



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Faisala Husseiného v právní věci žalobkyně: **České loděnice a. s.**, se sídlem Děčín, Vítězství 56, zastoupené Mgr. Janem Košťálkem, advokátem se sídlem Praha 1, Malostranské náměstí 203/14, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **AZAM - insolvence, v. o. s.**, se sídlem Praha 1, Opletalova 1417/25, insolvenční správkyňe žalobkyně, zastoupené společností DPE servis a. s., se sídlem Praha 9, Sobí 1178/6, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 8. 2025, č. j. 16 Af 11/2023 – 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- III. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 1. 2021, č. j. 64408/21/2503-50521-508098 zrušil žalobkyni za zdaňovací období roku 2013 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 výše uvedený platební výměr tak, že částku doměřené daně snížil na 0 Kč, zachoval výrok o zrušení daňové ztráty ve výši 30 627 104 Kč, nově již žalobkyni nestanovil povinnost zaplatit jakékoli penále z doměřené daně, ponechal pouze beze změny penále ze zrušené daňové ztráty ve výši 306 271 Kč.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[4] Předmětem sporu bylo především posouzení oprávněnosti snížení výnosů z titulu odúčtování nedokončené výroby u zakázek č. 20016, 20018 a 20038 a snížení výnosů oprávněným daňovým dokladem vztahujícím se k zakázce č. 40557. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro uznání těchto položek, a proto zvýšily základ daně o částku 104 620 214,21 Kč.

[5] V žalobě žalobkyně namítala zejména nesprávné právní posouzení věci spočívající v tom, že daňové orgány neuznaly snížení výnosů související s úbytkem nedokončené výroby, přestože předtím byly odpovídající částky do výnosů zahrnuty. Tvrdila, že žalovaný neposoudil související výnosy a náklady shodným způsobem, čímž ve svém důsledku připustil dvojí zdanění téže částky v rozporu se základními principy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a s jeho § 23 odst. 4. Dále namítala nesprávné hodnocení předložených důkazů a nedostatečné vypořádání její odvolací argumentace. V replice k vyjádření žalovaného doplnila, že oprávněnost snížení výnosů vyplývá ze souhrnu důkazních prostředků předložených již v daňovém řízení.

[6] Krajský soud přisvědčil daňovým orgánům, že podstatou sporu nebyla správnost způsobu účtování o nedokončené výrobě, nýbrž otázka, zda žalobkyně prokázala konkrétní obsah účetních operací, které vedly ke snížení výnosů a základu daně. Zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně skutečností uváděných v daňovém přiznání tíží daňový subjekt. Žalobkyně sice doložila část nákladů souvisejících s dotčenými zakázkami, avšak pouze v rozsahu nákladů zaúčtovaných v roce 2013. Ve vztahu k nákladům vstupujícím do nedokončené výroby v předchozích letech nepředložila inventarizaci, prvotní účetní doklady ani jiné důkazní prostředky umožňující ověřit jejich konkrétní obsah a souvislost s jednotlivými zakázkami. Samotné účetní sestavy a výpisy z účtů podle krajského soudu neprokazovaly, jaké konkrétní náklady byly do nedokončené výroby zahrnuty.

[7] Krajský soud dále souhlasil se závěrem žalovaného, že neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nezakládá povinnost správce daně automaticky zohlednit související výnosy či aplikovat ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů způsobem navrhaným žalobkyní. Za rozhodující označil skutečnost, že žalobkyně neprokázala oprávněnost sporného snížení výnosů.

[8] K jednotlivým zakázkám krajský soud uvedl, že u zakázek 20016, 20018 a 20038 žalobkyně prokázala oprávněnost snížení výnosů pouze částečně, a to jen v rozsahu nákladů, které doložila jako zaúčtované do nedokončené výroby v roce 2013; naopak neprokázala,

pokračování

jaké konkrétní náklady byly do nedokončené výroby zahrnuty v předchozích obdobích, a proto v této části její tvrzení neobstála. U zakázky 40557 pak soud uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení výnosů vůbec, neboť nedoložila, zda a kdy byl odsouhlasen podklad pro vystavení dobropisu, a tedy ani to, zda bylo možné tuto korekci časově zařadit právě do zdaňovacího období roku 2013. Žalobkyně navíc sama připouštěla, že dobropis měl věcnou souvislost spíše s rokem 2012.

[9] Krajský soud zdůraznil, že daňové orgány nezpochybňovaly samotný způsob účtování, ale to, že žalobkyně neprokázala faktické vynaložení a věcnou souvislost konkrétních nákladů, což je pro jejich daňovou uznatelnost nezbytné. V odůvodnění současně odkázal na svůj dřívější rozsudek ze dne 31. 1. 2023, sp. zn. 16 Af 10/2021, týkající se obdobné problematiky u téhož subjektu za zdaňovací období roku 2010, a uvedl, že kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2024, č. j. 2 Afs 37/2023-42.

[10] Krajský soud proto uzavřel, že daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem, jejich skutkové i právní závěry mají oporu ve spise a žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně oprávněnosti sporných daňových tvrzení. Žalobu proto zamítl.

[11] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti především namítá, že krajský soud nesprávně vyložil § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, protože nepřihlédl k jeho smyslu a účelu. Podle její argumentace má toto ustanovení zabránit dvojímu zdanění téže hospodářské hodnoty, nikoli pouze duplicitnímu účetnímu zachycení. Tvrdí, že v průběhu daňového řízení doložila, že výnosy z dokončených zakázek za zdaňovací období roku 2013 již zahrnovaly hodnoty, které byly v posuzovaném období nebo obdobích předchozích zachyceny jako součást nedokončené výroby; neuznáním následného snížení výnosů tak došlo ke dvojímu zdanění těchto konkrétních výnosů.

[13] Na to stěžovatelka navazuje tvrzením, že správce daně ani krajský soud nezohlednili, že snížení výnosů odúčtované v roce 2013 v souvislosti s úbytkem nedokončené výroby odpovídalo hodnotám, které již dříve vstoupily do základu daně prostřednictvím předchozího přírůstku nedokončené výroby. Správcem daně nebyly zpochybněny počáteční ani koncové stavy účtu 121, ani správnost účetních postupů. Za této situace měl být úbytek nedokončené výroby považován za daňově neutrální operaci, protože představoval pouze zúčtování dříve zaúčtovaného a již zdaněného přírůstku. Jestliže správce daně tuto operaci neakceptoval a krajský soud jeho závěr potvrdil, došlo podle stěžovatelky fakticky ke zdanění téže hospodářské hodnoty podruhé.

[14] Další kasační námitka míří proti závěru krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala, jaké konkrétní náklady byly zahrnuty do úbytku nedokončené výroby. Podle stěžovatelky tento přístup opomíjí podstatu § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Namítá, že zde nešlo o dokazování jednotlivých účetních položek a jejich detailního rozpadu, ale o zabránění dvojímu zdanění částky, která již jednou základ daně zvýšila. V této souvislosti zdůrazňuje, že akceptoval-li správce daně původní aktivaci nedokončené výroby do výnosů, měl stejně daňově posoudit i odpovídající odúčtování tohoto výnosu. Dodává

také, že vlastními náklady mohou být podle účetních předpisů nejen náklady skutečné, ale i kalkulované, a proto nelze daňové důsledky účtování na jedné straně účtů 611 a 613 oddělovat od důsledků účtování na straně druhé.

[15] Stěžovatelka dále rozvádí, že § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů podle jejího názoru představuje základní korekční mechanismus, který má zajistit, aby každý výnos byl zdaněn nejvýše jednou. Přírůstek nedokončené výroby byl nesporně účtován do výnosů a zvýšil základ daně, zatímco následný úbytek této nedokončené výroby představoval pouze obrácenou účetní operaci, která rušila dříve zaúčtovaný výnos při dokončení zakázky. Pokud správce daně zpochybnil pouze tuto druhou fázi účetního cyklu, zatímco první fázi nezpochybnil, vznikla asymetrie vedoucí k dvojímu zdanění téže ekonomické hodnoty. Za rozporný se smyslem zákona proto stěžovatelka považuje i závěr krajského soudu, že neunesení důkazního břemene neznamenovalo povinnost správce daně postupovat podle § 23 odst. 4 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů a vyloučit související výnos.

[16] Další okruh kasačních námitek směřuje proti tomu, jak krajský soud naložil s předchozí obdobnou věcí stěžovatelky týkající se zdaňovacího období roku 2010. Stěžovatelka namítá, že krajský soud odkázal na rozsudek vydaný ve věci vedené pod sp. zn. 16 Af 10/2021 a na navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 37/2023-42, ačkoli podle ní šlo o odlišný skutkový stav i jinou důkazní situaci. Zdůrazňuje, že rok 2013 se lišil rozsahem výrobních zakázek, způsobem evidence i nově předloženými listinnými důkazy, a proto měl krajský soud věc posoudit samostatně a provést vlastní právní úvahy, nikoli pouze převzít závěry z předchozího řízení. Postup krajského soudu podle stěžovatelky zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. V nyní projednávané věci týkající se roku 2013 stěžovatelka předložila souhrnné účetní evidence, které podle jejího názoru jednoznačně potvrzují, že všechny sporné částky úbytku nedokončené výroby navazují na dříve zaúčtované a zdaněné výnosy, přičemž správce daně sám v tomto směru neměl výhrady. Přesto však odmítl úbytek nedokončené výroby promítnout do základu daně a krajský soud tento závěr převzal, aniž by se s nově předloženými důkazy řádně vypořádal. I proto považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[17] Závěrem stěžovatelka shrnuje, že existence zůstatku nedokončené výroby je neoddělitelně spjata s předchozím zaúčtováním a zdaněním výnosů a že odúčtování úbytku nedokončené výroby proto nemůže být posuzováno izolovaně, ale musí být korelováno s odpovídajícími výnosy tak, aby bylo zachováno jediné zdanění. Výklad přijatý krajským soudem připouští dvojí zdanění téže účetní hodnoty jen proto, že daňový subjekt neprokázal detailní strukturu úbytku nedokončené výroby, což je rozporné se smyslem § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů i se zásadami spravedlivého zdanění.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na argumentaci obsažené již v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě. Uvedl, že kasační námitky jsou převážně totožné s námitkami uplatněnými již v předchozích fázích řízení. Odmítl tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku s tím, že krajský soud se podstatou sporu řádně zabýval, srozumitelně vyložil své úvahy a dostatečně odůvodnil, proč považuje žalobní námitky za nedůvodné. K věci samé žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu nebyl způsob účtování o nedokončené výrobě, nýbrž otázka, zda stěžovatelka unesla důkazní

pokračování

břemeno ohledně oprávněnosti snížení výnosů z titulu úbytku nedokončené výroby. Podle žalovaného stěžovatelka neprokázala konkrétní obsah účetních záznamů vztahujících se k významné části uplatněného úbytku nedokončené výroby, a neunesla tak důkazní břemeno. Z tohoto důvodu odmítl i námitku dvojího zdanění, neboť stěžovatelce byly uznány pouze ty náklady, které řádně doložila a prokázala. Žalovaný proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[19] Osoba zúčastněná na řízení se k podané kasační stížnosti nevyjádřila.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Věcný přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že toto rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). S tímto kasačním důvodem je ovšem nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[22] Výše uvedená kritéria napadený rozsudek splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí, z jehož obsahu je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Ostatně, se závěry krajského soudu v kasační stížnosti stěžovatelka věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné.

[23] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud rezignoval na samostatné posouzení projednávané věci a bez dostatečné vlastní argumentace převzal závěry vyslovené v předchozím rozsudku týkajícím se zdaňovacího období roku 2010 (rozsudek č. j. 16 Af 10/2021-46, jenž byl aprobován rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 37/2023 - 42). Namítá, že skutkový stav i důkazní situace v nynější věci byly odlišné, zejména s ohledem na rozsah zakázek, způsob evidence a nově předložené listinné důkazy, což krajský soud nezohlednil. Namísto individuálního hodnocení řešené věci podle stěžovatelky krajský soud pouze převzal závěr správce daně o neunesení důkazního břemene, aniž by se zabýval nově předloženými důkazy a specifiky zdaňovacího období roku 2013.

[24] Nejvyšší správní soud se se stěžovatelkou neztotožňuje. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud sice vyšel ze svého dřívějšího rozsudku vydaného v její věci za zdaňovací období roku 2010, nepostupoval však mechanicky a nerezignoval na samostatné posouzení věci nyní projednávané. V odstavcích 44 až 46 pouze vysvětlil, proč považuje závěry přijaté v dřívější věci za relevantní i v nynějším řízení; zdůraznil, že žalobní argumentace byla v podstatné části právně obdobná a že se k této otázce již vyslovil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 37/2023-42.

[25] Tím však krajský soud své odůvodnění nevyčerpал, neboť se dále samostatně zabýval skutkovými otázkami významnými pro zdaňovací období roku 2013 a s tím souvisejícími důkazy. V odstavcích 53 až 59 podrobně vysvětlil, z jakého důvodu považuje závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou za správný, jaký význam přikládá předloženému účetnictví a proč nepokládá za dostačující pro závěry, jichž se dovolává stěžovatelka, samotné nezpochybnění počátečních a koncových stavů účtu 121. Současně krajský soud objasnil, že daňové orgány žalobkyni nevytýkaly samotný *způsob účtování* o nedokončené výrobě, nýbrž *nedostatek důkazů* o tom, jaké konkrétní náklady byly do sporných položek zahrnuty a zda věcně a časově souvisely s jednotlivými zakázkami. Z odůvodnění rozsudku je patrné, že hodnotil, zda nově předložené listiny a účetní evidence postačují k prokázání oprávněnosti snížení výnosů u jednotlivých zakázek, a vysvětlil, proč dospěl k závěru, že tomu tak není. Neomezil se tedy na pouhé převzetí závěrů daňových orgánů ani na prostý odkaz na dřívější rozhodnutí, ale provedl vlastní přezkum skutkového stavu i důkazní situace ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013.

[26] Za této situace nelze napadený rozsudek považovat za nepřezkoumatelný. Námitka stěžovatelky ve skutečnosti nesměřuje proti absenci důvodů rozhodnutí, nýbrž proti tomu, jak krajský soud jednotlivé důkazy a z nich plynoucí skutkové okolnosti vyhodnotil. Takový nesouhlas však sám o sobě nepřezkoumatelnost nezakládá (srov. Například rozsudky tohoto soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[27] Lze tedy uzavřít, že kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn není.

[28] Pokud jde o posouzení kasačních námitek směřujících do merita, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka v kasační stížnosti převážně jen setrvává na argumentaci, kterou uplatnila již v odvolání a v žalobě. S touto argumentací se žalovaný i krajský soud řádně vypořádali a jejich úvahy považuje Nejvyšší správní soud za přezkoumatelné a správné. Pouhý nesouhlas stěžovatelky s přijatými závěry, založený toliko na opakování vlastního pohledu na věc, není sám o sobě způsobilý založit důvodnost kasační stížnosti.

[29] Skutkový stav, jak byl popsán krajským soudem v odst. 28 - 42 napadeného rozsudku není mezi stranami sporný, proto na něj Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje. Postačí uvést, že ze správního spisu bylo zjištěno, že správce daně zahájil dne 30. 1. 2018 u stěžovatelky 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, vyzval stěžovatelku podle § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu k prokázání konkrétních skutečností a odstranění pochybností. Uvedl přitom, že stěžovatelka na účtech č. 611 a 613 snížila výnosy o částku 183 340 978,76 Kč, zatímco na účtu 601 vykázala výnosy pouze ve výši 122 458 944,47 Kč, přičemž nebylo zřejmé, jaké konkrétní náklady se vztahovaly k dokončeným a vyfakturovaným zakázkám č. 20016, 20018, 20038 a 40557. Správce daně proto požadoval předložení smluv, faktur, inventur a dalších podkladů prokazujících konkrétní náklady zahrnuté do nedokončené výroby a oprávněnost snížení výnosů.

[30] Stěžovatelka v podání ze dne 25. 3. 2019 namítla, že správce daně fakticky zpochybňuje její ztrátové hospodaření, nikoli konkrétní účetní operace. Při jednání dne

pokračování

17. 5. 2019 uvedla, že další důkazní prostředky nemá k dispozici. Úředním záznamem ze dne 27. 8. 2019 správce daně uzavřel, že stěžovatelka neprokázala oprávněnost snížení výnosů o 113 655 289,22 Kč (47 708 825,71 Kč u zakázky č. 20016, 63 415 735,56 Kč u zakázky č. 20018, 2 102 334,58 Kč u zakázky č. 20038 a 428 393,37 Kč u zakázky č. 40557). Stejný závěr převzal do seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 17. 9. 2019. Po námitkách stěžovatelky správce daně přípisem ze dne 12. 6. 2020 konkretizoval požadované doklady a při místním šetření dne 11. 8. 2020 stěžovatelka část účetních dokladů předložila. Ve stanovisku ze dne 12. 1. 2021 správce daně uznal jako prokázané pouze náklady doložené za rok 2013, a to ve výši 1 232 740 Kč u zakázky č. 20016, 6 064 937,05 Kč u zakázky č. 20018 a 1 737 397,96 Kč u zakázky č. 20038. Ve zbývajících částech dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala konkrétní náklady vstupující do nedokončené výroby, zejména za předchozí zdaňovací období. Neprokázaná část tak činila 104 620 214,21 Kč. Tyto závěry byly převzaty do zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 1. 2021 a následně do dodatečného platebního výměru.

[31] Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí snížil doměřenou daň na 0 Kč, učinil tak ovšem v důsledku zohlednění daňových ztrát z minulých let, nikoli pro důvodnost odvolacích námitek proti závěrům správce daně ohledně nedokončené výroby. Nadále totiž setrval na závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně konkrétního obsahu úbytku nedokončené výroby v rozsahu 104 620 214,21 Kč, přičemž za nedostatečné označil i důkazy dodatečně předložené v odvolacím řízení k zakázkám č. 20016, 20018, 20038 a 40557.

[32] Stěžejní kasační námitka stěžovatelky spočívá v tvrzení, že postupem daňových orgánů a následně i krajského soudu došlo ke dvojímu zdanění téže hospodářské hodnoty, a tedy k nesprávnému výkladu § 23 odst. 4 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud s touto argumentací nesouhlasí. Jak již přiléhavě uvedli žalovaný i krajský soud, předmětem nyní projednávané věci primárně není abstraktní posouzení účetní či ekonomické symetrie mezi přírůstkem a úbytkem nedokončené výroby, nýbrž otázka, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně konkrétních částek, jimiž snižovala své výnosy. Právě *neunesení důkazního břemene* přitom představuje nosný důvod, na němž daňové orgány i krajský soud své závěry vystavěly.

[33] Kasační argumentace je vystavěna na tezi, podle níž krajský soud nesprávně vyložil § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť nepřihlédl k jeho účelu, jímž má být zamezení dvojího zdanění téže hospodářské hodnoty. Tak tomu ale není, neboť důvodem neuznání snížení výnosů bylo již neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, tedy neprokázání jejích daňových tvrzení. Již ze samotné zákonné úpravy plyne (jak to ostatně prezentoval již krajský soud v odst. 50 a násl. odůvodnění napadeného rozsudku), že daňově relevantní skutečnosti musí prokázat ten, kdo je v daňovém řízení tvrdí. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt *prokazuje* všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Ve vztahu k daňové uznatelnosti výdajů pak § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výslovně stanoví, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se odečtou ve výši *prokázané* poplatníkem. Již z textu zákona je tedy zřejmé, že je to právě daňový subjekt, který hodlá určité položky daňově uplatnit, kdo musí být schopen prokázat jejich uznatelnost.

[34] Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu v tomto směru zdůrazňuje, že ne každý účetně zachycený výdaj je bez dalšího výdajem daňově uznatelným. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že ani formálně bezvadné účetnictví či účetní doklady samy o sobě neprokazují, že se tvrzená operace skutečně uskutečnila a že je daňově relevantní. Například z rozsudků ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2008-85, nebo ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, se podává, že existence účetních dokladů a jejich řádné zaúčtování zpravidla samy o sobě neprokazují uskutečnění operace, která je jejich předmětem. Stejně tak v rozsudku ze dne 26. 11. 2014, č. j. 6 Afs 204/2014-58, kasační soud připomněl, že správce daně není povinen prokazovat nepravdivost dokladů „najisto“; postačí, prokáže-li vážné a důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti či úplnosti, a v takovém případě přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. V rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze uznat jen takový výdaj, který poplatník skutečně vynaložil, v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, v daném zdaňovacím období a o němž tak stanoví zákon; současně musí daňový subjekt prokázat nejen věcnou souvislost výdaje, ale i to, že deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto, a to v tvrzeném čase a rozsahu. Z rozsudku ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42, vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejen vazbu výdaje na zdanitelné příjmy, ale i to, že mu deklarované náklady skutečně vznikly, a to právě v tvrzeném čase a rozsahu.

[35] Jak již správně uvedl krajský soud, stěžovatelka v nyní projednávané věci sice předložila své účetnictví, to však samo o sobě nepostačovalo k prokázání oprávněnosti snížení výnosů z titulu odúčtování úbytku nedokončené výroby u jednotlivých zakázek. Správci daně totiž vznikly konkrétní a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti stěžovatelčiných tvrzení, zejména pokud jde o to, jaké konkrétní náklady byly do nedokončené výroby v jednotlivých obdobích zahrnuty a zda věcně a časově souvisely s příslušnými zakázkami. Tyto pochybnosti správce daně řádně specifikoval a stěžovatelku vyzval k jejich odstranění předložením konkrétních podkladů a dokladů vztahujících se k jednotlivým zakázkám; tím unesl své břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo proto na stěžovatelce, aby pravdivost svých tvrzení a průkaznost účetnictví ve sporném rozsahu doložila. Krajský soud pak správně uzavřel, že stěžovatelka ani po opakovaných výzvách správce daně nepředložila dostatečné podklady k prokázání oprávněnosti účtování úbytku nedokončené výroby ve všech rozhodných obdobích, a neunesla tak své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu; to neplatí pouze pro tu část nákladů za rok 2013, kterou správní orgány akceptovaly a která již není předmětem sporu. Za této situace byl postup správce daně i žalovaného, spočívající v promítnutí neprokázaného snížení výnosů do základu daně, zákonný. Krajský soud nadto přiléhavě poukázal i na to, že stěžovatelka svůj nesouhlas s hodnocením důkazů převážně pouze deklarovala, aniž by konkrétně zpochybnila posouzení jednotlivých důkazních prostředků; ve skutečnosti tak proti závěrům správních orgánů stavěla především vlastní právní názor na účinky účtování o nedokončené výrobě.

[36] V nyní projednávané věci proto nemůže obstát již samotné (obecné) tvrzení stěžovatelky, že úbytek nedokončené výroby představoval toliko účetní protějšek dříve zdaněného přírůstku nedokončené výroby. Rozhodující není abstraktní účetní souměrnost těchto operací, nýbrž to, zda stěžovatelka prokázala, jaké konkrétní položky byly v rámci úbytku nedokončené výroby odúčtovány, k jakým konkrétním zakázkám se vztahovaly,

pokračování

v jaké výši byly uplatněny a zda skutečně odpovídaly částkám, které již byly v minulosti zahrnuty do základu daně.

[37] Právě v tomto směru pak argumentace stěžovatelky neobstojí. Stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně tvrdí, že šlo o „*totožné částky*“, případně o hodnoty již jednou zdaněné, avšak nijak konkrétně neidentifikuje, které jednotlivé výnosy měly být již dříve zdaněny, v jakém zdaňovacím období, v jaké přesné výši a jak se tyto částky párují se spornými položkami úbytku nedokončené výroby za rok 2013. Tato konkrétní tvrzení přitom chyběla již v daňovém řízení i v žalobě. Takto obecně pojatá argumentace sama o sobě nic neprokazuje a není způsobila založit aplikaci § 23 odst. 4 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů. Pouhé tvrzení o totožnosti částek totiž nemůže nahradit konkrétní důkaz o jejich skutečné identitě, vzájemné vazbě a předchozím daňovém zohlednění.

[38] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na svůj rozsudek ze dne 21. 2. 2008, č. j. 1 Afs 11/2008-72, v němž dovodil, že důvod k aplikaci § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů není dán, neprokáže-li daňový subjekt, že v základu daně za posuzované období byly skutečně obsaženy částky, které již byly podle tohoto zákona u téhož poplatníka zdaněny. Jinak řečeno, pro použití tohoto ustanovení nepostačuje obecný poukaz na ekonomickou či účetní návaznost jednotlivých operací; daňový subjekt musí konkrétně doložit, že právě ty částky, jež nyní ze základu daně vylučuje, byly již jednou zdaněny. Obdobně ani v poměrech § 23 odst. 4 písm. e) téhož zákona nemůže postačovat toliko obecné tvrzení o souvislosti výnosů s dříve daňově nezohledněnými náklady, není-li tato vazba konkrétně tvrzena a prokázána. Takové důkazy však stěžovatelka v projednávané věci nepředložila.

[39] Optikou shora uvedeného nemůže obstát ani názor stěžovatelky, podle něhož měl správce daně automaticky vyloučit „související výnos“, případně jinak symetricky upravit základ daně. Takový automatismus z ničeho nevyplývá. Jak tento soud výslovně uvedl v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019-28, přestože spolu náklady a výnosy úzce souvisejí, neznamená to, že by správce daně byl při neprokázání části nákladů povinen tomu odpovídajícím způsobem krátit výši prokázaných výnosů. Neunesení důkazního břemene tak samo o sobě nezakládá nárok na „symetrickou“ korekci základu daně.

[40] Důvodná není ani námitka stěžovatelky, že pro posouzení věci postačovalo, že správce daně nezpochybnil stavy účtu 121 (nedokončená výroba), případně správnost stěžovatelkou zvolených účetních postupů. Jak bylo již opakovaně uvedeno, nosným důvodem rozhodnutí žalovaného nebyla výhrada proti samotné metodě účtování o nedokončené výrobě, nýbrž závěr, že stěžovatelka navzdory výzvám správce daně neprokázala, jaké konkrétní náklady byly v rámci sporného úbytku nedokončené výroby odúčtovány a zda věcně a časově souvisely s jednotlivými zakázkami. Krajský soud přílehavě uvedl, že důvodem pro zrušení daňové ztráty a pro doměření daně (v prvním stupni) nebyla nesprávnost zvoleného účetního postupu jako takového, nýbrž neunesení důkazního břemene ohledně konkrétního obsahu sporných položek. Ostatně i z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 37/2023-42 plyne, že samotné respektování určitého stavu nedokončené výroby ještě bez dalšího neprokazuje i její následný úbytek v konkrétním okamžiku a v konkrétní skladbě. Právě v tomto směru stěžovatelka důkazní břemeno neunesla ani v nyní projednávané věci. Nadto z daňového spisu i z napadeného rozsudku

plyne, že stěžovatelka nepředložila inventarizaci majetku, která by prokazovala skutečný stav nedokončené výroby k 1. 1. 2013; správce daně proto tento počáteční stav jako důkaz neosvědčil, neboť nebyl podložen žádným relevantním důkazním prostředkem.

[41] Z rozsudku č. j. 2 Afs 37/2023-42 lze také dovodit, že důvodná není ani argumentace stěžovatelky, podle níž nebylo třeba prokazovat konkrétní náklady zahrnuté do úbytku nedokončené výroby. Požadavek správce daně na předložení jednotlivých dokladů, rozpisů nákladů a jejich vazby ke konkrétním zakázkám byl legitimní, neboť pouze tak bylo možné ověřit, zda šlo skutečně o položky související s deklarovaným snížením výnosů. Z rozhodnutí žalovaného i z napadeného rozsudku krajského soudu (srov. zejména odst. 58 odvodnění) plyne, že stěžovatelka v reakci na výzvu správce daně své důkazní břemeno zčásti unesla, a to v rozsahu nedokončené výroby, jejíž přírůstky byly u jednotlivých zakázek zaúčtovány právě ve zdaňovacím období roku 2013. Již tato skutečnost ukazuje, že po stěžovateli správce daně nepožadoval nic nepřiměřeného nebo nesplnitelného. Správce daně nadto stěžovatelku výslovně upozornil, že dotčené zakázky byly realizovány i v několika předchozích zdaňovacích obdobích, zatímco předložená sestava nákladových položek účetního deníku obsahovala toliko položky zaúčtované v roce 2013 (srov. sdělení správce daně ze dne 12. 6. 2020, č. j. 1569341/20/2503-60562-507144). Přesto stěžovatelka žádné důkazní prostředky vztahující se k předchozím zdaňovacím obdobím, které by měly souvislost s dokončenými zakázkami, nepředložila.

[42] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že daňové orgány ani krajský soud nepochybily, pokud svá rozhodnutí vystavěly na závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. Stěžovatelka totiž ani v daňovém řízení, ani v řízení soudním konkrétně neprokázala, které jednotlivé výnosy měly odpovídat již dříve zdaněným částkám, v jakém období byly tyto částky zdaněny a jak přesně se překrývaly se sporným úbytkem nedokončené výroby; taková tvrzení ostatně ani nevznesla v dostatečně konkrétní podobě. Její argumentace tak setrvala pouze v obecné rovině účetní souměrnosti, nikoli v rovině konkrétně tvrzených a prokázaných daňově relevantních skutečností.

[43] Vzhledem k tomu, že kasační stížnost není důvodná, Nejvyšší správní soud ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[44] O nákladech řízení mezi účastníky rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti; Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak nebyla přiznána žádnému z účastníků.

[45] Osoba zúčastněná na řízení má podle § 60 odst. 5 s. ř. s. (ve znění účinném do 31. 12. 2025), ve spojení s § 120 s. ř. s. právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinností, které jí soud uložil. Nejvyšší správní soud osobě zúčastněné na řízení žádnou povinnost neuložil a neshledal ani žádný důvod hodný zvláštního zřetele, pro nějž by jí právo na náhradu nákladů řízení mělo být přiznáno.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 11. srpna 2026

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu