



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: J. 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. 23215/21/5200-10422-711919, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2022, č. j. 61 Af 11/2021-23,

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. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23215/21/5200-10422-711919, podle § 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 10. 2019, č. j. 2054473/19/2206-50523-305783, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 ve výši 15.161 Kč.

[2] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 25. 8. 2022, č. j. 61 Af 11/2021-23, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3] V odůvodnění rozsudku krajský soud nepřisvědčil žalobci, že výdaje procentem z příjmů původně uplatnil v rozporu s § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto byl povinen

provést opravu. Neztotožnil se ani s právním názorem žalobce, že na posuzovanou věc nedopadal zákaz zpětné změny uplatnění výdajů procentem z příjmů zakotvený v § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Poslední věta tohoto ustanovení totiž neumožňovala jakoukoli další úvahu, která by žalobce opravňovala ke změně uplatnění výdajů dodatečným daňovým přiznáním, ať již byla založena na jakkoli racionálních důvodech.

[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 ze dne 31. 12. 1998 (dále jen „smlouva o sdružení“) o povinnosti činit změny této smlouvy toliko písemnými dodatky, nezakládalo podle krajského soudu žalobci právo učinit dodatečným daňovým přiznáním změnu odporující § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Konsenzuální změna smlouvy o sdružení ze strany společníků nadto znemožnila unesení důkazního břemene ve vztahu k žalobcovým tvrzením.

[5] Krajský soud dále poukázal na závěry žalovaného, podle nichž podíl příjmů a výdajů připadající na každého ze společníků byl podle smlouvy stejný. Totožně byl deklarován i v podaných řádných daňových přiznáních. Společníkům proto nic nebránilo využít v souladu s § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů postup podle § 7 odst. 7 téhož zákona. Pokud se společníci dobrovolně rozhodli uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dopadala na ně také poslední věta zmíněného ustanovení, podle níž nelze uplatnění výdajů procentem z příjmů zpětně změnit.

[6] Krajský soud nepřisvědčil žalobci ani v názoru, že prostřednictvím vyjádření své vůle ve spojení s vůlí ostatních společníků v souběžně podaných dodatečných daňových přiznáních unesl důkazní břemeno ke svému tvrzení. Žalovaný totiž velmi podrobně popsal důvody důkazní nouze na straně žalobce, které dovedl zejména ze skutečnosti, že jednomyslný souhlas učiněný až následně podáním dodatečných daňových přiznání jednotlivými společníky se v daném případě jevil účelově. Žalobce tak neprokázal, že se společníci na změně předmětné smlouvy dohodli již v průběhu roku 2018, a nikoli až následně po podání řádného daňového přiznání.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, v níž označil důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu stěžovatel označil úvahy krajského soudu za mimoběžné se základním argumentem 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 zákona o daních z příjmů odkazuje na § 12 odst. 1 téhož zákona, který míří právě na situaci, v níž se nacházel stěžovatel. Ustanovení § 7 odst. 7 věty poslední zákona o daních z příjmu tak nemělo být v této věci vůbec aplikováno.

[9] Krajský soud dále podle stěžovatele 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

pokračování

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 zákona o daních z příjmů). V takových situacích je pak daňový subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání a svoji původní chybu napravit.

[10] Podstata věci tak spočívá v otázce, zda stěžovatel skutečně spadá pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. zda unesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že ve společnosti, v níž 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 není opřen o žádné přesvědčivé úvahy, a je tak projevem libovůle.

[11] Stěžovatel dále namítl, že se krajský soud nezabýval ani skutečností, že absence písemně zachycené shodné vůle společníků ohledně změny způsobu rozdělování výdajů a příjmů nemůže vyloučit její prokázání. V situaci, kdy jde o rodinnou společnost, není nic neobvyklého, že o této shodě neseptali písemný dodatek. Požadavek žalovaného na předložení písemné změny smlouvy o sdružení je nadto nepatřičný v situaci, kdy všichni společníci shodně tvrdí to samé. Stěžovatel uzavřel, že krajský soud fakticky požaduje pouze předložení písemné změny smlouvy o sdružení, čímž se dopustil nesprávného právního posouzení věci.

[12] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i dodatečný platební výměr zrušil.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů 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 doplnil, že § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů je uzavřen vůči eventuální změně v uplatňování způsobu výdajů, nelze tak přehodnotit původní postup a podat dodatečné daňové přiznání s použitím skutečných výdajů. Stěžovatel opírá změnu způsobu uplatnění výdajů o jednomyslný souhlas všech společníků projevovaný v dodatečném daňovém přiznání, ale tito jej učinili až po podání řádného daňového přiznání. Ani dodatečným daňovým tvrzením tak stěžovatel neprokázal, že se společníci na změně uplatnění výdajů dohodli již před podáním řádného daňového přiznání. Chtěl-li tedy stěžovatel uplatnit výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, měl tak učinit předtím, než uplatnil výdaje podle § 7 odst. 7 téhož zákona, což je ostatně i postup předvídaný právě zmíněným ustanovením.

[14] Podle žalovaného krajský soud zcela správně zdůraznil, 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, jelikož

neprokázal, že ke konsenzuální změně smlouvy o sdružení skutečně došlo, ani tato skutečnost by mu nezakládala právo učinit dodatečným daňovým přiznáním změnu odporující § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[15] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[17] Podle tohoto ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[18] Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že obdobným případem týkajícím se daně z příjmů v totožném zdaňovacím období jednoho ze společníků předmětného sdružení společně podnikajících zemědělců, jehož členem byl rovněž stěžovatel, se zabýval již v rozsudku ze dne 15. 6. 2023, č. j. 4 Afs 241/2022-34, z jehož závěrů vycházel i v nyní posuzované věci. Kasační argumentace stěžovatele je ostatně zcela shodná s tvrzeními jeho společníka uvedenými v citované věci, totožná byla rovněž sporná právní otázka. Nejvyšší správní soud tak neshledal žádný důvod se od svých dříve vyslovených závěrů odchýlit.

[19] Podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, 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.*

[20] Podle § 12 odst. 1 odst. 1 zákona o daních z příjmů, *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.*

[21] V posuzovaném případě je sporná otázka, zda stěžovatel mohl v dodatečném daňovém přiznání změnit metodu uplatnění výdajů z paušálních výdajů na výdaje skutečné s odvoláním na § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[22] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel správci daně předložil smlouvu o sdružení uzavřenou mezi ním, V. Š., J. Š. a M. Š., v jejímž čl. V. bodě 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

pokračování

daňová přiznání stěžovatele k dani z příjmů fyzických osob za roky 2016, 2017 a 2018, v nichž stěžovatel vždy uplatnil výdaje procentem z příjmů.

[23] 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 podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů 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 2.675.670 Kč a uvedl, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjistil dne 31. 5. 2019. Nově tak uplatnil skutečně vynaložené výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tabulce F (údaje o společnících společnosti) uvedl, že podíl příjmů a výdajů u všech společníků není stejný, u dvou společníků totiž tento podíl činil 25 % : 30 % a u zbylých společníků činil 25 % : 20 %.

[24] Správce daně výzvou ze dne 12. 8. 2019 stěžovatele vyzval k odstranění nesrovnalosti spočívající v tom, že v dodatečném daňovém přiznání použil pro výpočet základu daně výdaje skutečné, nikoli paušální podle 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které byly použity pro stanovení základu daně v řádném daňovém přiznání.

[25] 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. 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 podal dodatečné daňové přiznání, v němž byly uvedeny správné výše podílů na společných příjmech a výdajích. Nedošlo tedy ke zpětné změně uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nýbrž k opravě chyby v uplatnění výdajů v řádném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018.

[26] Následně správce daně vydal předmětný dodatečný platební výměr. V průběhu odvolacího řízení stěžovatel 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. na syny V. a J. Š. Z tohoto důvodu J. Š. ukončil činnost již v květnu roku 2016. Oba synové tak v průběhu let 2017 a zejména 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 došlo k navýšení podílu na výdajích u společníka V. 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.

[27] Z 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 daňových tvrzení deklarovali uplatnění výdajů procentem z příjmů v rozporu s § 12 zákona o daních z příjmů.

[28] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že nebyl oprávněn k výběru způsobu uplatnění výdajů, jelikož jeho případ spadá pod výjimku uvedenou v § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto § 7 odst. 7 věta poslední téhož zákona 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.

[29] K citované námitce 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 zmíněným čl. V. bodem 6 smlouvy o sdružení, 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 zjistil 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 V. Š. a stěžovatele, a podíly příjmů a výdajů společníků tak v tomto roce nebyly stejné.

[30] 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 byla tato dohoda uzavřena, resp. že se týkala zdaňovacího období roku 2018. Nelze proto ani mít za to, že předmětná dohoda změnila pro zdaňovací období roku 2018 smlouvu o sdružení tak, že ve společnosti, v níž stěžovatel podnikal s ostatními příbuznými, nebyly společné výdaje mezi společníky rozděleny stejně jako příjmy, a nemohl tak uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů z důvodu výjimky uvedené v § 12 odst. 1 téhož zákona.

[31] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel zvoleným postupem neunesl důkazní břemeno ve vztahu k vlastním daňovým tvrzením. V této souvislosti se neztotožnil s námitkou stěžovatele, že úvahy krajského soudu jsou mimoběžné se základním žalobním argumentem, podle něhož 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 odst. 30 a 31 odůvodnění 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.

[32] Jinak řečeno, pokud stěžovatel ve shodě s ostatními společníky podal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2018, v němž v souladu se smlouvou o sdružení, podle níž byl podíl výdajů stejný jako podíl příjmů, uplatnil výdaje procentem z příjmů, všichni společníci včetně stěžovatele jednali v souladu s touto smlouvou. To korespondovalo s tím, že v dřívějších daňových přiznáních za roky 2016 a 2017 stěžovatel (stejně jako ostatní společníci) rovněž uplatnil výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně tedy na základě těchto skutečností zcela oprávněně vycházel z předpokladu, že si stěžovatel v souladu se smlouvou o sdružení a po dohodě s ostatními společníky zvolil uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud se

pokračování

stěžovatel následně rozhodl v dodatečném daňovém přiznání uplatnit skutečně vynaložené výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jednalo se o změnu, kterou výslovně a jednoznačně nepřipouští § 7 odst. 7 věty poslední téhož zákona, 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.

[33] Stěžovatel proto 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 zákona o daních z příjmů a byl povinen za účelem napravení této chyby podat dodatečné daňové přiznání. Již krajský soud totiž správně vyvrátil tvrzení stěžovatele, že výdaje původně uplatněné procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu se zákonem. V odst. 28 odůvodnění napadeného rozsudku dále konstatoval, že poslední věta § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů neumožňuje jakoukoli další úvahu, která by stěžovatele opravňovala k zamýšlené změně uplatnění výdajů dodatečným daňovým přiznáním, ať již byla založena na jakkoli racionálních důvodech. Jedná se přitom o závěr vztahující se k posuzované věci, nikoli o obecné nepřipuštění situace, při níž daňový subjekt v daňovém přiznání nejdříve uplatní výdaje procentem z příjmů (k čemuž však nebyl v důsledku nesplnění podmínek oprávněn) a následně za účelem napravení této situace podá dodatečné daňové přiznání, v němž v souladu se zákonem uplatní výdaje skutečné.

[34] 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 dále na zjištění, že podíl na příjmech zůstal u všech společníků stejný, přestože měla být změna v podílu výdajů odůvodněna ukončením činnosti jedním ze společníků. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem krajského soudu ztotožnil.

[35] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že absence písemně zachycené shodné vůle společníků ohledně změny způsobu rozdělování výdajů a příjmů nemůže vyloučit prokázání této skutečnosti. Krajský soud totiž nijak nezpochybil právo smluvních stran upravit si vztahy mezi sebou konsenzuálně, a to i přes výslovné ustanovení smlouvy o sdružení o povinnosti činit její změny pouze písemnými dodatky. V této souvislosti lze přisvědčit stěžovateli, že v případě rodinné společnosti není neobvyklým postupem nesepsání písemného dodatku ke stávající smlouvě o sdružení. Jak již však bylo uvedeno výše, ze shodného tvrzení společníků a stěžovatele 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 právě předložením písemné změny smlouvy o sdružení by vyjmenované sporné skutečnosti řádně prokázal, a vyvrátil tak pochybnosti správce daně. V této souvislosti by tak bylo zjevné, že s ohledem na výjimku uvedenou v § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnil výdaje procentem z příjmů neoprávněně, a měl tak správně uplatnit skutečné výdaje podle § 24 odst. 1 téhož zákona. Pokud tedy krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, nelze mu ničeho vytknout.

[36] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že napadený rozsudek je zákonný a důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 16. srpna 2023

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu