



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **K. Š.**, .ast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Kounicova 685/20, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 8. 2022, č. j. 57 Af 14/2021-29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2020, č. j. 23218/21/5200-10422-711919 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“); tímto rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 8. 10. 2019, č. j. 2055874/19/2206-50523-305783. Dodatečným platebním výměrem byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 ve výši 14 505 Kč.

[2] V **žalobě** stěžovatelka nejprve shrnula, že dne 24. 5. 2019 podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, v němž uplatnila paušální výdaje procentem z příjmů. Dne 24. 6. 2019 podala dodatečné daňové přiznání ke stejné dani za stejné zdaňovací období, v němž uplatnila skutečné výdaje dle § 24 zákona č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatelka namítla, že původně uplatněné výdaje procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu s § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto se neuplatní poslední věta § 7 odst. 7 téhož zákona. Stěžovatelka podnikala v „rodinné“ společnosti ve smyslu § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, přičemž původně Smlouva o sdružení ze dne 31. 12. 1998 (dále jen „smlouva o sdružení“) stanovila rovné rozdělování příjmů a výdajů. Následně se však všechny smluvní strany dohodly na tom, že výdaje nebudou mezi společníky rozdělovány stejně jako příjmy. Situace je obdobná u pěti dalších zúčastněných osob, které rovněž podaly žalobu. V situaci, kdy všichni žalobci tvrdí přesně to stejné, jsou úvahy žalovaného, že stěžovatelka a ostatní společníci postupovali v rozporu s výše uvedenou smlouvou, nepatřičné. Společnou vůlí společníků totiž lze smlouvu kdykoliv měnit, a to i konkludentně. Shodná tvrzení všech společníků jsou důkazem o tom, že ke změně smlouvy o sdružení došlo.

[3] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že původně uplatněné výdaje procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu s § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a tudíž bylo povinností stěžovatelky provést formou dodatečného daňového přiznání změnu ve způsobu uplatnění výdajů. Krajský soud se též neztotožnil s právním názorem stěžovatelky, že na posuzovanou věc nedopadá zákaz zpětné změny uplatnění výdajů procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů; poslední věta uvedeného ustanovení totiž neumožňuje jakoukoli další úvahu, která by stěžovatelku opravňovala k zamýšlené změně uplatnění výdajů dodatečným daňovým přiznáním, ať je již založena na jakkoli racionálních důvodech z pohledu daňového subjektu. 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, týkající se povinnosti činit změny této smlouvy toliko písemnými dodatky, nezakládalo podle krajského soudu stěžovatelce právo učinit dodatečnými 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 ke stěžovatelčiným tvrzením.

[4] Krajský soud dále poukázal na závěry žalovaného, podle nichž podíl příjmů a výdajů připadající na každého ze společníků byl podle smlouvy o sdružení stejný. Stejně tak 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 dle § 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. Krajský soud nepřisvědčil stěžovatelce ani v názoru, že její tvrzení bylo prokázáno prostřednictvím totožného vyjádření vůle ostatních společníků v souběžně podaných dodatečných daňových přiznáních; přisvědčil žalovanému, že jednomyslný souhlas společníků učiněný až následně podáním jednotlivých dodatečných daňových přiznání se spíše jeví jako účelový; v dané věci nelze prokázat, že se společníci na změně smlouvy o sdružení dohodli již v průběhu roku 2018, a nikoliv až následně po vyměření řádného daňového přiznání.

[5] V **kasační stížnosti** stěžovatelka uplatnila kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka označila úvahy krajského soudu za mimoběžné se základním argumentem

pokračování

žaloby, jímž bylo, že otázka změny způsobu uplatnění výdajů může být nastolena až v situaci, kdy je plátce daně oprávněn si mezi způsoby uplatnění výdajů vybírat; k takovému výběru však stěžovatelka nebyla oprávněna. Stěžovatelka poukazuje na to, že § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů odkazuje na § 12 odst. 1 téhož zákona, který míří právě na situaci, v níž se stěžovatelka nacházela; § 7 odst. 7 *in fine* zákona o daních z příjmů tak neměl být v této věci vůbec aplikován.

[6] Stěžovatelka naopak namítá, že na její případ dopadá § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud však chybně nepřipouští situaci, kdy jsou v daňovém přiznání uplatněny výdaje procentem z příjmů a následně je podáno dodatečné daňové přiznání, ve kterém jsou uplatněny výdaje skutečné. Taková situace může nastat, jestliže původně uplatněné výdaje procentem z příjmů nebyl daňový subjekt vůbec oprávněn takto uplatnit, jak tomu je například v nyní souzené věci. Dle přesvědčení stěžovatelky je daňový subjekt v takovém případě povinen podat dodatečné daňové přiznání a svoji původní chybu napravit.

[7] Klíčovou otázkou tedy je, zda stěžovatelka skutečně spadá pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. zda unesla důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že ve společnosti, v níž podnikala s ostatními příbuznými, nebyly společné výdaje mezi jednotlivými společníky rozděleny stejně jako příjmy. Stěžovatelka konstatuje, že tato skutečnost byla prokázána shodnými tvrzeními ostatních společníků společnosti ohledně změny týkající se způsobu rozdělování výdajů a příjmů. Závěr krajského soudu o účelovosti této shody není opřen o žádné přesvědčivé úvahy a je tak projevem libovůle. Přitom je nepodstatné, že ohledně změny způsobu rozdělování výdajů a příjmů nebyla pořízena písemná smlouva. Požadavek žalovaného na předložení písemné smlouvy o sdružení je za situace, kdy všichni společníci shodně tvrdí to samé, nepatřičný. Krajský soud se dopustil nesprávného právního posouzení věci, požaduje-li písemnou smlouvu o sdružení. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečný platební výměr, zrušil.

[8] Žalovaný ve **vyjádření ke kasační stížnosti** uvedl, že § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů ani § 12 téhož zákona nejenže stěžovatelku ke zpětné změně uplatnění výdajů neopravňuje, ale ani jí nestanoví žádnou povinnost tak učinit. V nyní souzené věci se nejedná pouze o opravu administrativního pochybení, ale o tvrzenou změnu ujednání mezi stranami smlouvy o sdružení. Žalovaný dále poukázal na odbornou literaturu, dle níž § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů neumožňuje eventuální změnu v uplatňování způsobu výdajů; nelze proto přehodnotit původní postup a podat dodatečné daňové přiznání s použitím skutečných výdajů. Stěžovatelka opírá změnu způsobu uplatnění výdajů o jednomyslný souhlas všech společníků projevový v dodatečném daňovém přiznání, ale tito jej učinili až po podání řádného daňového přiznání. Ani dodatečným daňovým tvrzením tak stěžovatelka neprokázala, že se společníci na změně uplatnění výdajů dohodli již před podáním řádného daňového přiznání. Chtěla-li stěžovatelka uplatnit výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, měla tak učinit předtím, než uplatnila výdaje podle § 7 odst. 7 téhož zákona. Podotkl, že listinná podoba projevu vůle účastníků sdružení byla žádoucí, neboť by stěžovatelce usnadnila unesení jejího 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 veškeré změny a doplnění této smlouvy činit v písemné formě. Bez ohledu na to, že stěžovatelka v tomto směru neunesla důkazní břemeno, jelikož neprokázala, že ke změně smlouvy o

sdužení skutečně došlo, ani tato skutečnost by jí nezakládala právo učinit dodatečným daňovým přiznáním změnu odporující § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[9] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.) a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud předesílá, že se již v rozsudku ze dne 16. 8. 2023, č. j. 4 Afs 240/2022-33, zabýval kasační stížností manžela stěžovatelky, J. Š. ml., podanou proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2022, č. j. 61 Af 11/2021-23, která je zcela totožná s kasační stížností podanou v nyní projednávané věci stěžovatelkou. V obou případech byla nastolena totožná sporná právní otázka, a sice, zda stěžovatelka mohla v dodatečném daňovém přiznání změnit způsob uplatnění výdajů z paušálních výdajů na výdaje skutečné s odvoláním na § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci je skutkový a právní základ v podstatě totožný jako ve věci řešené čtvrtým senátem, přičemž i argumentace stěžovatelky (byť tato se nacházela v postavení osoby spolupracující dle § 13 zákona o daních z příjmů, nikoli v postavení člena sdužení, na něhož dopadá § 12 zákona o daních z příjmů) je stejná, nemá Nejvyšší správní soud důvod se odchýlit od svých dříve vyslovených závěrů.

[12] V posuzovaném případě je sporná otázka, zda stěžovatelka mohla v dodatečném daňovém přiznání změnit způsob uplatnění výdajů z paušálních výdajů na výdaje skutečné s odvoláním se na § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nutno zdůraznit, že stěžovatelka je spolupracující osobou ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů; příjmy i výdaje stěžovatelky jsou odvozovány od příjmů a výdajů jejího manžela (J. Š. ml.), který se nachází v pozici „hlavního daňového subjektu“ zatímco stěžovatelka je v pozici spolupracující manželky. Daňová povinnost stěžovatelky se tedy zcela odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u hlavního daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, čj. 1 Afs 154/2004-63, č. 795/2006 Sb. NSS); tím však není dotčena její samostatná volba způsobu uplatnění výdajů ve vlastním daňovém přiznání ve vztahu k podílu příjmů a výdajů, které na ni manžel převedl dle §13 zákona o daních z příjmů.

[13] Stěžovatelka v roce 2018 spolupracovala s manželem J. Š. ml., který toho času podnikal ve společnosti s dalšími rodinnými příslušníky v oblasti zemědělské prvovýroby a prodeje zemědělských komodit (viz smlouva o sdružení, která byla uzavřena dne 31. 12. 1998 mezi J. Š. st., M. Š., J. Š. ml. a V. Š.). Dne 24. 5. 2019 stěžovatelka podala daňové přiznání za rok 2018, ve kterém vykázala podíl, který na ni manžel přerozdělil ze společných příjmů společnosti ze samostatné činnosti. J. Š. ml. v řádném daňovém přiznání vykázal příjmy ve výši 2 510 004 Kč a uplatnil výdaje dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů v limitní výši 800 000 Kč; příjmy a výdaje dělil na spolupracující osobu, tj. stěžovatelku, podílem ve výši 9,7 %. Jednotliví společníci společnosti si příjmy i výdaje rozdělili ve stejném poměru a v řádném daňovém přiznání za rok 2018 rovněž uplatnili výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stejným způsobem, tj. procentem z příjmů, uplatnila stěžovatelka výdaje ve svém daňovém přiznání.

pokračování

[14] Dne 24. 6. 2019 podal J. Š. ml. dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018, v němž vykázal příjmy ve výši 2 675 670 Kč. Současně provedl změnu uplatněných výdajů tak, že namísto paušálně uplatněných výdajů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, uplatnil výdaje skutečné ve smyslu § 24 odst. 1 téhož zákona; zároveň změnil podíl na příjmech a výdajích, který převedl na svoji manželku (stěžovatelku), a to na 14 %. V návaznosti na to stěžovatelka podala dne 24. 6. 2019 dodatečné daňové přiznání, které zdůvodnila tím, že v řádném daňovém přiznání byly nesprávně uplatněny paušální výdaje v rozporu s § 12 zákona o daních z příjmů.

[15] Ze spisového materiálu dále vyplývá, že stěžovatelka byla správcem daně vyzvána k odstranění pochybností, neboť stěžovatelka neuvedla žádné skutečnosti, které by ji opravňovaly k podání dodatečného daňového přiznání, přičemž vzniklo podezření, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno v rozporu s § 7 odst. 7 *in fine* zákona o daních z příjmů (viz výzva ze dne 12. 8. 2019, č. j. 1853525/19/2206-50523-305783). Stěžovatelka uvedla, že v roce 2018 došlo ke změně poměru uplatnění výdajů mezi jednotlivými členy společnosti, a to z důvodu ukončení činnosti J. Š. st. Vzhledem k této skutečnosti byly v řádném daňovém přiznání chybně rozděleny společné výdaje související se společnými příjmy ze společnosti mezi její jednotlivé členy stejným poměrem jako společné příjmy. V dodatečném daňovém přiznání členové společnosti chybu v poměru rozdělených výdajů uplatněných v řádném daňovém přiznání odstranili. Nedošlo ke zpětné změně uplatnění výdajů ve smyslu § 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. V průběhu odvolacího řízení stěžovatelka doplnila, že změna poměru vlastnictví a podílu na příjmech a výdajích vychází z postupného převodu majetku a podnikatelské činnosti od rodičů M. Š. a J. Š. st. na syny V. a J. Š. ml. Z tohoto důvodu J. Š. st. ukončil činnost již v květnu roku 2016; předložila Společenskou smlouvu (smlouvu o společnosti) uzavřenou dne 1. 1. 2019 mezi J. Š. ml. a V. Š., jejímž účelem je dle čl. II. zajištění provozování zemědělské prvovýroby v rozsahu převzatého zemědělského rodinného podniku manželů J. st. a M. Š. Žalovaný odvolání stěžovatelky zamítl s tím, že její tvrzení o tom, že nedošlo ke zpětné změně uplatnění výdajů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nemá oporu v zajištěných důkazech; tato skutečnost totiž neplyne ze společenské smlouvy ze dne 1. 1. 2019 a stěžovatelka nedoložila žádné jiné důkazní prostředky svědčící o změně smlouvy o sdružení.

[16] Jak již Nejvyšší správní soud předeslal výše, stěžovatelka měla v posuzovaném případě postavení tzv. spolupracující osoby ve smyslu § 13 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Příjmy a výdaje stěžovatelky se proto odvozovaly od příjmů a výdajů manžela. Nejvyšší správní soud již v minulosti konstatoval, že ačkoliv se daňová povinnost spolupracující osoby zcela odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u hlavního daňového subjektu, má spolupracující osoba procesní práva i povinnosti jako hlavní daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004-63, publikovaný pod č. 795/2006 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 84/2012-39). Spolupracující osobě svědčí důkazní povinnost v mezích § 13 zákona o daních z příjmů, tedy ohledně přerozděleného příjmu a k němu se vztahujících výdajů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010-121, č. 2150/2010 Sb. NSS; usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012-33, č. 3203/2015 Sb. NSS).

[17] Z výše uvedené judikatury plyne, že spolupracující osoba má v daňovém řízení samostatné procesní postavení, které s sebou nese různá práva i povinnosti. Nutno doplnit, že s ohledem na vzájemnou souvztažnost skutkových okolností, které provázejí daňové řízení obou subjektů, je v daňovém řízení se spolupracující osobou nutné zohlednit též skutečnosti vztahující se k hlavnímu daňovému subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004-63, č. 795/2006 Sb. NSS).

[18] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že nebyla oprávněna k výběru způsobu uplatnění výdajů, jelikož její případ spadá pod výjimku uvedenou v § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto § 7 odst. 7 věta poslední téhož zákona neměla být vůbec aplikována. Uvedené stěžovatelka 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 stěžovatelky dokládají shodná tvrzení společníků v dodatečných daňových přiznáních.

[19] Stěžovatelčina kasační argumentace (byť s ohledem na její postavení, jakožto osoby spolupracující, na kterou § 12 zákona o daních z příjmů bezprostředně nedopadá, není zcela přílehavá) je zcela totožná jako v řízení o kasační stížnosti jejího manžela, o které zdejší soud rozhodl dne 16. 8. 2023 rozsudkem sp. zn. 4 Afs 240/2022. V daňovém řízení rovněž stěžovatelka přednesla stejnou argumentaci a k prokázání tvrzených skutečností předložila stejné listiny jako její manžel (tím je především smlouva o sdružení a Společenská smlouva ze dne 1. 1. 2019). Za této situace lze vyřčené závěry čtvrtého senátu zdejšího soudu vyslovené v rozsudku č. j. 4 Afs 240/2022-33 zcela vztáhnout na nyní projednávanou věc.

[20] Čtvrtý senát především upozornil na to, že tvrzená ústní dohoda, podle níž mělo v roce 2018 dojít ke změně poměru uplatnění výdajů mezi jednotlivé členy společnosti, je v rozporu se smlouvou o sdružení, podle níž měly být podíly společníků na příjmech a výdajích stejné; ke změně ujednání smlouva o sdružení navíc vyžaduje písemné dodatky. Skutečnost, že ostatní společníci také podali dodatečná daňová přiznání, v nichž uvedli poměr výdajů a příjmů společníků stejně, jako stěžovatel (J. Š.), nasvědčuje tomu, že mezi společníky k tvrzené dohodě o změně smlouvy o sdružení došlo, avšak v žádném případě nedokládá, kdy se tak stalo. Z uvedených důvodů nebylo dle čtvrtého senátu prokázáno, kdy byla dohoda uzavřena, resp., že se týkala právě zdaňovacího období roku 2018. Nelze ani dovodit, že v důsledku tvrzené dohody nebyly společné výdaje mezi společníky rozděleny stejně jako příjmy, a společníci tak nemohli uplatnit výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů z důvodu výjimky uvedené v § 12 odst. 1 téhož zákona. Podle čtvrtého senátu nebyly závěry krajského soudu mimoběžné, neboť se v napadeném rozsudku zabýval tím, zda stěžovatel (J. Š.) zpětně prokázal změnu způsobu uplatnění výdajů a jejich nové rozdělení v nestejném poměru u jednotlivých společníků.

[21] Podle čtvrtého senátu manžel stěžovatelky (hlavní daňový subjekt) neunesl své důkazní břemeno k vlastním daňovým tvrzením; konkrétně zdejší soud předestřel tyto stěžejní závěry.

„(...) 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

pokračování

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 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.

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 nepřipustění 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.

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.

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.“

[22] Stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti nepředložila žádný další důkaz, ani neuvedla jinou relevantní skutečnost či argumentaci, která by mohla odůvodnit jiný právní závěr, než k jakému dospěl čtvrtý senát.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu v řízení náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. září 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu