



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **RWE GasNet, s. r. o. (právní nástupce VČP Net, s.r.o.)**, se sídlem Klíšská 940, Ústí nad Labem, zastoupený Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 11. 2012, č. j. 31 Af 17/2012 – 67,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 11. 2012, č. j. 31 Af 17/2012 – 67, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 30. 12. 2011, č. j. 6430/11-1200-601251 **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci k rukám advokáta Mgr. Jakuba Šotníka náklady řízení o žalobě ve výši 11.712 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci k rukám advokáta Mgr. Jakuba Šotníka náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 10.808 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 15. 11. 2012, č. j. 31 Af 17/2012 – 67, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 30. 12. 2011, č. j. 6430/11-1200-601251, kterým finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatele a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu

v Hradci Králové ze dne 20. 5. 2011, č. j. 278320/228914602848, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 0 Kč, ačkoliv v dodatečném daňovém priznání žádal o vrácení přeplatku ve výši 33.952.600 Kč, když uplatnil jako daňově uznatelné náklady podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) částku 169.763.441 Kč, která představuje část účetních odpisů stěžovatelova majetku, o kterou účetní odpisy převyšují odpisy daňové.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatel neprokázal přímou souvislost účetních odpisů se zdanitelnými příjmy, a není tedy oprávněn si o ně snížit základ daně z příjmů podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Předmětem činnosti stěžovatele je distribuce plynu, pro kterou Energetický regulační úřad (dále jen „ERÚ“) stanovuje distribučním společnostem celkovou úroveň povolených výnosů. Pro účely povolených výnosů za předmětné zdaňovací období zahrnuje ERÚ do regulačního vzorce, jehož pomocí vypočítává výši povolených výnosů, i tzv. povolené odpisy. Podle krajského soudu nelze povolené odpisy považovat za odpisy ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Při jejich určení se sice ze základny pro účetní odpisy vychází, nicméně způsob jejich stanovení je odlišný, neboť se o nich neúčtuje, nevztahují se ke konkrétnímu majetku a vycházejí ze základny odpisů účetních jiného účetního období a jsou ovlivněny celou řadou faktorů, např. povolenou indexací základny, povoleným navýšením z titulu přecenění účetních odpisů v důsledku unbundlingu, koeficientem faktoru odběrných míst, plánovaným počtem odběrných míst, základnou počtu odběrných míst zákazníků a eskalací průmyslovým faktorem. Je tedy zřejmé, že tyto odpisy tvoří regulátor ovlivňující výši výnosů a netýkají se, jako odpisy účetní, konkrétního majetku, když představují výši prostředků, které budou do obnovy majetku investovány. Jedná se tudíž o plánovanou veličinu. Naproti tomu účetní odpisy vyjadřují opotřebení majetku tak, že se jeho pořizovací cena postupně rozpouští do nákladů daňového subjektu. Podstatou účetních i daňových odpisů je postupné uplatňování pořizovací ceny v nákladech. Podle ust. § 28 odst. 6 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny sestavit podle vlastního uvážení individuální odpisový plán. Stěžovatel zvolil způsob odpisování majetku metodou rovnoměrných odpisů na základě předpokládané doby životnosti, kterou stanovil u budov a staveb v rozmezí 14 - 50 let, u strojů a zařízení 7 - 20 let, u inventáře 3 roky a u plynovodů 40 let. Odpis hmotného majetku a způsob jeho uplatnění zakotvuje zákon o daních z příjmů v ust. § 26 až § 33. Tato zákonná úprava stanoví jednoznačný postup, podle něhož je daňový poplatník povinen postupovat. V ust. § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů je stanoveno, co lze za odpisy považovat, resp. co se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí. Daňové odpisy a rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové, představují odpisy účetní, které ovšem podle ust. § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů nelze uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Pokud by totiž bylo možné snížit daňový základ o daňový odpis a část odpisu účetního, pozbývala by ust. § 24 odst. 2 písm. a), potažmo i § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů, která speciálně řeší problematiku odpisování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, tedy postupného uplatňování pořizovací ceny v daňových nákladech, smysl. Dané ustanovení řeší případy, kdy zákon o daních z příjmů v ust. § 25 definuje náklad jako daňově neúčinný, kdy konkrétní výdaj přímo souvisí s konkrétním příjmem. Toto ustanovení však nelze vzhledem k výše uvedenému použít na případy odpisů hmotného majetku. Pomocí daňových odpisů nelze nikdy odepsat 100 % hodnoty přeceněného vkladem nabytého majetku. Tímto názorem se nepopírá a ani neomezuje použití účetních odpisů při stanovení regulační ceny, tedy výše výnosů stěžovatele. Zákon o daních z příjmů pouze eliminuje uplatnění odpisů jako daňově uznatelného nákladu z přeceněné vstupní ceny při nabytí hmotného majetku vkladem, neobsahuje žádnou výjimku ohledně způsobu podnikání a jeho případné regulace státem. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám ohledně průběhu postupu k odstranění pochybností a odůvodnění platebního výměru, ani námitce, že rozhodnutí

pokračování

ERÚ ve věci výnosu a způsobu jeho stanovení je v daném případě předběžnou otázkou podle ust. § 99 zákona č. 280/2009 S., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jedná se pouze o podklad pro stanovení ceny, popř. cenové kalkulace, který má vliv na výši výnosů.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V rámci rozsáhlé argumentaci především namítal, že jeho možnosti uplatnění aktiv jako daňově uznatelných nákladů jsou významně sníženy, a to v důsledku liberalizace plynárenského trhu. Při jeho vzniku byla do stěžovatele vložena část podniku, která se svojí charakteristikou vztahuje k distribuci zemního plynu. Hodnota tohoto nepeněžitěho vkladu byla stanovena na základě znaleckého posudku, kterým došlo k přecenění pořizovacích cen majetku vloženého podniku. Přecenění nepeněžitěho vkladu zapříčinilo, že se jeho výše pro účely výpočtu daňových a účetních odpisů odlišují. V případě daňových odpisů je stěžovatel povinen postupovat v souladu s ust. § 30 zákona o daních z příjmů, podle kterého je povinen u hmotného majetku nabytého vkladem pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem, a to při zachování způsobu odpisování. Stěžovatel je tak pro stanovení daňových odpisů omezen historickou pořizovací cenou. Naopak hodnota stěžovatelova majetku, ze které se vychází pro účely výpočtu účetních odpisů, je stanovena na základě znaleckého posudku, tj. v přeceněných cenách. Stěžovatel tak nemůže uplatnit celou hodnotu aktiv do nákladů prostřednictvím daňových odpisů. Účetní odpisy jsou např. u plynovodů podle vyhlášky č. 404/2005 Sb. stanoveny na dobu 40 let. Stěžovatel tak nemůže dobu životnosti, a tím i délku odpisování tohoto majetku, zvolit podle vlastní úvahy jako běžný daňový subjekt. Podle stěžovatelova přesvědčení byly v jeho případě splněny podmínky pro aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Účetní odpisy obecně představují podle ust. § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů daňově neuznatelný náklad. Druhou podmínku představuje skutečnost, že daňově neuznatelné náklady mohou být uznatelné pouze do výše příjmů, které s nimi přímo souvisejí. Za tyto související výnosy považuje stěžovatel příjmy, které mu stanovuje v rámci své pravomoci ERÚ a které také stěžovatel řádně zaúčtoval a zdanil. Tyto výnosy představují stěžovatelovy reálné příjmy, tedy výnosy za distribuci plynu. Vzhledem k tomu, že stěžovatel podniká na regulovaném trhu s plynem od 1. 1. 2007, jsou podmínky podnikání upraveny zákonem č. 458/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“), a prováděcími předpisy. Regulace podnikání v oblasti distribuce plynu spočívá mimo jiné v tom, že ERÚ stanovuje distribučním společnostem, a tedy i stěžovateli, celkovou úroveň výnosů pro dané zdaňovací období. ERÚ tedy povoluje stěžovateli výši jeho výnosů - tzv. povolené výnosy, jejichž výše je vypočtena regulačním vzorcem. Jak náklady v podobě povolených odpisů, tak i celkové povolené výnosy ERÚ každoročně aktualizuje. Právě skutečnost, že účetní odpisy vstupují do regulačního vzorce pro výpočet povolených výnosů, prokazuje přímou souvislost mezi nedaňovým nákladem v podobě účetních odpisů a jím přímo souvisejícími výnosy. Podle třetí podmínky aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů mají příjmy, které přímo souvisí s nedaňovými náklady, ovlivnit výsledek hospodaření ve stejném období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Vzhledem k tomu, že ERÚ stanovuje výši výnosů pro každé zdaňovací období, když za účelem jejich výpočtu vychází z výše účetních odpisů jím povolených, dochází ke splnění i této podmínky. Dále stěžovatel poukázal na to, že nevlastní jiný než regulovaný majetek. Tím je podle něj prokázána přímá souvislost také z pohledu věcného, neboť účetní majetek rovná se regulovaný majetek, který přímo generuje povolené účetní odpisy. Jako držitel licence k distribuci zemního plynu je stěžovatel povinen zajišťovat spolehlivou a trvale bezpečnou dodávku energie, zajistit bezpečný, spolehlivý a hospodárný provoz, údržbu, obnovu a rozvoj distribuční soustavy. Rovněž je povinen zajistit, aby k výkonu licencované činnosti byla používána technická zařízení, která splňují požadavky bezpečnosti a spolehlivosti. Ke splnění těchto povinností musí vynakládat významné finanční prostředky. Podle ust. § 19a odst. 1 energetického zákona postupuje ERÚ tak, aby stanovené ceny pokrývaly odpisy. Zde uvedenými odpisy nemohou být jiné odpisy než účetní, neboť zcela

logicky mohou existovat jen jedny odpisy majetku, který má stěžovatel ve své správě, o kterém je povinen účtovat a v souladu s udělenou licencí jej udržovat, bezpečně provozovat a obnovovat a které tudíž mají být výnosem pokryty. Krajský soud od tohoto faktu úplně odhlédl, přičemž je určující, které odpisy mají být regulovanou cenou pokryty. Podle ust. 99 daňového řádu platí, že pokud se vyskytne v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Za tuto předběžnou otázku považuje stěžovatel oznámení ERÚ, konkrétně výši povolených výnosů a výši povolených odpisů a prokázání, že účetní odpisy ovlivňují povolené výnosy. Ani s touto otázkou se krajský soud nevypořádal a neprovedl ani stěžovatelem navržené důkazy. Nezohlednil právní úpravu regulace cen na trhu se zemním plynem a zprávy ERÚ pro jednotlivá regulační období, oznámení ERÚ včetně jeho příloh, prezentaci ERÚ apod. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu i napadené správní rozhodnutí zrušil.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel uplatnil daňové odpisy v souladu se zákonem, takže v dodatečném daňovém přiznání nelze žádné jiné odpisy do výše zdanitelných výnosů uplatňovat prostřednictvím odčitatelné položky od výsledku hospodaření, a to na základě výpočtu zdanitelných výnosů regulačním vzorcem ERÚ. V této souvislosti odvolací finanční ředitelství odkázalo na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5Afs 95/2006 - 80. Právní názor stěžovatele popírá smysl právní úpravy daňových odpisů a zcela opomíjí tuto úpravu obsahující speciální režim pro uplatňování nákladů na pořízení hmotného a nehmotného majetku cestou jejich odepisování při argumentaci splněním podmínek aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení by bylo možné použít pouze tehdy, pokud by náklady na pořízení majetku nebyly daňově uznatelné vůbec, což ovšem není stěžovatelův případ. Nelze ani odhlédnout od úpravy ust. § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou účetní odpisy daňově neuznatelný výdaj. V případě povolených odpisů podle ERÚ se nejedná ani o odpisy ve smyslu účetních odpisů. Při jejich výpočtu se sice vychází ze základny pro účetní odpisy, ale jiného účetního období, a tyto povolené odpisy jsou ovlivněny dalšími faktory. Právní názor krajského soudu je podložen konkrétními ustanoveními zákona o daních z příjmů a je ve shodě s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Proto odvolací finanční ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Ačkoli krajský soud ve značné míře pouze převzal argumentaci finančního ředitelství, jsou z jeho odůvodnění napadeného rozsudku zcela zřejmé závěry, ke kterým dospěl. Nelze pominout, že skutkový stav není v dané věci sporný a klíčové je posouzení právní otázky týkající se uznatelnosti daňových výdajů (nákladů). V tomto směru stěžovatel i finanční ředitelství poskytují komplexní protichůdnou argumentaci, takže odůvodnění krajského soudu přirozeně sleduje závěry jedné ze stran. Nejedná se ovšem o žádné bezduché opisování a z rozsudku je patrné, že krajský soud se zabýval všemi žalobními námitkami a pečlivě je hodnotil.

Stěžovatel provádí daňové odpisy svého majetku podle pořizovacích cen, zatímco účetní odpisy provádí na základě cen majetku podle přecenění v návaznosti na oddělení distribuční soustavy při liberalizaci trhu s plynem. Tato disproporce, kdy se liší daňové a účetní odpisy, je důsledkem zákonodárcem zvoleného modelu odpisů hmotného majetku, ve kterém

pokračování

při odpisování nedochází k valorizaci vstupní hodnoty majetku. Zatímco účetní odpisy by měly odpovídat reálné době použitelnosti majetku a způsob jejich provádění je ve značné míře na uvážení účetního subjektu, způsob provádění daňového odpisování hmotného majetku upravený v ust. § 30 až § 32 zákona o daních z příjmů takovou volnost rozhodování daňovému subjektu neposkytuje. V této obecné rovině se postavení stěžovatele od jiných daňových subjektů neliší a uplatní se ust. § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, podle kterého nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely účetní odpisy dlouhodobého majetku (s odkazem na zákon o účetnictví) a hodnotu majetku nebo její část zaúčtovanou na vrub nákladů, který není dlouhodobým majetkem podle zvláštního právního předpisu, ale zároveň je hmotným majetkem nebo nehmotným majetkem podle ust. § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů.

Podle ust. § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů lze uplatnit výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 tohoto zákona výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.

V rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č.j. 8 Afs 2/2007 - 98, Nejvyšší správní soud vyložil citované ustanovení následovně: „*Umožňuje-li 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů zahrnout mezi výdaje podle 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů také některé nedaňové výdaje, stanoví pro takový postup několik podmínek. První z nich je, že je možné tyto výdaje uplatnit pouze do výše příjmů s nimi souvisejících. Takto jednoznačně definovaná podmínka přitom bezpochyby vylučuje možnou aplikaci obecného principu, podle něž u výdajů podle 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů není potřeba prokazovat jejich souvislost s příjmy. Podmínka totiž nejen omezuje výši, do níž lze výdaje uplatnit, ale tuto výši odvozuje od příjmu, který musí být jednoznačně ztotožněn, a to v souvislosti s konkrétním výdajem. Druhou podmínkou je, že tento (konkrétní) příjem je součástí výnosů v daném zdaňovacím období nebo byl součástí výnosů v předchozích zdaňovacích obdobích. Druhou podmínkou je vzhledem k účelu interpretovaného ustanovení třeba vyložit tak, že se výnosy rozumí výnosy daňové, resp. jedná se o příjem, který byl skutečně předmětem daně. Povinnost daňového subjektu prokázat ve smyslu 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů souvislost určitých příjmů a výdajů přitom vyplývá z tohoto ustanovení samotného a lze ji dovodit nezávisle i na (jinak identickém) obecném pravidle vyplývajícím z 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*“

Citované ustanovení tedy obsahuje dvě podmínky uplatnění výdajů (nákladů): jednak se musí jednat o náklady, které podle ust. § 25 zákona o daních z příjmů nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a jednak je lze uplatnit jen do výše příjmů s nimi přímo souvisejících za podmínky, že ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo v obdobích předcházejících. Tyto podmínky musí být splněny současně. Nejvyšší správní soud navíc ve své judikatuře konstantně uvádí, že u výdajů (nákladů) specifikovaných v ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemusí být splněna podmínka jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, která je stanovena v odst. 1 citovaného ustanovení (viz rozsudky ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006 - 37, ze dne 5. 9. 2007, č. j. 7 Afs 129/2006 - 135, ze dne 26. 2. 2007, 5 Afs 158/2005 - 227, nebo ze dne 29. 4. 2011, č. j. 8 Afs 8/2011 - 132). Rozdíl mezi oběma odstavci ust. § 24 zákona o daních z příjmů tak spočívá v tom, že pro výdaje podle odst. 2 je stanovena nezbytná věcná souvislost s činností poplatníka, nikoliv s jeho příjmy. U těchto výdajů tedy není nutné prokazovat, že sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale daňově účinné mohou být jen takové výdaje, jež se vztahují k činnostem, ze kterých poplatníkovi plynou příjmy podléhající dani, tzn., že tyto výdaje musí být vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Mezi úhradou výdajů a činnostmi, v jejímž rámci jsou uhrazeny, musí existovat příčinná souvislost, kterou v daňovém řízení prokazuje poplatník.

První podmínka uplatnění rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy je v dané věci splněna. Účetní odpisy nejsou náklady, které by ust. § 25 zákona o daních z příjmů považoval za výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Co se týče podmínky druhé, tedy ovlivnění výsledků hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo v obdobích předcházejících, je třeba se blíže zabývat povahou hospodaření stěžovatele a také konstrukcí povolených odpisů.

Podle ust. § 11 odst. 1 písm. a) energetického zákona je stěžovatel jako držitel licence k distribuci zemního plynu povinen vykonávat licencovanou činnost tak, aby byla zajištěna spolehlivá a trvale bezpečná dodávka energie, pokud je mu tato povinnost uložena ve zvláštní části tohoto zákona. Např. podle ust. § 59 odst. 8 energetického zákona je stěžovatel povinen zajistit bezpečný, spolehlivý a hospodárny provoz, údržbu, obnovu a rozvoj distribuční soustavy na území vymezeném licencí, zajistit distribuci plynu na základě uzavřených smluv a ve stanovené kvalitě, připojit k distribuční soustavě každého, kdo o to požádá a splňuje podmínky připojení, poskytnout distribuci plynu každému, kdo o to požádá a splňuje podmínky přístupu k distribuční soustavě, s výjimkou prokazatelného nedostatku volné kapacity zařízení pro distribuci plynu nebo při ohrožení spolehlivého a bezpečného provozu distribuční soustavy nebo přepravní soustavy. Podle ust. § 11 odst. 1 písm. c) energetického zákona je stěžovatel povinen zajistit, aby k výkonu licencované činnosti byla používána technická zařízení, která splňují požadavky bezpečnosti a spolehlivosti stanovené právními předpisy a technickými normami, v plynárenství i technickými pravidly, která jsou registrována u Hospodářské komory České republiky.

Stěžovatel je tak omezen ve dvou směrech. Jednak mu zákonná úprava ukládá starat se o svůj majetek a pravidelně do něj investovat, přičemž výdaje na takovou údržbu odpovídají současné hodnotě majetku (účetním odpisům), a jednak v případě daňových odpisů je povinen postupovat v souladu s ust. § 30 zákona o daních z příjmů, tedy pokračovat v původním odpisování založeném na pořizovacích cenách majetku. Ani v tomto směru se pozice stěžovatele výrazně neliší od jiných daňových subjektů, které investují do svého majetku za účelem dalšího hospodaření, byť jim tuto povinnost zpravidla zákon neukládá. Také těmto daňovým subjektům nezbývá než hospodařit způsobem, který jim umožní udržovat hmotný majetek a vypořádat se s tím, že výše jeho odpisu odráží pouze podíl jeho pořizovací ceny, ledaže by i v jejich případě bylo použitelné ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Výsledek hospodaření distributorů zemního plynu zákonodárce úzce provázal s výší účetních odpisů. Podle ust. § 19a odst. 1 energetického zákona postupuje ERÚ při regulaci cen přenosu elektřiny, přepravy plynu, distribuce elektřiny a distribuce plynu tak, aby stanovené ceny pokrývaly účelně vynaložené náklady na zajištění spolehlivého, bezpečného a efektivního výkonu licencované činnosti, dále odpisy a přiměřený zisk zajišťující návratnost realizovaných investic do zařízení sloužících k výkonu licencované činnosti. To neplatí v případě cen za mezinárodní přepravu plynu, pokud ERÚ rozhodne o odlišném postupu tvorby těchto cen založeném na tržním způsobu. ERÚ bere v úvahu jím schválený plán rozvoje přenosové soustavy, plán rozvoje přepravní soustavy a předvídatelnou budoucí poptávku a požadavky na provozní zabezpečení přenosové soustavy, přepravní soustavy a distribučních soustav a opatření provedená za účelem zajištění bezpečnosti dodávek plynu podle přímo použitelného předpisu Evropské unie.

Při určování výše „povolených odpisů“ musí ERÚ zajistit pokrytí odpisů. Z toho je patrná souvislost mezi „povolenými odpisy“ a účetními odpisy a také mezi „povolenými odpisy“ a výnosy stěžovatele. Podle ust. § 7 odst. 1 vyhlášky č. 140/2009 Sb., je postup tvorby cen za přepravu plynu a distribuci plynu stanoven na regulační období prostřednictvím

pokračování

regulačního vzorce. Regulační vzorec je definován v příloze 9 citované vyhlášky, jejíž součástí je i regulační vzorec pro výpočet povolených výnosů. Skutečnost, že výše „povolených odpisů“ přímo ovlivňuje výši výnosů stěžovatele, je patrná i z regulačního vzorce, podle kterého je průměrná cena za distribuci plynu poměrem mezi hodnotou upravených povolených výnosů provozovatele distribuční soustavy a plánovaným množstvím plynu distribuovaného držitelem licence pro regulovaný rok. Hodnota upravených povolených výnosů je stanovena jako součet povolených výnosů, nákladů na krytí povolených ztrát, nákladů na nákup plynu potřebného pro vlastní technologickou spotřebu, plánovaných nákladů na nákup distribuce od jiných provozovatelů a korekčního faktoru pro licencovanou činnost distribuce plynu podle přílohy č. 10 citované vyhlášky. Hodnota povolených výnosů je stanovena jako součet povolených nákladů nezbytných k zajištění distribuce plynu, hodnoty odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a korekčního faktoru odpisů provozovatele distribuční soustavy zohledňujícího rozdíl mezi skutečnými a plánovanými odpisy. Závěrečná zpráva ERÚ pro III. regulační období pak uvádí, že „(b)odnota povolených odpisů v jednotlivých letech III. regulačního období bude stanovena ve výši plánovaných účetních hodnot jednotlivých let. Plánované hodnoty odpisů budou korigovány podle skutečné hodnoty s využitím časové hodnoty peněz v čase $i+2$.“ Jak uvedl i krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, podle závěrečné zprávy k II. regulačnímu období také ERÚ dospěl k závěru, že potřebná výše odpisů jako zdroje peněz pro obnovu majetku odpovídá přeceněným odpisům, které mají společnosti zaúčtovány ve svém účetnictví.

Na základě regulačního vzorce je tedy generován povolený výnos stěžovatele ve smyslu energetického zákona a jeho prováděcích předpisů. Zároveň platí, že ERÚ stanovuje výši výnosů (a povolených odpisů) pro každé zdaňovací období. Povolenými výnosy tak dochází k ovlivnění výsledku hospodaření v témže zdaňovacím období. Odpisy, které regulovaná cena pokrývá, reálně představují prostředky, které je stěžovatel v souladu s poskytnutou licencí a zákonnými podmínkami povinen investovat. Není však logické, aby tyto odpisy byly dále kráceny, respektive zatíženy daní z příjmů právnických osob. Povinnost investice zůstává pro stěžovatele v plné výši, přičemž nemůže vytvořit v důsledku regulace výnosů dodatečné finanční prostředky, ze kterých by daň z příjmů mohl pokrýt. Mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, tedy existuje vzájemná souvislost. „Povolený odpis“ je tedy svým obsahem účetním odpisem, který je pouze pozměněn určitou metodikou výpočtu. Jeho účelem však není vedení účetní evidence, nýbrž vytvoření finanční rezervy ke konkrétnímu majetku (distribuční soustavě), o němž je účtováno. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil s názorem krajského soudu, že stěžovatelem uplatněné „povolené odpisy“ jsou jinou kategorií než účetní odpisy, tj. odpisy ve smyslu zákona o účetnictví. Byť jsou ovlivněny celou řadou faktorů, jedním z těchto faktorů je i výše účetních odpisů. V tomto směru ovlivňují účetní odpisy výsledek hospodaření stěžovatele a rozdíl mezi jejich výší a výší daňových odpisů splňuje i druhou podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Skutečnost, že smyslem účetních odpisů je účetně promítnout trvalé snižování hodnoty dlouhodobě užívaného majetku, ještě nebrání zákonodárci, aby tuto veličinu spojil i s nastavením cen přepravy a distribuce plynu. Tím se však stěžovatelovy účetní odpisy dostaly do působnosti ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, a tedy mezi výdaje (náklady), které lze uplatnit. Úkolem ERÚ jako regulátora potom je, aby tuto skutečnost zohlednil a promítl ji do regulačního vzorce pro stanovení cen. Ze spisu přitom vyplývá, že ERÚ si byl této problematiky vědom. Ve zprávě pro II. regulační období uvedl, že nevýhodou regulačního vzorce pro výpočet povolených výnosů pro I. regulační období bylo, že vývoj skutečných odpisů a majetku nekorespondoval s regulátorem stanovenými hodnotami. Přesto se ERÚ rozhodl zachovat základní princip regulace, avšak přistoupil k některým úpravám, zejména regulačního vzorce.

Stěžovatel rovněž namítal, že oznámení ERÚ a v něm obsažené parametry regulačního vzorce představují předběžnou otázku ve smyslu ust. § 99 daňového řádu co do výše povolených odpisů, povolených výnosů a prokázání, že účetní odpisy ovlivňují povolené výnosy. Podle tohoto ustanovení je správce daně vázán pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu veřejné moci, které se týkalo otázky, jež vyvstala v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že ERÚ nerozhodoval svým oznámením o otázce povahy povolených odpisů, ale pouze stanovil způsob jejich určení. Nejedná se tak o otázku, kterou by bylo nutné pro rozhodnutí v daňovém řízení zodpovědět, takže rozhodnutí finančního úřadu na zodpovězení této otázky nebylo závislé. Nejvyšší správní soud také zvažoval, zda stěžovatele pouze neodkázat, aby svými námitkami brojil proti tomuto oznámení ERÚ ale shodl se s krajským soudem, že se jedná pouze o podklad pro stanovení ceny přepravy a distribuce plynu. Teprve ve spojení s rozhodnutím správce daně, kterým byla stěžovateli stanovena daňová povinnost, se rozhodnutí ERÚ konkrétním způsobem promítlo do práv stěžovatele v daňové oblasti.

Z výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná, neboť krajský soud neposoudil správně právní otázku povahy jeho účetních odpisů ve vztahu k ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 části věty před středníkem zrušil. Jelikož také napadené správní rozhodnutí trpí podstatnou vadou, která způsobuje jeho nezákonnost, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil také rozhodnutí finančního ředitelství a věc vrátil k dalšímu řízení odvolacímu finančnímu ředitelství.

Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem.

Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a odměny za právní zastoupení za 3 úkony právní služby ve výši 3 x 2.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, písemné podání ve věci samé, účast na jednání) podle ust. § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „vyhláška“), a náhrady hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 vyhlášky. Protože daňový poradce, který stěžovatele zastupoval v řízení před krajským soudem, je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 1.512 Kč odpovídající dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Náhrada nákladů za řízení o žalobě tedy činí celkem 11.712 Kč.

Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a odměny za 2 úkony právní služby ve výši 2 x 2.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, písemné podání ve věci samé) podle ust. § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 vyhlášky a náhrady hotových výdajů 2 x 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 vyhlášky. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 1.008 Kč odpovídající dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

pokračování

hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti tedy činí celkem 10.808 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. července 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu