



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Plzeňský Prazdroj, a. s.**, sídlem U Prazdroje 64/7, Plzeň, zastoupená Mgr. Janem Turkem, advokátem, sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2018 č. j. 7723/18/5200-11434-707700, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2020, č. j. 30 Af 22/2018 - 56,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2020, č. j. 30 Af 22/2018 - 56, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2018, č. j. 7723/18/5200-11434-707700, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **32 684 Kč**, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jana Turka, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně uplatnila v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 částku snižující výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to v důsledku změny účetní metody. Tato změna spočívala v tom, že vratné lahve a marketingové předměty, které žalobkyně dosud

evidovala jako zásoby, začala nově evidovat jako dlouhodobý hmotný majetek. Položka snižující výsledek hospodaření představovala část výdajů (nákladů) vynaložených na pořízení marketingových předmětů a lahví, které by žalobkyně postupně uplatňovala v nákladech minulých zdaňovacích období, pokud by o marketingových předmětech a lahvích od počátku účtovala jako o dlouhodobém hmotném majetku.

[2] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) zahájil postup k odstranění pochybností a platebním výměrem ze dne 15. 11. 2016, č. j. 301716/16/4223-21792-400660, žalobkyni vyměřil daň z příjmů právnických osob o 33 697 260 Kč vyšší, než uvedla v daňovém přiznání.

[3] Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví a prvostupňový platební výměr potvrdil. Konstatoval, že žalobkyně si provedenou změnu účetní metody vykládá způsobem jdoucím proti smyslu účetních předpisů i zákona o daních z příjmů. Neuvedla, jak změna kvalifikace marketingových předmětů zvýší vypovídací hodnotu účetní závěrky. Některé marketingové předměty navíc žalobkyně nesprávně ocenila, u některých uplatnila pořizovací cenu opakovaně (v minulosti jako náklad na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů a nyní opět jako odpisy, u kterých navíc neprokázala daňovou účinnost).

[4] Ve vztahu k vratným lahvím žalovaný předeslal, že je zcela na žalobkyni, zda je bude účtovat jako dlouhodobý hmotný majetek nebo jako zásoby. Pro posouzení, zda se jednalo o změnu účetní metody, je rozhodující, zda se změnila ekonomická realita. Žalovaný poukázal na skutečnost, že do 31. 3. 2014 žalobkyně využívala tzv. otevřený systém opakovaně použitelných obalů, ve kterém vlastnictví obalu přechází z dodavatele na odběratele. V důsledku změny účtování o vratných lahvích k datu 1. 4. 2014 musela žalobkyně dle názoru žalovaného přejít na uzavřený systém, v němž zůstává vlastníkem obalů, a odběratel je tedy povinen jí obal vrátit. Veškeré takové změny lze ovšem akceptovat pouze prospektivně. Žalobkyně nemůže v důsledku změny interní metodiky (bez současné změny smluvních vztahů s odběrateli) změnit přístup k vlastnictví vratných lahví, zejména těch, které ke dni 1. 4. 2014 ekonomicky nekontrolovala (prokazatelně nevladla). Žalovaný upozornil, že žalobkyně může změnit způsob účtování o vratných lahvích do budoucna, musí tomu však odpovídat smluvní ujednání s jejími odběrateli. Dále uvedl, že pokud měla žalobkyně za to, že vratné lahve po celou dobu uváděla na trh v uzavřeném systému, a z tohoto důvodu o nich nesprávně účtovala, měla podat dodatečná daňová přiznání za minulá zdaňovací období z důvodu účetní chyby. Žalovaný zdůraznil, že reklasifikace zásob na dlouhodobý hmotný majetek jednoznačně představuje změnu ekonomické reality. Ve shodě se správcem daně nadto poukázal na skutečnost, že žalobkyně při vyřazování nadále přistupuje k obalům jako k zásobám, není možné identifikovat jednotlivé lahve (např. při inventarizaci). Zároveň upozornil, že u lahví, jejichž pořizovací cenu žalobkyně uplatnila jako daňově uznatelný náklad a při jejichž prodeji přešlo vlastnické právo na odběratele, nelze akceptovat uplatnění účetního odpisu jako daňově uznatelného nákladu.

[5] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Plzni zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Konstatoval, že rozhodnutí žalovaného i platební výměr obsahují jasné závěry ve vztahu k předmětu sporu i námitkám žalobkyně. Správce daně a žalovaný se zabývali též listinami, které žalobkyně předložila, jakož i její účetní závěrkou. Zprávy auditora nepředstavovaly důkazní prostředky, nýbrž nezávazný právní názor na předmět sporu. Dle krajského soudu žalovaný v rozhodnutí popsal rozdíly mezi otevřeným a uzavřeným systémem opakovaně použitelných obalů. Jelikož žalobkyně obchodovala v rámci otevřeného systému, je zřejmé, že prodejem zboží přešlo na kupujícího i vlastnické právo k lahvi. Závěr žalovaného, že prodejem lahví prokazatelně došlo ke změně vlastnictví, označil krajský soud za správný a dostatečně

pokračování

podložený. Další dokazování tedy nebylo z pohledu krajského soudu nutné. Aby žalobkyně mohla změnit metodiku vykazování lahví, musela by používat uzavřený systém opakovaně použitelných obalů a přizpůsobit mu své smluvní vztahy. Jelikož tak neučinila, dostala se do přímého rozporu s ekonomickou realitou. Krajský soud rovněž shledal, že žalovaný nebyl povinen v odvolacím řízení postupovat podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť nedoplňoval dokazování, ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Krajský soud uzavřel, že postup žalobkyně byl v rozporu s ekonomickou realitou, tudíž nelze vůbec hovořit o tom, že by vedla účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o jejím hospodaření a finanční situaci.

II. Kasační stížnost a vyjádření účastníků

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že závěr o rozporu účtování o vratných lahvích s ekonomickou realitou odporuje zprávě nezávislého auditora k její účetní závěrce. Auditor jednoznačně potvrdil, že stěžovatelčina účetní závěrka podává věrný a poctivý obrat jejího hospodaření a finančních toků v souladu s českými účetními předpisy a že změna účtování přinese více relevantních informací o dopadech transakcí spojených s vratnými lahvemi. Totožný závěr auditor vyslovil i ve stanovisku, které stěžovatelka v řízení předložila. Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že stanovisko auditora představuje pouze nezávazný právní názor. Připodobnila je ke znaleckému posudku a domnívala se, že krajský soud se měl se závěry auditora řádně vypořádat.

[7] Stěžovatelka dále upozornila, že zákon č. 477/2001 Sb., o obalech a o změně některých zákonů (zákon o obalech), nijak neupravuje účetní postupy zachycující nakládání s obaly. Krajský soud nezohlednil, že stěžovatelka je v ekonomicky odlišné situaci oproti tomu, kdy dochází ke standardnímu prodeji majetku. Odběratel poptává produkt (pivo), nikoli lahve, které jsou jen nutnou součástí obchodu. Odběratel nehodlá lahve dále ekonomicky využívat, je pro něj ekonomicky nejvýhodnější vrátit je stěžovatelce a inkasovat tzv. vratnou zálohu. Stěžovatelka se nemůže svobodně rozhodnout, zda lahve od odběratele koupí zpět, tuto povinnost jí ukládá zákon i v situaci, kdy je to pro ni nevýhodné. Stěžovatelka poukázala na skutečnost, že jiné subjekty na trhu aplikují v obdobné situaci stejný účetní přístup, což musí být správci daně známo.

[8] Stěžovatelka shrnula nežádoucí dopady účtování lahví v zásobách a porovnála je s přínosy plynoucími z jejich vykazování v dlouhodobém hmotném majetku. Připomněla, že zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jednoznačně upřednostňuje takovou metodu, která zajistí, aby účetnictví a účetní závěrka podávaly věrný a poctivý obraz o hospodaření a finanční situaci daňového subjektu. Účetní předpisy obecně umožňují účtovat obaly jako dlouhodobý hmotný majetek i zásoby, což ostatně (na rozdíl od krajského soudu) uznal též žalovaný. Stěžovatelka tedy zvolila takovou metodu, která podává co nejvěrnější a poctivý obraz skutečnosti. Závěr krajského soudu, že stěžovatelka nebyla oprávněna zvolený účetní postup použít, je v rozporu s relevantní právní úpravou.

[9] Stěžovatelka namítala, že opakovaně prokázala, že ke změně účtování nepřistoupila na základě změny skutkového stavu (změny ekonomické reality), ale toliko na základě změny vlastní účetní metodiky. Skutečnost, že nedošlo ke změně ekonomické reality, měl za nespornou i krajský soud. Nesprávně však dovodil, že právě proto stěžovatelka nemohla změnit způsob účtování. Stěžovatelka též opakovaně uváděla a prokázala, že v důsledku změny vykazování vratných obalů došlo ke zlepšení vypovídací schopnosti její účetní závěrky.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zprávu auditora nelze vnímat shodně jako vyjádření znalce obsažené ve znaleckém posudku. Poukázal na specifickou úpravu činnosti znalců a znaleckých ústavů a zdůraznil, že znalci nepřísluší vyjadřovat se k právním otázkám. Ze stanoviska auditora nevyplývá, v jakém smyslu se zpřesnila nebo zkvalitnila vypovídací hodnota účetní závěrky, ani že by byla naplněna kritéria pro změnu účetní metody. Auditor navíc výslovně uvedl, že se nevyjadřuje k daňovým dopadům.

[11] Žalovaný dále upozornil, že argumentace stěžovatelky ohledně odlišnosti její ekonomické situace od standardního prodeje se míjí s námitkami, které uplatnila v žalobě. Zopakoval závěry, které vyslovil ve vztahu k systému nakládání s obaly, který stěžovatelka uplatňovala, včetně jeho změn s tím, že reklasifikace zásob na dlouhodobý hmotný majetek jednoznačně představuje změnu ekonomické reality, která nemůže být vyvolána pouze změnou účetní metodiky. Žalovaný souhlasil se závěrem krajského soudu, že nemohla-li stěžovatelka „takto principiálně postupovat“, nelze považovat za správné ani dílčí kroky z tohoto nesprávného postupu vzešlé. Stěžovatelka závěry krajského soudu dezinterpretuje. Nelze je vykládat tak, že nedošlo ke změně ekonomické reality, ani že by stěžovatelka vůbec nemohla účtovat vratné lahve jako dlouhodobý hmotný majetek. Krajský soud správně zdůraznil, že stěžovatelka by mohla uvedeným způsobem postupovat, pokud by došlo ke změně ekonomické reality, což však nenastalo.

[12] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zopakovala, že krajský soud založil napadený rozsudek na závěru, že účtování o vratných lahvích bylo v rozporu s ekonomickou realitou, přičemž se nevypořádal s opačným závěrem auditora. Žalovaný se vyjádřil pouze ke stanovisku auditora, nikoli ke zprávě, která je přílohou účetní závěrky. Argumentací, že v důsledku specifických skutkových okolností stěžovatelka neztrácí ekonomickou kontrolu nad lahvemi, uplatnila i v podané žalobě. Závěry žalovaného jsou vnitřně rozporné, neboť na jednu stranu uvádějí, že reklasifikace zásob do dlouhodobého majetku jednoznačně představuje změnu ekonomické reality, zároveň však žalovaný (ve shodě s krajským soudem) zastává zcela opačný názor, že ke změně ekonomické reality nedošlo. Stěžovatelka trvá na tom, že byly naplněny podmínky pro změnu účetní metody vyplývající z interpretace Národní účetní rady I-29.

[13] V duplice žalovaný opětovně poukázal na skutečnost, že stanovisko auditora představuje pouze nezávazný právní názor. Setrval též na tom, že stěžovatelka v žalobě neuplatnila argumentaci, že se sama nemůže rozhodnout, zda lahve koupí od odběratele zpět, a že stejný účetní přístup jako ona uplatňují i jiné subjekty na trhu. To, že odběratelé nemají ekonomicky výhodnější variantu, než jí vrátit lahve zpět a inkasovat vratnou zálohu, stěžovatelka sice v žalobě zmínila, avšak dle názoru žalovaného se nejednalo ani o zárodek žalobního bodu. V této části jde proto kasační argumentace zcela nad rámec žalobních námitek. Žalovaný rovněž zopakoval, že stěžovatelka jím vyslovené závěry i závěry krajského soudu dezinterpretuje. Trval na tom, že reklasifikace zásob do dlouhodobého hmotného majetku představuje zásadní změnu ekonomické reality (podmíněné změnou existujících smluvních podmínek s odběrateli). Nemůže tak být vyvolána pouze změnou metodiky (účetního přístupu) stěžovatelky. Tento závěr nelze dle žalovaného považovat za vnitřně rozporný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[15] Na úvod Nejvyšší správní soud upozorňuje, že ačkoli byly v předchozím řízení posuzovány důsledky změny účetní metody nejen ve vztahu k vratným lahvím, ale též k marketingovým předmětům, stěžovatelka v kasační stížnosti argumentuje pouze ve vztahu k vratným lahvím. Jelikož je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti

pokračování

[ve smyslu § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], nemohl se zabývat posouzením závěrů vyslovených ohledně marketingových předmětů.

[16] Zároveň Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelčin argument, že její odběratelé nemají ekonomicky výhodnější variantu, než jí vrátit lahve zpět a inkasovat zálohu, je třeba vnímat jako součást řádně uplatněného žalobního bodu týkajícího se ekonomické kontroly stěžovatelky nad lahvemi (viz zejména str. 6 žaloby). Nejedná se tedy o nově uplatněný důvod ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., a stěžovatelce rozhodně nelze přičítat k tíži, že kasační stížnost není pouhým doslovným přepisem obsahu podané žaloby.

[17] Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (viz přechodné ustanovení v čl. II bodu 1 zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony), je základem daně *rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.*

[18] Pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví, se vychází *z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů* [§ 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů].

[19] Podle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 6 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření snižuje *o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno.*

[20] Mezi účastníky řízení není sporné, že postup stěžovatelky vedl ke snížení jejího vlastního kapitálu. Otázkou zůstává, zda tento postup naplnil znaky *změny účetní metody* ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů.

[21] Účastníci řízení při výkladu pojmu *změna účetní metody* shodně vycházeli z interpretace Národní účetní rady I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách (dostupná na webu <https://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/>, dále jen „interpretace I-29“). Podle ní se změnou metody „*rozumí, když účetní jednotka začne vykazovat, oceňovat nebo zveřejňovat jednotlivé prvky účetní závěrky jiným způsobem než doposud. Změna metody nevyplývá z nových informací či z nového skutečného stavu; účetní jednotka pouze v důsledku změny účetních předpisů nebo vlastní metodiky zachycuje ekonomickou realitu jiným způsobem. Ke změně účetní metody na základě vlastního rozhodnutí účetní jednotka přistupuje pouze v případě, že po změně metody dojde ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky*“. Interpretace I-29 dále uvádí, že podaná definice změny metody nesouvisí s vymezením účetních metod v § 4 odst. 8 zákona o účetnictví, který neřeší věcnou podstatu změny metody, která je pro její identifikaci zásadní.

[22] Změnou metody se tak rozumí situace, kdy účetní jednotka začne vykazovat, oceňovat nebo zveřejňovat jednotlivé prvky účetní závěrky jiným způsobem než doposud. Změna metody nevyplývá z nových informací či z nového skutečného stavu. Účetní jednotka pouze v důsledku změny vlastní metodiky zachycuje totožnou ekonomickou realitu jiným způsobem. Ke změně metody lze přistoupit pouze v případě, kdy dojde ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky.

[23] Uvedený výklad je souladný se shora citovaným zněním § 23 odst. 3 písm. b) bodu 6 zákona o daních z příjmů i s jeho smyslem a účelem. Změna účetní metody je již podle svého označení změnou postupu (metodiky) účetní jednotky při účtování, která není vyvolána změnou

ve vnějším světě (změnou ekonomické reality). Zákon podmíněnost změny účetní metody změnou ekonomických vztahů daňového subjektu nestanoví. Zároveň je logické, že změna, jejímž smyslem je zlepšení vypovídací hodnoty účetní závěrky, v sobě odráží základní povinnost účetních jednotek *vést účetnictví tak, aby účetní jednotka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky* (§ 7 odst. 1 zákona o účetnictví).

[24] Nejvyšší správní soud přisvědčuje také tomu, že pro určení, co zákon o daních z příjmů v citovaném ustanovení rozumí pod pojmem *účetní metoda*, nelze vycházet pouze z § 4 odst. 8 zákona o účetnictví. Podle tohoto ustanovení (ve znění účinném do 31. 12. 2015) jsou účetní jednotky povinny při vedení účetnictví dodržovat *zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy*. Toto ustanovení dále v písm. g) stanoví, že *prováděcí právní předpisy pro jednotlivé skupiny účetních jednotek upraví účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv*. Na základě citovaného ustanovení proto nelze vyloučit, že i změna účtování o určité položce (v tomto případě spočívající v tom, že již není evidována jako zásoba, nýbrž jako dlouhodobý hmotný majetek) může představovat změnu účetní metody. To ostatně v předchozím řízení nezpochybňoval ani žalovaný.

[25] Nejvyšší správní soud přitom (stejně jako žalovaný a stěžovatelka) vycházel z toho, že pro snížení výsledku hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 6 zákona o daních z příjmů je nezbytné naplnit následující předpoklady: je nutno, aby se jednalo (i) o změnu způsobu, jakým daňový subjekt účtuje, která není vyvolána změnou skutkového stavu, tedy čistě o změnu metodiky, a dále aby (ii) nová účetní metoda zlepšovala vypovídací schopnost účetní závěrky. Právě o naplnění těchto dvou znaků přitom vedou účastníci řízení v souzené věci spor.

[26] Nejvyšší správní soud nicméně shledal, že v daném okamžiku není možno vedený spor věcně posoudit a rozhodnout. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti oprávněně upozornila na to, že závěry žalovaného, které v napadeném rozsudku bez dalšího převzal i krajský soud (přesněji řečeno jich převzal pouze část), jsou vnitřně rozporné, a tudíž nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

[27] V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaného je vyjádřen názor, že *„reklasifikace zásob [včetně vratných labví, ke kterým odvolatel neměl vlastnické právo, tj. labví, které byly na tuzemském a zahraničním trhu, a nebyly tak k datu změny na skladě (v dispozici odvolatele)] do dlouhodobého hmotného majetku jednoznačně představuje změnu ekonomické reality“*. Žalovaný označil tuto změnu za zásadní, *„podmíněnou obvykle změnou právních ujednání (smluvních podmínek) již existujících dodavatelsko-odběratelských vztahů, jež nemůže být vyvolána pouze změnou metodiky (účetního přístupu) odvolatele“* (bod 90 rozhodnutí žalovaného). Není-li (a nemůže-li být) změna účetní metody odvislá od změny skutkových okolností (tj. od změny ekonomické reality), logicky nelze z provedené změny metodiky usuzovat na to, že ke změně ekonomické reality došlo. Právě to však žalovaný učinil, a jeho závěr, že došlo k zásadní změně ekonomické reality je opřen právě o *reklasifikaci zásob do dlouhodobého majetku*, tedy o změnu účetní metody.

[28] Měl-li žalovaný za to, že stěžovatelka nemohla v důsledku pouhé změny účetní metody bez dalšího přejít z otevřeného systému opakovaně použitelných obalů do systému uzavřeného, není tento závěr z jím vydaného rozhodnutí dostatečně patrný. Klíčové je, že žalovaný navíc dovozoval, že stěžovatelka používala do 31. 3. 2014 otevřený systém opakovaně použitelných obalů pouze ze způsobu, jakým do tohoto data o obalech účtovala (viz bod 89 rozhodnutí žalovaného). Tento závěr je ovšem v rozporu s tím, že zvolená účetní metoda nemůže definovat reálné ekonomické vztahy.

pokračování

[29] Vzájemná nekompatibilita a nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného se následně odrazila také v odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, který z rozhodnutí žalovaného vyvodil závěr (s nímž se ztotožnil), že stěžovatelka by mohla změnit metodu účtování lahví jen za předpokladu, že by se pohybovala v uzavřeném systému opakovaně použitelných obalů. Jelikož k této změně skutkových okolností nedošlo, dostalo se její účetnictví do přímého rozporu s ekonomickou realitou (bod 61 napadeného rozsudku). Stěžovatelka však v této souvislosti v kasační stížnosti relevantně poukazovala na skutečnost, že uvedený závěr je zcela v rozporu s východiskem žalovaného, který dovodil, že u stěžovatelky ke změně ekonomické reality došlo.

[30] V návaznosti na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud uvádí, že možnosti, které žalovaný i krajský soud ve vydaných rozhodnutích nastínil, tj. že na straně jedné (a) došlo ke změně ekonomické reality, anebo že je (b) nová účetní metoda v rozporu s ekonomickou realitou, a tedy nezlepšuje vypovídací schopnost účetní závěrky, se navzájem vylučují. Žalovaný tedy v dalším řízení bude povinen nejprve náležitě zjistit (a to jinak než ze způsobu, jakým stěžovatelka účtovala), v jakém systému stěžovatelka skutečně zajišťovala opakované použití obalů v rozhodném zdaňovacím období (a ve zdaňovacích obdobích předcházejících). Pro ten účel lze za vhodné důkazní prostředky považovat např. smlouvy se stěžovatelčinými odběrateli, případně jinou dokumentaci, z níž bude možno dovodit naplnění (alespoň některých) kritérií otevřeného, či uzavřeného systému, vymezených v části B přílohy č. 2 k zákonu o obalech (např. právě vlastnické vztahy k vratným lahvím).

[31] Ukáže-li se na základě provedeného dokazování, že stěžovatelka před datem 31. 3. 2014 používala jiný systém vracení obalů než po tomto datu, teprve tehdy obстоjí závěr žalovaného o tom, že došlo ke změně ekonomické reality (a v důsledku toho tedy nemohly být naplněny podmínky pro změnu účetní metody). V opačném případě bude na místě zabývat se tím, zda nová účetní metoda (spočívající ve vykazování vratných lahví v dlouhodobém hmotném majetku namísto zásob, která nebyla vyvolána změnou ekonomické reality) skutečně vedla ke zlepšení vypovídací hodnoty účetní závěrky (v kontextu toho systému zajištění opakovaného použití obalů, který stěžovatelka uplatňuje). Od toho se pak bude odvíjet závěr, zda v daném případě byly naplněny podmínky pro snížení stěžovatelčina výsledku hospodaření v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) bodu 6 zákona o daních z příjmů.

[32] Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud závěrem doplňuje, že v obecné rovině se lze ztotožnit s náhledem žalovaného a krajského soudu stran hodnocení zprávy nezávislého auditora k účetní závěrce a jeho stanovisko, předložené stěžovatelkou v daňovém řízení. Hodnocení auditora představuje spíše právní názor na stěžovatelčinu účetní závěrku než důkazní prostředek, jehož provedení by přispělo k objasnění skutkového stavu věci. To ovšem neznamená, že za situace, kdy stěžovatelka na hodnocení auditora opakovaně odkazovala a fakticky je učinila součástí své argumentace, by je bylo možno bez dalšího přejít. Tato výtka míří primárně ke krajskému soudu, který napadený rozsudek vystavěl na závěru, že stěžovatelka za stávající situace vůbec nemohla o vratných lahvích účtovat jako o dlouhodobém hmotném majetku, aniž se vypořádala se stanoviskem auditora, který účetní závěrku sestavenou právě na základě této účetní metody ověřil s výrokem, že podává věrný a poctivý obraz o stěžovatelčině finanční situaci, jejím hospodaření a peněžních tocích v souladu s českými účetními předpisy.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Jelikož pro takový postup byly dány důvody již v řízení před krajským soudem, zrušil současně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. také rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[34] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (aplikovaného na základě § 120 s. ř. s.) má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[35] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích). V řízení před krajským soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[36] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem i v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátem. V řízení před krajským soudem zástupce stěžovatelky učinil dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) čtyři úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení, sepis žaloby a dvou doplňující vyjádření, v nichž stěžovatelka reagovala na argumentaci obsaženou ve vyjádřeních žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce stěžovatelky učinil dva úkony právní služby, a to sepis kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupce stěžovatelky učinil šest úkonů právní služby s nárokem na odměnu ve výši 3 100 Kč [§ 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 300 Kč jako náhradu hotových výdajů. Protože zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku 4 284 Kč odpovídající této dani. Celková náhrada nákladů řízení, sestávající z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů ve výši 24 684 Kč (včetně daně z přidané hodnoty) a ze zaplacených soudních poplatků ve výši 8 000 Kč, tak představuje částku 32 684 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[37] Žalovaný neměl ve věci samé úspěch, nemá proto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.) právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. dubna 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu