



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobkyně: **České loděnice a.s.**, IČO: 00152226
sídlem Vítězství 56, 405 02 Děčín
zastoupená společností DPE servis a.s., IČO: 25927388
sídlem Sobí 1178/6, 198 00 Praha 9

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

za účasti
osoby
zúčastněné na
řízení: **AZAM – insolvence, v.o.s.**, IČO: 00152226
insolvenční správce žalobkyně
sídlem Opletalova 1417/25, 110 00 Praha 1
zastoupená společností DPE servis a.s., IČO: 25927388
sídlem Sobí 1178/6, 198 00 Praha 9

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2023, č. j. 11678/23/5200-11433-710862,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 13. 11. 2018 dodatečný platební výměr č. j. 2378103/18/2503-50521-508098, (dále též „platební výměr“) jímž žalobkyni za zdaňovací období roku 2014 zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 11 571 025 Kč, doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 24 000 040 Kč a uložil povinnost uhradit související penále ve výši 4 800 008 Kč z doměřené daně a ve výši 115 710 Kč ze zrušené ztráty.
2. Rozhodnutím ze dne 6. 4. 2023, č. j. 11678/23/5200-11433-710862, žalovaný k odvolání žalobkyně změnil napadený platební výměr tak, že částku doměřené daně snížil na 3 919 890 Kč, ponechal zrušení daňové ztráty ve výši 11 571 025 Kč, změnil výši penále z doměřené daně na částku 783 987 Kč a ponechal výši penále ze zrušené daňové ztráty na částce 115 710 Kč. Proti danému rozhodnutí žalovaného (dále též „napadené rozhodnutí“), podala žalobkyně nyní posuzovanou žalobu.

Žaloba

3. Žalobkyně v obecné rovině namítala, že žalovaný nesprávně posoudil pořizovací ceny pozemků, které představují daňovou vstupní cenu; v souladu s ustanovením § 29 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“) je cena uvedená v účetnictví irelevantní. V důsledku toho byla správními orgány nesprávně posouzena zůstatková cena pozemků ve střediscích Mělník a Děčín, jež žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2014 prodala. Zůstatkovou cenu prodaného majetku posoudily správní orgány v rozporu s příslušnými zákonnými ustanoveními a žalovaný se dostatečně nevypořádal s argumenty žalobkyně uvedenými mimo jiné v odvolání a jeho doplnění.
4. Konkrétně ve vztahu k zůstatkové ceně pozemků ve středisku Mělník žalobkyně v žalobě namítla, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s jejími tvrzeními, podle nichž majetek (movitý i nemovitý) v dané lokalitě žalobkyně nabyla v rámci projektu fúze sloučením obchodních společností České loděnice a.s., NOVA CZECH HOLDING s.r.o. a LODĚNICE NOVA MĚLNÍK s.r.o. v květnu 2011. Podle čl. V. projektu fúze sloučením ze dne 30. 5. 2011 (dále jen „Projekt fúze“) přešly na žalobkyni mimo jiné nemovitosti zanikající společnosti NOVA CZECH HOLDING s.r.o. V souladu s čl. VIII. Projektu fúze nedošlo v souvislosti s fúzí ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti (žalobkyně), nevyžadovalo se ocenění jmění žádné ze zanikajících společností, a proto přešel majetek zanikajících společností podle daného článku v účetních hodnotách dle konečných účetních závěrek zanikajících společností. Nemovitý majetek, nabytý dříve kupní smlouvou uzavřenou mezi AGENTUROU ALEX s.r.o. jako prodávajícím a NOVA CZECH HOLDING s.r.o. jako kupujícím (dále jen „smlouva ALEX“), přešel tedy v rámci uvedeného Projektu fúze do majetku žalobkyně v cenách pořízení dle této smlouvy, v níž je přesně rozdělena cena pozemků a cena ostatních věcí. Žalovaný však tyto předložené důkazní prostředky (Projekt fúze a smlouvu ALEX) posoudil chybně. Z žalobkyní provedeného přepočtu zůstatkových cen prodaných pozemků ve středisku Mělník, datovaného dnem 11. 2. 2019, dle žalobkyně vyplývá, že zůstatková daňová cena jenom prodaných pozemků činila 42 293 922,58 Kč.
5. Ve vztahu k prodaným pozemkům ve středisku Děčín žalobkyně v žalobě namítla, že je nabyta jednak na základě kupní smlouvy ze dne 24. 9. 2002 od správce konkurzní podstaty úpadce Československá plavba labská, a.s. Ing. Aleše Klaudyho, jako soubor majetkových hodnot

sloužících provozování části podniku úpadce za celkovou kupní cenu 35 100 000 Kč, jednak (konkrétně pozemek parc. č. 798/40 v k. ú. Křešice u Děčína) v rámci vyrovnání restitučního nároku za cenu 2 000 000 Kč. Následně na základě kupní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a O. D. (dále jen „smlouva D.“) byly tyto nemovité věci prodány za cenu 58 117 500 Kč (přepočteno kurzem ČNB ke dni 23. 10. 2014), avšak poté došlo k odstoupení od kupní smlouvy (předtím odstoupením kupní smlouvy nicméně žalobkyně svou nesplatnou pohledávku za O. D. postoupila za cenu 52 053 334 Kč společnosti Czech Maritime Supplies s.r.o.; pozn. soudu). Žalovaný sice v bodě [70] napadeného rozhodnutí uznal, že zaúčtovaný náklad je daňově neúčinný z důvodu neúčinnosti kupní smlouvy *ex tunc*, avšak nevyločil související výnos, což je dle žalobkyně v rozporu s právními předpisy i smyslem účetních předpisů. Žalobkyně má za to, že výnos z prodeje ve výši 58 117 500 Kč fakticky nenastal, neboť došlo k odstoupení od smlouvy *ex tunc* s důsledky do kontrolovaného období.

6. Podle žalobkyně měly správní orgány k dispozici různé důkazní prostředky k prokázání zůstatkové ceny pozemků: interní doklady, inventární karty majetku, Privatizační projekt (středisko Valtířov a Olšinky), daňové přiznání k dani z převodu nemovitých věcí (středisko Děčín) a Projekt fúze (středisko Mělník). Jestliže na jejich základě neuznaly prokázání daňové uznatelnosti zůstatkové ceny prodaných pozemků ve smyslu § 24 odst. 2 písm. b) ZDP, posoudily tyto důkazy chybně v jejich vzájemné souvislosti; rovněž nedostály požadavku na hodnocení důkazů formulovanému v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS, protože jejich závěry nevyplynuly z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci by byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré důkazy ve vzájemné souvislosti.
7. Žalobkyně se v další žalobní námitce vymezila vůči závěru žalovaného o neprokázání oprávněnosti uplatnění dohadných položek pasivních v celkové výši 5 643 196 Kč jako daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP. Zopakovala svá tvrzení a důkazní návrhy uplatněné již v doplnění odvolání ze dne 11. 2. 2019 a namítla, že náklady na odstraňování škod způsobených v loděnici Valtířov povodní v žádném případě nemusí být ve shodném období jako pojistné plnění. Podle žalobkyně je běžné, že pojišťovna plní dle rozpočtu, tedy v jednom účetním období, práce nejsou započaty a mohou proběhnout i se zpožděním několika účetních období. V případě, že jsou již prováděny v následujícím účetním období, je dle žalobkyně jedinou možností účtovat o rezervě na opravu, která je však v roce tvorby daňově neuznatelná, neboť nejsou splněny podmínky dle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů; tak tomu dle žalobkyně bylo i v tomto případě. Žalobkyně má za to, že jako účetní jednotka měla v roce 2013 účtovat o rezervě; ta by však byla daňově neuznatelná, a celkový daňový náklad se tak nemohl projevit v jiném období než v roce 2014. Obdobně by dle žalobkyně nevstupovalo do základu daně ani rozpuštění rezervy, která měla být vytvořena v roce 2013, tedy její rozpuštění v roce 2014. Žalobkyně poznamenala, že k realizaci prací došlo, neboť pojišťovna plnila, což potvrdil i správce daně. Žalovaným provedené hodnocení důkazů považuje žalobkyně za nesprávné, neboť z důkazních prostředků v jejich vzájemných souvislostech jednoznačně vyplývá oprávněnost uplatnění dohadných položek pasivních v celkové výši 5 643 196 Kč jako nákladů daňově účinných dle § 24 odst. 1 ZDP.
8. Podle žalobkyně správce daně i žalovaný pochybili, když neprovedli navržený svědecký výslech Ing. Dudy k otázce provádění prací na odstraňování škod po povodni v roce 2013 s odůvodněním, že oprávněnost tvorby dohadné položky pasivní a zahrnutí nákladů do

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

základu daně pro rok 2014 neměla žalobkyně prokazovat svědeckými výpověďmi, nýbrž listinnými důkazy. Podle žalobkyně měl být navržený výslech proveden i přesto, že Ing. Duda byl v rozhodné době členem statutárního orgánu žalobkyně. Rovněž namítla, že správní orgány neměly předjímat, co bude svědeckou výpovědí případně prokázáno. Připustila, že výslech Ing. Dudy sice žalobkyně formálně nenavrhla, avšak tento důkazní prostředek dostatečně určitě označila, protože podle žalobkyně nemůže obstát argument žalovaného, že výslech Ing. Dudy nenavrhla výslovně (žalobkyně na podporu své argumentace odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

9. Další uplatněný žalobní bod směřoval proti závěru žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že náklady na prodaný materiál v celkové výši 21 520 773,77 Kč byly náklady daňově účinnými dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně připustila, že vzhledem k povodním v roce 2013 nebyla schopna doložit správci daně prvotní účetní doklady k pořízení materiálu. Doložila však jiné důkazy [dodatky ke kupním smlouvám, inventury zásob materiálu (železa), dodatky ke kupním smlouvám uzavřeným s obchodními korporacemi VEKA Czech Holding s.r.o. ze dne 23. 10. 2014 a 24. 11. 2014 a Czech Maritime Projects s.r.o. ze dne 23. 10. 2014, včetně dokladů o udělení plné moci advokátům, kteří uvedené dodatky podepsali]. Ze zaslaných inventur zásob materiálu (železa) k 31. 12. 2013, k 31. 12. 2012 a 31. 12. 2011 bylo dle žalobkyně zřejmé, že se jednalo o staré zásoby materiálu, které žalobkyně v těchto letech vůbec nenakupovala. Tyto skladové zásoby pouze rozprodávala, případně částečně sama spotřebovávala. Stejně tak bylo dle žalobkyně z těchto inventur zřejmé, že se materiál oceňoval v Kč (případně Eur) za kg; ceny u jednotlivých položek byly uváděny vždy za kg, a to bez ohledu na rozměry plechů nebo druhy profilů. Správci daně a žalovanému byl ostatně dle žalobkyně znám důvod ztráty, který byl navíc logický, neboť rozsáhlé poškození majetku včetně materiálových zásob bylo správci daně doloženo a sám správce daně s ním pracuje např. na straně 19 zprávy o daňové kontrole. Skutečnost, že zásoby byly v důsledku živelných událostí v roce 2013 znehodnoceny, prokazuje podle žalobkyně i tvorba opravné položky k materiálu, která byla ve výši 8 416 053 Kč zaúčtována již k 31. 12. 2013; v roce 2014 pak byla opravná položka k materiálu ve stejné výši zrušena účetním zápisem 191 MD / 559 D, avšak nebyla předmětem úprav na daňovém přiznání, tedy o tuto částku nebyl snížen základ daně. Žalobkyně tedy dovozuje, že pokud správce daně argumentoval ve vztahu k § 23 odst. 7 ZDP, tížilo jej dle žalobkyně důkazní břemeno; ten se však ani nepokusil cenu obvyklou u poškozeného materiálu prokázat. Podle žalobkyně přitom z obchodu mezi nezávislými osobami, tedy žalobkyní a korporací Feron a.s. (původní pořizovací cena materiálu ve výši 12 498 071,64 Kč a výkupní cena železného šrotu ve výši 5 362 024,52 Kč) a mezi žalobkyní a společností Barkmet a.s. (do nákladů na účet 542 odepsána částka ve výši 4 215 521,19 Kč, realizovaná tržba 3 058 387,37 Kč), bylo lze se důvodně domnívat, že cena obvyklá poškozeného materiálu se zjevně mohla pohybovat pod polovinou jeho pořizovací ceny, spíše však někde od 3/10 do 9/20 pořizovací ceny.
10. Žalobkyně dále v žalobě ve vztahu k vlastnímu účtování při prodeji materiálu dodala, že se jednalo především o prodeje majetku včetně zásob korporacím VEKA Czech Holding s.r.o. a Czech Maritime Projects s.r.o., zaúčtované na účet 542 v celkové částce 4 769 571,51 Kč, ke kterým správce daně nedohledal související výnos. Předestlala, že z důvodu výrazného snížení hodnoty materiálových zásob v důsledku živelných událostí nebylo ani v tomto případě možné obchodní případy posuzovat jako nerespektování cen obvyklých ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) ZDP. Žalobkyně nicméně v žalobě připustila, že v těchto případech skutečně neúčtovala metodicky zcela vhodně, neboť nerozúčtovala dosažený

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výnos mezi syntetické účty 641 a 642, ale vyúčtovala celkový dosažený výnos jen prostřednictvím výnosového účtu 641. Žalobkyně však tento postup považovala za logický, neboť smlouvy ani dodatky neodlišovaly dílčí složky prodávaného obchodního majetku, ale pracovaly pouze s jednou prodejní cenou. Směrná účtová osnova, která je přílohou č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro podnikatele, však nepracuje se syntetickými účty, nýbrž za závazné považuje jen účtové skupiny, tedy v posuzované věci účtové skupiny 54 a 64. Tyto účtové skupiny byly žalobkyní při účtování dodrženy, správci daně byly obchodní případy včetně souvisejících smluv doloženy, a ten měl proto podle žalobkyně realizovat přiměřenou správní úvahu. Žalobkyně tak má ve vztahu k prodanému materiálu za to, že jeho jednotkové pořizovací ceny byly prokázány celou řadou na sebe navazujících účetních záznamů, neboť jimi jsou i inventurní soupisy včetně jejich následného vyhodnocení a případného zaúčtování; je proto přesvědčena, že o pořizovací ceně prodaného materiálu by s ohledem na jednoduchost a jednoznačnost evidence neměly existovat žádné pochybnosti. Žalovaný však výše uvedené důkazní prostředky posoudil chybně, rozhodl v rozporu s právní úpravou a neuznal ani částečně náklady na prodaný materiál v celkové výši 21 520 773,77 Kč jako daňově účinné dle § 24 odst. 1 ZDP.

11. V předposledním žalobním bodu žalobkyně sporovala postup správce daně, který ve svém stanovisku k odvolání žalobkyně shledal podané odvolání částečně důvodným, avšak sám neprovedl odpovídající autoremeduru, ačkoli to bylo dle názoru žalobkyně jeho povinností vyplývající ze zásad procesní ekonomie, vstřícnosti, zákonnosti a rychlosti. Žalobkyně poznamenala, že podmínky pro vydání autoremedurního rozhodnutí zkoumá i odvolací orgán, a dospěje-li k závěru, že správce daně měl odvolání vyhovět, může mu věc vrátit a uložit mu povinnost takové rozhodnutí vydat. Podle žalobkyně to v nyní posuzované věci platilo o to více, že na významnou část majetku žalobkyně uplatnil správce daně zástavní právo, a to do výše celé částky vyměřené dodatečným platebním výměrem.
12. Nakonec v posledním žalobním bodu žalobkyně namítla, že prokázala celkovou vstupní cenu a odpovídající rozvrhovou základnu, tedy účetní hodnoty právního předchůdce, což je odpovídající postup podle § 24 odst. 3 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění (dále jen „zákon o účetnictví“). Poznamenala, že správce daně měl k dispozici odpisy i z dalších daňových řízení za roky 2010 až 2016, a zopakovala, že o vstupní ceně jednotlivého majetku by s ohledem na jednoduchost a jednoznačnost evidence neměly existovat žádné pochybnosti. Dodala, že správce daně ostatně odpisy uznal, přičemž odlišné stanovisko žalovaného nemělo opodstatnění. Žalovaný výše uvedené důkazní prostředky posoudil chybně, rozhodl v rozporu s právní úpravou a neuznal ani částečně uplatněné odpisy.
13. Žalobkyně z uvedených důvodů navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení a uložil mu povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 19. 7. 2023 s tím, že žalobní námitky shledal obdobné námitkám odvolacím, a proto předně odkázal na vypořádání odvolacích námitek v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
15. Konkrétněji pak žalovaný uvedl, že při hodnocení důkazů postupoval v souladu se zákonem, když při dokazování hodnotil důkazy podle své úvahy. Přitom posoudil každý důkaz

jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti a přihlížel přitom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovanému je zřejmé, že žalobkyně nesouhlasí s učiněným závěrem v dané věci, jelikož je pro ni ve svém důsledku nevyhovující; to ovšem neznamená, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem a že by došlo k vydání nezákonného rozhodnutí.

16. Žalovaný předně setrval na závěru, že zůstatková cena pozemků střediska Mělník ve výši 125 878,10 Kč (doklad INT86) a ve výši 42 293 922,58 Kč (doklad INT87), uplatněná žalobcem dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP nebyla prokázána. Dle žalobkyní odkazované smlouvy ALEX byly pozemky pořízeny za cenu ve výši 43 113 375 Kč, v rámci Projektu fúze však byly převzaty pozemky v rozdílné částce (42 795 697 Kč) a v této souhrnné částce jsou evidovány i na jednotlivých inventárních kartách majetku a vykázány v listině Rozpis pozemků k 30. 9. 2013, která byla v rámci daňové kontroly předána jako podklad k dokladu INT87. Dle žalovaného tedy nebylo tak postaveno na jisto, jaká ve skutečnosti byla či měla být správná pořizovací cena (a též i zůstatková cena) jednotlivých pozemků, jež byly v roce 2014 ze střediska Mělník prodány. Nelze tedy souhlasit s žalobcem, že již v rámci daňové kontroly prokázal pořizovací cenu pozemků, resp. že by měla být uznána částka 42 294 837 Kč.
17. Stejně tak žalovaný nepřehodnotil svůj závěr, že ani po doplnění odvolacího řízení žalobkyně neprokázala daňovou účinnost uplatněné zůstatkové ceny hmotného majetku ve smyslu § 24 odst. 2 písm. b) ZDP pokud jde o středisko Děčín. S ohledem na neúčinnost Kupní smlouvy Dubinin *ex tunc*, doloženou a prokázanou až v rámci doplnění odvolacího řízení, žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval daňovou neúčinnost zůstatkové ceny (ne)prodáného majetku ve výši 36 311 679 Kč, stejně jako konstatoval neúčinnost nákladů z postoupení pohledávky ve výši 6 064 166 Kč a nadto snížil základ daně o daňově neúčinný výnos z prodeje nemovitých věcí dle Kupní smlouvy D. ve výši 58 117 500 Kč. Námitku žalobkyně, že nevyloučil související výnos, tedy žalovaný považuje za nedůvodnou.
18. Ve vztahu k námitkám týkajícím se oprávněnosti uplatnění dohadných položek pasivních žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že všech šest příslušných zálohových faktur na práce k odstranění škod způsobených povodní v loděnicích Děčíně – Křešicích, Valtířově a Střekově, bylo žalobkyni vystaveno v roce 2013, přičemž z účetnictví žalobkyně bylo zřejmé, že výnos z vyplaceného pojistného byl žalobkyni vyplacen a žalobkyní zaúčtován taktéž v roce 2013, což dle žalovaného svědčí o tom, že převážná část prací byla provedena již v roce 2013. Ověřením v hlavní knize bylo rovněž zjištěno, že konkrétně faktury č. 2013002, 2013005 a 2013006 se v účetnictví žalobkyně v letech 2013 ani 2014 vůbec nenacházely. Ani provedenými svědeckými výpověďmi se žalobkyni nepodařilo prokázat, že k dokončení prací či k převzetí provedených oprav ze strany žalobkyně došlo až v roce 2014; nebylo tedy dle žalovaného postaveno najisto, zda byly předmětné náklady v příslušném zdaňovacím období skutečně realizovány. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006-77, připomenul, že o nákladech lze účtovat jako o dohadných položkách pasivních v případě, že byly v daném účetním období skutečně realizovány, pouze nebylo možné je zaúčtovat. Dodal, že k realizaci těchto nákladů však musí dojít v účetním období, ve kterém je o nich jako o dohadných položkách pasivních účtováno. Použití tohoto způsobu účtování by bylo tedy na místě, pokud by žalobkyně měla v roce 2014 prokazatelné náklady související s odstraněním následků povodně roku 2013, neznala by však jejich přesnou výši, neměla by k dispozici účetní doklady, a navíc by tuto skutkovou situaci fakticky prokázala. V daném případě však toto dle žalovaného prokázáno nebylo. Vedle toho je dle žalovaného již

nepodstatné, zda pojišťovna vyplatila pojistné plnění v tomtéž roce, v němž byly škody odstraňovány, zda vůbec k realizaci prací kdy došlo a zda bylo vhodné účtování rezervy.

19. Ve vztahu k námitce poukazující na neprovedení svědeckého výsledku Ing. Dudy žalovaný uvedl, že příslušný důkazní návrh vznesla žalobkyně v průběhu daňové kontroly, nikoli v odvolání či v průběhu odvolacího řízení. Podle žalovaného nebylo sporným provádění prací na odstraňování škod po povodni v roce 2013, ale oprávněnost tvorby dohadné položky pasivní a zahrnutí sporných nákladů do základu daně roku 2014, kterou by měla žalobkyně prokazovat listinnými důkazy, nikoli výsledkem svědků; žalovaný proto nepovažuje neprovedení daného výsledku za pochybení správce daně. Žalovaný dodal, že z doplnění odvolacího řízení vyplynulo, že žalobkyní navržené a následně provedené důkazní prostředky nejsou způsobilé časovou souvislost tvorby dohadné položky pasivní s obdobím 2014 jakkoliv prokázat. K provedení výsledku Ing. Dudy tedy nebylo přistoupeno ani v odvolacím řízení. Žalovaný rovněž připomněl, že navrhovaný svědek býval členem statutárního orgánu žalobkyně (místopředsedou a členem představenstva do 12. 11. 2014, tedy v době fakturace ověřovaných prací), pročez by jeho výsledek nebylo možné provést jako výsledek svědecký, ale pouze jako účastnický výsledek; ten má však dle judikatury nižší důkazní sílu (podpurný důkazní prostředek), a sám o sobě by bez dalších důkazních prostředků neměl potenciál tvorbu dohadné položky v daném případě prokázat. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81, z něž vyvozuje, že za situace, kdy nelze na základě provedeného dokazování tvrzení daňového subjektu ověřit z důvodu velkého množství důkazních prostředků svědčících v neprospěch jeho tvrzení, nemůže další tvrzení bývalých členů jeho statutárního orgánu tento závěr již vyvrátit; dále žalovaný v tomto duchu odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2021, sp. zn. IV. ÚS 1702/21.
20. K dalšímu okruhu žalobních námitek, týkajícímu se neuznání daňové účinnosti nákladů na pořízení prodaného poškozeného materiálu, žalovaný nejprve uvedl, že důvod absence prvotních dokladů o pořízení materiálu byl sám o sobě dostatečným důvodem pro vyslovení závěru o neunesení důkazního břemene v této věci, a nebylo tak třeba se zabývat žalobkyní nastolenou otázkou cen obvyklých mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) ZDP. Tvrzení žalobkyně, že ZDP se ztrátami výslovně počítá, odušil, že toto s daným závěrem nijak nesouvisí. Nevhodné účtování výnosů se dle žalovaného týkalo pouze části uplatněných nákladů dle dokladů INT103 a INT104, u nichž nebyly dohledány výnosy na účtu 642, kam se běžně účtují tržby z prodeje materiálu, což bylo jedním z důvodů pochybností o správnosti uplatněných nákladů. Ani žalobkyní předložené důkazy (kupní smlouvy na prodej dotčených areálů, dodatky k těmto smlouvám) nebyly způsobilé prokázat ocenění materiálu při jeho pořízení, ani tvrzené *rozsáhlé poškození majetku včetně materiálových zásob*, ani skutečnost, že by se jednalo o totožný materiál, který byl zaúčtován na účet hlavní knihy 542 „Prodaný materiál“.
21. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce, podle níž měl správce daně autoremedurou částečně změnit vydaný platební výměr. Podotkl, že žalobkyně v petitu odvolání navrhla toliko zrušení platebního výměru, nikoli jeho změnu, a tím byl správce daně vázán. Nadto žalovaný poznamenal, že v daném případě, kdy byla též uplatněna i daňová ztráta, s ohledem na vedená řízení i ohledně dalších navazujících zdaňovacích období žalobkyně, která měla souvislost se zdaňovacím obdobím roku 2014, bylo nutné komplexní posouzení veškerých skutečností a jejich zohlednění při rozhodnutí.
22. Podanou žalobu označil žalovaný za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

23. Formálně v reakci na vyjádření žalovaného podala žalobkyně soudu repliku ze dne 4. 8. 2023. Podle soudu však dané podání nijak relevantně na vyjádření žalovaného neodpovídá, neboť sestává v zásadě jen z opakované žalobní argumentace a odkazů na příslušné části žaloby.

Jednání

24. Při jednání konaném dne 12. 8. 2025 zástupce žalobkyně předně odkázal na podanou žalobu a repliku. Ve vztahu k závěru správního orgánu o neunesení důkazního břemene ohledně zůstatkové ceny pozemků ve středisku Mělník zástupce žalobce rozvedl, že tento neobstojí, neboť žalobkyně v daňovém řízení předložila k důkazu smlouvu ALEX, z níž zůstatková cena pozemků vyplývá bez ohledu na to, že se později v rámci projektu fúze staly tyto pozemky vlastnictvím žalobkyně. K tomu zástupce žalobkyně doplnil, že ve smlouvě ALEX byl použit kurz 28,50 Kč za euro; zatímco účetní jednotka použila pro přecenění pozemků (ve smlouvě souhrnně oceněných částkou 1 512 750 eur) nižší kurz, tj. 28,29 Kč za euro. Podle žalobkyně tak nejméně v této výši, uvedené v účetnictví přepočtem na Kč, měla zůstatková cena být žalovaným zohledněna.
25. Zástupce žalobkyně dále setrval na názoru o oprávněnosti účtování o dohadných položkách pasivních, k čemuž dodal, že pokud dle správních orgánů žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně data a rozsahu realizace sanačních prací po povodni nastalé v roce 2012, měly správní orgány provést výslech statutárního zástupce dodavatele, který by objasnil, proč dodavatel následně po provedení sanačních prací nevystavil daňový doklad. Dále ve vztahu k údajnému neprokázání pořizovací ceny prodaných materiálových zásob (železa a plechů) zástupce žalobkyně uvedl, že tyto byly dostatečně prokázány prostřednictvím inventarizací let 2011, 2012 a 2013; žalovaný tyto důkazy (inventarizační účetní doklady) nikterak nezpochybnil, a proto nemohl argumentovat neprokázáním pořizovací ceny.
26. Ve vztahu k žalobní námitce, podle níž měl správce daně využít autoremedury a částečně vyhovět žalobkyni podanému odvolání, zástupce žalobkyně při jednání dodal, že v důsledku nevyužití autoremedury došlo k nezvratnému omezení práv žalobkyně. Jednak proto, že některé skutečnosti, kterými se správce daně nezabýval (resp. je považoval za prokazané), učinil žalovaný v následném odvolacím řízení spornými a dospěl k závěru, že žalobkyně ohledně nich neunesla důkazní břemeno (k tomu by dle žalobkyně bývalo nedošlo, pokud by správce daně odvolání částečně vyhověl). Správce daně rovněž měl při provedení autoremedury možnost snížit základ daně o žalobkyni v odvolacím řízení uplatněný nárok na přiměřené zohlednění daňové ztráty předcházejících zdaňovacích období. Jelikož ale k autoremeduře dodatečného platebního výměru nepřistoupil, umožnil tak žalovanému zaujmout k dané otázce (možnosti zohlednění daňové ztráty předcházejících období) negativní stanovisko; k tomu by opět bývalo nedošlo (a základ daně za období roku 2014 by byl snížen o více než 49 milionů Kč), pokud by býval správce daně podanému odvolání (částečně) vyhověl.
27. Zástupce žalobkyně při jednání rovněž uvedl, že správce daně zahájil u žalobkyně současně daňové kontroly v maximálním možném rozsahu zdaňovacích období (roky 2009 až 2016), přičemž skutečnosti, k jejichž prokázání byla žalobkyně vyzvána, měly základ v účetních případech starých někdy i více než deset let. K tomu přistoupila skutečnost, že sídlo žalobkyně bylo zasaženo povodní, a také toliko pětiletá zákonná (povinná) archivační lhůta

pro účetní doklady, v důsledku čehož se žalobkyně dostala do důkazní nouze; dle zástupce žalobkyně měly správní orgány k této nezaviněné situaci žalobkyně přihlídnout, a snížit míru důkazního břemene spočívajícího na žalobkyni.

28. Zástupce žalobkyně tak setrval na podané žalobě.
29. Pověřená pracovnice při jednání odkázala na písemné vyjádření k žalobě a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole. Ve vztahu k žalobní námitce poukazující na povinnost správce daně provést autoremeduru, má-li za to, že je odvolání alespoň částečně důvodné, rozvedla, že daňový řád nezakládá daňovému subjektu právo na takový postup správce daně. Daňový subjekt má toliko právo na komplexní přezkum odvoláním napadeného prvostupňového rozhodnutí (dodatečného platebního výměru). Setrvala na stanovisku o nedůvodnosti podané žaloby, a tedy i na návrhu na její zamítnutí.

Posouzení věci soudem

30. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první téhož zákona. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
31. Soud rovněž předepisuje, že kvalita a preciznost formulace žalobních bodů a jejich odůvodnění v žalobě je v rozhodné míře určující i pro obsah rozhodnutí soudu (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011-90). Soud tak uvádí proto, že žalobkyně v podané žalobě koncipovala některé žalobní body nanejvýš obecně; vedle toho se žalobkyně v některých dalších žalobních bodech omezila toliko na zopakování odvolací argumentace a podání výčtu správním orgánům předložených důkazů, aniž se ale zevrubněji zabývala jejich vypořádáním, které žalovaný provedl v žalobou napadeném rozhodnutí. Popsané konstrukci žalobních bodů proto nevyhnutelně odpovídá i jejich uchopení soudem v rámci přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí.
32. Žalobkyně v první řadě obecně namítla, že podle § 29 odst. 1 ZDP je cena uvedená v účetnictví irelevantní, a že proto „*správce daně nesprávně posoudil pořizovací ceny pozemků, která představuje daňovou vstupní cenu*“. Reagovala tímto patrně na závěr orgánů finanční správy o tom, že se jí ve správním řízení nepodařilo předloženými důkazními prostředky prokázat pořizovací (a tím pádem ani zůstatkovou) cenu pozemků, kterou v daňovém přiznání uplatnila jako daňově uznatelný náklad, v důsledku čehož jí předmětný náklad v celé uplatněné výši 103 263 877,27 Kč nebyl uznán jako daňově účinný. Soud poznamenává, že z dané žalobní výtky není zcela zřejmé, v čem žalobkyně pochybení správce daně a žalovaného spatřuje. Je-li předmětná výtka postavena na předpokladu žalobkyně, že správní orgány považovaly za pořizovací cenu pozemků ve střediscích Mělník, Děčín, Valtířov a další právě cenu uvedenou v účetnictví žalobkyně (namísto pořizovací ceny ve smyslu § 29 odst. 1 ZDP), shledal soud tento předpoklad zcela mylným. Z žalobou

napadeného rozhodnutí totiž jasně vyplývá, že správní orgány se zabývaly v rámci daňové kontroly i odvolacího řízení právě rozhodnými skutečnostmi pro aplikaci § 29 odst. 1 ZDP. Žalovaný konkrétně v bodu [35] žalobou napadeného rozhodnutí citoval uvedené zákonné ustanovení, a tedy si byl jistě vědom, že vstupní cenou se v případě úplatného pořízení majetku rozumí pořizovací cena. Tuto vědomost žalovaný prokázal i na jiných místech žalobou napadeného rozhodnutí; zejména v bodu [43] žalobou napadeného rozhodnutí však vyjádřil souznění s názorem správce daně, že samotné interní doklady neprokazují vstupní cenu majetku, u kterého žalobkyně požadovala uplatnit zůstatkovou cenu jako daňově účinný náklad. Dle soudu je zřejmé, že nepovažoval-li žalovaný (ve shodě se správcem daně) za důkazně relevantní vnitřní účetní doklady či interní rozpisy, samozřejmě by nepovažoval za rozhodné pro stanovení pořizovací (či obecněji vstupní) ceny majetku „cenu uvedenou v účetnictví“, jak se snaží v žalobě navodit žalobkyně. Soud proto shledal uvedenou žalobní výtku nedůvodnou.

33. Nedůvodnou shledal soud navazující námitku, že se žalovaný nevypořádal dostatečně s tvrzeními žalobkyně, podle nichž majetek (movitý i nemovitý) v lokalitě Mělník nabyta v rámci projektu fúze sloučením obchodních společností České loděnice a.s., NOVA CZECH HOLDING s.r.o. a LODĚNICE NOVA MĚLNÍK s.r.o. v květnu 2011. Žalovaný se totiž tímto tvrzením (a tvrzeními souvisejícími) zabýval na str. 12 až 15 žalobou napadeného rozhodnutí. Konkrétně v bodě [50] uvedeného rozhodnutí žalovaný rekapituloval příslušnou odvolací námitku žalobkyně, přičemž soud poznamenává, že jde o text prakticky shodný s textem pozdější žalobní námítky. Soud pro kontext dodává, že žalobkyně v předmětné odvolací námítce namítala, že z jí uplatněné celkové částky nákladů představovaných zůstatkovou cenou souboru pozemků ve výši 103 263 877,27 Kč, jí měla být správcem daně jako daňové účinné náklad uznána alespoň částka 42 294 837 Kč, neboť podle žalobkyně byla přinejmenším v tomto rozsahu (resp. v rozsahu pozemků s touto souhrnnou uplatněnou zůstatkovou cenou) oprávněnost nákladového uplatnění prokázána. Žalovaný se v bodech [51] až [56] napadeného rozhodnutí podrobně vyjádřil k jednotlivým důkazům, následně shrnul podstatu pochybností o správné výši vstupní ceny prodaných pozemků a zrekapituloval obsah podání žalobkyně ze dne 5. 9. 2019 (týkajícího se daňové kontroly u žalobkyně na daň z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období roku 2012). Žalovaný svůj závěr o neprokázání zůstatkové ceny prodaných pozemků, uplatněné žalobkyní do nákladů interním dokladem INT86 ve výši 125 878,10 Kč a interním dokladem INT87 ve výši 42 293 922,58 Kč, odůvodnil v bodu [60] napadeného rozhodnutí tím, že nebyly *„dosud vysvětleny nesrovnalosti ohledně zjištěných rozdílů vstupní ceny pozemků“*. Zmíněné nesrovnalosti žalovaný přitom současně popsal tak, že dle kupní smlouvy ALEX *„byly pozemky pořízeny za cenu ve výši 43 113 375 Kč“*, avšak *„v rámci Projektu fúze sloučením byly převzaty pozemky v rozdílné částce ve výši 42 795 697 Kč a v této souhrnné částce jsou evidovány i na jednotlivých inventárních kartách majetku a vykázány v Rozpisu pozemků k 30. 09. 2013, který byl v rámci daňové kontroly předán jako podklad k dokladu INT87“*. Žalobkyně v žalobě sice obecně namítla, že žalovaný příslušné důkazní prostředky posoudil chybně, z formulace příslušné žalobní námítky však dle soudu nebylo zřejmé, v čem by dle žalobkyně mělo pochybení žalovaného při jejich hodnocení spočívat. Lze tedy uzavřít, že dle soudu se žalovaný zabýval příslušnými tvrzeními žalobkyně dostatečně, aniž zjevně pochybil při hodnocení souvisejících důkazů.
34. K námitce pojednané v předchozím odstavci soud dodává, že žalobkyně až při jednání ve věci dodala vysvětlení, že souhrnná cena pozemků ve středisku Mělník ve výši 1 512 750 eur byla ve smlouvě ALEX převedena na české koruny kurzem 28,50 Kč, zatímco účetní

jednotka (tj. patrně právní předchůdkyně žalobkyně před realizací projektu fúze, pozn. soudu) použila ve svém účetnictví kurz 28,29 Kč. Soud však připomíná, že žalobkyně v žalobě pouze tvrdila, že se žalovaný „dostatečně nevypořádal“ s jejím tvrzením, že dotčený majetek nabyla v rámci projektu fúze a že majetek na ni přešel v účetních hodnotách dle konečných účetních závěrek zanikajících společností. Z žaloby však ani náznakem neplyne, že by žalovaným zjištěná diskrepance souhrnných cen pozemků ve středisku Mělník měla být způsobena užitím rozdílného měnového kurzu. Dle soudu jde o zásadní argumentační posun, který zakládá nový žalobní bod. Ten však žalobkyně uplatnila zjevně až po uplynutí zákonné lhůty k podání žaloby (stanovené v délce dvou měsíců poté, kdy bylo žalobou napadené rozhodnutí oznámeno žalobkyni doručením písemného vyhotovení; srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.). Pokud by soud k tomuto novému žalobnímu bodu přihlédl, postupoval by v rozporu s koncentrační zásadou vyjádřenou v § 71 odst. 2 větě třetí posledně uvedeného zákona, jež zapovídá rozšíření žaloby o další žalobní body po uplynutí lhůty k podání žaloby. Soud proto k dané námitce nepřihlédl.

35. Další žalobní námitkou, a to ve vztahu k neuznání účinnosti uplatněného nákladu představovaného zůstatkovou cenou prodaných nemovitostí ve středisku Děčín, žalobkyně poukazovala na pochybení žalovaného, jenž (dle jejího názoru) v rozporu s právními předpisy i smyslem účetních předpisů nevyločil ze základu daně výnos související s *ex tunc* neúčinnou kupní smlouvou Dubinin. Žalobkyně tak má za to, že výnos z prodeje ve výši 58 117 500 Kč fakticky nenastal, neboť došlo k odstoupení od smlouvy s důsledky do kontrolovaného období. Dle soudu však jde i v tomto případě o nedůvodnou námitku. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný výslovně uvedl jako prokázané, že žalobkyně „*právně i fakticky nikdy nepřestala být vlastníkem předmětných nemovitostí, a to s ohledem na účinky odstoupení od smlouvy ex tunc, tj. od počátku*“ (srov. bod [69] rozhodnutí žalovaného). V souladu s tím rovněž žalovaný konstatoval, že „*s ohledem na neúčinnost Kupní smlouvy Dubinin ex tunc nevznikl daňově účinný náklad uplatněný odvolatelem ve výši 36 311 679 Kč jakožto náklady dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP. Současně nevznikl daňový výnos za prodej předmětných nemovitostí ve výši 58 117 500 Kč*“ (srov. bod [70] rozhodnutí žalovaného, příp. bod [137] téhož; zvýraznění doplněno soudem). Především ale žalovaný v bodě [138] žalobou napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že snížil základ daně o částku 52 053 500 Kč, což je rozdíl právě mezi neúčinným výnosem 58 117 500 Kč a neúčinným nákladem 6 064 166 Kč z postoupení pohledávky. Není tedy pravdivé tvrzení žalobkyně, že žalovaný nevyločil ze základu daně sporný výnos. To činí předmětnou žalobní námitku zcela lichou.
36. Žalobkyně v žalobě rovněž vyjádřila přesvědčení, že správní orgány chybně posoudily žalobkyní předložené důkazy, jestliže na jejich základě nedošly k závěru o prokázání daňové uznatelnosti zůstatkových cen prodaných pozemků. K tomu soud uvádí, že pro žalobkyni nepřiznivý závěr správních orgánů o skutkovém stavu věci sám o sobě nemůže být dokladem chybného posouzení provedených důkazů. V opačném případě by totiž jediným správným výsledkem provedení jakýchkoli (i s tvrzeními daňového subjektu zcela protichůdných) důkazů musel vždy být závěr správních orgánů o úspěšném prokázání daňovým subjektem uplatněných tvrzení; takový přístup by však byl zjevně absurdní. Pokud se tedy žalobkyně domnívala, že správce daně nebo žalovaný hodnotili některé důkazy nesprávně (mimo rámec racionálního myšlení či pravidel formální logiky), bylo na ní, aby toto v žalobě konkrétním způsobem namítla. To však žalobkyně neučinila, a proto její paušalizující a obecnou námitku nelze vyhodnotit jako důvodnou.

37. Další okruh žalobních námitek se týkal závěru správních orgánů o neprokázání oprávněnosti uplatnění dohadných položek pasivních jako daňově účinných nákladů.
38. Zde žalobkyně v první řadě namítla, že náklady na odstraňování škod způsobených v loděnici Valtířov povodní v žádném případě nemusí být ve shodném období jako pojistné plnění. K tomu soud předeseílá, že žalobkyně uplatnila v daňově účinných nákladech také částky v celkové výši 5 643 196 Kč, které zaúčtovala na vrub účtu 518014 na základě interního dokladu INT132; mělo se jednat o dohadné položky pasivní, vytvořené na základě zálohových faktur vystavených společností AFTER s.r.o. (dále jen „AFTER“) na práce k odstranění následků povodně nastalé v roce 2013 v loděnici Valtířov. Soud konstatuje, že z žalobou napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by správce daně nebo snad žalovaný považovali za významné, zda náklady na odstranění škody byly či nebyly vynaloženy ve shodném zdaňovacím období, v němž došlo k vyplacení pojistného plnění. Tomu ostatně odpovídá konstatování žalovaného, který v bodě [123] žalobou napadeného rozhodnutí *„k námitce odvolatele, že k plnění pojišťovny nemusí dojít v roce, kdy jsou odstraňovány škody (...), uvádí, že toto nebylo předmětem sporu. Odvolatel měl v daném případě prokázat splnění podmínek pro účtování nákladů jako o dohadné položce pasivní, tj. že konkrétní práce na odstraňování škod po povodni v roce 2013, které byly zahájeny a v drtivé většině i provedeny v roce 2013, byly skutečně realizovány i v roce 2014 a v roce 2014 byly skutečně dokončeny, pouze nebylo možné je ve zdaňovacím období roku 2014 zaúčtovat např. z důvodu absence daňového dokladu. Odvolatel však tuto skutečnost neprokázal, a to ani v odvolacím řízení.“* Také při zohlednění dalších příslušných pasáží odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (body [101] až [114]) je soudu zřejmé, že žalovaný nepostavil závěr o neunesení uvedeného důkazního břemene na zjištěném datu (roce) vyplacení pojistného plnění, nýbrž na hodnocení dalších provedených důkazů [svědeckých výsledků Zdeňka Švarce (zaměstnance žalobkyně, který po povodni z roku 2013 prováděl opravy elektroinstalací), Tomáše Příhody (rovněž zaměstnance žalobkyně), Martina Sabola (společníka společnosti AFTER jakožto dodavatelky prací k odstranění následků povodně z roku 2013), a listin Přehled pojistných plnění za pojistnou událost „Povodně 2013“, Odpověď na výzvu UNIQA (vč. expertní zprávy, likvidační zprávy a obchodní korespondence ze dne 16. 12. 2013), Zápis z porad vedení (12. 3. 2014 a 27. 5. 2014), Dodávky AFTER (vč. zálohových listů 2013001 a 2013004) a Odpovědi ČSSZ]. Pokud tedy žalobkyně v odvolacím řízení brojila proti významu zjištění o vyplacení pojistného plnění v roce 2013, žalovaný dle soudu zcela správně kontroval tím, že nešlo o nosný důvod jeho závěru o neprokázání oprávněnosti nákladového uplatnění dohadné položky pasivní ve zdaňovacím období roku 2014. Jestliže žalobkyně následně danou odvolací námitku zopakovala v žalobě, aniž jakkoli reflektovala vypořádání odvolací námítky v žalobou napadeném rozhodnutí, lze pro účely vypořádání zrcadlené žalobní námítky odkázat na výše popsanou argumentaci žalovaného, s níž se soud plně ztotožňuje.
39. Jestliže žalobkyně rovněž v souvislosti s účtováním dohadných položek pasivních namítala, že pokud by bývala v roce 2013 účtovala o rezervě, šlo by o daňově neuznatelnou položku, a celkový náklad by se tak nemohl projevit jindy než ve zdaňovacím období roku 2014, neshledal soud ani tuto žalobní námitku důvodnou. Soud se přitom zcela ztotožňuje s názorem žalovaného, vyjádřeným pregnantně v bodě [124] žalobou napadeného rozhodnutí, a sice že *„předmětem sporu není způsob účtování, ale skutečnost, zda odvolatel oprávněně ovlivnil základ daně zdaňovacího období roku 2014 uplatněním nákladů deklarovaných jako náklady na práce od společnosti AFTER na odstranění škod po povodni v roce 2013 vytvořením dohadné položky pasivní. Polemika o vhodnosti účtování (daňově*

neuznatelné) rezervy na opravu je v daném případě irrelevantní“. Soud poznamenává, že se takto žalovaný se zcela shodnou odvolací námitkou žalobkyně vypořádal srozumitelnou a *prima facie* logickou argumentací, jíž soud nemá čeho vytknout, a vůči níž ani sama žalobkyně v následné žalobě neuplatnila jakoukoli kritickou výtku nebo konkurující právní názor. Pokud žalobkyně navíc v žalobě dovozovala, že realizace prací v roce 2014 byla prokázána už tím, že „*pojišťovna plnila*“, upozorňuje soud, že sama žalobkyně tuto svou argumentaci popřela v jiné části žaloby, v níž tvrdila, že „*je běžné, že pojišťovna plní dle rozpočtu, tedy v jednom účetním období, práce nejsou započaty a mohou proběhnout i se zpožděním několika účetních období*“. Soud toliko dodává, že ze samotného data vyplacení pojistného plnění samozřejmě nelze čerpat bez dalšího skutkový závěr o tom, zda a kdy byly (a v jakém rozsahu) které práce spočívající v odstranění škod způsobených povodní realizovány.

40. Pokud žalobkyně ve vztahu k oprávněnosti uplatnění dohadných položek pasivních v žalobě souhrnně uváděla, že žalovaným (či správcem daně) provedené hodnocení důkazů považuje za nesprávné proto, že dle žalobkyně z důkazů naopak vyplývá oprávněnost uplatnění dohadných položek pasivních ve výši 5 643 196 Kč jako nákladů daňové účinných dle § 24 odst. 1 ZDP, opakuje soud to, co vyřkl již výše ve vztahu k obdobné poznámce týkající se však oprávněnosti nákladového uplatnění zůstatkové ceny hmotného majetku. Pro žalobkyni nepříznivý závěr správních orgánů o skutkovém stavu věci sám o sobě nemůže být dokladem chybného posouzení provedených důkazů. V opačném případě by totiž jediným správným výsledkem provedení jakýchkoli (i s tvrzeními daňového subjektu zcela protichůdných) důkazů musel vždy být závěr správních orgánů o úspěšném prokázání daňovým subjektem uplatněných tvrzení; takový přístup by však byl zjevně absurdní. Pokud se tedy žalobkyně domnívala, že správce daně nebo žalovaný hodnotili některé důkazy nesprávně (mimo rámec racionálního myšlení či pravidel formální logiky), bylo na ní, aby toto v žalobě konkrétním způsobem namítla. To však žalobkyně neučinila, a proto ani tuto její paušalizující a obecnou námitku nelze vyhodnotit jako důvodnou.
41. Dále se soud zabýval žalobkyní namítaným pochybením správních orgánů, které neprovedly žalobkyní navrhovaný výslech Ing. Petra Dudy. Žalobkyně konkrétně sporovala žalovaným sdělené důvody neprovedení výslechu, tedy jednak že dle žalovaného neměla žalobkyně prokazovat oprávněnost tvorby dohadných položek pasivních a jejich zahrnutí do nákladů na dosažení, udržení a zjištění zdanitelných příjmů svědeckými výpověďmi, nýbrž listinnými důkazními prostředky, jednak že Ing. Duda byl v období roku 2014 členem statutárního orgánu žalobkyně, a konečně že žalobkyně výslech nenavrhla výslovně. Žalobkyně rovněž namítla, že žalovaný nepřipustně předjímal, co by výpovědi mohlo, anebo naopak nemohlo být prokázáno.
42. Soud nejprve danou námitku konfrontoval s příslušnými pasážemi odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, zejména pak s bodem [127], v němž žalovaný důvody neprovedení výslechu Ing. Dudy zevrubně popsal. Žalovaný tam uvedl, že „*v případě tvorby dohadné položky pasivní musí mít daňový subjekt již v momentě účtování o dohadné položce pasivní k dispozici důkazní prostředky (smlouvu, kalkulaci, stavební deník, předávací protokoly apod.), jimiž by doložil existenci závazku a jeho věcnou souvislost s daným účetním obdobím, nikoliv spoléhat na to, že toto bude v budoucnu při případné kontrole prokázáno svědeckou výpovědí. Odvolací orgán doplňuje, že následně správce daně dokazování doplnil v rámci odvolacího řízení, kdy z něj vyplynulo, že odvolatelem navržené a provedené důkazní prostředky nejsou způsobitelné časovou souvislost tvorby dohadné položky pasivní s obdobím 2014 jakkoliv prokázat. Za této*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

situace nebylo přistoupeno k provedení výsledku Ing. Dudy, a to i z toho důvodu, že se jedná o bývalého člena statutárního orgánu odvolatele (místopředseda a člen představenstva do 12. 11. 2014, tedy v době fakturace prací, které mají být ověřeny svědeckou výpovědí), jeho výslech by tudíž nebylo možno provést jako výslech svědecký, ale pouze jako účastnický výslech, který dle ustálené judikatury správních soudů (...) má nižší důkazní sílu (tzv. podpůrný důkazní prostředek), neboť by sám o sobě bez dalších důkazních prostředků neměl potenciál tvorbu dohadné položky v daném případě prokázat. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81, za situace, kdy nelze na základě provedení dokazování tvrzení daňového subjektu ověřit z důvodu velkého množství důkazních prostředků svědčících v neprospěch jeho tvrzení, nemůže další tvrzení bývalých členů jeho statutárního orgánu tento závěr již vyvrátit. Uvedené je v souladu s Usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2021, sp. zn. IV. ÚS 1702/21, který uvedl, že k provedení výsledku člena i bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu lze v daňovém řízení přistoupit pouze tehdy, nelze-li okolnosti, o nichž má tato osoba vypovídat, objasnit (prokázat) jinými důkazními prostředky, což se však v daném případě nestalo, naopak důkazní prostředky, které tento potenciál měly, byly provedeny a tvrzení odvolatele nepotvrdily“. Z uvedeného je soudu zřejmé, že v žádném případě důvodem neprovedení výsledku nebyla skutečnost (byť žalovaným v napadeném rozhodnutí zmíněná), že žalobkyně tento důkaz výslovně navrhla pouze v rámci daňové kontroly, avšak ne již v rámci odvolacího řízení. Ostatně je patrné, že žalovaný v rámci doplnění odvolacího řízení opětovně vážil potřebu provedení výsledku Ing. Dudy, a to nehledě na skutečnost, že výslovný návrh na jeho provedení byl žalobkyní učiněn pouze v průběhu daňové kontroly. Je přitom třeba nepouštět ze zřetele, že žalovaný doplněním odvolacího řízení částečně revidoval přístup správce daně k prokazování skutečností rozhodných pro posouzení oprávněnosti tvorby a nákladového uplatnění dohadných položek pasivních žalobkyní ve zdaňovacím období roku 2014, a tedy sám otázku potřebnosti provedení výsledku Ing. Dudy znovu hodnotil. Žalobkyně se tudíž mylila, jestliže v žalobě namítala, že jedním z důvodů neprovedení výsledku byla absence výslovného důkazního návrhu v průběhu odvolacího řízení.

43. Dále je soudu z výše zmíněného bodu [127] žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé, že se žalovaný ztotožnil s důvody, na nichž správce daně v rámci daňové kontroly postavil neprovedení žalobkyní navrženého výsledku Ing. Dudy. Následně žalovaný v uvedeném bodu svého rozhodnutí doplnil další (vlastní) důvody, pro které správci daně neuložil dodatečné provedení daného výsledku v rámci následného doplnění odvolacího řízení. Soud shledal, že skutečným (stěžejním) důvodem neprovedení výsledku Ing. Dudy ani v rámci doplnění odvolacího řízení byl názor žalovaného, že navrhovaný výslech by bylo možné provést jedinečně jako výslech tzv. „účastnický“ (nikoli tedy svědecký), a jako takový by, s ohledem na svou nižší důkazní sílu, nemohl prokázat žalobkyní tvrzené skutečnosti, neboť současně dle žalovaného zde bylo velké množství důkazních prostředků svědčících v neprospěch žalobkyní uplatněných tvrzení. S tímto názorem žalovaného se soud v zásadě ztotožňuje (byť s určitými výhradami, srov. níže).
44. Soud předně přisvědčuje žalovanému a správci daně v tom, že v daňovém řízení nelze jako svědka vyslechnout osobu, která byla v dotčeném zdaňovacím období statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu účastníka řízení (daňového subjektu); takovou osobu lze vyslechnout jedinečně jako účastníka řízení, a sice postupem přiměřeným k § 131 odst. 2 a 3 ve spojení s § 126a odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v rozhodném znění (dále jen „o. s. ř.“). Uvedené dovodil Nejvyšší správní soud výslovně i ve vztahu k daňovému řízení ve svém rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81, a dále potvrdil např. i v odst. 62 svého rozsudku ze dne 23. 10. 2024, č. j. 2 Afs 304/2023-62, přičemž zdejší soud

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neshledal důvod se od této ustálené judikatury jakkoli odchýlit. Pokud tedy žalobkyně správci daně navrhla při ústním jednání dne 8. 8. 2017 svědecký výslech bývalého člena statutárního orgánu žalobkyně, Ing. Petra Dudy (jak soud ověřil z protokolu č. j. 1906778/17/2503-60562-507144), nemohl takto uplatněnému návrhu správce daně vyhovět. Žalobkyni ostatně nic nebránilo v tom, aby předložila správci daně (či případně později žalovanému) písemné vyjádření uvedeného bývalého člena statutárního orgánu. Z formulace příslušné žalobní námitky je nicméně patrné, že i v žalobě setrvává žalobkyně na požadavku provedení svědeckého (nikoli účastnického) výslechu Ing. Dudy; z výše uvedených důvodů však tato námitka nemůže být důvodná, neboť v úvahu by mohlo připadat nanejvýš provedení quasi účastnického výslechu uvedené osoby dle § 126a odst. 2 o. s. ř.

45. V návaznosti na posledně uvedené považuje soud za potřebné zčásti korigovat právní názor žalovaného vyjádřený v bodu [127] žalobou napadeného rozhodnutí, potažmo právní názor správce daně ohledně okruhu důkazních prostředků, kterými žalobkyně bývala měla prokazovat „*oprávněnost tvorby dohadné položky pasivní a zahrnutí sporných nákladů do základu daně roku 2014*“.
46. V první řadě soud upozorňuje, že předmětem dokazování nemůže být v daňovém řízení přímo „oprávněnost“ tvorby dohadné položky pasivní ani „oprávněnost“ jejího nákladového uplatnění. Závěry o oprávněnosti takových postupů (účtování, uplatnění v daňovém tvrzení) jsou až výsledkem právního posouzení věci, které správní orgány činí až posléze, a to buďto na podkladě zjištěného skutkového stavu, anebo naopak ve stavu *non liquet* (tedy na základě pravidel rozložení důkazního břemene). Daňový subjekt však nemůže oprávněnost svého postupu prokazovat, nýbrž může (a podle okolností je i jeho procesní povinností) prokazovat tvrzení o skutečnostech relevantních pro posouzení „oprávněnosti“ účtování a daňového tvrzení (uplatnění nákladů). Je ovšem třeba uzavřít, že jde toliko o terminologickou nepřesnost, která se (kromě určitého znepráhlednění argumentace uplatněné v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) v poměrech posuzované věci neprojevila natolik negativně, aby byla způsobila přivodit nezákonnost rozhodnutí žalovaného (ostatně ani žalobkyně nic takového nenamítala).
47. V druhé řadě soud zdůrazňuje, že podle § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) lze „*jako důkazních prostředků (...) užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci*“. Soud se proto neztotožňuje s konstatováním správce daně (aprobovaným výslovně i žalovaným v napadeném rozhodnutí), že žalobkyně neměla skutečnosti svědčící pro oprávněnost tvorby dohadné položky pasivní a pro promítnutí takového nákladu do základu daně prokazovat mj. výslechy svědků, a že tak měla činit místo toho listinnými důkazními prostředky, které měla mít k dispozici již v momentě účtování o dohadné položce pasivní (smlouva, kalkulace, stavební deník, předávací protokoly apod.). Takováto úvaha správního orgánu by měla své opodstatnění a místo případně až v rámci volného hodnocení provedených důkazů v jejich vzájemných souvislostech, a nemohla by sama o sobě být dostačujícím důvodem pro neprovedení daňovým subjektem navrhovaného svědeckého výslechu. Jak ale soud uvedl již výše v odůvodnění tohoto rozsudku, popsání přesvědčení správce daně (přítakané žalovaným) nebylo nakonec skutečným důvodem, proč žalovaný neprovedl výslech Ing. Dudy; proto

pak ani jeho soudem konstatovaná nesprávnost neměla vliv na zákonnost postupu žalovaného v odvolacím řízení.

48. Soud naopak shledal správným postup žalovaného, který v reakci na příslušnou odvolací námitku žalobkyně stran neprovedení svědeckého výslechu Ing. Dudy vážil potřebnost doplnění odvolacího řízení alespoň o jeho výslech účastnický. Žalovanému lze rovněž přisvědčit v tom, že nejen účastnický výslech současného člena statutárního orgánu daňového subjektu, ale i takový výslech osoby, která v daném postavení vystupovala v kontrolovaném zdaňovacím období, je toliko podpůrným důkazním prostředkem, s čímž ostatně ustálená judikatura správních soudů spojuje zásadně nižší důkazní sílu, jež zpravidla nepřeváží protichůdná zjištění čerpaná správním orgánem z jiných provedených důkazů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81, odst. 69 a 70). V reakci na odvolací námitku žalobkyně týkající se neuznání nákladů zaúčtované dohadné položky pasivní navíc žalovaný doplnil odvolací řízení o (žalobkyní rovněž v rámci daňové kontroly navrhované) výsledky svědků Z. Š. (zaměstnance žalobkyně, který po povodni z roku 2013 prováděl opravy elektroinstalací), T. P. (rovněž zaměstnance žalobkyně), Martina Sabola (společníka společnosti AFTER jakožto dodavatelky prací k odstranění následků povodně z roku 2013), a předvolal Janu Soukupovou (jednatelku společnosti AFTER, jejíž výslech se však ani se součinností Policie České republiky po žádosti o předvedení nepodařilo zrealizovat). Jak soud uvedl již výše, správce daně tyto výsledky před vydáním platebního výměru neprovedl, což lze považovat za pochybení, jež ale bylo k odvolací námitce žalobkyně napraveno v provedeném doplnění odvolacího řízení. Žalovaný rovněž doplnil odvolací řízení provedením listinných důkazů, a sice *Přehledem pojistných plnění za pojistnou událost „Povodně 2013“, Odpovědí na výzvu UNIQA* (vč. expertní zprávy, likvidační zprávy a obchodní korespondence ze dne 16. 12. 2013), *Zápisy z porad vedení* (12. 3. 2014 a 27. 5. 2014), listinou *Dodávky AFTER* (vč. zálohových listů 2013001 a 2013004) a *Odpovědí ČSSZ*. Všechny tyto uvedené důkazy žalovaný vyhodnotil se závěrem, že nebylo „*najisto postaveno, zda byly předmětné náklady na odstranění následků povodní ve Valtířově, konkrétně náklady na asanaci omítek a vyčištění venkovních ploch po povodni v Loděnici Valtířov (jak vypovídal svědek Sabol a jak je uvedeno v zálohovém listu č. 2013001) v daném účetním období roku 2014 skutečně realizovány. Z předmětných důkazních prostředků jasně plyne, že odvolatel realizoval zálohy za sanační práce po povodních 2013 v červnu a červenci roku 2013, přičemž i předmětné práce, jak vyplývá ze svědeckých výpovědí svědka Švarce a Sabola, byly převážně provedeny již v roce 2013. Zároveň z účtování v hlavní knize je zřejmé, že zálohové faktury a jejich úhrady za sanační práce po povodních byly z větší části zaúčtovány již v roce 2013. Pokud odvolatel ve vyjádření k odvolání uvedl, že po vyúčtování dodávek prací různými dodavatelskými firmami proběhla drtivá většina sanačních a opravářských prací ve druhé polovině roku 2013, avšak s ohledem na nedodělky a chybějící revizní zprávy nedošlo v roce 2013 k převzetí realizovaných oprav, odvolací orgán uvádí, že ani po provedeném odvolacím řízení nebylo prokázáno, kdy došlo k převzetí prací, zda tomu bylo skutečně v roce 2014“* (zvýraznění doplněno soudem). S ohledem na citované hodnocení důkazů se soud ztotožňuje i s přístupem žalovaného, podle něhož i pokud by byl proveden účastnický výslech tehdejšího člena statutárního orgánu žalobkyně, Ing. Petra Dudy, a i pokud by tato osoba vypověděla zcela v souladu s tvrzeními žalobkyně, nemohla by taková výpověď (kvůli své typově nižší důkazní síle) převážet opačná dílčí zjištění plynoucí z ostatních provedených důkazů. Soud takovouto úvahu nepovažuje za nepřípustné předjímání obsahu účastnické výpovědi a připomíná, že dle ustálené judikatury správních soudů je třeba také výpověď bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu, týká-li

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

se období, kdy tuto funkci vykonával, hodnotit jako výpověď účastnickou, jejíž důkazní síla je v zásadě srovnatelná se silou tvrzení samotného daňového subjektu (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23, body [15] až [18]). Jako takové jí tudíž „bez doplnění ověřitelnými důkazy nelze přiznat plnou důkazní sílu a vypovídající hodnotu“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016-29, bod [31]). Ačkoli tedy žalovaný v jistém smyslu skutečně tímto způsobem obsah výpovědi „předjímal“, operoval při tom s nejpříznivější variantou výpovědi pro žalobkyni, pročez uplatněním dané hypotézy nemohl jakkoli zhoršit její procesní postavení v širším rámci dokazování.

49. Ze všech výše podaných důvodů shledal soud žalobní námitku poukazující na neprovedení výslechu Ing. Petra Dudy nedůvodnou.
50. Pokud zástupce žalobkyně při jednání uvedl, že žalovaný měl v případě názoru o neunesení důkazního břemene žalobkyni ke skutečnostem rozhodným pro posouzení oprávněnosti účtování o dohadných doložkách pasivních „provést výslech statutárního orgánu dodavatele“ sanačních prací (tímto dodavatelem byla společnost AFTER, pozn. soudu), není soudu zřejmé, zda tímto zástupce žalobkyně toliko odkazoval na tu část žaloby, v níž žalobkyně namítala pochybení správních orgánů představované neprovedením výslechu Ing. Dudy (a zda se tedy zástupce žalobkyně pouze zmýlil ve slovu „dodavatele“), anebo zda zástupce žalobkyně skutečně zamýšlel uplatnit při jednání novou námitku (a sice že žalovaný pochybil, když neprovedl výslech jednatelky společnosti AFTER, Jolany Soukupové). Pro první případ soud odkazuje na výše podané vypořádání žalobní námítky ohledně neprovedení svědeckého ani quasi účastnického výslechu Ing. Petra Dudy, zatímco pro druhý případ soud konstatuje, že námitka nebyla uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby, a proto by k ní soud nemohl přihlídnout (srov. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Bez ohledu na opožděnost takové nové námítky soud podotýká, že z rozhodnutí žalovaného je patrné, že se správce daně o provedení výslechu Jolany Soukupové opakovaně, avšak bezúspěšně, pokoušel (k tomu srov. bod [113] žalobou napadeného rozhodnutí).
51. Další okruh žalobních námitek se vztahoval k daňové účinnosti nákladů ve výši 21 520 773,77 Kč na pořízení materiálu (železo), který žalobkyně v dotčeném zdaňovacím období měla prodat za celkem 9 264 386,65 Kč, tedy se zápornou obchodní marží ve výši (mínus) 12 256 387,12 Kč.
52. Soud podotýká, že žalobkyně v žalobě připustila, že v rámci daňové kontroly skutečně k výzvě správce daně nedoložila prvotní účetní doklady k samotnému pořízení materiálu; podstata první žalobní námítky z daného tematického okruhu nicméně tkví v tom, že žalovaný (dle žalobkyně) následně nesprávně hodnotil důkazy k tomuto provedené v rámci doplnění odvolacího řízení. Podle žalobkyně z dodatků ke kupním smlouvám a z inventur zásob materiálu bylo zřejmé, že se jednalo o staré zásoby železa, které žalobkyně v těchto letech (2011 až 2013) vůbec nenakupovala, pouze je rozprodávala či sama spotřebovávala. Rovněž dle žalobkyně mělo z daných důkazů plynout, že se materiál oceňoval v Kč (případně Eur) za kg; ceny u jednotlivých položek byly uváděny vždy za kg, a to bez ohledu na rozměry plechů nebo druhy profilů. Soud tuto námitku shledal nedůvodnou, a sice z důvodu, že se mýlí s důvody, na kterých je sporovaný závěr správce daně a žalovaného založen. Z žalobou napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že k neuznání daňové účinnosti nákladů v celkové výši 21 520 773,77 Kč, zaúčtovaných žalobkyní na vrub účtu 542, bylo přistoupeno proto, že žalobkyně ani důkazy předloženými a provedenými v rámci doplnění odvolacího řízení neprokázala ocenění materiálu při jeho pořízení, resp. pořizovací cenu.

materiálu (srov. body [147], [148] a [152] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobkyně danou žalobní námitkou nikterak nezpochybnuje logický závěr žalovaného, že „*bez faktického doložení prvotních účetních dokladů vztahujících se k pořízení zásob nemohou tyto důkazní prostředky* (dodatky ke kupním smlouvám a inventury zásob materiálu, pozn. soudu) *prokazovat ocenění materiálu evidovaného v účetnictví odvolatele*“. Není tedy rozhodné tvrzení žalobkyně, že dané zásoby železa nakoupila ještě před rokem 2011 ani že je postupně sama spotřebovávala či rozprodávala. Soud připomíná, že žalobkyně tím, že základ daně v daňovém tvrzení snížila o uplatněné náklady v celkové výši 21 520 773,77 Kč, implicitně tvrdila daňovou účinnost těchto nákladů. V souladu s § 24 odst. 1 ZDP však lze výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst od základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Pokud tedy žalobkyně měla za to, že ocenění materiálu při jeho pořízení dokládají předložené listiny, shoduje se soud s hodnocením žalovaného, že s ohledem na informace v nich zachycené nelze z těchto důkazů činit jakékoli závěry ohledně zjišťované skutečnosti. Spor tedy není o to, jak byly materiálové zásoby (patrně železa) žalobkyní oceněny v jejím vlastním účetnictví v mezidobí let 2011 až 2013, nýbrž zda případně toto realizované ocenění v účetnictví souhlasí s oceněním v době jejich pořízení, ale především zda ocenění v době jejich pořízení bylo správné. Žalobkyně však k těmto rozhodným skutečnostem nenabídla konkrétnějších tvrzení ani důkazů; důkazy jí předložené se namísto toho týkaly toliko ceny, za kterou měla materiál prodat (nikoli pořídit), případně účetního ocenění v letech 2011 až 2013 (jež ale o skutečné pořizovací ceně nevypovídá samo o sobě ničeho). Rovněž nedůvodně tedy dle soudu žalobkyně namítala, že dle jejího přesvědčení byly jednotkové pořizovací ceny žalobkyní prodaného materiálu prokázány řadou vzájemně navazujících účetních záznamů; soud zdůrazňuje, že není-li ověřena správnost hned prvního článku řetězce (tedy správnost ocenění materiálových zásob pořizovací cenou v účetním a zdaňovacím období, kdy by materiál pořízen), je v daném ohledu vypovídací hodnota jednotlivých mezičlánků v podstatě nulová.

53. Pokud žalobkyně dále v daném tematickém okruhu žaloby namítla, že správci daně byl znám důvod ztráty (rozsáhlé poškození majetku vč. materiálových zásob vlivem povodně z roku 2013), jde dle hodnocení soudu o námitku nepřipadnou. Dle soudu není důvodu pochybovat o tom, že ZDP se ztrátami daňových subjektů počítá. Žalobkyně však v nyní posuzované věci selhala již při plnění své procesní povinnosti prokázat vstupní (pořizovací) cenu materiálových zásob. V důsledku toho pak pozbylo smyslu jakkoli dále v rámci daňové kontroly (natož pak v řízení odvolacím) rozvíjet další body správcem daně vydané výzvy k prokázání skutečností č. j. 1581408/17/2503-60562-507227, mezi které patřila mj. pochybnost správce daně o tom, zda rozdíl mezi náklady vynaloženými na prodaný materiál a výnosy generovanými tržbami za prodaný materiál (tedy žalobkyní zmíněná ztráta) ve výši 12 256 387,12 Kč byl nákladem uplatněným v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Totéž platí i ve vztahu k žalobkyní sporovaným pochybnostem správce daně o správné výši výnosů zahrnutých do základu daně v souvislosti s prodejem materiálu spojeným osobám, u nějž nebylo zjištěno, jakým způsobem a kdy došlo k jeho proúčtování do výnosů (srov. str. 22 výzvy k prokázání skutečností č. j. 1581408/17/2503-60562-507227). Žalovaný proto dle soudu správně a trefně v bodu [153] žalobou napadeného rozhodnutí poznamenal, že „*správce daně v rámci daňové kontroly žádné z výše uvedených argumentů již nepoužil, a to z důvodu absence prvotních dokladů o pořízení materiálu, které samy o sobě byly dostatečným důvodem pro vyslovení závěru o neunesení důkazního břemene v této věci*“, stejně jako když k tvrzení žalobkyně, že ZDP se ztrátami vyložené počítá, žalovaný konstatoval, že „*nijak*

nesouvisí s pochybnostmi vznesenými správcem daně k ocenění materiálu a s povinností odvolatele prokázat svá tvrzení, mj. také vstupní cenu prodaného materiálu“. Soud se proto s citovaným posouzením obdobně formulované odvolací námitky ztotožňuje i v rámci vypořádání příslušné námitky žalobní. Podstatu lze dle soudu shrnout tak, že žalobkyně neprokázala už samotnou pořizovací cenu materiálu, který ve zdaňovacím období roku 2014 prodala či spotřebovala, ve světle čehož jsou pak bezpředmětné odvolací námitky i totožné žalobní námitky poukazující na zkoumání ceny materiálu stanovené mezi spojenými osobami (bod [23] a [24] žaloby). Ostatně i ze zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 11. 2018, č. j. 2353072/18/2503-60562-507144 (konkrétně str. 30 až 31), je dle soudu zřejmé, že správce daně po konstatování neprokázání daňové účinnosti samotné souhrnné nákladové částky 21 520 773,77 Kč již nadále výslovně upustil od zkoumání ceny materiálu stanovené mezi spojenými osobami. Jelikož správce daně ani žalovaný neuznali žalobkyní uplatněný náklad v celé uvedené výši, nezkoumali dále související výnos; přesněji, správní orgány již dále nevyvozovaly jakékoli pro žalobkyni negativní důsledky z dříve vyjádřené pochybnosti o tom, zda žalobkyně do základu daně pro zdaňovací období roku 2014 skutečně zahrnula veškeré výnosy v souladu s § 18 odst. 1 ZDP.

54. Pokud navíc zástupce žalobkyně při jednání rozvedl, že správce daně (případně žalovaný) měl přihlédnout k důkazní nouzi, v níž se žalobkyně bez vlastního zavinění ocitla (v důsledku povodně, rozsahu souběžně vedených daňových kontrol a obtížnosti dohledávání důkazů k účetním případům starším deseti let), a že tomu měl přizpůsobit míru důkazu při posuzování unesení důkazního břemene, jde o námitku, kterou žalobkyně neuplatnila v žalobě ani ve lhůtě pro podání žaloby; soud k ní proto s ohledem na § 71 odst. 2 větu třetí s. ř. s. nepřihlédl.
55. V další samostatné žalobní námitce poukazovala žalobkyně na procesní pochybení správce daně, který měl dle jejího názoru s ohledem na shledanou částečnou důvodnost podaného odvolání provést odpovídající autoremeduru vydaného platebního výměru, a nikoli toliko v rámci vlastního stanoviska k podanému odvolání vyčkávat, až nápravu zjedná v odvolacím řízení žalovaný. Soud danou žalobní námitku vyhodnotil jako nedůvodnou. Je třeba neopomenout, že i pokud by měl být žalobkyní sporovaný procesní postup správce daně shledán chybným, v žádném případě by tím nemohl být založen důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. To plyne již z logické úvahy, že případným zrušením žalobou napadeného rozhodnutí a uložením žalovanému vrátit věc správci daně se závazným právním názorem žalovaného k realizaci postupu dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu by soud ve skutečnosti zpravidla jen oddálil pravomocné rozřešení té části daňové povinnosti žalobkyně, v níž správce daně shledal podané odvolání důvodným a v jejímž rozsahu žalovaný odvolacím námitkám vyhověl (v nyní posuzované věci by nicméně muselo v dalším odvolacím řízení dojít ke zrušení dodatečného platebního výměru a zastavení odvolacího řízení s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu). Dle soudu je zjevné, že takový postup by měl smysl jedině tehdy, pokud by soud shledal nesprávným žalobou napadené rozhodnutí, a naopak přiklonil se k (žalovaným dříve nesdílenému) názoru správce daně o částečné důvodnosti podaného odvolání. Jelikož žaloba proti rozhodnutí správního orgánu (jakožto žalobní typ upravený v § 65 a násl. s. ř. s.) směřuje zásadně proti rozhodnutí správního orgánu v posledním stupni správního (daňového) řízení, což plyne ze zásady subsidiarity správního soudnictví ve spojení s povinností vyčerpání prostředků ochrany před aktivací soudně správního přezkumu, je povinností žalobce formulovat žalobní námitky vůči žalobou napadenému rozhodnutí, a nikoli primárně vůči rozhodnutí či postupu správního orgánu prvního stupně. V nyní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

posuzované věci to znamená, že žalobní výtky směřovaná proti neuplatnění částečné autoremedury správcem daně je bezpředmětná, protože namítané pochybení správce daně nemohlo způsobit současně i nezákonnost následného rozhodnutí žalovaného o podaném odvolání. K tomu soud doplňuje, že na jednu stranu je sice povinností správce daně v souladu s § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodnout o částečném vyhovění odvolání a o zbytkovém zamítnutí odvolání, shledá-li je částečně důvodným, avšak na druhou stranu nelze odhlédnout od souvisejícího ustanovení § 116 odst. 3 téhož zákona, podle něhož „zjistí-li odvolací orgán, že jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, může vrátit věc k rozhodnutí správci daně prvního stupně s odůvodněním obsahujícím právní názor, kterým je správce daně prvního stupně vázán, jinak o odvolání rozhodne sám“ (zvýraznění doplněno soudem). Soud z uvedeného vyvozuje, že není bezpodmínečnou povinností odvolacího orgánu finanční správy v každém případě, kdy shledá, že prvostupňový správce daně mohl postupovat podle § 113 odst. 1 daňového řádu, vrátit mu věc k vydání odpovídajícího rozhodnutí. Takovou povinnost odvolacího orgánu finanční správy by dle soudu bylo lze dovodit toliko v případě, že by odvolací orgán shledal naplnění podmínek pro postup dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a to z důvodu, že podle § 116 odst. 3 daného zákona není odvolací orgán explicitně oprávněn rozhodnout o „zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení“ z důvodu nepřípustnosti či opožděnosti podaného odvolání (srov. BAXA, J. a kol., *Daňový řád: Komentář*, Wolters Kluwer 2011, právní informační systém ASPI); to však není případ nyní posuzované věci, kdy dle (prvostupňového) správce daně přicházelo v úvahu toliko částečné vyhovění a zbytkové zamítnutí odvolání podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Rovněž z tohoto důvodu tedy soud uzavírá, že předmětná žalobní námitka není důvodná. Pouze na okraj soud poznamenává, vnímala-li žalobkyně v této souvislosti úkorně zřízení zástavního práva správcem daně k jejímu majetku do výše celé částky vyměřené dotčeným platebním výměrem (tedy i v rozsahu, v němž shledal později podané odvolání částečně důvodným), že daný argument nemůže na výše prezentovaných závěrech soudu ničeho změnit, přičemž žalobkyni nic nebránilo uplatnit tuto výtku odpovídající procesní cestou, tj. v rámci případného návrhu na částečný odklad a případně částečné zastavení daňové exekuce vedené zřízením zástavního práva.

56. Pokud žalobkyně prostřednictvím svého zástupce při jednání soudu nově jako nezvratný důsledek neuplatnění autoremedury správcem daně uvedla nemožnost započítání ztrát předchozích období, případně vznik nových pochybností žalovaného v odvolacím řízení (jež neměly předobraz v řízení před prvostupňovým správcem daně), jde opět o námitku uplatněnou po uplynutí lhůty k podání žaloby, a tedy v rozporu s § 71 odst. 2 větou třetí s. ř. s. Soud k ní proto nepřihlížel. Toliko nad rámec potřebného odůvodnění soud poznamenává, že z rozhodnutí žalovaného zřejmé, že žalovaný žalobkyni uplatněnou daňovou ztrátu (ze zdaňovacího období roku 2010) ve výši 49 751 996 Kč do základu daně promítl, a že v rozsahu bodu 2. zprávy o daňové kontrole (zůstatková cena prodaného majetku) částečně odvolání vyhověl (prvostupňové navýšení základu daně o 103 263 877,27 Kč redukoval na 100 539 996 Kč), dále v rozsahu bodu 4. zprávy o daňové kontrole (úroky z prodlení) ve shodě se stanoviskem správce daně od původního navýšení základu daně o 763 233,28 Kč zcela upustil, a konečně i v rozsahu bodu 8. zprávy o daňové kontrole (postoupení pohledávky – smlouva Dubinin) oproti správcem daně původně realizovanému navýšení základu daně (o 6 064 166 Kč) přistoupil ke snížení základu daně o 52 053 334 Kč (celkem tedy u tohoto bodu rozdíl 58 117 500 Kč v základu daně). V rozsahu, v němž správce daně ve svém stanovisku k odvolání shledal důvody pro vyhovění odvolání, tedy žalovaný

následně odvolání také vyhověl, pročez nelze důvodně tvrdit, že se nevyužitím autoremedury zhoršilo postavení žalobkyně. V ohledu nového kontrolního zjištění v rámci odvolacího řízení (odpisy; srov. bod 11. tabulky na str. 43 žalobou napadeného rozhodnutí) pak sice došlo ke zhoršení postavení žalobkyně, neboť v důsledku činnosti žalovaného v rámci odvolacího řízení došlo ke zpochybnění oprávněnosti uplatnění odpisů nad rámec prvostupňového řízení (přičemž žalobkyně zde své důkazní břemeno posléze neunesla a došlo k navýšení základu daně), to však dle soudu zjevně není důsledkem nevyužití autoremedury správcem daně, nýbrž je to důsledkem realizace oprávnění odvolacího orgánu prověřit v odvolání neuplatněné skutečnosti i nad rámec odvolacích důvodů, kterými není vázán, a to i v neprospěch odvolatele (§ 114 odst. 2 věta druhá daňového řádu ve spojení s § 114 odst. 3 téhož zákona). I pokud by tedy měl soud k dané opožděně uplatněné námitce přihlédnout, neshledal by ji důvodnou.

57. Konečně ani poslední žalobní námitku, dle níž žalobkyně prokázala celkovou vstupní cenu dlouhodobého majetku, jehož odpisy v rozhodném zdaňovacím období uplatnila do nákladů a snížila o ně základ přiznané daně z příjmů, soud neshledal důvodnou. Je třeba připomenout, že podle § 75 odst. 1 s. ř. s. „*při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*“. Jelikož podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*“, a žalobkyně uplatnila uvedené odpisy do nákladů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, bylo na ní, aby k výzvě správce daně učiněné v rámci doplnění odvolacího řízení prokázala skutečnosti rozhodné pro posouzení oprávněnosti svého předmětného postupu při uplatnění odpovídajícího daňového tvrzení. Procesní pasivita žalobkyně projevená nejen ve vztahu k výzvě správce daně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 823377/19/2503-60562-507144, ale také vůči následné výzvě žalovaného ze dne 31. 1. 2023, č. j. 3942/23/5200-11433-710862, tedy byla nutně spojena s nepříznivým důsledkem neunesení důkazního břemene ve vztahu k pořizovací ceně majetku, jehož odpisy byly žalobkyní nákladově uplatněny. Žalovaný tak dle soudu při důkazním stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí postupoval správně, pokud oprávněnost uplatnění předmětných nákladů (odpisů) označil po oslyšení výše popsané výzvy žalobkyní za neprokázanou a tyto náklady jako neúčinné vyloučil. Na popsaném důkazním stavu, jež soud přezkoumává ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, tak nemůže argumentace, kterou žalobkyně uplatnila prvně až v žalobě, nic změnit. Obecně platí, že není úkolem soudu, aby v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, jehož zahájení je podmíněno předchozím bezvýsledným vyčerpáním prostředků ochrany dotčeného veřejného subjektivního práva (zásada subsidiarity ochrany poskytované správními soudy), prováděl prvotní hodnocení tvrzení a důkazů, jež žalobce jakožto daňový subjekt mohl a měl v rámci své důkazní povinnosti uplatnit již v předcházejícím správním (daňovém) řízení; prosazení takového přístupu by konkrétně v nyní posuzované věci znamenalo ve svém důsledku popření základního smyslu institutu důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu ke skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém přiznání.
58. Soud uzavírá, že neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou. Výrokem I. tohoto rozsudku tedy žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.
59. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, pročez nemá právo na náhradu nákladů. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a proto soud výrokem II. tohoto rozsudku nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

60. Výrok III. tohoto rozsudku pak vychází z § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož „osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil“. Soud v nynější věci neuložil osobě zúčastněné na řízení jakoukoli povinnost, natož takovou, s jejímž plněním by jí mohly vzniknout náklady řízení. Osoba zúčastněná na řízení ani nenavrhla ve smyslu § 60 odst. 5 věty druhé s. ř. s., aby jí soud přiznal náhradu nákladů řízení z důvodů zvláštního zřetele hodných. Soud proto rozhodl, že osoba zúčastněná na řízení 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 vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

Ústí nad Labem 12. srpna 2025

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu