



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Ing. M. H.**, zast. JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 9. 11. 2011, č. j. 8005/11-1100-402867, a ze dne 16. 4. 2012, č. j. 2467/12-1100-402867, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 10. 2013, č. j. 57 Af 31/2012 – 99,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

[1] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) ze dne 16. 10. 2013, kterým byla výrokem I. zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dříve Finančního ředitelství v Plzni) ze dne 16. 4. 2012, č. j. 2467/12-1100-402867, a výrokem II. odmítnuta její žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2011, č. j. 8005/11-1100-402867, kterým byl ustanoven znalec v oboru písmoznalectví.

[2] Rozhodnutím ze dne 16. 4. 2012 žalovaný k odvolání stěžovatelky změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ze dne 11. 2. 2011, č. j. 9762/11/155911400437, vydaný Finančním úřadem v Sokolově (dále jen „správce daně“) tak, že původně doměřenou daň ve výši 301 139 Kč snížil na 272 563 Kč a k tomu odpovídajícím způsobem ponížil stanovenou výši penále z částky 60 227 Kč na částku 54 512 Kč.

[3] Spornou otázkou je v dané věci posouzení, zda na základě dokazování provedeného v průběhu daňového řízení učinil žalovaný správný závěr o účasti stěžovatelky ve sdružení fyzických osob dle ustanovení § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „občanský zákoník“), a zda tudíž měly být za předmětné zdaňovací období do dílčího základu daně z příjmů dle ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen "zákon o daních z příjmů"), zahrnuty též příjmy a výdaje ze sdružení ve smyslu ustanovení § 12 zákona o daních z příjmů.

[4] Informaci o možné účasti stěžovatelky ve sdružení fyzických osob obdržel správce daně v průběhu daňové kontroly vedené u stěžovatelky na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 od Finančního úřadu v Mariánských lázních, který souběžně prováděl daňovou kontrolu u pana J. P.. Finanční úřad v Mariánských lázních poskytl správci daně kopii smlouvy o vzniku sdružení ze dne 1. 5. 2005, ze které vyplývá, že sdružení, jehož účastníky jsou stejným podílem pan J. P. a stěžovatelka, bylo založeno za účelem provozování společné činnosti v oblasti poskytování hostinských služeb. Dle ujednání smlouvy měl pan J. P. zajišťovat běžný management sdružení a hostinskou činnost a stěžovatelka měla zabezpečovat celou administrativu včetně vedení účetnictví.

[5] Správce daně následně na základě dožádání od Finančního úřadu v Mariánských Lázních zajistil pro účely daňového řízení u J. P. svědeckou výpověď stěžovatelky. Na otázku, zda byla v roce 2006 účastníkem nějakého sdružení, stěžovatelka odmítla odpovědět; nevěděla, zda podepsala předmětnou smlouvu o vzniku sdružení s J. P., přičemž doplnila, že tato byla podepisována dne 1. 5. 2005, což už je dlouhé období; závěrem uvedla, že smlouvu vidí poprvé a nepodepisovala ji.

[6] Na výzvu k předložení daňové evidence za předmětné sdružení fyzických osob stěžovatelka odpověděla, že žádné doklady nemá a nikdy neměla; sdružení nikdy nepodávalo žádné daňové přiznání ani v něm nikdy nefigurovala.

[7] Správci daně poskytl kopie dokladů a daňové evidence týkající se sdružení Finanční úřad v Mariánských Lázních z daňového spisu druhého účastníka sdružení pana P..

[8] Správce daně učinil závěr o účasti stěžovatelky ve sdružení fyzických osob P. & H., a to mimo jiné na základě následujících zjištění:

- existence smlouvy o vzniku sdružení ze dne 1. 5. 2005, na základě které měla stěžovatelka pro sdružení zabezpečovat celou administrativu včetně vedení účetnictví;
- sdružení ve shodě se smlouvou používalo název „Restaurace u Svatého Jana – P. & H.“, přičemž tento název byl uveden i na razítku používaném například na některých dokladech z obchodního styku, kontrolním protokolu sepsaném Českou obchodní inspekcí, pracovní smlouvě zaměstnankyně paní V. S., výplatních listcích a na potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, které bylo přílohou daňového přiznání k dani z příjmů paní S.;
- stěžovatelka se podílela na podnikání J. P. v oblasti vedení účetnictví a daňové evidence, přestože od srpna 2005 nebyla jeho zaměstnankyní a za svoji činnosti nepobírala mzdu, ani neprokázala, že by účetnictví (daňovou evidenci) zpracovávala externě na základě živnostenského oprávnění (žádné příjmy za vedení účetnictví J. P. nebyly součástí daňové evidence stěžovatelky), daňová evidence sdružení neobsahovala faktury přijaté za vedení účetnictví: stěžovatelka kupříkladu v pozici účetní zastupovala J. P. při kontrole Všeobecné zdravotní pojišťovny; v rámci daňové kontroly u J. P. předložila daňovou

evidenci za rok 2006 a část dokladů; prováděla inventarizaci; vystavovala písemnosti jménem zaměstnavatele – plátce „Restaurace u Svatého Jana“; ze svého bankovního účtu platila za J. P. sociální pojištění;

- v daňové evidenci sdružení byly zaevidovány výdaje na základě fiktivních faktur (faktury nebyly vystaveny dodavateli uvedenými na dokladech), na kterých jsou uvedena čísla bankovních účtů stěžovatelky (nikoliv předmětných dodavatelů) v jejichž prospěch byly uskutečněny platby z účtu J. P..

[9] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka do své daňové evidence, kterou předložila správci daně, žádný podíl na společných příjmech a výdajích ze sdružení neuvedla, zahrnul správce daně do výpočtu dílčího základu daně dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů podíl na příjmech a výdajích sdružení ve výši 50 % připadajících na stěžovatelku.

[10] Žalovaný v rámci odvolacího řízení nechal vypracovat znalecký posudek v oboru písmoznalectví za účelem ověření pravosti podpisu stěžovatelky uvedeného ve smlouvě o vzniku sdružení se závěrem, že stěžovatelka přichází jako pisatelka podpisu v úvahu, o pravosti podpisu nicméně nemohla znalkyně přesněji rozhodnout.

[11] Žalovaný dále provedl výslech paní V. S., která byla v Restauraci u Svatého Jana zaměstnána jako pomocná síla. Svědkyně uvedla, že v restauraci pracovala za vedení pana M. a pana P., i paní H. a pana P., což dále upřesnila tím, že se měnili majitelé; za pana M. s panem P. vystupovala stěžovatelka jako účetní, posléze jako spolumajitelka, přičemž při změně vlastníků byly dle svědkyně vyhotovovány nové pracovní smlouvy. Skutečnost, že došlo ke změně majitele, dovozovala svědkyně dále z toho, že jí pan P. tuto změnu oznámil, a současně z faktu, že i na dveřích bylo napsáno P. a H.. Svědkyně předložila pracovní smlouvu opatřenou razítkem nesoucím text P. & H.; stěžovatelka dle svědkyně podepsala její potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2005. K tomu svědkyně doplnila, že všechny výplatní listky má od stěžovatelky. Pana P. a stěžovatelku považovala svědkyně za své zaměstnavatele.

[12] Na základě shora uvedených skutečností zjištěných správcem daně a doplněného dokazování potvrdil žalovaný závěr správce daně o účasti stěžovatelky ve sdružení fyzických osob s panem J. P..

II. Posouzení věci krajským soudem

[13] Krajský soud shledal podanou žalobu stěžovatelky nedůvodnou, přičemž na základě uplatněných námitek k otázce účasti stěžovatelky ve sdružení konstatoval, že závěr žalovaného byl výsledkem zhodnocení velkého množství skutečností svědčících pro správnost závěru správních orgánů, nikoli hodnocením jedné listiny a vyjádření pana P., jak namítala stěžovatelka.

[14] Ve vztahu ke zpochybněnému obsahu svědectví paní S. krajský soud připustil, že se jedná o hodnocení osoby bez právního vzdělání, nicméně zdůraznil, že svědkyně svými slovy popsal osobně vnímané skutečnosti, které dle krajského soudu dokládají ve spojení s ostatními důkazy správnost závěrů správních orgánů o existenci sdružení fyzických osob J. P. a stěžovatelky.

[15] K námitce nedostatečné důkazní síly znaleckého posudku krajský soud s odkazem na jednotlivé pasáže žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání uvedl, že žalovaný svůj závěr neopřel pouze o skutečnost, že by tento posudek jednoznačně prokázal pravost podpisu stěžovatelky uvedeného na smlouvě o sdružení.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti podané proti rozsudku krajského soudu předně zdůrazňuje, že argumentace, že její účast ve sdružení lze dovodit z velkého množství skutečností, je ničím neopodstatněnou fabulací a tento závěr nelze nezávisle přezkoumat. Namítá, že v postavení účastníka sdružení by v takovém případě byl každý účetní, který někomu zpracovává podklady a předává písemnosti v souvislosti s jeho podnikáním. Konstatuje, že sdružení fyzických osob má své přesné formální podmínky, a namítá, že se soud nijak nevypořádal s její argumentací, že žalovaný nikdy nepředložil relevantní důkazní prostředky o vzniku a trvání sdružení s panem P.. V této souvislosti dále poukazuje na skutečnost, že nebyly předloženy závěrky pana P., kterými by bylo doloženo rozdělení zisku mezi účastníky sdružení ani důkaz o vyplacení zisku ze sdružení stěžovatelce, na který by měla v případě účasti ve sdružení právo.

[17] Stěžovatelka je dále přesvědčena, že k osvědčení její účasti na sdružení fyzických osob s panem P. nemůže vést ani výslech svědkyně paní S.. Připustila, že vzhledem ke skutečnosti, že panu P. vypomáhala s administrativou, ji mohl před některými osobami označovat za svoji společnici, nikoli však s důsledky formálního sdružení podnikajících osob.

[18] Závěrečnou námitkou stěžovatelka označila za nedostatečné vyhodnocení posudku znalkyně v oboru písmoznalectví, který nedal jednoznačnou odpověď na otázku, zda skutečně smlouvu o sdružení podepsala. Namítá, že již z jejího výslechu před správcem daně bylo patrné, že svoji účast ve sdružení popírá, a nad to nebyla předložena ani žádná smlouva, kterou by stěžovatelka podepsala.

[19] Na základě shora uvedeného stěžovatelka zdejšímu soudu navrhla, aby zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a spolu s ním také rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2012, č. j. 2467/12-1100-402867.

[20] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se v žalobou napadeném rozhodnutí detailně zabýval všemi důkazy, které správce daně vedly k závěru o účasti stěžovatelky ve sdružení fyzických osob. Zabýval se přitom podrobně všemi příjmy a výdaji sdružení a jejich rozdělení mezi účastníky. Připustil, že obsah výslechu svědkyně paní S. by sám o sobě nemohl vést k závěru o účasti stěžovatelky ve sdružení fyzických osob, nicméně zdůraznil, že se jednalo pouze o dílčí důkaz. Ve vztahu k námitce hodnocení písmoznaleckého posudku žalovaný konstatoval, že nevycházel ze skutečnosti, že by tento posudek pravost podpisu jednoznačně prokázal. Smlouva o sdružení byla dle žalovaného i přes nejednoznačnost znaleckého posudku jedním z množství důkazů, nikoli však důkazem jediným.

[21] Žalovaný se dále nad rámec vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasně vyslovil k postupu krajského soudu, který mu nepřiznal náklady řízení spočívající v cestovních náhradách souvisejících s účastí jeho pracovníka na jednání soudu, a to i přes to, že byl žalovaný v řízení úspěšný. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 – 84.

[22] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[23] Kasační stížnost je podle §§ 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající

v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť pouze v případě přezkoumatelného rozhodnutí krajského soudu je zpravidla možné se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za mylné nebo vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publ. pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, publ. pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, publ. pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, publ. pod č. 81/2004 Sb. NSS).

[25] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v jeho konstatování, že žalovaný vycházel při svém závěru o účasti stěžovatelky ve sdružení fyzických osob z velkého množství důkazů, a dále je přesvědčena, že se krajský soud nevypořádal s její argumentací, že žalovaný nikdy nepředložil relevantní důkazní prostředky o vzniku a trvání sdružení s panem P.. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud na str. 10 rozsudku obsáhle zrekapituloval, jaké skutečnosti vzal žalovaný ve vztahu k závěru o účasti stěžovatelky do úvahy. Na str. 11 rozsudku potom krajský soud odkázal i na podrobný výpočet provedený správcem daně k určení výše příjmů a výdajů sdružení. Z rozsudku krajského soudu jsou zřejmé skutečnosti a závěry, pro které shledal námitky stěžovatelky nedůvodné, Nejvyšší správní soud proto nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu neshledal.

[26] Nejvyšší správní soud se dále zabýval věcnými námitkami stěžovatelky, kterými stěžovatelka zpochybňuje závěry správních orgánů o její účasti ve sdružení fyzických osob s panem J. P..

[27] Smlouvu o sdružení upravovala v rozhodné době ustanovení § 829 – § 841 občanského zákoníku, která stanoví, že se několik osob může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu, a že tato sdružení nemají způsobilost k právům a povinnostem [§ 829]. Každý z účastníků je povinen vyvíjet činnost k dosažení sjednaného účelu způsobem stanoveným ve smlouvě a zdržet se jakékoli činnosti, jež by mohla znemožnit nebo ztížit dosažení tohoto účelu [§ 830]. Podíly na majetku získaném společnou činností jsou stejné, není-li smlouvou určeno jinak. Ze závazků vůči třetím osobám jsou účastníci zavázáni společně a nerozdílně [§ 835]. „*Základní charakteristice sdružení náleží určitá koordinace činností účastníků směřujících k dosažení sjednaného účelu sdružení. Sjednání tohoto účelu je podle zákonných ustanovení jedinou nutnou náležitostí smlouvy o sdružení, jiné formální náležitosti zákon nestanoví. Smlouva nemusí být ani uzavřena písemně. Vytvořené sdružení není právní osobou a úředně se jeho existence nikde neregistruje.*“ [blíže viz Jiří Švestka, Jiří Spáčil, Marta Škárová, Milan Hulmák a kolektiv Občanský zákoník I, II, 2. vydání, Praha 2009, str. 2326 – 2329]. Sdružení bez právní subjektivity dle ustanovení § 829 an. občanského zákoníku se vyznačuje zejména neformálností a smluvní volností při úpravě vztahů účastníků.

[28] Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 12 stanovuje způsob výpočtu příjmu účastníka sdružení, které není právnickou osobou, a to tak, že „[p]říjmy dosažené poplatníky při společném podnikání nebo společné jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7) na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky sdružení rovným dílem, mohou účastníci sdružení uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.“ Každý ze členů sdružení je přitom samostatným poplatníkem (sdružení nemá právní subjektivitu), který podává samostatné přiznání k dani z příjmů, ve kterém může uplatnit příjmy a výdaje podle tohoto ustanovení.

[29] Stěžovatelka především namítala, že při akceptaci závěrů žalovaného by v postavení účastníka sdružení mohla být každá účetní, která někomu zpracovává podklady a předává písemnosti v souvislosti s jeho podnikáním. Sdružení fyzických osob má dle jejího názoru své přesné formální podmínky. V této souvislosti dále namítala, že nebyly předloženy závěrky pana P., kterými by bylo doloženo rozdělení příjmů a výdajů mezi účastníky sdružení ani důkaz o vyplacení zisku ze sdružení žalobkyni.

[30] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného konstatuje, že sdružení fyzických osob vzniklé na základě smlouvy o sdružení dle ustanovení § 829 an. občanského zákoníku je svoji povahou naopak velmi neformální, ke vzniku smlouvy postačuje pouze dohoda účastníků o určení účelu sdružení, přičemž zákon pro tuto smlouvu nepředepisuje ani písemnou formu, neboť uzavřením smlouvy o sdružení nevzniká osoba se samostatnou právní subjektivitou.

[31] Námitku stěžovatelky poukazující na možnost označení za účastníka sdružení každou účetní neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou zejména s ohledem na skutkové okolnosti projednávané věci. Z obsahu správního spisu vyplývá, že sdružení, které neslo název se jmény obou zúčastněných, tj. i stěžovatelky, se evidentně projevovalo navenek. O této skutečnosti svědčí jednak svědectví paní S., která uvedla, že na dveřích v restauraci byla jména P. a H., a dále byly některé písemnosti opatřeny razítkem s textem P. a H.. Tyto písemnosti měla přitom v dispozici sama stěžovatelka, která je předložila Finančnímu úřadu v Mariánských Lázních v rámci daňové kontroly prováděné u pana P.. Lze tedy dovozovat, že jako účetní musela být s jejich obsahem obeznámena. Stěžovatelka nad to žádným způsobem neprokázala, na základě jakého jiného právního vztahu vykonávala pro pana J. P. účetní a daňové práce, neboť prokazatelně nebyla vedena v zaměstnaneckém poměru ani neprokázala, že by jí za tuto činnost plynuly od pana P. příjmy z titulu jejího živnostenského podnikání.

[32] Stěžovatelka dále namítala, že nebyly předloženy závěrky sdružení o vypořádání zisku mezi společníky ani důkaz o vyplacení zisku stěžovatelce. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pro tuto otázku byl zásadní závěr správce daně, dle něhož byla prokázána existence společného sdružení. Pokud správnost tohoto závěru obstála (viz výše), potom je z tohoto odvozený závěr o zdanění příjmů sdružení rovným dílem mezi společníky též správný a opírá se nejen o stěžovatelkou zpochybňovanou smlouvu o sdružení, ale zejména o zákon o daních z příjmů. Správce daně stanovil výši příjmů a výdajů sdružení na základě daňové evidence sdružení předložené Finančnímu úřadu v Mariánských Lázních v rámci daňové kontroly prováděné u pana P.. Pro účely možnosti zahrnout příjmy a výdaje sdružení do dílčího základu daně dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů je přitom rozhodné, jakým způsobem je mezi účastníky sdružení upraveno rozdělení příjmů a výdajů sdružení, nikoli faktické vypořádání finančních prostředků mezi účastníky. Pokud ve smlouvě o sdružení není stanoveno jinak, ustanovení § 12 zákona o daních z příjmů předpokládá rozdělení příjmů a výdajů mezi účastníky rovným dílem, tj. na každého účastníka sdružení připadá stejný díl výdajů a příjmů sdružení. Ze smlouvy o vzniku sdružení ze dne 1. 5. 2005 vyplývá, že se účastníci sdružení na společném

majetku podílí stejným dílem. Správce daně proto při výpočtu příjmů a výdajů připadajících na každého účastníka sdružení uvažoval s podílem ve výši 50 %. Otázka, zda mezi účastníky sdružení byl skutečně vypořádán zisk ze sdružení a v jaké reálné výši, proto není pro účely stanovení základu daně určující. Rozhodujícím kritériem je výlučně existence sdružení, která byla v průběhu daňového řízení dostatečně prokázána jinými důkazy.

[33] Ve vztahu k hodnocení obsahu svědecké výpovědi paní S. se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle něhož je tato výpověď „*jedním ze střípků celé mozaiky*“, která sama o sobě skutečně nemůže osvědčit právní vztah mezi stěžovatelkou a panem P.. V případě namítaného hodnocení závěru znaleckého posudku z oboru písmoznaectví je rozhodující, že pravost podpisu stěžovatelky uvedeného na smlouvě o vzniku sdružení nebyla tímto posudkem vyvrácena. Pouze v takovém případě by zcela jednoznačně nebylo možné závěry tohoto posudku ve vztahu k existenci sdružení použít. Žalovaný, jak správně konstatoval i krajský soud, tuto skutečnost reflektoval a zahrnul ji do svého hodnocení. Soubor všech zjištění provedených správními orgány tak představoval ucelený řetězec nepřímých důkazů svědčících pro závěr, že stěžovatelka byla účastníkem sdružení fyzických osob s panem P..

[34] Závěrem lze tedy konstatovat, že na jedné straně stojí tvrzení o existenci sdružení, smlouva o sdružení a další důkazy nasvědčující faktickým projevům tohoto sdružení navenek, naproti tomu stěžovatelka žádným relevantním způsobem jednotlivé skutečnosti svědčící ve prospěch závěru o existenci sdružení, které jí byly zcela zřetelně a jednoznačně sdělovány od počátku daňového řízení, nezpochybnila a správcem daně předestřená zjištění ve své argumentaci zcela pomíjela. Stěžovatelka se naproti tomu v žalobě i kasační stížnosti zaměřila zejména na prostou negaci a popírání závěrů žalovaného, aniž přitom uvedla jakákoli konkrétní skutková tvrzení a vysvětlení či předložila důkazy, které by závěry správních orgánů vyvracely. Tomu odpovídá i celkový průběh daňového řízení, v rámci kterého stěžovatelka setrvala v procesní pasivitě, nereagovala na výzvy správce daně ani nevyužila svého práva navrhnout důkazy či se vůči zjištěním správce daně vymezit jiným způsobem, než pouhým popřením výsledků daňové kontroly.

[35] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného shledal kasační stížnost stěžovatelky nedůvodnou.

[36] Nad rámec zdejší soud k výhradám žalovaného ke stanovení nákladů žalobního řízení krajským soudem konstatuje, že předmětem řízení byla kasační stížnost stěžovatelky, která proti výroku o nákladech řízení nebrojila. Nejvyšší správní soud připomíná, že ve smyslu ustanovení § 104 odst. 3 a 4 s. ř. s. je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Smyslem doručování kasační stížnosti ostatním účastníkům řízení dle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s. je poskytnout jim možnost vyjádřit se k jejímu obsahu, nikoli dát prostor pro otevření dalších otázek, které samotný stěžovatel nečiní spornými. Nejvyšší správní soud se tudíž námitkou žalovaného, která nad to ve vztahu k Nejvyššímu správnímu soudu nevyústila v žádný procesní návrh, nezabýval. K tomu Nejvyšší správní soud odkazuje žalovaného rovněž na ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s. a přílehlavou judikaturu.

V. Závěr a náklady řízení

[37] Stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nebyly ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu shledány důvodnými, v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

[38] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly, Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. července 2014

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu