



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Lubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **C-firmy Europe SE**, IČ 292 36 053
sídlem Bieblova 166/26, 613 00 Brno
zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 7. 12. 2022, č. j. 40669/22/5200-11434-713159,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční orgány doměřily žalobkyni daň z příjmů právnických osob, neboť na základě daňové kontroly dospěly k závěru, že neprokázala daňovou účinnost nákladů, jež vynaložila

v souvislosti se založením ready-made společností, které následně prodávala zájemcům o jejich koupi.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobkyně nejprve namítla prekluzi práva správce daně stanovit daň.
3. Dále žalobkyně popsala svůj obchodní model tak, že v minulosti zakládala tzv. ready-made společnosti, které následně prodávala zájemcům o jejich koupi. Žalobkyně tak založila „na sklad“ spoustu společností, které následně prodala za cenu veškerých nákladů spojených se založením a držbou, společně s provizí. K založeným společnostem se nechovala jako k cennému papíru, ale jako ke zboží a účtovala o transakcích tak, aby zachovávala poctivý a věrný obraz. Žalovaný nicméně vyloučil všechny náklady spojené se založením společností. Jmenovitě se jednalo o kolky za prvozápis, odměny za sepis zakladatelských listin, výpisy z živnostenského rejstříku, poplatky za zřízení bankovního účtu. Tyto náklady ale žalobkyně musela vynaložit, aby společnosti vůbec vznikly a aby byly použitelné „k okamžitému podnikání“. Pokud by takové kvality nedosahovaly, nebyl by o ně takový zájem.
4. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, přitom tyto zřizovací výdaje zohledňuje, naopak zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“), nepředpokládá, že by někdo mohl takovým způsobem obchodovat. ZDP vychází z nesprávného předpokladu, že zakládání společností se u jednotlivých daňových subjektů děje v omezené míře, přičemž vylučuje z daňově účinných nákladů ty náklady, které jsou spojené se založením dceřiných společností. Obecně by takové vynětí nebylo pro daňové subjekty citelné, nicméně pro žalobkyni to znamená nemožnost uplatnit si náklady ve výši 1 788 084 Kč za rok. Příčinná souvislost s dosahováním výnosů je přitom zřejmá.
5. Pokud žalobkyně přistupovala k těmto ready-made společnostem jako ke zboží, měla by mít možnost uplatnit si veškeré vynaložené výdaje na výrobu. Žalobkyni přitom nemůže být kladena k tíži mezera v ZDP, který tento typ podnikání nepředpokládá a hledí na zakládání společností prizmatem dceřiných společností. Tento charakter však společnosti žalobkyně neměly. Proto v zájmu zachování principů ZDP je nutno požadovat, aby § 25 odst. 1 písm. c) ZDP nebyl aplikován (viz výklad podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004-60).
6. Žalobkyně namítá též nesprávnou aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, který v tehdy účinném znění umožňoval napravit nespravedlivý stav, který vznikl v důsledku necitlivé aplikace § 25 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Citované ustanovení umožňuje uplatnit veškeré náklady vzniklé ve spojitosti se zakládáním a držením ready-made společností, pakliže se projeví ve výnosech, což žalobkyně splňuje. Je sice pravda, že v důvodové zprávě s tímto počítáno nebylo, avšak to by nemělo bránit v jeho aplikaci. Výklad žalovaného je opřen o novelizaci předmětného ustanovení o několik let později, přičemž tato novelizace je důkazem o správnosti názoru žalobkyně, neboť kdyby správný nebyl, novelizace by nebyla potřebná.
7. V dalším okruhu námitek žalobkyně vytkla, že žalovaný nad rámec rozhodnutí prvoinstančního správce daně navýšil žalobkyni ještě zdanitelné výnosy o dalších 356 000 Kč. Jednalo se přitom o faktury, které žalobkyně ve svém účetnictví neevidovala. Žalobkyně nepochybuje, že faktury byly skutečně žalobkyní založeny, nicméně odměna za jejich

založení byla obsažena v hodnotě obchodního podílu. Žalobkyně prodávala ready-made společnosti se základním kapitálem 200 000 Kč za obvyklých 233 000 Kč, kdy tento obchodní model žalobkyně je popsán ve zprávě o daňové kontrole. Ve smyslu § 11 zákona o účetnictví se nejedná o řádně zaúčtované doklady. K jejich vystavení mohlo nanejvýš dojít omylem. Za důkaz lze označit příklad společnosti XAN 99, o níž i žalovaný uznal, že se prodala za obvyklých 233 000 Kč. Pokud by vedle této prodejní ceny měla být účtována ještě odměna 33 000 Kč, pak by ji žalobkyně obdržela dvakrát. Nalezené faktury se tedy nijak neprojeví v účetnictví žalobkyně, neboť nejsou evidovány a žalobkyni ohledně nich netíží důkazní břemeno.

8. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný nadále setrval na svém právním názoru, který vyjádřil v napadeném rozhodnutí.
10. Ve vyjádření se žalovaný věnoval námitce prekluze a k ní uvedl, že lhůtu podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ovlivňuje za dané situace ustanovení § 38r odst. 2 ZDP, podle kterého v případě možnosti uplatnění vyměřené daňové ztráty se použije speciální lhůta podle tohoto ustanovení. Žalobkyni byla platebním výměrem ze dne 16. 7. 2012, č. j. 45200/12/322970703437, vyměřena za zdaňovací období od 17. 8. 2010 do 31. 12. 2010 daňová ztráta ve výši 40 367 Kč. Předmětem nyní projednávaného sporu je zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 a jedná se o zdaňovací období ve smyslu § 17a písm. c) ZDP, ve kterém bylo možné uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou za zdaňovací období od 17. 8. 2010 do 31. 12. 2010. Lhůta pro stanovení daně ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období započala běžet dne 2. 4. 2013, tedy v den, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Daňová ztráta mohla být následně uplatněna dle § 38r ZDP ve zdaňovacích obdobích od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012, 2013, 2014, 2015 a 2016. Poslední zdaňovací období, kdy bylo možné ztrátu uplatnit, bylo zdaňovací období 2016, k němuž započala běžet lhůta dne 3. 4. 2017. V důsledku daňové kontroly, která byla zahájena dne 13. 6. 2014, došlo k přerušení lhůty, započala běžet dne 13. 6. 2014 znovu. Její běh by skončil v případě zdaňovacího období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 dne 13. 6. 2021 (jde o sedmiletou lhůtu). Lhůta neběžela po dobu řízení před krajským soudem (žaloba byla podána dne 13. 8. 2018 a zrušující rozsudek nabyl právní moci dne 15. 10. 2020) a před kasačním soudem (kasační stížnost podána dne 23. 10. 2020 a rozsudek nabyl právní moci dne 10. 5. 2023). Lhůta pro stanovení daně tedy uběhla společně s objektivní desetiletou lhůtou dne 2. 4. 2023 a napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 12. 12. 2022.
11. K meritu věci žalovaný sdělil, že výdaje související se založením společnosti se stávají součástí pořizovací ceny obchodního podílu a při jeho prodeji je cena vyúčtována do nákladů na stranu MD účtové skupiny 56 (Finanční náklady). Výdaje související s prodejem obchodních podílů se účtují společně s pořizovací cenou obchodního podílu do účtové skupiny 56 (Finanční náklady). Jestliže o nich účetní jednotka účtuje přímo do nákladů, musí dbát pravidel věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Žalobkyně přitom nevedla účetnictví podle výše popsaných zásad, neboť je účtovala přímo do nákladů na stranu MD účtů 501, 518 a 561. Žalobkyně nepostupovala podle § 25 odst. 1 písm. f) ZDP a snížila náklady pouze o pořizovací cenu obchodního podílu, nikoliv nadto o související náklady. Tvrzení žalobkyně, že zásoby oceňovala pořizovacími cenami žalovaný odmítl, neboť podle § 25 odst. 1 písm. c) ZDP nepostupovala.

12. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neúčtovala o ready-made společnostech jako o zboží a vzhledem k tomu, že ZDP v § 25 vyjmenovává výdaje, které nejsou daňově účinnými náklady, nelze bez dalšího dovozovat, že smyslem ZDP je umožnit daňovým subjektům uplatnit si veškeré možné náklady, a proto k tomu byla žalobkyně oprávněna podle § 24 odst. 1 téhož zákona. Zároveň není žalobkyně oprávněna aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť toto ustanovení míří na situace, kdy došlo k jejich přeúčtování, což není případ žalobkyně. Závěrem žalovaný dodal, že žalobkyně vystavila faktury na poskytnuté služby, nicméně o nich neúčtovala. Předmětný výnos však prokazatelně pochází z nakládání s majetkem žalobkyně a správce daně je povinen zvýšit hospodářský výsledek o tato přijatá plnění.
13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

14. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci bez nařízení ústního jednání (§ 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
15. Žalobkyně podniká v oblasti zakládání ready-made společností, které následně prodává zájemcům o jejich koupi. Žalobkyni byla v této souvislosti doměřena daň z příjmů právnických osob dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 3. 2016, č. j. 347246/16/3303-50523-700880, za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o němž rozhodl žalovaný dne 13. 6. 2018, č. j. 26356/18/5200-11434-703000, tak, že zvýšil doměřenou daň z částky 486 590 Kč na částku 565 060 Kč a penále ve výši 20 % z doměřené daně změnil z částky 97 318 Kč na částku 113 012 Kč. Odvolací rozhodnutí žalovaného již bylo přezkoumáno zdejším soudem rozsudkem ze dne 29. 9. 2020, č. j. 29 Af 80/2018-66, který byl následně potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2023, č. j. 4 Afs 332/2020-33. Zdejší soud podotýká, že přezkum Nejvyššího správního soudu byl nicméně proveden pouze ve vztahu k dílčí námitce žalobkyně, která se týkala otázky, zda byla žalobkyně oprávněna uplatnit jako daňově účinné všechny výdaje spojené s valnou hromadou společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s., přesto, že vlastnila jen 95 % akcií uvedených společností.
16. Žalovaný na základě zrušujícího rozsudku zdejšího soudu rozhodoval podruhé v záhlaví uvedeném rozhodnutí (dále „napadené rozhodnutí“) a dospěl ke stejnému závěru, který zaujal v předchozím odvolacím rozhodnutí s tím, že, vázán názorem správního soudu, vyhověl žalobkyni ve výše uvedené dílčí námitce. V rámci druhého odvolacího řízení byla doměřená daň, oproti výsledné částce z prvního odvolacího rozhodnutí, snížena na částku 564 870 Kč a s tím bylo sníženo rovněž penále na částku 112 974 Kč. V prvním odvolacím rozhodnutí a rovněž opět v napadeném rozhodnutí odůvodnil doměření daně žalovaný tak, že výdaje vynaložené v souvislosti se založením, resp. prodejem ready-made společností, nejsou daňově účinnými výdaji podle § 24 odst. 1 ZDP.
17. Soud se nejprve zabýval možným **uplynutím lhůty pro stanovení daně** ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k nyní řešenému zdaňovacímu období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012. K prekluzi jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti, nicméně z žalobní námítky je patrné, že otázka prekluze je mezi stranami sporná.

18. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že daň nelze *stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Podle § 148 odst. 3 daňového řádu dále platí, že *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
19. Okamžik, od kterého se odvíjí běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu, je den, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Ve vztahu k řešenému zdaňovacímu období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání dne 2. 4. 2013. Ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu měla tříletá lhůta tedy uplynout dne 3. 4. 2016. Nicméně nastaly takové skutečnosti, které tuto lhůtu modifikovaly. Zaprvé, za zdaňovací období od 17. 8. 2010 do 31. 12. 2010 byla žalobkyni vyměřena daňová ztráta. Podle § 38r ZDP platí, že *„Bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo obdobích, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit; [...]“*
20. Daňovou ztrátu vyměřenou za zdaňovací období od 17. 8. 2010 do 31. 12. 2010 bylo možné podle § 34 ZDP uplatnit v pěti po sobě následujících zdaňovacích obdobích. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období. Poslední zdaňovací období, kdy mohla žalobkyně tuto daňovou ztrátu uplatnit, bylo zdaňovací období 2016, přičemž ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období uplynula lhůta pro stanovení daně dne 3. 4. 2020 (viz podobně bod 20 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48). Je nutno usuzovat, že pro stanovení začátku prekluzivní lhůty je rozhodující § 148 odst. 1 daňového řádu a pro stanovení jejího konce § 38r odst. 2 ZDP (podobně bod 34 až 37 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40). Na takto určenou prekluzivní lhůtu pak dopadají ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušení (odst. 3) a stavění (odst. 4). Pro vyměření daně zároveň nadále platí maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu.
21. Z výše uvedeného tedy vyplynulo, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 začala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dne 2. 4. 2013 a měla skončit podle § 38r odst. 2 ZDP současně s lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016, tj. 3. 4. 2020. Jde tedy o lhůtu sedmiletou. Jelikož byla ve vztahu ke zdaňovacímu období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 zahájena dne 13. 6. 2014 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. sedmiletá lhůta) se podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a rozběhla se znovu zahájením daňové kontroly. Ode dne 13. 6. 2014 začala znovu běžet

sedmiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh by skončil dne 13. 6. 2021 (srov. bod 33 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2024, č. j. 3 Afs 115/2022-47).

22. Jak správně žalovaný uvedl, dodatečný platební výměr byl doručen dne 3. 3. 2016 a první odvolací rozhodnutí dne 13. 6. 2018, tedy před uplynutím lhůty. Napadené rozhodnutí bylo doručeno 12. 12. 2022, nicméně lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu řízení před krajským soudem (od podání žaloby dne 13. 8. 2018 do nabytí moci zrušujícího rozsudku dne 15. 10. 2020) a po dobu řízení před kasačním soudem (od podání kasační stížnosti dne 23. 10. 2020 do nabytí právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 10. 5. 2023).
23. Z výše popsanych skutečností je nutno dovodit, že lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula spolu s objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 téhož zákona až dne 2. 4. 2023.
24. Co se týče **podstaty sporu**, zdejší soud se meritu věci věnoval již v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 80/2018. Krajský soud je přitom podle judikatury Nejvyššího správního soudu vázán svými předchozími právními názory a není tu proto již prostor pro zaujetí jiného právního názoru. Krajský soud přitom neshledal žádný důvod, který by jej opravňoval odchýlit se od svého předchozího posouzení. Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že „z hlediska právní jistoty adresátů veřejné správy i její obecné kultivace je [...] žádoucí, aby správní orgány ve své činnosti v maximální možné míře respektovaly právní závěry soudů vyslovené ve skutkové a právně obdobných věcech.“ [...]. *To samé musí a fortiori platit při následném rozhodování soudů samotných ve stejné věci.*“ (viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023-72). Žalobkyně přitom v žalobě uváděla shodné námitky jako proti prvnímu odvolacímu rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2018. Spornou otázkou tedy stále je, zda žalobkyně byla oprávněna účtovat o výdajích, které vynaložila v souvislosti se založením ready-made společností a zda je bylo možné uplatnit jako daňově účinné výdaje.
25. Soud se ztotožnil se závěry žalovaného ohledně způsobu účtování v tom smyslu, že obchodní podíly a držené akcie lze považovat za krátkodobý finanční majetek, neboť žalobkyně zakládala tyto společnosti za účelem jejich následného prodeje zájemcům o koupi nové ready-made společnosti. Lze tedy aplikovat § 12 vyhlášky č. 500/2002 Sb., *kteřou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*, z něhož vyplývá, že „*krátkodobý finanční majetek obsahuje zejména cenné papíry, které účetní jednotka určila k obchodování s cílem dosahovat zisk z cenových rozdílů v krátkodobém horizontu.*“ Podle § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví se poté podíly, cenné papíry a deriváty oceňují pořizovacími cenami, což je cena, za kterou byl majetek pořízen s náklady s jeho pořízením související. **O výdajích souvisejících se založením ready-made společností** je tak třeba účtovat způsobem, že tyto se zapíší na stranu MD účtové skupiny 25 (Krátkodobý finanční majetek). V tom případě se tyto výdaje stávají součástí pořizovací ceny obchodního podílu, a teprve při prodeji obchodního podílu je tato cena vyúčtována do nákladů na stranu MD účtové skupiny 56 (Finanční náklady). Případně ještě přichází do úvahy vyúčtovat tyto výdaje jako pohledávku za založenou ready-made společností na MD účtové skupiny 37 (Jiné pohledávky a závazky), viz ČÚS č. 017 Zúčtovací vztahy bod 2.3. písm. g). **Výdaje související s prodejem obchodních podílů** účetní jednotka zaúčtuje spolu s pořizovací cenou obchodního podílu na příslušný účet účtové skupiny 56 (Finanční náklady), úbytek cenných papírů a podílů souvztažně se zápisy na příslušném účtu účtové skupiny 25 (Krátkodobý

finanční majetek). Pokud jsou náklady související s prodejem účtovány přímo do nákladů, avšak není účtováno též o souvisejících výnosech, je zapotřebí snížit náklady o tyto výdaje a vyúčtovat je na vrub účtové skupiny 25, neboť dle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví má účetní jednotka dbát věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů v daném období. **Prodejní cenu obchodního podílu** na ready-made společnosti zakladatel zaúčtuje ve prospěch účtu účtové skupiny 66 (Finanční výnosy), kdy účtuje prodej cenných papírů a podílů účtovaných v účtových skupinách 06 (Dlouhodobý finanční majetek) a 25 (Krátkodobý finanční majetek) a současně zaúčtuje pořizovací cenu obchodního podílu evidovanou v účtové skupině 25 (Krátkodobý finanční majetek) na vrub účtové skupiny 56 (Finanční náklady).

26. Námitka žalobkyně, že veškeré náklady související s pořizováním ready-made společností, na které nahlížel jako na zboží, je možné uplatnit jako daňově účinný výdaj, není důvodná. Podle § 25 odst. 1 písm. c) ZDP nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů považovat pořizovací cenu cenného papíru. Výše přitom bylo řečeno, že **náklady související s pořízením cenného papíru** (jako např. výdaje za notářský zápis – zakladatelská listina, kolkové známky související s prvozápisem v obchodním rejstříku, poplatek za zřízení živnostenského oprávnění a poplatek za zřízení bankovního účtu), **jsou součástí pořizovací ceny akcií či obchodních podílů ve smyslu § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví, a tyto nelze podle § 25 odst. 1 písm. c) ZDP uplatnit jako daňově účinný výdaj.** Podle § 24 odst. 2 písm. w) ZDP by sice bylo možné tuto pořizovací cenu transformovat na cenu nabývací [§ 24 odst. 7 písm. a) ZDP], přičemž tuto cenu lze poté uplatnit jako daňově účinný náklad do výše příjmů z prodeje obchodního podílu nebo akcií, tímto způsobem však žalobkyně nepostupovala. Soud tedy souhlasí se závěrem žalovaného, že uplatnění nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP ve vztahu k výdajům souvisejícím s pořízením obchodního podílu či akcií, brání § 25 odst. 1 písm. c) ZDP, pokud nebyla pořizovací cena transformována na cenu nabývací ve smyslu § 24 odst. 2 písm. w) ZDP. V tom případě by bylo možné uplatnit takové náklady, avšak pouze do výše příjmů z prodeje obchodního podílu.
27. **Výdaje související s prodejem obchodních podílů** (tj. notářský zápis – rozhodnutí jediného společníka, poplatek za změny zápisu v obchodním rejstříku) s pořízením podílů a akcií nesouvisí a nelze je do pořizovací ceny zahrnout. **Ty je však možné uplatnit jako náklady podle § 24 odst. 1 ZDP.** V tomto smyslu bylo tedy žalobkyni zčásti dáno za pravdu, neboť výdaje, které s pořizovací cenou nesouvisí, lze jako daňově účinný výdaj uplatnit podle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně v této souvislosti rovněž namítala, že nelze aplikovat na její případ § 25 odst. 1 písm. c) ZDP, neboť na zakládané společnosti nelze nazírat prizmatem dceřiných společností, jelikož tento charakter zakládané společnosti nikdy neměly. Žalovaný nicméně na rozdíl od prvostupňového správce daně dospěl k závěru, že se nejedná o vztah mateřské a dceřiné společnosti a posoudil výdaje související s prodejem ready-made společností podle § 24 odst. 1 ZDP, nikoliv podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP (viz např. v případě popsáném v bodě 82 napadeného rozhodnutí).
28. Ve vztahu k výše uvedeným skutečnostem žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nevedla své účetnictví podle účetních zásad (viz bod 79 napadeného rozhodnutí). Ačkoliv žalobkyně tvrdila, že k ready-made společností žalobkyně přistupovala jako ke zboží, nesplnila zákonnou povinnost vyplývající z § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, tj. nevedla odchylku od standardů a její důvody v příloze účetní závěrky, čímž ve finančních orgánech vyvolala důvodné pochybnosti o tom, zda nyní deklarovaný záměr žalobkyně měla již při zaúčtování účetních případů o nákupu a prodeji obchodních podílů (resp. akcií) a výdajů s nimi

souvisejících. Žalobkyně tedy nesprávně snižovala náklady o cenu pořízení akcií a podílů, namísto toho, aby je snížila o pořizovací cenu (tj. o cenu pořízení akcií a podílů zvýšenou o související náklady) v rozporu s § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví. Žalobkyně tedy nesplnila podmínku vyplývající z § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, že od standardů se lze odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Žalobkyně rovněž v příloze účetní závěrky uvedla, že zásoby oceňovala pořizovacími cenami. Jako související výdaje uvedla clo, pojistné, dopravné a provize, avšak o takových výdajích souvisejících s pořízením obchodních podílů neúčtovala. Jak žalovaný správně zdůraznil, prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. k zákonu o účetnictví jasně rozlišuje zboží, krátkodobý a dlouhodobý finanční majetek, a záměnu jednotlivých aktiv nepřipouští. Ačkoli tedy žalobkyně namítala, že na ready-made společnosti nahlížela jako na zboží, nebo že o transakcích účtovala způsobem, který zachovával věrný a poctivý obraz účetnictví, toto tvrzení neobstojí, neboť z hlediska účetních zásad o obchodních podílech a akciích jako o zboží neúčtovala a odchylku od účetních standardů neuvedla v příloze účetní závěrky.

29. Žalobkyně v žalobě odkazovala na základní principy ZDP a požadovala, aby za účelem zachování smyslu a účelu tohoto zákona bylo žalobkyni umožněno uplatnit si do nákladů výdaje, které vynaložila v souvislosti se svým podnikáním. Soud je shodně jako žalovaný nicméně přesvědčen, že v dané věci bylo postupováno podle smyslu a účelu zákona, který je vyjádřen v konkrétních ustanoveních. Ty potom určují, že některé výdaje jsou z daňově účinných nákladů vyloučeny (viz § 25 ZDP). Žalobkyně tedy požaduje možnost uplatnit veškeré náklady spojené se založením společností, avšak tento smysl a účel zákona dovozuje příliš zkratkovitě a pomíjí jakékoli výjimky a omezení konkrétně uvedené v zákoně. Zákon o daních z příjmů obsahuje rozsáhlý katalog výdajů, které nelze uznat jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely, nelze tedy obecně říci, že podnikající osoby mají vždy možnost očistit výnosy o náklady a jsou povinny platit jen daň ze zisku. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně a smysluplně popsal, z jakých důvodů postupoval podle těch kterých ustanovení zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů, a s těmito závěry se soud ztotožnil.
30. Pokud se žalobkyně dále dovolávala aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, nelze jí vyhovět, a to z důvodu, který uvedl žalovaný v bodě 79 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně neúčtovala o výdajích souvisejících s pořízením (prodejem) obchodních podílů a akcií na účtech pohledávek a nedošlo k jejich přeúčtování, nelze proto na tyto náklady aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, dle kterého jsou výdaji (náklady) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 Afs 213/2014-73 a ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007-99). Žalovaný uvedl, že výdaje, které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, lze daňově uplatnit pouze v případě, jsou-li tyto poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě, nebo je tato osoba povinna je uhradit na základě závazku nebo na základě jiného právního předpisu, a to jen do výše souvisejících příjmů (výnosů). Náklady nebylo možné zohlednit v této konkrétní věci kvůli tomu, že žalobkyně předmětné náklady nepřefakturovala, a nebyly jí tudíž ani proplaceny vynaložené náklady na založení ready-made společností, ale byla jí proplacena pouze prodejní cena obchodních podílů či akcií. Je

také možné dodat, že zákon dával k dispozici, jak vyplývá i ze stanoviska žalovaného, předmětné náklady daňově uplatnit. Při daném modelu podnikání tak mohla žalobkyně přizpůsobit svou činnost a účtování platné právní úpravě.

31. Soud se též věnoval námitce žalobkyně, že navýšení zdanitelných výnosů o 356 000 Kč na základě faktur, které nebyly evidovány v účetnictví, bylo nezákonné, protože žalovaný ohledně výnosů neunesl důkazní břemeno. Z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nad rámec zjištění popsanych správcem daně ve zprávě o daňové kontrole zjistil, že žalobkyně vystavila faktury související s prodejem akcií a obchodního podílu ready-made společností, a to na základě smluv o úplatném převodu listinných cenných papírů, resp. smlouvy o převodu obchodního podílu. Prodejní cenu těchto akcií a obchodního podílu žalobkyně zaúčtovala a zahrnula do základu daně. Do účetnictví nicméně nezahrnula jí vystavené faktury související s těmito prodeji, jejichž předmětem plnění byla administrativní činnost spojená s přípravou a vyhotovením dokladů při prodeji akcií či obchodního podílu. Poskytnuté administrativní služby tedy žalobkyně vyfakturovala, ale částky nezahrnula do zdanitelných výnosů. Jednalo se o faktury č. 2011003, č. 2011001, č. 2011006, č. 2011042, č. 2012003. Sporné mezi stranami je proto skutečnost, zda o nezaúčtované faktury mohl žalovaný za daného skutkového stavu zvýšit základ daně.
32. Soud má za to, že pokud žalovaný dospěl k závěru, že vzniklý výnos prokazatelně pochází z nakládání s majetkem žalobkyně, nepochybil, pokud s odkazem na § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů o tyto fakturované částky (celkem 356 000 Kč) zvýšil žalobkyni základ daně, jelikož tento postup odpovídá koncepci daně z příjmů – zdaňovat hospodářskou aktivitu či majetkový prospěch z ní vzešlý. Je pravda, že při zjišťování základu daně je třeba vycházet z účetnictví, avšak pokud žalobkyně určité výnosy do účetnictví nezahrnula, správce daně musí k tomu přihlédnout a základ daně zvýšit. V napadeném rozhodnutí žalovaný dostatečně popsal, že žalobkyně fakturovala v souvislosti s prodejem cenných papírů i administrativní služby, a to opakovaně. Žádná skutečnost přitom nepoukazovala na to, že by faktury byly vydané omylem. Žalobkyně to sice tvrdila a doplnila, že částka 33 000 Kč navíc by znamenala, že by žalobkyně dostala dvojitou odměnu, neboť společnost byla prodána za 233 000 Kč. Tyto skutečnosti však plně neprokazují, že by dané částky žalobkyně nevyfakturovala a že tyto transakce neproběhly, a proto správce daně byl oprávněn zvýšit výsledek hospodaření. Pokud totiž v průběhu daňového řízení správce daně, resp. žalovaný, zjistí takové skutečnosti, které mají vliv na výši daně, nelze takové skutečnosti ignorovat. Ponechal-li by totiž vědomě daň stanovenou nesprávně, zjevně by nedostal základním zásadám správy daní stanoveným v § 5 daňového řádu. V této souvislosti nelze též přisvědčit námitce žalobkyně, že správce daně tížilo důkazní břemeno ohledně těchto dodatečně zjištěných výnosů z důvodu, že je žalobkyně neevidovala v účetnictví. Závěry vyplývající z judikatury (zmíněné mj. v bodech 70 až 73 napadeného rozhodnutí), dle nichž důkaz daňovým dokladem je toliko formálním důkazem, se týkají prokazování skutečného vynaložení daňově uznatelných výdajů daňového subjektu a není možné je vztahovat k povinnosti správce daně prokazovat uskutečnění výnosů. Kromě toho z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný ke zvýšení základu daně dospěl „po přezkoumání veškerých souvisejících podkladů“ (především na základě uzavřených smluv o převodu listinných cenných papírů, resp. obchodních podílů), není tedy pravda, že by existence výnosů vyplývala pouze z vystavených daňových dokladů.

V. Závěr a náklady řízení

33. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
34. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 6. listopadu 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu