobce žádné další důkazy nepředložil a žalovaný v bodě 82 napadeného rozhodnutí uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno v souvislosti s uplatněnými náklady na ustájení, trénink a další služby spojené s chovem koně Bolera III v období leden až březen 2013 ve výši 120 000 Kč, a tudíž se nejedná o náklady daňově účinné.
25. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku.
26. V případě přezkumu rozhodnutí správních orgánů (§ 65 s. ř. s.) je správní soudnictví vybudováno na kasačním principu spojeném se závazností právního názoru vysloveného soudy. Tato *kasační závaznost* se uplatňuje v rozsahu rozhodování konkrétní věci (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2019, č. j. 4 As 3/2018 - 50, č. 4015/2020 Sb. NSS, bod 32). Kasační závaznost vysloveného

právního názoru je odrazem zájmu na efektivním fungování správního soudnictví, v němž nedochází k opakovanému přehodnocování již zodpovězených otázek. Jak totiž v této souvislosti judikuje i Ústavní soud, „*v jednotlivých případech je konečnost sporu nepostradatelným znakem spravedlivého procesu*“ [k tomu srov. náleze ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (N 190/47 SbNU 465), bod 58]. Nerespektování závazného právního názoru krajského soudu by mělo podle ustálené judikatury za následek zrušení nového rozhodnutí správního orgánu bez dalšího (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002–25, č. 73/2004 Sb. NS, ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 282/2018-41, či ze dne 25. 2. 2021, č. j. 9 Afs 177/2020-48). V řízení o žalobě proti novému rozhodnutí správního orgánu se u těch otázek, které byly krajským soudem zodpovězeny při zrušení původního rozhodnutí, přezkoumává pouze to, zda správní orgán postupoval v souladu se závazným právním názorem krajského soudu; ohledně takto vyřešených otázek totiž již „*není prostor pro polemiku*“ (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 12. 2020, č. j. 1 As 312/2020-39, či rozsudek ze dne 1. 9. 2010, č. j. 3 As 9/2010-73).

27. V ojedinělých případech je sice možné závaznost právního názoru prolomit (k tomu srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003 56, č. 352/2004 Sb. NSS), avšak v souzené věci nenastaly podmínky pro tento postup. K prolomení závaznosti právního názoru by mohlo totiž dojít při změně skutkového nebo právního stavu, přičemž taková situace nenastala.
28. V posuzovaném případě soud v předchozím rozsudku již vyřešil výše popsanou otázku a), když dospěl ve shodě s daňovými orgány k závěru, že žalobce neprokázal svá tvrzení o tom, že v roce 2013 obdržel za převod svého obchodního podílu částku jím vykazovanou v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013 (tedy pouze část sjednané ceny za převod), a že tudíž správce daně nepochybil, pokud i o zbývajíc část ceny zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2013; jakož i otázku d), tedy že žalobce neunesl své důkazní břemeno v souvislosti s uplatněnými náklady na ustájení, trénink a další služby spojené s chovem koně Bolera III v období I. čtvrtletí roku 2013, a že tudíž správce daně nepochybil, pokud tyto výdaje vyloučil jako daňově neúčinné. Tyto otázky tedy již byly jednou soudem v předchozím rozsudku vyřešeny, a jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný v dalším řízení postupoval v souladu se závazným právním názorem soudu. Vzhledem k tomu, že nenastaly podmínky pro jeho prolomení (což ostatně ani žalobce netvrdí), dospěl soud k závěru, že žalovaný postupoval správně, pokud tyto zodpovězené otázky [označené v bodě 19 tohoto rozsudku jako a) a d)] nepřehodnocoval. Námitky žalobce směřující do nesprávnosti posouzení žalobcem vykazované částky za převod obchodního podílu v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013 a do nesprávnosti posouzení nákladů na ustájení, trénink a další služby spojené s chovem koně Bolera III v období I. čtvrtletí roku 2013 proto soud shledal nedůvodnými.
29. Jiná situace je ovšem v případě posouzení správnosti nového vyřešení otázky odpisů koní, resp. koně Bolera III, v dalším řízení. Jak již bylo uvedeno výše, před vydáním zrušujícího rozsudku bylo sporné, zda se mezi žalobcem a prodávajícím jednalo o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, a pokud ano, zda se liší ceny koní sjednané mezi nimi od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Soud ve svém předchozím rozsudku učinil závěr, že žalovaný neprokázal, že žalobce a prodávající jsou jinak spojenými osobami a ani existenci rozdílu mezi sjednanou a referenční cenou koní.

V souladu se závazným právním názorem soudu se žalovaný vyřešením těchto otázek zabýval a dospěl k závěru, že žalobce a prodávající sice jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, avšak nebylo možné prokázat rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou. Proto při stanovení výše odpisu koní vycházel z jejich vstupní ceny deklarované žalobcem. Odvolací námitka žalobce, v níž žalobce nesouhlasil se závěrem správcem daně, že neprokázal hodnotu pořízených koní, tedy byla v dalším řízení shledána žalovaným důvodnou. Proto se v případě částek odpisů uplatněných žalobcem v rozhodném daňovém období u koní Solo Elera a GSS Bravura neodchýlil od částek deklarovaných žalobcem v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

30. Žalovaný, shodně jako ve svém předchozím rozhodnutí, neakceptoval jako daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů žalobcem uplatněný daňový odpis z hmotného majetku (kůň Bolera III.) ve výši 212 982 Kč, ani rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem koně Bolera III. ve výši 594 546 Kč, ani zůstatkovou cenu koně Bolera III. ve výši 2 422 584 Kč. Dospěl totiž k závěru, že žalobce ohledně těchto položek porušil § 24 odst. 2 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů, neboť uplatnil daňový odpis (resp. daňovou zůstatkovou cenu) z hmotného majetku, k němuž neměl vlastnické právo ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uzavřel proto, že žalobcem uplatněný daňový odpis ve výši 807 528 Kč a žalobcem uplatněná částka zůstatkové ceny ve výši 2 422 584 Kč jsou daňově neúčinné náklady roku 2013 (body 69–70 napadeného rozhodnutí). Žalovaný přitom vycházel ze zjištění, že žalobce v průběhu roku 2012 koně prodal. Žalobce se snížením odpisu nesouhlasí s tvrzením, že koně prodal až v roce 2013.
31. Žalovaný v bodě 68 napadeného rozhodnutí, v němž vypořádával otázku odpisů, uvedl pouze, že má za prokázané, že kůň Bolera III byl v lednu 2012 prodán S. G. za 1 Kč. Pro bližší odůvodnění odkázal na bod 78 napadeného rozhodnutí. Z tohoto bodu vyplývá, že tento závěr učinil žalovaný toliko na základě sdělení S. G., když uvedl, že „*koně jménem Siglavi Bolera koupila dle odpovědi na výzvu k poskytnutí údajů paní S. G. za 1 Kč v lednu roku 2012 (viz č. j. 1780314/14/2507-05402-505391)*“.
32. Z obsahu správního spisu vyplývá, že při ústním jednání (protokol ze dne 21. 11. 2016), jehož předmětem bylo mj. vyhodnocení vyjádření zástupce žalobce k výsledku kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole, zpochybnil zástupce žalobce tvrzení správce daně o prodeji koně Bolera III v roce 2012 S. G. následovně: „*Pokud správce daně krátí tyto náklady, tak lze dovodit, že se jedná o krácení nákladů z důvodu údajného prodeje jednoho z koní. Daňový subjekt ale v období roku 2012 žádnou kupní smlouvu neuzavřel a žádného koně neprodal. Pokud si svědkyně G. na základě jednání s pí. W. dovodila údajný nákup, jde o postup mimo vůli kontrolované osoby a mimo evidenci, ze kterých mj. i správce daně vychází v jiných případech. Správce daně v období předcházejícímu roku 2012 sám požadoval po kontrolované osobě doložení dokladů z ústřední evidence koní a tuto dostal včetně opravy ve vztahu k roku 2013. Z této evidence je zřejmé, že daňový subjekt byl vlastníkem dotčených koní po celý rok 2012. Kůň Siglavi Pakra Bolera byl prodán kupní smlouvou až 25. 3. 2013. Pokud správce daně v minulosti vycházel z evidence státu o vlastnictví koní, není zřejmé proč teď tu samou evidenci popírá, resp. ignoruje, navíc v situaci, kdy jsou k dispozici další údaje – tedy kupní smlouva z roku 2013 a s ní spojené údaje ve státě vedené evidenci koní označených jako kulturní památka. Je další věcí proč správce daně údaje o evidenci koní ve státě vedené evidenci, korespondenci v této věci a posuzování věci v předcházejícím zdaňovacím období zde vůbec nezmiňuje, byť jde o informace, údaje a listiny, které má správce daně k dispozici a byly zjištěny z jeho úřední činnosti*“.

33. Již ve zrušeném prvním rozhodnutí žalovaný uvedl, že uvedeného koně dostala S. G. v roce 2012 za 1 Kč od J. W. Reagoval tak na odvolací námitku žalobce, že tento závěr o prodeji koně nemá oporu ve spise, a že nemohlo dojít k uzavření kupní smlouvy s nevlastníkem koně. Také již v žalobě proti zrušenému prvnímu rozhodnutí žalovaného žalobce nesprávnost závěrů o prodeji koně Bolera III S. G. namítal. Vzhledem k tomu, že ve zrušeném rozhodnutí (resp. ani v dodatečném platebním výměru) nebyla otázka převodu vlastnického práva řešena ve vztahu k uplatněným odpisům, ale toliko ve vztahu k uplatněným nákladům za ustájení a trénink, přičemž vyřešení této otázky nebylo pro vyřešení správnosti závěrů o těchto nákladech významné, soud tuto otázku v předchozím zrušujícím rozsudku neřešil jako samostatnou žalobní námitku, neboť ani pro jeho rozhodnutí nebylo její zodpovězení podstatné. Nicméně již ve zrušujícím rozsudku soud konstatoval, že *„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 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.“*
34. V napadeném rozhodnutí učinil žalovaný ohledně převodu vlastnictví závěr, že S. G. koupila koně Bolera III v roce 2012, žádné další důkazy však k této skutečnosti neprováděl; s námitkou žalobce, že koně v roce 2012 S. G. neprodal, z čehož vyplývá, že nemohla být platně uzavřena kupní smlouva a žalobce byl i v roce 2013 (resp. po jeho část) vlastníkem koně, se nikterak nevypořádal, a to přes výše uvedenou výtku krajského soudu ve zrušujícím rozsudku.
35. Vzhledem k tomu, že žalovaný nevypořádal odvolací námitku žalobce, přičemž šlo o vyřešení otázky, která měla zásadní vliv na rozhodnutí daňových orgánů ve vztahu k uplatněnému daňovému odpisu, k rozdílu mezi účetním a daňovým odpisem a k zůstatkové ceně koně Bolera III, zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.
36. Podle judikatury Ústavního soudu je smyslem a účelem odůvodnění především ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli (k tomu srov. např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 271/96 ze dne 6. 3. 1997). Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že z odůvodnění správního rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, nebo též ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45).

37. Na základě shora uvedené argumentace soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem, který vyslovil soud v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
38. Rozhodnutí o nákladech řízení (výrok II. tohoto rozsudku) je výrazem úspěchu stran v řízení a má své opodstatnění v § 60 odst. 1 větě první s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu účelně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 12 470 Kč.
39. Žalobcem účelně vynaložené náklady řízení v daném případě představují dle obsahu spisu zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, a náklady za zastoupení daňovým poradcem, jemuž v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží náhrady dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, (dále jen „advokátní tarif“). Tyto sestávají z mimosmluvní odměny za 1 úkon právní služby [převzetí a příprava zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a), advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024)] ve výši 3 100 Kč vypočtené z tarifní hodnoty 50 000 Kč podle § 7 za použití § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024; k této odměně náleží zástupci žalobce náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024; z mimosmluvní odměny ze 1 úkon právní služby [písemná replika k vyjádření žalovaného ze dne 30. 5. 2025 dle § 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025)] ve výši 5 620 Kč vypočtené z tarifní hodnoty 113 000 Kč podle § 7 za použití § 10b odst. 5 písm. b) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025; k této odměně náleží zástupci žalobce náhrada hotových výdajů ve výši 450 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025. Žalobce má tedy právo na náhradu nákladů za zastoupení daňovým poradcem ve výši 9 470 Kč (3 100 + 300 + 5 620 + 450), a s připočtením zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč mu náleží náhrada nákladů v celkové výši 12 470 Kč.

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 29. ledna 2026

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.