



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Daniely Menclové ve věci

žalobkyně: **České loděnice a.s.**, IČO: 00152226,
sídlem Vítězství 56, Děčín XXXI – Křešice, 405 02 Děčín,
zastoupená společností vykonávající daňové poradenství DPE servis a.s.,
sídlem Křemencova 178/10, 110 00 Praha 1,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2020, č. j. 47316/20/5200-11433-710862,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2020, č. j. 47316/20/5200-11433-710862, (dále též jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 9. 2020, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

2034722/20/2503-50521-508098 (dále jen „rozhodnutí FÚ“). Tímto rozhodnutím FÚ bylo částečně vyhověno odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 22. 1. 2020, č. j. 67869/20/2503-50521-508098, na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 (dále též jen „DPV 2010“) tak, že na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 113 odst. 1 písm. b) zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) došlo ke změně doměřené daňové ztráty z částky 49 326 799 Kč na částku 83 906 057 Kč a současně došlo ke změně povinnosti uhradit penále podle § 251 odst. 3 a § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu z částky 631 850 Kč na částku 286 057 Kč. Žalobkyně rovněž požadovala, aby jí byla přiznána náhrada nákladů řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně napadenému rozhodnutí vytýká nesprávnost a nezákonnost, spočívající v tom, že správce daně nesprávně vyloučil snížení výnosů u nedokončené výroby (dále též jen „NV“), tedy odúčtování výnosů v okamžiku snížení NV při její realizaci, a to ve výši, která byla zaúčtována zároveň jako navýšení výnosů u NV v průběhu zdaňovacího období. Neposoudil tak přímo související výnos shodně jako náklad, což je výslovně v rozporu s tehdejší ustanovením § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Došlo by totiž k tomu, že jedna a ta samá částka by byla zdaněna dvakrát. To potvrzuje i stávající způsob účtování, kdy snížení zásob nedokončené výroby již není účtováno snížením výnosů, ale snížením původně zaúčtovaných nákladů, tedy de facto účtováním, které ve svém důsledku znamená nulový vliv na náklady a tím na základ daně. Změna účtování neměla charakter věcné změny, ale jen změny vyvolané vhodností nedublovat náklady, resp. dříve výnosy, s cílem zpřesnit celkový obrát účetní jednotky. Nulový dopad přímo souvisejících operací na hospodářský výsledek se musí logicky projevit shodně i v základu daně. Metodika jen jednoho zdanění každé částky je zákonu o daních z příjmů vlastní a žalovaný si nemůže žádným způsobem přizpůsobovat výklad jinak. Výše uvedené ustanovení, by v této věci mělo být dostatečnou pojistkou proti obdobným excesům, které se zcela vymykají základnímu pravidlu zákona o daních z příjmů, a to že každý příjem, resp. výnos se zdaní nejvýše jednou.
3. Žalobkyně poukazovala na to, že při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 15. 1. 2020 uvedla, že je logické, že si snížila výnosy odúčtováním stavu nedokončené výroby, tedy zaúčtováním 611 vs. 121 u dokončených zakázek. Avšak správce daně se snaží zcela nesmyslně vyloučit toto snížení výnosů, ke kterému však existuje shodná tvorba těchto výnosů pouze opačným účtováním, tedy prohozením stran Má dáti (dále jen „MD“) a Dal. Pokud tedy je správce daně přesvědčen, že tento ve své podstatě náklad není daňově uznatelný, musel by vyloučit i související výnos, tedy účtování 121 vs. 611. Zároveň by musel věrohodně rozporovat inventurní stav k 31. 12. 2009, což neučinil, ale naopak argumentuje tím, že mu v této věci nebyly předloženy inventury účtů 121, což je však zcela bez vlivu v dané věci, neboť počáteční stavy byly inventurně doloženy a účtování 611 vs. 121 se týká zakázek ukončených, tedy realizovaných v řešeném zdaňovacím období, které se již v inventarizaci k 31. 12. 2010 nemohou objevit, když k ultimu zdaňovacího období již nepokračují.
4. Již v odvolání proti rozhodnutí FÚ žalobkyně namítala, že celkové údaje o nedokončené výrobě jsou zachyceny na jednotlivých analytických účtech účtu 121 a celkové součty činí:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Účet	PZ 1.1.2010	Přírůstek 2010	Úbytek 2010	KZ
31.12.2010				
121	257 196 575,86	92 620 876,44	298 634 754,18	51 182 698,12

Žalobkyně „odúčtovala“ do nákladů nedokončenou výrobu v hodnotě 298 634 754,18 Kč, přičemž k odúčtování výnosů z nedokončené výroby došlo jen ve výši 206 013 876 Kč. Dle správní úvahy správce daně tak nemohl vzniknout daňově neuznatelný náklad z odúčtování nedokončené výroby z výnosů, neboť jejich snížení z tohoto důvodu bylo o více než 77 mil. Kč. Správce daně považoval odúčtování výnosů za daňově neuznatelné, ale nevypořádal se s tím, proč přímo související náklady nejsou ze základu daně také vylučovány, tedy proč není respektována souvztažnost dle § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů rozdíl mezi částkou 308 227 567,74 a 23 310 709,49 Kč. Tento nedostatek nenapravil ani žalovaný.

5. Žalobkyně má za to, že pro uznání kterékoli z výše uvedených částek bylo matematicky nevyhnutelné, že počáteční zůstatek nedokončené výroby (257 mil. Kč) musel být navýšen, přičemž navýšení je účetně proveditelné pouze zaúčtováním příslušné částky na vrub výnosů proti straně MD účtů nedokončené výroby. Souhrn těchto operací je kvantifikován ve sloupci „Přírůstek 2010“ a je zřejmé, že do výnosů roku 2010 bylo zaúčtováno celkem 92,6 mil. Kč. Podle stanoviska správce daně uvedeného v rozhodnutí FÚ bylo z původně rozporovaných 308 227 567,74 Kč snížení výnosů správcem daně neakceptováno 23 310 709,49 Kč; tedy správce daně akceptoval snížení výnosů ve výši 284 916 858,25 Kč. Z kontroly sumarizačních položek za rok 2010 však vyplývá, že ke snížení výnosů na jednotlivých analytických účtech účtu 611 došlo pouze ve výši 206 013 878 Kč. Tato částka plně koresponduje i s výší úbytku stavu nedokončené výroby evidovaném na rozvahových analytických účtech účtu 121. Rozhodnutí FÚ tak obsahuje i matematické nesrovnalosti, které v napadeném rozhodnutí nenapravil ani žalovaný.
6. Žalobkyně v žalobě uvedla, že podala základní argumentaci k věci v rámci ústního jednání se správcem daně dne 1. 4. 2019, předložila doklady na jednání dne 16. 4. 2019 a dne 17. 5. 2019, což vyplývá z protokolů z těchto jednání. Další argumentaci k věci a další důkazní prostředky předložila žalobkyně spolu s reakcí na výzvu ze dne 11. 6. 2019, ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 19. 10. 2019 a v jeho doplnění ze dne 15. 11. 2019, při ústním jednání dne 15. 1. 2020, a zejména pak v odvolání proti DPV 2010 ze dne 6. 3. 2020. Další důkazní prostředky byly předloženy mimo jiné při jednání dne 10. 6. 2020 a v podáních ze dne 25. 6. 2020 a 1. 7. 2020. Argumentaci k věci podala žalobkyně zejména v odvolání proti rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 18. 11. 2020, které bylo doplněno o další důkazy a opraveno podáním ze dne 27. 11. 2020. Obsah těchto písemností žalobkyně učinila součástí svých tvrzení v žalobě.
7. Žalobkyně závěrem shrnula, že správce daně nesprávně zhodnotil předložené důkazní prostředky a tento nedostatek nenapravil ani žalovaný. Žalovaný posoudil účtování výnosů nedokončené výroby v rozporu s příslušným zákonným ustanovením a dostatečně se nevypořádal s argumenty žalobkyně uvedenými v odvolání a jeho doplnění.

Vyjádření k žalobě

8. Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí, neboť měl za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobní námitky žalobkyně nejsou důvodné. Žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh řízení před daňovými orgány. Uvedl, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zdaňovací období roku 2010 byla u žalobkyně zahájena dne 30. 1. 2018 a na základě jejích výsledků byla žalobkyni doměřena daňová ztráta DPV 2010 v částce 49 326 799 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně mimo jiné neprokázala oprávněnost snížení výnosů z titulu odúčtování NV, neboť nedoložila relevantní důkazní prostředky k dokončeným zakázkám. Současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále v zákonné výši 631 850 Kč. Proti DPV 2010 podala žalobkyně odvolání, na jehož základě správce daně změnil rozhodnutím FÚ výši doměřené daňové ztráty z částky 49 326 799 Kč na částku 83 906 057 Kč a současně změnil povinnost žalobkyně uhradit penále z částky 631 850 Kč na částku 286 057 Kč. Nesprávnost původně vyměřené daňové ztráty se však netýkala snížení výnosů z titulu odúčtování NV. Proti rozhodnutí FÚ podala žalobkyně odvolání, jímž brojila proti kontrolním zjištěním uvedeným v bodě 3 Zprávy o daňové kontrole. Žalovaný v odvolacím řízení přezkoumal rozhodnutí FÚ a potvrdil správnost postupu správce daně žalobou napadeným rozhodnutím.

9. Dále se žalovaný vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám. Namítala-li žalobkyně, že žalovaný neposoudil přímo související výnos shodně jako náklad, což je výslovně v rozporu s tehdejší ustanovením § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, žalovaný uvedl, že důvodem vyloučení sporné částky 23 310 709,49 Kč nebyla otázka daňové zdanitelnosti výdajů ve smyslu argumentace žalobkyně, ale skutečnost, že žalobce neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal správnost účtování NV. Za podpory konkrétně citované judikatury žalobkyně zdůraznila základní principy dokazování v daňovém řízení a kdy a za jakých okolností dochází k přesunu důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. Následně žalovaný uvedl, že správce daně po kontrole předloženého účetního deníku nabyl pochybnosti o správnosti účtování NV, konkrétně o oprávněnosti snížení výnosů na účtu 611.
10. Důvody ke vzniku pochybností vysvětlil žalovaný následovně. Jedním z důvodů vzniku pochybností byla skutečnost, že v roce 2010 byla dokončena, vyfakturována a do výnosů zahrnuta výroba 4 lodí (zakázky CC9380, CC9377, 936, VT1004). Výnosy byly korigovány o úbytek NV. Výsledkem byla ztrátovost zakázek, kdy tento úbytek NV, zaúčtovaný na vrub účtu 611, značně převyšoval (o téměř 89 mil. Kč) celkové výnosy z prodeje lodí zaúčtované ve prospěch výnosového účtu 601. Další pochybnosti vyvolala skutečnost, že mezi obratem účtu 121 Dal a obratem účtu 611 MD byl rozdíl cca 9,5 mil. Kč, přičemž při účtování změny stavu NV zápisem 611/121 by se vzhledem k podvojnosti účtování měly obraty účtů rovnat. Za další pak nebylo zřejmé, jaké konkrétní náklady se týkaly dokončených a vyfakturovaných zakázek, neboť účetní zápisy v účetním deníku, zpracované správcem daně do tabulky, což vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 1. 2020, č. j. 39664/20/2503-60562-507668 (dále jen „Zpráva o DK“), kdy kromě jedné položky (kde je uveden údaj o zakázce 938014 tvarování), neobsahují žádnou informaci o obsahu zápisu ani o čísle zakázky, ke které by se měly vztahovat. Dalším důvodem, majícím za následek vznik pochybností o správnosti účtování NV byla skutečnost, že přes opakované konkrétní výzvy nerozptýlila žalobkyně pochybnosti žalovaného v plném rozsahu, neboť žalobkyně svá tvrzení doložila relevantními důkazy pouze částečně. Zatímco prodej výrobků (lodí) byl doložen a prokázán smlouvami včetně dodatků, vydanými fakturami a účetními zápisy v účetním deníku a knize faktur vydaných, tak v případě účetních zápisů o úbytku NV k předmětným zakázkám byly doloženy důkazní prostředky, z nichž některé nemohly být osvědčeny za dostatečný důkaz pro uznání úbytku NV v žalobcem zaúčtované výši.

11. Žalovaný setrval na svém názoru, že žalobkyní předložené důkazní prostředky jsou způsobilé prokázat u jednotlivých dokončených zakázek toliko počáteční stav NV k 1. 1. 2010, stav NV k 30. 4. 2010 a výši úbytku NV zaúčtovaného na vrub účtu 611 po prodeji lodí. Nejsou však způsobilé prokázat, jaké další konkrétní náklady vstupovaly do rozpracované výroby v období od května 2010 (resp. od ledna 2010 u zakázky 936), tedy co všechno nad rámec již prokázaného bylo součástí úbytku NV u jednotlivých dokončených zakázek. Dle názoru žalovaného je jeho postup, resp. postup správce daně, který s ohledem na to, že úbytek NV byl u předmětných zakázek vyšší, než důkazními prostředky prokázaný stav NV k 30. 4. 2010 (zakázky CC9380, CC9377 a VT1004), resp. k 1. 1. 2010 (zakázka 936), zvýšil výsledek hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP o zjištěný rozdíl, tedy o částku 23 310 709,49 Kč, zcela souladným se zákonem. Žalovaný zopakoval, že dostal principům stanoveným ust. § 92 daňového řádu, avšak žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Proto žalovaný nezkoumal otázku „*daňové uznatelnosti*“ předmětných výdajů, přičemž nevyloučil výnosy, které by posoudil jako neuznatelný náklad, ale neuznal úbytek NV snižující výnosy, u něhož žalobkyně neprokázala konkrétní obsah účetních zápisů a souvislost s konkrétními zakázkami. Další námitky žalobkyně považoval žalovaný za účelové, nemající vliv na důvody, které jej vedly k vydání napadeného rozhodnutí.
12. Dle žalovaného není důvodnou ani strohá námitka žalobkyně o nesprávném hodnocení předložených důkazních prostředků. Žalovaný má za to, že absence konkrétní argumentace nevytváří soudu prostor pro bližší přezkum tvrzené nezákonnosti postupu správce daně a porušení § 8 daňového řádu. Adekvátně nekonkrétnosti této námitky pak žalovaný konstatoval, že neshledal postup správce daně v tomto směru nezákonným či jakkoli rozporným s daňovým řádem. Skutečnost, že správce daně, resp. žalovaný, hodnotí důkazy rozdílně od žalobce nelze shledat nezákonným postupem. Současně nelze dle žalovaného fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění napadeného rozhodnutí za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění tohoto rozhodnutí.
13. Pokud žalobkyně namítala, že se žalovaný nevypořádal dostatečně se všemi argumenty žalobkyně, pak má žalovaný za to, že jeho postup odpovídá konstantní judikatuře, podle níž nebylo jeho povinností reagovat na každý dílčí argument či tvrzení žalobkyně uplatněný v žalobě a ten obsáhle vyvrátit. Bylo jeho úkolem uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což žalovaný učinil. Zabýval se meritem sporu, tj. otázkou, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a zda prokázala správnost účtování o NV, jímž ovlivnila výsledek hospodaření a v konečném důsledku i základ daně. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, proč má žalovaný za to, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.
14. Namítala-li žalobkyně, že se žalovaný nevypořádal s jejími argumenty uvedenými v doplnění odvolání, pak žalovaný poukázal na to, že žalobkyně v rámci doplnění odvolání předložila sběrné účetní doklady, aniž přitom konkretizovala účel jejich předložení. S tím se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal tak, že dospěl k závěru, že předložené sběrné účetní doklady bez předložení detailů jednotlivých zakázek nikterak neprokazují konkrétní účetní operace a prvotní účetní doklady, které by prokazovaly položkové náklady, které se staly součástí rozpracované výroby k jednotlivým zakázkám, přičemž samotné předložení důkazních prostředků nevede automaticky k unesení důkazního břemene, pokud tyto důkazní prostředky nestačí ke zhojení vytýkaných nedostatků.
15. Závěrem žalovaný shrnul, že žalobkyně neunesla v případě předmětných zakázek své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázala tak oprávněnost snížení výnosů v deklarované výši. Postup správce daně, který zvýšil výsledek hospodaření dle § Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů o neprokázaný rozdíl, tedy o částku v celkové výši 23 310 709,49 Kč, je proto nutno dle žalovaného shledat zcela souladným se zákonem.

Replika žalobkyně

16. V replice žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného tak, že zopakovala a podrobněji rozvedla svou žalobní argumentaci. Zdůraznila, že tvrzení žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, je zavádějící. Žalobkyně však má za to, že své důkazní břemeno unesla. Vysvětlila, že snížila výnosy odúčtováním stavu nedokončené výroby, tedy zaúčtováním 611 vs. 121 u dokončených zakázek. Byl to však správce daně, kdo nesprávně vyloučil snížení výnosů u nedokončené výroby, tedy odúčtování výnosů v okamžiku snížení nedokončené výroby při její realizaci, a to ve výši, která byla zaúčtována zároveň jako navýšení výnosů u nedokončené výroby v průběhu zdaňovacího období. Správce daně resp. žalovaný tedy neposoudil přímo související výnos shodně jako náklad, což je výslovně v rozporu s tehdejší ustanovením § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť takto dochází k tomu, že jedna a ta samá částka by byla zdaněna dvakrát, jak jsme uvedli již v žalobě. Vyjádření žalovaného se však s tímto nevypořádává, pouze trvá na svém stanovisku, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Žalobkyně totiž oprávněnost snížení výnosů na účtu 611 předloženými důkazními prostředky zcela prokázala, resp. minimálně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37. Důkazní břemeno daňového subjektu přitom není absolutní, je třeba ho vykládat přiměřeně i s ohledem na více než deset let, které uplynuly od konce zdaňovacího období roku 2010.
17. Žalobkyně uvedla, že žalovaný pomíjí žalobní argumentaci žalobkyně. Žalobkyně si zcela logicky snížila výnosy odúčtováním stavu nedokončené výroby, tedy zaúčtováním 611 vs. 121 u dokončených zakázek. Naproti tomu vyloučení tohoto snížení výnosů, ke kterému však existuje shodná tvorba těchto výnosů pouze opačným účtováním, tedy prohozením stran MD a Dal, tak jak to provedl správce daně, je zcela nesmyslné. Právě takovým posouzením dochází k tomu, že jedna a ta samá částka by byla zdaněna dvakrát. K nepřipustnosti dvojího zdanění se žalovaný ve svém vyjádření vyjádřil nedostatečně.
18. Žalobkyně uzavřela, že suma položek ve vztahu k řešeným dokončeným zakázkám, které byly od května 2010 zaúčtovány do výnosů, byly při ukončení zakázek z těchto výnosů opět odúčtovány a z účtování o příslušných změnách NV nemohla nastat změna hospodářského výsledku a tím ani základu daně.

Posouzení věci soudem

19. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně vyslovila s tímto postupem souhlas a žalovaný nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
20. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlížet toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.

21. Po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého spisu dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná.
22. Nejprve je třeba zdůraznit, že žalobní námitky, tak jak jsou uvedeny v předchozích bodech rozsudku, se zcela mýlí s podstatou věci a nereflktují na důvody, které vedly daňové orgány k vydání jejich rozhodnutí. Proto soud, s ohledem na poněkud mlhavou argumentaci žalobkyně, připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobkyně odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).
23. Soud současně dodává, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, odstavec 4 odůvodnění, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, odstavec 5 odůvodnění, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, odstavec 6 odůvodnění), i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). To znamená, že na určitou námitku lze reagovat například i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobkyně odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v bodě 24. nálezu ze dne 28.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává. Dále konstatoval, že se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok. I Ústavní soud si je tak plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci, pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů, nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu plnit zákonem jim uložené úkoly.
24. Dále soud zdůrazňuje, že nepřezkoumával důvodnost námitek, které vznesla žalobkyně v průběhu správního řízení před daňovými orgány obou stupňů, a na které v žalobě pouze odkázala, aniž by je konkrétně specifikovala. V žalobě totiž nelze namísto řádného formulování žalobních bodů použít obecný odkaz na důvody a námitky uplatněné v odvolání. Aby byla žaloba perfektní ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je nezbytné žalobní body konkretizovat a vztáhnout na v soudním řízení projednávanou věc (k tomu srov. závěry obsažené v rozsudku nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, sp. zn. 2 Afs 26/2005).
25. Dříve, než soud přistoupil k vlastnímu právnímu posouzení věci, musel se nejprve vypořádat s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně shledávala obecně v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi jejími odvolacími námitkami uplatněnými jak v samotném odvolání, tak v jeho doplnění.
26. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je nutné považovat takové rozhodnutí, které nemá žádné odůvodnění nebo z něhož nevyplývá, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jakými úvahami se při právním posouzení věci řídil a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 55/2015-29).
27. Ve vztahu k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů pak Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí se všemi žalobcem uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. V tomto směru lze pro stručnost odkázat na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74.
28. Vzal-li soud v potaz předestřené judikurní mantinely a tyto posoudil z hlediska obecné námitky žalobkyně o nedostatečném vypořádání se všemi odvolacími námitkami dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí v základních parametrech výroku i jeho odůvodnění jím vytčená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul všechny odvolací námitky žalobkyně (body 9 – 16 napadeného rozhodnutí), na každou z těchto námitek jednotlivě konkrétně a srozumitelně reagoval způsobem, ze kterého je zřejmé, proč ji nepovažuje za důvodnou (body 45 – 83 napadeného rozhodnutí). Žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

se pak důsledně zabýval esenciální otázkou pro posouzení správnosti a zákonnosti rozhodnutí FÚ, a to zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno, tedy zda prokázala správnost účtování o NV, které ovlivnilo výsledek hospodaření a následně základ daně. Žalovaný podrobně rozvedl, z jakého důvodu má za to, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a své závěry řádně a srozumitelně odůvodnil. Soud proto zhodnotil námitku nepřezkoumatelnosti jako nedůvodnou.

29. Na tomto místě soud zdůrazňuje, bez ohledu na obsah žalobních námitek, že důvodem, pro který správce daně, resp. žalovaný, přistoupili k dodatečnému doměření daňové ztráty (k jejímu snížení), nebyla nesprávnost účtování o NV ve vztahu k ukončeným zakázkám, či daňová neuznatelnost výdajů, ale pouze a jen skutečnost, že žalobkyně ani po opakovaných výzvách tuto správnost nedoložila. Soud tedy v tomto řízení řešil otázku, zda bylo povinností žalobkyně prokázat správnost účtování o NV v okamžiku prodeje ukončených zakázek a provedení účetních zápisů, které měly v roce 2010 za následek snížení výnosů, a to konkrétně oprávněnost snížení výnosů na účtu 611 (strana MD analytických účtů 611310, 611010 a 611110) zaúčtováním úbytku nedokončené výroby ve výši 23 310 709,49 Kč, a pokud ano, zda toto své důkazní břemeno unesla.
30. Z předložené spisové dokumentace soud zjistil tyto skutečnosti rozhodné pro posouzení žaloby. Protokolem ze dne 30. 1. 2018 zahájil správce daně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob u žalobkyně za zdaňovací období roky 2009 – 2013. Výzvou ze dne 8. 11. 2018 byla žalobkyně podle § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzvána k prokázání níže vyjmenovaných skutečností za účelem odstranění pochybností správce daně o oprávněnosti snížení výnosů roku 2010 v celkové částce 308 227 567,74 Kč zaúčtovaných na účet 611/121 na stranu MD. Ve výzvě sdělil správce daně důvody svých pochybností a vyzval žalobkyni k předložení dokladů a listin k vyvrácení těchto pochybností. V roce 2010 žalobkyně dokončila a vyfakturovala 4 zakázky. Tyto zakázky byly zaúčtovány do výnosů na účet 601 strana DAL v celkové výši 219 341 918,88 Kč. Jednalo se o dlouhodobě rozpracované zakázky nemalého objemu, které byly v roce 2010 dokončeny, vyfakturovány a zahrnuty do výnosů na účet 311/601. Současně se zaúčtováním výnosů z prodeje na účet 601 DAL mělo dojít také ke snížení výnosů na účet 611 vs. 121 (změny stavu NV). Správce daně porovnal výše uvedené výnosy ve výši 219 341 918,88 Kč na účtu 601 DAL a změnu stavu nedokončené výroby na účtu 611 MD ve výši 308 227 567,74 a zjistil, že v důsledku tohoto zaúčtování jsou zakázky vykazovány jako ztrátové se ztrátou 88 885 648,86 Kč. V průběhu daňové kontroly nebylo zjištěno, jaké konkrétní náklady na účtu 611 MD se týkaly dokončených a vyfakturovaných zakázek a ani nebyly předloženy podrobné rozpis materiálu, mezd a režie použité na jednotlivé zakázky. Přípisem ze dne 12. 11. 2018 požádala žalobkyně o prodloužení lhůty k prokázání požadovaných skutečností. Žádosti bylo vyhověno a lhůta k doložení požadovaných důkazů byla prodloužena do 31.3.2019.
31. Při jednání, konaném dne 12. 8. 2019 za účelem vyhodnocení splnění výzvy (úřední záznam č. j. 1965617/19/2503-60562-507668), správce daně konstatoval, že mu žalobkyně přes jeho výzvu nepředložila veškeré požadované důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, konkrétně neprokázala, jaké konkrétní náklady byly na účtu 611 strana MD zaúčtovány, jakých dokončených a vyfakturovaných zakázek se týkaly a současně byly správcem daně vzneseny pochybnosti z důvodu nepředložení podrobných rozpisů materiálu a ostatních nákladů použitých na jednotlivé zakázky. Úřední záznam dále obsahuje hodnocení důkazů k jednotlivým zakázkám, které byly dokončeny ve zdaňovacím období roku 2010. Správce daně v tomto svém zhodnocení zdůraznil

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nadstandardní lhůtu (více než půl roku), která byla žalobkyni poskytnuta k předložení požadovaných důkazů, konstatoval, že žalobkyně nepředložila veškeré požadované dokumenty, a že nebyla žalobkyní prokázána oprávněnost snížení výnosů ve zdaňovacím období roku 2010 o částku 23 310 709,49 Kč, a to konkrétně u zakázky CC9380 nebyla prokázána oprávněnost snížení výnosů o 12 310 197,42 Kč, u zakázky CC9377 nebyla prokázána oprávněnost snížení výnosů o 3 923 404,26 Kč, u zakázky 936 nebyla prokázána oprávněnost snížení výnosů o 1 282 848,40 Kč, a u zakázky 1004 nebyla prokázána oprávněnost snížení výnosů o 5 794 259,41 Kč. Správce daně uzavřel, že na základě těchto skutečností přistoupí ke zvýšení výsledku hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů o částku 23 310 709,49 Kč. S tímto výsledkem kontrolního zjištění byl seznámen zmocněnec žalobkyně dne 16. 9. 2019 (úřední záznam č. j. 2132241/19/2503-60562-507668). Ke kontrolnímu zjištění se žalobkyně vyjádřila negativně (vyjádření ze dne 19. 10. 2019).

32. Správce daně doplnil kontrolní zjištění, znovu zhodnotil důkazy a s výsledkem této své činnosti seznámil zmocněnce žalobkyně dne 15. 1. 2020 (protokol č. j. 39639/2503-60562-507668). Při tomto jednání vznesl zmocněnec žalobkyně ke kontrolním zjištěním své připomínky. Správce daně tyto připomínky vyhodnotil, poukázal na konkrétních 78 položek, k nimž žalobkyně nepředložila požadované doklady (krom jedné položky) a konstatoval, že právě pro nedoložení veškerých požadovaných důkazních prostředků nebyla žalobkyní prokázána oprávněnost snížení výnosů ve zdaňovacím období o celkovou částku 23 310 709,49 Kč. Na tomto svém závěru setrval i po dodatečném předložení dalších listin – faktury č. 1261000008 a zprávy auditora k 31. 12. 2009 - s tím, že ani tyto listiny neosvědčily oprávněnost snížení výnosů v rámci NV v roce 2010. Uvedené závěry vtělil správce daně do zprávy o DK. K (ne)oprávněnosti snížení výnosů v důsledku odúčtování nedokončené výroby k vyfakturovaným zakázkám se správce daně podrobně vyjádřil na str. 30 – 47 a učinil závěr, že v důsledku kontrolních zjištění přistoupí ke zvýšení výsledku hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů o částku 23 310 709,49 Kč. S ohledem i na tento závěr snížil správce daně DPV 2010 daňovou ztrátu z příjmů právnických osob o částku 63 185 005 Kč a vyměřil žalobkyni penále. Proti DPV 2010 podala žalobkyně odvolání. Správce daně odvolání žalobkyně částečně vyhověl, neboť dodatečně doměřenou daňovou ztrátu zvýšil, nicméně tato změna se netýkala nesrovnalostí v účtování NV, neboť v tomto bodě neshledal správce daně odvolání důvodným a odvolacím námitkám v tomto rozsahu nevyhověl (rozhodnutí FÚ).
33. V rozhodnutí FÚ správce daně nejprve shrnul, že důvodem dodatečně stanovené DPPO za zdaňovací období roku 2010 bylo mj. neprokázání oprávněnosti snížení výnosů (účet č. 611310, 611010 a 611110 na stranu MD) o částku ve výši 23 310 709,49 Kč. Proto správce daně vyzval žalobkyni k předložení konkrétně specifikovaných důkazních prostředků. Zmínil, že se jednalo o výrobu čtyř lodí, které byly žalobkyní v rozhodném období dokončeny a vyfakturovány. Výsledkem byla ztrátovost všech zakázek, když změna stavu nedokončené výroby, účtovaná na účet 611 strana MD značně převyšovala celkové výnosy, účtované na účet 601 stranu DAL. V průběhu daňové kontroly byla žalobkyní předložena část důkazních prostředků, přičemž po jejich zhodnocení dospěl správce daně k závěru, že část snížených výnosů vztahujících se k účtování NV byla žalobkyní prokázána. U zbývajících částí snížených výnosů správce daně ve zprávě o DK konstatoval, že po doplnění výsledku kontrolního zjištění nedošlo k unesení důkazního břemene, tj. že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení výnosů ve zdaňovacím období roku 2010 o celkovou částku 23 310 709,49 Kč. K jednotlivým odvolacím námitkám se správce daně vyjádřil následovně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

34. Argumentovala-li žalobkyně počátečním úmyslem správce daně doměřit jí milionové částky bez ohledu na rozsah předložených důkazních prostředků, pak správce daně za podpory závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 210/2005-89 zdůraznil důkazní břemeno daňového subjektu. Poukázal na to, že i přes poskytnutí značného časového prostoru k doložení požadovaných důkazních prostředků žalobkyně neprokázala NV ve výši 23 310 709,49 Kč, přičemž původně zpochybněná částka činila 308 227 567,74 Kč. Podrobně popsal postup správce daně a ztotožnil se s jeho hodnocením důkazních prostředků.
35. K námitce žalobkyně o nekonzistenčnosti a odlišnosti hodnocení správce daně stejných účetních případů v jednotlivých letech uvedl správce daně, že to byla právě žalobkyně, která v průběhu daňových řízení za roky 2009 a 2010 ve věci nedokončené výroby předložila odlišné důkazní prostředky, a proto mu nezbylo než hodnotit stejný bod kontrolního zjištění (NV) odlišným způsobem. Konkrétně v roce 2009 správce daně dospěl k závěru, že žalobkyní nebyly předloženy jednotlivé detaily zakázek vztahujících se k jednotlivým zakázkám dokončeným v roce 2009 a nebylo tak prokázáno, jaké konkrétní náklady vstupovaly do rozpracované výroby celého roku 2009. Naopak v roce 2010 správce daně po zhodnocení důkazních prostředků (inventurní stav ke konci období 30. 4. 2010) dospěl k závěru, že žalobkyní nebyly předloženy jednotlivé detaily vztahující se k jednotlivým zakázkám pouze v období od května 2010 a z tohoto důvodu nebylo žalobkyní prokázáno, jaké konkrétní náklady vstupovaly do rozpracované výroby roku 2010. Ze závěrů správce daně vyplývá, že žalobkyně prokázala relevantními důkazními prostředky oprávněnost snížení výnosů u NV do dubna 2010.
36. K námitce žalobkyně, že se mělo jednat o hodnotově stejnou změnu na straně nákladů i výnosů, a tudíž se měla tato změna projevit u NV jako daňově neutrální, správce daně uvedl, že se touto argumentací zabýval ve zprávě o DK. Zopakoval, že součástí snížených výnosů byly i náklady zaúčtované na nedokončenou výrobu od května 2010 a tyto náklady nebyly správci daně prokázány. Proto správce daně setrval na svých závěrech. Správce daně doplnil, že samotné tvrzení nepostačuje k odstranění pochybností o oprávněnosti snížení výnosů.
37. Rozhodnutí FÚ napadla žalobkyně odvoláním, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
38. Soud se ztotožňuje se žalovaným (bod 71 napadeného rozhodnutí), že změna stavu NV je ze své podstaty daňově uznatelným nákladem. Je tomu tak proto, že NV představuje zásoby vlastní výroby, neboť se jedná o krátkodobý majetek, který vzniká činností účetní jednotky. Nedokončenou výrobou jsou tak produkty (event. nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty), které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, tudíž nejsou již materiálem, ale také ještě ne hotovým výrobkem. Proto jsou její součástí náklady na tyto produkty vynaložené, ať jsou to náklady na materiál, mzdy a ostatní režijní náklady se vznikem produktu související. Námitka žalobkyně, že daňové orgány nerespektovaly souvztažnost dle § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, je nedůvodná, neboť změna stavu nedokončené výroby z uvedených důvodů není jinak daňově neuznaným výdajem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.
39. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně,

převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

40. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
41. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
42. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
43. Nejvyšší správní soud se opakovaně zabýval otázkou, co vše musí být prokázáno pro uznání nákladu dle § 24 zákona o daních z příjmů, když např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, konstatoval, že „*daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.*“ V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, pak poukázal na to, že „*pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil.*“
44. Ve shodě s výše uvedeným se vyjadřuje také odborná literatura (viz PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 617. ISBN 978-80-7400-517-6), která zdůrazňuje, že zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně. Podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy jsou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009-59, a ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Sama skutečnost, že daňový subjekt určitou částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem odměňované činnosti. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Nejvyšší správní soud mimo jiné v rozsudku ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31 poukázal na to, že nejen pro případ posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nýbrž i pro případ posouzení daňově účinných nákladů v rámci daně z příjmů právnické osoby „je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech“.

45. Jestliže je tedy dle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňovém subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, pak je pochopitelně odpovědný i za to, že jím předložené důkazy (popř. důkazní návrhy) budou jeho tvrzení prokazovat. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit odůvodněné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).
46. V posuzovaném případě vznikly u správce daně v průběhu daňové kontroly prováděné u žalobkyně pochybnosti, které správce daně odůvodnil tak, že v rozhodném roce (2010) byly dokončeny, vyfakturovány a zahrnuty do výnosů 4 zakázky - CC9380, CC9377, 936, VT1004 – výroba lodí, přičemž výnosy z prodeje těchto zakázek ve výši 219 341 918,88 Kč byly sníženy o výnosy na účtu NV ve výši 308 227 567,74 Kč, čímž došlo ke ztrátovosti zakázek ve výši 88 885 648,86 Kč, a protože byla zjištěna ztrátovost na zakázkách v řádech desítek milionů Kč i v předchozím roce, jsou tyto ztráty v rozporu se smyslem podnikání; dále, že mezi obratem účtu 121 DAL a obratem účtu 611 MD byl rozdíl 9 592 813,56. Kč, přičemž při účtování změny stavu NV zápisem 611/121 by se obraty účtů měly rovnat vzhledem k podvojnosti účtování; a dále že nebylo zjištěno, jaké konkrétní náklady na účtu 611 MD se týkaly dokončených a vyfakturovaných zakázek, nebyly předloženy žádné podrobné rozpisy materiálu, mezd a režie použité na jednotlivé zakázky. Tyto pochybnosti sdělil správce daně žalobkyni ve výzvě ze dne 8. 11. 2018 a vyzval ji, aby k rozptýlení těchto jeho pochybností doložila jednotlivé doklady k účtu 611 MD uvedené v tabulce, která byla součástí výzvy, smlouvy k jednotlivým zakázkám, vydané faktury k dokončeným zakázkám, kalkulační vzorec, inventury účtu 121 a další doklady k zakázkám. Soud je toho názoru, že tato výzva správce daně splňuje náležitosti intenzity důvodných pochybností, které musí správce daně v rámci unesení svého důkazního Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

břemene unést. V okamžiku vznesení řádně formulovaných pochybností přenesl správce daně zpět důkazní břemeno na žalobkyni, jejíž povinností bylo doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví, konkrétně správnost účtování o NV v okamžiku prodeje ukončených zakázek a provedení účetních zápisů, které měly v roce 2010 za následek snížení výnosů, resp. oprávněnost snížení výnosů na účtu 611 zaúčtováním úbytku NV.

47. Žalobkyně k uvedené výzvě správce daně po opakovaných žádostech o prodloužení lhůty, kterým správce daně vždy vyhověl, předložila část požadovaných podkladů, jimiž však prokázala účtování úbytku NV v souvislosti s dokončenými zakázkami pouze částečně. Neprokázala totiž doložením potřebných dokladů, jaké konkrétní náklady ve výši 23 310 709,49 Kč byly zaúčtovány k dokončeným zakázkám v rámci úbytku NV na vrub účtu 611 dne 30. 7. 2010 k zakázce CC9380, dne 30. 6. 2010 k zakázkám CC9377 a VT1004 a dne 30. 11. 2010 k zakázce 936.
48. Z výše uvedených důvodů tedy soud uzavírá, že žalobkyně nepředložila správci daně a následně ani žalovanému důkazy prokazující, jaké konkrétní náklady vstupovaly do rozpracované výroby v období od května 2010 u zakázek CC9380, CC9377, a VT1004 a od ledna 2010 u zakázky 936, a proto neunesla své důkazní břemeno, které ji stíhalo podle § 92 odst. 3, 4 daňového řádu. Pakliže žalobkyně nerozptýlila pochybnosti správce daně předložením potřebných důkazů k prokázání správnosti účtování úbytku NV v částce 23 310 709,49 Kč, pak postupu správce daně, který zvýšil výsledek hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů právě o tuto neprokázanou částku výdajů, nelze ničeho vytknout. Jestliže žalovaný napadeným rozhodnutím správnost tohoto postupu správce daně potvrdil, pak je správné i napadené rozhodnutí žalovaného.
49. Protože žalobkyně neprokázala uvedené skutečnosti k posouzení správnosti zaúčtování úbytku NV ve vztahu k dokončeným zakázkám, neunesla své důkazní břemeno a jsou tak vskutku zcela bez významu její další námitky, jimiž se snaží odvézt pozornost od podstatné skutečnosti. Nicméně i tyto námitky uvedené pod bodem 2 – 5 tohoto rozsudku a uplatněné v odvolání proti rozhodnutí FÚ, žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal.
50. Poněkud matoucí je námitka žalobkyně, že v rozhodném období došlo ke snížení výnosů na jednotlivých analytických účtech účtu 611 o částku ve výši 206 013 878 Kč. Zpráva o daňové kontrole obsahuje na straně 30 – 32 tabulku, v níž jsou zaznamenány jednotlivé doklady, zúčtované na straně MD účtu 611 v roce 2010. Ze součtu všech zúčtovaných dokladů je patrné, že žalobce v roce 2010 snížil výnosy z tohoto účtu v celkové částce 308 227 567,74 Kč. Právě skutečnost, že na podvojném účtu 121 na straně DAL byl zaznamenán obrat ve výši 298 634 754,18 Kč, byla jedním z důvodů, pro které vznikly u správce daně pochybnosti o správnosti účtování NV, konkrétně o oprávněnosti snížení výnosů na účtu 611. K uvedené námitce (ke snížení výnosů na jednotlivých analytických účtech účtu 611 došlo pouze ve výši 206 013 878 Kč) žalovaný uvedl, že žalobkyně účelově směšuje pojmy „obrat, resp. úbytek na účtech 121 a 611“ a jejímu tvrzení o matematických nesrovnalostech tak nelze přisvědčit. Rovněž soud má tuto námitku za nedůvodnou a zavádějící, nemající schopnost zpochybnit správnost závěru daňových orgánů, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, když neprokázala, že úbytek NV (v celkové výši 308 227 567,74 Kč) v rozsahu 23 310 709,49 Kč souvisel s dokončenými zakázkami. Soud se rovněž ztotožňuje s názorem žalovaného, že uvedení celkových součtů na analytických účtech 121 je k unesení důkazního břemene žalobkyně v této věci nedostatečné, neboť žalobkyně předložila relevantní důkazní prostředky pouze do dubna roku 2010 (detaily, resp. inventurní stav k 30. 4. 2010), i to pouze u tří ze čtyř zakázek dokončených v roce Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

2010 (zakázky CC9380, CC9377, VT1004), přičemž pro absenci obdobných relevantních důkazních prostředků za období od května 2010 (u zakázky 936 za celý rok 2010) nelze mít za prokázané, jaké konkrétní náklady vstupovaly do rozpracované výroby roku 2010 v období od května 2010, tedy ani co konkrétně bylo v rámci úbytku nedokončené výroby zaúčtováno na vrub účtu 611 nad rámec již prokázaných nákladů, jak vysvětlil žalovaný v bodě 57 napadeného rozhodnutí.

51. K námitce žalobkyně o možnosti dvojího zdanění téže částky žalovaný v bodě 58 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„žalobkyně v průběhu výrobního procesu účtovala nejprve o skutečných nákladech vynaložených na konkrétní zakázku na nákladové účty 501, 518, 521, 524, 548, 562, 568, následně přeúčtovala tyto náklady na účet NV 121 jako přírůstek podvojným účetním zápisem 121/611110 nebo 611210, čímž skutečně došlo k neutralizaci nákladů. Naopak úbytek nedokončené výroby účtovala žalobkyně na stranu MD výnosového účtu 611310 v okamžiku dokončení výrobního procesu a prodeje hotového výrobku. Jak bylo uvedeno ve Zprávě o daňové kontrole, na účet 611110 a 611210 (DAL) v roce 2010 nabíhaly náklady vynaložené v roce 2010. Vzhledem k tomu, že v roce 2010 došlo k dokončení a prodeji několika zakázek, snížil žalobce výnosy odúčtováním NV na účtech 611310, 611010 a 611110 (MD) o celkovou částku 308 227 567,78 Kč. Součástí této částky byly i náklady zaúčtované na nedokončenou výrobu od května 2010. Protože však tyto náklady nebyly žalobkyní prokázány, nelze mít za to, že všechny operace byly daňově neutrální. Argumentace žalobkyně, že postupem žalovaného dochází k dvojímu zdanění jedné a té samé částky, je nepřipadná, neboť správce daně uznal vše, co bylo žalobkyní doloženo a prokázáno, a zvýšil základ daně pouze o to, co žalobkyně nedoložila a neprokázala, ačkoliv byla k tomu řádně vyzvána. Změna způsobu účtování zásob nedokončené výroby (dříve prostřednictvím výnosových účtů, nyní prostřednictvím nákladových účtů) je dle žalovaného v daném případě irelevantní a nemá nic společného s povinností žalobkyně prokázat oprávněnost a správnost každého účetního zápisu, jímž žalobkyně ovlivnila výsledek hospodaření a v konečném důsledku i základ daně z příjmů právnických osob.“* S odůvodněním neopodstatněnosti této námítky žalobkyně se soud zcela ztotožňuje a může na něj toliko odkázat.
52. Protože soud ze všech výše uvedených důvodů vyhodnotil žalobu v mezích žalobních bodů jako nedůvodnou, a tudíž neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 31. ledna 2023

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.