ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **C-firmy Europe SE**, IČO: 292 36 053, se sídlem Bieblova 166/26, Brno, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2022, č. j. 40669/22/5200-11434-713159, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 11. 2025, č. j. 29 Af 6/2023-64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] V tomto rozsudku jde o posouzení daňové povinnosti žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012 [jedná se o zdanitelné období dle § 17a písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „ZDP")]. Finanční orgány na základě daňové kontroly dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala daňovou účinnost nákladů, jež vynaložila v souvislosti se založením obchodních korporací, zakládaných žalobkyní pouze za účelem jejich následného prodeje zájemcům jako právnických osob bez obchodní historie a závazků umožňujících okamžitý začátek podnikání (dále jen „ready-made společnosti), jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, doměřil dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období 2011 a 2012 ze dne 2. 3. 2016, č. j. 347246/16/3303-50523-700880 (dále jen

„dodatečný platební výměr“), žalobkyni daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 486.590 Kč; žalobkyni také dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 97.318 Kč.

[3] Žalovaný platební výměr rozhodnutím ze dne 13. 6. 2018, č. j. 26356/18/5200-11434-703000, změnil tak, že částka doměřené daně z příjmů právnických osob se mění z částky 486.590 Kč na částku 565.060 Kč a adekvátně tomu se mění i výše penále z částky 97.318 Kč na částku 113.012 Kč.

[4] Žalobkyně brojila proti tomuto rozhodnutí žalobou, o které Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 9. 2020, č. j. 29 Af 80/2018-66 (dále jen „zrušující rozsudek“), rozhodl tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Krajský soud shledal důvodnou dílčí námitku žalobkyně, že jí měly být jako účelně vynaložené plně uznány i náklady spojené s valnou hromadou společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s., ačkoli vlastnila pouze 95 % jejich akcií. Ostatní žalobní námitky neshledal krajský soud důvodné. Kasační stížnost žalovaného proti rozsudku krajského soudu byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 10. 5. 2023, č. j. 4 Afs 332/2020-33.

[5] Žalovaný v souladu se závazným právním názorem krajského soudu uvedeným ve zrušujícím rozsudku vydal rozhodnutí o odvolání ze dne 7. 12. 2022, č. j. 40669/22/5200-11434-713159, kterým ve znovuobnoveném odvolacím řízení změnil dodatečný platební výměr tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob změnil na 564.870 Kč; adekvátně tomu byla změněna i výše penále na 112.974 Kč.

[6] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně (opět) žalobu ke krajskému soudu. Ten ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud zdůraznil svou vázanost právním názorem uvedeným v předchozím zrušujícím rozsudku, jelikož podstata sporu zůstává stejná.

[7] Krajský soud přisvědčil závěrům 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. Následně podrobně odůvodnil, jakým způsobem mají být účtovány výdaje související se založením ready-made společnosti, výdaje související s prodejem obchodních podílů a prodejní cena obchodního podílu na ready-made společnosti. Výdaje související s prodejem obchodních podílů je možné uplatnit jako náklady podle § 24 odst. 1 ZDP.

[8] Námitku žalobkyně, že veškeré náklady související s pořizováním ready-made společností, na které nahlížela jako na zboží, je možné uplatnit jako daňově účinný výdaj, shledal soud jako nedůvodnou. Náklady související s pořízením cenného papíru 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.

[9] Žalobkyně své účetnictví nevedla podle účetních zásad a ani nesplnila zákonnou povinnost vyplývající z § 36 odst. 1 zákona č. 536/1991 Sb., o účetnictví, jelikož neuvedla odchylku od standardů a její důvody v příloze účetní závěrky. Žalobkyně tedy nesprávně snižovala náklady o cenu pořízení akcií a podílů namísto toho, aby je snížila o pořizovací

cenu dle § 36 odst. 1 zákona o účetnictví. Nesplnila tak podmínku, že od standardů se lze odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

[10] Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP nebylo možné aplikovat, jelikož žalobkyně neúčtovala o výdajích souvisejících s pořízením (prodejem) obchodních podílů a akcií na účtech pohledávek a nedošlo k jejich přeúčtování. 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). Žalobkyně sporné náklady nepřefakturovala, a nebyly jí ani proplaceny vynaložené náklady na založení ready-made společností. Žalobkyně měla možnost náklady daňově uplatnit, pokud by přizpůsobila svou činnost a účtování platné právní úpravě. Zákon o daních z příjmů obsahuje rozsáhlý katalog výdajů, které nelze uznat jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely, podnikatelé tak nemají vždy možnost očistit výnosy o náklady a platit daň jen ze zisku.

[11] Krajský soud neshledal důvodnou námitku žalobkyně o nezákonnosti navýšení základu daně o 356.000 Kč na základě účetních dokladů, které nebyly evidovány v účetnictví. V daňovém řízení nebylo prokázáno tvrzení žalobkyně, že tyto účetní doklady byly vydány omylem. Postup žalovaného, který po přezkoumání veškerých souvisejících podkladů navýšil základ daně o zjištěné faktury nezahrnuté do účetnictví, byl správný. Žalovaný dospěl ke správnému závěru, že tento výnos pochází z nakládání s majetkem žalobkyně. Opačný postup by vedl k vědomému ponechání nesprávně stanovené daně a odporoval by základním zásadám správy daní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka") **kasační stížnost**. Namítá, že se krajský soud nevypořádal s otázkou, zda lze prodej ready-made společností zdaňovat tak, že daňový subjekt je oprávněn uplatnit veškeré náklady včetně nákladů na jejich zřízení (založení). Domnívá se, že takový postup možný je, přičemž krajský soud se pouze odkázal na vázanost právního názoru ve zrušujícím rozsudku.

[13] Stěžovatelka se dále pro rozpor s § 8 odst. 3 daňového řádu neztotožňuje se závěry krajského soudu, že náklady na založení ready-made společnosti nebylo možné zohlednit, jelikož je stěžovatelka nepřefakturovala, tudíž jí nebyly ani proplaceny. Domnívá se, že tyto náklady byly přefakturovány na odběratele v rámci kupní ceny.

[14] Listiny, na základě kterých žalovaný navýšil základ daně, jsou listinami, které nebyly v účetnictví evidovány a které nebyly myšleny vážně ve smyslu právním. Vytištění dokumentu nezjištěnou osobou nezakládá vážnost takového projevu vůle stěžovatelkou samou. V souvislosti s touto námitkou stěžovatelka navrhla v řízení před krajským soudem důkazní návrhy ohledně společnosti XAN 99, s.r.o. (nyní HS Sped, s.r.o.), o kterých krajský soud nerozhodl, což má dopad na přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Žalovaný, ačkoliv jej tížilo důkazní břemeno, neprokázal, že listiny byly vážně vystavenými daňovými doklady. Smlouvy o převodu obchodního podílu svědčí o opaku, jelikož veškerou odměnu směřují do kupní ceny, nikoliv do samostatné odměny. Zdanění

mají podléhat pouze skutečné výnosy projevující se ve zvýšení majetku, nikoliv výnosy hypotetické.

[15] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Krajský soud byl ve věci vázán svým právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku, neboť rozhodoval za nezměněného skutkového stavu a námitky stěžovatelky jsou shodné. O důkazním návrhu ohledně společnosti XAN 99, s.r.o. se krajský soud vyjádřil implicitně v bodu 32 svého rozsudku.

[16] Ve vztahu ke způsobu účtování stěžovatelky žalovaný uvedl, že postup stěžovatelky, která účtovala přímo do výnosů, byl nesprávný. Stěžovatelka nevedla účetnictví dle stanovených účetních zásad a její argumentace, že k ready-made společnostem přistupovala jako ke zboží a ke konci období vyúčtovala na stranu MD účtu 251 pouze cenu splacených neprodaných obchodních podílů a akcií, je nedůvodná. Stěžovatelka o obchodních podílech (akciích) v dotčených společnostech jako o zboží neúčtovala a odchylku od účetních standardů neuvedla v příloze účetní závěrky. Výsledek hospodaření pak slouží pouze jako výchozí údaj pro zjištění základu daně, nelze jej však se základem daně ztotožnit.

[17] Na výdaje související s pořízením (prodejem) obchodních podílů a akcií nelze aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, jelikož o nich stěžovatelka neúčtovala na účtech pohledávek a nedošlo k jejich přeúčtování. Výdaje, jež nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, lze daňově uplatnit jen v případě, jsou-li tyto poplatníkem zcela či zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě. Stěžovatelka měla možnost tyto náklady daňově uplatnit, pokud by přizpůsobila svou činnost a účtování platné právní úpravě. Argumentace zásadou materiální pravdy dle § 8 odst. 3 daňového řádu je v uvedeném kontextu mylná.

[18] Zvýšení základu daně o částku 356.000 Kč odpovídající nalezeným dokladům vychází z koncepce daně z příjmů, kterou se zdaňuje hospodářská aktivita či majetkový prospěch z nich vzešlý. Předmětné výnosy totiž pochází z nakládání s majetkem stěžovatelky. Jelikož se obsah dokladů projevil v právní sféře stěžovatelky, je námitka stěžovatelky o fiktivním výnosu nedůvodná.

[19] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného **replikou**, ve které polemizuje se závěry žalovaného o převládnutí formy nad obsahem. Ve světle námitky k aplikaci § 8 odst. 3 daňového řádu zopakovala, že náklady byly součástí prodejní ceny, a tudíž k přefakturaci došlo. V daňovém řízení nebylo zjištěno, kdo vystavil účetní doklady, zda je toto jednání přičitatelné stěžovatelce a zda jejich vystavení bylo myšleno vážně. Z těchto důvodů nebyl žalovaný oprávněn založit vyvratitelnou domněnku, že se jedná o daňové výnosy.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost

kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje správnost postupu krajského soudu, který byl vázán zrušujícím rozsudkem. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023-72, č. 4615/2024 Sb. NSS, vyplývá vázanost krajského soudu jeho předchozím rozhodnutím v téže věci, za předpokladu, že se v období mezi jeho jednotlivými rozhodnutími nezměnily skutkový nebo právní stav věci ani soudní judikatura pro krajský soud závazná. Nic takového v posuzovaném případě nenastalo. To však neznamená, že by zrušujícím rozsudkem byl vázán Nejvyšší správní soud v otázkách, které nebyly posouzeny v rozsudku ze dne 10. 5. 2023, č. j. 4 Afs 332/2020-33. To se týká všech otázek nastolených nyní stěžovatelkou v kasační stížnosti. Nejvyššímu správnímu soudu tak nic nebrání se těmito námitkami věcně zabývat.

[23] První námitkou se stěžovatelka domáhá uznání „veškerých nákladů spojených se založením společností“, aniž blíže vysvětluje, o jaké náklady se má konkrétně jednat. Uvádí, že postupovala tak, že do výnosů účtovala rozdíl mezi výnosy z prodejů a veškerými náklady spojenými se založením společností. Pro stěžovatelku se jednalo o „pomyslné housky na krámě určené k okamžité spotřebě“. Proto k ready-made společnostem má být přistupováno jako ke zboží.

[24] Z daňového spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka v posuzovaném zdaňovacím obdobím zakládala ready-made společnosti různých druhů (nejčastěji společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti), které následně za úplatu převáděla na zájemce. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že stěžovatelka nesprávně uplatnila jako daňově účinné různé výdaje. V napadeném rozhodnutí se uvádí, že se jednalo jednak o „zřizovací výdaje“ ready-made společností (soudní poplatky, kolky, poplatky za notářské zápisy zakládacích právních jednání, ověření podpisů na dokumentech apod.), dále pak výdaje jednotlivých těchto společností jako bankovní poplatky za zřízení a vedení účtů, poplatky za živnostenská oprávnění a výpisy z rejstříků či pronájem sídla společností. Dále správce daně vyloučil řadu dalších stěžovatelkou nesprávně uplatněných výdajů týkajících se např. společností, v nichž stěžovatelka nikdy ani neměla majetkovou účast (např. body 13 či 14 napadeného rozhodnutí). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nijak nereflektuje různou povahu a důvody, pro které správní orgány tyto výdaje stěžovatelce neuznaly jako daňově účinné, a v kasační stížnosti pouze povšechně uvádí, že jí měly být uznány veškeré náklady spojené se založením společností, resp. všechny jí vynaložené výdaje, včetně nákladů zřizovacích, bude se Nejvyšší správní soud dále zabývat pouze výdaji „zřizovacími“.

[25] Dále Nejvyšší správní soud shledává, že stěžovatelka nijak nereaguje na argumentaci, kterou k této otázce předestřel krajský soud v napadeném rozsudku (zejm. body 25-26 a 28-29 rozsudku krajského soudu), a naopak lakonicky uvádí, že se odpovědi na svou otázku nedočkala. Pokud zamýšlela stěžovatelka takto namítat nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, nelze jí dát za pravdu. Krajský soud v označených částech odůvodnění stěžovatelce dostatečně vysvětlil,

proč je její námitka v tomto směru lichá, a naznačil též, jak měla stěžovatelka postupovat, aby zřizovací náklady mohly být uplatněny jako daňově účinné výdaje. Vzhledem k absenci konkrétnější kasační argumentace, kterou by se stěžovatelka proti těmto závěrům krajského soudu vymezila, Nejvyšší správní soud pouze srovnatelně obecně uvádí, že se s tímto posouzením krajského soudu ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje.

[26] Stěžovatelka se mýlí, pokud v kasační stížnosti dovozuje, že z povinnosti správce daně stanovit správnou daňovou povinnost (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a ze zásady neformálnosti daňového řízení (§ 8 odst. 3 daňového řádu) vyplývá, že jí musí být uznány jako daňově účinné jakékoli výdaje, nehledě na jejich povahu a způsob, jak o nich účtovala. Je totiž zřejmé, že zákon o daních z příjmů stanoví pro uplatnění výdajů jako daňově účinných řadu podmínek a omezení. Kromě obecné podmínky daňové uznatelnosti výdajů uvedené v § 24 odst. 1 ZDP (přímá souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů) musí být výdaje prokázány a jejich uznatelnost je omezena výší stanovenou zákonem. Daňová uplatnitelnost některých výdajů je vyloučena v § 25 i v dalších ustanoveních ZDP. Další upřesňující a omezující podmínky pro daňovou uznatelnost určitých výdajů upravuje § 24 odst. 2 ZDP. V rozsudku NSS ze dne 20. 2. 2014, č. j. 7 Afs 33/2013-34, č. 3076/2013 Sb. NSS, se uvádí: „*V některých případech zákonodárce v rámci ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů stanovuje podrobnější podmínky uznatelnosti, resp. připouští uznatelnost pouze určité části nákladů. Takovým případem jsou podle písm. j) bodu 4. citovaného ustanovení i výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. (...) Za stravování ve vlastním stravovacím zařízení se považuje i stravování zabezpečované ve vlastním stravovacím zařízení prostřednictvím jiných subjektů. Zákonodárce tak kombinací omezujících podmínek dociluje toho, že výdaje na stravování svých zaměstnanců bude poplatník zpravidla držet v přiměřených mezích, neboť nad určitý rámec již nejsou daňově uznatelné.*“ Obdobně v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 4. 2025, č. j. 1 Afs 208/2023-57, č. 4687/2026 Sb. NSS, bod 32, se obecně ustanovení § 24 odst. 2 ZDP vysvětluje takto: „*Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu skutečně vyplývá pravidlo, že se výdaje vyjmenované v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů zpravidla považují za náklady podle odstavce prvého, aniž by bylo nutné testovat je podmínkou souvislosti se zdanitelnými příjmy dle generální klausule v prvém odstavci; podmínka se považuje za automaticky splněnou, pokud výdaje souvisí s činností poplatníka. Ani podle existující judikatury se však nejedná o zcela kategorické pravidlo. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 33/2013-34 připouští, že je třeba v rámci odst. 2 rozlišovat mezi náklady, které jsou bez dalšího uznatelné a není potřeba je testovat podmínkami generální klausule, a náklady, u nichž zákon v odst. 2 pouze stanovuje podrobnější podmínky jejich uznatelnosti (tedy nad rámec generální klausule), respektive připouští uznatelnost pouze jejich určité části.*“ (Zvýraznění doplnil nyní čtvrtý senát).

[27] Jedním z omezujících ustanovení je § 24 odst. 2 písm. w), dle nějž *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také nabývací cena akcie, která není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje*

této akcie nebo tohoto podílu. Toto ustanovení je třeba aplikovat ve spojení s § 24 odst. 7 písm. a) ZDP, dle nějž *nabývací cenou podílu na obchodní společnosti nebo družstvu se pro účely tohoto zákona rozumí hodnota splaceného peněžitého vkladu společníka nebo člena družstva*. Tato pravidla jsou dále doplněna § 25 odst. 1 písm. c): *Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména pořizovací cenu[20] cenného papíru s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. r), w) a ze) a dále s výjimkou opčních listů při uplatnění přednostního práva*. Z těchto ustanovení vyplývá, že nad rámec splacených peněžitých vkladů stěžovatelka nebyla oprávněna uplatnit další výdaje spojené s nabytím (pořízením) obchodních podílů, resp. cenných papírů (akcií) ready-made společností jako daňově účinné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Na tom nic nemění ani velmi nekonkrétní argumentace stěžovatelky, že ready-made společnosti považovala za „zboží", resp. za „housky na krámě". Jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů upravující způsob zdanění konkrétních obchodních transakcí nemůže daňový subjekt dle své úvahy modifikovat a obcházet tím, že věci podléhající určitému právnímu režimu (zde obchodní podíly a akcie) se rozhodne považovat za nějaké jiné věci (zboží, popř. housky) podléhající jinému režimu.

[28] Stěžovatelka dále brojí proti závěru krajského soudu, že zřizovací náklady za ready-made společnosti nemohly být uplatněny jako daňově účinné výdaje ani dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Uvádí, že k přefakturaci (zřizovacích) nákladů (na zájemce o odkup ready-made společností) došlo fakticky, když cena účtovaná zájemcům převýšila tyto zřizovací náklady. Názor krajského soudu má být v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu. I tato námitka je nedůvodná. Podle této logiky by veškerá omezení daňově uplatnitelných výdajů podle § 25 ZDP bylo možné jednoduše obejít s odkazem na toto ustanovení a skutečnost, že s výdaji, jež z uplatnění vylučuje zákon, jsou spojeny též určité příjmy. Krajský soud při výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP správně poukázal na to, že novela tohoto ustanovení provedená zákonem č. 267/2014 Sb. nezměnila normativní obsah tohoto ustanovení. Pro jeho aplikaci bylo i v rozhodném období nezbytné, aby výdaj vyloučený dle § 25 ZDP byl přeúčtován (přefakturován) další osobě. Pro to, aby se jednalo o uplatnitelný výdaj dle tohoto ustanovení postačí, pokud má poplatník na proplacení těchto nákladů právo. V posuzovaném případě však na přefakturaci nákladů stěžovatelka ani neměla právo dle smluv uzavíraných se zájemci, ani fakticky tyto výdaje zájemcům o ready-made společnosti neúčtovala. Přefakturací pak není ani situace, kdy stěžovatelka měla z prodeje obchodních podílů či akcií určitý příjem, který mohl přesáhnout náklady s transakcí spojené. Navíc lze poukázat též na judikaturu k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, podle níž účelem tohoto ustanovení není umožnit obcházení zvláštního způsobu uplatňování určitých výdajů komplexně upraveného v zákoně o daních z příjmů (usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125, č. 3307/2015 Sb.).

[29] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatelky vůči při daňové kontrole nalezeným účetním dokladům, o které správce daně navýšil základ daně. Z daňového spisu vyplývá, že uvedené účetní doklady za administrativní činnost spojenou s přípravou a vyhotovením dokladů při prodeji akcií, respektive obchodního podílu, obsahují veškeré náležitosti účetního dokladu a jsou opatřeny razítkem stěžovatelky a podpisem. Stěžovatelka k uvedeným účetním dokladům uvedla, že prosté vytisknutí dokumentu nezjištěnou osobou ještě nezakládá vážnost takovéhoto projevu vůle. Této argumentaci nelze přisvědčit, neboť jak Nejvyšší správní soud ověřil ze spisu, jedná se o účetní doklady obsahující veškeré náležitosti. Předmětné doklady navíc byly vydávány

v různých časových obdobích, a to od února 2011 do ledna 2012. Stěží si tak lze představit situaci, že by byly opakovaně vystavovány účetní doklady požadující úhradu určitých částek, včetně razítek a podpisů, aniž by osoba, která tento doklad vydala, vydání dokladu „nemyslela vážně“. Za takové situace se nemůže jednat o náhodný omyl. Na situaci nemění nic ani to, že účtovaná částka jde nad rámec odměny sjednané ve smlouvě o převodu obchodního podílu, respektive ve smlouvě o úplatném převodu listinných cenných papírů. Účetní doklady totiž žádají úhradu za jiná plnění, než je převod obchodního podílu nebo převod cenných papírů. Předmětem plnění dle posuzovaných dokladů byla administrativní činnost spojená s přípravou a vyhotovením dokladů při prodeji akcií, respektive převodu obchodního podílu příslušné společnosti. Krajský soud správně uzavřel, že žalovaný postupoval správně, když navýšil základ daně o částky uvedené na předmětných dokladech původně nezařazených do účetnictví, neboť se jedná o výnosy pocházející z činností, které souvisí s nakládáním s majetkem stěžovatelky.

[30] Pokud stěžovatelka namítá, že krajský soud pochybil, když neprovedl jí navržené dokazování dokumenty souvisejícími se společností XAN 99, s. r. o., (smlouva o převodu obchodního podílu) a ani svůj postup nezdůvodnil, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tyto dokumenty jsou součástí spisu správních orgánů. Podle ustálené judikatury správních soudů obsah správních spisů se neprovádí jako důkaz (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2021, č. j. 10 As 335/2020-36, bod 12, a tam uvedené další odkazy).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] Nejvyšší správní soud shledal všechny stěžovatelkou uplatněné námitky nedůvodnými, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[32] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. května 2026

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu