



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 – insolvency, 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 27. 3. 2023, č. j. 10215/23/5200-11433-710862,

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 21. 1. 2021 dodatečný platební výměr č. j. 64408/21/2503-50521-508098 (dále též „platební výměr“), jímž žalobkyni za zdaňovací období roku 2013 zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 30 627 104 Kč, doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 15 827 760 Kč a uložil povinnost uhradit související penále ve výši 3 165 552 Kč z doměřené daně a ve výši 306 271 Kč ze zrušené daňové ztráty.
2. Rozhodnutím ze dne 27. 3. 2023, č. j. 10215/23/5200-11433-710862, žalovaný k odvolání žalobkyně změnil napadený platební výměr tak, že částku doměřené daně snížil na 0 Kč, zachoval výrok o zrušení daňové ztráty ve výši 30 627 104 Kč, dále v novém znění výroku platebního výměru již žalobkyni nestanovil povinnost zaplatit jakékoli penále z doměřené daně, a konečně ponechal výši penále ze zrušené daňové ztráty na částce 306 271 Kč. Proti danému rozhodnutí žalovaného (dále též „napadené rozhodnutí“), podala žalobkyně nyní posuzovanou žalobu.

Žaloba

3. Žalobkyně předně označila za „zcela rozporné se závaznými právními předpisy“ závěry žalovaného obsažené v bodu [3] žalobou napadeného rozhodnutí, tj. že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jelikož neprokázala daňovou účinnost odpisů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) u části hmotného majetku z důvodu neprokázání jeho vstupní ceny, a jelikož neprokázala oprávněnost snížení výnosů oprávněným daňovým dokladem k zakázce 40557 a snížení výnosů z titulu odúčtování nedokončené výroby u dokončených zakázek 20016, 20018 a 20038, neboť podle žalovaného žalobkyně nedoložila relevantní důkazní prostředky k předmětným zakázkám.
4. Obdobně se žalobkyně v žalobě vymezila i vůči závěru žalovaného obsaženému v bodu [34] žalobou napadeného rozhodnutí, a sice že vzhledem k tomu, že úbytek nedokončené výroby byl u předmětných zakázek vyšší, než důkazními prostředky prokázaný stav nedokončené výroby, správce daně oprávněně snížil základ daně o zjištěný rozdíl, tedy o částky v celkové výši 104 620 214,21 Kč, u nichž žalobkyně (dle žalovaného a správce daně) neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a neprokázala oprávněnost snížení výnosů.
5. Ve vztahu k výše popsaným závěrům správce daně a žalovaného žalobkyně v žalobě předně namítla, že v daňové kontrole (a následně i v podaném odvolání proti platebnímu výměru) opakovaně upozorňovala na ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP a základní filozofii systému tohoto zákona, kterou obsahuje především jeho ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) a částečně i § 24 odst. 2 písm. zc). Žalobkyně má i nadále za to, že pokud výnos souvisí s daňově neuznaným výdajem, nemá být zahrnut do základu daně; žalovaný ale přesto od této argumentace zcela odhlédl a ani v napadaném rozhodnutí neuznal úbytek nedokončené výroby (z důvodu neprokázání konkrétních nákladů).
6. Za zásadní žalobní důvod žalobkyně označila to, že správce daně nesprávně vyloučil snížení výnosů u nedokončené výroby, tedy odúčtování výnosů v okamžiku snížení nedokončené výroby při její realizaci, a to ve výši, která byla záúčtována zároveň jako navýšení výnosů u nedokončené výroby v průběhu předmětného zdaňovacího období. Žalobkyně z toho vyvozuje, že žalovaný neposoudil přímo související výnos shodným způsobem jako související náklad, což je dle žalobkyně ve výslovném rozporu s tehdejšími ustanoveními § 23

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

odst. 4 písm. d) ZDP, neboť jedna a ta samá částka byla zdaněna dvakrát. To dle žalobkyně potvrzuje i stávající způsob účtování, kdy snížení zásob nedokončené výroby již není účtováno snížením výnosů, ale snížením původně zaúčtovaných nákladů, tedy *de facto* účtováním, které ve svém důsledku znamená nulový vliv na náklady a tím i na základ daně. Změna účtování (z původního účtování přírůstků nedokončené výroby na straně 613000 MD a následných úbytků nedokončené výroby na straně 613000 MD) neměla dle žalobkyně charakter věcné změny, nýbrž změny vyvolané vhodností nedublovat náklady, resp. dříve výnosy, a to s cílem zpřesnit celkový obrát účetní jednotky. Žalobkyně má i nadále za to, že nulový dopad přímo souvisejících operací na hospodářský výsledek se musí projevit shodně i v základu daně. Metodika jen jednoho zdanění každé částky je totiž dle jejího názoru ZDP vlastní a žalovaný si nemůže žádným způsobem přizpůsobovat výklad jinak. Žalobkyně se domnívá, že § 23 odst. 4 písm. d) ZDP by v této věci měl být dostatečnou pojistkou proti obdobným excesům, které se zcela vymykají základnímu pravidlu ZDP, tj. že každý příjem, resp. výnos, se zdaní nejvýše jednou.

7. S ohledem na výše uvedené žalobkyně shrnula, že se správce daně zcela nesmyslně pokusil vyloučit snížení výnosů, kterému však předcházela shodná tvorba výnosů pouze opačným účetním zápisem. Následně žalovaný, namísto toho, aby při shledání daňové neuznatelnosti žalobkyni uplatněného snížení výnosů odpovídajícím způsobem vyloučil související výnos, absurdně požadoval prokázání, jaké konkrétní náklady, týkající se dokončených zakázek, byly zúčtovány mj. uvedenými účetními doklady v rámci úbytku nedokončené výroby na vrub účtů 611 a 613 a zda s dokončenými zakázkami fakticky souvisely. Takto žalovaný postupoval i přesto, že žalobkyně účtovala souladně se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) s prováděcí vyhláškou [patrně vyhláškou Ministerstva financí 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 (dále jen „účetní vyhláška“); pozn. soudu] a s účetními standardy a přesto, že správce daně osvědčil účetnictví žalobkyně jako důkaz. Dle žalobkyně tím žalovaný zcela odhlédl od podstaty účtování ohledně nedokončené výroby a nevypořádal se s ustanovením § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, což žalobkyně považuje za rozporné se základní filozofií ZDP.
8. Závěrem žaloby žalobkyně sumárně namítla, že *„správce daně nesprávně zhodnotil předložené důkazní prostředky a tento nedostatek nenapravil ani žalovaný. Žalovaný posoudil účtování výnosů nedokončené výroby v rozporu s příslušnými zákonnými ustanoveními a dostatečně se nevypořádal s argumenty žalobkyně uvedenými mimo jiné v odvolání a jeho doplnění“*.

Vyjádření k žalobě

9. Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 25. 7. 2023. Zde nejprve připomenul, že dle zprávy o daňové kontrole č. j. 62241/21/2503-60562-507144 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) byl žalobkyni zvýšen základ daně z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období roku 2013 o celkem 113 931 715,56 Kč. Z toho v částce 9 311 501,35 Kč šlo o neuznání žalobkyni uplatněných odpisů, a ve zbývajícím rozsahu (104 620 214,21 Kč) o neuznání oprávněnosti snížení výnosů oprávněným daňovým dokladem k zakázce 40557 a snížení výnosů z titulu odúčtování nedokončené výroby u dokončených zakázek 20016, 20018 a 20038.
10. Pokud jde o předmět sporu, má žalovaný zato, že spočívá v tom, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a prokázala konkrétní obsah účetních

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

zápisů, jimiž účtovala o snížení výnosů o částku související se zakázkou 40557 a o úbytku nedokončené výroby v okamžiku prodeje dokončených zakázek 20016, 20018 a 20038, když provedení těchto účetních zápisů mělo v roce 2013 za následek snížení výnosů (a v konečném důsledku i základu daně) v celkové výši 113 655 289,22 Kč, z níž spornou zůstala právě částka 104 620 214,21 Kč.

11. Ve vztahu k uplatněným žalobním námitkám žalovaný uvedl, že obdobně formulovanými odvolacími námitkami se zabývá odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, na něž posléze odkázal jako na součást svého vyjádření k žalobě.
12. Následně žalovaný navázal zdůrazněním, že předmětem daňového řízení a i nynějšího sporu nebyl způsob účtování o nedokončené výrobě, ale otázka unesení důkazního břemene žalobkyní při prokazování konkrétního obsahu úbytku nedokončené výroby dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyni nebyl nijak vytýkán způsob jejího účtování o nedokončené výrobě, kdy v průběhu realizace zakázky účtovala nejprve o vynaložených nákladech na vrub nákladových účtů, tyto náklady poté souhrnně přeúčtovala na účet nedokončené výroby jako přírůstek nedokončené výroby zápisem 121/611, a po dokončení zakázky potom úbytek nedokončené výroby zaúčtovala zápisem 611/121, čímž došlo k faktickému snížení výnosů; v tomto směru nebyly správcem daně sděleny žádné výhrady a ani žalovaný k němu výhrady neměl. Námitka žalobkyně, že žalovaný v rozporu s § 23 odst. 4 písm. d) ZDP neposoudil přímo související výnos shodně jako náklad, čímž mělo dojít ke dvojímu zdanění téhož, stejně jako žalobní námitka, že současně se závěrem o daňové neuznatelnosti snížení výnosů měl žalovaný vyloučit i související výnos, proto není dle žalovaného relevantní. Je tomu tak proto, že rozhodnutí žalovaného bylo postaveno na závěru o neprokázání konkrétního obsahu účetních záznamů deklarovaných jako úbytek nedokončené výroby v případě zakázek 20016, 20018 a 20038. V důsledku toho žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neprokázala oprávněnost snížení výnosů, a tedy neprokázala ani oprávněnost snížení základu daně o částky ve výši 46 476 085,71 Kč (zakázka 20016), ve výši 57 350 798,51 Kč (zakázka 20018) a ve výši 364 936,62 Kč (zakázka 20038). K tomu žalovaný dodal, že žalobkyně svá tvrzení v průběhu daňové kontroly doložila relevantními důkazy pouze k těm nákladům nedokončené výroby, jež žalobkyně přiúčtovala až v průběhu roku 2013; poznamenal, že správce daně na základě porovnání položek uvedených v „Přehledu nákladů 2013“ s prvotními doklady osvědčil tento přehled za důkaz prokazující, jaké konkrétní náklady související se zakázkami 20016, 20018 a 20038 vstoupily do nedokončené výroby právě v roce 2013 (a nikoli tedy již v letech předcházejících, jelikož šlo o víceleté zakázky). Účetní deník a zápisy v účetním deníku, jimiž byly zaúčtovány změny stavu nedokončené výroby, však dle žalovaného nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, jaké konkrétní náklady byly konkrétním interním dokladem zahrnuty do nedokončené výroby, resp. které byly zúčtovány příslušným dokladem v rámci úbytku nedokončené výroby, neboť zápisy v účetním deníku obsahují pouze souhrnné částky. Vzhledem k tomu, že úbytek nedokončené výroby byl u předmětných zakázek vyšší, než důkazními prostředky prokázaný stav nedokončené výroby, byl dle názoru žalovaného oprávněně snížen základ daně o zjištěný rozdíl, tj. o částky v celkové výši 104 620 214,21 Kč, u nichž žalobkyně neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázala oprávněnost snížení výnosů.
13. Žalovaný dále uvedl, že k doložení a prokázání, jaké konkrétní náklady byly v rámci snížení výnosů v roce 2013 odúčtovány v rámci úbytku nedokončené výroby na dokončené zakázky, byla žalobkyně v průběhu daňové kontroly vyzvána proto, že jediné tak lze ověřit,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

zda nedokončená výroba neobsahovala i položky, které např. se zakázkou nesouvisely nebo nebyly daňově uznatelné. V průběhu daňové kontroly toto žalobkyně doložila a prokázala pouze částečně, a to u nákladů vynaložených na dokončené zakázky v běžném zdaňovacím období, tj. v roce 2013. To ovšem neznamená, že neunesla-li žalobkyně důkazní břemeno, které ji tížilo ve vztahu k jejím vlastním tvrzením, byl správce daně povinen postupovat dle § 23 odst. 4 písm. d) a e) ZDP a částečně i dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, tj. „vyloučit související výnos“ nebo uznat neprokázanou část úbytku nedokončené výroby z důvodu, že částky „již byly zdaněny“, jak se domáhá žalobkyně. Žalovaný zopakoval, že bylo povinností žalobkyně doložit a prokázat, co bylo skutečně podstatou (obsahem) úbytku nedokončené výroby, tj. o jaké konkrétní náklady byly sníženy výnosy (pro posouzení jejich daňové uznatelnosti dle § 24 ZDP) a dále souvislost těchto nákladů s dokončenými zakázkami, tj. se zdaňovacím obdobím roku 2013 (časová a věcná souvislost dle § 23 odst. 1 ZDP), což ovšem žalobkyně nedoložila a neprokázala, resp. prokázala pouze částečně. Argument, že postupem správce daně, který neakceptoval úbytek nedokončené výroby odúčtovaný z výnosů, dochází ke dvojímu zdanění téže částky, nelze podle žalovaného přijmout, neboť žalobkyni bylo uznáno vše, co doložila a prokázala (v čemž žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, a ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015-39).

14. Žalovaný dále nesouhlasil s žalobní námitkou, dle níž se s argumenty žalobkyně uvedenými v odvolání dostatečně nevypořádal. Žalovaný se naopak domnívá, že se řádně vypořádal s žalobkyní uplatněnými námitkami i s předloženými důkazními prostředky.
15. Závěrem žalovaný uvedl, že zdejší soud již rozhodoval ve věci žalobkyně týkající se dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 2010, kde žalobkyně uplatnila obdobné námitky ve věci shodné problematiky. Krajský soud v Ústí nad Labem následně rozhodl rozsudkem ze dne 31. 1. 2023, č. j. 16 Af 10/2021-46, přičemž námitkám žalobce o nesprávnosti závěrů správních orgánů nepřisvědčil. Žalovaný tak i nynější žalobu považuje za nedůvodnou a navrhl, aby ji soud zamítl.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

16. Formálně v reakci na vyjádření žalovaného podala žalobkyně soudu repliku ze dne 11. 8. 2023. Žalobkyně v ní zopakovala svou žalobní argumentaci, přičemž nově dodala, že podle jejího názoru z jí dříve (v daňovém řízení) předložených důkazů v jejich souhrnu vyplývá, že prokázala oprávněnost snížení výnosů, a tím i oprávněnost snížení základu daně. Ve vztahu k odkazu žalovaného na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2023, č. j. 16 Af 10/2021-46, pak žalobkyně podotkla, že daný rozsudek napadla kasační stížností, o níž dosud (ke dni sepsání uvedené repliky, pozn. soudu) Nejvyšší správní soud nerozhodl.

Vyjádření osoby zúčastněné na řízení

17. Shora označená osoba zúčastněná na řízení se k žalobě vyjádřila podáním ze dne 9. 7. 2025 tak, že souhlasí s žalobní argumentací, pro níž má za to, že by žalobou napadené rozhodnutí mělo být zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V daném podání rovněž navrhla, aby jí soud v této souvislosti přiznal náhradu nákladů řízení (aniž náklady specifikovala či tvrdila existenci důvodů zvláštního zřetele hodných, jež by opodstatňovaly přiznání náhrady nákladů řízení osobě zúčastněné na řízení).

Jednání

18. Při jednání konaném dne 27. 8. 2025 zástupce žalobkyně, který byl současně zástupcem osoby zúčastněné na řízení, předně odkázal na podanou žalobu. Zopakoval, že aby bylo možné odúčtovatávat minusový výnos, musí nejdříve existovat zůstatek na účtech nedokončené výroby nebo hotových výrobků. Daný zůstatek přitom nelze získat jiným způsobem, než zaúčtováním výnosů; tato účtování do výnosů nicméně správní orgány nikdy v průběhu řízení nezpochybnilly. Jelikož tedy všechny správcem daně a žalovaným sporované částky musely být účtovány žalobkyní do výnosů, považuje žalobkyně i nadále za absurdní, nepřiměřené a ne hospodárné, aby byly prokazovány jednotlivé účetní případy. Zástupce žalobkyně navíc podotkl, že vlastními náklady, o kterých účetní jednotka účtuje, mohou být dle § 47 odst. 5 účetní vyhlášky jak náklady skutečné, tak i náklady kalkulované; nemusí zde tedy být vazba na konkrétní zaúčtování dokladů. Účtování na straně MD účtů 611 a 613 tedy nelze posuzovat odlišně od účtování na straně DAL týchž účtů. To, že žalobkyně skutečně nebyla schopna jednotlivé účetní případy prokázat, by proto dle zástupce žalobkyně mělo být nerozhodné. Podle zástupce žalobkyně bývaly správní orgány mohly požadovat prokázání jednotlivých účetních případů (povahu a souvislost nákladů) pouze u přímého vzniku nákladů (u spotřeby materiálu, u mezd, odvodů, či dodavatelských služeb), neboť u těch by teoreticky mohla existovat určitá pochybnost; to však správní orgány neučinily, když zpochybnilly pouze účtování na straně MD v účtové skupině 61, která ale přímo souvisí se zaúčtováním do výnosů.
19. Zástupce žalobkyně tak setrval na podané žalobě, byť připustil povědomost o tom, že v obdobné věci žalobkyně, týkající se však zdaňovacího období roku 2010, nebyla žalobkyně se svou žalobou u zdejšího soudu úspěšná, a že její následnou kasační stížnost Nejvyšší správní soud zamítl.
20. Pověřená pracovnice žalovaného při jednání odkázala na písemné vyjádření k žalobě a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole. Zdůraznila, že žalovaný žalobkyni nevytýkal uplatněný způsob účtování o nedokončené výrobě; předmětem sporu bylo neunesení důkazního břemene ve vztahu k jednotlivým úbytkům nedokončené výroby, tj. oprávněnosti snížení výnosů, jež se promítlo do snížení základu daně. Setrvala na stanovisku o nedůvodnosti podané žaloby, a tedy i na návrhu na její zamítnutí.

Posouzení věci soudem

21. Napadené rozhodnutí 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 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.

22. Po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého spisu dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná.
23. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně shledávala obecně v tom, že se žalovaný (dostatečně) nevypořádal se všemi jejími odvolacími námitkami.
24. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je nutné považovat takové rozhodnutí, které nemá žádné odůvodnění nebo z něhož nevyplývá, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jakými úvahami se při právním posouzení věci řídil a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 55/2015-29).
25. Ve vztahu k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů pak Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí se všemi žalobcem uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74).
26. Optikou výše podaných kritérií přezkoumatelnosti soud shledal žalobou napadené rozhodnutí přezkoumatelným. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul všechny odvolací námitky žalobkyně a na každou z nich konkrétně a srozumitelně reagoval způsobem, ze kterého je zřejmé, proč ji neshledal důvodnou. Žalovaný se zejména podrobně zabýval stěžejní otázkou pro posouzení správnosti a zákonnosti platebního výměru, a sice zda žalobkyně unesla, či naopak neunesla své důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro posouzení oprávněnosti snížení výnosů z titulu odúčtování nákladů nedokončené výroby. Žalovaný podrobně rozvedl, z jakého důvodu má za to, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, přičemž své závěry řádně a srozumitelně odůvodnil. Žalobkyně ostatně v žalobě ani nekonkretizovala, kterou odvolací námitku měl žalovaný v napadeném rozhodnutí opomenout ani v čem měla žalobkyně namítaná „nedostatečnost“ vypořádání odvolací argumentace spočívat. Soud proto zhodnotil námitku nepřezkoumatelnosti jako nedůvodnou.
27. Dále se soud zabýval žalobními námitkami týkajícími se neuznání oprávněnosti snížení základu daně správcem daně a žalovaným v souvislosti s žalobkyní provedeným snížením výnosů odúčtováním nedokončené výroby (zakázky 20016, 20018 a 20036) a snížením výnosů dobropisem (v případě zakázky 40557).
28. Z předložené spisové dokumentace soud zjistil tyto skutečnosti rozhodné pro posouzení žaloby. Protokolem ze dne 30. 1. 2018, č. j. 191941/18/2503-60562-507144, zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 až 2013. Výzvou ze dne 8. 11. 2018, č. j. 2348419/18/2503-60562-507144 (dále jen „Výzva“), byla žalobkyně podle § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

vyzvána k prokázání skutečností a odstranění pochybností správce daně. Pod bodem 2 uvedené výzvy správce shrnul výsledky jím provedené kontroly žalobkyní předložených účetních sestav, s tím, že dle zjištění správce daně žalobkyně na účtech č. 611 (strana MD) a č. 613 (rovněž MD) snížila výnosy o částky celkem 183 340 978,76 Kč, zatímco o celkových výnosech na účtu 601000 (DAL) účtovala toliko v souhrnné výši 122 458 944,47 Kč, čímž snížení výnosů přesáhlo výnosy o 60 882 034,29 Kč, a jednalo se tak o ztrátové zakázky. Správce daně dále ve Výzvě uvedl, že v průběhu daňové kontroly nebylo zjištěno, jaké konkrétní náklady se týkaly dokončených a vyfakturovaných zakázek (zakázky č. 20016, 20018, 20038, 40557), přičemž nebyly předloženy žádné podrobné rozpisy materiálu, mezd a režie použité na jednotlivé zakázky; správci daně tak vznikly pochybnosti o oprávněnosti snížení výnosů žalobkyně v roce 2013 o celkovou částku 183 340 978,76 Kč, a vyzval žalobkyni k jejich odstranění předložením jednotlivých dokladů k účtu 611000 a 613000 MD dle tabulky obsažené ve Výzvě, stejně jako k předložení smluv k jednotlivým zakázkám, vydaných faktur k dokončeným zakázkám, podrobného rozpisu nákladů vztahujícího se k jednotlivým zakázkám, kalkulačního vzorce, inventury účtu 121 a 123 a dalších podkladů v dispozici žalobkyně k jednotlivým zakázkám. Žalobkyně měla dle Výzvy prokázat, zda náklady vykázané v souvislosti s jednotlivými zakázkami souvisely skutečně s těmito zakázkami a o jaké náklady se jednalo. Rovněž měla předložit inventuru jednotlivého nakoupeného materiálu a prvotní doklady k jednotlivým nákladovým položkám.

29. Soud dále z předloženého správního spisu zjistil, že žalobkyně na Výzvu reagovala v opětovně prodloužené lhůtě přípisem ze dne 25. 3. 2019 (doručeným správci daně dne 10. 4. 2019), v němž ve vztahu k bodu 2 Výzvy (k pochybnostem správce daně o oprávněnosti snížení výnosů) uvedla, že sice žalobkyní zvolený způsob účtování představuje ztrátu ve výši téměř 61 milionů Kč, ta však dle žalobkyně nemůže být daňově uznatelná, neboť daňová uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP není podmíněna dosažením zisku a uvedený zákon s možnými ztrátami daňových subjektů počítá, když je možné podle jeho § 34 realizované ztráty uplatnit jako položku snižující základ daně i v dalších letech činnosti daňového subjektu. Žalobkyně rovněž v uvedeném přípisu podotkla, že správce daně nespороval konkrétní položku, která vstoupila do hodnoty nedokončené výroby, nýbrž výsledek hospodaření žalobkyně jako celek. Vzhledem k rozsahu správcem daně požadovaných podkladů k předložení žalobkyně sdělila, že tyto předloží k nahlédnutí správci daně ve svých prostorách při pokračování v daňové kontrole.
30. Z protokolu ze dne 17. 5. 2019, č. j. 1492546/19/2503-60562-507144, soud zjistil, že předmětem jednání v něm zachyceného (uskutečněného v sídle žalobkyně) bylo předložení dokladů v rámci Výzvy. K dotazu správce daně, zda žalobkyně má připravené další důkazní prostředky k předložení jako reakci na Výzvu, žalobkyně při daném jednání uvedla, že žádné jiné důkazní prostředky nemá připraveny.
31. V úředním záznamu ze dne 27. 8. 2019, č. j. 2060731/19/2503-60562-507144, o vyhodnocení Výzvy, správce daně mj. zopakoval obsah bodu 2 Výzvy a konstatoval, že mu v průběhu daňové kontroly ani přes Výzvu nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, a to jednak v podobě obchodních smluv, podrobných rozpisů nákladů na zhotovené zakázky, inventury účtů (121 a 123), jež by měly vazbu na zhotovení výroby zakázek, a především nákladů souvisejících s provedenými zakázkami, jež měly podstatný vliv na odúčtování ukončených zakázek, tedy na snížení výnosu v době jejich ukončení. V reakci na přípis žalobkyně ze dne 25. 3. 2019 správce daně uvedl, že předmětem vznesených pochybností nebyla pouze ztrátovost na jednotlivých zakázkách, ale především skutečnost, že žalobkyní nebylo

prokázáno, jaké konkrétní náklady (účty č. 611 a č. 613 strana MD) byly na těchto účtech zaúčtovány, jakých dokončených a vyfakturovaných zakázek se týkaly a současně byly správcem daně vzneseny i pochybnosti z důvodu nepředložení podrobných rozpisů materiálu a ostatních nákladů použitých na jednotlivé zakázky. Správce daně se dále v uvedeném úředním záznamu zabýval jednotlivými zakázkami (40557, 20016, 20018 a 20038), přičemž vycházel pouze z údajů zjištěných z účetnictví žalobkyně, neboť žalobkyně jiné důkazní prostředky nepředložila. Právě v důsledku nepředložení relevantních důkazních prostředků správce daně v uvedeném záznamu uzavřel, že žalobkyně ani po uplynutí více než půlroční lhůty nepředložila Výzvou požadované dokumenty k jednotlivým zakázkám, v jejichž souvislosti snížila výnosy odúčtováním nedokončené výroby; proto dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení výnosů o celkovou částku ve výši 113 655 289,22 Kč (z toho 428 393,37 Kč u zakázky 40557, dále 47 708 825,71 Kč u zakázky 20016, 63 415 735,56 Kč u zakázky č. 20018 a 2 102 334,58 Kč u zakázky č. 20038). Správce daně proto v uvedeném úředním záznamu avizoval, že přistoupí ke zvýšení výsledku hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 ZDP o celkovou částku 113 655 289,22 Kč. Totéž učinil správce daně následně obsahem bodu 2 Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 17. 9. 2019, č. j. 2134275/19/2503-60562-507144, v němž konstatoval, že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení výnosů odúčtováním nedokončené výroby v rozsahu částky 113 655 289,22 Kč (ve spojení s kontrolním zjištěním pod bodem 1 téže písemnosti, týkajícím se neprokázání oprávněnosti nákladového uplatnění odpisů ve výši 10 677 954,31 Kč tedy mělo dojít ke zvýšení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 o celkem 124 333 243,53 Kč). Uvedené Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění zaslal správce daně zástupkyni žalobkyně datovou schránkou (s doručením dne 23. 9. 2019) jako přílohu písemnosti ze dne 18. 9. 2019, č. j. 2136669/19/2503-60562-507144.

32. Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila podáním ze dne 25. 10. 2019, a to nesouhlasně. Konkrétně k bodu 2 kontrolního zjištění (neprokázání oprávněnosti snížení výnosů odúčtováním nedokončené výroby) uvedla, že správci daně byl předložen účetní deník o desítkách tisíců položek obsahujících jednoznačné vazby na konkrétní zakázky. Podle žalobkyně správce daně jednotlivé položky účetního deníku nerozporoval, přičemž jeho pochybnosti označila za obecné a nekonkrétní a jeho požadavek na doložení 100 % účetních operací na účtech nedokončené výroby za bezbřehý, nereálný a rozporný se všemi zásadami správy daní, obzvláště pak se zásadou přiměřenosti. V reakci na toto podání žalobkyně specifikoval správce daně v příloze svého přípisu ze dne 12. 6. 2020, č. j. 1569341/20/2503-60562-507144, z množiny 7 274 položek účetního deníku, jež žalobkyně označila jako související s předmětnými zakázkami, ty položky, které žádal „předložit“ formou konkrétních účetních dokladů a všech jejich příloh, jež byly podkladem pro zaúčtování nákladových položek ve zdaňovacím období roku 2013; přitom upozornil, že dotčené zakázky byly žalobkyní zhotovovány v několika předchozích zdaňovacích obdobích, avšak žalobkyní předložená sestava nákladových položek účetního deníku obsahovala pouze položky zaúčtované v roce 2013. Žalobkyně následně při ústním jednání (místním šetření) dne 11. 8. 2020 předložila k vybraným nákladovým položkám účetního deníku doklady správci daně (protokol č. j. 1896582/20/2503-60562-507144).
33. Následně správce daně ve svém stanovisku ze dne 12. 1. 2021, č. j. 28329/21/2503-60562-507144, uvedl, že žalobkyní předložený „přehled položek zaúčtovaných v účetním deníku roku 2013“ obsahoval náklady na zakázku 20016 v celkovém součtu 1 232 740 Kč, na zakázku 20018 v celkovém součtu 6 064 937,05 Kč a na zakázku 20038 v celkovém součtu

1 737 397,96 Kč. Ve vztahu k prvotním účetním dokladům, které žalobkyně předložila správci daně při místním šetření dne 11. 8. 2020, správce daně konstatoval, že tyto sice prokazují výši nákladů zaúčtovaných v rámci nedokončené výroby na zakázkách 20016, 20018 a 20038, avšak pouze v roce 2013, a nikoli v letech předchozích, které ovšem také ovlivnily výši zaúčtované nedokončené výroby; dle správce přitom položky zaúčtované v nedokončené výrobě, jež vznikly v předcházejícím zdaňovacím období, nebyly v průběhu vedeného dokazovacího řízení žádným způsobem prokázány. Žalobkyně dle správce daně nepředložila žádnou inventarizaci majetku, jež by prokazovala skutečný stav nedokončené výroby k 1. 1. 2013, a správce daně proto neosvědčil jako důkaz počáteční stav k uvedenému datu, neboť tento stav nebyl prokázán žádným důkazním prostředkem. Správce daně rovněž podotknul, že ve zdaňovacím období roku 2013 byla žalobkyní dokončena navíc i zakázka 40577, k níž však žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky. Správce daně proto uzavřel, že žalobkyně důkazy dodatečně předloženými dne 11. 8. 2020 prokázala oprávněnost snížení výnosů odúčtováním nedokončené výroby toliko částečně, a sice u zakázky 20016 v částce 1 232 740 Kč (zůstalo neprokázáno 46 476 085,71 Kč), u zakázky 20018 v částce 6 064 937,05 Kč (zůstalo neprokázáno 57 350 798,51 Kč) a u zakázky 20038 v částce 1 737 397,96 Kč (zůstalo neprokázáno 364 936,62 Kč); u zakázky 40557 žalobkyně neprokázala ani částečnou oprávněnost snížení výnosů (zůstalo neprokázáno 428 393,37 Kč). Správce daně tak změnil výsledek kontrolního zjištění formulovaného původně pod bodem 2 tak, že z dosud sporných 113 655 289,22 Kč odúčtované nedokončené výroby zůstala neprokázána oprávněnost částky 104 620 214,21 Kč (v souhrnu s kontrolním zjištěním 1 – odpisy – ve výši 9 311 501,35 Kč tak měl být žalobkyni zvýšen výsledek hospodaření o 113 931 715,56 Kč).

34. Shodně jako v předchozím odstavci popsal správce daně kontrolní zjištění (vč. revizí na základě vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění) ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18. 1. 2021, č. j. 62241/21/2503-60562-507144 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Tato zjištění vedla správce daně zejm. k navýšení hodnoty na řádce č. 20 (částky neoprávněně zkracující příjmy) daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 o 104 620 214 Kč, a na řádce č. 40 (neuznané výdaje) o 9 311 501 Kč, tedy na řádce č. 70 (mezisoučet) o 113 931 715 Kč a na řádce č. 200 (základ daně nebo daňová úprava) o tutéž částku, a v konečném důsledku na řádce č. 340 (celková daň) o 15 827 760 Kč. Tomu následně odpovídala výroková část správcem daně vydaného dodatečného platebního výměru (srov. odst. 1 odůvodnění tohoto rozsudku), který žalobkyně napadla odvoláním, v němž sporovala toliko bod 2 zprávy o daňové kontrole.
35. Žalobou napadeným rozhodnutím sice žalovaný částečně vyhověl odvolání žalobkyně, neboť snížil částku správcem daně doměřené daně na 0 Kč (a v souvislosti s tím nevznikla žalobkyni povinnost zaplatit penále z doměřené daně); tato změna však nebyla zapříčiněna odvolacími námitkami žalobkyně směřujícími proti závěru o neoprávněnosti snížení výnosů ve výši 104 620 214,21 Kč z titulu odúčtování nákladů nedokončené výroby, nýbrž tím, že žalovaný vyhověl (v odvolacím řízení uplatněnému) požadavku žalobkyně na přiměřené zohlednění daňových ztrát z minulých let.
36. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí předně ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně svá tvrzení ohledně konkrétních nákladů souvisejících se zakázkami 20016, 20018 a 20038 prokázala pouze v té části, v níž do nedokončené výroby vstoupily v roce 2013; pouze k těmto totiž doplnila účetní deník o důkazní prostředky v podobě prvotních dokladů a dalších relevantních důkazů. Ani dle žalovaného totiž k prokázání konkrétních

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

nákladů nepostačují pouhé zápisy v účetním deníku, neboť obsahují toliko souhrnné částky. Ve zbývajících částech (104 620 214,21 Kč) pak dle žalovaného žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Podle odůvodnění rozhodnutí žalovaného předmětem sporu nebyl způsob účtování o nedokončené výrobě, ale neunesení důkazního břemene žalobkyní při prokazování konkrétního obsahu úbytku nedokončené výroby. Žalobkyni nebyl nijak vytýkán způsob jejího účtování o nedokončené výrobě, kdy v průběhu realizace zakázky účtovala nejprve o vynaložených nákladech na vrub nákladových účtů, tyto náklady poté souhrnně přeúčtovala na účet nedokončené výroby daňově neutrální operací jako přírůstek nedokončené výroby zápisem 121/611, a po dokončení zakázky úbytek nedokončené výroby zaúčtovala zápisem 611/121, čímž došlo k faktickému snížení výnosů. Žalobkyně však měla dle Výzvy doložit a prokázat, jaké konkrétní náklady byly v rámci snížení výnosů v roce 2013 odúčtovány v rámci úbytku nedokončené výroby na dokončené zakázky, neboť jen tak bylo lze ověřit, zda nedokončená výroba neobsahovala i položky, které např. se zakázkou nesouvisely, nebo nebyly daňově uznatelné. To však dle žalovaného žalobkyně učinila pouze částečně, a to u nákladů vynaložených na dokončené zakázky v běžném zdaňovacím období, tj. v roce 2013. Skutečnost, že žalobkyně neunesla dané důkazní břemeno, však dle žalovaného neznamena, že byl správce daně povinen postupovat dle § 23 odst. 4 písm. d) a e) ZDP a částečně i dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, tj. „vyloučit související výnos“, nebo uznat neprokázanou část úbytku nedokončené výroby z důvodu, že částky „již byly zdaněny“.

37. Žalovaný se rovněž v bodech [46] až [54] napadeného rozhodnutí zabýval posouzením žalobkyní v odvolacím řízení nově předložených důkazů ve vztahu k zakázce 40557, a to se závěrem, že se jimi žalobkyni nepodařilo prokázat, zda (a případně kdy) její odběratel, společnost GEFO Gesellschaft für Oltransporte mbH (dále jen „GEFO“), odsouhlasil návrh žalobkyně na narovnání s výpočtem snížení ceny projektu GT0557 započtené na kompenzaci žalobkyně za zrušené smlouvy na dodávku dvou trupů pro tankery CT0709 a CT1209 (výpočet a následné započtení přitom žalobkyni vedlo k vystavení dobropisu a odúčtování částky 428 373,70 Kč z výnosů k zakázce 40557 ve zdaňovacím období roku 2013). Žalovaný rovněž podotkl, že pokud sama žalobkyně uvedla, že příslušným dobropisem měly být výnosy sníženy již v roce 2012, a nikoliv až v roce 2013, nerespektovala zásadu časové a věcné souvislosti a v rozporu s § 23 odst. 1 ZDP neoprávněně snížila základ daně zdaňovacího období roku 2013 o spornou částku (428 373,70 Kč), když ji zaúčtovala záporně do výnosů uvedeného zdaňovacího období na základě opravného daňového dokladu č. 201300029 ze dne 31. 1. 2013.
38. Ani ve vztahu k dalším zakázkám (20016, 20018 a 20038) neshledal žalovaný žalobkyní (v odvolacím řízení) dodatečně předložené důkazy dostatečnými k prokázání konkrétního obsahu účetních záznamů deklarovaných jako úbytek nedokončené výroby (v rozsahu, v němž zůstal sporný po vydání dodatečného platebního výměru), neboť jimi nebylo prokázáno, jaké konkrétní náklady vstupovaly do nedokončené výroby v průběhu realizace té které zakázky.
39. Konkrétně v bodech [56] až [58] žalobou napadeného rozhodnutí k zakázce 20016 konstatoval, že žalobkyní předložená faktura č. 201300039 ze dne 5. 2. 2013 nebyla způsobilá k prokázání sporné otázky (neboť byla pouze podkladem pro zaúčtování výnosů), dále že k výpisům z účtu 123016 za roky 2010 a 2011 nebyly předloženy žádné podklady pro ověření správnosti zaúčtované částky přírůstku (a nebylo tak zřejmé, jaké konkrétní náklady byly do přírůstku NV roku 2010 zahrnuty), dále totéž žalovaný shledal ve vztahu k žalobkyní

předloženému výpisu z účtu 123.000 za rok 2012; k výpis z účtu 123.000 za rok 2013 žalovaný poznamenal, že jím dokládaná část nedokončené výroby v celkové výši 1 232 740 Kč nebyla předmětem sporu v odvolacím řízení, neboť již byla správcem daně uznána a zohledněna; ve vztahu k žalobkyní doloženému přehledu celkových nákladů dle analytických účtů za rok 2012 pak žalovaný uzavřel, že nebylo zřejmé, které konkrétní doklady byly v průběhu roku 2012 zaúčtovány do nákladů a posléze zahrnuty do přírůstku nedokončené výroby roku 2012.

40. Ve vztahu k zakázce 20018 žalovaný v bodech [60] a [61] žalobou napadeného rozhodnutí hodnotil žalobkyní v odvolacím řízení předložené důkazy, přičemž shledal, že k výpisu z účtu 121.002 za rok 2012 žalobkyně nepředložila žádné podklady pro ověření správnosti zaúčtované částky přírůstku, např. přehled analytických účtů se seznamem dokladů zaúčtovaných v průběhu roku 2012 do nákladů a zahrnutých do přírůstku, pročez žalovanému nebylo zřejmé, jaké konkrétní náklady byly do přírůstku nedokončené výroby roku 2012 zahrnuty (k tomu nepostačoval dle žalovaného ani žalobkyní předložený přehled celkových nákladů za rok 2012, neboť poskytoval informace pouze o souhrnné výši nákladů podle analytických účtů, nikoliv o konkrétních nákladech, které byly na tyto analytické účty v průběhu roku zaúčtovány). V zásadě totéž uvedl žalovaný k žalobkyní předloženému výpisu z účtu 121.002 za rok 2013, s dodatkem, že žalovaný shledal navíc rozdíl mezi částkou přírůstku nedokončené výroby v roce 2013 (13 006 318,81 Kč), zjištěnou z nově předloženého výpisu, a mezi *Přehledem nákladů 2013*, předloženým v rámci daňové kontroly. Konečně k žalobkyní předloženému přehledu celkových nákladů dle analytických účtů za rok 2011 a 2012 žalovaný uvedl, že v přehledech jsou náklady vyčísleny podle analytických účtů pouze souhrnně, proto ani z těchto přehledů nebylo žalovanému zřejmé, které konkrétní doklady byly v průběhu realizace zakázky zaúčtovány do nákladů a posléze zahrnuty do přírůstku nedokončené výroby.
41. V bodu [63] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný popsal důvody, pro které shledal nedostatečnými také důkazy, které žalobkyně v odvolacím řízení doplnila k nedokončené výrobě u zakázky 20038. Předložené faktury č. 201300053 ze dne 20. 2. 2013 a č. 201300132 ze dne 14. 5. 2013 nebyly dle žalovaného způsobilé k prokázání sporné otázky (konkrétního obsahu snížení výnosů o úbytek nedokončené výroby), neboť byly pouze podkladem pro zaúčtování výnosů. Výpisy z účtu 121.004 za rok 2012 a za období do 31. 8. 2013 pak doložily zaúčtování přírůstků nedokončené výroby v celkové výši 1 955 227,93 Kč za rok 2012 a ve výši 147 106,65 Kč v průběhu roku 2013; dle žalovaného šlo sice o částky shodné jako v žalobkyní souběžně předložených přehledech celkových nákladů, nicméně ani tyto přehledy nebyly dle žalovaného způsobilé prokázat, jaké konkrétní náklady byly do přírůstku nedokončené výroby v souvislosti se zakázkou 20038 zahrnuty, neboť poskytují informace pouze o souhrnné výši nákladů podle jednotlivých analytických účtů, nikoliv o konkrétních nákladech, které byly na tyto analytické účty v průběhu realizace zakázky zaúčtovány; nadto žalovaný shledal rozdíl mezi částkou přírůstku nedokončené výroby 2013 (147 106,65 Kč) zjištěnou z žalobkyní nově předloženého výpisu z účtu (a z přehledu celkových nákladů k 31. 5. 2013) a mezi *Přehledem nákladů 2013*, předloženým žalobkyní v rámci daňové kontroly, podle kterého byly v roce 2013 v souvislosti se zakázkou 20038 zaúčtovány do nákladů částky v celkové výši 1 737 397,96 Kč. Konečně ke zmíněným přehledům celkových nákladů dle analytických účtů za roky 2012 a 2013 žalovaný uvedl, že tyto poskytují pouze informace o počátečním stavu zakázky k 1. 1. 2012 (0 Kč) a o přírůstku nedokončené výroby v období roku 2012 a 2013, nicméně v přehledech byly náklady vyčísleny podle analytických účtů pouze souhrnně, a proto z nich nebylo zřejmé, které

konkrétní doklady byly v průběhu realizace zakázky zaúčtovány do nákladů a posléze zahrnuty do přírůstku nedokončené výroby.

42. V případě zakázky 40557 žalovaný popsal zjištění plynoucí z jednotlivých důkazů, jež žalobkyně předložila v odvolacím řízení (listina AGREEMENT, faktura č. 1260900018, listina COMMERCIAL INVOICE, opravný daňový doklad č. 201300029, upomínka ze dne 14. 11. 2014, listina obsahující text v anglickém jazyce bez uvedení data, a účetní sestavy) v bodě [47] žalobou napadeného rozhodnutí. V bodě [49] pak prezentoval žalovaný na základě provedených důkazů závěr, že dle (žalobkyní nepředložené) dohody ze dne 11. 6. 2009 měl odběratel GEFO uhradit žalobkyni 35 000 eur jako náhradu již vynaložených nákladů za zrušené smlouvy na dodávku dvou trupů pro tankery CT0709 a CT1209. Tato částka měla být vyúčtována při předání projektu GT0557. Kompenzace za zrušený kontrakt v částce 35 000 eur byla s odkazem na dohodu o narovnání vyfakturována dne 27. 7. 2009. Podle dohody ze dne 29. 6. 2009 měla být dále po srovnání hmotnostní kalkulace Českých loděnic s hmotnostní kalkulací GEFO vypořádána konečná hmotnost a hmotnostní srážka u HULL GT0557, přičemž konečná úprava ceny měla být odečtena od kompenzace za smlouvy CT0709 a CT1209. Snížení ceny u GT0557 podle dohody podepsané dne 29. 6. 2009 bylo žalobkyní provedeno až v roce 2013 opravným daňovým dokladem č. 201300029 ze dne 31. 1. 2013 na částku -16 695 eur, přičemž tato částka odpovídala snížení hmotnosti o 5 300 kg *3,15 eur. Dobropisovaná částka byla dne 23. 4. 2013 započítána na úhradu kompenzace dle faktury č. 1260900018 ze dne 27. 7. 2009, přičemž z upomínky ze dne 14. 11. 2014 dle žalovaného vyplynulo, že zbytek kompenzace ve výši 18 305 eur nebyl ani v roce 2014 uhrazen. Žalovaný tak uzavřel, že žalobkyně sice prokázala důvod vystavení dobropisu (vypořádání konečné hmotnosti a hmotnostní srážky u HULL GT0557), avšak nebylo již zřejmé, zda byl návrh žalobkyně s výpočtem snížení ceny odsouhlasen ze strany GEFO právě v roce 2013, protože nebylo prokázáno zda žalobkyně oprávněně zahrnula snížení výnosů do základu daně zdaňovacího období roku 2013. Žalovaný rovněž podotknul, že žalobkyně byla s tímto hodnocením seznámena, přičemž reagovala tvrzením, že k vystavení dobropisu mělo být přihlédnuto zejména v roce 2012, ale protože byl již rok 2012 uzavřen, došlo k zahrnutí dobropisu až v roce 2013; na to žalovaný v bodě [54] konstatoval, že žalobkyně nerespektovala zásadu časové a věcné souvislosti a v rozporu s § 23 odst. 1 ZDP neoprávněně snížila základ daně zdaňovacího období roku 2013 o spornou částku 428 373,70 Kč, zaúčtovanou zápornou částkou do výnosů.
43. Soud předesílá, že v nyní posuzované věci nebyla důvodem pro zrušení daňové ztráty a (toliko v prvním stupni) doměření daně žalobkyni nesprávnost žalobkyní uplatněného způsobu účtování o nedokončené výrobě. Správní orgány totiž dospěly shodně k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně vstupní ceny příslušné části hmotného majetku, protože ani nebyla v řízení prokázána daňová účinnost žalobkyní uplatněných odpisů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) ZDP (soud poznamenává, že ve vztahu k problematice odpisů žalobkyně v žalobě neuvedla žádnou konkrétní argumentaci). Stejně tak správní orgány shledaly, že se žalobkyni nepodařilo prokázat skutečnosti svědčící pro oprávněnost snížení výnosů opravným daňovým dokladem k zakázce 40557 ani oprávněnost snížení výnosů z titulu odúčtování nedokončené výroby u dokončených zakázek 20016, 20018 a 20038. Dle správce daně i žalovaného totiž žalobkyně k předmětným zakázkám nedoložila relevantní důkazní prostředky.
44. Jak správně poznamenal žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, zdejší soud posuzoval důvodnost zčásti obdobné žalobní argumentace téže žalobkyně již v řízení týkajícím se daně

z příjmů žalobkyně za zdaňovací období roku 2010, přičemž tehdejší žalobu shledal nedůvodnou a zamítl ji rozsudkem ze dne 31. 1. 2023, č. j. 16 Af 10/2021-46. Jelikož žalobní argumentace v obou věcech spočívala převážně v námitkách právních, neměl soud důvod se v nyní posuzované věci odchýlit od právního názoru vyjádřeného v uvedeném rozsudku, a to tím spíše, že proti němu směřující kasační stížnost žalobkyně byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2024, č. j. 2 Afs 37/2023-42.

45. Soud tedy předně k žalobkyní uplatněné argumentaci uvádí, že se ztotožňuje se žalovaným (bod [38] žalobou napadeného rozhodnutí), že změna stavu nedokončené výroby je ze své podstaty daňově uznatelným nákladem. Je tomu tak proto, že nedokončená výroba představuje zásoby vlastní výroby, neboť se jedná o krátkodobý majetek, který vzniká činností účetní jednotky. Nedokončenou výrobou jsou tak produkty (event. nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty), které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, tudíž nejsou již materiálem, ale také ještě nejsou hotovým výrobkem. Proto jsou její součástí náklady na tyto produkty vynaložené, ať už jsou to náklady na materiál, mzdy a ostatní režijní náklady se vznikem produktu související. Námitka žalobkyně, že daňové orgány nerespektovaly souvztažnost dle § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, je nedůvodná, neboť změna stavu nedokončené výroby z uvedených důvodů není jinak daňově neuznaným výdajem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Soud poznamenává, že s uvedeným posouzením obdobné žalobní námitky žalobkyně, toliko ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010, se ztotožnil i Nejvyšší správní soud ve shora odkazovaném rozsudku, jímž zamítl kasační stížnost žalobkyně (rozsudek ze dne 18. 1. 2024, č. j. 2 Afs 37/2023-42).
46. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2023) je základem daně „rozdí, 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.“
47. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“
48. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“
49. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“
50. Nejvyšší správní soud se opakovaně zabýval otázkou, co vše musí být prokázáno pro uznání nákladu dle § 24 zákona o daních z příjmů, když např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, konstatoval, že „daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.“ V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, pak poukázal na to, že „pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil.“

51. Ve shodě s výše uvedeným se vyjadřuje také odborná literatura (viz PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 617. ISBN 978-80-7400-517-6), která zdůrazňuje, že zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně. Podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy jsou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009-59, a ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Sama skutečnost, že daňový subjekt určitou částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem odměňované činnosti. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Nejvyšší správní soud mimo jiné v rozsudku ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31 poukázal na to, že nejen pro případ posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nýbrž i pro případ posouzení daňově účinných nákladů v rámci daně z příjmů právnické osoby „je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech.“
52. Jestliže je tedy dle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňovém subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, pak je daňový subjekt pochopitelně odpovědný i za to, že jím předložené důkazy (popř. důkazní návrhy) budou jeho tvrzení prokazovat. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit odůvodněné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní

břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

53. V posuzovaném případě vznikly u správce daně v průběhu daňové kontroly prováděné u žalobkyně pochybnosti, které správce daně odůvodnil tak, že v rozhodném roce (2013) byly dokončeny, vyfakturovány a zahrnuty do výnosů 4 zakázky (20016, 20018, 20038 a 40557), přičemž výnosy z prodeje těchto zakázek ve výši 122 458 944,47 Kč byly sníženy o výnosy na účtu nedokončené výroby ve výši 183 340 978,76 Kč, čímž došlo ke ztrátovosti zakázek ve výši 60 882 034,29 Kč, a protože byla zjištěna ztrátovost na zakázkách v řádech desítek milionů Kč i v předchozích letech (daňová kontrola byla zahájena pro zdaňovací období 2009 až 2013), jsou tyto ztráty v rozporu se smyslem podnikání; a dále že nebylo zjištěno, o jaké konkrétní náklady nedokončené výroby se jednalo a jak souvisely s tou kterou dokončenou a vyfakturovanou zakázkou ve zdaňovacím období roku 2013. Tyto pochybnosti sdělil správce daně žalobkyni ve Výzvě, přičemž ji vyzval k jejich odstranění předložením jednotlivých dokladů k účtu 611000 a 613000 MD dle tabulky obsažené ve Výzvě, stejně jako k předložení smluv k jednotlivým zakázkám, vydaných faktur k dokončeným zakázkám, podrobného rozpisu nákladů vztahujícího se k jednotlivým zakázkám, kalkulačního vzorce, inventury účtu 121 a 123 a dalších podkladů v dispozici žalobkyně k jednotlivým zakázkám. Soud je toho názoru, že tato výzva správce daně splňuje zákonné náležitosti a dostatečně srozumitelně popisuje skutkový základ správcem daně pojatých pochybností. V okamžiku vznesení řádně formulovaných pochybností tak přenesl správce daně zpět důkazní břemeno na žalobkyni, jejíž povinností bylo doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví, konkrétně oprávněnost účtování o nedokončené výrobě v okamžiku prodeje ukončených zakázek a provedení účetních zápisů, které měly v roce 2013 za následek snížení výnosů. Požadavky správce daně a žalovaného na prokázání, z jakých konkrétních nákladů sestávaly v případě jednotlivých zakázek odúčtované částky nedokončené výroby, přitom neshledává soud, na rozdíl od žalobkyně, nikterak absurdními, nesmyslnými ani nezákonnými.
54. Žalobkyně k uvedené Výzvě správce daně po opakovaných žádostech o prodloužení lhůty, kterým správce daně vždy vyhověl, předložila část požadovaných podkladů, jimiž však prokázala účtování úbytku nedokončené výroby v souvislosti s dokončenými zakázkami pouze částečně. Neprokázala totiž doložením potřebných dokladů, jaké konkrétní náklady byly do nedokončené výroby zahrnuty v obdobích předcházejících zdaňovacímu období roku 2013, a proto se jí podařilo rozptýlit pochybnosti správce daně pouze ve vztahu k nákladům zaúčtovaným právě v předmětném zdaňovacím období, nikoli však již k nákladům zaúčtovaným průběžně v obdobích předcházejících (šlo o víceleté zakázky). Je sice pravdou, že žalobkyně se v odvolacím řízení dodatečně pokusila o doložení dokladů i k oprávněnosti účtování o nedokončené výrobě v předcházejících zdaňovacích obdobích, avšak soud se ztotožňuje s žalovaným v závěru, že se nejednalo o důkazy postačující k prokázání toho, o jaké konkrétní náklady nedokončené výroby šlo (k zakázce 20016 srov. rekapitulaci v bodu 40. odůvodnění tohoto rozsudku, k zakázce 20018 srov. rekapitulaci v bodu 41. odůvodnění tohoto rozsudku, a k zakázce 20038 srov. rekapitulaci v bodu 42. odůvodnění tohoto rozsudku), resp. k prokázání dodržení časové a věcné souvislosti

snížení výnosu opravným daňovým dokladem (k zakázce 40557 srov. rekapitulaci v bodu 43. odůvodnění tohoto rozsudku). Ostatně žalobkyně ani proti hodnocení (v odvolacím řízení doplněných) důkazů tak, jak je podáno ve zmíněných pasážích žalobou napadeného rozhodnutí, svou žalobní argumentací nikterak konkrétně nebrojila; žalobkyně v žalobě pouze povrchně uvedla, že správce daně „*nesprávně zhodnotil předložené důkazní prostředky a tento nedostatek nenapravil ani žalovaný*“. Se souvztažnou měrou obecnosti k tomu soud uvádí, že ve výše uvedených odstavcích žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný řádně, srozumitelně a logicky vypořádal s žalobkyní předloženými důkazy. Je ostatně zřejmé, že skutečnou příčinou nesouhlasu žalobkyně s hodnocením provedených důkazů není to, že by snad měly správní orgány na jejich základě dospět k jiným dílčím skutkovým zjištěním, ale spíše že měly dospět k jinému závěru o celkové oprávněnosti snížení výnosů odúčtováním nedokončené výroby; žalobkyně tedy ve skutečnosti prosazuje odlišný právní názor (že povaha nákladů nedokončené výroby ani jejich souvislost se zakázkami neměla být takto detailně v rámci daňové kontroly zkoumána), nikoli odlišné hodnocení jednotlivých provedených důkazů. Podstatou argumentace uplatněné žalobkyní k tomuto odlišnému právnímu názoru se soud zabývá v dalších pasážích odůvodnění tohoto rozsudku.

55. Z výše uvedených důvodů tedy soud uzavírá, že v rámci daňové kontroly, ani později v průběhu odvolacího řízení, žalobkyně neprokázala, jaké konkrétní náklady u zakázky 20016 v souhrnné částce 46 476 085,71 Kč, u zakázky 20018 v souhrnné částce 57 350 798,51 Kč a u zakázky 20038 v souhrnné částce 364 936,62 Kč zaúčtovala do nedokončené výroby (šlo o náklady zaúčtované před zdaňovacím obdobím roku 2013, avšak v tomto zdaňovacím období odúčtované, a tedy fakticky snižující základ daně), a dále ani u zakázky 40557 neprokázala byť částečně oprávněnost snížení výnosů opravným daňovým dokladem ve výši 428 393,37 Kč. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno, které ji stíhalo podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Pakliže žalobkyně nerozptýlila pochybnosti správce daně předložením potřebných důkazů k prokázání správnosti účtování úbytku nedokončené výroby v celkem částce 104 620 214,21 Kč, pak postupu správce daně, který zvýšil výsledek hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů také o tuto částku, nelze ničeho vytknout. Jelikož žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ani v navazujícím řízení odvolacím, byl správný i postup žalovaného, který na závěru o neoprávněnosti (neprokázání oprávněnosti) snížení výnosů odúčtováním nedokončené výroby v žalobou napadeném rozhodnutí setrval. Na uvedeném nemůže nic změnit argumentace žalobkyně, jejímž prostřednictvím při jednání předmětný žalobní bod konkretizovala; i pokud by soud shledal bezvadným postup žalobkyně při účtování o vlastních nákladech prostřednictvím nákladových kalkulací (o tom ostatně v daňovém řízení nebylo sporu), nemělo by takové hodnocení za důsledek vyloučení povinnosti daňového subjektu prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení daňové účinnosti jednotlivých odúčtovaných nákladů nedokončené výroby. Pouze by to znamenalo, že se žalobkyně nedopustila porušení účetních předpisů, ne však již to, že účetní případy není účetní jednotka povinna k důvodné výzvě správce daně v daňovém řízení následně prokázat. Pokud rovněž žalobkyně při jednání rozvedla, že správní orgány bývaly mohly zpochybnit (a požadovat prokázání) jednotlivé účetní případy pouze u přímého vzniku nákladů (u spotřeby materiálu, u mezd, odvodů, či dodavatelských služeb) ve vztahu k jiným skupinám účtů, jde o argumentaci zjevně účelovou, neboť jednak ke snížení základu daně došlo v souvislosti s odúčtováním nedokončené výroby, jednak žalobkyně sama připustila, že nebyla schopna jednotlivé účetní případy prokázat.
56. Protože žalobkyně neprokázala uvedené skutečnosti k posouzení správnosti (oprávněnosti) zaúčtování úbytku nedokončené výroby ve vztahu k dokončeným zakázkám (20016, 20018

a 20038) ani neprokázala, zda vůbec (a případně ve kterém zdaňovacím období) společnost GEFO odsouhlasila návrh žalobkyně na narovnání jakožto titul pro vystavení dobropisu (opravného daňového dokladu č. 201300029 ze dne 31. 1. 2013), na jehož základě žalobkyně snížila výnosy zaúčtováním záporné částky -428 393,70 Kč zápisem 311 MD/ 601 DAL k zakázce 40557, neunesla žalobkyně své důkazní břemeno, a nemohou tak být úspěšné její další námitky, jimiž se patrně snaží odvézt pozornost od výše popsané podstaty věci. Ostatně obdobnými námitkami odvolacími se již zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí.

57. K námitce žalobkyně o (ne)možnosti dvojího zdanění téže částky žalovaný v bodě [36] žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že „*předmětem sporu v rámci daňové kontroly, ani nyní v odvolacím řízení, není způsob účtování o NV (nedokončené výrobě; pozn. soudu), ale neunesení důkazního břemene odvolatelem při prokazování konkrétního obsahu úbytku NV. Z průběhu daňové kontroly vyplývá, že odvolateli nebyl nijak vytýkán jeho způsob účtování o NV, kdy v průběhu realizace zakázky účtoval nejprve o vynaložených nákladech na vrub nákladových účtů, tyto náklady poté souhrnně přeúčtoval na účet nedokončené výroby jako přírůstek NV zápisem 121/611 (tato operace, jak poukazuje odvolatel, je daňově neutrální) a po dokončení zakázky potom úbytek NV zaúčtoval zápisem 611/121, čímž došlo k faktickému snížení výnosů. V tomto směru nebyly správcem daně sděleny žádné výhrady a ani odvolací orgán k tomu výhrady nemá. Odvolatel však byl vyzván k tomu, aby doložil a prokázal, jaké konkrétní náklady byly v rámci snížení výnosů v roce 2013 odúčtovány v rámci úbytku NV na dokončené zakázky, neboť jen tak lze ověřit, zda NV neobsahuje i položky, které např. se zakázkou nesouvisí, nebo nejsou daňově uznatelné. V průběhu daňové kontroly toto odvolatel doložil a prokázal pouze částečně, a to u nákladů vynaložených na dokončené zakázky v běžném zdaňovacím období, tj. v roce 2013 (...). To však neznamená, že neunesl-li odvolatel důkazní břemeno, které jej tížilo ve vztahu k jeho vlastním tvrzením, že by byl správce daně povinen postupovat dle § 23 odst. 4 písm. d) a e) ZDP a částečně i dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, tj. „vyloučit související výnos“, nebo uznat neprokázanou část úbytku NV z důvodu, že částky „již byly zdaněny“.*“ S odůvodněním neopodstatněnosti této námitky žalobkyně se soud zcela ztotožňuje a může na něj toliko odkázat. Uvedené zdůvodnění se navíc prolíná s již výše předestřeným právním názorem, podle kterého argumentace žalobkyně, že postupem správce daně (a potažmo žalovaného), který neakceptoval úbytek nedokončené výroby odúčtovaný z výnosů, dochází ke dvojímu zdanění téže částky, je nepřipadná, neboť žalobkyni bylo uznáno vše, co v daňovém řízení doložila a prokázala.
58. Pokud žalobkyně namítala (shodně jako předtím v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru), že správce daně osvědčil účetnictví žalobkyně jako důkaz, z čehož žalobkyně dovozuje, že neměla být vyzývána k prokázání skutečností uvedených ve Výzvě, nemůže soud této námitce přisvědčit. To, že správce daně (žalovaný) osvědčil účetnictví žalobkyně (zejména pak předložený účetní deník) jako důkaz, totiž zdaleka neznamená, že šlo o důkaz postačující k prokázání všech relevantních skutečností. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole, obdobně jako posléze žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, vysvětlil, že předložené účetnictví bylo osvědčeno jako důkaz o způsobu a částkách, v jakých žalobkyně v daném zdaňovacím období účtovala nedokončenou výrobu; nikoli však jako důkaz o obsahu konkrétních nákladů, z nichž dílčí zpochybněné položky později odúčtované nedokončené výroby skutečně sestávaly, natož jako důkaz o jejich souvislosti s tou kterou zakázkou dokončenou žalobkyní v roce 2013. Správní orgány žalobkyni opakovaně upozorňovaly na skutečnost, že tyto konkretizující okolnosti považovaly za nezbytné pro posouzení oprávněnosti účtování o nedokončené výrobě (a tedy oprávněnosti žalobkyní realizovaného snížení základu daně o tuto nedokončenou výrobu), stejně jako že žalobkyní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

předložené účetnictví z povahy věci nemůže samo o sobě postačovat k jejich prokázání. Soudu je zřejmé, že právě proto správce daně žalobkyni vyzval k předložení jednotlivých dokladů k účtu 611000 a 613000 MD dle tabulky obsažené ve Výzvě, stejně jako k předložení smluv k jednotlivým zakázkám, vydaných faktur k dokončeným zakázkám, podrobného rozpisu nákladů vztahujícího se k jednotlivým zakázkám, kalkulačního vzorce, inventury účtu 121 a 123 a dalších podkladů v dispozici žalobkyně k jednotlivým zakázkám. Soud poznamenává, že žalobkyně v reakci na předmětnou Výzvu ostatně zčásti své důkazní břemeno unesla (a to v rozsahu nedokončené výroby, jejíž přírůstky byly u jednotlivých zakázek zaúčtovány právě ve zdaňovacím období roku 2013), z čehož je patrné, že po ní správce daně v žádném případě nežádal nic nepřiměřeného či nesplnitelného.

59. 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.
60. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, protože nemá právo na náhradu nákladů. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a ani náhradu nákladů nepožadoval, protože soud výrokem II. tohoto rozsudku nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.
61. 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. Z důvodů zvláštního zřetele hodných může jí soud na návrh přiznat právo na náhradu dalších nákladů řízení.*“ 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 pak netvrdila přítomnost důvodů zvláštního zřetele hodných, jež by opodstatňovaly přiznání náhrady nákladů řízení (a soudu nebyly takové důvody známy ani z obsahu spisu). 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 27. srpna 2025

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..