

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **MEZ,a.s.**, se sídlem Nedvědice 20, zast. JUDr. Michalem Bortelem, advokátem se sídlem Mezírka 775/1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2025, č. j. 29 Af 50/2024-56,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2025, č. j. 29 Af 50/2024-56, kterým krajský soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2024, č. j. 26200/24/5200-11433-713223. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 27. 9. 2023, č. j. 4167040/23/3004-51522-704605. Správce daně jím žalobci za zdaňovací období roku 2020 doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 1 073 880 Kč a stanovil penále ve výši 214 776 Kč.

[2] Žalobce v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2020, doručeném správci daně dne 6. 10. 2021, vykázal na řádku 162 částku 5 651 292 Kč související s rozpuštěním účetní rezervy a o tuto částku snížil výsledek hospodaření pro účely stanovení základu daně. Rezervu zrušil účetním dokladem č. 0003/00004 ze dne 31. 12. 2020, zaúčtovaným na účtech MD 4590 / D 64899. Podle svého vyjádření vytvořil rezervu mimo

jiné na výdaje spojené se soudním sporem, který proti němu vedl bývalý zaměstnanec Fondu národního majetku o nároky odvozované z tvrzeného pracovního poměru u žalobce v roce 2001. Žalobce uvedl, že spor skončil v roce 2019 jeho neúspěchem a že musel uhradit související náklady, z tohoto důvodu rezervu v roce 2020 rozpustil.

[3] Správce daně zahájil dne 9. 6. 2022 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2019 a 2020. Ve vztahu k roku 2020 jej přípisem ze dne 7. 12. 2022, č. j. 4850370/22/3004-60561-711106, vyzval, aby prokázal, že náklady na tvorbu rezervy byly v jednotlivých letech vyloučeny ze základu daně a že částku uplatněnou na řádku 162 mohl od výsledku hospodaření odečíst. Žalobce na výzvu reagoval podáními ze dne 27. 1. a 15. 3. 2023. Dne 28. 3. 2023 správce daně provedl místní šetření. Jelikož i po něm pochybnosti přetrvávaly, vydal správce daně dne 17. 5. 2023 další výzvu k prokázání skutečností, na niž žalobce odpověděl podáním ze dne 12. 6. 2023. Žalobce podal vysvětlení k době, účelu a průběhu tvorby rezervy a v příloze předložil zejména výše uvedený účetní doklad o zrušení rezervy a některá daňová přiznání a rozvahy za předchozí zdaňovací období.

[4] Správce daně dospěl k závěru, že účet 459 zachycoval „*ostatní rezervy*“ souhrnně, bez analytického rozlišení jednotlivých složek, a že žalobce sám uvedl, že sporná rezerva byla tvořena nejen na soudní výdaje, ale také na jiné účely. Žalobce nepředložil karty rezerv ani jinou analytickou evidenci, inventurní soupisy, účetní doklady k jejich tvorbě nebo vnitřní předpis upravující tvorbu a použití rezerv. Podle správce daně proto nebylo možné propojit částku rozpuštěnou v roce 2020 s konkrétními nedaňovými náklady vyloučenými v minulosti na řádku 40 daňových přiznání. Správce daně poukázal také na nesrovnalosti v dostupných podkladech: v rozvaze k 31. 12. 2001, zveřejněné v obchodním rejstříku, byla vykázána ostatní rezerva ve výši 4 788 000 Kč v běžném i minulém účetním období (naproti tomu v rozvaze za rok 2002 byla uvedena jako ostatní rezerva v minulém účetním období, tj. 2001, částka 4 869 000 Kč), zatímco v rozvahách za roky 2002 a 2003 činil stav ostatních rezerv 0 Kč. V roce 2004 byl následně vykázán stav 6 321 000 Kč, ačkoli žalobce tvrdil tvorbu „*ostatní rezervy*“ pouze ve výši 916 368 Kč, navíc na kurzové rozdíly. Za rok 2005 žalobce doložil tvorbu rezervy ve výši 1 423 018 Kč, rovněž na kurzové rozdíly. V roce 2007 se podle porovnání rozvah ostatní rezerva zvýšila o 363 000 Kč, ačkoli na řádku 40 byla v oddílu finančních rezerv uvedena částka 2 055 750 Kč. V roce 2008 se stav ostatních rezerv snížil o 2 455 000 Kč, avšak způsob daňového zachycení této operace žalobce, pro tvrzené nedohledání účetnictví, neprokázal. Od roku 2011 do roku 2019 pak byl vykazován v zásadě neměnný stav ostatních rezerv ve výši přibližně 5 651 000 Kč.

[5] S dosavadním výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 18. 7. 2023 a dne 15. 8. 2023 proti němu uplatnil výhrady. Ve vztahu k samostatně prověřované zákonné rezervě za zdaňovací období roku 2019 správce daně své původní zjištění změnil a základ daně ani daň za tento rok neupravil, tato otázka není předmětem nynější věci. Ohledně roku 2020 však na svém závěru setrval. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 9. 2023, č. j. 4116236/23/3004-60561-712203, která ve smyslu § 147 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), tvoří odůvodnění nynějšího dodatečného platebního výměru, uzavřel, že žalobce neprokázal oprávnění snížit výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), o částku 5 651 292 Kč. O tuto částku zvýšil základ daně, v důsledku čehož vzrostla daň z původních 1 176 950 Kč na 2 250 830 Kč. Dne

27. 9. 2023 proto správce daně vydal shora označený dodatečný platební výměr na daň ve výši 1 073 880 Kč a penále ve výši 214 776 Kč. Žalobce se proti němu dne 26. 10. 2023 odvolal. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 8. 2024, č. j. 26200/24/5200-11433-713223, odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil, neboť účetní doklad o rozpuštění rezervy podle něj prokazoval samotné zaúčtování operace v roce 2020, nikoli původ, skladbu či daňový režim částky, z níž zůstatek vznikl.

[6] Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného i dodatečného platebního výměru správce daně. Namítal především, že daňové orgány posuzovaly izolovaně částku uvedenou na řádku 162 daňového přiznání a pominuly její vazbu na řádek 10. Rozpuštění rezervy totiž žalobce nejprve zaúčtoval jako výnos, a zvýšil tak výsledek hospodaření, a následně o tutéž částku výsledek hospodaření snížil na řádku 162. Podle žalobce proto šlo o daňově neutrální operaci bez vlivu na jeho daňovou povinnost. Žalobce také tvrdil, že dlouhodobě nezměněné vykazování ostatní rezervy v rozvahách za roky 2008 až 2019 s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokazovalo její účetní, a tedy nedaňový charakter. K prokázání stavu „*ostatní rezervy*“ v letech 2009 a 2010 žalobce navrhl provést důkaz přílohami k účetním závěrkám založenými ve sbírce listin obchodního rejstříku.

[7] Žalobce dále namítal, že správce daně porušil § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť jej vyzval k předložení informací, které mohl získat z vlastní úřední evidence. Po žalobci navíc požadoval prokázání skutečností starších dvaceti let, přestože žalobce již nebyl povinen příslušné účetní doklady uchovávat. Takový požadavek podle něj odporoval zásadám legality, právní jistoty a legitimního očekávání. Správce daně měl zohlednit dobu, která od tvorby rezervy uplynula, a neměl požadovat její prokázání s absolutní jistotou.

[8] Krajský soud považoval žalobu za nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v relevantním znění (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Vyšel z toho, že rozpuštění účetní rezervy může být daňově neutrální pouze tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že tvorba této rezervy nebyla v minulosti daňově účinným nákladem. Účetní doklad o rozpuštění rezervy sám o sobě tyto skutečnosti neprokazoval, neboť nevypovídal o způsobu, rozsahu ani důvodech její tvorby ani o jejím dřívějším daňovém režimu.

[9] Krajský soud shledal pochybnosti správce daně opodstatněnými. Zdůraznil zejména rozpory mezi tvrzeními žalobce a údaji v jednotlivých rozvahách a daňových přiznáních, rozdíl mezi souhrnem částek zachycených na řádku 40 dostupných daňových přiznání a částkou rozpuštěnou v roce 2020 i absenci průkazné evidence, která by umožnila propojit zrušenou rezervu s její původní tvorbou. Správce daně proto podle krajského soudu dostatečně konkretizoval své pochybnosti a důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Ten tyto pochybnosti nerozptýlil a důkazní břemeno tím proto neunesl.

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se archivace a úřední evidence ze strany správce daně. Uplatnil-li žalobce v daňovém přiznání za rok 2020 položku snižující základ daně, musel být schopen prokázat splnění zákonných podmínek pro její uplatnění, byť se rozhodné skutečnosti týkaly starších období. Důkazy vztahující se k účetním závěrkám za roky 2009 a 2010 soud neprovedl, neboť mohly prokázat pouze dlouhodobě neměnný stav „*ostatní rezervy*“, který mezi účastníky nebyl sporný, nikoli způsob její původní tvorby ani vyloučení souvisejících nákladů ze základu daně. Soud proto uzavřel, že

žalovaný řádně odůvodnil, proč žalobce neprokázal oprávněnost snížení základu daně o částku 5 651 292 Kč.

II.
Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky žalobce

[11] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu v celém rozsahu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Krajskému soudu vytýká, že aproboval nezákonný postup daňových orgánů, nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene a nevypořádal podstatu jeho žalobní argumentace. Napadený rozsudek proto stěžovatel považuje rovněž za nepřezkoumatelný.

[12] V prvním okruhu námitek stěžovatel setrval na tvrzení, že rozpuštění rezervy mělo nulový dopad na základ daně. Na řádku 10 daňového přiznání vykázal výsledek hospodaření ve výši 14 181 804 Kč. Součástí jiných provozních výnosů ve výši 7 614 000 Kč byl podle něj také výnos z rozpuštění rezervy ve výši 5 651 292 Kč, zachycený účetním dokladem č. 0003/00004 se zápisem MD 4590 / D 64899. Bez této účetní operace by výsledek hospodaření činil 8 530 512 Kč. Následným uvedením téže částky na řádku 162 tedy stěžovatel podle svého názoru pouze neutralizoval předchozí účetní zvýšení výsledku hospodaření, svůj základ daně materiálně nesnížil a státnímu rozpočtu tudíž nevznikla žádná újma. Daňové orgány i krajský soud podle něj porušily zásadu volného hodnocení důkazů, neboť řádek 162 posoudily bez náležité vazby na řádek 10 a na výkaz zisku a ztráty.

[13] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem, že neprokázal nedaňový charakter rezervy. Poukazoval na časovou řadu rozvah a daňových přiznání, podle níž od roku 2008 do roku 2019 vykazoval ostatní rezervu v zásadě v nezměněné výši 5 651 000 Kč. Stav rezervy v letech 2009 a 2010 podle něj potvrzovaly také přílohy k účetním závěrkám založené ve sbírce listin. Tyto důkazy měly ve spojení s účetním dokladem z roku 2020 a ostatními účetními výkazy postačovat k prokázání jeho tvrzení s rozumnou mírou pravděpodobnosti. Stěžovatel v této souvislosti zdůrazňoval, že při hodnocení důkazního standardu bylo nutné zohlednit dobu více než dvaceti let, která od tvrzené tvorby rezervy uplynula, a odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, publ. pod č. 3976/2020 Sb. NSS (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz). Krajský soud podle něj pochybil také tím, že navržené důkazy vztahující se k rokům 2009 a 2010 neprovedl.

[14] Druhý okruh kasačních námitek stěžovatel spojil s porušením zásady legality a § 92 odst. 4 daňového řádu. Tvrdil, že správce daně před vydáním výzvy ze dne 7. 12. 2022 dostatečně neprověřil vlastní úřední evidenci. Daňová přiznání stěžovatele se podle něj musela nacházet buď u správce daně nebo v příslušném veřejném archivu, přičemž finanční správa měla mít evidenci o jejich případném předání či skartaci. Stěžovatel zpochybnil rovněž argumentaci žalovaného jeho vnitřním spisovým řádem, neboť tento předpis podle něj nemohl nahradit zákonnou úpravu archivnictví a spisové služby ani odůvodnit závěr, že starší daňová přiznání nebyla dostupná.

[15] Stěžovatel dále uvedl, že podle právní úpravy účinné v době tvrzené tvorby rezervy byl povinen uchovávat běžné účetní doklady pouze po stanovenou dobu, která dávno

uplynula. Nemohlo mu proto být kladeno k tíži, že již nedisponoval dokumentací z roku 2001. Výklad přijatý žalovaným a krajským soudem by podle něj vedl k tomu, že daňový subjekt nebude nikdy schopen rozpustit dlouhodobou rezervu bez daňového dopadu, pokud již uplynula zákonná doba uchovávání dokladů o její tvorbě. Stěžovatel dále dovozoval, že podle právní úpravy účinné v roce 2001 byl povinen doklady o vzniku rezervy k 1. 1. 2007 skartovat. Správce daně tím podle stěžovatele vytvořil fakticky nesplnitelný důkazní požadavek, porušil jeho legitimní očekávání a zasáhl do jeho majetkových práv.

[16] Podle stěžovatele správce daně neoznačil konkrétní skutečnosti, pro které by účetní doklad č. 0003/00004 považoval za nevěrohodný, neúplný, neprůkazný nebo nesprávný. Samotný doklad jednoznačně zachycoval zrušení účetní rezervy a korespondoval s údaji ve výkazu zisku a ztráty. Pochybnosti správce daně proto stěžovatel považoval za uměle vytvořené a výzvu ze dne 7. 12. 2022 za nezákonnou. Na podporu tohoto názoru odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42.

[17] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud provedl důkaz přílohami k účetním závěrkám za roky 2009 a 2010, zrušil rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i dodatečný platební výměr správce daně a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně požadoval náhradu nákladů řízení.

[18] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti s posouzením krajského soudu plně ztotožnil. Kasační stížnost podle něj z převážné části opakuje žalobní a odvolací argumentaci a jen omezeně reaguje na konkrétní důvody napadeného rozsudku, rozsah přezkumu Nejvyššího správního soudu je však vymezen řádně formulovanými kasačními námitkami a soud není oprávněn domýšlet argumentaci za stěžovatele.

[19] K tvrzené daňové neutralitě žalovaný poznamenal, že stěžovatel zaměňuje prokázání účetního zachycení rozpuštění rezervy v roce 2020 s prokázáním podmínek pro snížení základu daně. Účetní doklad č. 0003/00004 dokládal zápis MD 4590 / D 64899 a zaúčtování částky 5 651 292 Kč do výnosů, nevypovídal však o tom, kdy, z jakého důvodu a v jaké výši byla rezerva vytvořena ani zda byly náklady na její tvorbu ve všech rozhodných obdobích vyloučeny na řádku 40 daňových přiznání. Bez prokázání této vazby nebylo možné uznat, že snížení výsledku hospodaření na řádku 162 bylo oprávněné. Žalovaný proto odmítl, že by řádky 10 a 162 posuzoval izolovaně.

[20] Dlouhodobě neměnný stav „*ostatní rezervy*“ v rozvahách podle žalovaného prokazoval pouze to, že v daných letech nebyla rezerva tvořena ani čerpána. Neumožňoval však zpětně určit její původ ani daňové zachycení nákladů v letech, kdy měla vzniknout. Tvrzení stěžovatele navíc neodpovídala údajům v dostupných rozvahách a daňových přiznáních. Chyběla analytická evidence účtu 459, evidence jednotlivých rezerv, každoroční inventurní soupisy i vnitřní předpis. Z předložených podkladů proto podle žalovaného nebylo možné učinit závěr o nedaňové tvorbě celé rozpuštěné částky ani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti.

[21] Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzenou nezákonností výzvy správce daně ze dne 7. 12. 2022. Správce daně si nejprve opatřil dokumenty, které měl z úřední činnosti k dispozici, a po stěžovateli nepožadoval konkrétně dřívější daňová přiznání, nýbrž jakékoli důkazní prostředky způsobilé prokázat jeho tvrzení. Evidence rezerv, inventurní soupisy

a vnitřní předpis přitom již ze své povahy nemohly být součástí úřední evidence správce daně. Ani uplynutí doby uchovávání některých dokumentů podle žalovaného nezbavovalo stěžovatele povinnosti prokázat podmínky položky, kterou uplatnil až v daňovém přiznání za rok 2020. V tomto směru žalovaný poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2024, č. j. 5 Afs 125/2022-37.

[22] Žalovaný doplnil, že správce daně své pochybnosti postupně konkretizoval nejen ve výzvě ze dne 7. 12. 2022, ale také ve výzvě ze dne 17. 5. 2023 a ve výsledku kontrolního zjištění. Stěžovatel byl s těmito pochybnostmi seznámen a mohl na ně reagovat. Důkaz účetními závěrkami za roky 2009 a 2010 považoval žalovaný stejně jako krajský soud za nadbytečný, neboť se vztahoval pouze k nespornému zůstatku rezervy, nikoli k jejímu vzniku a daňovému režimu. Krajský soud mohl správné závěry daňových orgánů převzít se souhlasným odůvodněním, jeho rozsudek proto nebyl z tohoto důvodu nepřezkoumatelný. Jelikož byla daň stěžovateli stanovena zákonně, nedošlo podle žalovaného ani k neoprávněnému zásahu do jeho majetkových práv. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

[23] Stěžovatel v replice setrval na tom, že žalovaný nereagoval na klíčový početní a účetní argument. Podle stěžovatele bylo ze spojení účetního dokladu, výkazu zisku a ztráty a údajů na řádcích 10 a 162 daňového přiznání zřejmé, že rozpuštění rezervy zvýšilo a následně o stejnou částku snížilo výsledek hospodaření pro daňové účely. Požadavek, aby účetní doklad z roku 2020 současně prokazoval vznik rezervy a její daňové zachycení před více než dvaceti lety, označil stěžovatel za nepřiměřený formalismus. Dostupné účetní podklady a dlouhodobá konzistentnost vykazování rezervy podle něj v souhrnu postačovaly k unesení důkazního břemene.

[24] Stěžovatel rovněž odmítl tvrzení žalovaného o tom, které dokumenty byly dostupné správci daně. Poukázal na písemnost správce daně ze dne 11. 3. 2024, č. j. 895660/24/3004-60564-706114, z níž podle něj vyplývalo, že finanční správa měla k dispozici daňová přiznání také za některá období před rokem 2013. To mělo potvrzovat, že její evidence byla rozsáhlejší, než žalovaný připouštěl, a že před vydáním výzvy nebyla tato evidence dostatečně prověřena. Krajský soud se podle stěžovatele s touto argumentací ani s významem plynutí času řádně nevypořádal a pouze převzal závěry žalovaného. Doměření daně a stanovení penále proto stěžovatel nadále považuje za nezákonný zásah do svého majetku a trvá na procesních návrzích obsažených v kasační stížnosti.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[26] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[27] Žalovaný trefně upozornil, že značná část kasační argumentace opakuje argumenty uplatněné již v žalobě a odvolání stěžovatele. K tomu zdejší soud dodává, že řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě a kasační námitky musí směřovat proti konkrétním závěrům nebo postupu krajského soudu. V projednávané věci však přes uvedené stěžovatel současně identifikoval některé závěry krajského soudu, s nimiž nesouhlasí, zejména posouzení daňové neutrality rozpuštění rezervy, důkazního břemene, časového odstupu a zákonnosti výzev správce daně. Kasační stížnost je proto projednatelná.

III.a) Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Teprve u přezkoumatelného rozhodnutí lze totiž hodnotit správnost právního posouzení a skutkových závěrů.

[29] Rozsudek krajského soudu obsahuje srozumitelné vymezení předmětu sporu, rozhodného právního rámce, provedených důkazů i důvodů, pro které soud považoval oprávněnost snížení výsledku hospodaření na řádku 162 za neprokázanou. Povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí neznamená povinnost samostatně odpovědět na každou jednotlivou větu či dílčí obměnu téhož argumentu. Rozhodující je, zda z odůvodnění vyplývá, jak soud posoudil podstatu uplatněných žalobních bodů (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, publ. pod č. 3668/2018 Sb. NSS, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 8 Afs 223/2018-34, ze dne 22. 8. 2025, č. j. 8 Afs 184/2024-52, a ze dne 7. 11. 2025, č. j. 7 Afs 25/2025-26, a nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[30] Krajský soud se výslovně zabýval vazbou mezi řádky 10 a 162 daňového přiznání. V bodech 14 až 16 napadeného rozsudku uznal obecnou daňovou neutralitu rozpuštění skutečné nedaňové účetní rezervy, současně však vysvětlil, proč tato neutralita předpokládá prokázání vazby mezi rozpuštěnou částkou a předchozí tvorbou rezervy, která nebyla daňovým nákladem. V bodech 19 až 26 popsal důkazní postup správce daně, konkrétní rozpory v předložených podkladech, význam časového odstupu i důvody neprovedení navržených důkazů za roky 2009 a 2010. Podstata žalobní argumentace tedy byla vypořádána.

[31] Skutečnost, že krajský soud nepřisvědčil stěžovatelovu názoru na matematickou neutralitu účetní operace nebo že některé správné úvahy žalovaného převzal, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Správnost těchto úvah je otázkou zákonnosti, nikoli přezkoumatelnosti.

III.b) Daňový režim rozpuštění účetní rezervy

[32] Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se při zjištění základu daně u poplatníka vedoucího účetnictví vychází z výsledku hospodaření. Podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 téhož zákona lze tento výsledek snížit o částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem či nákladem

na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jsou-li podle účetních předpisů zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů.

[33] Zákon tedy vychází z účetního výsledku hospodaření, avšak stanoví jeho mimoúčetní úpravy pro účely zjištění základu daně. Uvedení částky na řádku 162 daňového přiznání je pouze formulářovým zachycením jedné z těchto zákonných úprav, samo o sobě právo na snížení výsledku hospodaření nezakládá. Důvody, pro které lze výsledek hospodaření snížit, jsou vymezeny zákonem a daňový subjekt musí naplnění konkrétního důvodu prokázat.

[34] Tvorba účetní rezervy, která není rezervou podle zvláštního zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, se účetně zachycuje do nákladů, avšak sama není daňově účinným nákladem. Její tvorba se proto při stanovení základu daně vylučuje z nákladů. Při pozdějším použití, snížení nebo zrušení rezervy se odpovídající částka účetně projeví ve výsledku hospodaření opačným směrem. Právě § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o daních z příjmů umožňuje tento účetní dopad pro daňové účely neutralizovat, jde-li skutečně o rozpuštění rezervy, jejíž tvorba nebyla daňovým nákladem, tak, aby nedošlo k nežádoucímu dvojímu zdanění.

[35] Nejvyšší správní soud proto se stěžovatelem souhlasí potud, že daňový režim tvorby a následného zrušení či rozpuštění rezervy je zásadně reciproční. Nebyla-li tvorba účetní rezervy pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, lze při splnění podmínek § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů neutralizovat účetní dopad jejího rozpuštění snížením výsledku hospodaření (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 7 Afs 288/2014-35).

[36] Z této obecné neutrality však neplyne, že každá částka zaúčtovaná v roce rozpuštění na vrub účtu rezerv a ve prospěch výnosů může být bez dalšího odečtena od výsledku hospodaření. Daňový subjekt musí prokázat, že rozpuštěná částka skutečně souvisí s rezervou, jejíž tvorba nebyla pro daňové účely nákladem (k této podmínce a s ní spojenému důkaznímu břemenu daňového subjektu srov. PELC, V. § 23 [Základ daně]. In: PELC, V. *Daně z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2026, s. 237-238). Musí být alespoň s dostatečnou mírou pravděpodobnosti objasněna totožnost rezervy, její původ, výše a návaznost mezi její tvorbou a částkou později rozpuštěnou. Samotné označení souhrnného účetního zůstatku jako „*ostatní rezervy*“ nemůže za všech okolností nahradit prokázání těchto skutečností, zvláště vykazují-li účetní podklady převody mezi různými druhy rezerv nebo jiné závažné nesrovnalosti.

[37] Prokázání faktického vyloučení každé dílčí částky na řádku 40 dřívějšího daňového přiznání není samoúčelným cílem dokazování ani jediným myslitelným důkazem. Rozhodné je prokázání, že částka 5 651 292 Kč rozpuštěná v roce 2020 pocházela z tvorby konkrétní rezervy nebo více rezerv, která nebyla pro daňové účely nákladem. Údaje z řádku 40 jsou jedním z významných důkazů tohoto původu. V projednávané věci však chyběla nejen některá předchozí daňová přiznání, nýbrž především jakákoli průkazná evidence skladby a vývoje částky vedené souhrnně na účtu 459.

[38] Argumentace stěžovatele nulovým početním výsledkem zaměňuje účetní zachycení operace s její daňovou kvalifikací. Daňové orgány nezpochybnily, že stěžovatel na řádku 10 daňového přiznání vykázal výsledek hospodaření ve výši 14 181 804 Kč, že ve výkazu zisku

a ztráty uvedl jiné provozní výnosy ve výši 7 614 000 Kč ani že jejich součástí byla částka 5 651 292 Kč z rozpuštění rezervy, zaúčtovaná účetním dokladem č. 0003/00004 se zápisem MD 4590 / D 64899. Tyto skutečnosti tedy nebyly při hodnocení důkazů pominuty. Prokazují však pouze účetní zachycení rozpuštění rezervy v roce 2020. Neprokazují, že částka 5 651 292 Kč pocházela z tvorby konkrétní rezervy nebo více rezerv, která nebyla pro daňové účely nákladem. Skutečný výsledek hospodaření ve výši 14 181 804 Kč byl podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů východiskem pro stanovení základu daně. Jeho následné snížení na řádku 162 představovalo samostatnou mimoúčetní úpravu, jejíž zákonné podmínky musel stěžovatel prokázat.

[39] Výsledek nula vznikne pouze tehdy, je-li vedle zvýšení výsledku hospodaření o výnos z rozpuštění rezervy uznáno také jeho snížení na řádku 162. Právě zákonnost tohoto snížení však byla předmětem dokazování. Oprávněnost sporné položky proto nelze prokázat jejím zahrnutím do výpočtu a následným poukazem na to, že po jejím zahrnutí je výsledek neutrální.

III.c) Důkazní břemeno a hodnocení předložených podkladů

[40] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Uplatnil-li stěžovatel na řádku 162 daňového přiznání částku snižující výsledek hospodaření, tížilo jej prvotní důkazní břemeno ohledně splnění zákonných podmínek této úpravy.

[41] Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje účetnictvím a jinými povinnými evidencemi. Předloží-li účetnictví, které *prima facie* poskytuje úplné a průkazné informace o rozhodné skutečnosti, správce daně musí podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat konkrétní okolnosti vyvolávající vážné a důvodné pochybnosti o jeho věrohodnosti, průkaznosti, správnosti nebo úplnosti. Takto je rozložení důkazního břemene vyloženo v mnoha rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, a ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42.

[42] V nynější věci správce daně nezpochybňoval skutečnost, kterou účetní doklad č. 0003/00004 skutečně zachycoval, tedy že stěžovatel dne 31. 12. 2020 zaúčtoval zrušení částky 5 651 292 Kč zápisem MD 4590 / D 64899. Doklad však neobsahoval žádné údaje o tom, kdy, v jakých částkách, z jakých titulů a s jakým daňovým režimem vznikl zůstatek na účtu 459. Neprokazoval tedy skutečnost, která byla pro použití § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů nezbytná. Správce daně nemusel nejprve vyvracet pravdivost obsahu tohoto dokladu, aby mohl požadovat prokázání rozhodných skutečností, které v něm vůbec zachyceny nebyly.

[43] Nadto, pokud stěžovatel dovozoval splnění důkazní povinnosti z účetních výkazů a daňových přiznání jako celku, správce daně označil konkrétní okolnosti, které jejich vypovídací hodnotu ve vztahu k rozpuštěné částce zpochybňovaly. Účet 459 zachycoval „*ostatní rezervy*“ souhrnně a stěžovatel výslovně uvedl, že částka byla tvořena „*mimo jiné*“ na výdaje související se soudním sporem, tedy také na jiné tituly. Nebyla vedena ani předložena analytická evidence podle jednotlivých rezerv, karty rezerv, inventurní soupisy nebo vnitřní předpis vymezující jejich obsah, výši a způsob tvorby a použití.

[44] Dostupná časová řada byla vnitřně nesourodá. V rozvaze k 31. 12. 2001 byla vykázána ostatní rezerva ve výši 4 788 000 Kč v běžném i minulém období, ačkoli stěžovatel spojoval vznik rezervy zejména se sporem o nároky z tvrzeného pracovního poměru v roce 2001. V rozvahách za roky 2002 a 2003 byl u ostatních rezerv vykázán nulový stav. V roce 2004 se následně objevil stav 6 321 000 Kč, přestože stěžovatel doložil tvorbu jiné „*ostatní rezervy*“ pouze ve výši 916 368 Kč, a to na kurzové rozdíly.

[45] V roce 2005 byla doložena tvorba rezervy ve výši 1 423 018 Kč, rovněž na kurzové rozdíly. V roce 2007 se podle porovnání rozvah stav ostatních rezerv zvýšil o 363 000 Kč, zatímco na řádku 40 daňového přiznání byla u finančních rezerv vykázána částka 2 055 750 Kč. V roce 2008 se stav ostatních rezerv snížil o 2 455 000 Kč. Stěžovatel však za tento rok nepředložil daňové přiznání, přičemž podle jeho sdělení se mu účetnictví za rok 2008 nepodařilo dohledat (viz odpověď ze dne 20. 4. 2023 na protokol o místním šetření č. j. 1239284/23/3004-60561-712203, č. l. A 28 spisu správce daně). Nebylo proto možné určit, které rezervy byly v uvedené částce rozpuštěny ani jak byla tato operace daňově posouzena.

[46] Za těchto okolností nebylo možné ani částky 916 368 Kč a 1 423 018 Kč, jejichž vyloučení na řádku 40 za roky 2004 a 2005 bylo doloženo, bez dalšího přiřadit k zůstatku rozpuštěnému v roce 2020. Obě částky byly podle vlastního tvrzení stěžovatele vytvořeny na kurzové rozdíly a mezitím došlo v roce 2008 k významnému snížení souhrnného účtu rezerv. Bez analytické evidence nebylo možné zjistit, zda právě tyto rezervy byly v roce 2008 zrušeny, nebo zda zůstaly součástí konečného zůstatku. Totéž platí pro částku z roku 2007. Z provedených důkazů proto nebylo možné bezpečně individualizovat ani minimální část rezervy rozpuštěné v roce 2020, u níž by byly splněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů.

[47] Stěžovatel dále nerozlišuje mezi stavovou a tokovou veličinou. Údaj v rozvaze vyjadřuje stav ostatních rezerv k rozvahovému dni. Naproti tomu údaj na řádku 40 daňového přiznání zachycuje náklady daného zdaňovacího období, které byly pro daňové účely z výsledku hospodaření vyloučeny. Neměnný stav rezervy ve výši přibližně 5 651 000 Kč v rozvahách za několik po sobě jdoucích let proto nedokládá, že tatáž částka byla v těchto letech vyloučena prostřednictvím řádku 40.

[48] Časová řada rozvah za roky 2008 až 2019 je důkazem ve prospěch závěru, že stěžovatel po tuto dobu vykazoval určitý zůstatek ostatních rezerv. Sama však nevypovídá o původu a skladbě tohoto zůstatku ani o tom, zda přesná částka rozpuštěná v roce 2020 vznikla tvorbou rezerv, která nebyla pro daňové účely nákladem. Krajský soud proto nepochybil, pokud této časové řadě nepřiznal důkazní význam, který jí přikládal stěžovatel.

[49] Stěžovatelem citovaný rozsudek ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42, mu neprospívá. Skutečně z něj plyne povinnost správce daně označit konkrétní skutečnosti, pro které považuje předloženou evidenci za nevěrohodnou, neúplnou, neprůkaznou či nesprávnou. Této povinnosti však správce daně dostál označením výše uvedených nesrovnalostí. Uvedený rozsudek současně neukládá správci daně, aby za daňový subjekt prokazoval splnění hmotněprávních podmínek jím uplatněné položky snižující základ daně.

[50] Nejvyšší správní soud neopomněl zohlednit, že důkazní povinnost neznamená povinnost prokázat dřívější skutečnosti s absolutní jistotou. Podle rozsudku ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, publ. pod č. 3976/2020 Sb. NSS, postačí dostatečná míra pravděpodobnosti, která je zpravidla dána tehdy, lze-li z provedených důkazů učinit příslušný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit také dobu, která od prokazovaných skutečností uplynula. V nynější věci však proti tvrzení stěžovatele stály významné rozpory mezi jednotlivými rozvahami, tvrzenou tvorbou rezerv, částkami na řádku 40 a pohyby souhrnného účtu 459. Chyběla také evidence umožňující odlišit jednotlivé tituly rezerv. Ani po zohlednění značného časového odstupu proto nelze uzavřít, že by stěžovatel své tvrzení prokázal bez vážných pochybností, jak citovaný rozsudek vyžaduje.

[51] Daňové orgány po stěžovateli nepožadovaly důkaz absolutní. Stěžovatel mohl své tvrzení prokazovat jakýmikoli zákonnými důkazními prostředky, například návaznou analytickou evidencí, pozdějšími inventurními soupisy, vnitřními předpisy, auditními podklady nebo jinými doklady umožňujícími rekonstruovat skladbu rezervy. Takový ucelený soubor důkazů však stěžovatel nepředložil.

[52] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně vazby mezi částkou 5 651 292 Kč rozpuštěnou v roce 2020 a tvorbou rezervy, která by nebyla pro daňové účely nákladem. Zásada volného hodnocení důkazů porušena nebyla. Daňové orgány důkazy hodnotily jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a své závěry přezkoumatelně vysvětlily.

III.d) Výzvy správce daně a vlastní úřední evidence

[53] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně, vyžaduje-li to průběh řízení, vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, jestliže potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Původ a skladba rezervy byly v nynější věci skutečnostmi potřebnými pro stanovení daně za rok 2020, neboť představovaly skutkový předpoklad položky, kterou stěžovatel právě v tomto zdaňovacím období uplatnil.

[54] Již ve výzvě ze dne 7. 12. 2022 správce daně uvedl, že stěžovatel poskytl pouze vysvětlení o účelu rezervy, ale nepředložil žádné další podklady. Správce daně výslovně označil, že není doloženo, odkdy byla rezerva tvořena, jaký byl její stav ke konci jednotlivých účetních období, zda a v jakém rozsahu byly náklady na její tvorbu vyloučeny ze základu daně a podle jakého vnitřního předpisu byla tvořena a používána. Dále správce daně uvedl, že o období před rokem 2013 má pouze souhrnné informace a nemůže určit, zda a jaká část údajů na řádku 40 souvisí právě se spornou rezervou. Z výzvy tedy bylo srozumitelné, které rozhodné skutečnosti správce daně považuje za neprokázané.

[55] Příměr stěžovatele k výzvě, aby prokazoval, že formálně řádný daňový doklad je daňovým dokladem, není případný. Správce daně nezpochybňoval formu ani obsah dokladu o rozpuštění rezervy v roce 2020. Požadoval prokázání jiné hmotněprávní podmínky daňové úpravy, kterou tento doklad nezachycoval.

[56] Správce daně následně své pochybnosti dále konkretizoval ve výzvě ze dne 17. 5. 2023, ve které popsal údaje vyplývající z rozvah a daňových přiznání za jednotlivá dostupná období.

[57] Při hodnocení dostatečnosti výzvy nelze odhlížet od dalšího průběhu daňové kontroly, jestliže byl daňový subjekt s konkrétními pochybnostmi fakticky seznámen a měl reálnou možnost na ně reagovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29). Stěžovatel v nynější věci reagoval několika podáními, zúčastnil se místního šetření, byl seznámen s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění a vyjádřením ze dne 15. 8. 2023 proti němu uplatnil výhrady. Na procesní obraně proto zkrácen nebyl.

[58] Důvodná není ani námitka poukazující na vlastní úřední evidenci správce daně. V rozsahu, v němž měl správce daně dřívější daňová přiznání k dispozici, byl povinen je použít a také tak učinil. V rozhodnutí žalovaného jsou údaje z dostupných přiznání a rozvah shrnuty v tabulce (bod 33 rozhodnutí žalovaného) a následně podrobně hodnoceny. Výzvy navíc stěžovateli neukládaly, jak už bylo konstatováno, předložit výlučně daňová přiznání, ponechávaly na něm, jakými důkazními prostředky své tvrzení prokáže.

[59] Ani úplná řada jednotlivých daňových přiznání by sama o sobě neposkytla informaci, kterou správce daně postrádal. Řádek 40 obsahoval souhrnné částky různých daňově neúčinných nákladů a jeho dílčí členění podle účtových skupin neumožňovalo bez analytické účetní evidence určit, jaká část se vztahovala právě k rezervě nebo rezervám zahrnutým v zůstatku 5 651 292 Kč. Vlastní úřední evidence správce daně rovněž nemohla obsahovat interní evidenci jednotlivých rezerv, inventurní soupisy ani vnitřní předpis stěžovatele.

[60] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani písemnost ze dne 11. 3. 2024, č. j. 895660/24/3004-60564-706114, na niž stěžovatel poukázal v replice ke kasační stížnosti. I kdyby z ní vyplývalo, že finanční správa měla v jiném spise k dispozici další daňová přiznání před rokem 2013, neprokazovala existenci analytické evidence rezerv ani obsah jednotlivých položek souhrnně vykázaných na řádku 40. Přiznání za roky 2005 a 2007 byla navíc při rozhodování žalovaného zohledněna, jejich obsah však výše popsané pochybnosti neodstranil.

[61] Není proto nezbytné řešit, zda a za jakých podmínek měla být konkrétní daňová přiznání uchovávána podle vnitřního spisového řádu finanční správy nebo předána do archivu. Ani závěr pro stěžovatele nejpříznivější, podle něhož správce daně mohl dohledat více daňových přiznání, by nemohl změnit výsledek věci, neboť chybějící rozhodné informace nebyly jejich obsahem.

[62] Pokud by výzva v některé své části požadovala opětovné předložení listiny, kterou správce daně prokazatelně měl ve vlastní evidenci, mohlo by jít o nadbytečný požadavek. Takové dílčí pochybení by však nemohlo mít vliv na zákonnost doměření, jestliže správce daně dostupné listiny následně vyhodnotil a neunesení důkazního břemene založil na tom, že ani tyto listiny, ani ostatní provedené důkazy neprokazovaly původ a skladbu částky rozpuštěné v roce 2020.

[63] Výzvy správce daně proto splňovaly podmínky § 92 odst. 4 daňového řádu. Nebyly založeny na obecné nedůvěře k účetnictví stěžovatele, nýbrž na absenci údajů nezbytných pro posouzení uplatněné položky a následně též na konkrétních rozporech v dostupných účetních a daňových podkladech.

III.e) Časový odstup, uchovávání dokladů a legitimní očekávání

[64] Značný časový odstup od tvrzené tvorby rezervy je při hodnocení důkazů významný. Jak již bylo uvedeno, nelze po daňovém subjektu požadovat absolutní jistotu ani bez dalšího odmítnout nepřímé důkazy pouze proto, že nenahrazují každý původní účetní doklad. Plynutí času však důkazní povinnost neruší a nevytváří domněnku, že tvrzení daňového subjektu je pravdivé.

[65] Stěžovatel nesprávně dovozuje, že jej tehdejší znění § 31 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví"), zavazovalo účetní doklady po uplynutí doby úschovy zničit. Zákon stanovil minimální dobu, po kterou musely být účetní záznamy uchovávány, nestanovil však povinnost jejich bezprostřední skartace. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. 4. 2007, č. j. 7 Afs 74/2006-67, vyslovil, že skartace po uplynutí doby úschovy je možností, nikoli povinností a že daňový subjekt musí nést riziko důkazní nouze, uplatní-li později nárok založený na dříve skartovaných podkladech.

[66] Podpůrně lze odkázat též na rozsudek ze dne 10. 5. 2024, č. j. 5 Afs 125/2022-37, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že i kdyby daňový subjekt již nebyl povinen určité původní podklady archivovat, musí si zajistit dostatečné důkazní prostředky, jimiž bude schopen prokázat oprávněnost daňového nároku uplatněného v pozdějším zdaňovacím období. Uplynutí archivační doby proto samo o sobě nemůže nahradit důkaz o splnění hmotněprávních podmínek položky snižující základ daně.

[67] V projednávané věci navíc nešlo o jednorázovou událost, která by se uzavřela v roce 2001. Stěžovatel vykazoval zůstatek ostatních rezerv až do roku 2020. Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost byl ve smyslu § 29 a následujících zákona o účetnictví povinen ověřovat při pravidelných inventarizacích. I kdyby tedy původní doklad o tvorbě již nemusel být uchován, pozdější inventurní soupisy a navazující účetní záznamy měly průběžně zachycovat, z jakých titulů trvající zůstatek sestává a zda je nadále odůvodněný. Stěžovatel nevysvětlil, proč nemohl předložit ani tyto podstatně mladší záznamy.

[68] Stěžovateli nesvědčilo ani jím tvrzené legitimní očekávání založené na tom, že správce daně v předchozích letech přijímal jeho daňová přiznání nebo že při dřívější kontrole za rok 2007 neučinil podle stěžovatele zjištění týkající se rezerv. Z pouhého nevyslovení pochybností v jiném zdaňovacím období nelze bez dalšího dovozovat závazné potvrzení skutkových okolností pro období pozdější. Jednotlivá zdaňovací období se posuzují samostatně a skutková zjištění nelze mezi nimi bez dalšího přenášet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63).

[69] Zákonné stanovení daně vždy zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu, samo o sobě však nepředstavuje porušení jeho majetkových práv. Jelikož byla daň doměřena na základě zákona a v řízení respektujícím procesní práva stěžovatele, námitka porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod není důvodná.

III.f) Navržené důkazy za roky 2009 a 2010

[70] Krajský soud nepochybil ani tím, že neprovedl důkaz přílohami k účetním závěrkám za roky 2009 a 2010. Stěžovatel jimi hodlal doložit, že také v těchto letech vykazoval ostatní rezervu ve výši přibližně 5 651 000 Kč. Tato skutečnost však mezi účastníky nebyla sporná. Ani její další potvrzení by neobjasnilo původ a skladbu rezervy, způsob její tvorby, daňový režim ani nesrovnalosti vzniklé v dřívějších obdobích. Jednalo se proto o důkazy nadbytečné.

[71] Ze stejného důvodu ani Nejvyšší správní soud neprovedl tyto důkazy v nynějším řízení o kasační stížnosti.

[72] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně byl oprávněn požadovat prokázání skutečností, na nichž záviselo uplatnění položky podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů v roce 2020. Stěžovatel prokázal účetní rozpuštění částky 5 651 292 Kč, nikoli však její vazbu na tvorbu konkrétní rezervy nebo více rezerv, která nebyla pro daňové účely nákladem. Výzvy správce daně byly dostatečně konkrétní a zákonné, dostupná úřední evidence byla vyhodnocena a plynutí času bylo při hodnocení důkazů zohledněno. Skutečnost, že účetní zachycení rozpuštění rezervy a stěžovatelem uplatněná daňová úprava měly po početní stránce nulový součet, na tomto závěru nic nemění.

IV.
Závěr a náklady řízení

[73] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[74] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 29. září 2026

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu