



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **České loděnice a. s.**, se sídlem Vítězství 56, Děčín, zast. Mgr. Terezou Ječnou, advokátkou se sídlem Štefánikova 1347, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2020, č. j. 47316/20/5200-11433-710862, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2023, č. j. 16 Af 10/2021-46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se v rámci své ekonomické činnosti zabývá mimo jiné konstrukcí lodních zařízení. Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) žalobkyni na základě daňové kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 1. 2020 doměřil z moci úřední daňovou ztrátu z příjmů právnických osob. Poslední známá daňová ztráta činila 112 511 804 Kč, správce daně ji stanovil nižší o částku 63 185 005 Kč a zároveň vyměřil penále ve výši 631 850 Kč. Nově stanovená daňová ztráta měla činit 49 326 799 Kč. Žalobkyně totiž neprokázala některé ze zahrnutých nákladů a oprávněnost snížení některých výnosů. Správce daně proto zvýšil výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (z tohoto znění zákona o daních z příjmů bude NSS v dalším textu vycházet).

[2] Správce daně poté rozhodnutím ze dne 2. 9. 2020 částečně vyhověl odvolání žalobkyně. Zhodnotil nově předložené důkazní prostředky jako důkazy prokazující oprávněnost uplatnění nákladů ve výši 34 579 258 Kč. Platební výměr ze dne 22. 1. 2020 proto změnil tak, že doměřenou daňovou ztrátu změnil z částky 49 326 799 na částku 83 906 057 Kč, a snížil tak rozdíl oproti poslední známé daňové ztrátě z příjmů právnických osob na částku 28 605 747 Kč a penále na částku 286 057 Kč. Ve zbytku odvolání zamítl. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání směřující pouze proti závěrům týkajícím se nedokončené výroby. Žalovaný odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který žalobu zamítl. Soud poukázal na to, že daňové orgány dodatečně stanovily daň z příjmů právnických osob především proto, že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení výnosů u nedokončené výroby. Žalobkyně nedoložila správcem daně konkrétně specifikované důkazní prostředky u části snížených výnosů, a neunesla tak své důkazní břemeno. Správce daně své pochybnosti odůvodnil ztrátovostí zakázek, nesouladem v obrazech mezi účty 121 „DAL“ a 611 „MÁ DÁTI“ s ohledem na podvojnost účtování a nedoložením konkrétních dokladů (rozpisů materiálu, mezd a režii použitých na jednotlivé zakázky). K doložení dokladů správce daně žalobkyni vyzval výzvou, v níž dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností. Žalobkyně výzvě vyhověla jen částečně, a neunesla proto své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Proto nemohly být důvodné ani její zbylé námitky.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Krajský soud pochybil, neboť se nezabýval zásadními námitkami, konkrétně námitkou, že *„žalovaný neposoudil přímo související výnos shodně jako náklad“*. Podle stěžovatelky krajský soud nepochopil problematiku. Jeho posouzení, stejně jako závěr daňových orgánů, je v rozporu s § 23 odst. 2 písm. a) a odst. 4 písm. e) a d) zákona o daních z příjmů.

[6] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem, že neunesla důkazní břemeno. Předložila totiž důkazy a vysvětlila, že snížila výnosy odúčtováním stavu nedokončené výroby. Postup správce daně by naopak znamenal dvojí zdanění v rozporu se zásadou zákonnosti. Navíc je třeba přihlídnout k rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, podle něhož k unesení důkazního břemene postačuje prokázat tvrzené skutečnosti s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, nikoli s absolutní jistotou. Stěžovatelka dále odkázala na § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů a nesouhlasila s vypořádáním námitky týkající se dvojího zdanění. Není podstatné, že stěžovatelka neprokázala dílčí zápisy, neboť zaúčtování položek vedlo k nulové změně základu daně.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Napadený rozsudek je podle něj přezkoumatelný. Krajský soud se zabýval jádrem sporu, tedy otázkou, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala správnost účtování o nedokončené výrobě v okamžiku prodeje ukončených zakázek.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[9] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2010 jsou daňově uznatelné náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nelze přitom uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

[10] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení může správce daně, vyžaduje-li to průběh řízení, *vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*.

[11] NSS ze správního spisu ověřil, že dne 30. 1. 2018 zahájil správce daně u stěžovatelky daňovou kontrolu. Dne 8. 11. 2018 správce daně v návaznosti na svá zjištění stěžovatelku vyzval, aby odstranila pochybnosti, které mu vznikly. Podle správce daně čtyři dlouhodobě rozpracované zakázky dokončené v roce 2010 vykazovaly ztrátu ve výši 88 885 648,86 Kč, během daňové kontroly však nebylo zjištěno, jaké konkrétní náklady na účtu 611 „MÁ DÁTI“ se týkaly dokončených a vyfakturovaných zakázek, nebyly předloženy podrobné rozpisy materiálu, mezd a režie použité na jednotlivé zakázky, a obrat účtu 121 „DAL“ se nerovnal obratu účtu 611 „MÁ DÁTI“, přestože by se s ohledem na podvojnost účtování tyto obraty měly rovnat.

[12] Správce daně proto stěžovatelku vyzval, aby doložila jednotlivé doklady k účtu 611 „MÁ DÁTI“, smlouvy a rozpis nákladů k jednotlivým zakázkám, vydané faktury k dokončeným zakázkám, kalkulační vzorec, inventury účtu 121 „DAL“ a případně další podklady k uvedeným zakázkám. Požadoval prokázat, zda náklady souvisely se zakázkami, zda náklady vykázané v souvislosti se zakázkami s nimi fakticky souvisely a o jaké konkrétní náklady se jednalo. Stěžovatelka ve vztahu k nedokončené výrobě doložila podklady k zakázkám a inventuru ke dnům 31. 12. 2009 a 30. 4. 2010 (u zakázky 936 jen ke konci roku 2009).

[13] V seznámení s výsledkem kontrolního zjištění správce daně zdůraznil, že jeho pochybnosti vznikly především proto, že stěžovatelka neprokázala, jaké konkrétní náklady (účet 611 „MÁ DÁTI“) byly zaúčtovány a jakých dokončených a vyfakturovaných zakázek se týkaly. Stěžovatelka navzdory výzvě správce daně nepředložila veškeré požadované podklady, a neunesla tedy své důkazní břemeno.

[14] U jednotlivých zakázek (CC9380, CC9377, 936 a 1004) správce daně zjistil, že stěžovatelka účtovala náklady na zhotovené zakázky položkově, avšak nepředložila žádné přehledy od května 2010 (u zakázky 936 od ledna 2010). Snížení výnosů odúčtováním nedokončené výroby u jednotlivých zakázek však proběhlo ke dnům 31. 7. 2010, 30. 6. 2010, 30. 11. 2010 a 30. 6. 2010. Správce daně proto nemohl prověřit, jaké konkrétní náklady byly součástí rozpracované výroby. Inventurní stavy ke dnům 30. 4. 2010 a 31. 12. 2009 správce daně osvědčil jako důkazy a zohlednil při konečném výpočtu vzniklých rozdílů (to vedlo

správce daně ke korekci v rozhodnutí ze dne 2. 9. 2020). Stěžovatelka však neprokázala správnost účtování o nedokončené výrobě v okamžiku prodeje ukončených zakázek, provedení účetních zápisů, které měly za následek snížení výnosů, a nedoložila inventurní stavy k datům odúčtování. Nedokončená výroba představuje především produkty hmotné povahy, proto by při zjišťování skutečného stavu měla být prováděna i fyzická inventura. Nedokončená výroba patří mezi zásoby a oceňuje se vlastními náklady, tedy tím, co je na konkrétní investiční akci vynaloženo, a k poslednímu dni účetního období podléhá inventarizaci.

[15] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud pominul zásadní žalobní námitky, konkrétně argument, že žalovaný neposoudil přímo související výnos shodně jako náklad, což je v rozporu s § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. NSS však neshledal, že by krajský soud zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností, a to z následujících důvodů.

[16] Podle žaloby měl rozporovaný postup správce daně vést ke dvojímu zdanění téže částky. Krajský soud v této souvislosti poukázal na bod 58 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde vysvětlil, že s ohledem na dokončení a prodej několika zakázek v roce 2010 stěžovatelka snížila výnosy odúčtováním nedokončené výroby. Součástí toho byly i náklady zaúčtované na nedokončenou výrobu od května 2010 (resp. u zakázky 936 od ledna 2010), ačkoli nebyly prokázány. Proto nelze mít za to, že operace byly daňově neutrální. Nemůže být proto důvodná argumentace, že došlo ke dvojímu zdanění, neboť správce daně uznal vše, co stěžovatelka doložila a prokázala. Změna způsobu účtování je přitom irelevantní, neboť nesouvisí s povinností stěžovatelky prokázat oprávněnost a správnost každého účetního zápisu, kterým stěžovatelka ovlivnila výsledek hospodaření.

[17] Jak NSS uvedl již v bodě 14 tohoto rozsudku, nosným důvodem napadeného rozhodnutí je to, že stěžovatelka navzdory výzvě správce daně neprokázala odúčtované náklady. NSS nepřisvědčil stěžovatelčinu názoru, že krajský soud pominul zásadní žalobní argument a problematiku nepochopil. Stěžovatelka totiž nereflektuje zásadní argument žalovaného, na což ji upozornil i krajský soud. Příhodně přitom odkázal na judikaturu, podle níž postačuje, prezentuje-li soud v odůvodnění svého rozhodnutí názor odlišný od názoru žalobce, který přesvědčivě zdůvodní tak, že poskytne dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Pochybením pak není ani to, odkáže-li soud na precizní odůvodnění rozhodnutí správního orgánu (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[18] Pro posuzovanou věc je tedy podstatné, že sporná není otázka daňové uznatelnosti nákladů, nýbrž otázka unesení důkazního břemene stěžovatelkou ohledně účtování nedokončené výroby. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že není nutné prokázat skutečnosti s absolutní jistotou. Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37, na který stěžovatelka odkázala, však není přílehlavý, neboť popisuje jinou procesní situaci. Nynější stěžovatelka totiž požadované důkazy nepředložila. Proto nelze uzavřít, že by s vysokou mírou pravděpodobnosti prokázala konkrétní náklady a to, k jakým zakázkám se vztahovaly. Pokud stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, nemůže být důvodná ani námitka, že se krajský soud nevypořádal s § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, ani námitka, že došlo ke dvojímu zdanění.

pokračování

[19] Proti závěru o neprokázání nákladů stěžovatelka argumentuje tím, že žalovaný nerespektoval počáteční stav; neprokázání dílčích zápisů podle ní není podstatné. Ani s touto námitkou NSS nesouhlasí. Daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení a dalších podáních. Činí tak zejména účetnictvím. V posuzované věci nabyl správce daně pochybnosti o správnosti účtování, které formuloval ve výzvě ze dne 8. 11. 2018. Stěžovatelka pak měla předložit požadované důkazní prostředky. Na základě doložených dokladů byla mezi účastníky sporná částka snížena, neboť pochybnosti správce daně přetrvaly pouze ohledně odúčtování nedokončené výroby. Stěžovatelka nedoložila, jaké konkrétní náklady (kromě prokázaných) byly v rámci úbytku nedokončené výroby zaúčtovány (viz bod 14 tohoto rozsudku). Žalovaný počáteční stav nedokončené výroby ke dni 1. 1. 2010 respektoval, považuje jej za prokázaný, stejně jako stav ke dni 30. 4. 2010, avšak za prokázaný nemá úbytek nedokončené výroby od května 2010 (resp. od ledna 2010 u zakázky 936), jak plyne i z bodu 59 napadeného rozhodnutí. Snížení výnosů odúčtováním nedokončené výroby u jednotlivých zakázek však proběhlo až o několik měsíců později.

[21] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázala oprávněnost snížení výnosů v deklarované výši. Tento závěr odpovídá obsahu správního spisu. Postup správce daně, který zvýšil výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů o neprokázaný rozdíl, je tak zákonu odpovídající. Krajský soud postupoval správně, pokud stěžovatelčinu žalobu zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] NSS ze shora uvedených důvodů zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

[23] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. ledna 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu