



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **J. Š. st.**, zastoupen Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Panská 895/6, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/21, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, čj. 23214/21/5200-10422-711919, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 8. 2022, čj. 51 Af 14/2021-25,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 ze dne 8. 10. 2019, čj. 2051294/19/2206-50523-305783), kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 36 437 Kč.

[2] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil u Krajského soudu v Českých Budějovicích. V žalobě shrnul, že 24. 5. 2019 podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, v němž uplatnil výdaje procentem z příjmů. Následně dne 24. 6. 2019 podal dodatečné daňové přiznání ke stejné dani za totožné 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 jen „ZDP“). Výdaje uplatněné v řádném daňovém priznání 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 měnit. Žalobce podnikal ve společnosti ve smyslu § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v níž nebyly příjmy a výdaje rozděleny mezi společníky stejně. Všichni společníci se totiž shodli na změně Smlouvy o sdružení ze dne 31. 12. 1998, která původně stanovila rovné rozdělování příjmů i výdajů, přičemž veškeré změny této smlouvy mohou být činěny pouze písemnými dodatky podepsanými všemi společníky. I u zbytku společníků došlo k podání dodatečného daňového priznání, a následně obraně pomocí žaloby. V situaci, kdy všichni společníci 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 rozsudkem označeným v záhlaví. Neztotožnil se s námitkou žalobce, že výdaje původně uplatněné procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu s § 12 odst. 1 ZDP, a proto bylo povinností žalobce provést opravu. Krajský soud nesouhlasí ani s právním názorem žalobce, že na posuzovanou věc nedopadá zákaz zpětné změny uplatnění výdajů procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP. Poslední věta tohoto ustanovení neumožňuje jakoukoli další úvahu, která by žalobce opravňovala k zamýšlené změně uplatnění výdajů dodatečným daňovým priznáním, 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 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 priznáním požadovanou změnu odporující znění § 7 odst. 7 ZDP. Ústní změna smlouvy o sdružení ze strany společníků znemožňuje unesení důkazního břemene ve vztahu k žalobcovým tvrzením.

[5] Krajský soud poukázal na závěry žalovaného, podle nichž podíl příjmů a výdajů připadající na každého ze společníků byl podle smlouvy stejný, stejně tak byl deklarován i v podaných řádných daňových priznáních, a společníkům proto nic nebránilo využít v souladu s § 12 odst. 1 ZDP postup dle § 7 odst. 7 ZDP. Pokud se však společníci dobrovolně rozhodli uplatnit výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP, dopadá na ně také poslední věta tohoto ustanovení.

[6] Krajský soud se dále neztotožnil s tvrzením žalobce, že prostřednictvím vyjádření své vůle ve spojení s vůlí ostatních společníků vyjádřenou v souběžně podaných dodatečných daňových priznáních unesl důkazní břemeno ke svému tvrzení. Žalovaný podrobně popsal důvody důkazní nouze na straně žalobce, které dovozuje zejména ze skutečnosti, že jednomyslný souhlas učiněný až následně podáním dodatečných daňových priznáních 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 priznání.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

pokračování

[8] Stěžovatel označil úvahy krajského soudu za mimoběžné se základním argumentem žaloby, podle něhož 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 tak nemělo být v této věci vůbec aplikováno.

[9] Krajský soud dle stěžovatele chybně 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. Tento stav může nastat v situaci, kdy původně uplatněné výdaje procentem z příjmů nebyl daňový subjekt vůbec oprávněn uplatnit (např. když, jako v posuzované věci, spadá pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 ZDP). V takových situacích je daňový subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání a svoji původní chybu napravit.

[10] Podstata věci 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 není opřen 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 neobvyklé, že o této skutečnosti nebyl sepsán 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.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž se ztotožnil se závěry rozsudku krajského soudu.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud předem upozorňuje, že v obdobné věci jiného stěžovatele (ovšem jedná se o jednoho ze společníků a členů rodiny Š. – p. V. Š.) zastoupeného shodným zástupcem, se již téměř identickou kasační stížností zabýval a zamítl ji rozsudkem ze dne 15. 6. 2023, čj. 4 Afs 241/2022-34. Se zmíněným rozsudkem se osmý senát NSS plně ztotožňuje, neshledal důvody se od něj odchýlit a v podrobnostech na něj lze odkázat. Stěžovatel v nynější věci neuplatnil žádný okruh argumentů, který by neuplatnil v kasační stížnosti řešené čtvrtým senátem. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud pouze shrnuje podstatu vypořádání základních kasačních argumentačních okruhů stěžovatele.

[15] Stěžovatel staví kasační stížnost na argumentu, že nebyl oprávněn k výběru mezi způsoby uplatnění výdajů, jelikož jeho případ spadá pod výjimku dle § 12 odst. 1 ZDP, a proto § 7 odst. 7 věta poslední zmíněného zákona neměla být vůbec aplikována. Toto tvrzení

stěžovatel dovozuje z ústní dohody mezi společníky, na jejímž základě došlo pro zdaňovací období roku 2018 ke změně poměru rozdělení výdajů mezi jednotlivé společníky. Existenci této dohody mění Smlouvu o sdružení mají dle stěžovatele dokládat shodná tvrzení společníků v dodatečných daňových přiznáních.

[16] Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelem tvrzená dohoda týkající se změny poměrů výdajů mezi jednotlivými společníky, je v rozporu s čl. V bodu 6 Smlouvy o sdružení z roku 1998, který uvádí, 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.“*. Změna Smlouvy je poté možná dle čl. VIII bodu 5 pouze tak, že *„veškeré změny a doplnění této smlouvy je možno učinit pouze písemnými dodatky podepsanými všemi účastníky sdružení“*. K prokázání tohoto postupu nedošlo, k tvrzené změně Smlouvy o sdružení mělo dojít ústně (viz též shora zmíněný rozsudek čtvrtého senátu, bod 24).

[17] Nejvyšší správní soud sice souhlasí, že podání dodatečných daňových přiznání ostatními společníky, v nichž uvádí poměr výdajů a příjmů stejně jako stěžovatel, naznačuje existenci stěžovatelem tvrzené dohody o změně Smlouvy o sdružení, stěžovatel ovšem nebyl schopen prokázat, kdy byla dohoda uzavřena, a zda se týkala zdaňovacího období roku 2018. Kasační soud tak souhlasí s krajským soudem, že nelze učinit závěr o unesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzení stěžovatele a ostatních společníků (viz též závěry rozsudku čtvrtého senátu, body 25-26).

[18] Stěžovatel s ostatními společníky podali daňové přiznání za zdaňovací období roku 2018 a v souladu se Smlouvou o sdružení uplatnili výdaje procentem z příjmů. Tuto Smlouvu měl k dispozici i správce daně. I v dřívějších daňových přiznáních z let 2016 a 2017 společníci (včetně stěžovatele) uplatňovali výdaje procentem dle § 7 odst. 7 ZDP. Rozhodnutí stěžovatele uplatnit v dodatečném daňovém přiznání skutečně vynaložené výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP představuje změnu, kterou § 7 odst. 7 téhož zákona výslovně nepřipouští. Stěžovatel neprokázal, že by společníci nepostupovali dle Smlouvy o sdružení, a společné výdaje tak nebyly rozděleny mezi společníky stejně jako společné příjmy (viz též závěry rozsudku čtvrtého senátu, bod 27).

[19] Kasační soud se neztotožnil ani s argumentací stěžovatele, podle níž původně uplatněné výdaje procentem z příjmů nebyl oprávněn uplatnit, neboť spadal pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 ZDP a za účelem napravení této chyby musel podat dodatečné daňové přiznání. Konstatování krajského soudu v bodu 28 napadeného rozsudku týkající se poslední věty § 7 odst. 7, která neumožňuje další úvahu o oprávnění stěžovatele ke změně uplatnění výdajů dodatečným daňovým přiznáním, je závěrem k posuzované věci. Nejedná se, jak se v kasační stížnosti domnívá stěžovatel, o obecné nepřipuštění situace, kdy se v daňovém přiznání uplatní výdaje procentem z příjmů, k čemuž daňový subjekt nesplnil podmínky, a následně je za účelem napravení této situace podáno dodatečné daňové přiznání, ve kterém se v souladu se zákonem uplatní výdaje skutečné. V tomto ohledu je také možné odkázat na rozsudek čtvrtého senátu, bod 28.

[20] I v nyní projednávané věci tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru (a to i ve vztahu k dalším dílčím námitkám, které zde není s ohledem na jejich podrobné vypořádání čtvrtým senátem ve výše označené věci znovu opakovat), že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, založené mimo jiné na tom, že stěžovatel nepředložil písemnou změnu Smlouvy o sdružení, a nejedná se o nesprávné právní posouzení věci.

pokračování

#### IV. Závěr a náklady řízení

[21] S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou dle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[22] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1, větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně 31. srpna 2023

Milan Podhrázký  
předseda senátu