



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **RWE GasNet, s.r.o.**, se sídlem Klíšská 940, Ústí nad Labem, zast. VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o., se sídlem Platnéřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 4. 2014, č. j. 62 Af 53/2012 – 147,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 4. 2014, č. j. 62 Af 53/2012 – 147, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 3. 2012, č. j. 4758/12-1200-702271, č. j. 4759/12-1200-702271 a č. j. 4760/12-1200-702271 (dále jen „napadená rozhodnutí“), byla zamítnuta odvolání ve věci dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008, 2009, a ve věci platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, vydaných vůči společnosti JMP Net, s. r. o. (právní předchůdkyně žalobkyně). Finanční ředitelství v odůvodnění napadených rozhodnutí potvrdilo závěr správce daně, že majetek může daňový subjekt odpisovat pouze prostřednictvím daňových odpisů podle ustanovení § 26 až 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Pokud tedy daňový subjekt uplatňuje odpisy vyšší, než které umožňuje citovaná právní úprava, s odkazem na to, že se jedná o účetní odpisy představující nedaňový výdaj dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, nemá takový postup dle finančního ředitelství oporu v zákoně, protože ZDP jednoznačně omezuje výši odpisů

hmotného majetku jako daňového výdaje. Předmětný postup daňového subjektu by vedl k uplatnění vyšších nákladů z titulu odpisů hmotného majetku, než byla jeho vstupní cena stanovená v § 29 a 30 odst. 3 ZDP, a v jejich uplatnění za kratší dobu, než je minimální doba odpisování. Rovněž by došlo k porušení § 30 odst. 2 ZDP, podle něhož nelze způsob odpisování v jeho průběhu měnit. Aplikací § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na účetní odpisy hmotného majetku by podle finančního ředitelství ztratila své opodstatnění celá úprava daňového odpisování. Z dodatečných daňových příznání a řádných daňových příznání finanční ředitelství přitom zjistilo, že rozdíl mezi výši účetních a daňových odpisů daňový subjekt správně uplatnil na ř. 50 daňového příznání, což v souladu se zákonem zvyšuje výsledek hospodaření. Daňovým subjektem požadovanou výši účetních odpisů nadto tento subjekt získal jako rozdíl mezi povolenými odpisy [odpisy pro účely regulačního vzorce, kterým Energetický regulační úřad (dále jen „ERÚ“) stanovuje distributorovi plynu povolené výnosy] a daňovým odpisy. Finanční ředitelství podrobně popsalo způsob výpočtu povolených odpisů a dospělo k závěru, že tyto odpisy se netýkají konkrétního jednotlivého majetku, ale že představují upravenou sumu odpisů ze stanovené základny, která neodpovídá výpočtu odpisů dle ZDP. Zdůraznilo, že o povolených odpisech nebylo samostatně účtováno. Část odepisovaného majetku navíc tvoří majetek, který byl do daňového subjektu vložen k 1. 1. 2007, přičemž účetní odpisy vycházející z ocenění majetku reálnou hodnotou k datu vkladu značně převyšují daňové odpisy, protože nabyvatel v případě nabytí majetku vkladem pokračuje v odepisování ze vstupní ceny, ze které odepisoval původní vlastník. Dále poukázalo na to, že ERÚ neřeší daňovou účinnost a není tudíž oprávněn určovat, který náklad je nebo není daňově uznatelný. Rozhodnutí ERÚ proto nemůže představovat předběžnou otázku pro daňové řízení, neboť jeho rozhodnutí se týká pouze výše povolených výnosů a průměrných cen za distribuci plynu, nelze proto dospět k závěru, že bylo rozhodnuto o tom, že povolené odpisy jsou daňově účinný náklad. Finanční ředitelství proto uzavřelo, že pokud je maximální výše daňově uznatelných odpisů výdaj (náklad) ZDP speciálně upravený, není možné do daňově uznatelných výdajů (nákladů) uplatnit prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP vyšší hodnotu odpisů než stanoví zákon, zvláště když výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku jsou ve skutečnosti uznatelné, a to postupně prostřednictvím daňových odpisů. Tento režim je nutné podle finančního ředitelství při odpisování takového majetku dodržet.

[2] Proti napadeným rozhodnutím se společnost JMP Net, s. r. o. (právní předchůdkyně žalobkyně) bránila samostatnými žalobami ze dne 28. 5. 2012. Namítala, že byly splněny všechny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění části účetních odpisů majetku jako daňově uznatelných výdajů dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, a to do výše kryté s nimi přímo souvisejícími výnosy. Těmito výnosy měly být podle jejího názoru příjmy, které stanovuje a povoluje v rámci své pravomoci ERÚ a které řádně zúčtovala a zdanila. K prokázání tohoto tvrzení přiložila výroční zprávy za jednotlivá zdaňovací období. Zdůraznila, že jako daňově uznatelné neuplatňuje celé účetní odpisy, ale pouze rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové, a to z toho důvodu, aby nebyly odpisy uplatněny dvakrát. V opačném případě by se totiž v daňových nákladech promítla částka vyšší než je samotná hodnota aktiv (plynovodů) zachycená v účetnictví. Dovolávala se rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 2/2007 a komentáře k zákonu o daních z příjmů. Společnost JMP Net nesouhlasila s argumentací žalovaného podpořenou rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 95/2006, neboť se jedná o odlišnou skutkovou situaci. Poukazovala též na to, že její související výnosy jsou limitovány na základě rozhodnutí vydaného ERÚ. Způsob výpočtu povolených výnosů je totiž upraven tzv. regulačním vzorcem, z něhož je jednoznačně patrné, prokazatelné a nezpochybnitelné, že výše povolených odpisů ovlivňuje přímo výši výnosů u společnosti v poměru jedna ku jedné, přičemž povolené odpisy jsou odvozeny od účetních odpisů (v roce 2010 povolené odpisy zcela zahrnovaly účetní odpisy). Jinými slovy čím vyšší povolené odpisy společnost JMP Net má, tím vyšší jsou i její výnosy a naopak. K prokázání tohoto tvrzení

pokračování

dokládala sdělení ERÚ č. j. 03041-1/2007-ERU ze dne 14. 9. 2007, č. j. 03880-1/2008-ERU ze dne 15. 9. 2008 a č. j. 04880-1/2009-ERU ze dne 15. 9. 2009, jejichž součástí jsou i průměrné ceny distribuce a parametry cenového vzorce za příslušná zdaňovací období. Nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že by její postup mohl vést k uplatnění vyšších nákladů z titulu odpisů hmotného majetku, než je jeho vstupní cena podle § 29 ZDP, a dále, že by tyto odpisy mohly být uplatněny v daňových nákladech za kratší dobu, než je stanovena v § 30 odst. 1 tohoto zákona, protože neuplatňuje daňové odpisy, o nichž hovoří žalovaný. Zdůrazňovala, že je povinna pokračovat v daňovém odepisování majetku započatém původním vlastníkem z původní (nižší) pořizovací ceny, avšak tento majetek byl do ní následně vložen, přičemž bylo provedeno přecenění tohoto majetku, z něhož vychází i ERÚ při stanovení regulované ceny. Dále společnost JMP Net namítala, že žalovaný nezohlednil, že je povinna starat se o majetek, který vlastní a provozuje za účelem distribuce plynu v České republice, a že z tohoto důvodu je povinna vynakládat prostředky, které hradí právě z výnosů, jež jí stanoví ERÚ. Nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že se v případě povolených výnosů nejedná o účetní odpisy ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), zvláště když žalovaný toto tvrzení blíže neodůvodnil. V této souvislosti opakovaně poukazovala na to, že je její činnost regulována ERÚ, a na skutečnost, že jiný než regulovaný majetek nevlastní. Namítala, že žalovaný při svém rozhodování nezohlednil závěry plynoucí z dokumentů vydaných ERÚ. Měla tudíž za to, že účetní odpisy jsou obsaženy v povolených odpisech, z čehož dovozovala přímou souvislost s výnosy. Pro prokázání svých tvrzení doložila „Závěrečnou zprávu Energetického regulačního úřadu o metodice regulace III. regulačního období včetně základních parametrů regulačního vzorce a stanovení cen v odvětví elektroenergetiky a plynárenství“ a „Zprávu o postupu stanovení základních parametrů regulačního vzorce a stanovení cen pro II. regulační období v odvětví plynárenství“, jakož i prezentaci „Metodika regulace III. regulačního období PLYNÁRENSTVÍ“. Společnost JMP Net odkázala dále na to, že distribuce plynu patří mezi tzv. přirozené monopoly, a proto jsou ceny za distribuci regulovány státem, a na znění vyhlášky č. 150/2007 Sb., o způsobu regulace cen v energetických odvětvích. Podle jejího názoru je rozhodnutím ERÚ ve věci stanovení výnosů řešena předběžná otázka ve smyslu § 99 daňového řádu, neboť tato otázka je způsobilá být samostatným předmětem řízení před ERÚ. Avšak žalovaný se podle ní s touto argumentací dostatečně nevypořádal a existenci předběžné otázky vztahoval pouze na aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, což však společnost JMP Net během řízení netvrdila. V replikách společnost JMP Net blíže rozvedla argumentaci již obsaženou v podaných žalobách. Dále doručila soudu návrh na provedení výslechu svědka Ing. J. F., bývalého předsedy ERÚ. Z výše uvedených důvodů se společnost JMP Net domáhala zrušení napadených rozhodnutí.

[3] Žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobě ze dne 19. 7. 2012 a 20. 7. 2012 odkázal na obsah napadených rozhodnutí a uvedl, že podstatou odpisů (daňových i účetních) je postupné uplatnění vstupní ceny do nákladů. Žalovaný měl za to, že právní názor společnosti JMP Net zcela popírá smysl právní úpravy odpisů, zejména speciální režim pro uplatňování výdajů (nákladů) na pořízení hmotného a nehmotného majetku cestou jejich postupného odepisování. Žalovaný zdůraznil úpravu obsaženou v § 24 odst. 2 písm. a) ZDP a dodal, že rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové, nelze považovat za daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 2 písm. zc) tohoto zákona. Takový postup by byl podle žalovaného možný pouze za předpokladu, že by výdaje (náklady) na pořízení nebyly vůbec daňově uznatelné. Podle žalovaného nelze zvýšit limit stanovený v zákoně o daních z příjmů o účetní odpisy, jež převyšují odpisy daňové dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Skutečnost, že je společnost JMP Net povinna pokračovat v odepisování majetku započatém původním vlastníkem z původní (nižší) pořizovací ceny, je v tomto případě irelevantní. Žalovaný dále poukázal na § 30 odst. 10 ZDP, kde je výslovně upraven postup při zvýšení vstupní ceny majetku jeho následným přeceněním. Nesouhlasil s tím, že se v případě tzv. povolených odpisů jedná o skutečné odpisy kontrolovaného zdaňovacího období. Podle jeho

názoru jde jen o jednu z položek regulačního vzorce, která je takto nazvána a je administrativně propočtena. Spolu s tím poukázal na to, že se v případě povolených odpisů jedná o mimoúčetní kategorii, která je na rozdíl od účetních odpisů tvořena odlišně - je určena pro jiné účely a upravována jinými předpisy. Oproti tomu správce daně podle žalovaného při stanovení základu daně vycházel ze skutečně dosažených příjmů (výnosů) a skutečně vynaložených výdajů (nákladů), nikoliv však z výnosů a nákladů plánovaných. Žalovaný odmítl závěr společnosti JMP Net, že rozhodnutí ERÚ lze považovat za předběžnou otázku, neboť o tom, zda došlo či nedošlo ke splnění podmínek pro aplikaci § 24 odst. 2 zc) ZDP, není ERÚ oprávněn rozhodovat. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žaloby jako nedůvodné zamítl.

[4] Krajský soud v Brně výše popsané žaloby usnesením ze dne 25. 11. 2013 spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. Usnesením ze dne 16. 12. 2013, č. j. 62 Af 53/2012 – 130, rozhodl o tom, že na straně žalobce bude pokračováno se společností RWE GasNet, s.r.o.

[5] Krajský soud v Brně poté rozsudkem ze dne 3. 4. 2014, č. j. 62 Af 53/2012 - 147, napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud dospěl k závěru, že povolené odpisy stanovené ERÚ jsou účetními odpisy, protože vychází z jejich základny, pouze jsou pozměněny určitou metodikou výpočtu, jde proto o částečné odpisy. Smyslem povolených odpisů je totiž vytvoření finanční rezervy ke konkrétnímu majetku, o němž je účtováno, čemuž ostatně odpovídá i postup ERÚ, jak vyplývá z daňového spisu. Krajský soud tedy zaujal názor, že povolené odpisy se vztahují ke konkrétnímu majetku v podobě distribuční soustavy. Navíc ERÚ v roce 2010 při stanovení povolených odpisů vycházel zcela z účetních odpisů bez jakékoli dodatečné úpravy. Soud uvedl, že uplatnění rozdílu, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové, představuje odpisy účetní, které ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP nelze uplatnit jako daňový náklad. Tím se tento rozdíl dostává do režimu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, což podle názoru krajského soudu odpovídá stanovisku Nejvyššího správního soudu obsaženého v rozsudku sp. zn. 5 Afs 95/2006. Neztotožnil se proto s výtkami žalovaného ohledně porušení úpravy daňových odpisů, neboť ta se na účetní odpisy nevztahuje. Ztotožnil se přitom s názorem žalobkyně, že souvislost mezi jejími výnosy a povolenými odpisy vyplývá z § 19a energetického zákona, protože výše povolených odpisů přímo ovlivňuje výši jejich výnosů. Mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, tedy existuje vzájemná souvislost; jsou nadto součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období. ERÚ totiž podle krajského soudu stanovuje výši výnosů (a povolených odpisů) pro každé konkrétní zdaňovací období a povolenými výnosy tak dochází k ovlivnění výsledku hospodaření v témže zdaňovacím období. Soud proto uzavřel, že v dané věci byly podmínky aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP splněny.

[6] Proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 4. 2014, č. j. 62 Af 53/2012 – 147, se žalovaný jako stěžovatel bránil kasační stížností ze dne 16. 4. 2014, ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V doplnění kasační stížnosti ze dne 27. 5. 2014 stěžovatel uvedl, že rozsudek krajského soudu napadá z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Neztotožnil se s názorem krajského soudu, že byly v dané věci splněny podmínky § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a trval na argumentaci obsažené v napadených rozhodnutích. Obecným principem uplatňování výdajů je možnost jejich uplatnění pouze jedenkrát, nikoli jak učinila žalobkyně, která výdaj na pořízení hmotného a nehmotného majetku uplatnila jednou jako výdaj zákonný v podobě odpisů a jednou jako výdaj specifický podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Citované ustanovení se nadto vztahuje pouze na případy, kdy konkrétní výdaj není daňově uznatelný, ale vzhledem k tomu, že přímo souvisí s konkrétním zdaňovacím příjmem, stane se daňově uznatelným do jeho výše. V případě žalobkyně jsou sice výdaje na pořízení hmotného majetku daňově neuznatelné, ale to pouze

pokračování

z toho důvodu, že se uplatňují jinou formou v podobě daňových odpisů. Žalobkyně řádně uplatnila příslušné daňové odpisy o povolených odpisech ale žalobkyní nebylo samostatně účtováno. Stěžovatel vyslovil přesvědčení, že není možné izolovaně vycházet pouze z ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, ale je nutné zohlednit i právní úpravu týkající se daňových odpisů. Závěr soudu a názor žalobkyně vede k tomu, že je uplatněn náklad nad limit stanovený zákonem, což by mohlo rovněž vést k uplatnění vyšších nákladů z titulu odpisů hmotného majetku, než byla jeho vstupní cena stanovená v § 29 zákona o daních z příjmů, čímž by došlo k porušení § 30 ZDP. Při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, jak požaduje krajský soud, by ztratilo opodstatnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Těmito souvislostmi se krajský soud v odůvodnění rozsudku vůbec nezabýval. Žalovaný proto setrval na stanovisku, že napadená správní rozhodnutí se komplexně zabývají celou problematikou a že jsou v souladu se zákonem, protože povolené odpisy nejsou totožné s účetními odpisy. Povolené odpisy existují pouze jako součást regulačního vzorce používaného ERÚ, byť stěžovatel uznal, že při jejich výpočtu ERÚ vychází z účetních odpisů, ale jiného účetního období a jsou nadto ovlivněny dalšími faktory. Povolené odpisy tedy tvoří regulátor. Ani ve vztahu k roku 2010 nelze hovořit o tom, že povolené odpisy představují pouze účetní odpisy, neboť i v tomto případě jde o upravenou sumu odpisů vycházející ze stanovené základny. Stěžovatel byl přesvědčen, že krajský soud nemohl vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 95/2006, protože jeho právní závěry jsou zcela jiné, než k jakým dospěl krajský soud v napadeném rozsudku. Stěžovatel proto uzavřel, že vedle daňových odpisů, jejichž výše je limitována zákonem o daních z příjmů, nelze nad tento limit uplatnit rozdíl, o který odpisy povolené ERÚ převyšují daňové odpisy, a to i když je žalobkyně povinna pokračovat v odpisování majetku započatém původním vlastníkem.

[7] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 12. 6. 2014 plně ztotožnila se závěry krajského soudu. Nesouhlasila s názorem stěžovatele, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný; naopak jej považuje za přesvědčivě odůvodněný. Bylo povinností stěžovatele, aby se v odůvodnění napadených rozhodnutí řádně se všemi okolnostmi případu vypořádal, což se podle názoru žalobkyně nestalo. Stěžovatel setrval na svých stanoviscích obsažených v odůvodnění napadených rozhodnutí, aniž by předložil jakoukoli novou argumentaci. Vyslovila přesvědčení, že daňový poplatník může uplatnit do daňových nákladů hodnotu aktiv, která slouží jeho činnosti; v jejím případě je však tato možnost významně snížena v důsledku liberalizace plynárenského trhu, kdy bylo nutné vytvořit společnost JMP Net s.r.o. a do ní vložit příslušný majetek, přičemž došlo k jeho přecenění k danému datu, avšak této společnosti nebylo umožněno změnit daňové odpisování tohoto majetku. Žalobkyně jako právní nástupkyně je tedy omezena v odpisování tohoto majetku započatém původním vlastníkem. Z toho vyplývá, že žalobkyně nemůže uplatnit celou hodnotu aktiv do nákladů prostřednictvím daňových odpisů, a to v důsledku existence odlišné vstupní hodnoty majetku pro účely odpisování od přeceněné pořizovací ceny. Žalobkyně setrvala na stanovisku, že povolené odpisy jsou odpisy účetními, neboť to vyplývá z příslušné právní úpravy a z postupu ERÚ. Tím je podle ní prokázána vzájemná souvislost mezi nedaňovým nákladem (částí účetních odpisů), a výnosem, kterým je tento nedaňový náklad pokryt. Stěžovatel přitom přehlíží důsledky regulace na trhu se zemním plynem na danou problematiku. Krajský soud přitom vysvětlil, že ani jiné faktory, kterých se stěžovatel dovolává a jež mají mít vliv na výši povolených odpisů, nemohou změnit skutečnost, že povolené odpisy jsou účetními odpisy a že se vztahují ke konkrétnímu majetku žalobkyně, neboť to odpovídá příslušné právní úpravě a rozhodovací praxi ERÚ. Stěžovatel rovněž nevysvětlil, jaký charakter povolené odpisy mají, když se podle jeho závěru nejedná o účetní odpisy. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 95/2006, jehož se stěžovatel dovolává, na danou věc podle žalobkyně nedopadá, protože se skutkově týká zcela jiné situace. Žalobkyně proto uzavřela, že v jejím případě byly splněny podmínky § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP

a že tudíž mohla uplatnit účetní odpisy, které převyšovaly daňové odpisy. Navrhovala proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[8] Stěžovatel v replice ze dne 12. 9. 2014 rozvedl svou kasační argumentaci a polemizoval se závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 107/2012. Setrval přitom na stanovisku, že rozsudek krajského soudu je nezákonný a kasační stížnost je důvodná. Odkázal dále na důvodnou zprávu k novelizaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, podle které se toto ustanovení může uplatnit pouze tam, kde určitý náklad nemá zvláštní daňový režim jako např. v podobě daňových odpisů, jako tomu je v projednávané věci. Na těchto závěrech setrval i v dalším podání ze dne 11. 11. 2014.

[9] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 30. 10. 2014, č. j. 4 Afs 78/2014 – 65, řízení přerušil, neboť zjistil, že devátý senát předložil rozšířenému senátu usnesením ze dne 22. 10. 2014, č. j. 9 Afs 74/2014 – 92, klíčovou otázku pro posouzení dané věci, a to aplikovatelnost ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na zde řešenou situaci.

[10] O předmětné právní otázce rozhodl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 – 125, tak, že účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011.

[11] Usnesením rozšířeného senátu, resp. dnem, kdy toto usnesení nabylo právní moci, odpadla překážka, pro kterou bylo řízení přerušeno, a Nejvyšší správní soud proto v souladu s ustanovením § 48 odst. 5 s. ř. s., výrokem I. rozhodl tak, že se v řízení pokračuje.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[12] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Brně vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné právní posouzení věci Krajským soudem v Brně a nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

[15] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[17] V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadené rozhodnutí jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu velmi dobře porozuměl, přičemž s jeho závěry polemizuje v podrobně vyargumentované kasační stížnosti čítající několik stran. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozsudek krajského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatel se závěry soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost.

[18] Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení krajského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Krajský soud v Brně se v odůvodnění tohoto rozhodnutí tedy řádně vyjádřil k zákonnosti postupu žalovaného a napadených rozhodnutí a správně zjistil skutkový stav věci. Krajský soud pouze vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby; z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku. Ostatně ani samotný stěžovatel výslovně nespécifikuje, v čem konkrétně (tedy z jakého důvodu) považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[19] K posouzení věcných námitek obsažených v kasační stížnosti dovolávajících se důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je nutno nejprve citovat ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, podle něhož: „*Výdaj (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaj (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. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví; ustanovení tohoto písmene se nepoužije u výdajů (nákladů) souvisejících s příjmy nad rámec všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle zvláštního právního předpisu [§ 25 odst. 1 písm. z)].“*

[20] Výkladem citovaného ustanovení se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 – 125, v němž vysvětlil, že „K podmínkám aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů se již Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil. Za zásadní rozhodnutí lze označit především rozsudek ze dne 28. 3. 2007, čj. 5 Afs 95/2006 - 80, č. 1225/2007 Sb. NSS. Podle tohoto rozsudku, s nímž se rozšířený senát zcela ztotožňuje, při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je 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.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) odkazuje na § 25 při vymezení, o které výdaje (náklady) se může jednat. Podle § 25 odst. 1 písm. a) za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku. To však neznamená, že právě proto lze na výdaje související s pořízením hmotného a nehmotného majetku aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc). Výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku se od ostatních výdajů daňově obecně neuznatelných liší tím, že je ve skutečnosti uznat lze, ovšem v jiném zákonném režimu. Děje se tak nikoli jednorázově v jednom zdaňovacím období v plné výši, ale postupně, prostřednictvím odpisování [obecně § 24 odst. 2 písm. a), detailně pak viz režim upravený v § 26 a násl. zákona o daních z příjmů].

Jestliže tedy zákon o daních z příjmů konstruuje zvláštní režim uplatňování výdajů (nákladů) pro určitý typ majetků, a to prostřednictvím odpisování jejich hodnoty, jde o speciální právní režim k uplatňování tohoto druhu výdajů a tedy o speciální právní úpravu k postupu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výslovně předpokládanou v odst. 2 písm. a) tohoto ustanovení. Oním kritériem odůvodňujícím speciální právní úpravu je předmět, na který byl ten který výdaj (náklad) vynaložen, a sice hmotný nebo nehmotný majetek.

Účelem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 i pro náklady, na které by uvedené ustanovení jinak nedopadalo, neboť je obecně za výdaje považovat nelze. Naproti tomu v případě hmotného a nehmotného majetku [§ 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] je zde speciální režim uplatňování těchto výdajů (nákladů) cestou jejich odpisování. Obecný postup uplatňování výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ke kterému je třeba vztáhnout i výdaje (náklady) v § 24 odst. 2 písm. zc) proto v tomto případě aplikovat nelze (srov. již cit. rozsudek čj. 5 Afs 95/2006 – 80).

Rozšířený senát na tomto místě shrnuje, 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 vylučnou 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 k 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 shodovat, nezřídka se však mohou i výrazně lišit. Rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové, nelze

pokračování

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 zaúčtovat 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 výdajích podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Jak však rozšířený senát sbora 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 ERU.

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.

Neudržitelnost závěrů sedmého senátu lze ilustrovat právě na posuzovaném případě. Při vkladu části podniku do základního kapitálu právního předchůdce stěžovatelky došlo k přecenění tohoto vkladu z hodnoty cca 3,4 mld. Kč na cca 12,2 mld. Kč. Právě v důsledku přecenění účetní odpisy převyšují odpisy daňové. Účetně je majetek odpisován z přeceněné hodnoty (odpovídající tržní hodnotě v době přecenění), kdežto pro účely daňových odpisů se uplatní § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů, dle kterého se bude pokračovat v odpisování ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník. Daňové odpisy stěžovatelce umožní odepsat celou vstupní cenu majetku, tj. to, co původní vlastník při pořízení tohoto majetku skutečně vynaložil. Oproti tomu účetní odpisy budou ve stěžovatelčině případě vyjadřovat opotřebení majetku, a to z přeceněné hodnoty (téměř 12,2 mld. Kč). Účetní odpisy tedy nezohledňují cenu pořizovací (tj. za kolik tento majetek pořídil právní předchůdce stěžovatelky v době pořízení), ale hodnotu skutečnou (tj. jaká byla skutečná tržní hodnota majetku k okamžiku přecenění).“

[21] S ohledem na výše uvedené závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, s nimiž se 4. senát plně ztotožňuje, byla shledána kasační stížnost důvodnou. Účetní odpisy žalobkyně nemohla uplatnit jako daňově uznatelný výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. V této otázce tedy krajský soud věc posoudil nesprávně, proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[22] Jelikož otázka uznatelnosti účetních odpisů jako daňově uplatnitelných byla jedinou věcí, kterou stěžovatel učinil předmětem soudního přezkumu na základě obsáhlé a podrobně vyargumentované kasační stížnosti, s jejímž posouzením se ztotožnil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, nemá Nejvyšší správní soud za dané situace prostor vyjádřit se k dalším otázkám, neboť je vázán rozsahem a důvody uplatněné kasační stížnosti – srov. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[23] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně k závěru, že byly naplněny tvrzené důvody pro podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., aniž by bylo třeba aplikovat ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[24] Kasační stížnost je proto důvodná a Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. „*zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*“

[25] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 6. října 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu