



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Howden ČKD Compressors s.r.o.**, se sídlem Nehvizdy 1101, zastoupen Mgr. Ing. Radkem Matušíkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 9. 2023, č. j. 5 Af 37/2020-62,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2020, č. j. 37576/20/5200-11432-709409. Uvedeným rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 17. 9. 2019, č. j. 7485525/19/2009-52525-111492, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 17. 9. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 879 890

Kč a stanoveno penále ve výši 175 978 Kč, tak, že doměřenou daň snížil na 848 160 Kč a penále na 169 632 Kč. Důvody doměření daně, které žalobce rozporoval, se týkaly tří různých žalobcem realizovaných zakázek označených 1) K07052 Kstovo 3, 2) K07054 Cherkassy a 3) K07134 Kurgan, u nichž žalobce účtoval o nákladech prostřednictvím účtů nedokončené výroby. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce snížil své výnosy, a tedy i základ daně, odúčtováním nedokončené výroby, aniž by pro tento postup byly splněny podmínky.

[2] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou městský soud shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[3] Městský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, podle níž žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí neseznámil žalobce se svým právním názorem odlišným od názoru správce daně, přičemž tento právní názor žalovaného byl základem pro žalobou napadené rozhodnutí vyznávající v neprospěch žalobce. Městský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, podle něhož se žalovaný při posouzení věci detailně zaměřil na postup účtování o nedokončené výrobě a na s tím spjatou časové souvislost, zatímco správce daně při daňové kontrole zkoumal nedokončenou výrobu z pohledu daňové uznatelnosti nákladů aktivovaných do nedokončené výroby. Městský soud zevrubně popsal závěry správce daně a žalovaného a konstatoval, že žalovaný vždy následoval úvahy správce daně, pouze v případě zakázky Kurgan je zčásti korigoval ve prospěch žalobce a v návaznosti na to snížil výši doměřené daně a souvisejícího penále. Městský soud tedy dospěl k závěru, že se žalovaný ztotožnil s názorem správce daně, podle něhož žalobce neprokázal oprávněnost snížení výnosů z titulu snížení nedokončené výroby, a rozvinul (resp. dovysvětlil) jeho úvahy ve vztahu k principům účtování o nedokončené výrobě. Nešlo tedy o situaci, kdy by žalovaný dospěl k jinému názoru než správce daně.

[4] Dále se městský soud zabýval žalobními námitkami zpochybňujícími závěr o neprokázání oprávněnosti snížení nedokončené výroby. Městský soud se s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), ztotožnil se závěry daňových orgánů, podle nichž žalobce neprokázal oprávněnost snížení výnosů z titulu nedokončené výroby. Městský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že jeho účetní operace mají ve svém důsledku nulový dopad na výsledek jeho hospodaření. Žalobce snížením výnosů z titulu odúčtování nedokončené výroby při současném uplatnění daňových nákladů reálně snižoval základ daně. Městský soud s žalobcem souhlasil v tom, že snížení nedokončené výroby společně s jejím zvýšením ve stejném zdaňovacím období v zásadě nemá vliv na výsledek hospodaření daňového subjektu ani na základ daně. Žalobce však nedoložil oprávněnost daných účetních operací, resp. správnost zůstatku nedokončené výroby, neboť neprokázal navazující fakturaci ani uplatnění nároku z náhrady škody. Současně neprokázal ani svá tvrzení o záručním servisu u zakázky Kstovo 3 a o zmařené investici v případě zakázky Cherkassy. Městský soud tedy shodně s daňovými orgány uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost snížení výnosů z titulu snížení nedokončené výroby.

[5] Městský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, podle něhož žalovaný postupoval formalisticky a nezohlednil specifické okolnosti posuzované věci. Konstatoval, že tyto

pokračování

specifické okolnosti spočívají tom, že se účetní operace žalobce týkaly nedokončené výroby, což je otázka, kterou se městský soud zabýval již v rozsudku ze dne 18. 10. 2017, č. j. 3 Af 55/2015-45, na jehož závěry odkázal. Městský soud odmítl názor žalobce, podle něhož v případě, kdy se jedná o nedokončenou výrobu náležící k projektu, který již byl zákazníkovi dodán a vyfakturován, není na místě trvat na uplatnění akruálního principu, resp. na vykázání výnosů v témže zdaňovací období, kdy dochází k odúčtování nedokončené výroby. Dodal, že žalovaný správně zohlednil skutečnost, že se účtovalo o nedokončené výrobě, a taktéž správně uvedl, že s ohledem na principy účtování o nedokončené výrobě, pokud byly náklady v souvislosti se zakázkou vynaloženy a aktivovány, byly principy účtování o nedokončené výrobě naplněny, avšak odúčtováním došlo k narušení neutrality nákladů a výnosů.

[6] K žalobní námitce, podle níž měl žalovaný posoudit snížení výnosů z titulu nedokončené výroby jako náklady daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „ZDP“), městský soud především uvedl, že nesouhlasí s argumentací žalovaného, dle níž lze uvedené ustanovení použít pouze pro náklady, které jsou ve smyslu § 25 ZDP daňově neúčinné. Tato podmínka dle městského soudu platila pro znění daného ustanovení do 1. 1. 2015, tj. před jeho novelizací. Dle městského soudu tedy bylo na místě posoudit, zda se v daném případě § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uplatní, či nikoliv. S odkazem na odbornou literaturu pak konstatoval, že i případech, na které dopadá dané ustanovení, platí, že má-li být výdaj daňově uznatelný, musí souviset s příjmem či výnosem. Přitom se týká situace, kdy daňový poplatník přeúčtuje (přefakturuje) jinak daňově neuznatelné výdaje jiné osobě. Vzhledem k tomu, že v dané věci k přeúčtování nedošlo a žalobce tuto skutečnost nedokládal, nelze na věc aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[7] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[8] Stěžovatel obdobně jako v žalobě popsal, že vyrábí na zakázku vysoce specializované halové kompresory a zajišťuje jejich následnou údržbu. Vzhledem k vysoké míře specializace svých produktů stěžovatel počítá s tím, že než jsou kompresory optimálně nastaveny, vykazují v reálném prostředí odchylky při fungování nebo vyšší poruchovost. Běžně tedy po dodání kompresoru stěžovatel vynakládá dodatečné náklady na jejich uvádění do provozu, odstraňování vad a reklamace. V případě záručních oprav stěžovatel provede opravu kompresoru v rámci smluvní odpovědnosti. Ve výjimečných případech se stěžovatel může rozhodnout, že provede opravu také po záruční době v rámci mimosmluvní odpovědnosti, a to s ohledem na skutečnost, že nechce ztratit zákazníka a chce tedy zajistit své budoucí příjmy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

[9] Stěžovatel tvrdí, že při vedení účetnictví postupuje tak, že pro účtování o jednotlivých dodávkách kompresorů využívá účty nedokončené výroby, na kterých postupně akumuluje náklady související s danými projekty. Ve zdaňovacím období, ve kterém dojde k dodání kompresorů, vždy zaúčtuje související snížení nedokončené výroby.

Ve zdaňovacích obdobích následujících po dodání kompresorů pak stěžovatel účtuje o provedených dodatečných pracích. Náklady na tyto práce stěžovatelův účetní systém automaticky aktivuje na příslušné účty nedokončené výroby. Vzhledem k tomu, že byl kompresor v té době již dodán a fakturován, stěžovatel takto vytvořenou nedokončenou výrobu v průběhu daného zdaňovacího období odúčtuje a uplatní tak náklady na dodatečné práce v běžném zdaňovacím období.

[10] Stěžovatel zdůrazňuje, že v případech smluvní nebo mimosmluvní odpovědnosti je rozhodné, zda náklady splňují test daňové účinnosti dle § 24 odst. 1 ZDP, a dodal, že žalovaný u projektů Kurgan a Kstovo 3 splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP přímo potvrdil. Připustil, že se při účtování o nákladech na mimosmluvní opravy obecně nedokončená výroba nepoužívá. V nyní posuzovaném případě se však jedná o specifickou situaci, neboť proúčtování nákladů vynaložených na dodatečné práce na již dodaných kompresorech přes účty nedokončené výroby bylo pouze formální účetní operací bez vlivu na výši daňové povinnosti a při stanovení výše daně by se tedy k němu nemělo přihlížet. Pokud totiž stěžovatel vykázanou nedokončenou výrobu v témže zdaňovacím období odúčtoval, nedošlo k nárůstu nedokončené výroby mezi zdaňovacími obdobími a nebyl tedy porušen akruální princip. Stěžovatel tedy nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle něhož v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro oprávněné snížení nedokončené výroby.

[11] Stěžovatel dále poukazuje na to, že v žalobě namítal, že i kdyby bylo posouzení dopadů účtování o nedokončené výrobě relevantní, měl žalovaný posoudit snížení nedokončené výroby jako daňově účinný náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Dle stěžovatele městský soud při vypořádání této námitky vyšel nesprávně ze znění uvedeného ustanovení účinného od 1. 1. 2015, ač měl vyjít z právní úpravy účinné v posuzovaném zdaňovacím období (tj. v roce 2013).

[12] Stěžovatel trvá na tom, že žalovaný dospěl ve srovnání se správcem daně k odlišnému právnímu názoru a měl tedy postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Správce daně totiž nezpochyboval způsob účtování na účtech nedokončené výroby ani jeho časové souvislosti. Pokud se tedy žalovaný na tyto otázky zaměřil, bylo jeho rozhodnutí pro stěžovatele překvapivé. Žalovaný dle stěžovatele přišel s novým odůvodněním neoprávněnosti snížení nedokončené výroby, nikoliv pouze s rozvinutím závěrů správce daně.

[13] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul, že podstata věci se týká snižování výnosů z titulu snížení nedokončené výroby k tržbám a z důvodu výroby zmetků, resp. vykázání výnosů ve smyslu § 18 a § 23 ZDP. Poukázal na to, že si stěžovatel účtování o nedokončené výrobě zvolil sám a daňové orgány tento způsob nezpochybnily. Z tohoto postupu však plynou důsledky, které se na základě daňové kontroly promítly do základu stěžovatelovy daně. Žalovaný zdůraznil, že základ daně byl stěžovateli zvýšen pouze z titulu neoprávněného snížení výnosů. U nákladů na nedokončenou výrobu se jejich účinnost předpokládá, pokud by tedy zakázka proběhla a byla při jejím ukončení fakturována ve

pokračování

prospěch výnosů, nebyla by obecně tato daňová účinnost ani zpochybňována. To se však v posuzovaném případě nestalo, neboť k ukončení zakázek nedošlo. Snížení výnosů tedy nebylo oprávněné.

[15] Dle žalovaného se stěžovatel snaží vyvolat dojem, že předmětem sporu by měla být daňová uznatelnost nákladů. Tak tomu však není, neboť stěžovatel ve svém daňovém přiznání snížil výnosy právě snížením nedokončené výroby. Již v rozhodnutí žalovaného bylo uvedeno, že daňové orgány nákladovou stránku stěžovatelových tvrzení nezpochybňují. Stěžovatel byl v rámci daňové kontroly vyzván k prokázání daňové účinnosti nákladů a k prokázání snížení výnosů z titulu nedokončené výroby. Jako neprokázané po daňové kontrole zůstalo pouze odúčtování výnosů z nedokončené výroby. Stěžovateli tedy byly v podstatě zvýšeny výnosy, nikoliv vyloučeny náklady.

[16] Žalovaný připustil, že v rámci daňové kontroly byl stěžovatel vyzván k prokázání jak daňové účinnosti nákladových položek souvisejících s jednotlivými zakázkami, tak k prokázání oprávněnosti snížení výnosů. V případě zakázek Kstovo 3 a Cherkassy však prokazování daňové účinnosti nákladů nebylo předmětem závěrů správce daně. V případě zakázky Kurgan tomu tak sice bylo, pokud šlo o náklady ve výši 554 603,80 Kč, v tomto ohledu však žalovaný vyhověl odvolacím námitkám. Dále se tedy spor týkal již jen zvýšení základu daně z titulu neoprávněného snížení výnosů, nikoli vyloučení uplatněných nákladů.

[17] K námitce týkající se použití nesprávného znění § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP žalovaný uvedl, že s námitkou odkazující na toto ustanovení přišel stěžovatel až v žalobě, žalovaný se tedy k této otázce nemohl vyjádřit ve svém rozhodnutí. Uvedenou námitku žalovaný nepovažuje za důvodnou, neboť toto ustanovení dopadá pouze na náklady, které dle § 25 ZDP nejsou daňově účinné. To však není nyní posuzovaný případ, neboť žalovaný žádné stěžovatelem vykázané náklady jako neúčinné nevyloučil. Pokud se jedná o vypořádání dané námitky městským soudem, připustil žalovaný, že soud vyšel ze znění daného ustanovení účinného od 1. 1. 2015. Toto znění dle žalovaného pouze precizuje dřívější obecnou formulaci. Dané ustanovení tedy na nyní posuzovaný případ nedopadá ani ve znění účinném do 31. 12. 2014.

[18] Pokud se jedná o námitku, podle níž žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, ztotožnil se žalovaný se závěry městského soudu.

[19] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného replikou, v níž především zopakoval svá tvrzení týkající se oprávněnosti snížení nedokončené výroby. Dodal, že účtování nákladů k jednotlivým zakázkám přes účty nedokončené výroby není jeho obchodní taktikou ani nevychází z principu smluvní volnosti poskytnout plnění bez úplaty, jak uvádí žalovaný. Důvodem tohoto postupu je to, že účetní systém stěžovatele automaticky provádí zúčtování nákladů na účty nedokončené výroby. Stěžovatel je následně v témže zdaňovacím období z účtů nedokončené výroby z důvodu souvislosti s již vyfakturovanou zakázkou manuálně odúčtoval, protože se o nedokončenou výrobu fakticky nejednalo. Předmětem daňové kontroly by tedy mohla být otázka daňové uznatelnosti těchto nákladů vynaložených stěžovatelem, a to bez ohledu na zaúčtování a odúčtování nedokončené výroby.

[20] Argumentaci žalovaného zdůrazňující skutečnost, že k doměření daně došlo z důvodu neoprávněného snížení výnosů v souvislosti s účtováním nedokončené výroby, nikoliv k popření daňové účinnosti vykázaných nákladů, považuje stěžovatel za formalistickou, neboť oba postupy mají na základ daně stejný dopad.

[21] Stěžovatel rovněž trvá na tom, že žalovaný přehodnotil právní základ rozhodnutí správce daně a měl tedy postupovat v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu.

[22] Žalovaný reagoval duplikou, v níž nad rámec již uvedeného dodal, že argumentaci, podle níž bylo účtování nedokončené výroby pouze formální a docházelo pouze k „protékání“ nákladů skrze tyto účty, uplatnil stěžovatel v této podobě až v replice k vyjádření k žalobě, kdy však akcentoval údajně formalistický přístup žalovaného a údajnou specifičnost své situace. Tuto argumentaci městský soud ve svém rozsudku vypořádal s tím, že specifičnost situace spatřuje v tom, že stěžovatel účtoval o nedokončené výrobě.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[24] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] V posuzovaném případě stěžovatel účtoval o svých nákladech za použití účtů tzv. nedokončené výroby. Nejvyšší správní soud tedy považuje za vhodné nejprve stručně popsat účel tohoto typu účtů a podstatu jejich použití.

[26] Dle § 18 odst. 1 ZDP, v relevantním znění, jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.

[27] Dle § 23 odst. 1 ZDP 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.

[28] Dle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

[29] Dle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v relevantním znění (dále jen „zákon o účetnictví“), účtují účetní jednotky podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou

pokračování

předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8 zákona o účetnictví); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

[30] Dle § 9 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v relevantním znění (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), položka „C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary“ obsahuje a) produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty, b) odděleně evidované produkty, to je polotovary, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompleťovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky.

[31] V § 23 odst. 1 ZDP je vyjádřen akruální princip této daně, tedy koncepce, podle níž musí existovat věcná a časová souvislost mezi výnosy a náklady, a to bez ohledu na to, kdy dojde k faktické platbě (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79, a ze dne 28. 2. 2024, č. j. 2 Afs 79/2023-62). Časová souvislost je dána příslušným účetním, resp. zdaňovacím obdobím. Věcná souvislost je dána vztahem mezi vznikem nákladů a výnosů. V praxi (běžně například ve stavebnictví) se ovšem objevují případy, kdy dojde k vyčíslení nákladů a výnosů v rozdílných zdaňovacích obdobích. V takových případech nemusí být akruální princip nutně narušen. K řádnému promítnutí této skutečnosti do účetnictví daňového subjektu a k následnému správnému vykázání jeho daňové povinnosti slouží mj. právě účty nedokončené výroby. Pokud daňový subjekt vynaloží náklady, ale výnosy k nim věcně náležící nastanou až v některém z následujících zdaňovacích období, převede si náklady do tohoto období ve formě zásob, které vykáže právě na účet nedokončené výroby. Ve zdaňovacím období, kdy dojde k ukončení zakázky, daňový subjekt sníží hodnotu nedokončené výroby a současně zvýší hodnotu svých výnosů o přijaté tržby (popřípadě jiný typ výnosů, jakými mohou být např. v nyní posuzovaném případě zmiňované výnosy z náhrad za vyrobené zmetky). Vzhledem k tomu, že nedokončená výroba představuje z účetního hlediska výnos, promítne se její odúčtování do základu daně nikoliv zvýšením nákladů daňového subjektu, ale snížením jeho výnosů. V případě účtování nákladů prostřednictvím účtu nedokončené výroby tedy vyvstávají dvě základní otázky podstatné pro posouzení oprávněnosti snížení základu o daně. První otázkou je, zda náklady vykázané v souvislosti s vytvořením nedokončené výroby jsou daňově účinné. Druhou otázkou je, zda byly splněny podmínky pro odúčtování nedokončené výroby, tedy zda se tato skutečnost v témže zdaňovacím období odpovídajícím způsobem promítla do výnosů daňového subjektu. Jedině v takovém případě totiž může být naplněn účel účtování o nedokončené výrobě, jímž je zachování časové souvislosti nákladů a výnosů.

[32] Stěžovatel trvá na tom, že zatímco správce daně se při daňové kontrole a doměření daně zaměřil na posouzení první z uvedených otázek, tj. daňové účinnosti vykázaných nákladů, žalovaný své rozhodnutí založil na posouzení podmínek pro odúčtování

nedokončené výroby, tedy na závěrech týkajících se druhé otázky, a měl tak postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[33] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

[34] Ze spisové dokumentace vyplývá, že správce daně provedl u stěžovatele daňovou kontrolu, v jejímž rámci vydal dne 30. 6. 2017 výzvu k prokázání skutečností. V ní poukázal mj. na to, že stěžovatel u uvedených zakázek vykázal ztráty. Správce daně vyjádřil pochybnosti o tom, zda náklady vykázané k daným zakázkám sloužily k dosažení, zajištění a udržení stěžovatelových zdanitelných příjmů. Stěžovatel v posuzovaném zdaňovacím období v souvislosti s danými zakázkami účtoval přírůstky nedokončené výroby na účet *D 611100 – přírůstek NV* a úbytky nedokončené výroby na účty *MD 611200 – odvádění z NV – k tržbám* a *MD 611400 – odvádění z NV – zmetky*. Správce daně vyjádřil pochybnosti rovněž o oprávněnosti uvedeného snížení nedokončené výroby. Správce daně tedy stěžovatele u daných zakázek vyzval k prokázání toho, jak vykázané náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele, a dále k prokázání oprávněnosti snížení nedokončené výroby.

[35] Stěžovatel v odpovědi na výzvu k uvedeným dotazům správce daně sdělil, že uvedené zakázky nebyly dokončeny v jednom zdaňovacím období a také v něm neobdržel veškeré související výnosy. V konečném součtu zakázky byly ziskové. Dodal, že v projektech došlo k nepředvídatelným změnám, že ziskovost projektu ovlivnilo dodatečné vyjednávání a že na počátku projektů vytvořil nepřesné kalkulace. Dále obecně popsal způsob, jakým se svými dodavateli řeší výrobu zmetků. Následně stručně popsal povahu závad, které řešil u jednotlivých zakázek, a způsob tohoto řešení. Svá tvrzení doložil řadou důkazů.

[36] Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění a následně také ve zprávě o daňové kontrole shrnul stěžovatelova tvrzení a obsah jím předložených důkazů a rovněž tvrzení, která stěžovatel uvedl v rámci daňové kontroly na DPH, a konstatoval, že dané podklady neprokazují oprávněnost snížení nedokončené výroby.

[37] V případě zakázky Kstovo 3 správce daně uzavřel, že stěžovatel neprokázal oprávněnost snížení nedokončené výroby o částku 159 511,18 Kč, o němž účtoval na účet *MD 611400 – odvádění z NV – zmetky*. Stěžovatel neprokázal, že by se náklady, o nichž v souvislosti s danou zakázkou v posuzovaném zdaňovacím období účtoval, vztahovaly k této zakázce, ani že šlo o náklady na výrobu zmetků. Současně stěžovatel neprokázal, kde má proti snížení nedokončené výroby zaúčtovány výnosy.

[38] U zakázky Cherkassy dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost snížení nedokončené výroby o částku 2 762 738,06 Kč, o němž účtoval na účet *MD 611200 – odvádění z NV – k tržbám*, a o částku 96 646,61 Kč, o němž účtoval na účet *MD 611400 – odvádění z NV – zmetky*. Správce daně konstatoval, že ze smluvních podmínek,

pokračování

za nichž byla zakázka realizována, vyplývá, že kompresor byl fakticky dodán (uveden do užívání) již v roce 2008 a záruka tedy končila nejpozději v roce 2010. Následně bylo řešeno vylepšení technických parametrů dodaného stroje. Díly tedy nebyly dodány v rámci záručního servisu, nýbrž nad rámec kontraktu, přičemž v souvislosti s jejich dodáním nebyly v roce 2013 evidovány žádné vystavené faktury či náhrady za zmetky a nebyly vykázány žádné tržby. Pochybnosti správce daně o oprávněnosti odúčtování nedokončené výroby z důvodu výroby zmetků zvýšilo i vyjádření stěžovatele k výzvě k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení DPH. V něm stěžovatel uvedl, že se v daném případě jednalo o uvádění turbokompresoru do provozu, které dosud nebylo dokončeno. Správce daně toto vyjádření vyhodnotil tak, že se jednalo o službu, nikoliv záruční opravu, žádné tržby za rok 2013 ale zjištěny nebyly. Správce daně tedy uzavřel, že stěžovatel svými tvrzeními ani předloženými důkazy neprokázal oprávněnost snížení nedokončené výroby z titulu „odvádění k tržbám“, výroby zmetků ani později tvrzených garančních záruk. Správce daně tak neprokázal oprávněnost snížení nedokončené výroby, neboť proti snížení nedokončené výroby „k tržbám“ ve výši 2 762 738,06 Kč nevykázal výnosy a v případě snížení nedokončené výroby v částce 96 646,61 Kč neprokázal, že se jednalo o výrobu zmetků.

[39] V případě zakázky Kurgan správce daně neshledal prokázanou oprávněnost snížení nedokončené výroby o 387 702,54 Kč vykázaného na účtu *MD 611200 – odvádění z NV – k tržbám* ani oprávněnost snížení nedokončené výroby o 461 910,79 Kč vykázaného na účtu *MD 611400 - odvádění z NV – zmetky*. Pokud jde o snížení nedokončené výroby z důvodu výroby zmetků, poukázal správce daně především na to, že stěžovatel sám tvrdil a prokazoval, že poškození ložisek zavinil subdodavatel, nedoložil však žádné důkazy o výnosech z náhrady škody ani o vymáhání této náhrady. Správce daně tedy uzavřel, že stěžovatel neprokázal oprávněnost snížení nedokončené výroby o částku 461 910,79 Kč a neprokázal, kde má proti snížení nedokončené výroby zaúčtovány výnosy. Dále správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel u této zakázky neprokázal ani daňovou uznatelnost vykázaných nákladů ve výši 554 603,80 Kč, neboť k této částce nevykázal žádné výnosy. Správce daně tedy uzavřel, že stěžovatel neprokázal v případě částky 461 910,79 Kč oprávněnost snížení nedokončené výroby z důvodu výroby zmetků ani z důvodu odvádění k tržbám a proti nákladům ve výši 554 603,80 Kč neměl zaúčtovány výnosy.

[40] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání nejprve stručně zrekapituloval skutkový stav věci, shrnul relevantní právní úpravu obsaženou v účetních i daňových předpisech a popsal obecná východiska účtování o nedokončené výrobě, která vztáhl k tvrzením stěžovatele. Konstatoval, že se stěžovatel v daňovém řízení i ve svém odvolání zaměřil na prokazování daňové účinnosti jednotlivých nákladových položek. V případě zakázek Kstovo 3 a Cherkassy však správce daně nepopíral daňovou účinnost vykázaných nákladů, ale pouze oprávněnost snížení výnosů o nedokončenou výrobu. V případě zakázky Kurgan správce daně popřel daňovou účinnost nákladů ve výši 554 603,80 Kč, ve zbytku bylo důvodem domnění daně taktéž neoprávněné snížení výnosů o nedokončenou výrobu. Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel v případě snižování nedokončené výroby jejím odúčtováním „k tržbám“ neprokázal evidenci ani zdanění věcně a časově souvisejících výnosů a v případě snižování nedokončené výroby z důvodu vykázání zmetků neprokázal evidenci ani zdanění věcně a časově souvisejících výnosů z náhrad za produkci zmetků, nedoložil zjišťování osoby zodpovědné za vznik zmetků, uplatnění nároku z titulu vzniklé škody ani provedení fyzické

likvidace zmetků. Následně žalovaný své závěry konkretizoval ve vztahu k jednotlivým zakázkám.

[41] Pokud se jedná o zakázku Kstovo 3, neshledal žalovaný důvodnou stěžovatelovu argumentaci, podle níž u této zakázky prokázal náklady na pořízení mechanické ucpávky, kterou použil jako náhradní díl u zakázky Kstovo 5, čímž odběrateli kompenzoval náklady na svépomocné odstranění záručních vad na zakázce Kstovo 3, a jednalo se tedy o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalovaný předeslal, že stěžovatel argumentuje pouze ve vztahu k daňové účinnosti vykázaných nákladů, správce daně však zpochybnil rovněž oprávněnost snížení výnosů. Žalovaný uvedl, že správce daně nezpochybňoval provedení stěžovatelem tvrzených prací na zakázce Kstovo 5, spornou však zůstala oprávněnost snížení nedokončené výroby, tedy snížení výnosů bez současného ukončení dané zakázky a její fakturace. Takový postup odporuje principům účtování o nedokončené výrobě, neboť nebylo doloženo, že zakázka byla ukončena v daném zdaňovacím období (zařízení, které mělo být předmětem dané zakázky, bylo dodáno již v roce 2008). Nebyla tedy prokázána oprávněnost snížení nedokončené výroby v roce 2013. Stěžovatel sice o dané transakci účtoval na účtu 611400 „*Odvádění z NV - zmetky*“, nedoložil však účetní normy k evidenci či účtování zmetků ani k postupu řešení při jejich výrobě. Tvrzení o tom, že dodáním náhradního dílu k zakázce Kstovo 5 byly odběrateli kompenzovány náklady vynaložené na opravu závady na zakázce Kstovo 3, stěžovatel dle žalovaného nedoložil. Žalovaný tedy uzavřel, že stěžovatel v daném případě neprokázal oprávněnost snížení výnosů.

[42] V případě zakázky Cherkassy žalovaný nepřisvědčil stěžovatelovu tvrzení, že prokázal vynaložení nákladů na dodání kompresoru, k němuž ovšem nedošlo, a jednalo se tedy o zmařenou investici, jejíž náklady jsou daňově uznatelné. Žalovaný zdůraznil, že také v tomto případě stěžovatel argumentoval pouze ve vztahu k daňové účinnosti vykázaných nákladů a nijak nezpochybnil závěr správce daně o neoprávněnosti snížení výnosů. Žalovaný opět odkázal na obecné principy účtování o nedokončené výrobě a konstatoval, že pokud v roce 2013 nedošlo k ukončení zakázky, jak sám stěžovatel opakovaně uvedl, nemohlo dojít k odúčtování nedokončené výroby, tedy ke snížení stěžovatelových výnosů. Zaúčtoval-li stěžovatel částku 2 762 738,06 Kč na účet *MD 611200 – odvádění z NV – k tržbám*, deklaroval tím, že ke snížení nedokončené výroby došlo z důvodu navazující fakturace odběrateli. Účtování o souvisejících výnosech však nebylo zjištěno. Stěžovatel si ve svých tvrzeních protirečí, neboť na jednu stranu dokládal dodatky smlouvy svědčící o prodloužení záruční doby, na druhé straně však tvrdí, že záruční doba dosud nezačala běžet. K dodání náhradních dílů ani k poskytnutí technické pomoci v roce 2013 nebyly doloženy listiny týkající se reklamace zboží a nebylo účtováno snížení nedokončené výroby z titulu garančních nákladů. K tvrzení, podle něhož se v daném případě jednalo o zmařenou investici, žalovaný popsal východiska daňového a účetního režimu zmařených investic a konstatoval, že o dané zakázce bylo účtováno jako o nedokončené výrobě, nikoliv jako o investicích, tj. na účtu účtové skupiny 04 „*Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*“. Nemohlo tedy dojít ani k zastavení či zrušení investice. Dále žalovaný konstatoval, že stěžovatel zaúčtoval částku 96 646,61 Kč na účet *MD 611400 – odvádění z NV – zmetky*, ani v tomto případě však nedoložil účetní normy k evidenci či účtování zmetků ani k postupu řešení při jejich výrobě. Žalovaný dodal, že opakované změny stěžovatelových tvrzení ohledně charakteru projektu nesvědčí o jejich věrohodnosti. Za stěžejní ovšem

pokračování

žalovaný považoval to, že ve zdaňovacím období roku 2013 nebyla daná zakázka ukončena, a nemohlo být proto účtováno o snížení výnosů snížením nedokončené výroby.

[43] Odvolací námitky týkající se zakázky Kurgan shledal žalovaný zčásti důvodnými. Přisvědčil stěžovateli v tom, že správce daně u tohoto projektu chybně uvedl náklady ve výši 185 776,26 Kč. Jednalo se o duplicitní zahrnutí této položky u zakázky Kurgan a u zakázky Cherkassy, se kterou správně souvisí, a proto byly náklady o danou částku žalovaným poníženy. Žalovaný zdůraznil, že také v tomto případě stěžovatel argumentoval pouze ve vztahu k daňové účinnosti vykázaných nákladů a nijak nezpochybnil závěr správce daně o neoprávněnosti snížení výnosů. Správce daně nezpochybňoval realizaci prací, nýbrž jejich tvrzené důvody. K závěru o neprokázání části nákladů ve výši 554 603,8 Kč dospěl správce daně dle žalovaného bez náležitého odůvodnění, neboť nevysvětlil, proč rozporuje právě tuto částku a z jakých konkrétních důvodů tak činí. Žalovaný se tedy v tomto ohledu s postupem správce daně neztotožnil. Dle žalovaného na zakázku vynaložené a následně aktivované náklady lze považovat za náklady daňově uznatelné a předmětem sporu zůstává i v případě této zakázky pouze oprávněnost snížení výnosů. Pokud jde o snížení nedokončené výroby, žalovaný sám zaúčtováním částky 387 702,54 Kč na účet *MD 611200 - odvádění z NV – k tržbám* deklaroval, že ke snížení nedokončené výroby došlo z důvodu navazující fakturace odběrateli. Účtování o souvisejících výnosech u zakázky však nebylo zjištěno. Zaúčtováním částky 461 910,79 Kč na účet *MD 611400 – odvádění z NV – zmetky* stěžovatel deklaroval, že ke snížení nedokončené výroby došlo z důvodu vzniku zmetků. Ani u této zakázky však nedoložil účetní normy k evidenci či účtování zmetků ani k postupu řešení při jejich výrobě. Žalovaný tedy uzavřel, že neoprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů nebyla v daňovém řízení správcem daně prokázána, přičemž obecně jsou vynaložené náklady v případě nedokončené výroby daňově účinné, a proto z titulu nákladů není zvýšen základ daně. Na straně výnosů však nebylo prokázáno ani jejich snížení z titulu zmetků ani z titulu další fakturace. Stěžovatelovy námitky týkající se projektu Kurgan tak byly shledány zčásti důvodnými.

[44] Z výše popsaného průběhu řízení je zřejmé, že správce daně zpočátku zpochybňoval jak daňovou účinnost nákladů vykázaných v souvislosti s uvedenými zakázkami, tak oprávněnost odúčtování nedokončené výroby představující snížení stěžovatelových výnosů. Ze zprávy o daňové kontrole ovšem vyplývá, že důvodem doměření daně bylo v případě zakázek Kstovo 3 a Cherkassy pouze to, že stěžovatel neprokázal oprávněnost snížení nedokončené výroby, neboť nedoložil, že se v jím tvrzeném rozsahu jednalo o výrobu zmetků, ani nesdělil, kde má proti snížení nedokončené výroby zaúčtovány výnosy. V případě zakázky Kurgan byly závěry správce daně poněkud odlišné, neboť na jedné straně (stejně jako v případě zakázek Kstovo 3 a Cherkassy) nepovažoval za prokázané důvody odúčtování nedokončené výroby, současně však popíral daňovou účinnost části vykázaných nákladů. Žalovaný však závěry správce daně o neprokázání daňové účinnosti nákladů ve výši 554 603,80 Kč shledal neodůvodněnými, korigoval jeho závěry a odpovídajícím způsobem změnil výši doměřené daně i penále.

[45] Nejvyšší správní soud dospěl ve shodě s městským soudem k závěru, že za popsané procesní situace žalovaný nebyl povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť se nejednalo o situaci, kdy by dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch stěžovatele. Důvodem doměření daně

bylo dle zprávy o daňové kontrole již u správce daně prvního stupně neprokázání oprávněnosti snížení nedokončené výroby. Správce daně samozřejmě reagoval na tvrzení a důkazní návrhy, jimiž se stěžovatel snažil rozptýlit pochybnosti ohledně daňové účinnosti vykázaných nákladů, současně však vždy (a to nejen ve zprávě o daňové kontrole, ale již v rámci seznámení stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění) zdůrazňoval, že stěžovatelem tvrzené skutečnosti a předkládané důkazy neprokazují oprávněnost snížení nedokončené výroby. Pouze u zakázky Kurgan správce daně zpochybnil také daňovou účinnost části vykázaných nákladů. Žalovaný ve svém rozhodnutí oproti správci daně detailněji popsal východiska účtování o nedokončené výrobě a jeho smysl, stejně jako správce daně ovšem dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost snížení nedokončené výroby. Závěrům správce daně o neprokázání daňové účinnosti části nákladů vykázaných v souvislosti se zakázkou Kurgan naopak žalovaný nepřisvědčil a v tomto ohledu korigoval prvostupňové rozhodnutí ve prospěch stěžovatele. Žalovaný tedy nepřišel s novým odůvodněním doměření daně, jak tvrdí stěžovatel, ale pouze detailněji odůvodnil tytéž závěry, které vedly k doměření daně již správce daně a s nimiž se žalovaný ztotožnil. Nejednalo se tak o přehodnocení právních závěrů správce daně v neprospěch stěžovatele. Lze dodat, že pokud správce daně zpochybňoval oprávněnost snížení nedokončené výroby u výše uvedených zakázek již od počátku daňového řízení, nemohly být dané závěry žalovaného pro stěžovatele překvapivé. Skutečnost, že se stěžovatel na prokázání oprávněnosti snížení nedokončené výroby v průběhu daňového řízení nezaměřil, na uvedeném nic nemění.

[46] Následně se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou, podle níž v posuzovaném případě nebylo na místě trvat na splnění podmínek pro snížení nedokončené výroby, neboť předmět zakázek již byl dodán a účtování nákladů na účty nedokončené výroby bylo pouze formální účetní operací, kterou automaticky prováděl stěžovatelův účetní software, přičemž stěžovatel ji následně manuálně korigoval odúčtováním nedokončené výroby v témže zdaňovacím období.

[47] Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu, v relevantním znění, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle odstavce 4 téhož ustanovení, 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. Dle § 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.

[48] Obecně lze tedy říci, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a také povinnost toto své tvrzení doložit, má tedy i břemeno důkazní. Právní předpisy ale neponechávají veškerou aktivitu na daňovém subjektu, a i správce daně má v daňovém řízení své povinnosti v oblasti dokazování.

pokračování

[49] Daňový subjekt je povinen vést účetnictví (§ 1 zákona o účetnictví) či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz.

[50] Pro stanovení základu daně je samozřejmě rozhodující rozdíl mezi skutečně zdanitelnými příjmy a daňově účinnými výdaji daňového subjektu. Povinnost tvrdit a prokázat skutečnosti rozhodné pro jejich zjištění však tíží především daňový subjekt, který svoji důkazní povinnost plní zejména předložením řádně vedeného a úplného účetnictví. V praxi jistě může dojít k situaci, kdy daňový subjekt při vedení účetnictví pochybí. V takovém případě je ovšem především na něm, aby na tuto skutečnost správce daně upozornil a svá tvrzení doložil. Správci daně v zásadě nelze vyčítat, že sám neodhalil nesprávný účetní postup daňového subjektu a vyšel při stanovení daně z předloženého účetnictví. Výjimkou by mohla být např. situace, kdy by chyba v účetnictví byla zjevná, neboť v takovém případě by správci daně muselo být zřejmé, že nevychází z řádně vedeného účetnictví.

[51] To právě tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, nicméně z výše popsaného obsahu daňového spisu je zřejmé, že stěžovatel předložil při daňové kontrole účetnictví, v němž vykazoval náklady na nedokončenou výrobu. V témže zdaňovacím období vykazoval snížení nedokončené výroby z důvodu výroby zmetků a rovněž z titulu „odvádění k tržbám“ (tedy nikoliv to, že by nedokončenou výrobu pouze formálně odúčtoval, protože nikdy neměla být zaúčtována, jak nyní tvrdí). V daňovém řízení se stěžovatel zaměřil výhradně na doložení toho, že deklarované náklady skutečně vynaložil a že sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. K pochybnostem daňových orgánů o oprávněnosti odúčtování nedokončené výroby však nic neuvedl a dostatečné důkazy dokládající výrobu zmetků nebo vznik tržeb nedoložil, pouze obecně tvrdil, že sporné zakázky byly v součtu ziskové a vykázané náklady věcně spojoval s výše uvedenými zakázkami, které měly generovat výnosy již v předcházejících zdaňovacích obdobích. S tvrzením, že k účtování dodatečných nákladů vynaložených na předmětné zakázky na účty nedokončené výroby docházelo automaticky v důsledku nastavení jeho účetního systému, přišel stěžovatel až v žalobě, resp. v dalších podáních v rámci řízení před městským soudem. Ani tam ovšem svou argumentaci neformuloval tak, že se v daném případě fakticky nejedná o nedokončenou výrobu a že se tedy principy promítání nedokončené výroby do základu daně vůbec neměly uplatnit. Argumentoval pouze v tom směru, že týká-li se nedokončená výroba projektu, který již byl zákazníkovi dříve dodán a fakturován, pak není důvod trvat na vykázání dalších výnosů ve zdaňovacím období, kdy dojde k odúčtování této nedokončené výroby. Stěžovatelovo tvrzení o tom, že účtování nedokončených nákladů bylo v posuzovaném případě pouze formální a při stanovení základu daně by se k němu vůbec nemělo přihlížet, je v této podobě obsaženo poprvé až v kasační stížnosti. Tato údajná chyba ve stěžovatelově účetnictví, kterou navíc stěžovatel dosud ničím nedoložil, přitom zjevně nebyla odhalitelná na první pohled, jak stěžovatel tvrdí. Nelze totiž zcela vyloučit, že v souvislosti s realizací dodatečných prací na již dokončené zakázce dojde ke vzniku nákladů,

o nichž je na místě účtovat v režimu nedokončené výroby. Za této situace tedy nelze daňovým orgánům ničeho vytknout, pokud při stanovení výše daně posuzovaly rovněž podmínky pro odúčtování nedokončené výroby.

[52] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zdůraznil, že v řízení o žalobě proti daňovému rozhodnutí, které je založeno na závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem jakožto daňovým subjektem, nelze před soudem provádět důkazy, jimiž by žalobce hodlal důkazní břemeno teprve dodatečně unést. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity vedoucí daňové orgány k závěru o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemůže tento daňový subjekt dohánět předkládáním nových důkazů soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020-85, nebo ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6 Afs 30/2023-73). Uvedené závěry lze kromě nových důkazních návrhů vztáhnout také na nově uplatněná skutková tvrzení. Tvrzení ohledně formálnosti účtování o nedokončené výrobě, s nimiž stěžovatel přišel až v průběhu soudního řízení, tedy nemohou vést ke zrušení rozhodnutí žalovaného.

[53] Daňové orgány vyšly při stanovení výše daně z účetnictví předloženého stěžovatelem, jehož správnost stěžovatel v daňovém řízení nezpochybil. V něm stěžovatel vykazoval snížení nedokončené výroby, čímž došlo i ke snížení jeho výnosů, a tedy též základu daně. Za takové situace nelze považovat za formalistické, pokud daňové orgány požadovaly doložení oprávněnosti snížení nedokončené výroby.

[54] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, podle níž městský soud vyšel při posouzení jedné z žalobních námitek z nesprávného znění § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

[55] Nejvyšší správní soud předesílá, že se jednalo o vypořádání žalobní námítky, v níž stěžovatel tvrdil, že *„posouzení snížení výnosu jako daňově neúčinného nákladu je také v rozporu s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Náklad v daném případě nepochybně přímo souvisí se zdanitelnými výnosy evidovanými z titulu aktivace nedokončené výroby, a proto by žalovaný v této souvislosti měl s ohledem na cíl správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) postupovat v souladu s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a posoudit tyto náklady/snížení výnosů jako daňově uznatelné.“*

[56] Ustanovení § 24 ZDP definuje pojem výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[57] Dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, ve znění účinném v posuzovaném zdaňovacím období, platilo, že výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 ZDP výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2 ZDP, kteří nevedou účetnictví.

[58] Dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2015, platí, že výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů a jsou poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k

pokračování

přeúčtování jiné osobě nebo je tato osoba povinna je uhradit na základě závazku nebo jiného právního předpisu, a to jen do výše příjmů (výnosů) z tohoto přeúčtování nebo předpisu úhrady za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících; obdobně postupují poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví.

[59] Dle čl. II odst. 1 zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, jímž byla provedena popsána změna § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, se pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, použije ZDP ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (opačné řešení ani zvoleno být nemohlo, neboť by představovalo protiústavní pravou retroaktivitu hmotněprávní daňové úpravy).

[60] Z odůvodnění rozsudku městského soudu je patrné, že si byl změny znění uvedeného ustanovení vědom, neboť výslovně uvedl, že „*podmínka, že musí jít o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 ZDP, platila pro znění daného ustanovení do 1. 1. 2015 před jeho novelizací*“. Následně však městský soud bez bližšího odůvodnění odkázal na komentářovou literaturu, která se zjevně týkala uvedeného ustanovení ve znění účinném od 1. 1. 2015, a uzavřel, že „*vzhledem k tomu, že v dané věci k přeúčtování nedošlo, žalobce nedokládal přefakturaci či dohodu, ze které by vyplývalo, že náklady na dodatečnou nedokončenou výrobu budou uhrazeny jiným poplatníkem, nelze dle názoru soudu v tomto případě aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP*“. Je tedy zřejmé, že městský soud vyšel nesprávně z novějšího znění daného ustanovení.

[61] Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že toto pochybení městského soudu nemělo vliv na zákonnost přezkoumávaného rozsudku. Uvedené ustanovení se totiž v obou výše citovaných zněních týkalo vymezení daňově účinných nákladů. Jak Nejvyšší správní soud podrobně rozebral výše, důvodem doměření daně v posuzovaném případě nebylo neprokázání daňové účinnosti stěžovatelem vykázaných nákladů, nýbrž neprokázání oprávněnosti snížení nedokončené výroby, tedy snížení stěžovatelových výnosů (a tím i základu daně). Dané ustanovení tak nebylo ani v jeho znění účinném do 31. 12. 2014 relevantní pro posouzení projednávané věci. To, že stěžovatel v žalobě i kasační stížnosti nesprávně směšuje otázky zohledňování nákladů a výnosů při stanovení základu daně, na nedůvodnosti žalobní argumentace nic nemění.

IV.

Závěr a náklady řízení

[62] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[63] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně

vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 6. prosince 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu