



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Václava Štencla, MA, a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **DITON s.r.o.**, IČO 25557921
sídlem č. p. 207, 588 11 Strážnice
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2023, č. j. 39288/23/5200-11434-707700,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 1. 2020, č. j. 67326/20/3016-50523-708227, doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 nižší o částku 27 445 944 Kč a stanovil mu povinnost uhradit penále ve výši 274 459 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 6. 12. 2023, č. j. 39288/23/5200-11434-707700, zamítl odvolání žalobce podané proti platebnímu výměru a platební výměr potvrdil.
2. Předmětem sporu je otázka, zda byl žalobce oprávněn na základě § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, snížit základ daně o částku představující snížení hodnoty zásob vlastní výroby. Žalovaný dospěl k závěru, že nikoliv, neboť žalobce neprokázal, že ke snížení hodnoty zásob vlastní výroby došlo v důsledku změny účetní metody.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Poukazuje na změnu vlastnické struktury společnosti Beton Brož s.r.o. v průběhu kontrolovaného období a na důvody, které vedly k nové kalkulaci hodnoty zásob vlastní výroby. Daňové orgány nikdy nic nenamítaly vůči novému kalkulačnímu vzorci. Byly přitom splněny dvě podmínky stanovené v interpretaci Národní účetní rady I-29 „Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách“ (dále „interpretace NÚR I-29“), tj. nešlo o změnu skutečného stavu, nýbrž pouze o změnu metody, a nový způsob účtování zlepšil vypovídací schopnost účetní závěrky. S účinností od 1. 1. 2016 došlo ke změně § 25 odst. 5 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který nově neumožňoval zahrnovat do ocenění zásob správní režii. V souvislosti s tím vydala Národní účetní rada interpretaci I-35 „Oceňování zásob vytvořených vlastní činností“, kterou se žalobce řídil. Přestože změna metody byla provedena účetním zápisem ze dne 31. 12. 2016, vycházela ze stavu k 1. 1. 2016. Žalobce ověřil správnost dřívějšího výpočtu hodnoty zásob empiricky a došel k závěru, že obsahoval v rozporu s novou úpravou správní režie. Přestože z objektivních příčin nebyl schopen předložit původní kalkulační vzorec pro ocenění zásob, doložil jinými důkazy, že jeho součástí byla i položka správní režie. Správnost postupu žalobce potvrdil i auditor. Žalobce dále namítá, že správce daně a žalovaný opakovaně měnili svou argumentaci a požadovali doložení nových skutečností. Nebylo zřejmé, co má být prokázáno. Již fakt, že se ocenění zásob provedené starou účetní metodou liší od provedení ocenění novou účetní metodou, svědčí o tom, že kalkulační vzorce musí být odlišné. Žalobce nikdy neuváděl, že došlo ke zúžení kalkulačního vzorce. Svědecké výpovědi nebyly vyhodnoceny postupem dle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobce dále rozporuje argumentaci žalovaného, že změnu účetní metody lze provést toliko po otevření účetních knih v prvním měsíci nového účetního období. Pokud by žalobce postupoval dle žalovaného a po celý rok 2016 by aplikoval původní účetní metodu, došlo by k rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví. Na posuzovanou situaci lze aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 6 Afs 30/2021-53.
4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Zdůrazňuje, že žalobce neunesl důkazní břemeno ke svému tvrzení, že do původního kalkulačního vzorce byla zahrnuta správní režie. Žalovaný hodnotil všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a neprováděl žádnou změnu argumentace, nýbrž jinými slovy vyjadřoval totéž. Nekladl žalobci k tíži, že by změna účetní metody nebyla v souladu se zákonem. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 30/2021-53 se na věc nevztahuje,

neboť žalobce neprokázal, že by jím provedená změna kalkulačního vzorce byla vyvolána změnou legislativy.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a řízení předcházející jeho vydání v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“). Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
6. Předně soud poznamenává, že změna vlastnické struktury společnosti Beton Brož s.r.o., u níž původně probíhala daňová kontrola a jejímž právním nástupcem je žalobce (v důsledku fúze sloučením se žalobcem k rozhodnému dni 1. 3. 2020), související změna managementu ani jiné interní změny týkající se žalobce nemají žádný vliv na posouzení věci. Stejně tak je bez významu, že tyto změny neinicioval sám žalobce ani společnost Beton Brož s.r.o., nýbrž její věřitelé. Z hlediska daňového žalobce plně odpovídá za jednání svého právního předchůdce a fyzických osob, které mu byly přičitatelné. Uvedené skutečnosti nemohou mít vliv ani na míru požadovaného důkazního standardu. Zavínil-li snad důkazní nouzi žalobce jeho právní předchůdce, potažmo jeho dřívější management či jiní pracovníci, je situace stejná, jako kdyby ji zavínil sám žalobce. Popisované skutečnosti nemohou ospravedlnit shovívavější přístup daňových orgánů vůči žalobci. Obrana žalobce, že jen napravoval chyby předchozího managementu a pracovníků, má stejnou váhu jako obrana, že jen napravoval chyby vlastní. Argumentace, že předchozí statutární orgán nepředal novému statutárnímu orgánu původní kalkulační vzorec pro výpočet ocenění zásob, má stejnou váhu jako argumentace, že žalobce kalkulační vzorec ztratil či skartoval; tedy žádnou. Nejedná se o objektivní příčiny, jak tvrdí žalobce, nýbrž příčiny čistě subjektivní a právně irelevantní.
7. Jádrem sporu je otázka, zda žalobce prokázal, že částka 35 732 777 Kč byla částkou vzniklou v důsledku změny účetní metody při oceňování zásob vlastní výroby. Tato otázka je podstatná proto, že podle § 23 odst. 3, písm. b), bod 6 zákona o daních z příjmů se základ daně (slovy zákona „*výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2*“) 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, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně*“.
8. Na úvod je potřeba uvést, že v průběhu celé daňové kontroly i odvolacího řízení bylo zřejmé, že právě uvedená otázka je skutečně podstatou sporu. Soud neshledal důvodnou námitku, že daňové orgány opakovaně měnily svou argumentaci. Správce daně i žalovaný konzistentně požadovali po žalobci, aby prokázal, že částka 35 732 777 Kč byla na řádku č. 111 daňového přiznání uvedena ve správné výši a že se jedná o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody při oceňování zásob vlastní výroby. Pokud v některých výzvách, pasážích seznámení s výsledky kontrolních zjištění, zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí označili za neprokázané to, že původní kalkulační vzorec byl změněn, potažmo zúžen, že zahrnoval správní režii a podobně, vyjadřovali fakticky stále tutéž myšlenku a případně reagovali na argumentaci žalobce. V průběhu celého řízení bylo zjevné, že daňové orgány požadují prokázání toho, že došlo ke změně účetní metody, tj. ke změně kalkulačního vzorce pro ocenění zásob. Požadavek na prokázání, že došlo ke zúžení

kalkulačního vzorce, byl toliko reakcí na tvrzení žalobce, že původní vzorec zahrnoval správní režii a nový ji již neobsahuje. Skutečnost, že žalobce přímo nehovořil o zúžení vzorce o tuto jedinou položku, není podstatná. Žalobci muselo být po celou dobu zřejmé, co po něm daňové orgány požadují a proč.

9. Při interpretaci slovního spojení „změna účetní metody“ ve smyslu shora citovaného ustanovení lze vyjít z interpretace NÚR I-29. Ta se věnuje interpretaci tří institutů, mezi nimiž je nutno rozlišovat: 1) oprava chyby, 2) změna v účetním odhadu, 3) změna v účetní metodě. Ve vztahu ke změně účetní metody uvádí, že se jí *„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 vypočítací schopnosti účetní závěrky.“* Následně dodává, že definice změny metody nesouvisí s vymezením účetních metod dle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví.
10. Z interpretace NÚR I-29 vyšel při posuzování, zda v konkrétním případě došlo ke změně účetní metody, také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 6 Afs 30/2021-53. Zdůraznil, že pro tyto účely *„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 vypočítací schopnost účetní závěrky.“*
11. Žalobce svou argumentaci směřuje k tomu, že v jeho případě byly obě podmínky zmíněné Nejvyšším správním soudem splněny, neboť nezískal nové informace o počtu či stavu produkováných výrobků, pouze zjistil, že účetní metoda užitá pro jejich ocenění neodpovídá právní úpravě a zavedl metodu novou.
12. K této argumentaci je však nutno poznamenat, že Nejvyšším správním soudem vyslovené dvě podmínky nepředstavují jakousi definici institutu změny účetní metody. Uvedené rozhodnutí je pro interpretaci § 23 odst. 3, písm. b), bod 6 zákona o daních z příjmů použitelné, neřeší však všechny otázky, které jsou pro nyní projednávanou věc podstatné. Nejvyšší správní soud se na uvedené dvě podmínky zaměřil proto, že byly v dané věci sporné. Naopak patrně považoval za samozřejmé, že za změnu metody nelze považovat pouhý výsledný stav, kdy se mění účetní výsledky, nýbrž změnu exaktního postupu, který lze označit za účetní metodu. Jinými slovy změnu účetní metody může představovat pouze situace, kdy daňový subjekt dosud používal konkrétní účetní metodu a přistoupí k použití odlišné účetní metody. Není proto podstatné pouze to, jakou konkrétní účetní metodu použil daňový subjekt nově. Musí být postaveno na jisto, že i dosavadních výsledků (v tomto případě ocenění zásob vlastní výroby) bylo dosaženo konkrétní (odlišnou) účetní metodou. Kromě toho má krajský soud za to, že o změně účetní metody pro účely § 23 odst. 3, písm. b), bod 6 zákona o daních z příjmů lze hovořit pouze v případě, že původní i nová metoda jsou metodami z hlediska účetních předpisů přípustnými. Pouze právně přípustnou účetní metodu lze skutečně považovat za účetní metodu.
13. K těmto závěrům vede krajský soud skutečnost, že je nutno změnu účetní metody také odlišit od opravy chyby či změny v účetních odhadech. Právě striktní rozlišení těchto tří institutů, které se ani částečně nepřekrývají, je cílem interpretace NÚR I-29. Krajský soud považuje za logické, že je-li o určité skutečnosti účtováno chybně, může k nápravě dojít

jedině opravou chyby, nikoliv změnou účetní metody. Aby se tedy skutečně mohlo jednat o změnu účetní metody, musí být v první řadě vyloučeno, že dosavadní ocenění zásob bylo toliko výsledkem nesprávného postupu. To lze vyloučit podle názoru soudu jediným způsobem, a sice doložením konkrétní původní účetní metody, jakožto předem stanoveného exaktního postupu, pomocí kterého byly získány dosavadní účetní výsledky. Pouze opětovným použitím tohoto postupu lze potvrdit či vyvrátit, že dosavadní výsledky (v tomto případě ocenění zásob vlastní výroby) jsou výsledkem přípustné účetní metody, nikoliv nesprávného postupu.

14. Zjednodušeně řečeno, existuje zásadní rozdíl mezi evidovanou hodnotou (tj. fakticky toliko číslem) a metodou, jakožto předem stanoveným postupem (kalkulačním vzorcem), který má k určení této hodnoty vést. Předně totiž ne každé číslo (hodnota) muselo vzniknout pomocí konkrétní metody. Existují čísla určená náhodně či omylem (chybou v psaní), nebo také čísla, která vznikla v důsledku chyby v matematické operaci. Proto ze samotného čísla ani nelze určit použitou metodu. Při znalosti metody lze toliko potvrdit či vyvrátit, zda konkrétní čísla použití této metody odpovídají či nikoliv. A jestliže číslo nedokládá konkrétní metodu, nelze ani porovnáním dvou čísel dospět k závěru, že byla stanovena na základě dvou odlišných metod. Metodou mohlo být stanoveno pouze jedno z nich, nebo také žádné. Bez znalosti metody pak nelze hodnotit ani to, zda se jedná o metodu přípustnou.
15. Ve vztahu k nyní posuzované věci to znamená, že nedoložil-li žalobce konkrétní původní účetní metodu (tj. *de facto* kalkulační vzorec), pomocí které byly dříve oceňovány zásoby vlastní výroby, nelze hovořit o tom, že toto ocenění bylo výsledkem konkrétní účetní metody, a nelze tudíž ani hovořit o tom, že částka představující rozdíl mezi dřívějším oceněním a novým oceněním je důsledkem změny účetní metody.
16. Proto správce daně i žalovaný zcela oprávněně po žalobci požadovali, aby doložil, že došlo ke změně účetní metody, tedy mimo jiné, aby doložil, jakou konkrétní účetní metodu (resp. kalkulační vzorec) původně používal, potažmo jak konkrétně se údajná původní metoda lišila od metody nové.
17. Žalobce přitom sám uvádí, že původní kalkulační vzorec pro ocenění zásob vlastní výroby nezná. A potvrdila to například i svědkyně P. Žalobcem prezentované důvody, proč tomu tak je, jsou, jak výše uvedeno, čistě interní, subjektivní, a tudíž irelevantní.
18. Žalobci se nepodařilo prokázat existenci dřívější účetní metody (přípustného předem stanoveného exaktního způsobu výpočtu) ani nepřímou. Žalobcem předložené důkazy se týkaly především nově použité účetní metody. Ve vztahu k dřívější účetní metodě byla předložena pouze prohlášení bývalého jednatele L. B. a svědkyň P., Z. a P., které byly následně také vyslechnuty. Svědecké výpovědi ovšem prokázaly pouze skutečnost, že obsah původního kalkulačního vzorce není znám. Tvrzení žalobce, že dřívější metoda určitě zahrnovala i správnou režii, je na úrovni domněnky. Buť shodnou domněnku zastávala také svědkyně P., stále se jednalo o domněnku. Na ni lze nahlížet jako na více či méně pravděpodobnou, rozhodně však nikoliv prokázanou. Tuto domněnku sice bývalý jednatel Libor Brož prezentoval jako fakt, nicméně jeho konstatování bylo zcela obecné (konkrétní obsah kalkulačního vzorce nijak nepřiblížil) a jeho vypovídací hodnota je shodná jako vypovídací hodnota tvrzení samotného žalobce.
19. Jak žalovaný správně poukázal na konkrétních případech, rozdíl mezi dřívějším a novým oceněním není vysvětlitelný toliko zahrnutím (resp. posléze vynětím) správné režie z kalkulace. Celkové náklady byly v roce 2014 nižší než hodnota odvedené výroby o cca 32

mil. Kč, kdežto v roce 2015 byly naopak vyšší o cca 20 mil Kč. Do ocenění tedy nemohla být zahrnuta celá částka nákladů odbytu a nebylo zřejmé, jaká konkrétní část správní režie měla být do ocenění zahrnuta. Jak také správně žalovaný uvedl, pokud by změna ocenění byla skutečně způsobena vyloučením správní režie, zásoby vlastní výroby se novým oceněním snížily a nedošlo by ke zvýšení ceny u více než 1 200 z 5 500 položek a u některých dokonce o dvojnásobek. Žalobce se snažil tyto rozdíly různě vysvětlovat, nicméně jednak jeho vysvětlení nebyla dostatečná (např. barevnost výrobků se zjevně do ocenění nepromítala tak, jak žalobce tvrdil – viz odstavec 85 napadeného rozhodnutí), jednak nevedla k prokázání konkrétní předem stanovené exaktní metody, na základě níž byly původně zásoby vlastní výroby oceňovány (tj. konkrétní účetní metody). Z provedeného dokazování i tvrzení žalobce vyplynuly dvě rovnocenné verze možné reality: buďto bylo v původním výpočtu použito více (blíže neurčených) proměnných, nebo bylo původní ocenění výsledkem chybného postupu (k jehož nápravě nemůže sloužit změna účetní metody). Bez doložení kalkulačního vzorce nelze ani jednu z těchto variant potvrdit či vyvrátit.

20. Z výše uvedeného také plyne, že správnost nového ocenění zásob vlastní výroby není postačující pro závěr, že nové ocenění je výsledkem změny účetní metody ve smyslu § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 zákona o daních z příjmů. Proto takový závěr nemůže potvrdit ani stanovisko auditora, který se vyjádřil pouze ke správnosti nového ocenění.
21. Z uvedených důvodů nemohlo být žalobcem požadované snížení základu daně o částku 35 732 777 Kč aprobováno. Další argumentace žalobce i žalovaného ve vztahu k otázce, zda byla tvrzená změna účetní metody vyvolána změnou právní úpravy, je spíše sekundární. Krajský soud proto pouze pro úplnost poznamenává, že změnou účetní metody ve smyslu § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 zákona o daních z příjmů není pouze změna vyvolaná účetními předpisy. Může jít také o změnu vyvolanou změnou vlastní metodiky daňového subjektu, jak uvádí interpretace NÚR I-29. Je nicméně na daňovém subjektu, aby změnu účetní metody zdůvodnil, tj. mimo jiné také uvedl, zda ke změně přistoupil proto, že mohl (změna vlastní metodiky v mezích stávající právní úpravy), nebo proto, že musel (změna vyvolaná změnou účetních předpisů). Tvrdil-li žalobce od počátku, že jím provedená změna byla vyvolána změnou účetních předpisů, pracoval žalovaný logicky pouze s touto variantou. Neprokázal-li žalobce, že změna v ocenění zásob je výsledkem změny účetní metody, nemohl již z tohoto důvodu prokázat ani to, že je výsledkem změny účetní metody vyvolané změnou právní úpravy.
22. Žalobce dále rozporuje úvahu žalovaného, že žalobce neprovedl ocenění zásob ke konci předchozího účetního období (31. 12. 2015), potažmo k počátku nového účetního období (1. 1. 2016). Ocenění totiž provedl k datu 31. 12. 2016 a zpětně toliko odhadl hodnotu zásob k datu 1. 1. 2016 podle struktury zásob, aniž by oceňoval jednotlivé položky, které byly na skladě k 1. 1. 2016.
23. K této úvaze žalovaného je však nutno poznamenat, že nejde o nosný důvod napadeného rozhodnutí. Žalovaný nevedl, že se jedná o další, samostatný důvod pro zvýšení základu daně, jak se domnívá žalobce. I kdyby se tedy jednalo o úvahu nesprávnou, nemohlo by to vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.
24. Krajský soud proto pouze pro úplnost uvádí, že daná úvaha žalovaného je správná. Jakkoliv se může žalobci zdát, že jeho postup poskytuje dostatečně věrohodný obraz o hodnotě zásob, k datu 1. 1. 2016 se jedná pouze o odhad založený na nedoloženém předpokladu, že struktura skladových zásob byla k 1. 1. 2016 shodná jako k 31. 12. 2016. Problém nespočíval v tom, že

by žalobce nemohl novou účetní metodu používat již od 1. 1. 2016, jak se snaží v žalobě argumentovat, nýbrž v tom, že ji vůbec nepoužil od 1. 1. 2016. Aplikoval ji k datu 31. 12. 2016 a následně provedl operaci, která nebyla založena na dostatečně přesných datech.

IV. Shrnutí a náklady řízení

25. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
26. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 13. května 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu