



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Marie Šedivá**, zastoupená Mgr. Pavlem Kandalcem, PhD., LL.M., advokátem se sídlem Kounicova 685/20, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2022, č. j. 61 Af 12/2021 - 24,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23217/21/5200-10422-711919 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 8. 10. 2019, č. j. 2053503/19/2206-50523-305783, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 ve výši 36 437 Kč.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 25. 8. 2022, č. j. 61 Af 12/2021 - 24, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud nejprve shrnul podstatné skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Uvedl, že žalobkyně podala dne 24. 5. 2019 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických

osob za zdaňovací období roku 2018, ve kterém uplatnila výdaje procentem z příjmů. Následně dne 24. 6. 2019 podala dodatečné přiznání ke stejné dani za totožné období, v němž uplatnila skutečné výdaje na dosažení, zjištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Důvodem podání dodatečného daňového přiznání byla dle tvrzení žalobkyně skutečnost, že výdaje uplatněné v řádném daňovém přiznání procentem z příjmů byly uplatněny neoprávněně. Žalobkyně podnikala s dalšími členy své rodiny ve společnosti ve smyslu § 2716 občanského zákoníku, v níž nebyly příjmy a výdaje rozděleny mezi společníky stejně. Všichni společníci se totiž shodli na ústní změně Smlouvy o sdružení ze dne 31. 12. 1998, která původně stanovila rovné rozdělování příjmů i výdajů, přičemž veškeré změny této smlouvy mohly být činěny pouze písemnými dodatky podepsanými všemi společníky. Stejně jako žalobkyně postupovali ve svých daňových přiznáních i ostatní společníci.

[4] Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že výdaje původně uplatněné procentem z příjmů byly uplatněny v rozporu s § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto bylo povinností žalobkyně provést opravu. Krajský soud nesouhlasil s názorem žalobkyně, že na posuzovanou věc nedopadá zákaz zpětné změny uplatnění výdajů procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. 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.

[5] 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 zákona o daních z příjmů. Ústní změna smlouvy o sdružení ze strany společníků za dané situace znemožňuje unesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzením žalobkyně.

[6] 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 zákona o daních z příjmů postup dle § 7 odst. 7 téhož zákona. Pokud se však společníci dobrovolně rozhodli uplatnit výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dopadá na ně také poslední věta tohoto ustanovení.

[7] 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 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.

pokračování

[8] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelka označuje 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 zákona o daních z příjmů odkazuje na § 12 odst. 1 téhož zákona, které míří právě na situaci, v níž se nacházela stěžovatelka. Ustanovení § 7 odst. 7 věta poslední zákona o daních z příjmů tak nemělo být v této věci vůbec aplikováno.

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

[11] Podstata věci spočívá v otázce, 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, 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 totéž. Pokud krajský soud fakticky požaduje pouze předložení písemné změny Smlouvy o sdružení, jedná se o nesprávné právní posouzení věci.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí, přičemž se ztotožňuje se závěry rozsudku krajského soudu.

[13] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud předem upozorňuje, že v obdobné věci jiného stěžovatele (ovšem jedná se o jednoho ze společníků a členů rodiny nynější stěžovatelky) zastoupeného shodným zástupcem, se již téměř identickou kasační stížností zabýval a zamítl ji rozsudkem ze dne 15. 6. 2023, č. j. 4 Afs 241/2022 – 34 (dále jen „rozsudek čtvrtého senátu“; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Ze závěrů uvedených v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud dále vycházel i v řízeních o kasačních stížnostech dalších společníků a členů rodiny stěžovatelky (srov. rozsudky ze dne 16. 8. 2023, č. j. 4 Afs 240/2022 – 33; ze dne 31. 8. 2023, č. j. 8 Afs 222/2022 – 34 a č. j. 8 Afs 223/2022 – 35; a ze dne 15. 9. 2023, č. j. 5 Afs 257/2022 – 33).

[16] Se zmíněným rozsudkem č. j. 4 Afs 241/2022 – 34 se třetí senát Nejvyššího správního soudu plně ztotožňuje, neshledal důvody se od něj odchýlit a v podrobnostech na něj lze odkázat. Stěžovatelka v nynější věci neuplatnila žádné námitky, které by nebyly uplatněny v kasační stížnosti řešené čtvrtým senátem. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud pouze shrnuje podstatu vypořádání kasačních námitek stěžovatelky, jak plyne z odkazované judikatury.

[17] 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.***

[18] 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.*

[19] Stěžovatelka tvrdí, že nebyla oprávněna k výběru mezi způsoby uplatnění výdajů, jelikož její případ spadá pod výjimku dle § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto § 7 odst. 7 věta poslední zmíněného zákona neměla být vůbec aplikována. Toto tvrzení stěžovatelka dovozuje z údajné ústní dohody mezi společníky, na jejímž základě mělo dojít 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.

[20] 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“*.

pokračování

K prokázání tohoto postupu nedošlo, neboť k tvrzené změně Smlouvy o sdružení mělo dojít ústně (viz též shora zmíněný rozsudek čtvrtého senátu, odstavce 24).

[21] 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, odstavce 25 až 26).

[22] 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 zákona o daních z příjmů. Rozhodnutí stěžovatelky uplatnit v dodatečném daňovém přiznání skutečně vynaložené výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů představuje změnu, kterou § 7 odst. 7 téhož zákona výslovně nepřipouští. Stěžovatelka neprokázala, že by společníci postupovali jinak než dle (písemně uzavřené) Smlouvy o sdružení, a společné výdaje tak nebyly rozděleny mezi společníky stejně jako společné příjmy (viz též závěry rozsudku čtvrtého senátu, odstavce 27).

[23] S ohledem na výše uvedené, se kasační soud neztotožnil s námitkou stěžovatelky, podle níž původně uplatněné výdaje procentem z příjmů nebyla oprávněna uplatnit, neboť spadala pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů a za účelem napravení této chyby musela podat dodatečné daňové přiznání. Stěžovatelka totiž především neprokázala, že v předmětném zdaňovacím období skutečně spadala pod subjekty uvedené v § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a že tedy nebyla oprávněna uplatnit výdaje procentem z příjmů.

[24] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud dodává, že, pokud krajský soud v odstavci 28 napadeného rozsudku uvedl, že poslední věta ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů „*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*“, jedná se o závěr vztahující se k posuzované věci. Krajský soud tím pouze konstatoval, že v případě žalobkyně bylo uplatnění výdajů procentem z příjmů v souladu s § 12 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto žalobkyně nebyla s ohledem na § 7 odst. 7 téhož zákona oprávněna způsob uplatnění následně měnit. Nejedná se tedy (jak se domnívá stěžovatelka v kasační stížnosti) o obecné nepřipuštění možnosti opravy nezákonného uplatnění výdajů procentem z příjmů v dodatečném daňovém přiznání.

[25] Nejvyšší správní soud dále nesouhlasí s námitkou stěžovatelky, že závěr krajského soudu o účelovosti shody tvrzení jednotlivých společníků není opřen o přesvědčivé úvahy, a je tedy projevem libovůle. Krajský soud v odstavci 33 napadeného rozsudku jednoznačně uvedl, že o účelovosti tvrzení stěžovatelky a dalších společníků svědčí „*jak absence relevantního důkazu o změně smlouvy, tak i ekonomický smysl deklarované změny, kdy podíl na příjmech zůstává u všech společníků stejný, přestože je změna v podílu výdajů odůvodňována*

tím, že jeden ze společníků ukončil činnost“. Toto zdůvodnění Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné (srov. shodně rozsudek čtvrtého senátu, odstavec 29).

[26] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, 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 jinak. Krajský soud se k tomuto vyjadřoval v odstavci 31 napadeného rozsudku, kde se ztotožnil se závěrem správce daně, který nezpochybnil právo společníků na konsenzuální změnu předmětné smlouvy. Poukázal nicméně na to, že za dané situace (tj. pokud neexistují žádné jiné objektivní důkazy - pozn. NSS) takový postup znemožňuje unesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzením stěžovatelky. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a odkazuje rovněž na rozsudek čtvrtého senátu, odstavce 30 až 31.

[27] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[28] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 22. února 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu