



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Č., a. s.**, zastoupeného JUDr. Karlem Muzikářem, advokátem se sídlem v Praze 1, Křížovnické nám. 1/193, za účasti **Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2006, č. j. 7 Ca 54/2003 – 93,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2006, č. j. 7 Ca 54/2003 – 93, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2006 č. j. 7 Ca 54/2003 - 93 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 23. 12. 2002 č. j. FŘ-4239d/12/02, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 dne 19. 12. 2001 č. j. 229844/01/001513/5203, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 v částce 26 600 790 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud konstatoval, že mezi účastníky bylo sporné, zda úroky z úvěru poskytnutého E. a určeného mimo jiné na první dodávku jaderného paliva do Jaderné elektrárny T. (dále jen „JETE“) byly investičním nákladem spojeným s pořízením hmotného majetku a zda na tyto úroky dopadala výlučka z daňové uznatelnosti podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nebo zda se jednalo o náklady na pořízení zásob a daňové orgány měly aplikovat ustanovení § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, takže se na ně nemůže vztahovat výlučka z daňové uznatelnosti. Dále městský soud konstatoval, že stěžovatel realizoval nákup jaderného paliva, přičemž se jednalo o první dodávku paliva, která byla určena na uvádění jaderné elektrárny do provozu, na její aktivní vyzkoušení předcházející zkušebnímu provozu.

Úroky z předmětného úvěru poskytnutého na první dodávku jaderného paliva stěžovatel uplatnil jako výdaj vynaložený ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud jde o tento výdaj, pak ze správního spisu městský soud zjistil, že ještě 6. 4. 2001 nedošlo k zahájení zkušebního provozu elektrárny, neboť tato se nacházela v etapě aktivního vyzkoušení a nebylo zahájeno prozatímní užívání. Palivo bylo určeno ke zkouškám jaderného zařízení, nešlo o pořízení paliva na výrobu elektřiny pro budoucí provoz a nemohlo se tak v případě první dodávky jednat o zásoby. O zásoby by se mohlo jednat tehdy, pokud by elektrárna byla uvedena do provozu. Bez etapy aktivního vyzkoušení však nebylo možno předmětnou investici dokončit a uvést do provozu, a tedy ani zařadit do hmotného majetku. Pokud tedy prozatímní užívání 1. bloku JETE ke zkušebnímu provozu bylo povoleno rozhodnutím Okresního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 13. 12. 2002, pak teprve mohla být elektrárna technicky způsobilá k užívání a byly zároveň i splněny povinnosti stanovené právními předpisy. Jednalo se tedy o první termín, kdy mohla být investice převedena do hmotného majetku. Ve zdaňovacím období roku 2000 nebylo v JETE zahájeno ani prozatímní užívání, a proto v tomto roce byly úroky z úvěru určeného na první dodávku jaderného paliva součástí investic, neboť v tomto roce nedošlo k předání investice do užívání. Proto podle názoru městského soudu se nemohlo jednat o náklady na pořízení zásob. Městský soud se rovněž zabýval posouzením toho, jaký náklad předmětné úroky z úvěru představují z hlediska účetních předpisů. Z předložených účetních výkazů za rok 2001 nevyplývá skutečnost, že byla investice elektrárny dokončena a převedena do dlouhodobého investičního majetku, a o palivu k provedení zkoušek i o úrocích mělo být tedy účtováno jako o investičním nákladu na účtu 042 – Investice. Městský soud nepřisvědčil námitce, že skutkový stav nebyl ve věci zjištěn dostatečně. Bylo zjištěno, že stěžovatel zaúčtoval předmětné úroky na účtu 0562 - Úroky. Napadené správní rozhodnutí vychází ze smlouvy o úvěru, kterou předložil sám stěžovatel a skutečnost, že úvěr byl určen na financování první dodávky jaderného paliva jím nebyla žádným způsobem zpochybnována. Pokud stěžovatel tvrdil, že úvěr byl čerpán k následnému refinancování dříve vynaložených finančních zdrojů na pořízení předmětné dodávky jaderného paliva, je takové tvrzení irelevantní. Pokud jde o námitku, že v rámci etapy aktivního zkoušení byla spotřebována pouze část předmětné dodávky jaderného paliva, ztotožnil se městský soud se stanoviskem finančního ředitelství, že tento stav bude nutno zachytit v účetní evidenci v době převodu investice do hmotného majetku. V roce 2000 proto nebylo možno posoudit, jaká část dodaného jaderného paliva by mohla zůstat po převedení hmotného majetku v roce 2002 nespotebována a jaká část úroku by se na ni mohla vztahovat.

V kasační stížnosti podané proti rozsudku městského soudu v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. stěžovatel uvedl, že „první dodávka jaderného paliva“ představovala v rozhodné době zásobu ve smyslu daňových a účetních předpisů, a to stejně, jako zásobu představují jakákoli jiná paliva. Náklady spojené s jejím pořízením tak bylo možno odečíst od základu daně podle ustanovení § 24 ve spojení s § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. I kdyby snad nemělo být na celou „první dodávku jaderného paliva“ v roce 2000 pohlíženo jako na zásobu ve smyslu § 26 odst. 2 citovaného zákona, bylo by možné ji považovat za součást investic jen v tom rozsahu, v jakém byla využita za účelem pořízení hmotného majetku, tj. na pořízení 1. bloku JETE, ale nikoliv již v rozsahu, v jakém byla a je využívána k samostatnému užívání předmětné investice, tj. výrobě elektrické energie, kdy se jednoznačně jedná o provozní náklad ve smyslu § 24 odst. 1 citovaného zákona. Totéž se týká i úrokových nákladů. Jaderná paliva, stejně jako ostatní paliva, jsou účetními i daňovými předpisy klasifikována jako zásoby, což bez jakýchkoliv pochyb vyplývá přímo z opatření federálního ministerstva financí č. V/20 100/1992. Úvaha městského soudu, že o zásoby by se mohlo jednat až tehdy, pokud by elektrárna byla uvedena do provozu, postrádá jakoukoli oporu v platném právu a nemohou na tom nic změnit

ani citovaná ustanovení účtové osnovy týkající se jiných položek než paliv. Pokud městský soud odkazoval na účel uzavřené úvěrové smlouvy, pak vyvozuje důsledky, které ze smlouvy nevyplývají. Závěr městského soudu, že účelem pořízení první dodávky jaderného paliva bylo pouze vyzkoušení JETE, je v rozporu se skutečností i se samotným jazykovým výkladem pojmu první dodávka jaderného paliva, který podal Státní úřad pro jadernou bezpečnost (dále jen „SÚJB“). O skladové zásobě bylo účtováno právě proto, že v roce 2000 nebylo možno posoudit, jaká část paliva by mohla zůstat nespotřebována. I kdyby nemělo být na celou první dodávku jaderného paliva v příslušném zdaňovacím období 2000 pohlíženo jako na zásobu, bylo by možné ji považovat za součást investic výhradně jen v tom rozsahu, v jakém byla využita za účelem pořízení hmotného majetku, ale již nikoli v rozsahu, v jakém byla a je využívána k samostatnému užívání předmětné investice. Při uplatňování daňových zákonů je třeba brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu. Městský soud na celou věc pohlížel čistě formalisticky bez zohlednění skutečného stavu věci. Praktické potíže spojené se zjišťováním skutkového stavu nemohou jít na újmu daňovému subjektu a bylo třeba rozhodné skutečnosti v řízení prokázat. Stěžovatel rovněž namítal, že napadené rozhodnutí mělo být městským soudem zrušeno v důsledku porušení zákona o řízení před správním orgánem, když rozhodné skutečnosti nebyly zjištěny co neúplněji. Správní orgán porušil svou povinnost stanovenou v § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), když rezignoval na zjištění skutečného stavu věci a zjištění skutečného obsahu pojmu „první dodávka jaderného paliva“ a spokojil se pouze se zavádějícím výkladem účelu úvěrové smlouvy ze dne 3. 12. 1996, z něhož dovodil, že „první dodávka jaderného paliva“ byla údajně určena pouze na etapu tzv. aktivního vyzkoušení atomové elektrárny. Ve skutečnosti však byla pro tuto etapu, tedy pro účely testování JETE určena pouze malá část „první dodávky jaderného paliva“ a jeho zbývající část je využívána v následném provozu. Tuto vadu stěžovatel vytkl v žalobě i u ústního jednání a současně navrhl provést k prokázání rozhodných skutečností důkaz znaleckým posudkem. Městský soud jej ale bez řádného odůvodnění neprovedl a v rozporu se skutečností a stanoviskem SÚJB chybně dovodil, že „první dodávka jaderného paliva“ byla určena ke zkouškám jaderného zařízení a nejednalo se o pořízení paliva na výrobu elektřiny pro budoucí provoz. Proto stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že se k dané problematice podrobně vyjádřilo již ve stanovisku k žalobě a předložená kasační stížnost neobsahuje nové skutečnosti, na které by bylo třeba reagovat nad rámec stanoviska k žalobě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Na prvním místě považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit, že v případě účtování o dodávce jaderného paliva jde o problematiku navýsost specifickou. Je to dáno tím, že proces uvádění jaderné elektrárny do provozu je v konkrétních okolnostech zcela ojedinělý a z hlediska technického nelze nalézt žádnou odpovídající paralelu, což je nezbytné také následně zohlednit i z hlediska účetního a daňového.

Klíčovým pro posouzení důvodnosti či nedůvodnosti podané žaloby bylo, zda skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co neúplněji. Nejvyšší správní soud, na rozdíl od městského soudu, je toho názoru,

že odůvodnění napadeného správního rozhodnutí nedává dostatečně spolehlivý podklad pro závěr, že daň byla doměřena v souladu se zákonem. Finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatele z důvodu, že účel nákupu jaderného paliva byl jednoznačně dán smlouvou o půjčce uzavřené s E.-I. B. U. dne 3. 12. 1996 a že se jednalo o první dodávku jaderného paliva, která jako taková tvořila součást pořizovací ceny hmotného majetku. Ačkoli je však pojem první dodávka jaderného paliva v rozhodnutí o odvolání opakovaně použita, není z něj zřejmý obsah tohoto, z pohledu finančního ředitelství, a následně i městského soudu, klíčového pojmu, který není definován v žádném právním předpise. Sice ani stěžovatel netvrdí, že se nejednalo v pořadí o první dodávku jaderného paliva, ale spor je o to, co se první dodávkou rozumí, zda pouze jaderné palivo výlučně určené k provedení zkoušek či rovněž ostatní palivo způsobilé k užití v dalším provozu. Finanční ředitelství zcela obecně a stručně odkázalo na smlouvu o úvěru ze dne 3. 12. 1996, ale ani tato smlouva definici toho, co se uvedeným pojmem rozumí, neobsahuje. O tom, jaký význam přisoudilo finanční ředitelství pojmu první dodávka jaderného paliva svědčí i to, že v souvislosti s přezkumem napadeného rozhodnutí podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků byl učiněn dotaz na SÚJB za účelem zjištění, co tento pojem znamená, jaké je časového vymezení tohoto pojmu a zda se tento pojem používá pouze ve vazbě na zkušební provoz nebo i v jiné souvislosti. Proto je nezbytné nejprve si ujasnit, co lze pod pojmem první dodávka jaderného paliva rozumět.

Podle ustanovení § 2 odst. 3 vyhlášky č. 106/1998 Sb. je uvádění jaderného zařízení do provozu proces, během kterého se ověřuje, zda jsou veškerá zařízení a systémy jaderného zařízení realizovány a schopny provozu v souladu s projektem a zda splňují požadavky na jadernou bezpečnost v souladu se zvláštním předpisem a s předběžnou a předprovozní bezpečnostní zprávou.

Uvádění jaderného zařízení do provozu podle odst. 4 citovaného ustanovení probíhá ve dvou etapách. První je etapa neaktivního vyzkoušení jaderného zařízení, která zahrnuje komplexní funkční ověření jaderného zařízení a jeho revize prováděné před zavezením jaderného paliva do aktivní zóny jaderného reaktoru u stavby, jejíž součástí je jaderný reaktor, nebo prováděné před zavezením jaderných materiálů nebo radioaktivních odpadů do jaderného zařízení typu podle § 2 písm. h) bodů 2, 3, 4 zákon a č. 18/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „atomový zákon“). V této etapě se tedy provádějí různé proplachy, zkoušky čerpadel a tlakové zkoušky systémů ve studeném i horkém stavu (při provozní teplotě a tlaku chladiva v reaktoru a primárním okruhu) bez paliva v reaktoru. Druhá je etapa aktivního vyzkoušení, která zahrnuje zkoušky prováděné od zahájení zavážení jaderného paliva do aktivní zóny jaderného reaktoru u stavby, jejíž součástí je jaderný reaktor, nebo prováděné od zahájení zavážení jaderných materiálů nebo radioaktivních odpadů do jaderného zařízení typu podle § 2 písm. h) bodů 2, 3, 4 atomového zákona až po ukončení zkušebního provozu jaderného zařízení; pro jaderná zařízení, jejichž součástí je jaderný reaktor. Tato etapa aktivního vyzkoušení se dále člení na: 1. fyzikální spouštění jaderného zařízení, jehož účelem je ověření fyzikálních vlastností, zejména neutronově-fyzikálních charakteristik aktivní zóny jaderného reaktoru a vybraných charakteristik aktivní zóny; za zahájení fyzikálního spouštění se považuje zavezení prvního palivového souboru do aktivní zóny reaktoru (povoleno rozhodnutím SÚJB ze dne 5. 7. 2000), 2. energetické spouštění jaderného zařízení, jehož účelem je ověřit na různých výkonových hladinách projektové charakteristiky zařízení a projektovou spolupráci všech systémů i v přechodových procesech (povoleno rozhodnutím SÚJB ze dne 31. 10. 2000), 3. zkušební provoz jaderného zařízení, jehož cílem je ověření projektových parametrů a stability provozu v souladu se schváleným programem zkušebního provozu (povoleno rozhodnutím SÚJB ze dne 10. 6. 2002).

Jak již uvedl SÚJB ve výkladu podaném na žádost finančního ředitelství, první dodávka jaderného paliva pro jadernou elektrárnu není nijak specifická. Označením „první“ se pouze vyjadřuje pořadí příslušné dodávky, je-li palivo do jaderné elektrárny dodáváno během provozu po částech. Tato první dodávka se nemusí přesně krýt s množstvím paliva potřebného pro první zavážku do reaktoru. V první dodávce může být i větší množství paliva, než kolik se ho, jednoduše řečeno, vejde do reaktoru, a tudíž bude jeho část uložena v uzlu čerstvého paliva pro další vsázky. Teoreticky je dokonce možné, v závislosti na formulaci smlouvy a možnostech dodavatele paliva (v případě JETE W. E. C.), že tato první dodávka bude zároveň i dodávkou poslední, tzn., že veškeré palivo na smluvní dobu (např. 10 let jako v případě JETE) může být dodáno najednou jako první dodávka před zahájením prvního spouštění.

Palivo z první dodávky, nebo jeho část, je zavezeno do reaktoru jako první vsázka při fyzikálním spouštění, t. j. v první etapě aktivního vyzkoušení, kdy je reaktor uveden na minimální kontrolovaný výkon, (výkon pouze zlomky % nominálního). Poté následuje energetické spouštění, při kterém se po etapách zvyšuje výkon reaktoru až na 100%. Po připojení turbogenerátoru k síti, což je asi na 20% výkonu, už reaktorový blok dodává energii do sítě přesto, že se ještě spouští. Z obchodního nebo ekonomického hlediska je tedy reaktorový blok jaderné elektrárny už v průběhu energetického spouštění dodavatelem produktu (elektrické energie), za kterou si účtuje obvyklou cenu jako u jiných komerčně provozovaných elektráren. Tato energie není nijak „méněcenná“, pouze její dodávky mohou kolísat v závislosti na prováděných zkouškách. Proto elektrárna musí úzce spolupracovat s dispečerem sítě, aby mohl případné rychlé změny výkonu (v důsledku zkoušek) kompenzovat jinými zdroji. Po ukončení energetického spouštění (dosažení 100% výkonu a provedení všech předepsaných zkoušek) přechází reaktorový blok do zkušebního provozu, kdy již pracuje na plný výkon a nadále dodává elektrickou energii do sítě, ale je pod zvýšeným dohledem SÚJB.

Palivo z první vsázky zůstane v reaktoru až do první výměny paliva. Při té se z reaktoru vyveze pouze část paliva (zpravidla jedna třetina vsázky) a zbytek paliva (stále z první dodávky) zůstává v reaktoru. Čerstvé palivo, kterým se v reaktoru nahradí palivo vyvezené, může být ovšem také z první dodávky, podle toho, jaké množství paliva tato dodávka obsahovala. Podstatné je, že palivo z první vsázky se použije jak ke spuštění reaktoru, tak i k výrobě energie, a to už od připojení generátoru k síti ve fázi energetického spouštění. Účelem předchozího fyzikálního spouštění je pouze uvést reaktor do kritického stavu a vyzkoušet jeho fyzikální vlastnosti s daným palivem (v našem případě z první dodávky), které bude v reaktoru i po celou dobu následující palivové kampaně, tj. do další výměny paliva. Nemělo by proto smysl reaktor po skončení fyzikálního spouštění zase odstavit, veškeré původní palivo vyvézt a zavézt do něj palivo jiné, protože pro reaktor by bylo zase nové, neodzkoušené, s nímž by bylo nutno reaktor znovu spustit a odzkoušet, takže by se tak mohl celý proces opakovat do nekonečna. První výměna paliva byla zahájena 23. 2. 2003, tj. až po několika měsících zkušebního provozu. I po první výměně paliva zůstaly v reaktoru 2/3 z první vsázky, a tedy i první dodávky. Odstávka pro druhou výměnu paliva byla pak od 9. 4. do 17. 7. 2004, kdy byla vyvezena teprve druhá třetina z první vsázky, tudíž v reaktoru i poté stále ještě jedna třetina z první vsázky zůstala.

První dodávka jaderného paliva včetně toho, které nemuselo být využito pro první vsázku, ale zůstalo uloženo ve skladu čerstvého paliva pro budoucí využití, se tak použila nejen k ověření, zda jsou veškerá zařízení a systémy jaderného zařízení realizovány a schopny provozu v souladu s projektem a zda splňují požadavky na jadernou bezpečnost,

ale i pro účely výroby elektrické energie. Pokud tedy městský soud vycházel z toho, že teprve rozhodnutím o povolení zkušebního provozu, které vydalo SÚJB a nikoliv Okresní úřad v Českých Budějovicích, mohla být elektrárna technicky způsobilá k užívání a byly zároveň i splněny povinnosti stanovené právními předpisy, jednalo se o nesprávnou premisu, jak vyplývá z výše uvedeného.

Vzhledem k tomu, že první dodávka jaderného paliva tedy nebyla použita výlučně pro uvedení jaderného zařízení do provozu (což městský soud nesprávně označil jako zkušební provoz), ale i pro výrobu elektrické energie a následný běžný provoz, bude třeba posoudit, zda obstojí paušální tvrzení finančního ředitelství, že právě proto, že se jednalo o první dodávku jaderného paliva je tato součástí pořizovací ceny hmotného investičního majetku.

S otázkou, co se rozumí první dodávkou jaderného paliva úzce souvisí další tvrzení stěžovatele, obsažené i v žalobě, že ve skutečnosti bylo upotřebeno v rámci procesu zkoušení elektrárny pouze velmi malé množství dodávky, která byla na základě výše uvedené úvěrové smlouvy pořízena. K těmto okolnostem neuvedlo finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí žádná skutková zjištění. Nezabývalo se tím, jaké množství dodaného jaderného paliva bylo v rámci uvádění jaderného zařízení do provozu ve zdaňovacím období roku 2000 skutečně spotřebováno, zda obstojí tvrzení stěžovatele v odvolání, že o části paliva určeného v procesu uvádění jaderného zařízení do provozu účtoval do investičních nákladů a že měla částka za palivo v rámci uvádění do provozu dosahovat přibližně 10 mil. Kč v porovnání s částkou 3,4 miliardy Kč za zakoupené zásoby.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek pro nezákonnost zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je městský soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem ve smyslu ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. června 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu