



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **L. P.**
bytem P. 388/2, B.
zastoupený advokátkou Mgr. Nikolou Živcovou
sídlem Švermova 272/2, 625 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2017, č. j. 50015/17/5200-10422-711138,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 2. 11. 2016, č. j. 4366393/16/3002-50523-710135, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 10. 2016, doměřil žalobci za zdaňovací období 2012 daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti ve výši 140 160 Kč, daňovou ztrátu ve výši -1 387 765 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 41 909 Kč.

2. Správce daně tak učinil na základě výsledků kontrolních zjištění daňové kontroly, dle které žalobce vykazoval příjmy od 1. 1. 2012 do 29. 3. 2012 jako člen sdružení PN-Recycling, ačkoliv ke vzniku sdružení mělo dojít až ke dni 30. 3. 2012, a proto se v případě příjmů obdržených přede dnem 30. 3. 2012 muselo jednat o příjmy ze samostatné činnosti.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v podané žalobě nesouhlasí s právním posouzením dané věci ze strany žalovaného, jehož právní závěry pokládá za nedostatečně odůvodněné, neboť žalovaný sice v napadeném rozhodnutí uvedl určitá ustanovení zákona, avšak nikde v napadeném rozhodnutí již neuvádí, jak tato ustanovení aplikoval na skutkový stav. Žalobce dále není přesvědčen o tom, že je rozhodnutí dostatečně konkrétní ve vztahu ke skutečnostem, týkajícím se daňové kontroly u F. N., neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvádí, z jakých konkrétních listin v napadeném rozhodnutí vycházel a jaké skutkové okolnosti z nich zjistil. Žalobce rovněž namítá, že pokud bylo dokazováno celým spisem, vedeným ve věci daňové kontroly F. N., není žalobci zjevné, proč žalovaný nepřihlédl také k listinám, obsaženým v tomto spisu, které jsou ve prospěch tvrzení žalobce o tom, že sdružení PN-Recycling existovalo již od 1. 1. 2012. Tam se totiž nachází důkazy, které potvrzují tvrzení, že mezi žalobcem a F. N. existovala již před začátkem roku 2011 ústní dohoda o tom, že se sdruží za účelem dosažení společného podnikatelského cíle. Dle žalobce pak také ve spise chybí protokoly o tom, jakým způsobem bylo prováděno dokazování, a proto napadené rozhodnutí nemá oporu ve spisu.
5. Žalobce rovněž namítá, že žalovaný nedostatečně zdůvodnil svůj právní závěr ohledně používání názvu sdružení PN-Recycling před datem 30. 3. 2012. Konkrétně žalovaný nezohlednil, že na razítku, připojenému k fakturám sdružení jsou uvedeni oba účastníci sdružení, tedy jak žalobce, tak F. N., přičemž žalobce je toho názoru, že žalobcem aplikovaný § 8 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v rozhodném znění (dále jen „obchodní zákoník“), neumožňuje použití jednoho odlišujícího dodatku dvěma podnikateli, nezapsanými do obchodního rejstříku společně, tudíž napadené rozhodnutí spočívá i na nesprávném právním posouzení věci. Žalobce si přitom není vědom jiného způsobu, na základě jakého by mohli společně s F. N. spolupracovat, ani žalovaný takový způsob spolupráce v napadeném rozhodnutí nespecifikuje, ačkoliv přiznává, že nějaká forma spolupráce, odlišná od sdružení, mezi žalobcem a F. N. přede dnem 30. 3. 2012 probíhat mohla.
6. Žalobce se domnívá, že žalovaný při hodnocení důkazů postupoval nelogicky, a jeho odůvodnění hodnocení důkazů je nepřesvědčivé do té míry, že žalovaný při rozhodování Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

překročil limity volného hodnocení důkazů. Ve vztahu k posouzení důkazu v bodu 18. napadeného rozhodnutí, vztahující se k tvrzení F. N., žalobce poukazuje na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatečnou specifikaci toho, o jaké tvrzení F. N. se mělo jednat, a také na nesrozumitelnost tvrzení žalovaného o tom, že by měl F. N. v rámci daňové kontroly žalobce prokazovat pravdivost svých prohlášení. Žalobce je také přesvědčen o tom, že tvrzení žalovaného o tom, že F. N. akceptoval názor správce daně v rámci daňové kontroly jeho osoby proto, že se proti rozhodnutí správce daně neodvolal, nemá oporu ve spise, přičemž žalovaný nemůže na základě takové skutečnosti hodnotit čestné prohlášení F. N., předložené žalobcem, dle kterého mělo sdružení PN-Recycling působit již od 1. 1. 2012. Žalovaný naopak nevěnoval pozornost tvrzení, které F. N. uvedl ještě před zahájením daňové kontroly s žalobcem, že ustanovení smlouvy o tom, že sdružení vzniká 30. 3. 2012 je nesprávné. Žalovaný nemůže znát subjektivní důvody pro to, že F. N. nepodal ve věci rozhodnutí správce daně na základě daňové kontroly jeho osoby odvolání, a protože toto tvrzení žalovaného není podloženo žádným důkazem, nemá napadené rozhodnutí oporu ve spise. Stejně tak dle žalobce bylo nezákonně odmítnuto čestné prohlášení Ž. P., neboť žalobci není zjevné, proč by ona nemohla podat svědectví o uzavření obou smluv o sdružení mezi žalobcem a F. N.

7. Ve vztahu ke skutečnosti, že žalobce se v roce 2014 zpětně (ke dni 30. 3. 2012) registroval k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), žalobce uvádí, že již v řízení před žalovaným tvrdil, že toto datum označil jako den rozhodný pro přihlášení k DPH z důvodu časového odstupu mezi předmětným obdobím a zpětnou registrací k DPH. Žalobce má za to, že žalovaný ani správce daně nepostupovali tak, aby byl v nyní projednávané věci zjištěn skutkový stav dostatečným způsobem, a dle jeho názoru z dosavadního průběhu řízení lze dovodit, že žalobce prokázal existenci sdružení mezi ním a F. N. již od 1. 1. 2012, přičemž za nejsilnější důkaz považuje žalobce tu skutečnost, že o příjmech a výdajích sdružení PN-Recycling bylo účtováno ještě před zahájením daňové kontroly u žalobce.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě považuje žalobní námitka za nedůvodné. V rozhodnutí vždy uvedl konkrétní ustanovení, ze kterého vycházel, a následně i způsob aplikace tohoto ustanovení na projednávanou věc. Stejně tak v napadeném rozhodnutí zohlednil veškerá zjištění a podklady získané v rámci daňové kontroly, provedené u F. N., a následně využití v rámci daňové kontroly u žalobce, přičemž tyto podklady jsou součástí daňového spisu. Tvrzení žalobce, že mezi ním a F. N. existovala ústní dohoda o sdružení, je pak v rozporu se smlouvou o sdružení na dobu určitou, uzavřenou dne 2. 1. 2012, která byla předložena v rámci řízení s F. N. a v průběhu s ním vedené daňové kontroly. V rozporu je i další tvrzení žalobce, vztahující se k datu vzniku sdružení mezi ním a F. N., neboť ze zprávy o daňové kontrole s F. N. vyplývá, že ten tvrdil toliko to, že i když oficiálně uzavřeli smlouvu až dne 30. 3. 2012, spolupracovali spolu i před tímto datem. Ve vztahu ke způsobu, jakým byly provedeny jednotlivé důkazy v rámci řízení s žalobcem, poukazuje žalovaný na skutečnost, že hodnocení důkazů správcem daně bylo provedeno jednak v protokolu č. j. 3740008/16/3002-60562-702067, kterým byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění a dále ve zprávě o daňové kontrole, žalovaným pak v napadeném rozhodnutí, přičemž takový postup je plně v souladu s daňovým řádem.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

9. Ve vztahu k tvrzení žalobce, že označení sdružení nemohou používat dva podnikatelé nezapsaní v obchodním rejstříku, žalovaný uvádí, že žalobcův výklad § 8 odst. 2 obchodního zákoníku je nesprávný, neboť pokud by takový výklad byl možný, nemohli by právě ani členové sdružení užívat stejný název ve věcech týkajících se jejich sdružení. Nadto dle žalovaného, jak již uvedl v napadeném rozhodnutí, to, že na fakturách a komunikaci F. N. je dodatek PN-Recycling, který se shoduje s názvem sdružení, uzavřeného mezi žalobcem a F. N., neprokazuje, že sdružení existovalo již od 1. 1. 2012. Žalovaný dále nesouhlasí s námitkou nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť, jak je znatelné ze zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného, žalovaný i správce daně hodnotili vše, co v řízení vyšlo najevo, přičemž žalovaný taktéž zdůvodnil odmítnutí navrhovaných svědeckých výpovědí. Žalobci je třeba dát za pravdu v tom, že v rámci daňové kontroly s žalobcem F. N. nemá povinnost prokazovat svá tvrzení, tuto povinnost však měl v rámci daňové kontroly vedené přímo s ním, přičemž svá tvrzení v rámci této daňové kontroly neprokázal. Žalovaný proto dále trvá na tom, že čestné prohlášení F. N., dle kterého mělo sdružení mezi ním a žalobcem existovat již od 1. 1. 2012, je v rozporu se zjištěními správce daně, plynoucími z kontroly F. N. Žalovaný taktéž dostatečně odůvodnil, proč nemohl přisvědčit čestnému prohlášení Ž. P., neboť ta nebyla přítomna podpisu ani jedné ze smluv o sdružení, uzavřených mezi žalobcem a F. N., proto ani nemohla dokázat datum podpisu těchto smluv. Nadto je dle žalovaného čestné prohlášení vždy pouze osvědčujícím prostředkem, nikoliv důkazním prostředkem.
10. V replice k vyjádření žalovaného žalobce trvá na tom, že žalovaný se nedostatečně vypořádal s jednotlivými důkazy, ve kterých jsou obsažena tvrzení F. N. Poukazuje přitom na skutečnost, že smlouvu o sdružení, uzavřenou mezi žalobcem a F. N. 2. 1. 2012, odmítl žalovaný akceptovat s odůvodněním, že je tato smlouva sepsána účelově, avšak následně na základě této smlouvy rozporuje tvrzení žalobce o existenci ústní domluvy o sdružení před 30. 3. 2012. F. N. přitom v průběhu daňové kontroly konsistentně tvrdil, že ustanovení smlouvy o sdružení ze dne 30. 3. 2012, vztahující se k datu vzniku tohoto sdružení, je nesprávné. Žalovaný také ani ve vyjádření k žalobě neuvedl, na jakém jiném základě, než na základě sdružení, spolu mohli žalobce a F. N. pod označením PN-Recycling spolupracovat. Žalobce opětovně nesouhlasí s výkladem způsobu označování sdružení ze strany žalovaného, neboť se dle něj na případy občanských sdružení § 8 odst. 2 obchodního zákoníku nepoužije. Žalobce proto i nadále trvá na tom, že žalovaný dostatečně neodůvodnil, jakým způsobem spolu žalobce s F. N. spolupracovali před 30. 3. 2012, když se označení PN-Recycling vyskytuje v e-mailové komunikaci i na fakturách, předložených žalobcem. Dle žalobce je přitom pro založení sdružení na základě ústní dohody potřeba splnit pouze dvě podstatné náležitosti, a sice vymezení účastníků sdružení a vymezení účelu sdružení, přičemž dohoda na jakékoliv formě spolupráce je dle žalobce dostatečná pro vznik sdružení, neboť jsou touto dohodou splněny podstatné náležitosti pro vznik sdružení. Žalobce dále trvá na nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v rozsahu, v jakém bylo hodnoceno tvrzení F. N. o tom, že předmětné sdružení mezi ním a žalobcem existovalo ještě před uzavřením písemné smlouvy o sdružení. Z tvrzení žalovaného dle žalobce vyplývá, že žalovaný v řízení s žalobcem dokazoval celým spisem ve věci daňové kontroly F. N., což je v rozporu s konstantní judikaturou vrcholných soudu České republiky.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

IV. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
12. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného o tom, kdy mělo vzniknout mezi žalobcem a F. N. sdružení PN-Recycling, jehož příjmy a výdaje, které byly následně předmětem zdanění, si žalobce s F. N. dělili rovným dílem ve smyslu § 12 zákona o daních z příjmu, dle kterého platí: „(1) Pokud nejsou společné výdaje související se společnými příjmy ze společnosti nebo ze společenství jmění rozděleny mezi poplatníky stejně jako společné příjmy, mohou poplatníci uplatnit výdaje pouze v prokázané výši. (2) Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje pouze v prokázané výši. (3) Příjmy a výdaje plynoucí poplatníkovi ze společenství jmění s výjimkou společenství jmění dědiců za dobu jeho trvání se zahrnují do zdaňovacího období, ve kterém společenství jmění zaniklo.“
13. V nyní projednávané věci relevantní hmotněprávní úpravu sdružení (smlouvy o sdružení) představuje § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v tehdy platném znění (dále jen „občanský zákoník z roku 1964“), upravující sdružení bez právní subjektivity, které je (zjednodušeně řečeno) smlouvou, respektive závazkovým vztahem vzniklým ze smlouvy. Pojmovými znaky sdružení bez právní subjektivity jsou: a) sdružení osob - není omezen jejich počet, kdy se může jednat jak o osoby fyzické, tak i o osoby právnické, podnikatele i osoby nepodnikající, osoby tuzemské i zahraniční, přičemž z povahy věci plyne, že minimální počet osob jsou dvě; b) společné přičinění o dosažení dohodnutého účelu - může se jednat o přičinění majetkové, pracovní apod., přičemž činnost účastníků může mít stejnou nebo různou povahu; c) vymezení sjednaného účelu - vymezený účel může být trvalý, případně i jednorázový. Právní úprava v občanském zákoníku nevyžadovala obligatorní písemnou formu (na rozdíl od jiných sdružení upravených ve speciálních zákonech, např. v § 14 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii), nicméně odborná literatura (i s ohledem na praktické zkušenosti) zastávala názor, že by smlouva o sdružení *„měla mít obligatorně předepsanou písemnou formu, neboť jednak s písemnou formou této smlouvy počítají některé zvláštní právní předpisy (nejedná se jenom o výše zmíněný zákon o advokacii, ale také o předpisy daňové a účetní - zejména zákon o dani z přidané hodnoty) a jednak i pro samotné účastníky této smlouvy by bylo s ohledem na jejich jistotu uzákonění povinné písemné formy této smlouvy vhodnější.“* (blíže srov. Fiala, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář*, Praha: Wolters Kluwer 2009, § 829).
14. Žalobce svou žalobní argumentaci zakládá na zpochybnění konkrétních skutkových zjištění a na nich vystavěných dílčích závěrů správce daně, resp. žalovaného, na nichž je výše uvedený právní závěr založen. Pokud tedy žalobce předně namítá, že z napadeného rozhodnutí není seznatelné, jakým způsobem žalovaný aplikoval jím uvedená zákonná ustanovení na skutkový stav, krajský soud uvádí, že takový nedostatek v napadeném rozhodnutí nespaturuje. Žalovaný nejprve v bodech 12. a 13. napadeného rozhodnutí vymezuje právní rámec, na jehož základě by mělo dojít ke zdanění příjmů žalobce v období 2012, pokud by sdružení mezi žalobcem a F. N. skutečně vzniklo již ke dni 2. 1.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

2012. Následně žalovaný při každém jednotlivém použití zákonného ustanovení toto ustanovení vždy konkrétně aplikoval na skutkový stav (viz například body 16. či 30. napadeného rozhodnutí). Vzhledem k tomu, že žalobce blíže nespecifikoval, v čem mělo ono nedostatečné odůvodnění, způsobené nejasným způsobem aplikace zákonných ustanovení na skutkový stav žalovaným, spočívat, krajský soud tuto námitku neshledal důvodnou.

15. K námitce žalobce, že správce daně, resp. žalovaný, nedostatečným způsobem zjistili skutkový stav, uvádí krajský soud následující. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
16. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52), založené na základním postulátu, že *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní)“*. Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, přičemž i když tak daňový subjekt učiní a předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

17. Prizmatem výše rekapitulovaných závěrů krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a obsah správního spisu, a dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný, dostatečně věrohodným způsobem zpochybnili původní tvrzení žalobce, že příjmy a výdaje v období od 1. 1. 2012 do 30. 3. 2012 byly příjmy a výdaji sdružení PN-Recycling, vzniklého mezi žalobcem a F. N., neboť správní orgány dostatečným způsobem zpochybnily existenci předmětného sdružení ve stanoveném období. Ze správního spisu dále vyplývá, že žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění správce daně, přičemž požádal o stanovení lhůty pro vyjádření k těmto výsledkům, která byla správcem daně stanovena na 15 dnů, následně požádal o prodloužení této lhůty, čemuž správce daně vyhověl, a přesto se v dodatečné lhůtě k výsledkům kontrolních zjištění vůbec nevyjádřil, ačkoliv se vyjádřit, a případně navrhnout další důkazní prostředky, měl a mohl. Důkazní prostředky, navržené žalobcem v rámci odvolání proti platebnímu příkazu, který byl vůči žalobci vydán na základě zprávy o daňové kontrole žalobce, pak žalovaný neshledal dostatečnými k vyvrácení jeho pochybností o existenci sdružení mezi žalobcem a F. N. v období od 1. 1. 2012 do 30. 3. 2012, s čímž se krajský soud ztotožnil.
18. Krajský soud se proto neztotožňuje s námitkou žalobce, že z napadeného rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole žalobce není zjevné, jaké konkrétní důkazy byly v řízení s žalobcem provedeny a jaké skutečnosti byly těmito důkazy prokázány. Tvrzení žalobce, že není zjevné, zda správce daně dokazoval v průběhu daňové kontroly žalobce celým daňovým spisem ve věci daňové kontroly F. N., považuje krajský soud za nesprávné, neboť ze správního spisu je zjevné, že správce daně v průběhu daňové kontroly žalobce vycházel zejména z postoupení informací z daňového řízení poskytnutého Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III, ze dne 3. 8. 2016, č. j. 3524138/16/3003-60563-711566, jehož součástí je i zpráva o daňové kontrole F. N., podklady pro kontrolní zjištění a odvolání F. N. proti dodatečnému platebnímu výměru, vydanému na základě předmětné zprávy o daňové kontrole. Dle krajského soudu tak správce daně v průběhu daňové kontroly žalobce nevycházel z celého spisu ve věci daňové kontroly F. N., nýbrž z informací, poskytnutých jiným místně příslušným správcem daně, zprávou o daňové kontrole druhého člena sdružení PN-Recycling, podkladů pro kontrolní zjištění v rámci této daňové kontroly a odvolání F. N. proti platebnímu výměru, vydanému na základě předmětné zprávy o daňové kontrole. Nelze proto přisvědčit námitce žalobce, že není zjevné, z jakých konkrétních důkazů správce daně při rozhodování o nárocích žalobce vycházel.
19. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že správce daně nepřihlédl v průběhu daňové kontroly k těm listinám, které měly být ve prospěch žalobce. Žalobce tuto námitku váže zejména k tvrzení, že F. N. v průběhu daňové kontroly jeho osoby uvedl, že již přede dnem 30. 3. 2012, který je ve smlouvě o sdružení mezi F. N. a žalobcem označen jako den vzniku tohoto sdružení, mezi nimi existovala ústní dohoda o sdružení, a to od 1. 1. 2012. O pravdivosti tohoto tvrzení lze mít ovšem dle krajského soudu významné pochybnosti. Z žalobcem citované části odpovědi F. N. na výzvu k prokázání skutečností ze dne 25. 4. 2016, č. j. 2037575/16, totiž vyplývá pouze to, že F. N. s žalobcem spolupracovali již na začátku roku 2012, ačkoliv smlouvu o sdružení uzavřeli až dne 30. 3. 2012. Z této odpovědi ovšem nijak nevyplývá, že by mezi F. N. a žalobcem vznikla od 1. 1. 2012 ústní dohoda o vzniku sdružení. Nadto je tvrzení žalobce o existenci ústní Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

dohody o sdružení v rozporu s další skutečností, vyplývající ze zprávy o daňové kontrole F. N., neboť ten předložil v průběhu daňové kontroly dodatečně další smlouvu o sdružení mezi ním a žalobcem, která měla být uzavřena dne 2. 1. 2012. Tato smlouva byla správcem daně s ohledem na její obsah shledána za účelově sepsanou, s čímž se krajský soud ztotožňuje. Některá ustanovení této smlouvy totiž nekorespondují se skutečností, že dle této smlouvy mělo sdružení fungovat pouze do 30. 3. 2012, tedy tři měsíce. Například ustanovení čl. 8, dle kterého je počítáno s eventuality, že by se některý z účastníků sdružení nemohl účastnit společné činnosti po dobu delší než 6 měsíců, nebo ustanovení čl. 14 této smlouvy, dle kterého vyúčtování hospodaření sdružení probíhá k 10. dni měsíce následujícího po skončení kalendářního pololetí. Nadto nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že až na některé detaily je tato smlouva téměř identická se smlouvou o sdružení ze dne 30. 3. 2012. Tyto skutečnosti tak dle krajského soudu přinejmenším vyvolávají pochybnosti o tom, že byla skutečně uzavřena dne 2. 1. 2012, a nikoliv později s tím, že byla antedatována.

20. Krajský soud má rovněž za to, že některá tvrzení žalobce (přednesená ve shodné podobě jak v daňovém řízení, tak i v žalobě) postrádají prvek racionality, resp. se dostávají do vzájemného střetu s tvrzeními F. N., předestřenými v průběhu daňové kontroly jeho osoby. Krajskému soudu kupříkladu není zřejmé, proč by F. N. za předpokladu, že byl členem sdružení na základě ústní dohody, předkládal příslušnému správci daně v rámci daňové kontroly smlouvu o sdružení na dobu určitou od 2. 1. 2012 do 30. 3. 2012, když tato podle tvrzení žalobce o existenci ústní dohody neměla vůbec existovat. Stejně tak není krajskému soudu zřejmé, proč by žalobce tvrdil v rámci daňové kontroly existenci ústní dohody o sdružení mezi ním a F. N. ode dne 1. 1. 2012, když by měla existovat písemná smlouva o sdružení mezi F. N. a žalobcem ze dne 2. 1. 2012, kterou sám žalobce podepsal. Za těchto okolností se tedy krajskému soudu (ve shodě s žalovaným) jako jediné logické vysvětlení jeví to, že ačkoliv spolu mohli žalobce s F. N. spolupracovat již přede dnem 30. 3. 2012, sdružení vytvořili až k tomuto dni, přičemž v průběhu daňových kontrol s nimi se tito snažili rozšířit období působení sdružení i na období od 1. 1. 2012 do 30. 3. 2012. Z výše uvedených důvodů proto nelze žalobci přisvědčit, že tvrzení F. N. o jejich spolupráci před 30. 3. 2012 dokládá pravdivost tvrzení žalobce, že mezi ním a F. N. existovala od 1. 1. 2012 ústní dohoda o sdružení. S ohledem na výše uvedené také nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že F. N. v průběhu daňové kontroly jeho osoby konsistentně tvrdil, že ustanovení smlouvy o sdružení ze dne 30. 3. 2012, vztahující se k datu vzniku sdružení, je nesprávné z důvodu, že mezi žalobcem a F. N. existovala ústní dohoda o sdružení od 1. 1. 2012, neboť krajský soud již výše uvedl, že z odpovědí F. N. taková skutečnost nevyplývá, a i kdyby vyplývala, pozbylo by jeho tvrzení konzistentnosti právě předložením oné smlouvy o sdružení mezi žalobcem a F. N. ze dne 2. 1. 2012.
21. Krajský soud rovněž přisvědčuje názoru žalovaného, že za takové situace nelze přihlídnout k čestnému prohlášení F. N., neboť s ohledem na výše uvedené rozpory v jeho tvrzeních nelze tvrzení obsažené v tomto čestném prohlášení považovat za jakkoliv osvědčující či prokazující tvrzení žalobce. K čestnému prohlášení Ž. P. pak krajský soud uvádí, že žalovaný se s tímto navrženým důkazním prostředkem vypořádává v bodech 22. až 26. napadeného rozhodnutí, přičemž odůvodnění odmítnutí tohoto důkazního prostředku shledává krajský soud zcela dostatečným. Nadto je potřeba uvést, že i z obsahu Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

čestného prohlášení Ž. P. vyplývá, že existenci sdružení mezi žalobcem a F. N. lze prokázat dvěma smlouvami o sdružení (bez bližší specifikace toho, o které smlouvy by se mělo jednat, nicméně ze skutkového stavu lze dovodit, že měla pravděpodobně na mysli smlouvy o sdružení ze dne 2. 1. 2012 a 30. 3. 2012), přičemž toto tvrzení je opět v rozporu s tvrzením žalobce, že mezi ním a F. N. existovala od 1. 1. 2012 ústní dohoda o sdružení, a není proto s to jakkoliv tvrzení žalobce o existenci sdružení mezi ním a F. N. od 1. 1. 2012 na základě ústní dohody prokázat, ani osvědčit.

22. K námitce žalobce, že počátek žalobcovy registrace k DPH jím byl stanoven na den 30. 3. 2012 z důvodu velkého časového odstupu mezi datem registrace a předmětným obdobím, krajský soud v první řadě pochybuje o tom, že období od 1. 1. 2012 do 15. 10. 2014 představuje natolik dlouhé období pro to, aby si žalobce nepamatoval, ke kterému dni vzniklo sdružení, jehož příjmy a výdaje si rozděloval. Nadto je potřeba uvést, že žalobce v daňovém přiznání vykázal obrát za období nejbližších 12 měsíců před vznikem registrace k DPH ve výši 0 Kč, přičemž krajskému soudu není zjevné, jakým způsobem by žalobce mohl zapomenout i to, že před datem 30. 3. 2012 měl příjmy a výdaje, které si měl s F. N. rozdělovat v rámci činnosti v sdružení, když tyto údaje mohly být jednoduše dohledatelné z účetnictví existujícího sdružení. Největší pochybnosti však dle krajského soudu vyvolává tvrzení žalobce, že datum 30. 3. 2012 bylo v přihlášce k DPH uvedeno proto, že toto datum bylo rovněž uvedeno ve smlouvě o sdružení mezi ním a F. N., když ze zprávy o daňové kontrole a správního spisu vyplývá, že žalobce musel (měl) disponovat i smlouvou o sdružení ze dne 2. 1. 2012, neboť tuto smlouvu sám podepsal, a dle závěrečných ustanovení této smlouvy musel každý z účastníků sdružení obdržet jedno vyhotovení této smlouvy. Tuto žalobní námitku tak krajský soud shledává účelovou.
23. Ve vztahu k námitce žalobce ohledně užívání označení PN-Recycling i v komunikaci a na fakturách, které byly vystaveny před 30. 3. 2012, krajský soud uvádí, že s ohledem na to, co již bylo výše uvedeno, je tato skutečnost schopna toliko prokázat, že žalobce s F. N. přede dnem 30. 3. 2012 spolupracovali, což ostatně vyplývá i z již výše uvedené odpovědi F. N. na výzvu k prokázání skutečností ze dne 25. 4. 2016, není však schopna prokázat existenci sdružení ve smyslu § 829 občanského zákoníku z roku 1964. Dále je třeba uvést, že i argumentace žalobce ve vztahu ke způsobu, jakým se žalovaný s tvrzeními žalobce ohledně užívání označení PN-Recycling na fakturách a v e-mailové komunikaci před 30. 3. 2012 vypořádal, je značně nekonzistentní, když v žalobě uvádí, že žalovaný § 8 odst. 2 obchodního zákoníku nesprávně vyložil, přičemž jiný výklad svědčí tvrzení žalobce, aby následně v replice k vyjádření žalovaného žalobce tvrdil, že § 8 odst. 2 obchodního zákoníku se na sdružení žalobce neměl vůbec použít.

V. Závěr a náklady řízení

24. Na základě výše uvedeného krajský soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
25. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 24. října 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu