ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **R. Š.**, zastoupena 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. 23219/21/5200-10422-711919, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 8. 2022, čj. 51 Af 15/2021-25,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně 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. 2056037/19/2206-50523-305783), kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 14 535 Kč.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila u Krajského soudu v Českých Budějovicích. V žalobě shrnula, že 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. Následně dne 25. 6. 2019 podala dodatečné daňové přiznání ke stejné dani za totožné období, v němž uplatnila 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 přiznání 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. Žalobkyně podnikala 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 přiznání, a následné obraně pomocí žaloby. V situaci, kdy všichni společníci tvrdí přesně to stejné, jsou úvahy žalovaného, že žalobkyně a ostatní společníci postupovali v rozporu s výše uvedenou smlouvou, nepatřičné. Společnou vůlí společníků 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 žalobkyně, že výdaje původně uplatněné procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu s § 12 odst. 1 ZDP, a proto bylo povinností žalobkyně provést opravu. Krajský soud nesouhlasí ani s právním názorem žalobkyně, 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 žalobkyni 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 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 žalobkyni právo učinit dodatečným daňovým přiznáním požadovanou změnu odporující znění § 7 odst. 7 ZDP. Ústní změna smlouvy o sdružení ze strany společníků znemožňuje unesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzením žalobkyně.

[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 přiznáních, 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 žalobkyně, že prostřednictvím vyjádření své vůle ve spojení s vůlí ostatních společníků vyjádřenou v souběžně podaných dodatečných daňových přiznáních unesla důkazní břemeno ke svému tvrzení. Žalovaný podrobně popsal důvody důkazní nouze na straně žalobkyně, které dovozuje zejména ze skutečnosti, že jednomyslný souhlas učiněný až následně podáním dodatečných daňových přiznáních 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] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

pokračování

[8] Stěžovatelka označila 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. Stěžovatelka však k takovému výběru oprávněna nebyla. Ustanovení § 7 odst. 7 ZDP odkazuje na § 12 odst. 1 téhož zákona, které míří právě na situaci, v níž se nacházela stěžovatelka. Ustanovení § 7 odst. 7 věta poslední ZDP tak nemělo být v této věci vůbec aplikováno.

[9] Krajský soud dle stěžovatelky 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 stěžovatelka skutečně spadá pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 ZDP, tj. zda unesla důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že ve společnosti, ve které podnikala s ostatními příbuznými, nebyly společné výdaje mezi společníky rozděleny stejně jako příjmy. Toto tvrzení stěžovatelky 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. Stěžovatelka v nynější věci neuplatnila žádný okruh argumentů, který by nebyl uplatněn v kasační stížnosti řešené čtvrtým senátem. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud pouze shrnuje podstatu vypořádání základních kasačních argumentačních okruhů stěžovatelky.

[15] Stěžovatelka staví kasační stížnost na argumentu, že nebyla oprávněna k výběru mezi způsoby uplatnění výdajů, jelikož její případ spadá pod výjimku dle § 12 odst. 1 ZDP, a proto § 7 odst. 7 věta poslední zmíněného zákona neměla být vůbec aplikována. Toto tvrzení stěžovatelka 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 měnící Smlouvu o sdružení mají dle stěžovatelky dokládat shodná tvrzení společníků v dodatečných daňových přiznáních.

[16] Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelkou 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 stěžovatelka, naznačuje existenci stěžovatelkou tvrzené dohody o změně Smlouvy o sdružení, stěžovatelka ovšem nebyla schopna 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 stěžovatelky a ostatních společníků (viz též závěry rozsudku čtvrtého senátu, body 25-26).

[18] Stěžovatelka s ostatními společníky podala daňové přiznání za zdaňovací období roku 2018 a v souladu se Smlouvou o sdružení uplatnila výdaje procentem z příjmů. Tuto Smlouvu měl k dispozici i správce daně. I v dřívějších daňových přiznáních z let 2016 a 2017 společníci (včetně stěžovatelky) uplatňovali výdaje procentem dle § 7 odst. 7 ZDP. Rozhodnutí stěžovatelky uplatnit v dodatečném daňovém přiznání skutečně vynaložené výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP představuje změnu, kterou § 7 odst. 7 téhož zákona výslovně nepřipouští. Stěžovatelka neprokázala, 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 stěžovatelky, podle níž původně uplatněné výdaje procentem z příjmů nebyla oprávněna uplatnit, neboť spadala pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 ZDP a za účelem napravení této chyby musela 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 stěžovatelky ke změně uplatnění výdajů dodatečným daňovým přiznáním, je závěrem k posuzované věci. Nejedná se, jak se v kasační stížnosti domnívá stěžovatelka, 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 stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, založené mimo jiné na tom, že nepředložila písemnou změnu Smlouvy o sdružení, a nejedná se o nesprávné právní posouzení věci.

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. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla 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.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. srpna 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu