



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišveje a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **Plzeňský Prazdroj, a.s.**, sídlem U Prazdroje 64/7, Plzeň
zastoupen společností Ernst & Young, s.r.o., oprávněnou k poskytování
daňového poradenství, sídlem Na Florenci 2116/15, Nové Město, Praha
1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2018, č.j. 7723/18/5200-11434-707700,

takto:

I. **Žaloba se z a m í t á.**

II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou ze dne 19. 4. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2018, č.j.

7723/18/5200-11434-707700 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu – platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 – ze dne 15. 11. 2016, č.j. 301716/16/4223-21792-400660 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ či „*platební výměr*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 ve výši 757 034 644 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce (v textu žaloby dále též jen „*Společnost*“) v úvodu žaloby shrnul skutkový stav věci a předchozí řízení a poté uvedl, že nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívá v:
 - nepřezkoumatelnosti z důvodu vyhodnocení předložených důkazních prostředků bez řádného a logického zdůvodnění (zejména stanovisko nezávislého auditora ke změně metody ze dne 27. října 2016, Zpráva nezávislého auditora a účetní závěrka Společnosti ze dne 29. dubna 2015)
 - nepřezkoumatelnosti z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, který je pro posouzení věci rozhodující, zejména pokud jde o otázku, zda dochází ke ztrátě ekonomické kontroly/vlastnictví vybraných marketingových předmětů (dále též jen „*POSM*“ či „*POS materiály*“) a vratných lahví (dále též jen „*lahve*“) ve smyslu účetních předpisů
 - nepřezkoumatelnosti z důvodu nesrozumitelnosti odůvodnění spočívající v jeho vnitřní rozpornosti
 - porušení procesních práv Společnosti v průběhu daňového řízení [zejména postup žalovaného v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“)]
 - nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí ve věci POSM (body 82 až 85 napadeného rozhodnutí), kde Společnost nerozumí, co žalovaný tvrdí ani souvisejícímu odůvodnění, zejména pak ve vztahu k dílčímu závěru uvedenému v bodě 84 napadeného rozhodnutí
 - nesprávném posouzení právní otázky, jakým způsobem by POSM a lahve měly být účetně zachyceny v souladu s českými účetními a daňovými předpisy
 - nesprávném posouzení právní otázky, zda změna účetního přístupu Společnosti k těmto položkám ke dni 1. dubna 2014 představuje změnu účetní metody ve smyslu účetních a daňových předpisů
3. Žalobce se dále vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům.
4. Nedostatečné vyhodnocení předložených důkazních prostředků
5. Stran nedostatečného vyhodnocení předložených důkazních prostředků žalobce uvedl, že v průběhu daňového řízení předložil řadu vysvětlení a důkazních prostředků, které správcem daně nebyly dostatečně vyhodnoceny. Tyto důkazní prostředky zahrnovaly mimo jiné Zprávu nezávislého auditora, společnosti PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o. a Účetní závěrku Společnosti za rok končící 31. března 2015, ve které auditor zcela

jednoznačně potvrdil, a to výrokem bez výhrad, jak správnost vedení účetnictví, tak i skutečnost, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice Společnosti, jejího hospodaření a finančních toků v souladu s českými účetními předpisy. V Příloze k účetní závěrce byla podrobně popsána sporná změna metody účtování o POSM a lahvích s jednoznačným závěrem, že tyto změny přinesou účetní závěrku poskytující spolehlivé a více relevantní informace o dopadech transakcí spojených s lahvemi a POSM (kapitola 2.23 Přílohy účetní závěrky za rok končící 31. března 2015). Dne 27. října 2016 Společnost dále předložila Stanovisko nezávislého auditora ke změně účetní metody ve společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s., ve kterém auditor dále zcela jednoznačně konstatoval, že Společnost si i po prodeji lahví spolu s produkty zachovává ekonomickou kontrolu/vlastnictví lahví (produkty jsou dodávány na trh výhradně ve specifických, jednoznačně unikátních a identifikovatelných lahvích, zákazník nemá k dispozici ekonomicky výhodnější variantu než lahev oproti poskytnuté záloze vrátit dodavateli). Přestože předmětem sporné otázky je způsob účetního zachycení, k hodnocení účetních postupů ve Zprávě nezávislého auditora se správce daně v prvním stupni ani žalovaný vůbec nevyjádřil. K následnému stanovisku auditora pak správce daně v odůvodnění platebního výměru pouze konstatoval, že je pouze na vůli daňového subjektu, zda provede změnu způsobu vykazování lahví směrem do budoucnosti, resp. že podle účetních předpisů se neprovádějí opravy výše vykázaných odpisů v minulých obdobích. Ustanovení, na které odkazuje správce daně [§ 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „*vyhláška*“)], však míří na zcela odlišné situace, kdy dochází k aktualizaci odpisového plánu a nedopadá tak vůbec na případ změny účetní metody. Pokud by účetnictví Společnosti bylo v důsledku změny přístupu k účtování POSM a lahví skutečně v rozporu s účetními předpisy, musela by tato skutečnost být uvedena ve Zprávě nezávislého auditora, který tuto oblast v rámci své činnosti podrobně přezkoumával. Nedostatků v hodnocení důkazních prostředků v řízení před správcem daně v prvním stupni nebyly odstraněny ani žalovaným v odvolacím řízení.

6. Nedostatečně zjištěný skutkový stav - ztráta ekonomické kontroly
7. K nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu – ztrátě ekonomické kontroly žalobce uvedl, že žalovaný vycházel z nesprávné představy, že prodejem lahví prokazatelně došlo ke změně vlastnictví a ztrátě ekonomické kontroly (bod 89 napadeného rozhodnutí). Tato otázka však v daňovém řízení správcem daně nijak prokázána nebyla. Naopak, z předložených důkazních prostředků (viz zejména body 13 a 14 výše) jednoznačně vyplývá a Společnost v průběhu daňového řízení prokázala, na základě jakých důvodů si zachovává ekonomickou kontrolu nad lahvemi i po prodeji produktů zákazníkovi. Ačkoliv žalovaný argumentuje ztrátou kontroly nad lahvemi, které jsou v okamžiku inventarizace u zákazníka, jako daňově neúčinnou posoudil celkovou částku vzniklou ze změny metody bez ohledu na to, zda se jednorázová úprava opravek týkala majetku, který se ke dni provedení změny nacházel ve skladech Společnosti nebo u zákazníka. Nesprávná je také úvaha žalovaného v bodě 101 napadeného rozhodnutí, že u lahví v trhu byla jejich pořizovací cena v plné výši v daňově účinných nákladech v minulosti uplatněna (při prodeji). Ve stejném okamžiku totiž Společnost účtuje o souvisejícím výnosu z prodeje, tj. výsledný dopad na hospodářský výsledek (základ daně) je nulový, pouze dochází k navýšení obrátů účtů nákladů a výnosů. K reálnému uplatnění pořizovací ceny lahví v

daňově účinných nákladech dochází až při konečném vyřazení lahví z evidence z důvodu jejich celkového opotřebení (úmyslné střepování), případně z důvodu jejich neúmyslného rozbití při manipulaci s nimi.

8. Nesrozumitelnost odůvodnění
9. Žalobce dále namítal, že nedostatečná a nesrozumitelná jsou i skutková zjištění žalovaného v jiných směrech. Žalovaný v bodě 88 napadeného rozhodnutí konstatuje, že zásadní pro vyhodnocení věci (identifikace situací, které mohou být změnou účetní metody) je skutečnost, zda (ne)došlo ke změně zachycované ekonomické reality. Za změnu ekonomické reality přitom žalovaný považuje změnu ekonomických a právních vztahů mezi dodavatelem (odvolatelem) a odběrateli. Současně žalovaný uzavírá, že nutným předpokladem pro vyhodnocení určité situace jako změny účetní metody je to, že ke změně ekonomické reality nedošlo. Nakolik lze dovodit z textu v bodě 90 napadeného rozhodnutí, dle názoru žalovaného ke změně ekonomických ani právních vztahů s odběrateli nedošlo, odvolatel pouze změnil interní metodiku vykazování lahví. Tomu ostatně odpovídá i tvrzení Společnosti. V bodě 92 napadeného rozhodnutí ovšem žalovaný konstatuje, že reklasifikace zásob do dlouhodobého majetku jednoznačně představuje změnu ekonomické reality. Nejednoznačnost, s jakou správce daně jako prvostupňový správní orgán a následně i žalovaný svá rozhodnutí odůvodnili, ztěžuje žalobci polemiku s právními důvody napadeného rozhodnutí. Aplikace právního základu žalovaným uvedená v bodech 88 až 92 napadeného rozhodnutí nepřipouští žádnou situaci, která by mohla představovat změnu účetní metody. Pro případ, že by došlo ke změně zachycované ekonomické reality, správce daně konstatuje, že nelze uvažovat o změně účetní metody. Pokud by naopak ke změně zachycované ekonomické reality nedošlo, pak by se dle žalovaného jednalo o účetní chybu (bod 91). Existenci více možných způsobů účetního zachycení v souladu s účetními předpisy výklad žalovaného nezohledňuje.
10. Porušení procesních práv Společnosti
11. Ohledně porušení procesních práv Společnosti žalobce konstatoval, že dle prvoinstančního rozhodnutí (viz strana 22 odůvodnění předmětného rozhodnutí) je pouze na vůli daňového subjektu, zda provede změnu způsobu vykazování vratných lahví směrem do budoucnosti tím způsobem, že populace lahví zařadí do dlouhodobého hmotného majetku a následně začne uplatňovat účetní odpisy, které v souladu s § 24 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“) zahrne do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dle správce daně však není možno tyto odpisy uplatňovat v daňových nákladech retrospektivně. Žalovaný v bodě 90 napadeného rozhodnutí naopak konstatuje, že změna způsobu vykazování lahví ze zásob do dlouhodobého majetku (s dopady do budoucna) by byla možná pouze za předpokladu změny smluvních (obchodních) podmínek. Poslední větu v bodě 90 napadeného rozhodnutí lze chápat tak, že žalovaný zpochybňuje jak retrospektivní dopad změny účetní metody, tak prospektivní dopady postupu odvolatele. Napadené rozhodnutí tak vnáší do celé věci zcela nové prvky a náhledy. Společnosti nebylo umožněno na tyto skutečnosti v průběhu daňového řízení adekvátně reagovat. Postup žalovaného je proto v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný Společnost neseznámil před vydáním rozhodnutí, že dospěl k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně.

12. Posouzení právní otázky – účtování o dlouhodobém majetku
13. K výše označenému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že ačkoliv žalovaný v bodě 51 a 52 cituje pro danou věc zcela zásadní § 7 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“ či „ZoÚ“), ve skutečnosti související právní úpravu v napadeném rozhodnutí nijak nezohlednil. Podle příslušných ustanovení jsou účetní jednotky primárně povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavená na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu se zákonnými účetními metodami. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Jak Společnost opakovaně uvedla v předchozím řízení, změna vykazování POSM a lahví v dlouhodobém majetku (oproti vykazování v zásobách) má zejména následující pozitivní dopady z hlediska výše uvedeného požadavku ZoÚ na věrný a poctivý obraz účetnictví:
- v účetnictví Společnosti je zachycen reálný právní závazek Společnosti přijmout vrácené lahve/POSM a vrátit s nimi související přijatou zálohu zákazníkovi nebo odběrateli (v případě účtování v zásobách o tomto závazku není vůbec účtováno),
 - v účetnictví (v nákladech) Společnosti je zachyceno průběžné opotřebení a snížení hodnoty lahví/POSM v průběhu jejich životnosti,
 - při účtování o POSM a lahvích v dlouhodobém majetku nedochází k neopodstatněnému nadhodnocování nákladů a výnosů z důvodu „opakovaných nákupů a prodejů“ zásob,
 - doba životnosti a použitelnosti lahví/POSM významně převyšuje období jednoho roku,
 - účetní přístup Společnosti je sjednocen ve vztahu ke všem vratným obalům (lahve, přepravky, sudy) a POSM.
14. Vzhledem k tomu, že účetní předpisy obecně umožňují, aby byly obaly účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zásoby [viz § 9 odst. 1 písm. e) vyhlášky], je povinností účetní jednotky zvolit takový způsob účtování, aby účetní závěrka podávala co nejvěrnější a poctivý obraz skutečnosti. Této povinnosti Společnost beze zbytku dostála. S ohledem na existenci více možných řešení, které účetní předpisy nabízí, měl žalovaný provést správní uvážení, což však neučinil. Žalovaný se rovněž nijak nevypořádal s výše uvedenými argumenty Společnosti, proč změna metody vedla ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky. Pro úplnost považuje Společnost za důležité uvést, že účtování o vratných obalech jako dlouhodobém majetku je zcela v souladu s úpravou v mezinárodních účetních standardech, z jejichž principů české účetní předpisy vycházejí. Společnost o těchto položkách účtuje v účetních knihách sestavených podle mezinárodních účetních standardů jako o dlouhodobém majetku. Za předpokladu, že žalovaný nezpochybňuje vykazování lahví a POSM v dlouhodobém majetku směrem do budoucnosti, je bezprostředním

důsledkem právního posouzení věci žalovaným vyloučení možnosti uplatnit si významnou část pořizovací ceny lahví v základu daně jednou provždy. Je totiž nesporné, že v základu daně odpovídající část pořizovací ceny doposud uplatněna nebyla a současně také že základ daně nebude možné o tuto částku snížit ani v budoucích obdobích, protože v souladu s účetními předpisy byla účetní (daňová) hodnota tohoto majetku snížena na úroveň stavu jeho opotřebení k prvnímu dni účetního období, kdy došlo ke změně účetní metody. Tento výklad považujeme za zcela odporující smyslu zákona o daních z příjmu. Podle závěrů vyslovených opakovaně Nejvyšším správním soudem by bylo třeba pečlivě zvážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala. Výklad zákona o daních z příjmů musí výše uvedený princip zdanění pouze skutečného, a nikoliv toliko zdánlivého příjmu brát v úvahu.

15. Posouzení právní otázky – účtování o změně metody
16. Stran posouzení právní otázky – účtování o změně metody žalobce uvedl, že účetní předpisy definici, co se rozumí změnou účetní metody, neobsahují. Podle odst. 8 Interpretace Národní účetní rady I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách (dále jen „*Interpretace NÚR*“ či „*Interpretace NÚR I29*“) se změnou metody rozumí, když účetní jednotka začne vykazovat, oceňovat nebo zveřejňovat jednotlivé prvky účetní závěrky jiným způsobem než doposud. Změna metody nevyplyvá 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 (z důvodu zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky). Ačkoliv interpretace Národní účetní rady nejsou závazným předpisem či výkladem, představují zcela zásadní a praxí aprobovanou pomůcku při aplikaci účetních předpisů. V průběhu předchozího řízení Společnost prokázala, že nedošlo ke změně ekonomické reality (viz bod 90 napadeného rozhodnutí). Společnost rovněž prokázala, že po změně metody došlo ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky (viz např. předložené důkazní prostředky podle bodů 13 a 14 a dále vysvětlení Společnosti uvedené v bodě 33 žaloby). Výslovný odborný názor potvrzující, že změna vykazování lahví ze zásob do dlouhodobého majetku představuje exemplární příklad změny účetní metody ve smyslu § 15a vyhlášky, je součástí ve spise založeného stanoviska společnosti PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o., renomované společnosti s rozsáhlou expertízou v oblasti účetnictví a auditu, která je zapsána v rejstříku auditorů vedeného podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, jakým jiným způsobem by Společnost měla sporný účetní zápis posoudit, pokud by se nejednalo o změnu účetní metody. Dle názoru Společnosti je jedinou další variantou posouzení účetního zápisu jako opravy účetní chyby. V takovém případě by však správce daně musel zpochybnit účetní postup Společnosti v minulých obdobích (což neučinil).

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a žalobní námitky a poté k věci uvedl, že žalobní námitky de facto

korespondují a případně rozvíjejí námitky již obsažené v odvolání žalobce a opakují tak jeho argumentaci jakožto odvolatele. Žalovaný konstatuje, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde podal dostatečné zdůvodnění svého právního závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotněprávní daňové normy a vypořádal se se všemi odvolacími námitkami. Žalovaný i nadále setrvává na svém právním názoru a odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž shrnul veškeré relevantní skutečnosti a zevrubně popsal zjištěný skutkový stav, proto odkazuje soud, aby přihlédl k odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jako k součásti vyjádření žalovaného k žalobě.

18. K námitkám ohledně nedostatečného vyhodnocení předložených důkazních prostředků a nedostatečně zjištěného skutkového stavu, nesrozumitelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí a porušení procesních práv žalobce pak žalovaný uvedl následující.
19. Pakliže žalobce namítá, že v průběhu řízení předložil řadu vysvětlení a důkazů, které nebyly dostatečně vyhodnoceny, žalovaný se s názorem zastávaným žalobce neztotožňuje, přičemž považuje za nutné uvést, že Nejvyšší správní soudu v rozsudku č.j. 6 As 153/2014-108 ze dne 25. 2. 2015 uvedl: „...*Povinnost orgánů veřejné moci (...) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (...). Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (...) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost... Podstatné je, aby se správní orgán (...) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (...), zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní...*“
20. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky, případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. usnesení sp.zn. II. ÚS 2774/09 ze dne 18. 11. 2011 /odstavec 4/, sp.zn. II. ÚS 609/10 ze dne 11. 3. 2010 /odstavec 5/, sp.zn. II. ÚS 515/09 ze dne 7. 5. 2009 /odstavec 6/ či rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Ads 58/2011-72 ze dne 21. 12. 2011) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. např. nález sp.zn. III. ÚS 989/08 ze dne 12. 2. 2009 /bod 68/, rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 41/2012-50 ze dne 29. 3. 2013 /bod 21/, č.j. 1 Afs 44/2013-30 ze dne 6. 6. 2013 /bod 41/ či rozsudek č.j. 1 As 17/2013-50 ze dne 3. 7. 2013 /bod 17/). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. bod 24. nálezu sp.zn. II. ÚS 2029/08 ze dne 28. 5. 2009: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů

jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

21. K uvedenému lze dle žalovaného dodat, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 As 126/2013-19 ze dne 3. 4. 2014), aneb jak uvedl tentýž soud v rozsudku č.j. 7 Afs 85/2013-33 ze dne 24. 4. 2014: „... přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nepůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“
22. Žalovaný je přesvědčen, že se v intencích relevantní judikatury (výše uvedené závěry lze bezesporu aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky rovněž na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů) přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi žalobcem předloženými důkazy a uplatněnými odvolacími námitkami. Správní úvaha žalovaného byla v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí o odvolání vycházel. Obdobně dostačujícím způsobem bylo v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vyjádřeno vyhodnocení důkazů včetně úvah, které žalovaného k učiněným závěrům dovedly; veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky byly žalovaným hodnoceny jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, přitom bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, které v řízení vyšly najevo. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobce, nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě správce daně, resp. žalovaný, kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů; rovněž tak nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 65/2007-169 ze dne 19. 7. 2007).
23. Žalobce brojí proti tomu, že žalovaným nebylo nikterak prokázáno, že prodejem lahví prokazatelně došlo ke změně vlastnictví a ztrátě ekonomické kontroly; naopak vyjadřuje své přesvědčení, že v průběhu řízení sám prokázal, na základě jakých důvodů si zachovává ekonomickou kontrolu nad lahvemi i po prodeji produktů zákazníkovi. Žalovaný se s názorem zastávaným žalobcem neztotožňuje, neboť žalobce do 31. 3. 2014 účtoval o prodeji (vrácení) vratných lahví výsledkově (na účty 542, 642), současně záúčtoval úbytek

lahví ze skladu či lahve vrácené z trhu ve výši vratné zálohy na účet 112. Cenová odchylka WDA (rozdíl mezi skutečnou cenou lahve a hodnotou vratné lahve bez DPH) byla účtována do nákladů či jako snížení nákladů již při pořízení obalu, aniž by tento byl uveden do oběhu. Žalovaný odkazuje v podrobnostech na body [80] a násl. napadeného rozhodnutí a podotýká, že pro ekonomickou realitu tzv. otevřeného systému opakovaně použitelných obalů je příznačné, že žalobce (dodavatel) lahve v trhu nevlastní a ekonomicky je nekontroluje, jestliže odběratel má právo, nikoliv však povinnost lahve dodavateli vrátit. Lze tedy konstatovat, že prodejem lahví došlo ke změně vlastnictví a ztrátě ekonomické kontroly nad tímto aktivem, neboť u žalobce prokazatelně docházelo k prodeji vratných lahví společně s výrobkem a tedy i k převodu vlastnictví na uživatele, což koresponduje s uváděním opakovaně použitelného obalu do oběhu v tzv. otevřeném systému; žalobcem uváděná skutečnost (obdobně jako nezávislým auditorem, společností PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o.), že předmětné vratné lahve jsou identifikovatelné jako celek od vratných lahví jiných výrobců, je dle názoru žalovaného ve věci posouzení otázky ztráty ekonomické kontroly skutečností nerozhodnou. Pokud je žalobce přesvědčen, že skutková zjištění žalovaného jsou nedostatečná a nesrozumitelná, přičemž namítá, že nejednoznačnost, s jakou žalovaný žalobou napadené rozhodnutí odůvodnil, mu ztěžuje polemiku s právními důvody tohoto rozhodnutí, považuje žalovaný za nutné takto uplatněnou námitku odmítnout. Závěry (resp. domněnky) žalobce, předestřené v bodu 24. žaloby, tj. že podle názoru žalovaného ke změně ekonomických ani právních vztahů s odběrateli nedošlo a žalobce pouze změnil interní metodiku vykazování lahví (čemuž ostatně odpovídá i tvrzení žalobce), když v rozporu s tímto žalovaný v bodu 92 žalobou napadeného rozhodnutí konstatoval, že reklasifikace zásob do dlouhodobého majetku jednoznačně představuje změnu ekonomické reality, totiž z žalobcem uváděných bodů předmětného rozhodnutí nevyplývají. Žalovaný podotýká, že ze skutečnosti, že postup žalobce se nepromítl do změny smluvních vztahů s jeho odběrateli, nelze jakkoliv dovozovat, že nedošlo ke změně ekonomické reality, jak tvrdí žalobce. Naopak, jak ostatně žalovaný konstatoval v bodu 92 předmětného rozhodnutí, je i nadále přesvědčen, že reklasifikace zásob do dlouhodobého hmotného majetku představuje změnu ekonomické reality.

24. Nedůvodnou shledal žalovaný rovněž námitku, že žalovaný tím, že vnesl do celé věci zcela nové prvky a náhledy a neumožnil žalobci na tyto skutečnosti adekvátně reagovat, postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Předmětné ustanovení tak stanovuje postup odvolacího orgánu (tj. žalovaného) v případě, kdy je v odvolacím řízení doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti, či v tom případě, kdy se odvolací orgán hodlá odchýlit od právního názoru, na němž bylo založeno rozhodnutí prvního stupně, bude-li výsledek pro daňový subjekt (žalobce) nepříznivý. Z obsahu spisového materiálu, resp. z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žádná ze situací, předvídaných § 115 odst. 2 daňového řádu v daném případě nenastala, neboť s přihlédnutím k tomu, že rozhodnutí správce daně a rozhodnutí žalovaného je nutno vnímat jako jeden celek, je

nutno argumentaci žalovaného vnímat jakožto „*precizaci a upřesnění*“ závěrů učiněných prvostupňovým správcem daně. Podle názoru žalovaného se tak s argumentací žalobce, založenou na hodnocení z kontextu celého rozhodnutí vytržených dílčích závěrů žalovaného, nelze ztotožnit.

25. K posouzení právní otázky – účtování o dlouhodobém majetku a změně metody žalovaný konstatoval:
26. Žalovaný, vzhledem k tomu, že opakování již jednou uvedených skutečností považuje za neúčelné a nadbytečné, odkazuje v podrobnostech na body [45] až [80] napadeného rozhodnutí, ve kterých detailním způsobem popsal právní základ posuzované věci. Ačkoliv žalobce v podané žalobě brojí výhradně proti závěrům učiněným žalovaným stran posouzení žalobcem provedené změny účetní metody vratných lahví, pro vyhodnocení věcné podstaty této změny a jejího dopadu je nezbytný individuální přístup k oběma dílčím položkám, tj. jak k POS materiálům, tak vratným lahvím.
27. Žalovaný i nadále setrvává na svém názoru, že žalobce v průběhu řízení neuvedl, jak konkrétně přispěje provedená reklasifikace POS materiálů, zahrnutých v daňově účinných nákladech žalobce již v předchozích zdaňovacích obdobích (§ 24 odst. 1 ZDP), ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky podle Interpretace NÚR I29 či ke zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky dle § 7 odst. 4 zákona ZoÚ; uvedené pak nevyplývalo ani ze stanoviska nezávislého auditora (společnosti PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o.). Žalovaný dodává, že ani změna účetní metody, u které § 23 ZDP vyžaduje zvýšení, resp. snížení výsledku hospodaření, nemůže automaticky znamenat, že náklady, resp. výnosy plynoucí ze změny účetní metody budou automaticky posuzovány jako daňově uznatelné, resp. zdanitelné. Pro správné posouzení účetních a daňových dopadů vyplývajících z vykázané změny účetní metody je nutno vycházet z obecných ustanovení a zásad ZoÚ, vyhlášky, Českých účetních standardů, ale i z obecných ustanovení ZDP. Žalovaný je toho názoru, že způsob jakým si žalobce vyložil změnu účetní metody a následně tuto aplikoval, jde proti smyslu českých účetních předpisů, ale i souvisejících ustanovení ZDP; jak uvedeno v bodu [23] tohoto vyjádření, k analogickému závěru pak lze dospět rovněž ve věci posouzení otázky změny účetní metody, týkající se vratných lahví.
28. Podle § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky položka rozvahy „*B. II. 2. Hmotné movité věci a jejich soubory*“ obsahuje hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technickoekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázané v položce rozvahy „*B. II. 2. Hmotné movité věci a jejich soubory*“ se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách. Dle § 9 odst. 1 písm. e) vyhlášky položka rozvahy „*C. I. 1. Materiál*“ obsahuje obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží (§ 9 a § 49 vyhlášky a Český účetní standard č. 015 – Zásoby).
29. Hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, se dle § 25 odst. 1 písm. a) ZoÚ oceňuje pořizovacími cenami, přičemž pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související (§ 25 odst. 5 ZoÚ); zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností, se dle § 25 odst.

1 písm. c) ZoÚ oceňují pořizovacími cenami. Dle českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek odepisuje dle § 28 ZoÚ a § 56 vyhlášky, a podle § 28 odst. 1 ZoÚ účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. Účetní jednotky jsou pak povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání, přičemž majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví (§ 28 odst. 6 ZoÚ); účetní jednotky sestavují odpisový plán včetně jeho aktualizace podle průběhu používání a podle změn v průběhu používání majetku účetní jednotkou. Odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek nebo jeho části se odpisuje z ocenění stanoveného v § 47, 61, 61a vyhlášky a v § 25 a 27 ZoÚ postupně v průběhu jeho používání (§ 56 odst. 1 vyhlášky). Dle § 56 odst. 3 vyhlášky účetní jednotky neprovádějí účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích. Z výše uvedeného vyplývá, že obaly a obalové materiály jsou evidovány na účtech zásob, pakliže nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží. Je zcela na účetní jednotce, jak k evidenci obalů přistoupí a zda při respektování ustanovení ZoÚ, vyhlášky a Českých účetních standardů bude obaly evidovat jako zásobu, či zda bude přistupovat k obalům jako k dlouhodobému hmotnému majetku.

30. Do dne 31. 3. 2014, tj. do sjednocení účetního přístupu k obalům byly vratné lahve odběratelům na domácím trhu prodávány žalobcem společně s výrobkem, byly tak uváděny do oběhu v otevřeném systému opakovaně použitelných obalů, který se vyznačuje převodem vlastnictví vratného obalu spolu se zbožím na odběratele (nelze opomenout, že žalobce nepřistupoval k vratným lahvím jednotně, neboť vratné lahve pro exportní trh nebyly do trhu dodávány prodejem, ale zálohově jako ostatní vratné obaly, které byly při prodeji převedeny v rozvaze na jiný analytický účet zásob - Lahve v exportním trhu). Oproti tomu ostatní vratné obaly (sudy, přepravky, palety) evidované na účtu 022 – Dlouhodobý majetek byly při prodeji do trhu evidovány na účtech záloh a byly uváděny do oběhu v uzavřeném systému opakovaně použitelných obalů, který se vyznačuje tím, že nedochází k převodu vlastnictví vratného obalu spolu se zbožím, jestliže opakovaně použitelný obal je trvale ve vlastnictví dodavatele, který ho opakovaně uvádí na trh.
31. Pro identifikaci situací, které jsou (mohou být) změnou metody, je zásadní uchopení věcné podstaty věci, tj. že změna účetní metody nevyplývá z nových informací či nového skutkového stavu. Zásadní pro vyhodnocení dané věci je zejména skutečnost, zda (ne)došlo ke změně ekonomických a právních vztahů mezi žalobcem (dodavatelem) a jeho odběrateli, tj. zda (ne)došlo v důsledku změny interní metodiky ke změně zachycované ekonomické reality. Teprve poté, co je zřejmé, že ke změně skutečného stavu nedošlo (ekonomická realita je nezměněna), lze ve smyslu Interpretace NÚR I29 vyhodnotit, zda změna metody vedla ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky.
32. Jak uvedeno výše (viz bod [13] tohoto vyjádření), žalobce do dne 31. 3. 2014 účtoval o prodeji (resp. vrácení) vratných lahví výsledkově, přičemž současně zaúčtoval úbytek lahví ze skladu či lahve vrácené z trhu ve výši vratné zálohy. Jestliže žalobce ke dni 1. 4. 2014 již vratné lahve neeviduje na účtu zásob, ale nově na účtu dlouhodobého majetku, musela by dle názoru žalovaného této změně předcházet změna smluvních (obchodních) podmínek v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů. Odběratel by měl být srozuměn se skutečností, že lahve budou uváděny do oběhu v uzavřeném systému opakovaně použitelných obalů, že

opakovaně použitelný obal je trvale ve vlastnictví dodavatele a odběratel má povinnost obal vrátit. Je zřejmé, že změny související se změnou právních (ekonomických) vztahů, však lze akceptovat toliko prospektivně, tj. s dopady do budoucna. Podle názoru žalovaného se tak nelze ztotožnit s postupem žalobce, který pouze z důvodu změny interní metodiky změnil postoj k vlastnictví vratných lahví, a to i lahví umístěných v trhu, které žalobce ke dni 1. 4. 2014 ekonomicky nekontroluje – prokazatelně je nevlastní (retrospektivní dopad změny účetní metody – retrospektivní kumulované oprávký), ale ani s prospektivními dopady postupu žalobce, aniž by se uvedené promítlo do změny smluvních vztahů s odběrateli, kteří až dosud přistupovali k vratným lahvím podle dlouhodobě zavedeného otevřeného systému opakovaně použitelných obalů, tedy jako k nákupu a prodeji vratných zálohovaných obalů s převodem vlastnictví; jak uvedeno v bodu [26] tohoto vyjádření, tento závěr však nemá žádný vliv na posouzení účetní chyby (nesprávnosti) s dopady do minulosti.

33. Žalobce v průběhu řízení neobjasnil, jak změna v přístupu k vlastnictví předmětného aktiva (vratné lahve) naplňuje věcnou podstatu pojmu změny účetní metody, tedy že změnou metody nedošlo ke změně ve vykazovaných skutečnostech a že nezměněná (stávající) ekonomická realita byla pouze zachycena jiným způsobem; jak uvedeno výše, takový závěr pak nevyplýval ani ze stanoviska nezávislého auditora, společnosti PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o. Žalovaný je toho názoru, že reklasifikace zásob (včetně vratných lahví, ke kterým žalobce neměl vlastnické právo, tj. lahví, které byly umístěny na tuzemském a zahraničním trhu, a nebyly tak k datu změny v dispozici žalobce) do dlouhodobého hmotného majetku jednoznačně představuje změnu ekonomické reality, přičemž tuto změnu považuje žalovaný za změnu zásadního významu, obvykle podmíněnou změnou právních ujednání (smluvních podmínek) existujících dodavatelsko-odběratelských vztahů, jež nemůže být vyvolána pouze změnou metodiky (účetního přístupu) žalobce.
34. V kontextu shora uvedeného nelze opomenout, že žalobce i po deklarované změně účetní metody (reklasifikaci vratných lahví do dlouhodobého hmotného majetku) přistupuje k obalům jako k zásobám, neboť při vyřazování majetku účtuje o ztrátách majetku (tzv. lahve ztracené v trhu) do nákladů podle kalkulovaného procenta ztrát, což ZDP v § 25 odst. 2 připouští pouze u zásob; ač není zřejmé, jaká konkrétní vratná lahev byla znehodnocena, při vyřazení lahví z registru majetku postupuje žalobce metodou FIFO, tj. provádí vyřazení majetku z nejstarších majetkových karet, které jsou v registru majetku. Obdobně nelze podle názoru žalovaného odhlédnout od toho, že přestože inventarizace dlouhodobého hmotného majetku (odsouhlasení vratných lahví) probíhá na základě součtu lahví na skladech žalobce a lahví nacházejících se v okamžiku sesouhlasení u zákazníka, lze si jen stěží představit inventarizaci vratných lahví, nad kterými žalobce nemá kontrolu, jestliže konkrétní vratná lahev nemá předem dané místo; rovněž tak není zřejmé, jaká konkrétní lahev byla vrácena, neboť vratné lahve jsou sice identifikovatelné jako celek od vratných lahví jiných výrobců, identifikace jednotlivých lahví, přestože v registru majetku jsou podle žalobce vratné lahve vedeny jednotlivě, však bezesporu není možná. Za daňově účinné lze podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP považovat i účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku, který se odepisuje podle § 28 ZoÚ a § 56 vyhlášky. V nyní posuzované věci nebylo naplněno ustanovení § 28 odst. 1 ZoÚ, jestliže žalobce opakovaným prodejem vratných lahví tyto soustavně nevlastnil, a vlastnické právo (podmínka pro účtování a odpisování majetku) opakovaně přecházelo na žalobce; retrospektivní kumulované

oprávky byly nadto vypočteny i za dobu, kdy žalobce majetek nevlastnil.

35. Žalobce vyjadřuje přesvědčení, že v průběhu řízení prokázal, že nedošlo ke změně ekonomické reality a že po změně účetní metody došlo ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky; odborný názor, že změna vykazování lahví ze zásob do dlouhodobého majetku představuje exemplární příklad změny účetní metody dle § 15a vyhlášky, pak rovněž potvrzuje stanovisko společnosti PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o. Jak již uvedeno výše, žalovaný názor zastávaný žalobcem nesdílí, neboť má za to, že žalobce důkazní břemeno stran prokázání toho, zda se v daném případě skutečně jedná o změnu účetní metody, a zda lze dopady provedené změny promítnout daňově retrospektivně, neunesl (v podrobnostech viz body [59], [82] až [85], [86] až [93] žalobou napadeného rozhodnutí).
36. Závěrem žalobce namítá, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí není seznatelné, jakým jiným způsobem by měl žalobce sporný účetní zápis posoudit, pokud by se nejednalo o změnu účetní metody. Jedinou další variantou je pak podle názoru žalobce posouzení účetního zápisu jako opravy účetní chyby, v takovém případě by však správce daně musel zpochybnit účetní postup žalobce v minulých letech, což však neučinil. Žalovaný v této souvislosti podotýká, že (ne)správný účetní postup žalobce v minulých obdobích není předmětem tohoto řízení, nadto nelze opomenout, že pokud by žalobce dospěl ke zjištění, že vratné lahve uváděl do oběhu v tzv. uzavřeném systému opakovaně použitelných obalů, nikoli v tzv. otevřeném systému opakovaně použitelných obalů (viz body [77] až [80] žalobou napadeného rozhodnutí), tj. že nepostupoval v souladu s historicky nastavenými smluvními podmínkami v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, v důsledku čehož nesprávně vykazoval vratné lahve v zásobách již v minulosti, pak se jedná o účetní chybu (nesprávnost) s dopady do minulosti, ke které se váže možnost podat dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období, u kterých z pohledu této daně neuplynula lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu.
37. Závěrem svého vyjádření žalovaný uvedl, že na základě shora uvedeného setrvává i nadále na svém názoru, že žalobce nepostupoval v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 ZDP a že částka ve výši 177 353 221 Kč (zvýšení vlastního kapitálu žalobce v případě POS materiálů o částku ve výši 21 266 592,20 Kč, snížení vlastního kapitálu v případě vratných lahví o částku ve výši 198 619 813,02 Kč), uplatněná žalobcem na řádku 111 předmětného přiznání k dani z příjmů právnických osob, není částkou vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál a ovlivnila (snížila) výsledek hospodaření.

IV.

Replika žalobce

38. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku. Uvedl, že přečetl vyjádření žalovaného k žalobě a neshledal v něm žádné důvody obhajující zákonnost napadeného rozhodnutí. Spornou právní otázkou je v daném případě dle žalobce skutečnost, zda změna účetního zachycení vratných obalů představuje změnu účetní metody ve smyslu účetních předpisů. Změnou účetní metody se rozumí, když účetní jednotka začne vykazovat, oceňovat nebo zveřejňovat jednotlivé prvky účetní závěrky jiným způsobem než doposud. Mezi stranami není sporu o tom, že z účetních předpisů, resp. Interpretace NÚR vyplývají následující dvě podmínky pro posouzení určité situace jako změny účetní metody:

- i. Změna metody nevyplývá z nových informací či skutečného stavu, účetní jednotka pouze v důsledku změny účetních předpisů nebo vlastní metodiky zachycuje ekonomickou realitu jiným způsobem.
 - ii. 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.
39. Mezi stranami dále není sporu o tom, že je zcela na účetní jednotce, jak k evidenci obalů přistoupí a zda při respektování účetních předpisů bude obaly evidovat jako zásobu, či zda bude přistupovat k obalům jako k dlouhodobému hmotnému majetku (viz bod 86 napadeného rozhodnutí, resp. bod 19 vyjádření žalovaného k žalobě). Jinými slovy, účetní předpisy [§ 9 odst. 1 písm. e) vyhlášky] obecně připouštějí obě tyto možnosti, přičemž účetní jednotka musí v souladu s § 7 odst. 1 zákona o účetnictví postupovat tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.
40. K podmínce (i) žalobce konstatoval, že v průběhu řízení opakovaně uvedl a prokázal, že ke změně účtování a vykazování vratných obalů nepřistoupil na základě nových informací nebo změně skutečného stavu, ale v důsledku změny vlastní účetní metodiky, kdy z důvodů uvedených níže, došlo ke dni 1. dubna 2014 ke snížení finančních limitů (minimálních částek výše ocenění) pro kapitalizaci dlouhodobého majetku u vratných lahví a ostatních typů tzv. POSM. Výše uvedenou skutečnost žalobce prokázal mimo jiné Přílohou účetní závěrky za rok končící 31. března 2015, část 2. Účetní postupy, bod 2.3. Dlouhodobý hmotný majetek.
41. K podmínce (ii) pak sdělil, že v průběhu řízení opakovaně uvedl a prokázal, že v důsledku změny vykazování vratných obalů v dlouhodobém majetku (oproti vykazování v zásobách) došlo ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky zejména v těchto aspektech:
- doba životnosti a použitelnosti lahví/POSM významně převyšuje období jednoho roku (průměrná životnost lahví byla stanovena na dobu 6 let),
 - v účetnictví (v nákladech) žalobce je zachyceno průběžné opotřebení a snížení hodnoty lahví/POSM v průběhu jejich životnosti,
 - v účetnictví žalobce je zachycen reálný právní závazek přijmout vrácené lahve/POSM a vrátit s nimi související přijatou zálohu zákazníkovi nebo odběrateli,
 - při účtování o POSM a lahvích v dlouhodobém majetku nedochází k neopodstatněnému nadhodnocování nákladů a výnosů z důvodu „*opakovaných nákupů a prodejů*“ zásob,
 - při účtování o lahvích v dlouhodobém majetku nedochází k neopodstatněnému nadhodnocování hodnoty aktiv v souvislosti s oceněním vrácených lahví ve výši vyplacené „*zálohy*“,
 - účetní přístup žalobce je sjednocen ve vztahu ke všem vratným obalům (lahve, přepravky, sudy) a POSM.
42. Výše uvedenou skutečnost žalobce prokázal mimo jiné Stanoviskem nezávislého auditora ke změně účetní metody ze dne 27. října 2016 a Přílohou účetní závěrky za rok končící 31. března 2015, část 2. Účetní postupy, bod 2.23. Změny účetních metod.

43. K dalším bodům vyjádření žalovaného k žalobě žalobce uvedl, že žalovaný má za to, že v napadeném rozhodnutí vypořádal všechny stěžejní námitky žalobce (bod 11 vyjádření). Žalobce nerozporuje judikatorní závěry uváděné žalovaným ve vztahu k vypořádání žalobních námitek. Žalobce má nicméně za to, že jím předložené důkazní prostředky týkající se správnosti vedení účetnictví v předmětném období (body 13 a 14 žaloby) formují nikoliv dílčí a související námitku žalobce, ale námitku základní a stěžejní, se kterou se žalovaný nevypořádal. Nakolik lze z napadeného rozhodnutí i vyjádření seznat, žalovaný implicitně zpochybňuje správnost vedení účetnictví žalobce. Žalovaný (a ani správce daně v předchozím řízení) přesto předložené důkazní prostředky, v nichž nezávislý a renomovaný auditor osvědčil správnost vedení účetnictví žalobce a podrobně popsal důvody, proč změna ve vykazování vratných obalů představuje změnu účetní metody ve smyslu Interpretace NÚR, v napadeném rozhodnutí nijak nehodnotil. Takový postup je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů formulovanou § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobce nesouhlasí ani s tvrzením, že napadené rozhodnutí obsahuje vlastní ucelený logický a v právu rozumný argumentační systém (bod 10 vyjádření). Z napadeného rozhodnutí a vyjádření lze dovodit, že žalovaný je přesvědčen, že v daném případě a) nedošlo ke změně ekonomických a právních vztahů mezi žalobcem a odběrateli a b) došlo ke změně ekonomické reality, a proto se nemůže jednat o změnu účetní metody ve smyslu Interpretace NÚR (viz např. bod 14 vyjádření: *„Žalovaný podotýká, že ze skutečnosti, že postup žalobce se nepromítl do změny smluvních vztahů s odběrateli, nelze jakkoliv dovozovat, že nedošlo ke změně ekonomické reality, jak tvrdí žalobce. Naopak, jak ostatně žalovaný konstatoval v bodu 92 předmětného rozhodnutí, je i nadále přesvědčen, že reklasifikace zásob do dlouhodobého hmotného majetku představuje změnu ekonomické reality.“*). Žalovaný v napadeném rozhodnutí ani ve vyjádření k žalobě blíže nespecifikuje, v čem má změna ekonomické reality spočívat a čím má být vyvolána. Pouze v bodě 92 napadeného rozhodnutí uvádí, že změna ekonomické reality nemůže být vyvolána pouhou změnou metodiky (účetního přístupu) žalobce. Argumentace žalovaného je vnitřně rozporná a nelogická, když na jedné straně tvrdí, že změna způsobu účetního zachycení vratných lahví má být možností účetní jednotky, spojenou se změnou ekonomické reality, k čemuž v daném případě mělo dle názoru žalovaného dojít, a na druhé straně uvádí, že změně účetního zachycení vratných lahví musí předcházet změna smluvních (obchodních) podmínek v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, k čemuž v daném případě nedošlo (bod 90 napadeného rozhodnutí). Žalovaný ve vyjádření k žalobě neuvádí žádné nové argumenty, které by obhajovaly závěr, proč změna způsobu vykazování lahví nepředstavuje změnu účetní metody ve smyslu Interpretace NÚR. Žalovaný pouze shrnuje argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí. Žalobce proto ve vztahu ke zbývajícím žalobním bodům plně odkazuje na svá předchozí vyjádření v rámci žaloby, jakož i předcházejícího daňového řízení.

V.

Doplnění vyjádření žalovaného

44. Žalovaný reagoval na repliku žalobce doplněním svého vyjádření, ve kterém uvedl následující.
45. Žalovaný předesílá, že se nijak neztotožňuje se závěrem žalobce, že bylo prokázáno, že ke změně účtování a vykazování vratných obalů nepřistoupil na základě nových informací nebo změny skutečného stavu, ale v důsledku změny vlastní účetní metodiky, a v důsledku

změny vykazování vratných obalů došlo ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž odkazuje v podrobnostech zejm. na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Stran námitky uvedené v replice (viz bod [4] tohoto vyjádření) žalovaný podotýká, že přestože se společnost PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o. (dále též jen „společnost PwC“), ve svém stanovisku ze dne 27. 10. 2016 vyjádřila: „... změna způsobu vykazování lahví ze zásob na dlouhodobý majetek je dle našeho názoru správná a vede k věrnějšímu zachycení skutečnosti. Je tudíž naplněno ustanovení § 7, odst. 4 ZÚ. Změna vykazování vratných lahví ze zásob do dlouhodobého majetku je dle našeho názoru exemplárním příkladem situace, kdy účetní jednotka začne vykazovat jednotlivé prvky účetní závěrky jinak než doposud, což je definice změny metody dle interpretace Národní účetní rady I-29...“, z jeho obsahu nevyplývá, v jakém směru konkrétně došlo ke zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky (§ 7 odst. 4 zákona o účetnictví). Obdobně obsah stanoviska nijak nedokládá, že došlo k naplnění obou kritérií nezbytných pro „změnu účetní metody“, vymezenou Interpretací NÚR I29, a to že (i) změna metody nevyplývá z nového skutečného stavu a současně že (ii) ke změně metody přistupuje účetní jednotka na základě vlastního rozhodnutí pouze v případě, že dojde ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky.

46. Dále nutno poznamenat, že společnost PwC ve svém stanovisku následně dodává: „Neposkytujeme výrok na právní a stejně tak i daňové důsledky všech záležitostí diskutovaných v tomto dokumentu. Z tohoto důvodu nebudeme také komentovat účetní důsledky spojené s odloženou daní. Doporučujeme Společnosti získat relevantní výroky pokrývající výše uvedené aspekty hodnocených transakcí...“ Je tedy zřejmé, že k daňovým dopadům změny ve vykazování POS materiálů a vratných lahví (retrospektivní úprava) se společnost PwC (auditor) ve stanovisku nevyjadřuje. Žalovaný je přesvědčen, že se v intencích relevantní judikatury přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami, správní úvaha žalovaného pak byla v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí o odvolání vycházel. Obdobně dostačujícím způsobem bylo v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vyjádřeno vyhodnocení důkazů včetně úvah, které žalovaného k učiněným závěrům dovedly; veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky byly hodnoceny jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech, přitom bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, které v řízení vyšly najevo. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobce, nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě správce daně, resp. žalovaný, kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů; rovněž tak nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 65/2007-169 ze dne 19. 7. 2007).

VI.

Další vyjádření žalobce

47. Ve svém dalším vyjádření ze dne 11. 2. 2019 žalobce k doplnění vyjádření žalovaného konstatoval, že žalovaný se doplněním vyjádření pokouší zhojit nezákonnost napadeného rozhodnutí tím, že dodatečně hodnotí Stanovisko nezávislého auditora, společnosti PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o., ke změně účetní metody ve společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. (dále též jen „Stanovisko PwC“). Žalovaný zpochybňuje relevanci Stanoviska PwC z důvodů, že dle názoru žalovaného:

- i. Stanovisko PwC neuvádí, jakým konkrétním způsobem došlo ke zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, ani konkrétně nedokládá naplnění kritérií pro změnu účetní metody dle Interpretace NÚR.
 - ii. Stanovisko PwC se nevyjadřuje k daňovým dopadům změny účetní metody.
48. Žalobce k tomu předně uvádí, že Stanovisko PwC bylo předloženo správci daně již před vydáním prvoinstančního rozhodnutí, tj. dne 27. října 2016. Žalovaný jej přesto v napadeném rozhodnutí řádně nevyhodnotil. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti z důvodu nedostatečného vyhodnocení předložených důkazních prostředků nelze zhojit až následně prostřednictvím vyjádření k žalobě ve správním soudnictví. Takový postup totiž zakládá porušení procesních práv žalobce v rámci předchozího daňového řízení (např. práva na vyjádření a návrh na provedení dalších důkazních prostředků podle § 115 odst. 2 daňového řádu). Vzhledem ke způsobu, jakým se žalovaný snaží s předloženým důkazním prostředkem dodatečně vypořádat, považuje žalobce nicméně za nutné se k tomuto opožděnému a navíc zcela nedostatečnému hodnocení alespoň ve stručnosti vyjádřit.
49. Zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky
50. Hodnocení žalovaného, že Stanovisko PwC neuvádí, jakým způsobem došlo ke zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, je dle žalobce v příkrém rozporu se skutečností a pouze dokládá, že se žalovaný předloženým důkazním prostředkem dostatečně nezabýval. Z části Popis situace Stanoviska PwC lze jednoznačně dovodit konkrétní důvody, z nichž změna účetní metody spočívající v rekvalifikace lahví do dlouhodobého majetku žalobce přispěla ke zlepšení vypovídací schopností účetní závěrky žalobce. Tyto důvody zcela korespondují s důvody, které v předcházejícím daňovém řízení opakovaně uváděl také žalobce. Jedná se především o tyto důvody:
- změna účetní metody umožnila zohlednění průběžného opotřebení a snížení hodnoty lahví v průběhu jejich životnosti v účetnictví žalobce (viz odst. 1 části Popis situace);
 - změna účetní metody zajistila sjednocení účetního přístupu ke všem vratným obalům (lahve, přepravky, sudy) v účetnictví žalobce (z historických dat jednoznačně vyplynulo, že doba užívání jednotlivé položky výrazně překračuje 1 rok) (viz odst. 2 části Popis situace);
 - změna účetní metody zajistila věrnější zobrazení průměrné doby užívání lahví (6 let) v účetnictví žalobce a současně také do budoucna jejich vykazování v dlouhodobém majetku a nikoliv jako doposud v rámci oběžných aktiv (viz odst. 3 části Popis situace).
51. Společnost v průběhu daňového řízení opakovaně dokládala aspekty zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky v návaznosti na změnu vykazování lahví. K ostatním aspektům žalobce odkazuje na bod 33 žaloby a bod 11 repliky. Stanovisko PwC zároveň uvádí, že změna vykazování vratných lahví je exemplárním případem změny účetní metody dle Interpretace NÚR. Je tak zřejmé, že nezávislý auditor musel při přípravě stanoviska posoudit obě definiční kritéria změny účetní metody ve smyslu této interpretace. Žalobce se ke splnění obou kritérií již podrobně vyjádřil v rámci žaloby i repliky, na které se tímto pro stručnost odkazuje.
52. Vyjádření k daňovým dopadům změny účetní metody
53. Spornou právní otázkou je v daném případě dle žalobce skutečnost, zda změna účetního

zachycení vratných obalů představuje změnu účetní metody ve smyslu účetních předpisů. Daňový předpis, tj. § 23 odst. 3 písm. b) bod 6. ZDP, pracuje s pojmem „*změna účetní metody*“ a zcela sleduje terminologii účetních předpisů (např. § 7 odst. 3 zákona o účetnictví). Speciální definici pojmu „*změna účetní metody*“ daňový předpis neobsahuje. Žalovaný (ani správce daně v předchozím řízení) nikdy nezpochybil, že by pojem „*změny účetní metody*“ ve smyslu účetních předpisů neměl odpovídat tomuto pojmu použitému v § 23 odst. 3 písm. b) bodu 6. ZDP. Poznámka žalovaného v doplnění vyjádření, která zřejmě napadá relevanci Stanoviska PwC v rámci daňového řízení z důvodu, že toto stanovisko se specificky nezabývá daňovými důsledky změny účetní metody, proto není opodstatněná.

VII.

Posouzení věci soudem

54. Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) o věci samé bez jednání.
55. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
56. K námitkám žalobce je nezbytné uvést, že napadené rozhodnutí netrpí ze žádného ze žalobcem uváděného důvodu nepřezkoumatelností.
57. Napadené rozhodnutí obsahuje zcela jasné závěry, a to jak ve vztahu k předmětu právního sporu mezi účastníky, tak ve vztahu k odvolacím námitkám žalobce. Obdobné platí i pro obsah odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí.
58. Žalovaný v podrobně odůvodněném napadeném rozhodnutí dospěl k jednoznačnému závěru o tom, že „*změna vykazování POSM a labví v dlouhodobém majetku oproti vykazování v zásobách není změnou účetní metody*“, tedy že žalobcem prezentovaný právní náhled na předmět sporu není správný. Skutečnost, že žalobci byly závěry správních orgánů zcela zřejmé a srozumitelné svědčí koneckonců i jeho polemika s nimi uvedená v posledních dvou bodech žaloby, ve kterých se snažil obecně prokázat „*nesprávné posouzení právní otázky*“. To, že má žalobce na předmět sporu jiný právní názor než správní orgány, neznamená, že jsou správní rozhodnutí nepřezkoumatelná.
59. Jak prvoinstanční orgán, tak žalovaný se k listinám předloženým žalobcem zpracovaných společností PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o. i jeho účetní závěrkou zabývaly, jak vyplývá z odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí i napadeného rozhodnutí. Pokud však správní orgány nedospěly ke stejným právním názorům v nich prezentovaných, neznamená, že došlo k nedostatečnému vyhodnocení předložených důkazních prostředků. Dlužno doplnit, že se ve své podstatě o žádné důkazní prostředky ani nejednalo, šlo jen o vyslovený, pro všechny zcela nezávazný, právní názor na předmět sporu.
60. Pokud jde o žalobcem namítanou „*nesprávnou představu žalovaného o tom, že prodejem labví prokazatelně došlo ke změně vlastnictví a ztrátě ekonomické kontroly*“, je vhodné upozornit zejména na stranu 17 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal a porovnal účetní dopady tzv. „*otevřeného systému opakovaně použitelných obalů*“ oproti tzv. „*uzavřenému systému opakovaně použitelných obalů*“. Vzhledem k tomu, že se žalobce postupoval v rámci otevřeného systému opakovaně použitelných obalů, tj. na základě

platných smluvních vztahů docházelo k převodu vlastnictví vratného obalu spolu se zbožím na odběratele, který měl jen právo, nikoli povinnost dodavateli lahve vrátit, je zcela zřejmé, že prodejem lahví spolu se zbožím přešlo vlastnické právo k prodané lahve na kupujícího. Je naprosto vyloučené považovat cizí věc za vlastní. Závěr žalovaného o tom, že prodejem lahví prokazatelně došlo ke změně vlastnictví a ztrátě ekonomické kontroly, je tak správný a dostatečně podložený. Nebylo namístě provádět žádné další dokazování, tedy skutkový stav byl zjištěn dostatečně. „Ztrátou kontroly“ bylo argumentováno ve vztahu k prokázání nesprávnosti právního názoru žalobce, tedy že žalobce nebyl vůbec oprávněn postupovat tak, jak postupoval. Nemohl-li žalobce takto principiálně postupovat, nemohou být shledány správnými ani jeho dílčí kroky z nesprávného postupu vzešlé.

61. K dalším námitkám žalobce je nutné uvést, že k tomu, aby žalobce mohl „změnit metodiku vykazování lahví“, by bylo nezbytné, aby se pohyboval v uzavřeném systému opakovaně použitelných obalů. Tedy pouze tehdy, pokud by své smluvní vztahy tomuto uzavřenému systému přizpůsobil. Vzhledem k tomu, že tak žalobce neučinil, nemohl „změnit metodiku vykazování lahví“, neboť tím, že tak učinil, se dostal do přímého rozporu se skutečnou ekonomickou realitou.
62. Napadené rozhodnutí je v tomto směru zcela srozumitelné, když pouze konstatuje, že k žalobcem zvolené „změně metodiky vykazování lahví“ je objektivně možné přistoupit pouze tehdy, pokud dojde k přechodu od tzv. „otevřeného systému opakovaně použitelných obalů“ k tzv. „uzavřenému systému opakovaně použitelných obalů“, což vyžaduje změnu smluvních vztahů. Za této situace pak nelze vůbec hovořit o tom, že ke změně ekonomické reality nedošlo.
63. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
64. Žalovaný neprováděl v rámci odvolacího řízení žádné dokazování ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru od prvoinstančního orgánu, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobce. Právní názor na nesprávnost postupu žalobce zastávaly shodně oba správní orgány. Nebyl zde tedy žádný prostor pro postup podle právě citovaného ustanovení daňového řádu.
65. Dlužno doplnit, že již prvoinstanční orgán na straně 19 odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí například uvedl: „Pro podporu výše uvedeného závěru správce daně uvádí, že nelze tvrdit, že vratné lahve změnou účetní metody zařazené do dlouhodobého majetku (tedy majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok, který je vlastněn daňovým subjektem) jsou zcela pod kontrolou daňového subjektu a tedy v jeho vlastnictví, neboť není povinností odběratele vrátit obal po spotřebování obsahu dodavateli a tudíž nelze tvrdit, že se jedná o dlouhodobý majetek tak, jak je definován zákonem o účetnictví, případně zákonem o daních z příjmů. Dodavatel je pouze povinen obal vzít zpět (v souladu s ustanovením § 9 zákona č. 477/2001 Sb., o obalech, ve znění pozdějších předpisů). Dále lahve jsou sice jednoznačně identifikovatelné jako celek od lahví jiných výrobců, ale jednotlivé lahve jedna od druhé jednoznačně identifikovatelné nejsou. V majetku daňového subjektu jsou vedeny jednotlivě. O tom svědčí tvrzení daňového

subjektu v protokolu č. j. 78667/16/4223-21792-402522, a ve Vyjádření dle protokolu č. j. 154176/16/4223-21792-402522 - str. 3 bod 20. Při vracení lahví není zřejmé, jaká konkrétní láhev byla vrácena. V případě rozbití lahví probíhá vyřazení vždy z nejstarší karty, což také nesvědčí o jednoznačné identifikaci majetku.“ Tyto závěry jsou totožné s následnými závěry žalovaného a rozhodně na základě nich nelze dospět k závěru, že by snad prvoinstanční správní orgán vycházel z toho, že žalobce může „prospektivně“ postupovat tak jak postuloval, aniž by došlo ke změně ekonomické reality.

66. S ohledem na shora uvedené je pak nezbytné shledat nedůvodnými i námitky uvedené v posledních dvou bodech žaloby.
67. Žalobcem zvolený postup byl v rozporu se současnou ekonomickou realitou, tudíž nelze vůbec hovořit o tom, že by účetnictví bylo vedeno tak, aby účetní závěrka byla sestavená na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý předmět účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že žalobce nebyl oprávněn „ke změně metody“, je zcela nadbytečné se zabývat tím, zda žalobcův nezákonný postup mohl či nemohl mít pro žalobce „pozitivní dopady“. Správní orgány žalobci srozumitelně vysvětlily, že jeho postup je možný pouze tehdy, pokud dojde ke změně ekonomické reality, tj. úpravě smluvních vztahů, k čemuž však nedošlo. Z toho ruku v ruce vyplývá, že nemohly být postupem žalobce splněny ani podmínky pro aplikaci žalobcem namítaného ustanovení „Interpretace NÚR“.

VIII.

Rozhodnutí soudu

68. Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

IX.

Odůvodnění neprovedení důkazů

69. Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

X.

Náklady řízení

70. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. září 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu