



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Bohuslavy Drahošové v právní věci žalobce **Real Walter a.s.**, se sídlem v Ostravě-Mariánských Horách, Novoveská 95, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9.12.2010 č.j. 7553/10-1202-807662, ve věci daně z příjmů,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9.12.2010 č.j. 7553/10-1202-807662 **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 2.000,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1

a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen žalovaný) ze dne 9.12.2010 č.j. 7553/10-1202-807662, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III ze dne 17.6.2010 č.j. 94410/10/390912804401, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.4.2004 do 31.3.2005 ve výši 266.500,- Kč.

V podané žalobě žalobce brojil proti napadenému rozhodnutí těmito žalobními body:

- 1) Žalobce podal odvolání, které 2x doplnil. Žalovaný se nevypořádal s druhým doplněním odvolání, když na poslední straně napadeného rozhodnutí vysloveně uvedl, že se námitkami v něm uplatněnými fakticky vůbec nezabýval, neboť se překrývají s námitkami uvedenými v odvolání ze dne 23.7.2010. Žalobce uvedl, že některé námitky se skutečně překrývají, avšak je také namítána řada okolností, které nejen, že se nepřekrývají, ale i ty námitky, které se opakují, jsou doplněny o další odlišné argumenty, s nimiž se správce daně nijak nevypořádal. Žalovaný se tedy nevypořádal se všemi odvolacími důvody a všech 11 odvolacích důvodů uvedených v druhém doplnění odvolání zůstalo nevyřízeno, což je v rozporu s ust. § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen ZSDP). Dále žalobce namítl, že k druhému doplnění odvolání nebyla vypracována předkládací zpráva, což je v rozporu s ust. § 49 odst. 4 a 5 ZSDP. Nelze proto seznat, jaké stanovisko zaujal prvostupňový správce daně k důvodům odvolání, ani jaký navrhuje výrok rozhodnutí.
- 2) Žalobce namítl formální nedostatky výrokové části napadeného rozhodnutí, kde je uvedeno, že je přezkoumáváno toliko rozhodnutí ve věci dodatečného platebního výměru. Žalobce však současně podal odvolání proti dvěma rozhodnutím o námitkách a požadoval jejich zrušení. Z výrokové části napadeného rozhodnutí nelze seznat, jak bylo o těchto odvoláních rozhodnuto. Obě rozhodnutí o námitkách jsou sice následně v textu odůvodnění zmiňována, ani zde však nelze seznat, k jakému závěru odvolací orgán dospěl.
- 3) Zpráva o daňové kontrole (dále jen ZDK) nebyla nikdy řádným způsobem projednána a daňová kontrola tak nebyla řádně ukončena. S těmito námitkami se žalovaný vypořádal pouze částečně z pohledu možné podjatosti pracovníků správce daně.
 - a) Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že bylo-li o podjatosti nepravomocně rozhodnuto, nic nebránilo projednání ZDK. Žalobce poukázal na ust. § 26 ZSDP, podle kterého pracovník, o jehož nepodjatosti jsou pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o jeho podjatosti, provést ve věci jen nezbytné úkony, přičemž rozhodnutím se nepochybně myslí rozhodnutí pravomocné. Podle žalobce proto mělo být vyčkáno pravomocného rozhodnutí o podjatosti, když nehrozilo nebezpečí prodlení.
 - b) Žalovaný se nijak nevypořádal s námitkou, že ZDK nebyla daňovým subjektem podepsána, a to důvodně. Podle ust. § 16 odst. 8 ZSDP důvodné odepření podpisu způsobuje neplatnost ve zprávě uvedených zjištění. Žalobce odepřel podpis ZDK ze dvou důvodů. Jednak trvaly pochybnosti o nepodjatosti pracovníků správce daně, jednak žalobce uvedl konkrétní námitky, proč nelze zprávu projednat, a to na str. 3 protokolu ze dne 5.5.2010 č.j. 82443/10/390931800509, kde uvedl své výhrady pod body 1 – 4. Správce daně se omezil na konstatování, že se s těmito výhradami již vypořádal. Podle žalobce se tak nestalo. Žalovaný pominul důvodné odepření podpisu ze strany

daňového subjektu, což je v rozporu s ust. § 50 odst. 7 ZSDP. ZDK zůstala důvodně nepodepsána a tedy neprojednána a správce daně tak nemohl přistoupit k vydání dodatečného platebního výměru.

- 4) Žalovaný se také nijak nevypořádal s námitkou žalobce uvedenou v úvodu doplnění odvolání ze dne 9.9.2010, kde žalobce namítal, že se správce daně nevypořádal s požadavkem na sdělení důvodů rozdílů dle § 32 odst. 9 ZSDP. Správce daně žádné konkrétní důvody nesdělil a odkázal toliko na dosud neprojednanou ZDK. Tato odvolací námitka zůstala zcela pomínuta.
- 5) Žalobce s odkazem na znění § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDK) namítl, že správce daně aplikoval citované ustanovení, aniž pro to byly splněny zákonné podmínky. Správce daně nejen, že nevzal v úvahu podmínky pro uplatnění institutu spojených osob, ale následně ani nevyčíslil rozdíl, o který by se měl upravit základ daně. Žalobce v této souvislosti také zdůraznil, že tvrzení správce daně o spojení Ing. P. a M. S. s osobou žalobce se jeví jako neudržitelné. Přímá vazba na osobu dárce zde neexistuje. Případná konstrukce nepřímých vazeb uváděná správcem daně nemá žádnou oporu v legislativě a je pouhou domněnkou správce daně bez opory v příslušných zákonech. Výklad činěný správcem daně týkající se spojení všech osob ve vedení Sportovního klubu Universe (dále jen SK) je absurdní a nad rámec zákona. S námitkou, že neexistuje přímá vazba žalobce na osoby P. P. a M. S., se žalovaný nijak nevypořádal. Rovněž se žalovaný nijak nevypořádal s námitkou, že v případě aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP je správce daně oprávněn upravit základ daně pouze o zjištěný rozdíl a nikoliv o celou částku transakce.
- 6) Správce daně opakovaně vytrhoval z kontextu některé body Stanov SK (dále jen Stanovy) a hodnotil je s tím, že nebyly naplněny, aniž by bylo jasné, co tím chtěl prokázat. Neúplné naplnění některých bodů Stanov není nic proti ničemu. Správce daně rozporně hodnotí Stanovy, když jednak hodnotí to, co ve Stanovách vůbec není uvedeno a jednak jsou jeho vyjádření vzájemně protichůdná. Vytvářet možnosti pro využívání sportovišť pro zájemce z řad široké veřejnosti, zejména pak mládeže, je jedním z poslání SK dle Stanov, nelze je však považovat za poslání základní a už vůbec ne poslání jediné. Správce daně překrucuje obsah Stanov a jeho závěry, že z prostředků nebyly financovány sportovní a tělovýchovné aktivity široké veřejnosti, ale pouze aktivity a nákup spotřebního zboží úzkého okruhu osob a jejich rodin, je v rozporu s jiným jeho vyjádřením, v němž potvrzuje, že prostředky SK byly čerpány na sportovní aktivity. Žalobce namítl, že správce daně uvedl nepravdivá tvrzení a jednak tvrzení důkazně nepodložená a v závěru pasáže týkající se hodnocení Stanov uvedl, že členy SK byly osoby převážně působící ve statutárních orgánech právnických osob, které činnost klubu financovaly prostřednictvím darů. Jedná se opět o důkazně nepodložené tvrzení. S těmito námitkami, které žalobce uplatnil také v odvolání, se žalovaný v napadeném rozhodnutí opět nijak nevypořádal, pouze je stručně rekapituloval. Postupoval tak v rozporu s § 50 odst. 7 ZSDP a napadené rozhodnutí je také z tohoto důvodu nepřezkoumatelným.
- 7) Správcem daně uváděné osoby nejsou spojenými osobami dle dikce § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně neuvedl, podle kterého bodu tohoto ustanovení by měly být osoby spojené, a proto je jeho tvrzení nepřezkoumatelné. Žalobce poukázal především na chybějící spojení mezi P. P. a H. T. a osobou žalobce jakožto dárce. Dále poukázal na osobu R.G. spojeného prostřednictvím shodných adres jiných právnických osob. Žalobce upřesnil, že se jedná o rozsáhlý logistický areál, kde sídlí řada firem. Taková souvislost však není stanovena § 23 odst. 7 ZDP.

Správce daně sám také uvedl, že přehled společností – dárců SK nemůže doložit. K těmto námitkám žalovaný uvedl zcela nekonkrétní vyjádření, že správce daně aplikoval ust. § 23 odst. 7 ZDP a prokázal spojení osob. S námitkami ke konkrétním osobám se nijak nevypořádal. Rovněž se nevypořádal s námitkou, že správce daně uvádí nedoložená tvrzení a skutečnosti (přehled údajných dárců SK), pouze tato tvrzení zopakoval. Takový postup je nejen v rozporu s § 50 odst. 7, ale také v rozporu s § 32 odst. 3 ZSDP.

- 8) Správce daně uvedl přehled faktur a dokladů, které mají být důkazními prostředky a vyvodil z nich závěry, že se nejednalo o uspokojování sportovních potřeb široké veřejnosti, ale že mají charakter soukromé spotřeby konkrétních osob.
- a) Toto hodnocení označuje žalobce za zmatečné a nepřezkoumatelné, když je nepochybné, že z prostředků SK byly hrazeny výdaje členů SK a není jasné, kdo jiný, než členové SK, by měl být z těchto prostředků financován. Pojem široká veřejnost je neurčitý a není jasné, jakým způsobem by měla být široká veřejnost, tj. výhradně nečlenové klubu, z prostředků klubu financována. Příjemcem darovaných prostředků byl nepochybně SK a v přenesené formě jeho členové. Je logické, že v prvních letech existence klubu nemohla být jeho základna nijak masová. Představa správce daně, že prostředky klubu měly být místo členům klubu rozdělovány široké veřejnosti, je zmatečná a nepřezkoumatelná.
- b) Hodnocení důkazních prostředků proběhlo v rozporu s ust. § 2 odst. 3 ZSDP, když důkazní prostředky nejsou hodnoceny jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech, resp. nejsou hodnoceny vůbec. Správce daně neuvedl, co z konkrétních důkazů vyvodil a proč, pouze u dvou přijatých faktur doložil, jak zjistil, co znamenají jejich textace. Správce daně neprovedl hodnocení důkazních prostředků, zejména vůbec nezjišťoval, na co byla jednotlivá plnění konkrétně použita. Ve zhodnocení pak rovnou vyvodil závěry, které jsou proto nepřezkoumatelné. Za zcela nejasné označil žalobce tvrzení správce daně, že může hodnocením 62 % výdajů hodnotit činnost SK jako celku. Správce daně nemůže vědět, co je obsahem zbylých 38 % výdajů a vyvstává otázka, proč tyto nebyly zohledněny. Také v tomto případě žalovaný porušil ust. § 50 odst. 7 ZSDP.
- 9) Správce daně v části ZDK označené jako shrnutí sdělil, proč nelze provést důkazy, které žalobce navrhoval. Ve skutečnosti si však tyto důkazní prostředky vyžádal a fakticky důkazní řízení provedl ještě před návrhem daňového subjektu. Takový postup považuje žalobce za zcela absurdní, když správce daně důkazní prostředky sám zajistil, uvedl v rámci zjištění z daňové kontroly, fakticky je hodnotil a vyvodil z nich závěry, ale současně tytéž důkazní prostředky odmítl osvědčit jako důkazy. Žalobce poukázal na ust. § 31 odst. 4a § 16 odst. 4 písm. c) ZSDP. Tvrzení správce daně, že i to, co není důkazním prostředkem, potvrzuje jeho závěry, je zcela absurdní. K této námitce vznesené již v rámci odvolání žalovaný opět uvedl popis skutkového stavu a spekulativní závěry a podstatou námitek, tedy nehodnocením důkazů bez řádného zdůvodnění, se vůbec nezabýval. Žalovaný tak zcela pominul odvolací důvody v tomto bodu a pouze zopakoval hodnocení prvostupňového správce daně.
- 10) Zdůvodnění správce daně na str. 11 ZDK, že pokud by prostředky použité na dar byly účtovány přímo u dárce jako náklady, jednalo by se o náklady daňově neuznatelné, a proto je správné je doměřit, se jeví nesmyslným. Uvedené prostředky jako výdaje u dárce jednak nebyly účtovány a jednak lze podobné hodnocení vztáhnout na zřejmě všechny případy daňově uznatelných darů

poskytnutých kýmkoliv. Žalobce namítl, že správce daně zde vyjadřuje čisté spekulace, co by se stalo, kdyby se stalo to, co se nestalo, k čemuž žalovaný opět neuvedl ničeho a s touto odvolací námitkou se nijak nevypořádal.

- 11) Žalobce označil závěrečnou pasáž ZDK za zcela zmatečnou. Tvzení správce daně, že prostředky daru nebyly použity v souladu s cílem a posláním SK dle Stanov je v rozporu se skutkovým stavem i se Stanovami samotnými, jak již bylo dříve uvedeno. Správce daně tvrdil jednak, že z prostředků klubu nebyly financovány sportovní aktivity, nýbrž nákup zboží a služeb spotřebního charakteru pro soukromou potřebu osob, ale na druhé straně tvrdil, že byla potvrzena skutečnost, že SK financoval sportovní aktivity svých členů. Taková tvzení jsou však vzájemně protichůdná, a proto zmatečná. Žalovaný k tomuto bodu odůvodnění popsal závěry prvostupňového správce daně a dodal, že správce daně vyhodnotil skutečnosti a důkazy správně, s konkrétními námitkami žalobce se nevypořádal.
- 12) Závěrečnou pasáž napadeného rozhodnutí označil žalobce za neumělý rozbor institutu zneužití práva, který je zcela teoretický a nekonkrétní. Podle žalobce není jasné, zda zneužití práva je spatřováno v tom, že daru nebylo využito na vymezené účely, nebo v tom, že na vymezené sportovní účely daru využito bylo, ale nesprávným okruhem osob, neboť tyto dva protichůdné argumenty jsou používány souběžně. Námitkami žalobce, že institut zneužití práva tak, jak je definován v evropské judikatuře a následně převzat Ústavním soudem, nelze uplatnit, se nikdo nezabýval. Nejasná je také citace judikátu Ústavního soudu, jenž se týká fyzických osob vynakládajících prostředky na osobní potřeby své rodiny. Daňový subjekt je právnickou osobou a poskytl dar jiné právnické osobě na účely vymezené ZDP. Žádné prostředky na své osobní potřeby či na potřeby rodiny nevynakládal a z logiky věci ani nemohl, když jako právnická osoba takové potřeby nemá.
- 13) Napadené rozhodnutí nedostálo nárokům kladeným na ně ani po formální stránce, když zopakování toho, co je uvedeno v ZDK s občasnými nekonkrétními větami, že takový postup byl správný, není vyřízením odvolacích námitek a vypořádáním se se všemi důvody v odvolání uvedenými. Pouhé shrnutí odvolacích důvodů následované shrnutím postupů správce daně není vyřízením odvolání, ale shrnutím stavu řízení. K vlastnímu vyřízení odvolání tak žalovaný fakticky nepřistoupil.
- 14) K odvolacím důvodům týkajícím se rozhodnutí o námitkách ze dne 19.10.2009 č.j. 126889/09/390020800304 žalobce vznesl dva okruhy námitek, a to zjevnou zmatečnost a dále nepříhodnost argumentace podpisovým řádem.
 - a) Žalobce nejprve podal námitky proti postupu pracovníků správce daně Ing. M. G., Ing. Z. P. a Ing. D. P. v rámci prováděné daňové kontroly. Tyto námitky nebyly do data projednání daňové kontroly řádným způsobem vyřízeny. Bylo sice vydáno rozhodnutí č.j. 88857/09/390931803417 vyřízené a podepsané Ing. K., která však jako vedoucí referátu byla podřízenou vedoucí oddělení Ing. G., proti níž námitky rovněž směřovaly. Takový postup považuje žalobce za nepřijatelný a nezákonný, neboť dle § 16 odst. 6 ZSDP námitky vyřizuje pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřují. Ing. K. jako vedoucí referátu nepochybně nebyla nejbližší nadřízenou Ing. G. Námitku proti postupu Ing. G. měl vyřídit její nadřízený. Pokud by shledal důvody, pro které nelze námitce vyhovět, a tyto sdělil daňovému subjektu, byl by postup formálně správný. Námitky proti postupu Ing. G. tak vyřizovala její podřízená. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, jímž se dožadoval zrušení

rozhodnutí o námitkách pro zjevný rozpor s právními předpisy. O řádně podaných námitkách však nebylo řádně rozhodnuto před ukončením daňové kontroly, čímž byla porušena práva daňového subjektu. Ing. G. vydala sdělení č.j. 88908/09/390930800227, kde sama sebe posoudila tak, že námitku nevyřídí, resp. sdělila důvody, proč námitce nelze vyhovět. Takový postup je rovněž nezákonný, neboť námitky vyřizuje nadřízený pracovník.

- b) Proti tomuto postupu Ing. G. byly podány tzv. druhé námitky, které byly zamítnuty rozhodnutím zástupkyně ředitele Ing. D. J., která vydala zjevně zmatečné zamítavé rozhodnutí pod č.j. 126889/09/390020800304, které odůvodnila tím, že správně je vlastně vůbec neměla vydávat. Žalobce dále namítl, že zástupkyně ředitele není pracovník nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž námitky směřují. Nejbližší nadřízeným je nepochybně ředitel. Zástupce ředitele by byl osobou nadřízenou jen v případech, kdy by ředitel nebyl jmenován, tato funkce nebyla zřízena či by byl dlouhodobě či trvale nepřítomen. V případě vyřízení námitek dvěma formálně rozdílnými způsoby (sdělením a rozhodnutím) spatřuje žalobce nejistotu daňového subjektu spočívající v nepředvídatelnosti postupu správního orgánu, kdy nelze předpokládat, že oba vzájemně protichůdné způsoby vyřízení formálně identických podání jsou správné a zákonné. Dále žalobce namítl, že je zcela nepřipadná zmínka o podpisovém řádu uvedená v odůvodnění rozhodnutí Ing. J. Žalovaný se s prvním okruhem námitek vypořádal, ale zjevně účelovým způsobem, když uvedl, že v případě prvních námitek se Ing. G. kontroly skutečně neúčastnila, zatímco v případě druhých námitek se již kontroly účastnila, a to tím, že sdělila, že se kontroly neúčastní. Žalobce tvrdí, že vydáním sdělení o tom, že kontrolu neprovádí, se Ing. G. nemohla stát osobou kontrolu provádějící. Žalobce opakovaně tvrdí, že Ing. G. se kontroly účastnila, její postup byl napaden řádně podanými námitkami a měl být vyřízen nadřízeným pracovníkem. Námitky týkající se podpisového řádu pak byly žalovaným vyhodnoceny nepřezkoumatelně a zmatečně, když se sice s nimi vypořádal obecnými tvrzeními, kterými dává žalobci v podstatě za pravdu, ale žádné odpovídající závěry z toho nevyvodil.
- c) Součástí námitek proti postupu Ing. G. bylo také oznámení o neplatnosti rozhodnutí ze dne 27.5.2009 č.j. 88857/09/390931803417, neboť bylo podepsáno nepříslušnou osobou. Žalovaný potvrdil, že podnět ohledně neplatnosti rozhodnutí nebyl nijak řešen, neshledal v tom však vadu, neboť byla zkoumána zákonnost tohoto rozhodnutí a jelikož zákonnost je pojem širší, bylo by nadbytečné zkoumat i neplatnost rozhodnutí. Samotná argumentace, že zákonnost je širším pojmem, je podle žalobce poněkud nejasná, když skutečností je spíše pravý opak. Neplatné rozhodnutí není třeba přezkoumávat stran zákonnosti, když od počátku neexistuje. S otázkou neplatnosti je tak třeba se vypořádat předtím, než se přistoupí k testu zákonnosti. Pominutí tohoto odvolacího důvodu je v rozporu s § 50 odst. 7 ZSDP.
- d) Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval věcnými důvody odvolání proti rozhodnutí o námitkách proti rozhodnutí ze dne 27.5.2009 č.j. 88857/09/390931803417. Pouze odkázal na jinou část svého rozhodnutí (nelze zjistit kterou), protože se podle něj námitky údajně překrývají s dříve podanými námitkami. Žalobce připustil, že některé námitky se částečně překrývají, ale je zde řada námitek, u nichž tomu tak není. Žalobce dále zdůraznil, že odvolací námitky uvedené v podání ze dne 27.5.2009 se v bodech 2 či 7 absolutně nijak nepřekrývají, jsou důvodné a měla být

sjednána náprava, když se jednalo o typickou procesní vadu. Žalovaný k tomu nezaujal žádné stanovisko a nebyly řešeny ani zbývající body odvolání ohledně těch argumentů, které se nepřekrývají a nejsou v rozhodnutí o odvolání zmíněny. Například nebyla řešena námitka vztahující se k judikatuře Evropského soudního dvora, který specifikoval, kdy institut zneužití práva nelze aplikovat.

Žalovaný ve vyjádření uvedl námitku, že žalovaným v posuzované věci nemůže být Česká republika, kterou uvádí žalobce v žalobě, a to s ohledem na ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen s.ř.s.). V důsledku nedostatku pasivní legitimace České republiky má žalovaný za to, že žaloba trpí vadou. K části žaloby, kde se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí prvostupňového správce daně o námitce ze dne 27.5.2009 č.j. 88857/09/390931803417 a o námitce ze dne 19.10.2009 č.j. 126889/09/390020800304 žalovaný uvedl, že se jedná o úkony správního orgánu, které jsou podle § 70 písm. c) s.ř.s. vyloučeny ze soudního přezkumu. Posouzením zamítnutí námitek se žalovaný zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ke skutečnosti, že k druhému doplnění odvolání proti napadenému rozhodnutí nebyla vypracována předkládací zpráva, žalovaný namítl, že toto nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Podání ze dne 2.11.2010, kterým žalobce odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí doplnil, bylo učiněno u žalovaného. Jelikož žalovaný byl jako odvolací orgán správcem daně, do jehož působnosti vyřízení tohoto podání spadalo, nebyla dána zákonná povinnost žalovaného (§ 22 odst. 3 ZSDP) tato podání postoupit prvoinstančnímu správci daně, do jehož výlučné kompetence spadá vypracování předkládací zprávy a tedy nebyla dána ani zákonná povinnost vypracování předkládací zprávy. Předkládací zpráva má charakter interního dokumentu mezi správcem daně různých stupňů a není úkonem, kterým by správce daně uplatňoval svou pravomoc ve vztahu k daňovým subjektům. Žalovaný dále vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalobce, že ZDK nebyla s žalobcem řádně projednána a daňová kontrola nebyla ukončena v souladu se zákonem. O námitce podjatosti pracovníků správce daně bylo v době projednání ZDK již rozhodnuto tak, že nejsou dány důvody pro jejich vyloučení z daňového řízení. Právní názor žalobce, podle něhož pochybnosti o nepodjatosti trvají do doby, než rozhodnutí o nepodjatosti pracovníka správce daně nabude právní moci, postrádá zákonnou oporu. Skutečnost, že odvolání proti rozhodnutí, kterým není shledán zákonný důvod pro vyloučení pracovníka správce daně z daňového řízení ve smyslu § 26 ZSDP, nemá odkladný účinek, znamená, že vydáním tohoto rozhodnutí pochybnosti o nepodjatosti pracovníka správce daně zanikají, protože právní účinky rozhodnutí vydaného podle § 26 ZSDP nastávají bez ohledu na jeho právní moc. Vzhledem k zásadě presumpce správnosti rozhodnutí správce daně mohou být tyto účinky rozhodnutí negovány pouze tehdy, je-li toto rozhodnutí právem aprobovaným způsobem zrušeno, např. změněno, k čemuž v případě žalobce nedošlo, když odvolání proti rozhodnutí o námitce podjatosti pracovníků správce daně bylo zamítnuto. Akceptace právního názoru žalobce by znamenala přiznání odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí o námitce podjatosti, což by bylo v rozporu se zákonnou právní úpravou (§ 48 odst. 12 ZSDP). Žalovaný trvá na tom, že ZDK byla řádně projednána a kodepření podpisu zprávy žalobcem neexistoval právně relevantní důvod. Není opodstatněné tvrzení žalobce, že se žalovaný nevypořádal s námitkou obsaženou v úvodu doplnění odvolání ze dne 9.9.2010, podle níž správce daně I. stupně nesdělil důvody rozdílu podle § 32 odst. 9 ZSDP. K námitkám dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP žalovaný uvedl odkaz na ust. § 21 odst. 6 ZSDP, podle něhož

je pro posouzení podání vždy rozhodující skutečný obsah a nikoliv formální označení. Proto nemůže být námitkou podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP podání, které nesměruje proti postupu pracovníka při daňové kontrole. V době doručení podání označeného jako „námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP proti postupu pracovníků správce daně Ing. M. G., Ing. Z. P. a Ing. D. P.“ neprováděla Ing. G. žádný postup v daňové kontrole. Správce daně tedy nepochybil, když ve vztahu k Ing. G. nepovažoval toto podání za námitku dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP a reagoval na ni pouze sdělením ze dne 29.7.2009, zatímco ve vztahu k Ing. P. a Ing. P. vydal rozhodnutí ze dne 27.5.2009. Na zákonnosti tohoto postupu nemění nic ani skutečnost, že rozhodnutí ze dne 27.5.2009 bylo podepsáno Ing. K., která je v podřízeném vztahu k Ing. G., protože podání žalobce není kvalifikovanou námitkou podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP proti postupu Ing. G. Rozhodnutím o námitce podle § 16 odst. 6 ZSDP podepsané zástupkyní ředitele správce daně Ing. D. J. bylo reagováno na podání žalobce ze dne 29.9.2009 doručené správci daně dne 30.9.2009, kterým žalobce napadl postup Ing. G. při vydání sdělení č.j. 88908/09/390930800227. Sdělení se týkalo daňové kontroly vedené s žalobcem. Podání žalobce ze dne 29.9.2009 bylo proto dle svého obsahu námitkou proti postupu Ing. G. podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP a správce daně na ně správně reagoval vydáním rozhodnutí. Rozdílný postup při řešení těchto podání označených jako námitky byl zevrubně popsán v napadeném rozhodnutí a také odůvodněn. K argumentu, že rozhodnutí ze dne 19.10.2009 bylo podepsáno Ing. J. jako zástupcem nejbližší nadřízeného vedoucího pracovníka vůči Ing. G. a nikoliv ředitelem správce daně jako nejbližší nadřízeným vedoucím pracovníkem a námitka proto byla vyřízena neoprávněnou osobou, žalovaný uvedl, že dle logického výkladu ust. § 16 odst. 6 ZSDP zástupce vedoucího pracovníka je z titulu své funkce oprávněn vůči daňovým subjektům činit stejné úkony jako vedoucí pracovník. Ing. J. tedy byla oprávněna rozhodovat o námitkách proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole. Podmínky, za kterých je oprávněn jednotlivé úkony vůči daňovým subjektům činit, vyplývají z organizačního a podpisového řádu, tedy vnitřních předpisů správce daně. Jejich případné nedodržení nemá vliv na účinnost příslušného úkonu vůči žalobci, protože vnitřní předpisy nemají obecnou závaznost a nemohou přímo zasahovat do práv a povinností osob nacházejících se mimo vztah služební podřízenosti. Tvzení žalobce, že bez ověření neplatnosti rozhodnutí správce daně vymáhá povinnost z rozhodnutí vyplývající (vzhledem k nevyřízeným podnětům k ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 27.5.2009), je pouhým obecným konstatováním a nemění nic na skutečnosti, že ověření neplatnosti rozhodnutí má pouze deklaratorní účinky. Neplatnost rozhodnutí je pojmem užším než nezákonnost, protože nastává pouze v případech vymezených v ust. § 32 odst. 7 ZSDP, zatímco nezákonným může být rozhodnutí i z jiných důvodů. Tyto jiné důvody ovšem neplatnost nezakládají, a proto ne každé nezákonné rozhodnutí je zároveň neplatné, ale neplatné rozhodnutí nemůže být rozhodnutím zákonným. Pokud je rozhodnutí správce daně právem aprobovaným způsobem shledáno zákonným, není důvod ověřovat jeho neplatnost. K žalobním námitkám směřujícím k meritu věci, tj. k důvodům, které správce daně vedly k dodatečnému doměření daně, žalovaný plně odkázal na ZDK a část odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále zdůraznil základní skutečnosti, které vedly k dodatečnému doměření daně. Poukázal na ust. § 23 odst. 7 ZDP, které definuje pro celý zákon tzv. spojené osoby. To, že definice spojených osob se nepoužije výhradně pro oblast tzv. ceny obvyklé, je patrné z poslední věty úvodního textu tohoto ustanovení, kde je jasně uvedeno, že „spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí...“, což znamená, že definice spojených osob

následující za citovaným textem je obecně platná pro celý zákon a tedy správce daně správně použil toto ustanovení pro určení osob spojených ve vztahu ke SK. Vztahy mezi vedením a členy SK a osobami, které poskytovaly SK dary na jeho činnost, správce daně podrobně popsal v ZDK. Správce daně v části II.1, II.3 a II.4 ZDK jednoznačně v souladu s ust. § 23 odst. 7 ZDP prokázal, že mezi vedením SK, jeho členy a osobami, které tomuto SK poskytovaly dary, existují takové vazby, které odpovídají definici osob spojených uvedené v § 23 odst. 7 ZDP. Prokázání těchto vazeb správcem daně nebylo jediným argumentem pro zpochybnění daru poskytnutého žalobcem SK jako položky snižující základ daně podle § 20 odst. 8 ZDP. Další skutečnost, kterou správce daně zkoumal, byl způsob využití darovaných prostředků SK. Z tohoto důvodu správce daně dne 8.7.2008 požádal místně příslušný finanční úřad SK, tj. Finanční úřad pro Prahu 6 o poskytnutí detailních informací týkajících se SK. Finanční úřad pro Prahu 6 v odpovědích na toto dožádání (ze dne 30.9.2008 a ze dne 22.1.2009) mj. uvedl, že SK přijal v roce 2005 dary v celkové výši 21.945.000,- Kč. Součástí odpovědí na dožádání správce daně byly také doklady, které jednoznačně potvrzovaly, že SK hradil pouze soukromé výdaje členů a jejich rodinných příslušníků (výdaje na cestování, dovolené, spotřební elektroniku, sportovní automobil, oblečení, sportovní potřeby apod.). Detailní rozpis jednotlivých výdajů s komentářem správce daně je uveden v ZDK (část II.5). Doklady, které obdržel správce daně od Finančního úřadu pro Prahu 6 pokrývaly 62 % celkových výdajů SK. Ze všech těchto dokladů je zřejmé, že peníze SK byly vynakládány na osobní potřeby jeho členů. Správce daně těmito doklady prokázal, že SK výhradně pokrýval soukromou potřebu svých členů. Pokud žalobce tvrdí, že tomu tak není, měl v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP předložit zbývající část dokladů, které by tuto skutečnost vyvracely, což neučinil. Žalobce sice splnil formální podmínky dle § 20 odst. 8 ZDP pro uplatnění daru jako položky snižující základ daně, když skutečně poskytl dar právnické osobě, která jej dále použila na financování různých aktivit svých členů. Výše daru také nepřesáhla hodnotu 5 % základu daně sníženého podle § 34 ZDP, který žalobce vykázal ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období. Ze správního spisu a z výše uvedeného však vyplývá, že se nejedná o výkon práva, ale o jeho zneužití. Žalovaný zdůraznil, že žalobci nelze bránit ve výkonu ústavně garantovaného spolčovacího práva, ani v tom, aby příslušnému SK poskytoval dary, které tento klub bude používat na úhradu sportovních, kulturních a vzdělávacích potřeb svých členů, avšak v situaci, kdy členy tohoto klubu jsou výhradně osoby blízké k žalobci a jejich rodinní příslušníci, nemůže žalobce odečíst hodnotu poskytnutého daru, neboť by se jednalo nikoliv o výkon subjektivního veřejného práva, ale o jeho zneužití; takové chování neodpovídá principu rozumného uspořádání společenských vztahů a zcela nedůvodně přináší žalobci prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každému členu společnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 10.11.2005 č.j. 1 Afs 107/2004-48). Žalovaný zdůraznil, že obdobnou problematikou se zabýval i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 31.10.2007 sp. zn. III.ÚS 374/06. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce ve vyjádření ke stanovisku žalovaného doručeném krajskému soudu dne 24.5.2011 uvedl, že žalovaný nepochybně je správním orgánem České republiky a jedná v rámci působnosti a pravomocí, které mu byly Českou republikou svěřeny. Jedná se o organizační složku státu a za této situace je uvedení pojmu Česká

republika v žalobě nadbytečné, nejedná se však o nesprávnost, která by způsobila absenci pasivní legitimace žalovaného. Dále uvedl, že proti rozhodnutí o námitkách se nelze odvolat samostatně, ale jen v rámci odvolání ve věci samé a odvolací orgán je povinen se s tímto odvoláním vypořádat zákonným způsobem, což ovšem neučinil. Žaloba proti rozhodnutí o odvolání zahrnující i rozhodování o odvolání proti způsobu vyřízení námitek je proto přípustná tak, jak byla podána. Tvzení, že absence předkládací zprávy nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, považuje žalobce za nesprávné. Dle ust. §§ 48 až 50 ZDP především prvostupňový správce daně posuzuje odvolání a může mu buď úplně nebo částečně vyhovět, a pokud mu nevyhoví, postoupí je s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí. Není pochyb, že doplnění odvolání je postaveno na roveň odvolání samotnému. Předkládací zpráva tedy není nepodstatný interní dokument, ale písemnost v zákoně předepsaná, je v ní deklarován názor odvoláním napadeného orgánu a je nezbytná pro řádně provedené odvolací řízení. Je nepochybné, že zákonem předepsaný postup odvolacího řízení byl porušen. Úvaha žalovaného o nepoužití § 22 odst. 3 ZSDP je lichá, neboť příjemcem odvolání je správní orgán I. stupně. O povinnosti dodržet ust. § 49 odst. 5 ZSDP a rozhodovat na základě stanoviska a návrhu správce daně rovněž nelze pochybovat. K závěrům o projednání či neprojednání ZDK žalobce uvedl, že celé jednání tak, jak je uvedeno v protokolu o ústním jednání č.j. 82443/10/390931800509, považuje za nešťastné. K tvrzení žalovaného, že neexistoval relevantní důvod k odepření podpisu, žalovaný namítl, že vyjma anabáze s podjatostí uvedl žalobce ve čtyřech bodech další důvody, proč odmítá zprávu podepsat (viz předmětný protokol). Tyto důvody žalovaný zjevně pominul a nevyjádřil se k nim. K definitivnímu odstranění pochybností o podjatosti dochází až nabytím právní moci rozhodnutí o nevykloučení pracovníka z daňového řízení, což je podmínka, která nebyla v posuzované věci splněna. Žalobce zdůraznil, že žalovaný se ve svém stanovisku nijak nevypořádal se základní námitkou, že pokud se někdo skutečně neúčastní daňové kontroly, nemůže se pouhým deklarovaním tohoto skutkového stavu stát osobou daňové kontroly se účastnící či ji přímo provádějící. Žalovaný se rovněž nijak nevypořádal s tím, že námitky proti postupu správce daně stran hodnocení důkazních prostředků přezkoumávala podřízená vedoucí referátu. Je zcela v rozporu se smyslem i obsahem § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP, aby to, co podepsala a schválila nadřízená, následně v rámci řízení o námitkách přezkoumávala její podřízená pracovnice. V otázce ověření neplatnosti rozhodnutí zůstává faktem, že tento podnět byl podán a správce daně navzdory deklaratornímu účinku se nevyjádřil jednoznačně v tom smyslu, zda neplatnost shledává či ne. Formálně tak neučinil doposud, pouze z jeho argumentace lze dovodit, že zřejmě neplatnost neshledává. Tímto nevyjádřením se však zatížil řízení podstatnou vadou. S žalobními námitkami stran nevyřízení odvolacích námitek směřujících proti rozhodnutí o námitkách č.j. 88857/09/390931803417, které byly podány jako součást odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, se žalovaný ve svém stanovisku nijak nevypořádal. K dikci § 23 odst. 7 ZSDP žalovaný uvedl, že pojem „pro účely tohoto zákona“ je standardně používán a nevyplývá z něj, že lze něco aplikovat automaticky na každé ustanovení zákona. Takový výklad je nepřiměřeně extenzivní a nesmyslný. Tento pojem je nutno vykládat v kontextu s dikcí, ve které je použit a také s tím, ve kterém místě zákona je použit. Zákon lze aplikovat pouze způsobem, který tento připouští, a proto je institut spojených osob definován v § 23, který zároveň upravuje vztahy mezi spojenými osobami a pak je nepochybně jasným a vyčerpávajícím způsobem vymezen rozsah, kdy tento institut lze uplatnit. Lze jej uplatnit právě a pouze v souvislosti s touto dikcí a nikoliv vůči předchozím ustanovením zákona. Pokud by zákonodárce zamýšlel

aplikovat institut spojených osob na všechna ustanovení zákona, nepochybně by jej uvedl v úvodu zákona, kde by vymezil jeho obsah i rozsah použití. Žalobce dále zdůraznil, že opakovaně uvedl to, že mnozí členové SK nejsou spojenými osobami s osobou žalobce jako dárce ani dle § 23 odst. 7 ZDP. K tomu žalovaný nezaújal žádné stanovisko. Dále žalovaný zdůraznil, že celý třetí odstavec části III. stanoviska žalovaného o prokázání vztahu mezi vedením SK, jeho členy a osobami, které SK poskytovaly dary, je nepravdivý a v rozporu se skutkovým stavem. Dále žalobce poukázal na str. 6 ZDK, kde správce daně opakuje argumenty, že prokázal hrazení soukromých výdajů členů SK. Namátkově je uveden popis několika dokladů, avšak opět absentuje jejich hodnocení. Je uveden pouze seznam výdajů a závěr správce daně z toho vyplývající. Takový postup byl již judikaturou označen za nesprávný a je důvodem pro zrušení rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost. Vyjádření SK dokládající řádnost použití veškerých výdajů odmítl správce daně hodnotit, i když si ho sám původně vyžádal jako důkazní prostředek. Tvzení žalovaného, že doklady jiného subjektu měl v rámci daňového řízení předložit žalobce, se žalobci jeví jako provokace. Rovněž žalovaným uvedený soulad tohoto tvrzení s § 31 odst. 9 ZSDP nelze seznat a celé stanovisko žalovaného v této věci se jeví jako zmatečné. Vyjádření žalovaného je v rozporu i s vlastním kontrolním závěrem prvostupňového správce daně, který opakovaně uvedl v ZDK, že SK umožňoval realizaci sportovních, tělovýchovných a turistických aktivit svých členů. Žalobce trvá na všech žalobních bodech.

Krajský soud se především zabýval námitkou žalovaného, že žaloba trpí vadou, když je nesprávně jako žalovaný označena Česká republika a neshledal ji důvodnou. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je podle ust. § 69 s.ř.s. je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. V posuzované věci ve smyslu citovaného ustanovení je tedy žalovaným Odvolací finanční ředitelství jako správní orgán, na který přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, jímž bylo Finanční ředitelství v Ostravě. Nadbytečné uvedení České republiky jako žalovaného nemůže způsobit neprojednatelnost žaloby.

Dále se krajský soud zabýval námitkou žalovaného, že rozhodnutí dle § 16 odst. 6 ZSDP je rozhodnutím vyloučeným ze soudního přezkumu, neboť se jedná o rozhodnutí procesní (§ 70 písm. c) s.ř.s.). Tento právní názor je naprosto správný a odpovídá charakteru tohoto rozhodnutí i ustálené judikatuře správních soudů k této problematice (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17.12.2007 č.j. 11Ca 394/2006-93). Takové rozhodnutí však lze napadnout v rámci podaného odvolání proti rozhodnutí ve věci samé, případně i správní žaloby. Právě takto postupoval žalobce v podaném odvolání i žalobě. Námitka žalovaného je proto nedůvodná.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.) a v souladu s dispoziční zásadou (§ 75 odst. 2 věta první s.ř.s.) byl vázán obsahem žaloby.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobce proběhla daňová kontrola na daň z příjmů za období od 1.4.2004 do 31.3.2005. Žalobce uplatnil v daňovém přiznání k dani z příjmů za toto zdaňovací období odpočet ve výši

1.025.000,- Kč, a to odpočet daru podle ust. § 20 odst. 8 ZDP. Provedenou kontrolou bylo zjištěno, že se jednalo o dar poskytnutý SK Universe, se sídlem v Praze 6, a to na základě darovací smlouvy ze dne 4.3.2005 pro účely financování a podpory tělovýchovy a sportu. Za žalobce darovací smlouvu podepsal předseda představenstva Ing. J.T. který je současně členem SK. Obdarovaný SK byl zastoupen Ing. P. P., tajemníkem SK, který byl také místopředsedou představenstva společnosti Th'system a.s., která je dle správce daně osobou jinak spojenou s žalobcem, jelikož se shodná osoba podílela na vedení obou osob, a to Ing. J. T., člen představenstva Th'system a.s. i žalobce. Dožádaný Finanční úřad pro Prahu 6 jako správce daně SK prověřil u tohoto subjektu, k jakému účelu byl dar využit a kterými konkrétními osobami a současně zaslal správci daně žalobce kopie účetních dokladů, smluv a jiných písemností, které předložila zplnomocněná zástupkyně SK. Tyto podklady správce daně vyhodnotil pod body II. 1. až 5. ZDK, v nichž shrnul poznatky ke vzniku a vedení SK, přičemž v bodě I. 1 popsal propojení osob, které se podílejí na vedení SK a současně působí ve statutárních orgánech právnických osob, které činnost SK formou daru financovaly. Za důkazní prostředky v daňovém řízení zde byly označeny také výpisy z obchodního rejstříku společností žalobce, Th'system a.s. a PROFISYS a.s. V bodě I. 2 ZDK jsou vymezeny podstatné skutečnosti vyplývající ze stanov SK s tím, že v období roku 2004 a 2005 bylo evidováno v SK 19 členů a členskou základnu tvořil úzký okruh osob včetně jejich rodinných příslušníků, přičemž se jednalo převážně o osoby působící ve statutárních orgánech právnických osob, které činnost SK financovaly prostřednictvím darů a zároveň o osoby s vazbou na osobu žalobce. Pod bodem I. 3 ZDK jsou označeni členové SK a jejich vazby na osobu žalobce, v bodě I. 4 pak jiné osoby podílející se na financování SK formou darů, v bodě I. 5 pak jsou uvedeny výdaje SK ve dvou tabulkách s označením čísla dokladu, datem, příjemcem, textem – účelem a částkou v Kč, případně v eurech. Správce daně vyhodnotil, že SK do svých nákladů zahrnul výdaje, které, ačkoliv jsou v charakteru sportovního (návštěva bazénu, SKI areálu, relaxačního centra aj.), představují náklady jednotlivců, příp. rodin. V nákladech jsou dále zaúčtovány výdaje jako běžné nákupy potravin, potřeb domácnosti, oblečení nesportovního charakteru, kosmetiky, knih, DVD, letenek do zahraničí. Správce daně pod bodem I. 6 ZDK shrnul, že z prostředků SK nebyly financovány sportovní a tělovýchovné aktivity široké veřejnosti, ale pouze aktivity a nákup spotřebního zboží pro úzký okruh osob a jejich rodin. Výdaje hrazené z prostředků SK nejsou určeny na sportovní účely pro širokou veřejnost, ale mají charakter soukromé spotřeby konkrétních osob s vazbou na osobu dárce. Správce daně tak dospěl k závěru, že došlo ke zneužití ust. § 20 odst. 8 ZDP. Součástí správního spisu jsou protokol sepsaný Finančním úřadem pro Prahu 6 dne 14.10.2008 č.j. 278185/08/006933/8934 se zástupkyní SK Ing. J. S., daňovou poradkyní, výpisy z bankovního účtu SK vedeného u Komerční banky, zápis z jednání valné hromady SK ze dne 6.2.2007, zpráva o hospodaření SK za rok 2005 a 2006, zpráva o přijatých darech SK včetně darovacích smluv za rok 2005 a 2006 a dále daňové doklady SK, protokol sepsaný se zástupkyní SK Ing. J. S. dne 6.11.2008 č.j. 296988/08/006933/8934, vyjádření předsedy SK P. G. k protokolu č.j. 278185/08/006933/8934. Poznatky vyplývající z podkladů předložených dožádaným Finančním úřadem pro Prahu 6 byly projednány s žalobcem v rámci předběžného projednání výsledků kontroly dne 14.11.2008 (protokol č.j. 154309/08/390931/509), na které následně reagoval žalobce písemným vyjádřením ze dne 28.11.2008, v němž vnesl námitky především proti interpretaci Stanov SK a způsobu hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně ve svém sdělení k vyjádření žalobce ze dne 9.2.2009 č.j. 9822/09/390931800/509 setrval na svých závěrech a

současně zaslal žalobci kopie důkazních prostředků, jež jsou součástí daňového spisu. Žalobce ve svém vyjádření ze dne 12.3.2009 navrhl provedení důkazů, a to vyjádření SK k tomu, jak byla přijatá plnění skutečně použita a dále aby správce daně provedl úplné zjištění skutkového stavu, tj. doložil, jak byla předmětná plnění skutečně čerpána, a to ve všech případech a nikoliv pouze u dvou náhodně vybraných faktur (faktury č. 170512005 a č. 170512013 – viz vyjádření správce daně ze dne 9.2.2009 č.j. 9822/09/390931800/509 str. 2 bod 3. – poznámka soudu). Správce daně ve svém vyjádření ze dne 30.3.2009 č.j. 50422/09/390931800/509 sdělil žalobci důvody, pro které neprovede šetření u SK a zaslal mu současně v kopiích podklady předložené dožádaným správcem daně Finančním úřadem pro Prahu 6, jimiž jsou vyjádření předsedy SK Ing. G. a sdělení Ing. J. S. Rovněž uvedl, že tyto podklady nelze osvědčit v rámci daňové kontroly provedené u žalobce jako důkazy, přesto potvrzují závěry správce daně o využití prostředků SK. Dále žalobce sdělil, že protokoly o ústním jednání se zástupci SK a vyjádření tohoto subjektu nemohou být podle ust. § 31 odst. 4 ZSDP důkazními prostředky a nemohou být osvědčeny jako důkaz v rámci daňové kontroly žalobce, jelikož se jedná o jiný daňový subjekt než ten, u něhož probíhá daňová kontrola. Předvoláním ze dne 30.4.2009 byl žalobce předvolán k projednání výsledků daňové kontroly na den 20.5.2009. Dne 7.5.2009 byly správci daně doručeny námitky žalobce ze dne 4.5.2009 podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP proti postupu pracovníků správce daně Ing. M. G., Ing. Z. P. a Ing. D. P. v rámci prováděné daňové kontroly. Námitky byly formulovány pod písm. a) až k) tohoto podání. O námitkách bylo rozhodnuto rozhodnutím ze dne 27.5.2009 č.j. 88857/09/390931803417. Rozhodnuto bylo Ing. I. K., vedoucí referátu I. oddělení kontrolního, a to tak, že námitkám bylo částečně vyhověno. Dne 29.5.2009 pod č.j. 88908/09/390930800227 bylo podáno sdělení k námitkám ze dne 4.5.2009, z něhož vyplývá, že byly posouzeny Ing. M. G., vedoucí oddělení kontrolního tak, že ji osobně jako pracovníka správce daně nelze napadat námitkou ve smyslu § 16 odst. 1 písm. d) ZSDP, neboť se daňové kontroly osobně nezúčastnila. Dále sdělila, že o námitce proti pracovníkům správce daně Ing. Z. P. a Ing. D. P. bude rozhodnuto v souladu s ust. § 16 odst. 6 ZSDP nadřízeným pracovníkem. Součástí správního spisu jsou také výpisy z obchodního rejstříku společností Th'system a.s., PROFISYS a.s., TH distributor, spol. s r.o., E LINK a.s., DILERIS s.r.o. Součástí správního spisu jsou dále vyjádření místopředsedy SK P. P. k daňové kontrole u žalobce doručená správci daně dne 21.7.2009 a dne 19.8.2009. Sdělením ze dne 9.9.2009 č.j. 117430/09/390931800509 seznámil správce daně daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění s přihlédnutím k vyjádřením a námitkám daňového subjektu tak, jak budou formulovány do textu závěrečné ZDK. Dne 30.9.2009 byly správci daně doručeny námitky proti postupu pracovnice správce daně Ing. M. G. při provádění daňové kontroly a oznámení o neplatnosti vydaného rozhodnutí. O námitkách bylo rozhodnuto rozhodnutím správce daně ze dne 19.10.2009 č.j. 126889/09/390020800304, které vydala zástupkyně ředitele správce daně Ing. D. J. jímž nebylo námitkám vyhověno. Podáním ze dne 13.11.2009 se žalobce vyjádřil ke sdělení správce daně ze dne 9.9.2009 č.j. 127791/09/390931800509. Podáním ze dne 11.12.2009 byly vzneseny námitky o podjatosti pracovníků správce daně. Tyto námitky žalobce doplnil podáním ze dne 22.1.2010 doručeným správci daně dne 25.1.2010. O námitkách podjatosti bylo rozhodnuto ředitelem správce daně ze dne 13.4.2010 pod č.j. 72464/390010802032 tak, že naplnění podmínek pro vyloučení pracovníků správce daně z daňového řízení nebylo shledáno. Dne 5.5.2010 pod č.j. 82443/10/390931800509 byly projednány výsledky daňové kontroly se zástupcem žalobce. V protokolu o projednání (na str. 3 až 4) zástupce žalobce vyjádřil ve čtyřech

bodech důvody, pro které odmítá podepsat ZDK. Na str. 2 protokolu pak žalobce namítl, že k závěrečnému projednání ZDK nemůže dojít z důvodu nepravomocného rozhodnutí o vznesené námitce podjatosti vůči pracovníkům správce daně. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 17.6.2010 č.j. 94410/10/390912804401, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů za uvedené zdaňovací období ve výši 266.500,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, a to dne 23.7.2010, které současně směřovalo proti rozhodnutí o námitkách ze dne 27.5.2009 č.j. 88857/09/390931803417 a ze dne 19.10.2009 č.j. 126889/09/390020800304. Odvolání bylo doručeno správci daně dne 23.7.2010. Odvolání bylo doplněno podáním žalobce ze dne 8.9.2010 doručeným správci daně 9.9.2010. Dále bylo odvolání doplněno podáním žalobce ze dne 2.11.2010, které bylo doručeno žalovanému téhož dne. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 50 odst. 3 věty první ZSDP odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání.

Podle ust. § 50 odst. 7 ZSDP rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

Žalobní bod 1) směřuje proti skutečnosti, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s druhým doplněním odvolání, které mu bylo doručeno dne 2.11.2010, což výslovně v textu poslední strany napadeného rozhodnutí (odst. 2) uvedl a zdůvodnil tak, že námitky se překrývají s těmi, které byly uvedeny v odvolání ze dne 23.7.2010 a v jeho prvním doplnění ze dne 8.9.2010, tudíž argumentace žalovaného vůči nim je již součástí odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce namítl, že některé námitky se skutečně překrývaly, ale pouze některé a ty ještě byly doplněny o další odlišné argumenty, s nimiž bylo povinností správního orgánu se rovněž vypořádat. Žalobce však blíže nekonkretizuje překrývání námitek či vznesení námitek nových v rámci podání učiněných postupně v odvolacím řízení. Žalobce pouze odkazuje na svá podání učiněná ve správním řízení, aniž by rozhodné skutečnosti blíže vymezil. Dle ustálené judikatury správních soudů (srov. přiměřeně rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 19.1.1993 č.j. 6 A 85/92-5) tyto nemají povinnost zkoumat odkazy žalobce na jednotlivá podání, která učinil během správního řízení a doplňovat takto blíže nespecifikovaný obsah žaloby. Pouhý odkaz na podání, které žalobce učinil ve správním řízení, není kvalifikovaným žalobním bodem a nemůže být proto předmětem soudního přezkumu. V obecné rovině však krajský soud dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti žalobcem citované části napadeného rozhodnutí, tj. poslední strany odst. 2, kde žalovaný formuluje důvody, pro které se nezabýval obsahem druhého doplnění odvolání způsobem natolik obecným, že uvedl k nepřezkoumatelnosti jeho závěru. Úvaha o vzájemném překrývání se odvolacích námitek v rámci všech tří podání, která žalobce učinil a v nichž postupně vyjádřil obsah odvolacích důvodů, by mohla obstát jen tehdy, pokud by bylo blíže specifikováno tvrzené opakování žalobcových námitek. Za situace, kdy tak žalovaný neučinil a navíc odkázal ohledně jejich vypořádání na blíže neurčenou předcházející část téhož rozhodnutí, je zdůvodnění jeho postupu a důvody, proč se nezabýval druhým doplněním odvolání nepřezkoumatelné. Žalobní bod 1) proto krajský soud v této části shledal důvodným.

Naopak za nedůvodnou považuje krajský soud další část žalobního bodu 1), v níž žalobce namítl, že k druhému doplnění odvolání nebyla vypracována správce daně předkládací zpráva, čímž došlo k porušení ust. § 49 odst. 4 a 5 ZSDP. Tato zákonná ustanovení upravují postup správce daně poté, co bylo odvolání podáno. Postup odvolacího orgánu je pak upraven v § 50 ZSDP. Ust. § 49 odst. 4 a 5 ZSDP upravují interní postup mezi správcem daně různých stupňů v případě podání odvolání. Stejně jako obsah předkládací zprávy správního orgánu I. stupně, tak ani její neexistence nemohou zakládat nezákonnost rozhodnutí druhoinstančního správce daně, vydaného v odvolacím řízení. Z logiky věci vyplývá, že k předložení odvolání spolu se spisovým materiálem odvolacímu orgánu dojde v případě, kdy správce daně nedospěje k závěru, že odvolání vyhoví nebo že je zamítno. Poté, co je spolu s předkládací zprávou předloženo odvolání odvolacímu orgánu, není další postup (v případě doplnění odvolání) zákonem upraven a z žádného ustanovení ZSDP nevyplývá pro odvolací orgán povinnost, aby v případě doplnění odvolání toto doplnění zpětně předložil prvoinstančnímu správcem daně k vyjádření. Žalobní bod č. 1) proto v této části nemá oporu v platné právní úpravě. Popsaným postupem navíc žalobce nemohl být nijak zkrácen na svých právech.

Žalobní bod č. 2), v němž žalobce namítl formální nedostatky výrokové části napadeného rozhodnutí, když z ní nevyplývá, že součástí rozhodnutí odvolacího orgánu byla také rozhodnutí o námitkách, která žalobce rovněž svým odvoláním napadl, neshledal krajský soud důvodným. Požadavek žalobce, aby bylo ve výrokové části odvolacího rozhodnutí rozhodováno také o odvolacích námitkách vztahujících se k rozhodnutí o námitkách podaných podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP, rovněž nemá oporu v platné právní úpravě. Jak vyplývá z ust. § 16 odst. 6 ZSDP, proti rozhodnutí o námitkách podaných podle odst. 4 písm. d) téhož ustanovení se nelze samostatně odvolat. Ze stejného důvodu o nich nelze rozhodnout ani ve výrokové části odvolání proti platebnímu výměru. Námitky proti rozhodnutí dle § 16 odst. 6 ZSDP, jsou-li rovněž obsahem odvolání proti meritornímu rozhodnutí, musí být odvolacím orgánem vypořádány, což se však projeví pouze v odůvodnění rozhodnutí o odvolání ve věci samé (v posuzované věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru), nikoliv však v jeho výrokové části. Žalovaný proto rozhodl správně, když o odvolacích námitkách směřujících proti rozhodnutí o námitkách podle § 16 odst. 6 ZSDP pojednal pouze v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce dále namítl, že z obsahu rozhodnutí není seznatelné, jakým způsobem žalovaný o těchto odvolacích námitkách rozhodl. Vyhodnocením způsobu rozhodnutí o námitkách podle § 16 odst. 6 ZSDP se žalovaný zabývá na str. 5 až 6 napadeného rozhodnutí, přičemž jak z textu vztahujícího se k jednotlivým rozhodnutím, jimiž bylo o námitkách žalobce rozhodnuto (str. 5 odst. 2, 3, str. 6 odst. 2) tak i ze závěru textu, který se k těmto námitkám vztahuje (str. 6 odst. 3) podle názoru krajského soudu jednoznačně vyplývá, že žalovaný dospěl k neopodstatněnosti odvolacích námitek proti rozhodnutím o námitkách vznesených podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP z důvodů, které jsou zde popsány.

Žalobní bod č. 3) písm. a) krajský soud rovněž neshledal důvodným. Žalobce zde namítá nezákonné projednání ZDK, když k němu došlo dříve, než nabylo právní moci rozhodnutí o námitkách podjatosti pracovníků správce daně. Pro posouzení důvodnosti tohoto žalobního bodu je zásadní znění § 48 odst. 12 ZSDP, podle kterého odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Jelikož ust. § 26 ZSDP ani žádné jiné ustanovení tohoto právního předpisu

neupravují, že by odvolání proti rozhodnutí, jímž nebyly zjištěny skutečnosti pro vyloučení pracovníků správce daně z daňového řízení, mělo odkladný účinek, je nepochybné, že ust. § 48 odst. 12 ZSDP se na posuzovanou věc vztahuje. Citovaná právní úprava znamená, že podání odvolání proti vydanému rozhodnutí o námitkách podjatosti není procesní překážkou dalšího postupu v řízení. Ust. § 26 odst. 5 ZSDP, jehož se dovolává žalobce, nemůže mít na procesní stránku věci žádný vliv. Podstatné je, že o vznesené námitce podjatosti pracovníků správce daně bylo před projednáním ZDK již rozhodnuto. Postup, jehož se domáhá žalobce, by odporoval zákonné úpravě § 48 odst. 12 ZSDP, a proto jej nelze akceptovat.

V žalobním bodě č. 3) b) žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s námitkou nepodepsání ZDK žalobcem, když podle ust. § 16 odst. 8 ZSDP důvodné odepření podpisu způsobuje neplatnost ve zprávě uvedených zjištění. Žalobce zdůraznil, že podpis ZDK odmítl ze dvou důvodů, které jsou vyjádřeny v protokolu o projednání ZDK, přičemž žalovaný se vypořádal pouze s důvodem odepření podpisu pro nepravomocné rozhodnutí o podjatosti, ale nezabýval se již konkrétními námitkami, pro které nelze zprávu projednat, tj. druhým důvodem, který je vymezen pod body 1 až 4 protokolu o projednání ZDK. Ani tuto žalobní námitku krajský soud neshledal důvodnou. Pokud jde o posouzení prvního z žalobcových důvodů, pro které odmítl podpis ZDK, tj. nepravomocného rozhodnutí o podjatosti pracovníků správce daně, odkazuje krajský soud na své závěry vyjádřené k žalobnímu bodu 3) a), na nichž setrvává. Pokud se jedná o druhý důvod odepření podpisu žalobcem, tj. výhrady specifikované pod body 1 až 4 str. 2 protokolu o projednání ZDK, má krajský soud za to, že ve vztahu k tomuto důvodu odmítnutí podpisu ZDK nebyla vznesena žádná odvolací námitka. Žalobce v souvislosti s námitkou nezákonného projednání ZDK vznesenou v odvolání ze dne 23.7.2010 široce argumentuje pouze ve vztahu k dosud nepravomocnému rozhodnutí o námitkách podjatosti, nikoliv však ohledně dalších důvodů, které jej vedly k odmítnutí podpisu ZDK. Krajský soud má za to, že s otázkou nepravomocného rozhodnutí o námitce podjatosti se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal, zatímco druhý důvod odepření podpisu nebyl předmětem odvolání, a proto se s ním samostatně vypořádat nemusel.

Naopak důvodným shledal krajský soud žalobní bod č. 4), v němž žalobce namítl, že se žalovaný žádným způsobem nevypořádal s odvolací námitkou uvedenou v úvodu doplnění odvolání ze dne 8.9.2010 (str. 1 odst. 2 až 4 – poznámka soudu), kde žalobce namítal, že se správce daně nevypořádal s požadavkem na sdělení důvodů rozdílu podle § 32 odst. 9 ZSDP. Napadené rozhodnutí ve svém odůvodnění skutečně neobsahuje žádnou reakci žalovaného na takto vznesenou odvolací námitku. Žalovaný ve vztahu k této části odvolání porušil ust. § 50 odst. 3 a 7 ZSDP.

V žalobním bodě č. 5) žalobce v první řadě namítl nesprávnost aplikace institutu spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP, když pro jeho aplikaci nebyly splněny zákonné podmínky. K tomuto žalobnímu bodu dále doplnil ve svém vyjádření ke stanovisku žalovaného ze dne 24.5.2011, že správce daně nesprávně vyložil pojem „pro účely tohoto zákona“, kdy institut spojených osob lze užít pouze ve vztahu k § 23 a nikoliv v jiných případech. V této části považuje krajský soud žalobní bod č. 5) za nepřipadný, a to právě s ohledem na znění ust. § 23 odst. 7 věty třetí ZDP, která jednoznačně určuje, kdo je míněn osobami spojenými, a to pod písm. a) a b) a dále výslovně stanoví, že takto vymezené spojené osoby jsou osobami

spojenými pro účely tohoto zákona. Z uvedené formulace je zřejmé, že na tomto místě zákona vymezený institut spojených osob je určen pro účely celého zákona, tj. ZDP a nikoliv pouze jeho ust. § 23. Skutečnost, že vymezení tohoto institutu bylo provedeno v rámci znění § 23 odst. 7 ZDP na jeho aplikaci v rámci celé právní normy nic nemění, zvláště když tato zákonná norma na žádném jiném místě svého obsahu nemá ustanovení, které by upravovalo komplexně obecné pojmy, vymezené pro účely tohoto zákona. V další části tohoto žalobního bodu žalobce namítl neexistenci přímých vazeb mezi žalobcem a osobami P. P. a M. S. s tím, že se žalovaný s touto odvolací námitkou nevypořádal. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí (str. 7 odst. ad. 1) vypořádal s otázkou aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP, nikoliv však už s námitkou, že přímá vazba mezi žalobcem a osobami Ing. P. a M. S. neexistuje a nepřímá konstrukce vazeb mezi těmito subjekty uváděná správcem daně nemá žádnou oporu v legislativě. Odvolací námitka je přitom v tomto směru precizována v doplnění odvolání žalobce ze dne 9.9.2010, a to na str. 2 odst. 4 a násl. V této části je tedy žalobní bod č. 5) důvodný. Pro úplnost krajský soud k tomuto žalobnímu bodu ještě dodává, že názor žalobce, že správce daně měl upravit základ daně pouze o zjištěný rozdíl a nikoliv o celou částku transakce, jak vyplývá z § 23 odst. 7 ZDP, je nesprávný, neboť správce daně citované ust. § 23 odst. 7 ZDP použil právě a pouze v části vymezující institut spojených osob, když úprava základu daně způsobem vymezeným žalobcem, je z povahy věci v posuzovaném případě absurdní.

Žalobní bod č. 6) směřuje proti způsobu, jakým správce daně vyhodnocoval Stanovy SK s tím, že žalovaný se s toutéž odvolací námitkou nijak nevypořádal. Z obsahu správního spisu, zejména pak ze ZDK, má krajský soud za prokázané, že správce daně Stanovy SK skutečně hodnotil, a to způsobem popsáním právě v ZDK. Žalobce proti tomuto hodnocení Stanov, jakožto jednomu z podkladů rozhodnutí, brojil odvolací námitkou v doplnění odvolání ze dne 9.9.2010, a to pod bodem 2) (str. 2, 3, 4), kde velmi podrobně rozepisuje své výhrady proti závěrům správce daně. Žalovaný na tuto odvolací námitku reagoval na str. 7 pod bodem ad. 2 napadeného rozhodnutí velmi obecným shrnutím neobsahujícím žádnou reakci na zcela konkrétně vymezené námitky žalobce, ani žádnou vlastní úvahu ohledně postupu správce daně. Nelze než uzavřít, že také ohledně této odvolací námitky žalovaný nenaplnil ust. § 50 odst. 3 a 7 ZSDP, neboť způsob, jakým se s ní vypořádal, neodpovídá rozsahu, v jakém byla námitka vznesena, když setrvává pouze v rovině obecné konstatace.

Žalobní bod č. 7) shledal krajský soud také důvodným. Tento žalobní bod koresponduje s odvolací námitkou uvedenou v doplnění odvolání ze dne 9.9.2010, a to bodem 3) (str. 4 odst. 2 – poznámka soudu). Žalobce v této odvolací námitce shodně jako posléze v žalobě zpochybňuje vazby mezi konkrétními osobami a tvrdí, že nejsou osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný na tuto zcela konkrétně vymezenou odvolací námitku reagoval na str. 8 pod písm. ad. 3 napadeného rozhodnutí obecným tvrzením, že z kontrolního spisu je zřejmé, že správce daně prokázal spojení mezi SK jako příjemcem daru a žalobcem jako dárcem a návazně mezi dárcem a jednotlivými členy SK, kteří byli konečnými příjemci daru, aniž by však vymezil, z jakých důkazů jsou tyto závěry zřejmé a vyjádřil svou vlastní úvahu ke vzneseným námitkám. Odkaz na příslušné části ZDK je veden ve zcela obecné rovině a nemůže být adekvátní reakcí ke zcela konkrétně formulované odvolací námitce, v níž jsou mimo jiné zpochybněny tvrzené vazby jmenovitě označených osob.

Žalobní bod č. 8) a) a b) a žalobní bod 9) shledal krajský soud rovněž důvodnými. Žalobce v nich směřuje své námitky proti způsobu hodnocení důkazů správcem daně a ve své podstatě odpovídají odvolacím námitkám vzneseným v doplnění odvolání ze dne 9.9.2010, a to bodu 4) (str. 4 až 5) a bodu 5) (str. 5 až 6). Žalobce zde zpochybnil závěry správce daně a poukazoval především na to, že z prostředků SK byly financovány aktivity členů SK. Zpochybnil také představu správce daně, že prostředky SK měly být rozdělovány široké veřejnosti, namísto členům SK. Zpochybnil také samotný pojem široká veřejnost, když poukázal na jeho neurčitost. Ve vztahu k hodnocení jednotlivých důkazních prostředků pak namítl rozpor s § 2 odst. 3 ZSDP s tím, že správce daně pouze ve dvou případech ověřil, co se skrývá za textací faktur a u ostatních vůbec nezjišťoval, k čemu byla jednotlivá plnění konkrétně použita. V závěru odvolací námitky pak zpochybnil hodnocení činnosti SK jako celku za situace, kdy měl správce daně k dispozici pouze doklady k 62 % výdajů. Žalovaný na tyto obsáhlé a konkrétní námitky reagoval v napadeném rozhodnutí na str. 8 pod písm. ad. 4 velmi obecným způsobem. Nevypořádal se s konkrétními námitkami žalobce ani co se týče pojmu široké veřejnosti, ani co se týče namítaných nedostatků při hodnocení jednotlivých plnění, stejně jako bez povšimnutí zůstalo tvrzení, že předmětem hodnocení správce daně bylo pouze 62 % výdajů SK. Žalovaný setrval v rovině rekapitulace tvrzení správce daně v ZDK. V žalobním bodě č. 9) se žalobce domáhal stanoviska žalovaného k tomu, zda podklady, které měl správce daně k dispozici od SK a které získal prostřednictvím dožádaného správce daně Finančního úřadu pro Prahu 6, mohou být důkazním prostředkem ve smyslu ust. § 31 odst. 4 a § 16 odst. 4 písm. c) ZSDP, když žalobce má za absurdní stanovisko správce daně, který na jedné straně tyto důkazní prostředky sám zajistil, fakticky je vyhodnotil, vyvodil z nich závěry a na druhé straně je odmítl osvědčit jako důkazy. Žalovaný se ve vyjádření k této žalobní námitce omezil pouze na shrnutí skutečností, které vyplynuly z podkladů získaných od Finančního úřadu pro Prahu 6, a to především s ohledem na charakter SK a jeho zaměření. Tuto popisnou část uzavřel tím, že uvedené skutečnosti potvrdily závěry správce daně, že prostředky poskytnuté žalobcem jako dar ve prospěch SK sloužily k financování sportovních aktivit členů SK jako okruhu osob spojených k žalobci a jejich rodinných členů. K procesnímu charakteru použitých podkladů rozhodnutí ve vztahu k namítanému ust. § 31 odst. 4 a § 16 odst. 4 písm. c) ZSDP se vůbec nevyjádřil. Vypořádání se s touto odvolací námitkou je nepřezkoumatelné, neboť se s její podstatou obsahově míjí.

Pokud jde o žalobní bod č. 10) odpovídající námitce uvedené v doplnění odvolání ze dne 9.9.2010 pod bodem 6), zodpověděl ji žalovaný na str. 9 pod bodem ad. 6 napadeného rozhodnutí, přičemž zde vyjádřil názor, proč se nejedná podle něj o fabulaci správce daně a upřesnil tak smysl jeho argumentace v ZDK, kterou žalobce zpochybnil. Tento žalobní bod krajský soud důvodným neshledal.

Žalobní bod č. 11) odpovídá odvolací námitce v doplnění odvolání ze dne 9.9.2010 v bodě 7) (str. 6 až 7), na kterou bylo žalobcem reagováno na str. 9 pod bodem ad. 7 napadeného rozhodnutí. Žalovaný ani v tomto případě nereagoval na primární výtku obsaženou v této odvolací námitce, a sice, že si správce daně protiřečí v rámci závěrečného hodnocení v ZDK, když na jedné straně tvrdí, že z prostředků SK nebyly financovány sportovní aktivity a na druhé straně tvrdí, že byla potvrzena skutečnost, že SK financoval sportovní aktivity svých členů. Žalovaný tato tvrzení žalobce v odvolání ani nevyvrátil, ani nevysvětlil tvrzený rozpor v závěrech správce

daně, nevyslovil žádnou vlastní úvahu. I k tomuto žalobnímu bodu je proto nutno uzavřít, že je důvodný, když žalovaný se se vznesenou odvolací námitkou nevypořádal způsobem korespondujícím s jejím obsahem.

Pokud jde o žalobní bod č. 12), který směřuje proti závěrečné pasáži napadeného rozhodnutí žalovaného, krajský soud se jeho důvodností nezabýval, a to s ohledem na závěry, které učinil k jednotlivým žalobním bodům. Za situace, kdy ve většině případů je vypořádání se s jednotlivými odvolacími námitkami buď nepřezkoumatelné nebo zcela absentující, považuje krajský soud za nadbytečné jakkoliv posuzovat závěry žalovaného k otázce zneužití subjektivního veřejného práva na odečtení hodnoty daru od základu daně ve smyslu ust. § 20 odst. 8 ZDP.

Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalobce obsaženým v žalobním bodě č. 13), že napadené rozhodnutí žalovaného nedostalo nárokům kladeným na ně po věcné i po formální stránce. Z ust. § 50 odst. 3 ZSDP vyplývá jednoznačně primární povinnost odvolacího orgánu přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Tato povinnost je doplněna ust. § 50 odst. 7 věty druhé ZSDP, které stanoví, že v odůvodnění rozhodnutí se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. Nutno na základě shora uvedeného shrnout, že v posuzované věci žalovaný těmto svým zákonným povinnostem nedostál, když nejen, že nepřezkoumal napadené rozhodnutí v celém rozsahu požadovaném odvoláním, ale rovněž se zdaleka nevypořádal se všemi důvody v odvolání uvedenými. Dle ustálené judikatury správních soudů odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno, přičemž rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (srov. např. usnesení NSS ze dne 19.2.2008 č.j. 7 Afs 212/2006-74, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 1566/2008). Judikatura správních soudů také zastává konstantní názor ohledně důsledků porušení citovaných ustanovení ZSDP odvolacím orgánem. Lze zmínit např. rozsudek NSS ze dne 19.12.2008 č.j. 8 Afs 66/2008-71, podle kterého nevypořádá-li se správní orgán v souladu s § 50 odst. 7 ZSDP v rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími námitkami, zatíží tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Krajský soud neshledal v posuzované věci žádné skutkové a právní důvody, pro které by se od citované judikatury odchýlil.

Současně krajský soud považuje za nutné zdůraznit, že s ohledem na to, že se žalovaný s většinou odvolacích námitkách vypořádal vadným procesním způsobem, příp. nevypořádal vůbec, jak bylo shora podrobně rozvedeno, a vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě napadl právě tuto vadu postupu žalovaného, nemohl se krajský soud vypořádat s jednotlivými žalobními body po věcné stránce, a to s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu, kterou je nutno vnímat tak, že soud není oprávněn předjímat rozhodnutí spadající do pravomoci správních orgánů. Smyslem soudního přezkumu je posoudit zákonnost napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, nikoliv však nahrazovat soudním rozhodnutím výlučnou pravomoc správních orgánů. V posuzované věci proto za dané procesní situace není soud oprávněn zaujímat názor k hmotně právním i procesně právním otázkám, k nimž se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyslovil.

Další část žaloby směřovala proti rozhodnutím o námitkách, které žalobce podal v průběhu daňového řízení podle ust. § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP.

Žalobní body č. 14) a) a b) směřují proti způsobu, jakým se správce daně vypořádal s námitkami, které podal žalobce ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP. První námitky podal žalobce dne 4.5.2009 a směřovaly proti pracovním správce daně Ing. M. G., Ing. Z. P. a Ing. D. P. Ze sdělení Ing. G. žalobci ze dne 29.5.2009 vyplývá, že podané námitky jsou vyřizovány dvěma různými způsoby: bude vydáno rozhodnutí ve smyslu ust. § 16 odst. 6 ZSDP, a to Ing. K. jako nadřízenou pracovníci Ing. Z. P. a Ing. D. P. a pokud jde o Ing. G. samotnou, vysvětlila ve svém sdělení, že námitky vůči ní nelze podat z toho důvodu, že není pracovníkem správce daně, který by prováděl daňovou kontrolu. Vyřízení námitek směřujících proti Ing. G. jí samotnou formou sdělení považuje krajský soud za rozporné se ZSDP, neboť o podaných námitkách žalobce mělo být rozhodnuto nadřízeným pracovníkem Ing. G. Skutečnost, že se ona sama nepodílela na daňové kontrole, je jistě zásadní informací, nicméně tato měla být obsažena v rozhodnutí o námitkách jako důvod, pro který nelze vzneseným námitkám proti této pracovníci správce daně vyhovět. Rozhodnutí pak mělo být zcela jednoznačně ve smyslu ust. § 16 odst. 6 ZSDP vyhotoveno nadřízeným pracovníkem Ing. G. Postup správce daně, jakkoliv neodpovídá zákonné úpravě, však sám o sobě nemůže způsobovat nezákonnost postupu v daňovém řízení či dokonce nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť jím nebyla nijak krácena žalobcova subjektivní práva. Stejný závěr lze vztáhnout také k námitkám žalobce ze dne 30.9.2009, které směřovaly již výlučně proti postupu Ing. G. a o nichž bylo sice rozhodnuto již formou rozhodnutí dle § 16 odst. 6 ZSDP, ale zástupkyní ředitele správce daně, která není bezprostředně nařízeným pracovníkem Ing. G. Takový postup sice ač formálně správný není v osobě rozhodujícího pracovníka striktně v intencích ZSDP, avšak ve svém důsledku nemohl nijak zkrátit žalobcova subjektivní práva, a proto nemohl mít vliv na zákonnost daňového řízení ani napadeného rozhodnutí. Obdobně nemohla takové následky způsobit ani skutečnost, že bylo o námitkách vůči pracovníkům správce daně rozhodováno formálně rozdílnými způsoby, tj. jak rozhodnutím, tak sdělením a žalobcem tvrzená nejistota daňového subjektu spočívající v nepředvídatelnosti postupu správního orgánu, zde sice mohla nastat, nicméně nemohla mít žádný vliv na žalobcova práva a nemohla jej také žádným způsobem omezit. Uvedené žalobní body proto krajský soud důvodnými neshledal.

Žalobní bod č. 14) c) směřuje proti skutečnosti, že nebylo správcem daně rozhodnuto o neplatnosti rozhodnutí o vyřízení námitek směřujících proti Ing. P. a Ing. P. ze dne 27.5.2009 č.j. 88857/09/3909311803417, a to z toho důvodu, že rozhodnutí nebylo podepsáno dle tvrzení žalobce příslušným nadřízeným pracovníkem. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí s touto námitkou vypořádal tak, že uvedl, že tvrzená neplatnost rozhodnutí nebyla posuzována, když ve vztahu k tomuto rozhodnutí byla hodnocena jeho zákonnost. Zkoumání případného naplnění podmínek pro ověření neplatnosti proto shledal žalovaný nadbytečným, neboť nezákonnost rozhodnutí, která nebyla zjištěna, je pojmem širším než neplatnost. Neplatnost rozhodnutí je upravena v ust. § 32 odst. 7 ZSDP tak, že chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Charakterem institutu neplatnosti rozhodnutí dle ust. § 32 odst. 7 ZSDP se zabýval rozšířený senát NSS, který v usnesení ze dne 21.9.2010 č.j. 7 Ans 5/2008-164, publikovaném ve Sb. NSS

pod č. 2181/2011 vyslovil, že *ověření neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 ZSDP je svou povahou nápravným prostředkem dozorcího práva, na jehož výkon a užití není právní nárok*. Dále v tomto rozhodnutí vyslovil, že *neplatnost rozhodnutí podle § 32 odst. 7 ZSDP může daňový subjekt namítat v odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru a poté případně v žalobě proti rozhodnutí o odvolání u soudu ve správním soudnictví*. Z usnesení NSS dále plyne, že v zásadě správce daně k postupu podle § 32 odst. 7 ZSDP přikročí poté, co sám zjistí splnění podmínek pro tento postup, aniž by byl limitován jakýmkoliv podnětem ze strany daňového subjektu. Podnět daňového subjektu v tomto směru je upozorněním správcu daně, které však nelze považovat za žádost o zahájení speciálního daňového řízení o ověření neplatnosti ani za opravný prostředek. ZSDP také nijak neupravuje řízení o vydání rozhodnutí o ověření neplatnosti, ale pouze dává správcu daně pravomoc vydat rozhodnutí, jímž formálně odstraní rozhodnutí neplatné. Neshledá-li správce daně podmínky pro ověření neplatnosti, postačí, když o této skutečnosti vyrozumí podatele neformálním přípisem. V posuzované věci označil žalobce za důvod neplatnosti namítaného rozhodnutí chybějící podpis oprávněné osoby. Z vyjádření správce daně a následně i žalovaného v napadeném rozhodnutí vyplývá, že tento jeho názor nesdílí, když se domnívají, že napadené rozhodnutí o námitkách ze dne 27.5.2010 bylo podepsáno osobou k tomu oprávněnou, tj. nadřízenou obou pracovníků Ing. K. Ze strany správce daně tak došlo k neformálnímu způsobu vypořádání se s námitkou neplatnosti rozhodnutí, což je zcela v intencích citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS. Žalovaný se pak zcela správně s jeho závěry ztotožnil v napadeném rozhodnutí (str. 6). S ohledem na shora uvedené krajský soud tento žalobní bod důvodným neshledal.

V žalobním bodě 14) d) brojí žalobce proti tomu, že se žalovaný nezabýval způsobem vyřízení námitek správcem daně v rozhodnutí ze dne 27.5.2010 č.j. 88857/09/390931803417 po věcné stránce. Je pravdou, že jakákoliv úvaha žalovaného v tomto směru v napadeném rozhodnutí absentuje. Jakkoliv se námitky vznesené dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP v mnoha směrech kryjí s odvolacími body směřujícími proti meritornímu rozhodnutí, nelze je zcela pominout, byly-li samostatnou součástí podaného odvolání. Žalovaný měl minimálně vymezit jejich věcnou provázanost s odvolacími námitkami, což však neučinil. Pro žalobcovu neúplné a nepřiliš srozumitelné porovnání vzájemného překrývání se námitek platí totéž, co bylo vysloveno k žalobnímu bodu 1), tj. že krajský soud není povinen ani oprávněn vyhledávat blíže nespecifikované nezákonnosti v obsahu správního spisu či v jednotlivých podáních žalobce učiněných v daňovém řízení. Krajský soud však shledal důvodnou žalobcovu konkrétní námitku, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou vztahující se k aplikaci judikatury Evropského soudního dvora v souvislosti s aplikací institutu zneužití práva. Žalobce přitom v doplnění odvolání ze dne 2.11.2010 označuje konkrétní rozsudek Evropského soudního dvora, jehož se dovolává v souvislosti se závěry správce daně ohledně institutu zneužití práva.

Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil podle ust. § 76 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.) a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Současně krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť procesně úspěšnému žalobci vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 30. července 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu