



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: V. Š., zast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Kounicova 685/20, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23216/21/5200-10422-711919, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 8. 2022, č. j. 57 Af 15/2021-25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 8. 10. 2019, č. j. 2054570/19/2206-50523-305783, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši – 5.718 Kč.

[2] Žalobce v žalobě proti rozhodnutí žalovaného nejprve shrnul, že dne 24. 5. 2019 podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, v němž uplatnil paušální výdaje procentem z příjmů. Následně dne 24. 6. 2019 podal dodatečné daňové přiznání ke stejné dani za stejné období, v němž uplatnil skutečné výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“). Původně uplatněné výdaje procentem z příjmů byly uplatněny neoprávněně (v rozporu s § 12 odst. 1 ZDP), a proto se neuplatní poslední věta § 7 odst. 7 ZDP, podle které způsob uplatnění výdajů procentem z příjmů nelze zpětně

změnit. Žalobce podnikal ve společnosti ve smyslu § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v níž nebyly výdaje rozděleny stejně jako příjmy. Všichni účastníci této společnosti se shodli na změně Smlouvy o sdružení ze dne 31. 12. 1998, která původně stanovila naprosto rovné rozdělování příjmů i výdajů. Situace tak je obdobná u pěti dalších zúčastněných osob, které rovněž podaly žalobu. V situaci, kdy všichni žalobci tvrdí přesně to stejné, jsou úvahy žalovaného, že žalobce a ostatní společníci postupovali v rozporu s výše uvedenou smlouvou nepatřičné. Společnou vůlí společníků totiž lze smlouvu kdykoliv měnit, dokonce i konkludentně. Shodná tvrzení všech společníků jsou důkazem, že ke změně Smlouvy o sdružení došlo.

[3] Krajský soud žalobu zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Nepřisvědčil žalobci, že původně uplatněné výdaje procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu s § 12 odst. 1 ZDP, a tudíž bylo povinností žalobce tuto změnu, resp. opravu provést. Neztotožnil se s právním názorem žalobce, že na posuzovanou věc nedopadá zákaz zpětné změny uplatnění výdajů procentem z příjmů zakotvený v § 7 odst. 7 ZDP. Poslední věta tohoto ustanovení totiž neumožňuje jakoukoli další úvahu, která by žalobce opravňovala k zamýšlené změně uplatnění výdajů dodatečným daňovým přiznáním, ať je již založena na jakkoli racionálních důvodech z pohledu daňového subjektu.

[4] Ani právo smluvních stran 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 sdružení o povinnosti činit změny této smlouvy toliko písemnými dodatky nezakládá žalobci právo učinit dodatečným daňovým přiznáním požadovanou změnu odporující znění § 7 odst. 7 ZDP. Konsenzuální změna smlouvy o sdružení ze strany společníků znemožňuje unesení důkazního břemene ve vztahu k žalobcovým tvrzením.

[5] Krajský soud poukázal na závěry žalovaného, že podíl příjmů a výdajů připadající na každého ze společníků byl podle smlouvy stejný, stejně tak byl deklarován i v podaných řádných daňových přiznáních, a společníkům proto nic nebránilo využít v souladu s § 12 odst. 1 ZDP postup dle § 7 odst. 7 ZDP. Pokud se 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.

[6] Krajský soud nepřisvědčil žalobci, že prostřednictvím vyjádření své vůle ve spojení s vůlí ostatních společníků vyjádřenou v souběžně podaných dodatečných daňových přiznáních unesl důkazní břemeno ke svému tvrzení. Žalovaný totiž velmi podrobně popsal důvody důkazní nouze na straně žalobce, které dovozuje zejména ze skutečnosti, že jednomyslný souhlas učiněný až následně podáním dodatečných daňových přiznání 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 daňového přiznání.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Úvahy krajského soudu označil za mimoběžné se základním argumentem

pokračování

žaloby, že otázka změn způsobu uplatnění výdajů může být nastolena až v situaci, kdy je plátce daně oprávněn si mezi způsoby uplatnění výdajů vybírat. Stěžovatel však k takovému výběru oprávněn nebyl. Ustanovení § 7 odst. 7 ZDP odkazuje na § 12 odst. 1 téhož zákona, které míří právě na situaci, v níž se nacházel stěžovatel. Ustanovení § 7 odst. 7 věta poslední ZDP nemělo být v této věci vůbec aplikováno.

[8] Krajský soud chybně vůbec nepřipouští situaci, kdy jsou v daňovém přiznání nejdříve uplatněny výdaje procentem z příjmů a následně je podáno dodatečné daňové přiznání, ve kterém jsou uplatněny výdaje skutečné. Tato konstelace může nastat v situaci, kdy původně uplatněné výdaje procentem z příjmů nebyl daňový subjekt vůbec oprávněn takto uplatnit (např. když jako v posuzované věci spadá pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 ZDP). V takových situacích je pak daňový subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání a svoji původní chybu napravit.

[9] Podstata věci tak spočívá v otázce, zda stěžovatel skutečně spadá pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 ZDP, tj. zda unesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že ve společnosti, ve které podnikal s ostatními příbuznými, nebyly společné výdaje mezi společníky rozděleny stejně jako příjmy. Toto tvrzení stěžovatele je zcela ve shodě s tvrzeními ostatních společníků. Závěr krajského soudu o účelovosti této shody v tvrzeních není opřena o žádné přesvědčivé úvahy, a je tak projevem libovůle. Krajský soud se nezabýval tím, že absence písemně zachycené shodné vůle společníků ohledně změny způsobu rozdělování výdajů a příjmů nemůže vyloučit prokázání této skutečnosti. V situaci, kdy jde o rodinnou společnost, není nic neobvyklého, že o této skutečnosti neseptali žádný písemný dodatek. Požadavek žalovaného na předložení písemné změny Smlouvy o sdružení je nepatřičný v situaci, kdy všichni společníci shodně tvrdí to samé. Pokud krajský soud fakticky požaduje pouze předložení písemné změny Smlouvy o sdružení, jedná se o nesprávné právní posouzení věci.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ustanovení § 7 odst. 7 ZDP ani § 12 téhož zákona nejenže stěžovatele k zpětné změně uplatnění výdajů neopravňuje, ale ani mu nestanoví žádnou povinnost tak učinit. Nejedná se o opravu administrativního pochybení stěžovatele, ale o tvrzenou změnu ujednání mezi účastníky smlouvy o sdružení. S poukazem na odbornou literaturu žalovaný uvedl, že § 7 odst. 7 ZDP je uzavřen vůči eventuální změně v uplatňování způsobu výdajů, nelze se rozhodnout k přehodnocení původního postupu a podat dodatečné přiznání s použitím skutečných výdajů. Stěžovatel opírá změnu způsobu uplatnění výdajů o jednomyslný souhlas všech poplatníků projevený v dodatečném daňovém přiznání, ale všichni poplatníci jej učinili až po podání řádného daňového přiznání. Nelze proto tímto dodatečným tvrzením prokázat, že se poplatníci na změně uplatnění výdajů dohodli již před podáním řádného daňového přiznání. Chtěl-li tedy stěžovatel uplatnit výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP, měl tak učinit předtím, než uplatnil výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP, což je ostatně i postup předvídaný návětím § 7 odst. 7 ZDP, na které stěžovatel odkazuje.

[11] Krajský soud zcela správně podotknul, že konsenzuální postup při změně smlouvy o sdružení a rozdělení společných výdajů souvisejících se společnými příjmy ze společnosti mezi společníky jinak než společné příjmy, znemožňuje unesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzením stěžovatele. Listinná podoba projevu vůle účastníků sdružení by byla

žádoucí, neboť by stěžovateli usnadnila unesení jeho důkazního břemene. Žalovanému není zřejmé, z jakého důvodu společníci prokazovali konsenzuální změnu smlouvy o sdružení podáním dodatečných daňových přiznání, když se předtím ve smlouvě o sdružení zavázali, že veškeré změny a doplnění této smlouvy je možno činit pouze písemně. Bez ohledu na to, že stěžovatel v tomto směru neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že ke konsenzuální změně smlouvy o sdružení skutečně došlo, ani tato skutečnost by mu nezakládala právo učinit dodatečným daňovým přiznáním požadovanou změnu odporující znění § 7 odst. 7 ZDP.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Podle § 7 odst. 7 ZDP, ve znění účinném pro dané zdaňovací období, *neuplatní-li poplatník 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.*

[15] Podle § 12 odst. 1 odst. 1 ZDP, *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.*

[16] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda stěžovatel mohl v dodatečném daňovém přiznání změnit metodu uplatnění výdajů z paušálních výdajů na výdaje skutečné s odvoláním na § 12 odst. 1 ZDP.

[17] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 25. 5. 2010 byla správci daně přeložena Smlouva o sdružení ze dne 31. 12. 1998 uzavřená mezi stěžovatelem, J. Š. ml., J. Š. st. a M. Š., v jejímž čl. V. 6 je uvedeno, že *každý účastník se podílí na příjmech a výdajích sdružení rovným dílem, pokud schůze účastníků nestanoví jinak. Podíl na konkrétního účastníka sdružení připadajících příjmů však musí být vždy stejný jako podíl na něj připadajících výdajů.* Správní spis dále obsahuje daňová přiznání stěžovatele k dani

pokračování

z příjmů fyzických osob za roky 2016, 2017 a 2018, v nichž stěžovatel vždy uplatnil výdaje procentem z příjmů.

[18] Daňové přiznání za rok 2018 podal stěžovatel dne 24. 5. 2019. Vykázal v něm příjmy ve výši 2.510.004 Kč a k nim uplatnil výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP ve výši 80 %. Vzhledem k maximálnímu zákonnému limitu uplatnil stěžovatel výdaje ve výši 800.000 Kč. V dodatečném daňovém přiznání za rok 2018 ze dne 24. 6. 2019 stěžovatel následně vykázal příjmy ve výši 2.675.720 Kč, uvedl, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání byly zjištěny dne 31. 5. 2019, vede daňovou evidenci a uplatnil skutečně vynaložené výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP. V tabulce F (údaje o společnících společnosti) nově uvedl, že podíl příjmů a výdajů u všech společníků není stejný – u dvou společníků tento podíl činil 25 % : 20 % a u zbylých společníků činil 25 % : 30 %.

[19] Správce daně výzvou k odstranění pochybností ze dne 12. 8. 2019, č.j. 1851244/19/2206-50523-305783, stěžovatele vyzval k odstranění nesrovnalosti spočívající v tom, že v dodatečném daňovém přiznání stěžovatel použil pro výpočet základu daně výdaje skutečné, nikoli paušální dle 7 odst. 7 ZDP, které byly použity pro stanovení základu daně v řádném daňovém přiznání.

[20] Stěžovatel na tuto výzvu reagoval odpovědí ze dne 28. 8. 2019, v níž uvedl, že v roce 2018 došlo ke změně poměru uplatnění výdajů mezi jednotlivé členy společnosti, a to z důvodu ukončení činnosti pana J. Š. st. V řádném daňovém přiznání byly chybně společné výdaje související se společnými příjmy ze společnosti rozděleny mezi její členy stejným poměrem jako společné příjmy. Z tohoto důvodu bylo podáno dodatečné přiznání, v němž byly uvedeny správné výše podílů na společných příjmech a výdajích. Nedošlo tedy ke zpětné změně uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, ale k opravě chyby v uplatnění výdajů v řádném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018.

[21] Následně správce daně vydal výše již zmíněný dodatečný platební výměr ze dne 8. 10. 2019, proti kterému stěžovatel podal odvolání. V průběhu odvolacího řízení stěžovatel v odpovědi k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 4. 5. 2021 vysvětlil, že změna poměru vlastnictví a podílu na příjmech a výdajích vychází z postupného převodu majetku a podnikatelské činnosti z rodičů – M. Š. a J. Š. st. na syny V. a J. Š. Z tohoto důvodu J. Š. starší ukončil činnost již květnu 2016. Oba synové tak v průběhu roku 2017 a hlavně 2018 přebírali výdaje spojené s provozem zemědělské farmy při zachování shodných podílů na příjmech. Tato postupná forma převodu byla odsouhlasena jednomyslně všemi účastníky společnosti. V roce 2018 tak došlo k navýšení podílu na výdajích u společníka J. Š. a stěžovatele, tedy u těch společníků, kteří nadále pokračují v podnikatelské činnosti jako účastníci společnosti a kteří za rok 2019 již měli podíl na výdajích 50 %, což je patrné z podaných daňových přiznání za rok 2019 a nově uzavřené Smlouvy o společnosti.

[22] Z bodu 29 rozhodnutí žalovaného dále vyplývá, že ostatní společníci podali rovněž dodatečná daňová tvrzení, v nichž vykázali příjmy ve stejné výši a k nim uplatnili výdaje ve skutečné výši. Jako důvod pro podání dodatečných tvrzení bylo deklarováno uplatnění výdajů procentem z příjmů v rozporu s § 12 ZDP.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje tím, že nebyl oprávněn k výběru způsobu uplatnění výdajů, jelikož jeho případ spadá pod výjimku uvedenou v § 12 odst. 1 ZDP a proto § 7 odst. 7 věta poslední ZDP neměla vůbec být aplikována. Uvedené stěžovatel dovozuje z neformální dohody mezi společníky, na jejímž základě pro zdaňovací období roku 2018 došlo ke změně poměru uplatnění výdajů mezi jednotlivé členy společnosti. Existenci této dohody měnící Smlouvu o sdružení podle stěžovatele dokládají shodná tvrzení společníků v dodatečných daňových přiznáních.

[24] K této argumentaci Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelem tvrzená dohoda, podle níž mělo v roce 2018 dojít ke změně poměru uplatnění výdajů mezi jednotlivé členy společnosti, je v rozporu s výše již zmíněným čl. 6 Smlouvy o sdružení z roku 1998, v němž je uvedeno, že podíly společníků na příjmech a výdajích jsou stejné. V čl. VIII bodu 5 této smlouvy je uvedeno, že *veškeré změny a doplnění této smlouvy je možno učinit pouze písemnými dodatky podepsanými všemi účastníky sdružení*. Stěžovatel s ostatními společníky však tímto způsobem nepostupovali a na stěžovatelem tvrzené změně Smlouvy o sdružení se údajně dohodli ústně. V dodatečném daňovém přiznání navíc stěžovatel uvádí, že důvody pro jeho podání byly zjištěny dne 31. 5. 2019, což je v rozporu s tvrzením stěžovatele, že na základě dohody o změně Smlouvy o sdružení došlo v roce 2018 k navýšení podílu na výdajích u společníků J. Š. a stěžovatele, a podíly příjmů a výdajů společníků tudíž v tomto roce nebyly stejné.

[25] Stěžovatelem zmíněná skutečnost, že ostatní společníci také podali dodatečná daňová přiznání, v nichž uvedli poměr výdajů a příjmů společníků stejně jako stěžovatel, sice vskutku nasvědčuje existenci stěžovatelem tvrzené dohody mezi společníky o změně Smlouvy o sdružení, v žádném případě však nedokládá, kdy k uzavření této dohody došlo. Nejvyšší správní soud tak ke stěžovatelem tvrzené dohodě měnící Smlouvu o sdružení uzavírá, že stěžovatel nedoložil a neprokázal, kdy tato dohoda byla uzavřena, resp. že byla uzavřena tak, aby se týkala zdaňovacího období roku 2018. Nelze proto ani vycházet z toho, že tato dohoda změnila pro zdaňovací období roku 2018 Smlouvu o sdružení tak, že ve společnosti, ve které podnikal s ostatními příbuznými, nebyly společné výdaje mezi společníky rozděleny stejně jako příjmy, a nebylo tudíž možné uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP z důvodu existence výjimky z tohoto ustanovení uvedené v § 12 odst. 1 téhož zákona.

[26] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr krajského soudu, že postup zvolený stěžovatelem a ostatními společníky neumožňuje učinit závěr o unesení důkazního břemene ve vztahu k jejich tvrzením, je zcela správný. Naproti tomu není důvodná námitka, že úvahy krajského soudu jsou mimoběžné se základním žalobním argumentem, že otázka změn způsobu uplatnění výdajů může být nastolena až v situaci, kdy je plátce daně oprávněn si mezi způsoby uplatnění výdajů vybírat. Krajský soud se totiž v bodech 30 a 31 kasační stížností napadeného rozsudku zabýval tím, zda stěžovatel zpětně prokázal změnu způsobu uplatnění výdajů a jejich nové rozdělení v nestejném poměru u jednotlivých společníků, byť tak učinil odkazem na závěry žalovaného, s nimiž se ztotožnil.

[27] V okamžiku, kdy stěžovatel ve shodě s ostatními společníky podali daňové přiznání za zdaňovací období 2018, v němž v souladu se Smlouvou o sdružení uplatnili výdaje

pokračování

procentem z příjmů, měl správce daně k dispozici právě tuto Smlouvu o sdružení, podle které byl podíl výdajů stejný jako podíl příjmů, tj. všichni společníci včetně stěžovatele jednali v souladu s touto smlouvou. To korespondovalo s tím, že v dřívějších daňových příznáních za roky 2016 a 2017 stěžovatel (stejně jako ostatní společníci) rovněž uplatnil výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP. Stejně postupovali také ostatní společníci. Správce daně tedy na základě těchto skutečností zcela oprávněně a správně vycházel z toho, že stěžovatel si v souladu se Smlouvou o sdružení a v dohodě s ostatními společníky zvolil uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP. Pokud se stěžovatel následně rozhodl v dodatečném daňovém příznání uplatnit skutečně vynaložené výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP, jednalo se o změnu, kterou ustanovení § 7 odst. 7 poslední věty ZDP výslovně a jednoznačně nepřipouští, o čemž ostatně ani není mezi účastníky řízení sporu. Stěžovatel ani následně neprokázal, že za zdaňovací období roku 2018 nebyly společné výdaje související se společnými příjmy ze společnosti rozděleny mezi poplatníky stejně jako společné příjmy, tj. že společníci nepostupovali podle Smlouvy o sdružení z roku 1998 předložené správci daně.

[28] Nezbyvá tak než konstatovat, že stěžovatel nemá pravdu, pokud uvádí, že původně uplatněné výdaje procentem z příjmů nebyl vůbec oprávněn takto uplatnit, neboť spadal pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 ZDP a byl povinen za účelem napravení této chyby podat dodatečné daňové příznání. Krajský soud při posouzení věci správně vycházel z toho, že neobstojí tvrzení stěžovatele, že výdaje původně uplatněné procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu se zákonem. Pokud tedy krajský soud v bodu 28 kasační stížností napadeného rozsudku dále konstatoval, že poslední věta § 7 odst. 7 ZDP neumožňuje jakoukoli další úvahu, která by stěžovatele opravňovala k zamýšlené změně uplatnění výdajů dodatečným daňovým příznáním, ať je již založena na jakkoli racionálních důvodech z pohledu daňového subjektu, jedná se o závěr vztahující se k posuzované věci, nikoli (jak se domnívá stěžovatel v kasační stížnosti) obecné nepřipuštění situace, kdy jsou v daňovém příznání nejdříve uplatněny výdaje procentem z příjmů (k čemuž však daňový subjekt nebyl v důsledku nesplnění podmínek oprávněn) a následně je za účelem napravení této situace podáno daňovým subjektem dodatečné daňové příznání, ve kterém jsou v souladu se zákonem uplatněny výdaje skutečné.

[29] Úvaha krajského soudu o účelovosti změny v rozdělení příjmů vychází z rozhodnutí žalovaného a je založena na absenci relevantního důkazu o změně Smlouvy o sdružení a na tom, že podíl na příjmech zůstává u všech společníků stejný, přestože je změna v podílu výdajů odůvodněna tím, že jeden ze společníků ukončil činnost. Nejvyšší správní soud tento závěr považuje za dostatečný, a nepřisvědčil proto stěžovateli, že není opřen o žádné přesvědčivé úvahy, a je tak projevem libovůle.

[30] Výtka stěžovatele, že se krajský soud nezabýval tím, že absence písemně zachycené shodné vůle společníků ohledně změny způsobu rozdělování výdajů a příjmů nemůže vyloučit prokázání této skutečnosti, není opodstatněná, neboť krajský soud nezpochybnil právo smluvních stran upravit si vztahy mezi sebou konsensuálně, a to i přes výslovné znění Smlouvy o sdružení o povinnosti činit její změny pouze písemnými dodatky.

[31] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že v případě rodinné společnosti nelze považovat za neobvyklý postup nesepsání písemného dodatku ke stávající Smlouvě o sdružení. Jak

však již bylo uvedeno výše, ze shodného tvrzení společníků v dodatečných daňových přiznáních nevyplývá, kdy se účastníci sdružení na změně Smlouvy o sdružení dohodli, resp. že se skutečně dohodli tak, aby tato změna měla vliv již na zdaňovací období roku 2018. V této situaci má Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatele za to, že požadavek žalovaného na předložení písemné změny Smlouvy o sdružení mezi společníky není nepatřičný. Pokud se tedy krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, založeném mimo jiné na tom, že stěžovatel nepředložil písemnou změnu Smlouvy o sdružení, nejedná se o nesprávné právní posouzení věci.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[32] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[33] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. června 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu