



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **RWE GasNet, s.r.o.**, se sídlem Klíšská 940, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 9. 11. 2012, č. j. 5956/12-1200-601251, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 12. 2013, č. j. 31 Af 5/2013 – 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „odvolací orgán“). Odvolací orgán změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 17. 4. 2012, č. j. 193317/12/228914602848 (dále jen „dodatečný platební výměr“), tak, že snížil nově stanovený základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 z částky 185 216 000 Kč na 184 184 000 Kč, tedy o 1 032 000 Kč méně, dále snížil vyměřenou daňovou povinnost z částky 38 895 360 Kč na částku 38 678 640 Kč, tedy o 219 720 Kč méně. Dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 0 Kč, ačkoliv v dodatečném daňovém priznání žádal

o vrácení přeplatku ve výši 12 305 580 Kč z důvodu dodatečně uplatněných daňově uznatelných výdajů (nákladů) ve výši 58 597 304 Kč.

[2] Stěžovatel požaduje daňové uplatnění části účetních odpisů majetku, jakožto daňově uznatelných nákladů prostřednictvím ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to do výše kryté souvisejícími výnosy. Za ty považuje výnosy, které mu stanovuje v rámci své pravomoci Energetický regulační úřad.

[3] Předmětem jeho činnosti je distribuce zemního plynu. Převážnou část výnosů tvoří výnosy za distribuční poplatky. Jedná se o podnikání na regulovaném trhu s plynem, podmínky podnikání na tomto trhu jsou upraveny zákonem č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“).

[4] Jedním z klíčových momentů liberalizace trhu s plynem bylo úplné otevření tohoto trhu k 1. 1. 2007. Za tímto účelem energetický zákon stanovil, že provozovatel distribuční soustavy musí být z hlediska své právní formy, organizace a rozhodování nezávislý na jiných činnostech netýkajících se distribuce, přepravy a uskladňování plynu (tzv. unbundling). V důsledku toho založila společnost Východočeská plynárenská, a.s. dceřinou společnost – právního předchůdce stěžovatele. Do této společnosti vložila část podniku, která se vztahovala k činnostem distributora zemního plynu, jednalo se zejména o aktiva bezprostředně se vztahující k distribuci zemního plynu. Hodnota tohoto vkladu byla stanovena na základě znaleckého posudku a došlo k přecenění historických pořizovacích cen na reprodukční pořizovací ceny (hodnota vkladu se tak zvýšila z hodnoty téměř 3,4 mld. Kč na téměř 12,2 mld. Kč). Přecenění nepeněžitěho vkladu mj. způsobilo, že se daňové a účetní odpisy liší (pro účely daňových odpisů se dle § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů vychází ze vstupní ceny původního odpisovatele, tj. z historické pořizovací ceny, pro účely účetních odpisů se vychází z reprodukční pořizovací ceny).

[5] Stěžovatel tedy působí na liberalizovaném, nicméně plně regulovaném trhu. Energetický regulační úřad (dále také „ERÚ“) stanovuje distribučním společnostem celkovou úroveň povolených výnosů. Pro účely stanovení povolených výnosů za posuzované zdaňovací období zahrnul ERÚ do regulačního vzorce (jehož pomocí se vypočítává výše povolených výnosů) přeceněné účetní odpisy v podobě tzv. povolených odpisů. Jak náklady v podobě povolených odpisů, tak i celkové povolené výnosy jsou ze strany ERÚ každoročně ve vzájemné souvislosti přepočítávány a aktualizovány. Z regulačního vzorce je patrné, že výše povolených odpisů ovlivňuje přímo výši výnosů, a to v přímé úměře v poměru 1:1. Účetní odpisy v podobě tzv. povolených odpisů jsou zahrnuty do výpočtu povolených výnosů, a tím se potvrzuje souvislost mezi těmito náklady a výnosy.

[6] Krajský soud dospěl ve shodě s názorem žalovaného k závěru, že odpis hmotného majetku a způsob při jeho uplatnění zakotvuje zákon o daních z příjmů ve svých ustanoveních § 26 až 33. Tato zákonná úprava stanoví jednoznačný postup, dle něhož je daňový poplatník povinen postupovat. Problematika daňových odpisů je striktně a jednoznačně vymezena a z žádného ustanovení zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že by poplatníkovi byla dána možnost z tohoto postupu vybočit.

[7] Dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze jako daňově uznatelné uplatnit výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 zákona o daních z příjmů 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

pokračování

období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Stěžovatel podle uvedeného ustanovení uplatňuje do daňově uznatelných nákladů rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové.

[8] Odpisy účetní dle § 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, pozbýval by § 24 odst. 2 písm. a) a potažmo i § 26 až 33 zákona o daních z příjmů, které speciálně řeší problematiku odpisování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, tedy postupného uplatňování pořizovací ceny v daňových nákladech, smysl.

[9] Skutečnost, že jsou odpisy uvedeny v § 25 zákona o daních z příjmů, sama o sobě neznámá oprávnění na tyto odpisy aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) cit. zákona, neboť uvedené ustanovení nelze použít na všechny nedaňové náklady vymezené v § 25, jak ostatně vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 – 80. Pokud zákon o daních z příjmů upravuje, jaká výše odpisu je daňově uznatelným nákladem, nelze v dodatečném daňovém přiznání žádné jiné odpisy odečíst od výsledku hospodaření, a to ani na základě výpočtu zdanitelných výnosů obsaženého v regulačním vzorci ERÚ.

[10] Rozhodnutí ERÚ ve věci výnosu a způsobu jejich stanovení není předběžnou otázkou dle § 99 daňového řádu. Regulační vzorec je pouze podkladem pro stanovení ceny, popř. cenové kalkulace, který má vliv na výši výnosů. Odpisy (použité v regulačním vzorci ERÚ) ani nelze považovat za odpisy ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 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.

[11] Povolené odpisy tvoří regulátor ovlivňující výši výnosů a netýkají se, jako odpisy účetní, konkrétního majetku. Jedná se o plánovanou veličinu. Vymezení povolených odpisů není upraveno účetními předpisy, jsou jinak tvořeny a tudíž i logicky určeny pro jiné účely. Naproti tomu účetní odpisy vyjadřují opotřebení majetku tak, že se jeho pořizovací cena postupně rozpouští do nákladů daňového subjektu.

II. Obsah kasační stížnosti

[12] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel obsáhlou kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[13] Nepřezkoumatelnost stěžovatel spatřuje zejména v tom, že krajský soud poměrně skutkově složitou věc, která se zabývá regulací na trhu se zemním plynem, odůvodnil na toliko 2 stranách svého rozhodnutí. Krajský soud bez dalšího převzal argumentaci žalovaného, která však nebyla dostatečně propracována a nevypořádala se se všemi odvolacími námitkami. Jednoznačně nevyjádřil, z jakých důvodů se s názorem žalovaného ztotožnil. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na ustálenou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, ze které obsáhle cituje.

[14] Krajský soud, žalovaný ani správce daně neprovedli řádné dokazování a nedostáli své povinnosti zjistit úplný a správný skutkový stav. Stěžovatel obsáhle cituje z rozhodnutí ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005 - 62, které se zabývalo tzv. plnou jurisdikcí. Všechny zúčastněné orgány opakovaně zaměňují požadavek na daňové zohlednění částí účetních odpisů za požadavek na daňové zohlednění tzv. povolených odpisů.

[15] Pojem povolené odpisy představuje toliko označení pro výši účetních odpisů, které vstupují prostřednictvím regulačního vzorce do výpočtu povolených výnosů. ERÚ při stanovení parametrů pro výpočet povolených výnosů vychází z účetních odpisů, které jsou přímo přiřaditelné ke konkrétnímu majetku. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že účetní odpisy mají přímo související vazbu na výnosy, neboť to jsou právě účetní odpisy, které vstupují přímo do regulačního vzorce a mají tedy přímou vazbu na výnosy, a to v přímé úměře.

[16] Stěžovatel nevlastní jiný než regulovaný majetek, je tak prokázána přímá souvislost z pohledu věcného, neboť účetní majetek rovná se regulovaný majetek, který přímo generuje povolené účetní odpisy. Poukazuje na znění § 19a odst. 1 energetického zákona, dle kterého 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 (v posuzovaném případě odpisy distribuční soustavy), 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.

[17] Protože v roce 2008 nebyly uznány veškeré účetní odpisy, ne celá část účetních odpisů je pokryta výnosem, hovoříme o povolených odpisech. Tato částka, tedy výše povolených odpisů, musela být nějakým způsobem systematicky stanovena. Pro určení, v jaké výši účetní odpisy budou pokryty výnosy, bylo použito několik faktorů. V roce 2010, tedy v době platnosti tzv. III. regulačního období, se povolené odpisy již shodují s účetními odpisy, a výnosy tak kryjí ze 100 % účetní odpisy.

[18] K argumentaci soudu, že povolené odpisy jsou plánovanou veličinou, uvádí, že shledává oznámení jednotlivých parametrů regulačního vzorce (včetně povolených odpisů) před začátkem dalšího regulovaného roku za logické, a to zejména s ohledem na skutečnost, že tyto parametry musí být stěžovateli známy již předem, a nikoli teprve v průběhu regulovaného období. Ve vyhláše Energetického regulačního úřadu č. 150/2007 Sb., o způsobu regulace cen v energetických odvětvích a postupech pro regulaci cen (dále jen „vyhláška č. 150/2007 Sb.“), se v souvislosti s povolenými odpisy nehovoří o plánovaných hodnotách, a to na rozdíl od některých jiných parametrů. Jiná situace by nastala, pokud by distribuční společnosti meziročně dále neinvestovaly. V takovém případě by mohly být použity skutečné účetní odpisy z již známých zařazených historických investic, a nedocházelo by tedy k žádným diferencím mezi účetními a povolenými odpisy. Nicméně v prostředí trhu se zemním plynem, ve kterém dochází k průběžnému vynakládání nových investic a není předem známo, zda a jakým způsobem se tyto veškeré investice realizují, mohou přirozeně vznikat i určité difference mezi plánovanými a skutečnými odpisy, s čímž však metodika regulace cen počítá a pomocí uplatnění tzv. korekčních faktorů tyto difference ex-post narovnává. Použití čistě účetních hodnot v rámci regulace cen na trhu se zemním plynem by mělo pro investory tu nevýhodu, že přesné hodnoty jsou známy až po skončení účetního období, a tudíž by vznikala časová prodleva mezi okamžikem pořízení nového majetku (vynaložením peněz) a začátkem jeho splácení, resp. odepisování v regulaci. Nicméně na této skutečnosti nelze založit tvrzení, že se v případě povolených odpisů jedná o plánovanou veličinu a nikoli o skutečné účetní odpisy.

[19] Stěžovatel zdůraznil, že v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2008 nepožadoval vyšší daňové odpisy, než které mu umožňuje uplatňovat zákon o daních z příjmů. Odkaz soudu a žalovaného na ustanovení zákona o daních z příjmů vztahující se k daňovým odpisům není v posuzované věci případný. Ustanovení § 30 odst. 10 uvedeného zákona totiž omezuje daňovou uznatelnost postupného zahrnování přeceněné pořizovací ceny jako takové a stanoví tak vstupní cenu pro potřeby výpočtu daňových odpisů. Ustanovení § 30 odst. 10

pokračování

zákona o daních z příjmů je tak nutno chápat jako *lex specialis* pro stanovení výše daňových odpisů, nikoliv však jako pravidlo limitující daňové náklady obecně.

[20] Rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 95/2006 se týkal zcela odlišného skutkového stavu, a to neuznání nákladů na pořízení nemovitosti podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. V důsledku jejich vynaložení bylo plněno z uzavřené pojistné smlouvy, a to právě z důvodu, že tyto náklady lze dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů uznat prostřednictvím daňových odpisů. Oproti tomu stěžovatel nemůže uplatnit celou hodnotu aktiv do nákladů prostřednictvím daňových odpisů, a to v důsledku existence odlišných vstupních hodnot majetku pro účely jeho daňového a účetního odpisování. Rozdíl mezi daňovými odpisy a účetními odpisy nelze uplatnit jako daňově uznatelný náklad jiným způsobem než prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[21] Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby zrušil napadený rozsudek krajského soudu a napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[22] Žalovaný se k podané kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen advokátem. Soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou rozhodnutí, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[25] Veškerá výše uvedená kritéria (i přes jeho poměrně stručné odůvodnění) rozhodnutí krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí, ze kterého je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Rozhodovací důvody nejsou opřeny o skutečnosti v řízení nezjišťované, či zjištěné v rozporu se zákonem. Posouzení věci se odehrálo zejména v rovině právní a žádné dokazování či doplňování skutkového stavu nebylo proto třeba. Ostatně stěžovatel i s věcným odůvodněním tohoto rozhodnutí v kasační stížnosti obsáhle polemizuje, což by v případě jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů vůbec nebylo možné.

[26] Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí soud ověřil, že nepřezkoumatelností netrpí ani toto rozhodnutí. Stěžovatel v žalobě uvedl, že po podrobném rozboru rozhodnutí o odvolání analyzoval jednotlivé rozhodovací důvody, které vedly žalovaného k zamítnutí odvolání. S vypořádáním svých námitek nesouhlasil a na cca 14 stranách vyvracel konkrétní závěry žalovaného (srov. část IX žaloby - podstata sporu). Lze jen doplnit, že povinnost řádně odůvodnit své rozhodnutí nemůže být pojmána tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení (srov. náleznost ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publ. jako N 3/36 SbNU 19, náleznost ze dne 30. 5. 2006,

sp. zn. I. ÚS 116/05, publ. jako N 108/41 SbNU 349, či náleze ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publ. jako N 207/54 SbNU 565). Soud napadený rozsudek ani rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelnými neshledal.

[27] Pokud jde o věcné posouzení sporu, dospěl při předběžném posouzení věci nyní rozhodující senát k odlišnému právnímu názoru, než jaký byl zaujat v rozsudcích ze dne 24. 7. 2014, č. j. 7 Afs 107/2012 - 85, a č. j. 7 Afs 57/2013 - 94, ve věcech kasačních stížností téhož stěžovatele. Sedmý senát posuzoval otázku aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve zdaňovacích obdobích roku 2009 a 2010, devátý senát ve zdaňovacím období roku 2008.

[28] Dle sedmého senátu účetní odpisy (příp. jejich část převyšující daňové odpisy) mohou být podle okolností daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Bude tomu například tehdy, pokud výše účetních odpisů je faktorem přímo ovlivňujícím regulovanou cenu, za kterou distributor plynu podléhající cenové regulaci prodává plyn zákazníkům, a tedy i příjem (zisk) distributora. S názorem sedmého senátu devátý senát nesouhlasil, a proto věc postoupil v souladu s § 17 s. ř. s. k rozhodnutí rozšířenému senátu (blíže srov. postupující usnesení č. j. 9 Afs 74/2014 - 92).

[29] K postupujícímu usnesení se obsáhle vyjádřil stěžovatel i žalovaný, přičemž každý z nich setrval na svém dosavadním právním názoru.

[30] V usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125, rozšířený senát jednoznačně konstatoval, že účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Přihlásil se k závěrům již Nejvyšším správním soudem vysloveným v rozhodnutí ve věci sp. zn. 5 Afs 95/2006, dle kterých je při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nejprve třeba posoudit, zda v souzené věci jde o výdaje, na které se uvedené ustanovení vztahuje. Teprve v případě kladného zodpovězení této otázky je třeba posuzovat, zda je dána souvislost s příjmy, vůči kterým jsou výdaje s poukazem na toto ustanovení uplatňovány. Kasační námitky dovolávající se rozdílného skutkového stavu a neaplikace uvedeného rozhodnutí na projednávanou věc, proto nejsou důvodné.

[31] Rozšířený senát dále uvedl, že „§ 24 odst. 2 písm. zc) se na náklady spojené s nabyváním hmotného a nehmotného majetku nevztahuje jednoduše proto, že tyto zákon o daních z příjmů komplexně řeší režimem daňových odpisů. Opačný výklad by byl v rozporu s uznávaným interpretačním pravidlem *lex specialis derogat legi generali* (úprava zvláštní má aplikační přednost před úpravou obecnou).

Daňové odpisy jsou tedy v zásadě výlučnou metodou, jak může daňový subjekt uplatnit náklady spojené s pořízením hmotného a nehmotného majetku. Díky daňovým odpisům, regulovaným zákonem o daních z příjmů, může daňový subjekt postupně v čase snížit základ daně z příjmů o částky, které skutečně vynaložil za pořízený majetek, vztahující se ke zajištění zdanitelného příjmu. Odpis je část vstupní ceny, kterou daňový subjekt může uplatnit jako daňově uznatelnou v jednom roce. Zákon o daních z příjmů kogentně stanoví, jak dlouho se ten který majetek daňově odepisuje, tj. za jak dlouho mají být náklady na pořízený majetek uplatněny do daňově uznatelných nákladů. Zásadou je, že se hmotný majetek odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny (§ 30 odst. 3 zákona o daních z příjmů).

Naproti tomu stojí účetní odpisy, upravené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání (viz § 28 odst. 6 zákona o účetnictví). Tyto odpisy plní odlišnou funkci, než odpisy daňové; účetní jednotka tyto odpisy používá pro svou potřebu co nejreálnějšího vyjádření opotřebení majetku. Daňové a účetní odpisy se mohou

pokračování

shodovat, nezhřídka se však mohou i výrazně lišit. Rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové, nelze prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňově uznatelné náklady; režim daňových odpisů dle zákona o daních z příjmů je komplexní úpravou.

Při srovnávání účetních a daňových institutů je třeba vycházet z odlišnosti cílů účetnictví a cílů daní. Cílem účetnictví (účetního výkaznictví) je poskytovat informace pro účely kontroly a řízení, zatímco cílem daňového systému je kromě jiného (např. alokace zdrojů mezi veřejnou a soukromou potřebou, redistribuce důchodů prostřednictvím daní a transferových plateb, stabilizace ekonomiky, atd.) výběr daní. Finanční a daňové účetnictví nemůže být libovolně zaměňováno, neboť mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům a slouží odlišným účelům. Účetní předpisy nestanoví, co je či není předmětem daně, ani co je či není daňově uznatelnou položkou. Určité položky lze zúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přesměřována požadavky druhého ze systémů (takto viz rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2012, č. 5 Afs 45/2011 - 94, ve věci MP Development, č. 2626/2012 Sb. NSS, obecně znám jako „zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů“).

Účetní odpisy si v zásadě stanoví účetní jednotka sama s ohledem na opotřebení majetku odpovídající běžným podmínkám užívání. Výjimkou je situace stěžovatelky, jejíž účetní odpisy reguluje Energetický regulační úřad (v rozhodné době to byla vyhláška ERÚ č. 404/2005 Sb., o náležitostech a členění regulačních výkazů včetně jejich vzorů a pravidlech pro sestavování regulačních výkazů). Právě na odlišnosti postavení stěžovatelky oproti běžným daňovým subjektům založil sedmý senát svůj názor o účetních odpisech (příp. jejich části převyšující daňové odpisy) jako daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Jak však rozšířený senát shora vysvětlil, speciální úprava daňových odpisů v § 26 a násl. zákona o daních z příjmů vylučuje jakékoliv jiné daňově uznatelné uplatnění nákladů spojených s pořízením hmotného či nehmotného majetku. Vylučuje tak i použití účetních odpisů, ledaže zákon o daních z příjmů výslovně stanoví jinak [jak správně uvádí předkládající devátý senát, takovou výslovně stanovenou výjimkou je § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, což je však zcela specifický případ, kdy byla možnost uplatnění účetních odpisů výslovně připuštěna]. Výjimky nad rámec textu zákona nelze libovolně rozšiřovat.

Ustanovení § 19a odst. 1 energetického zákona, účinné teprve od července 2009, se daňových účinků podnikání stěžovatelky nijak netýká. Jde jen o ustanovení stanovící mantinely regulace mj. přepravy a distribuce plynu ze strany ERÚ.

Rozšířený senát tedy plně podepisuje závěr devátého senátu, podle něhož pokud zákonodárce jednoznačně stanovil postup (daňové odpisování), jakým mají být obecně náklady na pořízení hmotného majetku uplatňovány do daňově uznatelných nákladů, nelze tuto speciální úpravu obcházet tím, že budou do nákladů uplatňovány účetní odpisy prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. V situacích, kdy jsou účetní odpisy vyšší, než jsou zákonem stanovené odpisy daňové, by totiž při umožnění tohoto postupu došlo k faktickému derogování právní úpravy daňových odpisů.“

[32] Tímto závěrem je nyní rozhodující senát vázán.

[33] Jestliže obecně nelze účetní odpisy včetně rozdílu, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňově uznatelné náklady, jsou veškeré kasační námitky dovolávající se naplnění dalších podmínek stanovených v uvedeném ustanovení nepodstatné. Zcela zavádějící je pak námitka, zdůrazňující nesprávné posouzení věci s ohledem na rozdíl mezi účetními odpisy a povolenými odpisy. Byl to stěžovatel, který zákonem požadovanou souvislost mezi náklady a výnosy vystavěl právě na tom, že účetní odpisy v podobě tzv. povolených odpisů jsou zahrnuty do vzorce výpočtu povolených výnosů.

[34] Soud se nad rámec výše uvedeného a pouze pro úplnost ve stručnosti vyjádří i k těmto námitkám.

[35] Pro posouzení naplnění podmínky přímé souvislosti nákladů s výnosy a podmínky ovlivnění výsledku hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, je rozhodující skutečný stav, tj. zda fakticky vynaložené nedaňové náklady přímo souvisí s dosaženými výnosy a tyto ovlivní výsledek hospodaření v příslušném zdaňovacím období.

[36] Ustanovení § 19a odst. 1 energetického zákona stanovující ERÚ, jak má při regulaci cen postupovat (a tedy jak má postupovat při stanovení regulačního vzorce), žádným způsobem nevypovídá o tom, zda jsou či nejsou naplněny podmínky stanovené § 24 odst. 2 písm. zc) uvedeného zákona. Jedná se pouze o ustanovení upravující postup ERÚ při regulaci cen, které navíc v projednávaném zdaňovacím období vůbec nebylo účinné.

[37] Rozhodnutí ERÚ ve věci stanovení výnosů a způsobu jejich stanovení nepochybně není ani předběžnou otázkou, kterou by byl ve smyslu dle § 99 daňového řádu správce daně vázán. Právní úpravu daní a právní úpravu regulace nelze směřovat. Cenová regulace vychází a pracuje s plánovanými veličinami pro účely stanovení konečné ceny, zatímco daně vychází ze skutečností reálných. Přecenění, o které zejména v posuzovaném případě jde, není realizovanou investicí, ale účetní operací, která odráží skutečnou hodnotu majetku, a to navíc pouze k datu přecenění. Jinými slovy to, že majetek má v daný okamžik vyšší hodnotu, než za jakou jej poplatník pořídil. Tato hodnota se v čase mění (nahoru i dolů). Nejedná se o skutečně vynaložený nedaňový náklad, který má na mysli § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[38] Z regulačních vzorců, a to bez ohledu na regulované období, jednoznačně vyplývá, že odpis vstupující do regulačního vzorce (tj. povolený odpis) je plánovanou veličinou, která měla sloužit jako zdroj finančních prostředků pro budoucí obnovu a údržbu majetku stěžovatele. Jedná se o částku, o kterou jsou stěžovateli zvýšeny povolené výnosy (další plánovaná veličina), a tuto částku má stěžovatel povinnost investovat do obnovy majetku. Jde o kalkulační položku, která vychází z celkové částky účetních odpisů předchozích období (u stěžovatele je z větší části tvořena indexovanou základnou odpisů roku 2003 a z menší části stanoveným podílem přeceněných odpisů roku 2008), a je dále upravována. Skutečnost, že se při kalkulaci budoucích výnosů stěžovatele vychází mj. z přeceněných účetních odpisů, je pro posouzení přímé souvislosti mezi nedaňovým nákladem a s ním souvisejícím výnosem (jak má na mysli shora uvedené ustanovení) naprosto nepodstatná.

[39] Bez zajímavosti není ani to, že sám ERÚ zpětně vyhodnotil zahrnutí přeceněných odpisů do regulačního vzorce jako nevhodné. Z návrhu ERÚ – Aktualizovaná metodika regulace IV. regulačního období pro odvětví plynárenství z 1. srpna 2013 vyplývá, že již před zahájením III. regulačního období řešil ERÚ otázku, zda do metodiky regulace cen přepravních a distribučních služeb zahrnout aktiva a odpisy regulovaných společností v hodnotách, na které byly oceněny v souvislosti s procesem unbundlingu se závěrem, že „(m)etodika použitá při přecenění v sektoru plynárenství nezajistila stanovení srovnatelné reprodukční ceny majetku, což mělo dopad do zúčtování odpisů, které nevyjadřují potřebu obnovy. Zatímco u jedné společnosti přeceněné odpisy nestačí v současné době ani na obnovu majetku, jiná společnost nedokáže přeceněné odpisy ve značné míře proinvestovat ani v rámci rozšířené reprodukce. Potřeba obnovy byla přitom základním argumentem při uznání přeceněných účetních odpisů do regulace. Kritickým bodem v celém systému regulace v návaznosti na uznávání účetních hodnot je možnost neustálého přeceňování majetku a odpisů regulovaných společností, které by vyvolávalo umělé navyšování cen pro konečné zákazníky.“

pokračování

IV. Závěr

[40] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[41] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 29. října 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu