



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka ve věci

žalobkyně: X
bytem X
zastoupena advokátem Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M.
sídlem Panská 895/6, 110 00 Praha 1

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021,
č. j. 23217/21/5200-10422-711919,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenou nadepsanému soudu dne 16. 8. 2021 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23217/21/5200-10422-711919 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále též „ZDP“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 8. 10. 2019, č. j. 2053503/19/2206-50523-305783, tedy dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, ze dne 8. 10. 2019, č. j. 2053503/19/2206-50523-305783 (dále též „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 36 437 Kč.
2. Jak vyplývá ze spisového materiálu, žalobkyně podala dne 24. 5. 2019 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, ve kterém vykázala příjmy ve výši 2 510 004 Kč a k nim uplatnila výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP ve výši 80%. S ohledem na maximální zákonný limit výše výdajů účinný pro předmětné zdaňovací období žalobkyně uplatnila výdaje ve výši 800 000 Kč. Totožné příjmy a výdaje, resp. totožný podíl na společných příjmech a výdajích (25%), vykázali v řádných daňových přiznáních (viz tabulka F přílohy č. 1 řádného daňového přiznání žalobkyně) rovněž všichni ostatní společníci společnosti (dříve „sdružení bez právní subjektivity“). Tato společnost byla založena smlouvou o sdružení ze dne 31. 12. 1998 (dále též „smlouva“) rodinnými příslušníky (J.Š. starší, M.Š., J.Š. mladší, V.Š.) podnikajícími v oblasti zemědělské prvovýroby (samostatně hospodařící rolníci). Ze smlouvy se podává (čl. V. bod 6), že každý účastník (resp. společník ve smyslu zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále též „NOZ“) se podílí na příjmech a výdajích společnosti rovným dílem, pokud schůze společníků nestanoví jinak, přičemž podíl příjmů připadajících na každého společníka společnosti musí být roven podílu na něj připadajících výdajů.
3. Dne 24. 6. 2019 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání za totožné zdaňovací období, ve kterém nově vykázala příjmy ve výši 2 675 670 Kč a požádala o uplatnění výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP. V tabulce F žalobkyně nově uvedla, že podíl příjmů a výdajů jednotlivých společníků není stejný, resp. u dvou společníků tento podíl činil 25% ku 30%; u zbylých dvou společníků pak 25% ku 20%. Ostatní společníci podali rovněž dodatečná daňová přiznání, v nichž vykázali příjmy ve stejné výši a výdaje ve skutečné výši. Žalobkyně odůvodnila podání dodatečného daňového přiznání toliko chybně uplatněnými paušálními výdaji v rozporu s § 12 ZDP. Výzvou ze dne 12. 8. 2019 vyzval správce daně žalobkyni k odstranění pochybností a upozornil ji, že dle § 7 odst. 7 ZDP nelze způsob uplatnění výdajů zpětně měnit, tudíž skutečné výdaje nelze v dodatečném daňovém přiznání použít.
4. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním doručeným správci daně dne 28. 8. 2019, kde uvedla, že v roce 2018 došlo ke změně poměru uplatnění výdajů mezi jednotlivými společníky z důvodu ukončení činnosti daňového subjektu J.Š. staršího. Z tohoto důvodu byly v řádném daňovém přiznání společné výdaje související se společnými příjmy ze společnosti mezi její společníky rozděleny chybně. Uplatnění paušálních výdajů dle § 7 odst. 7 ZDP v návaznosti na § 12 odst. 1 ZDP bylo proto učiněno v rozporu s daňovými

předpisy. Dodatečné daňové přiznání tudíž obsahuje správné výše podílu jednotlivých společníků na společných příjmech a výdajích.

5. Žalobkyně pochybnosti správce daně uvedeným vysvětlením nerozptýlila. Proto správce daně přistoupil k vystavení shora označeného dodatečného platebního výměru, proti němuž žalobkyně podala dne 8. 11. 2019 odvolání (doplněné dne 4. 12. 2019) zamítnuté žalobou napadeným rozhodnutím.

II. Shrnutí žaloby

6. Žalobkyně navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí.
7. Úvodem žaloby žalobkyně shrnuje průběh správního řízení, z něhož vyvozuje žalobní body. Žalobkyně uvádí, že dne 24. 5. 2019 podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, v němž uplatnila výdaje procentem z příjmů. Dne 24. 6. 2019 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání ke stejné dani za totožné zdaňovací období, přičemž v tomto dodatečném daňovém přiznání provedla změnu v tom smyslu, že uplatnila skutečné výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 ZDP. Provedená změna dle žalobkyně není v rozporu s § 7 odst. 7 věta poslední ZDP, podle které způsob uplatnění výdajů procentem z příjmů nelze zpětně měnit. Žalobkyně namítá, že toto pravidlo nemůže platit v posuzované věci, neboť původně uplatněné výdaje procentem z příjmů byly uplatněny neoprávněně. Výdaje uplatněné v řádném daňovém přiznání ze dne 24. 5. 2019 procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu s ustanovením § 12 odst. 1 ZDP, dle něhož platí, že *„pokud nejsou společné výdaje související se společnými příjmy ze společnosti rozděleny mezi poplatníky stejně jako příjmy, mohou poplatníci uplatnit výdaje pouze v prokázané výši“*. Žalobkyně podnikala ve společnosti ve smyslu § 2716 NOZ, v níž nebyly výdaje rozděleny stejně jako příjmy. Na základě uvedeného se žalobkyně domnívá, že se zákaz změny způsobu uplatněných výdajů ve smyslu § 7 odst. 7 věta poslední ZDP v posuzované věci neuplatní, jelikož původně uplatněné výdaje procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu se zákonem, a tudíž bylo povinností žalobkyně tuto změnu, resp. opravu provést. Dle žalobkyně z postupu žalovaného plyne, že sice výslovně nerozporuje uvedený právní názor žalobkyně, přesto dospěl k závěru, že v posuzované věci byly původně uplatněné výdaje procentem z příjmů uplatněny oprávněně.
8. Žalobkyně v návaznosti na uvedené namítá, že příjmy a výdaje ve společnosti nebyly rozděleny mezi společníky stejně. Ve smyslu § 2716 a násl. NOZ se v posuzované věci jedná o „rodinnou“ společnost společně podnikajících zemědělců. Původně byly vztahy mezi nimi upraveny smlouvou o sdružení (dle § 829 zákona č. 40/1964 Sb.), o kterou žalovaný opírá většinu svých úvah. Smlouva byla původně založena na naprosto rovném rozdělování příjmů i výdajů včetně toho, že veškeré změny této smlouvy mohou být činěny pouze písemnými dodatky podepsanými všemi smluvními stranami (společníky). Žalovaný z uvedeného dle žalobkyně chybně dovodil, že žalobkyně jednala v rozporu s několika ustanoveními této smlouvy, neboť neprokázala, že by se na změnách, odlišných od původního textu smlouvy, dohodla s ostatními společníky. Z toho žalovaný mylně usoudil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.
9. Dle žalobkyně žalovaný ignoroval pro posuzovanou věc zásadní okolnost, že všichni společníci této rodinné zemědělské společnosti se na uvedené změně shodli a takto ji shodně všichni prezentovali ve svých dodatečných daňových přiznáních. K tomu

žalobkyně odkazuje na jednotlivá rozhodnutí žalovaného týkající se všech společníků (smluvních stran smlouvy), resp. spolupracujících osob:

- V.Š., bytem S. 26, K. (rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23216/21/5200-10422-711919)
- J.Š. st., bytem S. 8, K. (rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23214/21/5200-10422-711919)
- J.Š. ml., bytem S. 8, K. (rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23215/21/5200-10422-711919)
- M.Š., bytem S. 8, K. (rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23217/21/5200-10422-711919)
- K.Š., bytem S. 8, K. (rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23218/21/5200-10422-711919)
- R.Š., bytem S. 26, K. (rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23219/21/5200-10422-711919)

10. Posuzovaná žaloba byla podána souběžně s dalšími žalobami všech shora označených osob proti rozhodnutím žalovaného, která jsou všechna postavena na stejných skutkových i právních závěrech. Žalobkyně je proto přesvědčena, že na úvahy žalovaného je třeba nazírat v celkovém kontextu posuzované věci. V situaci, kdy se tvrzení všech žalobců, resp. všech společníků společnosti (dříve sdružení) včetně spolupracujících osob ohledně posuzované věci shodují, jsou úvahy žalovaného o tom, že žalobkyně i ostatní společníci postupovali v rozporu se smlouvou, neudržitelné.
11. Smyslem soukromoprávní smlouvy je dle žalobkyně úprava vztahů mezi smluvními stranami. Společnou vůlí všech smluvních stran lze smlouvu kdykoliv měnit, dokonce lze konkludentně měnit ono ustanovení, podle něhož je možné změny smlouvy činit pouze písemně. Veškeré soukromoprávní instituty výkladu smluv jsou určeny právě jen k řešení případného nesouladu mezi účastníky takové smlouvy. V případě plného souladu všech smluvních stran zde není dán prostor pro jakékoli vnější zásahy. Požadavek žalovaného, aby žalobkyně doložila změnu předmětné smlouvy, by byl oprávněný, pokud by tvrzení žalobkyně stálo osamoceno. V situaci, kdy je tvrzení žalobkyně posuzováno tímž správním orgánem vedle shodných tvrzení všech ostatních společníků, resp. smluvních stran, evidentně ke změně smlouvy došlo. Požadavek žalovaného na další prokázání této tvrzené skutečnosti považuje žalobkyně za nadbytečný. Důkazem by v posuzované věci totiž mohlo být opět jen shodné vyjádření vůle všech společníků; jeho písemnou podobu však zákon nevyžaduje.
12. Žalovaný po žalobkyni neoprávněně požaduje, aby unesla důkazní břemeno ke skutečnosti, která však sama vyplývá právě jen z vůle žalobkyně ve spojení s vůlí všech ostatních výše uvedených osob (žalobců v souběžně podávaných správních žalobách). Žalovaný rozhodoval ve všech těchto věcech ve stejný den, tudíž nemohl vyjádření vůle všech shora uvedených osob (společníků) přehlédnout. Tato vůle byla v daňovém řízení tvrzena naprosto jednoznačně – mezi společníky nebyly výdaje a příjmy rozděleny stejně, a tudíž původně uplatněné výdaje procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu se zákonem. Toto své pochybení pak žalobkyně napravila dodatečným daňovým přiznáním ze dne 24. 6. 2019, v němž uplatnila skutečné výdaje ve smyslu § 24 ZDP. Jen tento způsob uplatnění výdajů je dle žalobkyně v posuzované věci přípustný. Prosadil-li žalovaný v

napadeném rozhodnutí uplatnění výdajů procentem z příjmů ve smyslu § 7 odst. 7 ZDP, pak je jeho rozhodnutí založené na nesprávném právním hodnocení věci.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

13. Žalovaný navrhl zamítnutí podané žaloby, neboť považuje námitky uplatněné žalobkyní za nedůvodné. Ve vyjádření k žalobě žalovaný nejprve shrnul průběh dosavadního řízení. Dále uvedl, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého důvodu a na základě jakých skutečností a právních norem bylo v řízeních rozhodováno, přičemž žaloba nepředkládá žádné nové skutečnosti, žalobní námitky odpovídají námitkám uplatněným v rámci odvolacího řízení. V podrobnostech proto žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Dle žalovaného nelze ve smyslu § 7 odst. 7 ZDP způsob uplatnění výdajů zpětně měnit, protože správci daně vznikly pochybnosti o správnosti uplatněných výdajů. Žalobkyně k výzvě správce daně jeho pochybnosti nerozptýlila, proto přistoupil k vydání dodatečného platebního výměru.
14. Žalovaný má s ohledem na znění smlouvy za prokázané, že žalobkyně uplatnila výdaje procenty z příjmů ve výši 80 % oprávněně. Žalovaný je v souladu se zásadou legality (§ 5 odst. 1 daňového řádu) vázán ustanovením § 7 odst. 7 ZDP, nemůže proto přihlížet k tomu, že se žalobkyně následně pokusila způsob uplatnění výdajů zpětně změnit. Žalovaný je přesvědčen, že zákonodárce v § 7 odst. 7 ZDP stanovil výslovný zákaz, když uvedl, že „[z]působ uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit“. Uvedené žalovanému nedává žádný prostor pro správní uvážení, což potvrdil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, když se vyjádřil k novele ZDP, kterou byl tento zákaz zakotven (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2008-59).
15. Žalobkyně se dle žalovaného pokouší vyvolat dojem, že uplatněním výdajů procenty z příjmů pouze učinila chybu a změna v uplatnění výdajů je toliko faktickou opravou. Dle žalovaného se však nejedná o administrativní pochybení, ale o žalobkyní tvrzenou změnu ujednání mezi stranami smlouvy. Ustanovení § 7 odst. 7 ZDP je uzavřeno eventuální změně v uplatňování způsobu výdajů, žalobkyni proto není dán prostor k revizi původního postupu, resp. k podání dodatečného přiznání s použitím skutečných výdajů.
16. Žalovaný dále zpochybňuje žalobkyní tvrzený jednomyslný souhlas všech poplatníků na změně způsobu uplatnění výdajů projevový v dodatečném daňovém přiznání, neboť všichni poplatníci jej učinili až po podání řádného daňového přiznání. Žalovaný nerozporuje, že si strany mohou (i konkludentně) společně ujednat změnu smlouvy o sdružení, a to jak ve vztahu k ustanovením týkajícím se výše podílů na příjmech a výdajích, tak i k ustanovením, dle nichž lze změny činit pouze písemně. Přesto, chtěla-li žalobkyně uplatnit výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP, měla tak učinit dříve, než uplatnila výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP. Co se týče namítaného pochybení v případě uplatnění výdajů, resp. následné opravy, žalovaný je přesvědčen, že žalobkyně ohledně tohoto tvrzení neunesla důkazní břemeno, neboť v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázala skutečnosti, které je povinna uvádět v daňovém přiznání.
17. Žalovaný si je vědom, že NOZ nestanovuje povinnost písemné formy při změně smlouvy, žalobkyni však tíží ohledně prokázání jejích tvrzení uvedených v daňovém přiznání důkazní břemeno. Listinná podoba projevu vůle účastníků smlouvy by jistě žalobkyni usnadnila unesení důkazního břemene. Žalobkyně v odvolacím řízení předložila k prokázání svých tvrzení společenskou smlouvu ze dne 1. 1. 2019, kterou však bylo toliko

prokázáno, že ve společném závazku pokračují pouze J.Š. ml. a V.Š., nikoliv to, že žalobkyně uplatnila výdaje neoprávněně.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Krajský soud rozhodl bez jednání za splnění podmínek dle § 51 s. ř. s.
19. Žaloba není důvodná.
20. Krajský soud se neztotožnil s námitkou, že žalobkyní provedená změna spočívající ve skutečnosti, že v dodatečném daňovém přiznání oproti řádnému daňovému přiznání uplatnila skutečné výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 ZDP místo výdajů paušálních, neodporuje § 7 odst. 7 ZDP.
21. Dle § 12 odst. 1 ZDP platí, že *„[p]okud 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“*.
22. Dle § 7 odst. 7 ZDP platí, že pokud poplatník neuplatní *„výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč, b) 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč, c) 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč, d) 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč. Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit“* (zvýrazněno soudem).
23. Dle § 24 odst. 1 věty první ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů *„pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“*.
24. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“*.
25. Krajský soud se tedy neztotožnil s právním názorem žalobkyně, že na posuzovanou věc nedopadá zákaz zpětného změny uplatnění výdajů procentem z příjmů zakotvený v § 7 odst. 7 ZDP. Jak plyne ze shora citovaného ustanovení § 7 odst. 7 ZDP, zákonodárce větou poslední tohoto ustanovení zcela jasně deklaroval zákaz zpětné změny způsobu uplatnění výdajů z paušálních na skutečné. Poplatníkovi je primárně poskytnuta možnost volby mezi uplatněním výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmu a paušálním uplatněním výdajů procentem ze zdanitelných příjmů s tím, že pokud se poplatník rozhodne pro uplatnění paušálních výdajů, správce daně jeho volbu bez dalšího akceptuje. Uvedené je však limitováno právě zákazem zpětné změny z výdajů paušálních na skutečné. Pokud by poplatník postupoval opačně, tedy rozhodl by se ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání o změně spočívající v uplatnění skutečných výdajů namísto paušálních, správce daně by musel jeho volbu s ohledem na znění zákona respektovat. V posuzované věci se však jedná právě o ten případ, kdy zákon zpětnou změnu volby uplatnění výdajů nepřipouští (viz novela předmětného ustanovení prostřednictvím zákona č. [545/2005 Sb.](#); s účinností od 1. 1. 2006).

26. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k uvedenému konstatoval, že „korektnost výkladu zde zvoleného byla nepřímou potvrzena novelou předmětného ustanovení prostřednictvím zákona č. [545/2005 Sb.](#); ten s účinností od 1. 1. 2006 přidal na konec ustanovení větu „Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit“. S ohledem na systematické zařazení této věty na konci ustanovení je patrné, že zákon napříště zakazuje pouze následnou změnu výdajů paušálních na výdaje skutečné. Možnost druhého typu změny, tedy zvolení výdajů paušálních namísto výdajů skutečných při dodatečném daňovém přiznání, zůstává nadále možná. Skutečnost, že zákonodárce považoval za nutné stanovit, že jeden ze způsobů změny uplatňování výdajů není napříště možný, lze nicméně vnímat také jako potvrzení, že předtím byla tato možnost akceptována. Z jakého jiného důvodu by racionálně uvažující zákonodárce považoval za nutné zakázat něco, co již není podle platné právní úpravy možné? Navíc, byť to není s ohledem na časovou působnost výše citované novely [zákonu o daních z příjmů](#) pro projednávaný případ rozhodné, možnost změny v tomto usnesení konstатовané, tedy následná změna skutečných výdajů na paušální, zůstává i po účinnosti novely nadále možná“ (usnesení ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006-59, č. 1543/2008 Sb. NSS).
27. Při podání řádného daňového přiznání má daňový subjekt svobodu volby, jakým způsobem uplatní výdaje, tj. zda ve formě skutečných výdajů či ve formě paušální. Tato volba bývá přirozeně vedena snahou o optimalizaci daňové povinnosti. V případě dodatečného daňového přiznání je však možnost volby limitována shora popsáním způsobem. Není pochyb o tom, že výklad [daňového řádu](#) by měl daňové subjekty vést k jeho dodržování, nicméně v posuzované věci je žalobkyni s ohledem na znění zákona odepřena volba, které se dodatečným daňovým přiznáním domáhala. Ačkoli žalobkyně zakládá svou argumentaci na snaze o napravení pochybení, kterého se dopustila v řádném daňovém přiznání, krajský soud nemůže s ohledem na striktní znění zákona tuto žalobní námitku akceptovat.
28. Co se týče žalobkyní namítaného pochybení spočívajícího v tom, že výdaje uplatněné v řádném daňovém přiznání ze dne 24. 5. 2019 procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu s ustanovením § 12 odst. 1 ZDP, krajský soud se s ohledem na shora řečené nemůže ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že původně uplatněné výdaje procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu se zákonem, a tudíž bylo povinností žalobkyně tuto změnu, resp. opravu provést. Jak již bylo řečeno výše, úvaha soudu v posuzované věci se primárně opírá o zákonem stanovený zákaz změny způsobu uplatnění výdajů z paušálních na skutečné (§ 7 odst. 7 ZDP). Věta poslední tohoto ustanovení neumožňuje jakoukoli další úvahu, která by žalobkyni opravňovala k zamýšlené změně uplatnění výdajů dodatečným daňovým přiznáním, ať je již založena na jakkoli racionálních důvodech z pohledu daňového subjektu.
29. Žalobkyně se domnívá, že bylo její povinností provést dodatečným daňovým přiznáním změnu, která by založila domnělý soulad skutkového stavu s § 12 ZDP. Žalobkyně uvádí, že podnikala ve společnosti ve smyslu § 2716 NOZ, v níž nebyly mezi poplatníky výdaje rozděleny stejně jako příjmy. Jak je uvedeno shora, v posuzované věci se jedná o „rodinnou“ společnost společně podnikajících zemědělců. Jak plyne ze spisového materiálu, vztahy mezi nimi byly původně upraveny smlouvou založenou na rovném rozdělování příjmů i výdajů. Soud nepochybně ani žalobkyni namítané právo smluvních stran spočívající v následné možnosti upravit si vztahy mezi sebou konsenzuálně a rozdělit společné výdaje související se společnými příjmy ze společnosti mezi sebe jinak

než společné příjmy, a to i přes výslovné znění smlouvy o povinnosti činit změny smlouvy toliko písemnými dodatky signovanými smluvními stranami. Ani tato skutečnost by jí ovšem nezakládala právo učinit dodatečným daňovým přiznáním požadovanou změnu odporující znění § 7 odst. 7 ZDP, jak je popsáno shora.

30. Rovněž žalovaný napadeným rozhodnutím poukázal primárně na to, že zpětná změna způsobu uplatnění výdajů a jejich nové rozdělení v nestejném poměru výdajů u jednotlivých společníků při zachování původního rozdělení poměru příjmů ve výši 25 % pro každého ze společníků v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období není při použití § 7 odst. 7 ZDP možná. Žalovanému nelze vytýkat, že reagoval rovněž na námitku žalobkyně, která označuje jako důvod pro podání dodatečného daňového předchozí uplatnění výdajů procentem z příjmů v rozporu s § 12 ZDP. Žalovaný k tomu mj. uvedl, že údaje uvedené žalobkyní v dodatečném daňovém přiznání jsou v rozporu s údaji uvedenými v řádném daňovém přiznání i s ujednáními ve smlouvě, na kterou žalobkyně odkazovala. Žalovaný dále ozřejmil, že na tvrzenou změnu podílu výdajů nemá vliv ani případné ukončení činnosti jednoho ze společníků, J.Š. staršího, neboť z dané skutečnosti, tj. že J.Š. st. byl vyřazen z evidence zemědělského podnikatele, nelze dovodit, že podíly příjmů a výdajů mezi společníky nejsou stejné. Žalovaný správně konstatoval, že v rámci společnosti se ke společné činnosti mohou sdružit jako společníci jak podnikatelé, tak i nepodnikatelé. Skutečnost, že Jan Šedivý st. již není registrován jako zemědělský podnikatel, neznamená, že nemůže pokračovat ve společné činnosti stejně jako dosud. To dle žalovaného dokládá i skutečnost, že Jan Šedivý st. deklaroval stejný podíl na příjmech a výdajích jak v podaném řádném daňovém tvrzení za předmětné zdaňovací období, tak i v daňových tvrzeních za roky předcházející. Vyřazení z evidence zemědělského podnikatele má dle žalovaného vliv pouze na správné začlenění příjmů do dílčího základu daně s tím, že příjmy ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství, které nejsou provozovány podnikatelem, jsou ostatními příjmy podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, ke kterým lze stejně jako k příjmům ze zemědělského podnikání uplatnit výdaje podle § 7 odst. 7 písm. a) ZDP.
31. Soud připomíná, že správce daně nezpochybil právo společníků na konsenzuální změnu ustanovení předmětné smlouvy, poukázal však na to, že za dané situace takový postup znemožňuje unesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzením žalobkyně. S tímto hodnocením se krajský soud ztotožnil.
32. K námitce odkazující na povinnost správce daně dbát na to, aby byla daň stanovena ve správné výši, se žalovaný vyjádřil v tom smyslu, že na základě předložených důkazů nebylo zjištěno chybné uplatnění výdajů procentem z příjmů a daň tedy byla stanovena ve správné výši. Dle žalovaného byl podíl příjmů a výdajů připadající na každého ze společníků podle smlouvy stejný, stejně tak byl deklarován i v podaných řádných daňových přiznáních. Společníkům proto nic nebránilo využít v souladu s § 12 odst. 1 ZDP postup dle § 7 odst. 7 ZDP. Žalovaný dále zdůraznil, že je na každém daňovém subjektu, zda zvolí uplatnění výdajů v prokázané výši nebo výdaje v procentní výši. Pokud se však společníci dobrovolně rozhodli uplatnit výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP, dopadá na ně také poslední věta tohoto ustanovení, podle které nelze uplatnění výdajů procentem z příjmů zpětně změnit. Krajský soud souhlasí se žalovaným, že při uplatnění výdajů procentem z příjmů nelze následně klást k tíži správce daně, že již nelze uplatnit výdaje ve skutečné výši a daň takto stanovenou označovat za nesprávnou.

33. Soud se neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že po ní bylo správcem daně požadováno unesení důkazního břemene plynoucího toliko z vůle žalobkyně ve spojení s vůlí ostatních společníků vyjádřené souběžně podanými dodatečnými daňovými příznámi. Žalovaný velmi podrobně popsal důvody důkazní nouze (viz str. 5-8 napadeného rozhodnutí), které dovozuje zejména ze skutečnosti, že „jednomyslný souhlas“ učiněný až následně podáním dodatečných daňových příznání jednotlivých společníků se v daném případě jeví účelově. Dle žalovaného nelze prokázat, že se společníci na změně předmětné smlouvy dohodli již v průběhu roku 2018, nikoliv až následně po podání řádného daňové příznání. Účelovost změny v rozdělení příjmů a výdajů ve společnosti dle žalovaného podtrhuje jak absence relevantního důkazu o změně smlouvy, tak i ekonomický smysl deklarované změny, kdy podíl na příjmech zůstává u všech společníků stejný, přestože je změna v podílu výdajů odůvodňována tím, že jeden ze společníků (Jan Šedivý st.) ukončil činnost. Soud s ohledem na shora řečené uzavírá, že námitka žalobkyně o nesprávném právním hodnocení věci žalovaným není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

34. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 25. srpna 2022

JUDr. Michal Hájek, Ph.D.
předseda senátu