



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně Veroniky Juříčkové a soudce Štěpána Výborného v právní věci žalobkyně: **DITON s. r. o.**, sídlem Strítež 207, Strítež, zastoupené JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2023, č. j. 39288/23/5200-11434-707700, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 5. 2025, č. j. 31 Af 7/2024-51,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 1. 2020 doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 nižší o částku 27 445 944 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 274 459 Kč. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně žalobou.

[3] Krajský soud shrnul, že předmětem sporu je otázka, zda byla žalobkyně oprávněna na základě § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, snížit základ daně o částku 35 732 777 Kč vykázanou jako snížení hodnoty zásob vlastní výroby.

[4] Dále krajský soud poznamenal, že změna vlastnické struktury společnosti Beton Brož s. r. o., u níž původně probíhala daňová kontrola a jejímž právním nástupcem je žalobkyně (v důsledku fúze sloučením se žalobkyní k rozhodnému dni 1. 3. 2020), související změna managementu ani jiné interní změny týkající se žalobkyně nemají žádný vliv na posouzení věci. Z hlediska daňového žalobkyně plně odpovídá za jednání svého právního předchůdce a fyzických osob, která mu byla přičitatelná. Uvedené skutečnosti nemohou mít vliv ani na míru požadovaného důkazního standardu.

[5] Správce daně i žalovaný konzistentně požadovali po žalobkyni, aby prokázala, že částka 35 732 777 Kč jako položka snižující výsledek hospodaření byla na řádku 111 daňového přiznání uvedena ve správné výši a že se jedná o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody při oceňování zásob vlastní výroby. 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 pouze reakcí na tvrzení žalobkyně, že předchozí vzorec na rozdíl od nového zahrnoval správní režii.

[6] Při interpretaci, co je změnou účetní metody, krajský soud odkázal na interpretační stanoviska Národní účetní rady a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 6 Afs 30/2021 - 53. Za změnu metody nelze považovat pouhý výsledný stav, kdy se mění účetní výsledky. Změnou účetní metody je změna exaktního postupu, který lze označit za účetní metodu. Musí být postaveno najisto, že i dosavadních výsledků (v tomto případě ocenění zásob vlastní výroby) bylo dosaženo konkrétní (odlišnou) účetní metodou. 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. Změnu účetní metody je také třeba odlišit od opravy chyby či změny v účetních odhadech.

[7] Správce daně i žalovaný oprávněně po žalobkyni požadovali, aby doložila, že došlo ke změně účetní metody, resp. aby doložila, jakou konkrétní účetní metodu (kalkulační vzorec) původně používala, potažmo jak konkrétně se údajná původní metoda lišila od metody nové.

[8] Žalobkyni se však dřívější účetní metodu nepodařilo prokázat. Tvrzení žalobkyně, že dřívější metoda zahrnovala i správní režii, je na úrovni domněnky. Žalovaný přitom správně poukázal, že rozdíl mezi dřívějším a novým oceněním není vysvětlitelný toliko zahrnutím (resp. posléze vynětím) správní režie z kalkulace. Z provedeného dokazování i tvrzení žalobkyně dle krajského soudu 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 verzí potvrdit či vyvrátit.

[9] Dále krajský soud uvedl, 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. Takový závěr nemůže potvrdit ani stanovisko auditora, který se vyjádřil pouze ke správnosti nového ocenění.

pokračování

[10] K námitce žalobkyně, že ocenění provedla k datu 31. 12. 2016 a zpětně toliko odhadla hodnotu zásob k 1. 1. 2016 podle struktury zásob bez oceňování jednotlivých položek, které k 1. 1. 2016 byly na skladě, krajský soud uvedl, že úvaha žalovaného, že žalobkyně neprovedla ocenění zásob ke konci předchozího účetního období (31. 12. 2015), nebyla nosným důvodem jeho rozhodnutí. Úvahu žalovaného nicméně krajský soud aproboval.

[11] Žalobu krajský soud jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[12] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka namítala, že krajský soud zaujal názor, který je nezákonný a nadto v rozporu s právním názorem žalovaného.

[14] Stěžovatelka uvedla, že popis okolností měl vysvětlit nutnost změny účetní metody, nikoli stěžovatelku vyvinít. Žalovaný uznal, že stěžovatelka může unést důkazní břemeno i bez předložení původního kalkulačního vzorce. Krajský soud však založil napadený rozsudek na originálním výkladu změny účetní metody, který není obsažen v rozhodnutí žalovaného. Tím krajský soud vybočil z předmětu řízení. Závěr krajského soudu, že změna účetní metody může proběhnout pouze tehdy, pokud původní i nová účetní metoda byly metodami přípustnými, není v rozhodnutí žalovaného obsažen a není ani blíže vysvětlen. Žalovaný nestavěl argumentaci ani na odlišení opravy chyby a účetní metody, resp. na skutečnosti, že nebyla vyloučena oprava chyby. Nahrazení důvodů správního rozhodnutí úvahou soudu není přípustné.

[15] V účetních předpisech, interpretačních stanoviscích Národní účetní rady (NÚR) ani judikatuře není požadavek přípustnosti účetní metody obsažen.

[16] Výklad krajského soudu je v rozporu i s interpretačními stanovisky NÚR.

[17] Změna účetní metody a oprava chyby představují odlišné účetní procesy. V řešené věci mohlo jít pouze o změnu účetní metody, neboť samotná evidence výrobků byla v pořádku a nebylo v ní nic opravováno. Výrobky bylo třeba ocenit jinou účetní metodou v důsledku změny účetních předpisů, neboť zahrnutí správní režie do účetní metody pro oceňování skladových zásob vytvořených vlastní činností se stalo od 1. 1. 2016 nezákonným. Stěžovatelce není jasné, jak krajský soud dospěl k závěru, že nahrazovaná účetní metoda musí být přípustná. I pokud by účetní jednotka používala nezákonnou účetní metodu, stále bude změna účetní metody změnou a nikoli opravou chyby.

[18] Stěžovatelka dále nesouhlasila s argumentací, že z prostého čísla nelze určit metodu, kterou číslo vzniklo. Zdůraznila, že bylo zřejmé, jakou účetní metodou byly zásoby zhotovené vlastní činností oceňovány. Vyplývá to z účetních závěrek i svědeckých výpovědí. Nejasné a dle žalovaného neprokázané bylo (toliko) to, co bylo obsahem kalkulačního vzorce, resp. zda původní kalkulační vzorec obsahoval správní režii. Je chybná premisa krajského soudu, že bez znalosti účetní metody nelze ani porovnáním dvou čísel dospět k závěru, že byla stanovena na základě dvou odlišných metod.

[19] Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem krajského soudu o dvou rovnocenných verzích. Rozdíl mezi změnou účetní metody a účetní chybou nespočívá ve skutečnosti, že by se změna účetní metody mohla týkat pouze „bezchybné“ staré metody. Ke změně účetní metody je třeba, aby došlo ke změně legislativy (definující účetní metodu) či ke změně vlastní metodiky daňového subjektu (za dodržení podmínky zlepšení vypovídající schopnosti účetní závěrky). Skutečnost, že nová účetní metoda oceňuje skladové zásoby vytvořené vlastní činností s vyšší vypovídací schopností (která se následně promítne do zlepšení vypovídající schopnosti celé účetní závěrky), neznamená, že dosavadní ocenění zásob bylo toliko výsledkem nesprávného postupu, nýbrž představuje nutnou podmínku pro to, aby se mohlo jednat o změnu účetní metody. Krajský soud pominul, že stěžovatelka od počátku uváděla, že změnila účetní metodu z důvodu legislativních změn a současně provedla změnu kalkulačního vzorce. Oba tyto důvody, které stěžovatelka aplikovala současně, naplňují změnu účetní metody. Stěžovatelka tak byla oprávněna postupovat dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 zákona o daních z příjmů.

[20] Stěžovatelka dále nesouhlasila s vypořádáním námitek týkajících se důkazního břemene. Podle krajského soudu měla stěžovatelka povinnost prokázat detaily původního kalkulačního vzorce, aby se mohlo jednat o změnu účetní metody. Daňové orgány však v daňovém řízení stěžovatelku nevyzvaly, aby prokázala detaily (složky) původního kalkulačního vzorce. Stěžovatelce tak nevznikla povinnost tyto detaily prokazovat. Stěžovatelka nicméně prokázala, že se původní kalkulační vzorec podstatně lišil od nového, a to mj. zahrnutím správné režie. V rozhodnutí žalovaného se objevily nové závěry, které měl žalovaný vyjevit již v daňovém řízení. Zejména jde o závěr, že stěžovatelka měla povinnost prokázat, o kterou konkrétní položku byl kalkulační vzorec rozšířen či zúžen. K prokázání takové skutečnosti stěžovatelka vyzvána nebyla. Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že není podstatné, že daňové orgány výslovně nehovořily o zúžení kalkulačního vzorce. Žalovaný vyzval k prokázání odlišnosti kalkulačních vzorců a toto břemeno stěžovatelka unesla. Rozhodnutí žalovaného je založeno na neunesení nově formulovaného důkazního břemene, k jehož unesení stěžovatelku daňové orgány nevyzvaly. Krajský soud měl proto rozhodnutí žalovaného zrušit.

[21] Stěžovatelka se ohradila proti úvaze žalovaného a krajského soudu, že je vzhledem ke zvýšení skladových cen u cca 25 % položek vyloučeno, aby změna účetní metody spočívala pouze v odstranění správné režie. Stěžovatelka netvrdila, že provedla pouze tuto úpravu, změny byly širší, nový kalkulační vzorec vedl ke komplexnímu zlepšení vypovídací hodnoty účetní závěrky. Stěžovatelka se rovněž ohradila vůči úvaze žalovaného a krajského soudu o omezené vypovídací schopnosti vysvětlení, že ke zvýšení skladové ceny u 25 % položek došlo především kvůli rozlišení barvených a nebarvených výrobků. Závěr krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud pouze převzal úvahu žalovaného.

[22] Nepřezkoumatelný je též závěr krajského soudu, že stanovisko auditora pouze aprobuje nový kalkulační vzorec a nic dalšího z něj nevyplývá. Pokud je nový kalkulační vzorec v pořádku a „produkuje“ skladové ceny s vysokou vypovídací schopností pro účely účetní závěrky, musel být původní kalkulační vzorec produkující odlišné skladové ceny odlišný a musel způsobovat i horší vypovídací schopnost účetních závěrek. Aprobace nového kalkulačního vzorce auditorem je tedy významná, stejně jako aprobace žalovaným.

pokračování

[23] Dále se stěžovatelka ohradila proti vypořádání námitky, zda mohla provést změnu účetní metody zpětně k 1. 1. 2016 nebo zda měla čekat na 31. 12. 2016, jak se domníval žalovaný. Krajský soud učinil nesprávný závěr, že stěžovatelka neznala strukturu svých výrobků k 1. 1. 2016 a že ji zpětně pouze odhadla. Rozsudek krajského soudu je i v této části nepřezkoumatelný.

[24] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní rozsudek krajského soudu zrušil a zrušil též rozhodnutí žalovaného a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, případně aby zrušil rozsudek krajského soudu a věc vrátil k dalšímu řízení krajskému soudu.

[25] **Žalovaný** ve vyjádření nesouhlasil s námitkou vybočení z předmětu řízení. Nesouhlasil ani s argumentací stěžovatelky, že nový kalkulační vzorec musela použít z důvodu změny právní úpravy, neboť původní kalkulační vzorec měl obsahovat novou právní úpravou nepovolenou položku. Stěžovatelka měla prokázat, že změna postupu při oceňování zásob byla změnou účetní metody a snížení výsledku jejího hospodaření bylo oprávněné. Bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že původní kalkulační vzorec obsahoval položky neslučitelné s novou zákonnou úpravou a že byl dán důvod pro změnu účetní metody. Důkazní břemeno mohla stěžovatelka unést přímo předložením původního kalkulačního vzorce, nebo nepřímo předložením poznatků, ze kterých prokazatelně vyplývá, že původní vzorec nade vší pochybnost obsahoval správní režii. Stěžovatelka však své důkazní břemeno neunesla.

[26] O změně účetní metody nelze hovořit v situaci, pokud byla původní účetní metoda rozporná se zákonem. Dle žalovaného se u stěžovatelky jednalo o změnu v ocenění a nikoli o změnu účetní metody.

[27] Žalovaný dále odmítl, že v průběhu daňového řízení došlo ke změně názoru, s níž stěžovatelka nebyla seznámena. Žalovaný shrnul, že po stěžovatelce bylo požadováno, aby prokázala, že změnila účetní metodu, resp. že změna v oceňování zásob byla vyvolána změnou právní úpravy. Dále nesouhlasil s tvrzením stěžovatelky, podle něž prokázala, že původní kalkulační vzorec obsahoval správní režii. Stěžovatelčino tvrzení o prokázání odlišnosti starého a nového kalkulačního vzorce odlišnými cenami dle těchto vzorců je nesprávné.

[28] Žalovaný požadoval prokázat, že starý vzorec obsahoval správní režii, a proto tedy muselo v souvislosti se změnou právní úpravy dojít k jeho změně. Správce daně a žalovaný po stěžovatelce návodně požadovali prokázat stále stejnou skutečnost. S tvrzením, že stěžovatelka důkazní břemeno unesla, žalovaný nesouhlasil.

[29] Žalovaný nesouhlasil ani s argumentem založeným na stanovisku auditora. Skutečnost, že auditor ověřil v roce 2016 účetní závěrku, nemůže samo o sobě bez dalšího potvrzovat, že metoda oceňování v letech předchozích byla méně přesná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[31] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[32] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, resp. některých jeho částí.

[33] Z judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, jímž je nemožnost určité rozhodnutí přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. může být rozhodnutí pro nesrozumitelnost či pro nedostatek odůvodnění. Zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost přichází v úvahu zejména tehdy, opomene-li správní soud na námitku účastníka zcela reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Rozhodující orgán však nemá povinnost vypořádat se s každým dílčím tvrzením či argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví ucelenou argumentaci, z níž vyplývá, že námitky jako celek neobstojí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

[34] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v uvedeném smyslu Nejvyšší správní soud neshledal. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky a z odůvodnění rozsudku je seznatelné, na základě jakých úvah ke svým závěrům dospěl. Skutečnost, že krajský soud do svého odůvodnění částečně převzal argumentaci žalovaného, nečiní rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Za situace, kdy se v žalobě opakují odvolací námitky, není potřeba, aby krajský soud svoji argumentaci nad rámec již řečeného doplňoval, pokud souhlasí s argumentací žalovaného a námitka s argumentací žalovaného správní orgán ani kvalifikovaně nepolemizuje.

[35] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kritéria přezkoumatelnosti napadený rozsudek krajského soudu splňuje.

[36] V řízení před správcem daně, které se vede podle daňového řádu, se uplatňují zásady dokazování dle § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení.

[37] Ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu jsou projevem tradičního principu daňového práva, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí. Existence této povinnosti úzce souvisí s břemenem tvrzení, a sice že daňový subjekt je povinen přiznat svou daň. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl. Dokazování v daňovém řízení je tedy založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[38] V projednávaném případě je spornou otázkou, zda stěžovatelka prokázala, že snížení základu daně o 35 732 777 Kč bylo provedeno oprávněně v souladu s § 23 odst. 6 písm. b)

pokračování

bod 6 zákona o daních z příjmů, resp. že změna způsobu oceňování zásob vlastní výroby byla změnou účetní metody v souladu se zákonem.

[39] Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů *základem daně je 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; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.*

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

[41] Podle § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 zákona o daních z příjmů *výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se 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.*

[42] Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*

[43] Podle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.*

[44] Podle § 4 odst. 8 věty první zákona o účetnictví *účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy.*

[45] Podle § 4 odst. 8 písm. g) téhož zákona *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.*

[46] Podle § 4 odst. 15 zákona o účetnictví *účetní jednotky jsou povinny v příslušném účetním období použít účetní metody podle odstavce 8 ve znění platném na jeho počátku.*

[47] Nejvyšší správní soud se zabýval námitkou, že krajský soud vybočil z předmětu řízení a nepřipustně nahradil důvody rozhodnutí žalovaného vlastními důvody. Námitce však nepřisvědčil. Krajský soud nerozporoval, že stěžovatelka mohla existenci předchozí účetní metody prokázat jak přímo, tak nepřímo (srov. např. odst. 18 rozsudku krajského soudu). Aproboval nicméně závěr žalovaného, že ani nepřímými důkazy stěžovatelka neprokázala, co bylo obsahem předchozího kalkulačního vzorce. Stěžovatelka se konkrétně ohradila proti argumentu krajského soudu, 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. Dle Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že přípustnou účetní metodou je třeba rozumět takový postup účetní

jednotky při účtování, který je v souladu s účetními předpisy. Žalovaný přitom ve svém rozhodnutí na pravidla pro účtování stanovená zákonem o účetnictví a prováděcí vyhláškou výslovně odkázal a také z nich vycházel. Pokud by účetní jednotka přešla z účetní metody, která není v souladu s právními předpisy, na metodu s právními předpisy souladnou, šlo by o opravu. V tomto kontextu dává smysl krajským soudem zmíněné odlišení opravy od změny účetní metody. Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud vyložil sousloví změna účetní metody v rozporu s žalovaným.

[48] Stěžovatelka proti krajským soudem provedenému výkladu pojmu účetní metoda brojila též věcně. Namítala, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 30/2021 - 53, na nějž se v řízení před daňovými orgány a krajským soudem odvolávala, či interpretační stanoviska NÚR požadavek přípustnosti účetní metody neobsahují. V tomto ohledu je třeba odkázat na Nejvyšším správním soudem výše citovaná ustanovení zákona o účetnictví, z nichž jasně vyplývá, že účtovat lze pouze metodami v souladu s právními předpisy. S tím není nijak v rozporu rozsudek č. j. 6 Afs 30/2021 - 53, který rovněž odkazuje na povinnost účetní jednotky postupovat při účtování podle zákona o účetnictví.

[49] Pokud jde o stěžovatelčiny odkazy na interpretační stanoviska NÚR a námitku, že krajský soud vykládal pojmy v rozporu s interpretačními stanovisky NÚR, je potřeba uvést, že interpretační stanoviska NÚR nejsou právně závazná a ani případný rozpor soudního výkladu s těmito stanovisky nemůže založit nezákonnost rozsudku odůvodňující jeho zrušení. Vedle toho však Nejvyšší správní soud považuje za vhodné doplnit, že interpretační stanoviska NÚR vykládají účetní předpisy a ve svých preambulích zdůrazňují povinnost účetních jednotek vést účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví.

[50] Stěžovatelka dále argumentuje tím, že v důsledku změny účetních předpisů bylo třeba změnit způsob ocenění zásob vlastní výroby. Skutečnost, že dle novelizovaného znění zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky s účinností od 1. 1. 2016 není možné při ocenění zásob vlastní výroby k nákladům přímým připočítat nepřímé náklady zahrnující správní režii [§ 25 odst. 1 písm. d) a § 25 odst. 5 písm. c) zákona o účetnictví, ve znění od 1. 1. 2016, § 49 odst. 5 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, ve znění od 1. 1. 2016], však nebyla sporná. Sporná byla skutečnost, zda stěžovatelkou provedenou změnu způsobu ocenění zásob vlastní výroby bylo možné akceptovat jako změnu účetní metody v souladu se zákonem.

[51] S ohledem na výše uvedené zásady dokazování bylo na stěžovatelce, aby prokázala oprávněnost svého postupu při snížení výsledku svého hospodaření ve smyslu § 23 odst. 3 písm. b) bodu 6 zákona o daních z příjmů, resp. že změna způsobu oceňování zásob vlastní výroby byla změnou účetní metody v souladu se zákonem.

[52] Mezi účastníky není sporné, že změnu účetní metody stěžovatelka neprokázala přímo, předchozí kalkulační vzorec totiž daňovým orgánům nepředložila, neboť jí vzhledem ke změnám vlastnické struktury nebyl znám. V souvislosti se závěrem žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala změnu účetní metody ani nepřímo, neboť neprokázala složky předchozího kalkulačního vzorce, pročez nebylo možné akceptovat tvrzení o změně účetní metody, stěžovatelka namítala, že k prokazování takových skutečností nebyla povinna, neboť k tomu nebyla ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvána.

pokračování

[53] Nejvyšší správní soud ve spise ověřil, že výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 8. 2. 2019 však byla stěžovatelka vyzvána, aby prokázala, že částka 35 732 777 Kč uvedená v řádku 111 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 byla stanovena ve správné výši, resp. aby prokázala, že došlo ke změně účetní metody a že uvedená částka 35 732 777 Kč, o kterou byl snížen výsledek hospodaření, resp. zvýšena ztráta, byla do daňového přiznání zahrnuta oprávněně v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů. V odůvodnění správce daně vysvětlil, že mu vznikly pochybnosti o skutečné změně způsobu oceňování výrobků, resp. o přecenění výrobků, pročež stěžovatelku vyzval, aby prokázala, že došlo ke změně účetní metody a že částka 35 732 777 Kč byla do řádku 111 daňového přiznání zahrnuta oprávněně a ve správné výši v souladu s § 23 zákona o daních z příjmů.

[54] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že na stěžovatelku důkazní břemeno nebylo přeneseno. Souhlasí s krajským soudem, že pokud daňové orgány v některých dokumentech, včetně rozhodnutí žalovaného, konkrétněji označily za neprokázané to, že předchozí kalkulační vzorec byl změněn, zúžen, případně že zahrnoval správní režii, pouze tím reagovaly na argumentaci stěžovatelky a rozsah důkazního břemene neměnily ani nečinily překvapivé závěry. Pouze tím v kontextu stěžovatelkou tvrzených skutečností vyjadřovaly, že stěžovatelka nerozptýlila pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatnění částky 35 732 777 Kč jako položky snižující výsledek hospodaření na řádku 111 daňového přiznání a správnosti této částky. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že stěžovatelce muselo být zřejmé, co a proč po ní daňové orgány požadovaly prokázat (bod 8 rozsudku krajského soudu).

[55] Stěžovatelka musela vyrozumět, že má-li být za situace, kdy změnu účetní metody nemůže prokázat přímo předložením předchozího vzorce, daňovými orgány akceptováno její tvrzení o částce 35 732 777 Kč snižující výsledek hospodaření, musí prokázat, o jaké položky byl při změně cen skladových zásob vlastní výroby změněn kalkulační vzorec.

[56] Tyto skutečnosti však stěžovatelka neprokázala. Stěžovatelka nabídla daňovým orgánům různé argumenty a vysvětlení, žádné však s jistotou nepotvrdily, že provedená úprava má charakter změny účetní metody a že stěžovatelka v daňovém přiznání daně z příjmů za zdaňovací období 2016 uplatnila položku snižující výsledek hospodaření oprávněně a správně.

[57] Stěžovatelka brojila proti úvaze, že vyčíslený rozdíl mohla ovlivnit řada skutečností a zahrnutí správní režie (resp. jejího objemu) do ocenění zásob vlastní výroby nelze s jistotou potvrdit (str. 20 až 21 rozhodnutí žalovaného, bod 19 rozsudku krajského soudu).

[58] Již žalovaný stěžovatelce vysvětlil, že pokud by přecenění zásob představovalo daňově účinnou změnu účetní metody z důvodu vyloučení správní režie z předchozího kalkulačního vzorce, zásoby vlastní výroby by se oceněním snížily a nemohlo by dojít ke zvýšení ceny u více než 1.200 položek zásob (v některých případech o více než dvojnásobek původní hodnoty) z cca 5.500 přeceněvaných skladových položek. Na argument stěžovatelky, že změny byly širší a ke zvýšení skladové ceny u 25 % položek došlo především kvůli rozlišení barvených a nebarvených výrobků, již odpověděli žalovaný (str. 24 rozhodnutí žalovaného) i krajský soud (bod 19 rozsudku krajského soudu). Pokud by měla být u části skladových položek navýšena cena, pak nedošlo pouze k úpravě původního kalkulačního vzorce, resp. zúžení o správní režii (bez bližší identifikace) vyvolanou novelizací s účinností od 1. 1. 2016, nýbrž naopak k rozšíření kalkulačního

vzorci o blíže neidentifikované výrobní náklady. S uvedeným vypořádáním se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Vypořádání žalovaného a krajského soudu stěžovatelka rozporovala pouze tím, že nebyla vyzvána k prokázání, že vynětí správní režie z kalkulačního vzorce nebylo změnou výlučnou. Námitce nepřenesení důkazního břemene však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, jak odůvodnil výše.

[59] Stěžovatelka také brojila proti argumentaci krajského soudu, že pouhým porovnáním dvou čísel nelze dospět k závěru, že došlo ke změně účetní metody v souladu se zákonem opravňující ke snížení základu daně. S tvrzením, že rozdíl ocenění je důkazem toho, že obsah vzorců je *logicky odlišný* (jak tvrdila stěžovatelka), se vypořádal již žalovaný (str. 23-24 rozhodnutí žalovaného). S úvahami žalovaného i krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Skutečnost, že se cena skladové položky změnila, nevysvětluje, jak se změnil kalkulační vzorec, a sama o sobě nepotvrzuje, že došlo ke změně účetní metody v souladu se zákonem a nikoli k pouhému přecenění.

[60] Stěžovatelka dále nesouhlasila s vypořádáním, že stanovisko auditora aprobejuje pouze nový kalkulační vzorec a nevyplývá z něj nic dalšího. Dle stěžovatelky, pokud je nový kalkulační vzorec v pořádku a jeho výsledkem jsou skladové ceny s vysokou vypovídací schopností pro účely účetní závěrky, musel být předchozí kalkulační vzorec produkující odlišné skladové ceny odlišný a jeho výsledkem musela být i horší vypovídací schopnost účetních závěrek. I na tuto námitku již stěžovatelce odpověděli žalovaný (str. 25 rozhodnutí žalovaného) a krajský soud (body 19 a 20 rozsudku krajského soudu). Nejvyšší správní soud souhlasí, že stanovisko auditora ani auditovaná účetní závěrka nemohou prokázat, zda došlo ke změně účetní metody, nebo k přecenění skladových zásob. Potvrzení správnosti nového ocenění zásob vlastní výroby nutně neznamená, že nové ocenění je výsledkem změny účetní metody ve smyslu § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 zákona o daních z příjmů.

[61] Stěžovatelka dále brojila proti vypořádání otázky, zda stěžovatelka mohla provést změnu účetní metody zpětně k 1. 1. 2016. Vypořádání krajského soudu označila za nepřezkoumatelné. Krajský soud se touto otázkou zabýval v bodech 22 až 24 svého rozsudku, přičemž příhodně doplnil, že úvaha žalovaného týkající se této otázky nebyla nosným důvodem rozhodnutí, a tedy ani případná nesprávnost posouzení této otázky by nemohla být důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného.

[62] Stěžovatelka v kasační stížnosti označila za nesprávný závěr krajského soudu, že neznala strukturu svých výrobků k 1. 1. 2016. Takový závěr však krajský soud neučinil. Krajský soud pouze uvedl, že stěžovatelka ocenění provedla k datu 31. 12. 2016 a zpětně toliko odhadla hodnotu zásob k 1. 1. 2016 podle struktury zásob, aniž by oceňovala jednotlivé položky, které byly k 1. 1. 2016 na skladě (srov. bod 22 rozsudku krajského soudu).

[63] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalobkyně nedůvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

pokračování

[65] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu