



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Enerstar s. r. o. v likvidaci**, se sídlem Perucká 2482/7, Praha 2, zastoupen JUDr. Ing. Janem Vychem, advokátem se sídlem Lazarská 11/6, Praha 2, proti žalovanému: **Energetický regulační úřad**, se sídlem Masarykovo náměstí 5, Jihlava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2018, č. j. 29 A 23/2016 - 96,

t a k t o :

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2018, č. j. 29 A 23/2016 - 96, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí předsedkyně Energetického regulačního úřadu ze dne 18. 1. 2016, č. j. 06906-23/2014-ERU, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 22 342 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Jana Vycha, advokáta, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 10. 2015, č. j. 06906-17/2014-ERU, rozhodl žalovaný o tom, že se žalobkyně dopustila správního deliktu podle § 16 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o cenách“), neboť při kalkulaci výsledné ceny tepelné energie za rok 2011 v cenové lokalitě „Kroměříž“ postupovala v rozporu s § 6 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Nedodržela totiž podmínky cenového rozhodnutí žalovaného č. 1/2010 ze dne 11. 10. 2010, k cenám tepelné energie (dále též „cenové rozhodnutí č. 1/2010“), a to mimo jiné tím, že v položce „Odpisy“ u majetku pořízeného v roce 2006 uplatnila v důsledku použité kratší doby odpisování částku o 976 668 Kč bez DPH vyšší, než odpovídalo povoleným odpisům v ceně tepelné energie dle cenového rozhodnutí. Žalovaný žalobkyni uložil

opatření k nápravě zjištěného protiprávního stavu (provést opravné vyúčtování výsledné ceny tepelné energie za rok 2011), pokutu ve výši 1 089 045 Kč a povinnost uhradit paušální náhradu nákladů řízení ve výši 1 000 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2016, č. j. 06906-23/2014-ERU, předsedkyně žalovaného zamítla rozklad žalobkyně a potvrdila napadené rozhodnutí žalovaného.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí předsedkyně žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Krajský soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí předsedkyně žalovaného. Dle jeho názoru vypořádala odvolací námitky dostatečně a srozumitelně. Ani uložené opatření nijak nevybočuje z mezí působnosti a kontrolních pravomocí žalovaného. Dále se krajský soud zabýval výtkami směřujícími proti závěru žalovaného, že se žalobkyně dopustila porušení předpisů regulujících cenu tepelné energie. Uvedl, že ve smyslu bodu 2.2.1 přílohy č. 1 cenového rozhodnutí žalovaného č. 1/2010 ve spojení s bodem 2.2.1 přílohy cenového rozhodnutí žalovaného č. 7/2008 ze dne 2. září 2008, k cenám tepelné energie (dále též „cenové rozhodnutí č. 7/2008“) se do ceny tepelné energie promítají mimo jiné účetní odpisy, avšak pouze do výše povolené pro účely regulace, tj. nelze uznat část účetních odpisů, která neodpovídá skutečné době použitelnosti daných aktiv. Shodl se přitom se správními orgány, že žalobkyně stanovila u vybraného majetku nepřiměřeně krátkou dobu odpisování, která neodpovídala době obvyklé použitelnosti daného majetku ani minimální době odpisování odvozené od daňových předpisů. Jako pomůcku pro vymezení obvyklé doby použitelnosti majetku a proboval úpravu v Českém účetním standardu č. 708, ve vyhlášce žalovaného č. 439/2001 Sb., a v cenovém rozhodnutí žalovaného č. 1/2010, jelikož v cenovém rozhodnutí žalovaného č. 7/2008, které na věc dopadá, nejsou odpisové sazby výslovně stanoveny. Poukázal rovněž na to, že předchozí vlastník majetku aplikoval dobu odpisování podstatně delší, než žalobkyně. Žalobkyni vytkl, že tvrzení o skutečném stáří majetku, pro které byla stanovena kratší doba odpisování, nijak nedoložila. Z účetních předpisů pak nevyplývá, že by do stanovené doby odpisování mělo být promítnuto stáří daného majetku, resp. doba, po kterou byl tento odpisován předchozími vlastníky. Žalovaný proto nepochybil, když nezjišťoval počátek užívání daného majetku. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že aplikace výjimky pro žalobkyni nebyla příznivější. Minimální možnou dobou odpisování majetku je totiž doba vyplývající z daňových předpisů, nikoliv doba kratší. Ačkoliv žalovaný aplikaci výjimky odůvodnil poměrně stroze, tento nedostatek předsedkyně žalovaného napравила. Zjevně byl zvolen výklad, který je pro žalobkyni s ohledem na nejasnost právní úpravy příznivější. Závěrem krajský soud neshledal důvod pro aplikaci pozdější právní úpravy, neboť dotčený § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách, podle něhož byla žalobkyně sankcionována, doznal po novelizaci provedené zákonem č. 183/2017 Sb., pouze formulačních změn.

III.

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) a současně navrhla, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek. O přiznání odkladného účinku rozhodl Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 20. 12. 2018, č. j. 7 As 383/2018 - 39.

[5] Ve věci samé stěžovatelka rozporuje závěry správních orgánů a krajského soudu týkající se výkladu bodu 2.2.1 přílohy č. 1 cenového rozhodnutí žalovaného č. 7/2008. Prvostupňové rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný řádně nezodůvodnil, proč byly právě

pokračování

v jejím případě naplněny podmínky pro aplikaci minimální doby odpisování dle daňových předpisů. Jeho postup ji v konečném důsledku poškozuje. Namítá, že dlouhodobě obvyklá použitelnost daného majetku byla odvozena z Českého účetního standardu, který dopadá pouze na účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 41/2009 Sb., mezi něž stěžovatelka nepatří. Z důvodu zákazu retroaktivity nelze na její případ aplikovat ani pozdější cenové rozhodnutí, jak učinila předsedkyně žalovaného. Správní orgány nepřipustně směšují daňová a účetní pravidla pro odpisování, a proto nesprávně posoudily počátek doby odpisování. Tento musí být v případě účetních odpisů stanoven od okamžiku vzniku majetku, resp. jeho uvedení do užívání. Tuto skutečnost žalovaný v rozporu s § 50 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „správní řád“), nezjišťoval. Některý majetek byl přitom zařazen do užívání již v 60. letech 20. století. Žalovaný ani neprovedl místní šetření, při kterém by mohl získat vlastní poznatky o stavu a stáří daného energetického zařízení. Vyšel nepřipustně ze srovnání odpisových plánů stěžovatelky a předchozího vlastníka majetku. Postup předchozího vlastníka byl však ovlivněn plánovaným prodejem majetku, a proto nemůže být pro posouzení zákonnosti postupu stěžovatelky relevantní. Krajský soud stěžovatele vytkl neunesení důkazního břemene, které však nese žalovaný. Nadto stěžovatelka předložila jí dostupné doklady, z nichž lze usuzovat na stáří a dobu užívání daného majetku. Skutkový stav ze strany žalovaného nebyl zjištěn řádně. Jeho úvahy o dodržení tržní ceny při nákupu majetku jsou čistě spekulativní a z pohledu jednotlivých stran této transakce rozporné. Jelikož krajský soud rozhodnutí správních orgánů aproboval, je jeho rozsudek nezákonný. Proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu i správních orgánů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž uvedl, že stěžovatelka příslušné ustanovení cenového rozhodnutí dezinterpretuje. Do regulované ceny lze obecně zahrnovat účetní odpisy, které mohou být zkráceny na výši odpisů daňových. Nelze však uplatnit odpisy, jestliže byla stanovena kratší doba odpisování, než vyplývá z daňových předpisů. Výjimku lze dosáhnout pouze prostřednictvím žádosti o individuální stanovení podmínek cenové regulace. Na rozdíl od daňových předpisů účetní předpisy při převodu majetku neumožňují pokračovat v odpisování. Navíc takto stěžovatelka ani nepostupovala; stanovila novou dobu odpisování z pořizovací ceny. Žalovaný měl k dispozici data o odpisování předchozího vlastníka majetku. Považuje za nelogické, aby tento prezentoval dobu použitelnosti majetku delší, než odpovídala realitě, a poškozoval se tak při stanovení regulované ceny. Na tom nemohl nic změnit ani údajný záměr majetek prodat. Dále žalovaný upozorňuje na to, že kasační stížnost je do značné míry totožná se žalobou, přičemž veškeré námítky již byly vypořádány. Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Úvodem považuje Nejvyšší správní soud za nutné poukázat na § 102 s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Podaná kasační stížnost přitom z podstatné části jen opakuje argumentaci, kterou stěžovatelka uplatnila již v žalobě a vymezuje se v podstatě primárně vůči rozhodnutí žalovaného a jeho předsedkyně. Nahrazení stížnostních námitek opakováním námitek žalobních obecně přípustné není (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58, nebo ze dne 15. 1. 2015, č. j. 2 Afs 124/2014 - 32). Stěžovatelka se nicméně na několika místech kasační stížnosti v souvislosti s napadáním závěrů správních orgánů vyjadřuje okrajově rovněž k rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je třeba zohlednit rovněž to, že krajský soud zaujal právní závěry shodné s předchozími závěry žalovaného a jeho předsedkyně, bylo by proto přepjatě formalistické odmítnout kasační stížnost jen proto, že se stěžovatelka soustředila především na zopakování svého opačného právního názoru. Přestože je tedy kasační stížnost na samé hranici projednatelnosti, Nejvyšší správní soud ji posoudil jako přípustnou.

[9] Poté se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelkou uplatněnými body a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[10] Předmětem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným je otázka, zda stěžovatelka porušila § 6 odst. 1 písm. c) zákona o cenách tím, že v roce 2011 účtovala do ceny tepelné energie v plné výši účetní odpisy teplárenského majetku specifikovaného v rozhodnutí žalovaného, u něhož uplatnila kratší dobu odpisování, než vyplývá z daňových předpisů, a dopustila se tak správního deliktu dle § 16 odst. 1 písm. d) téhož zákona.

[11] Dle § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách platí, že *[p]rávnícká nebo podnikající fyzická osoba se jako prodávající dopustí správního deliktu tím, že sjedná nebo požaduje cenu, jejíž výše nebo kalkulace není v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen podle § 6 odst. 1.*

[12] Dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o cenách *[v]ěcné usměrňování cen spočívá ve stanovení podmínek cenovými orgány pro sjednání cen. Tyto podmínky jsou závazný postup při tvorbě ceny nebo při kalkulaci ceny, včetně zahrnování přiměřeného zisku do ceny.*

[13] Žalovaný jakožto správní orgán příslušný k regulaci cen (cenový orgán) vydává cenová rozhodnutí, jimiž stanovuje podmínky pro sjednání cen tepelné energie. Tato rozhodnutí jsou pro daný okruh adresátů dle § 3 odst. 2 zákona o cenách závazná.

[14] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že v případě roku 2011 dopadalo na stěžovatelku cenové rozhodnutí žalovaného č. 1/2010. Dle bodu 2.2.4 přílohy č. 1 tohoto cenového rozhodnutí se u majetku, který byl již dodavatelem k 31. 12. 2010 odpisován, uplatňovaly do ceny tepelné energie povolené odpisy v souladu s cenovými předpisy účinnými do nabytí účinnosti tohoto cenového rozhodnutí až do úplného odepsání tohoto majetku. Na uplatnění odpisů teplárenského majetku specifikovaného v rozhodnutí žalovaného do ceny tepelné energie se tak vztahovalo cenové rozhodnutí č. 7/2008.

[15] Rovněž nejsou mezi účastníky řízení sporné skutkové okolnosti, tj. že stěžovatelka nabyla na základě dvou kupních smluv ze dne 2. 10. 2006 od společnosti Techem, spol. s r. o. komplex již používaných movitých a nemovitých věcí tvořící tepelné hospodářství (dále též „teplárenský majetek“). Jednotlivé věci následně zařadila do svého majetku, přičemž u teplovodních rozvodů, propojení kotelen teplovodními rozvody a stavebních částí kotelen, tj. majetku zatříděného dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“) do 4. odpisové skupiny stanovila v odpisovém plánu dobu odpisování v délce 10 a 15 let. U nebytových prostor, tj. majetku zatříděného dle zákona o daních z příjmů do 5. odpisové skupiny stanovila dobu odpisování v délce 5 let.

[16] Po provedení cenové kontroly dospěl žalovaný k závěru, že stěžovatelkou stanovená doba odpisování teplárenského majetku je podstatně kratší, než doba jeho obvyklé použitelnosti, což má za následek, že stěžovatelka zahrнула do výsledné ceny tepelné energie neoprávněně vyšší

pokračování

částku odpisů. Žalovaný proto se stěžovatelkou zahájil dne 23. 7. 2014 správní řízení pro možné porušení § 6 odst. 1 písm. c) zákona o cenách. Dne 1. 4. 2015 vydal rozhodnutí o spáchání správního deliktu, které předsedkyně žalovaného v rozkladovém řízení zrušila z důvodu aplikace nesprávného cenového rozhodnutí (č. 9/2004 namísto č. 7/2008). Po novém projednání věci žalovaný ve věci rozhodl znovu rozhodnutím ze dne 15. 10. 2015. V něm opět konstatoval, že se stěžovatelka dopustila porušení cenových předpisů, neboť uplatnila kratší dobu odpisování namísto doby vyplývající ze zákona o daních z příjmů. Rozklad stěžovatelky předsedkyně žalovaného žalobou napadeným rozhodnutím zamítla.

[17] Z cenového rozhodnutí č. 7/2008 plyne, že náklady vynaložené na pořízení majetku sloužícího pro výrobu a rozvod tepelné energie se do ceny tepelné energie promítají prostřednictvím odpisů. Do ceny tepelné energie přitom může vstupovat pouze částka odpovídající tzv. povoleným (regulačním) odpisům. Pro posouzení toho, zda stěžovatelka skutečně uplatnila neoprávněně v ceně tepelné energie vyšší částku odpisů, je tudíž klíčové vymezení povolených odpisů v cenovém rozhodnutí č. 7/2008. Dle bodu 2.2.1 přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008 jsou povolenými odpisy *účetní odpisy provozovaného majetku pro výrobu a rozvod tepelné energie podle zvláštního právního předpisu* (poznámka pod čarou odkazuje na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále též „zákon o účetnictví“), *přičemž doba odpisování odpovídá dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku, v odůvodněných případech minimálně však době odpisování podle zvláštního právního předpisu* (poznámka pod čarou odkazuje na zákon o daních z příjmů).

[18] Výše povolených odpisů tudíž vychází z výše účetních odpisů stanovených v souladu se zákonem o účetnictví. Dle § 28 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotky majetek odpisují v souladu s účetními metodami. Dle § 28 odst. 6 téhož zákona jsou účetní jednotky povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. V případě podnikatelských subjektů, mezi něž patří stěžovatelka, je účetní odpisování dále upraveno v § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle něhož se odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek nebo jeho části odpisuje ze stanoveného ocenění postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být přitom vyjádřen nejen ve vazbě na čas, ale například i na výkony, tj. účetní jednotka může použít časové nebo výkonové odpisy a s účinností od 1. 1. 2010 rovněž metodu komponentního odpisování majetku. Zákon o účetnictví i prováděcí vyhláška přitom ponechávají účetní jednotce poměrně široký prostor pro uvážení v oblasti volby odpisové metody. Stejně tak v nich nejsou blíže upraveny ani přístupy ke stanovení doby používání majetku. Účetní jednotka je ve svém uvážení omezena toliko obecnou úpravou v § 7 zákona o účetnictví, podle něhož musí dodržet zásady věrného a poctivého obrazu při vedení účetnictví. Odborná literatura uvádí, že volba metody odpisování by měla být v souladu s očekávaným vývojem užitků, které aktivum účetní jednotce přinese. Předpokládaná doba používání aktiva je přitom odhadnutou veličinou, která se v průběhu užívání aktiva může změnit. V návaznosti na tyto změny je pak nutno příslušným způsobem aktualizovat odpisový plán. (viz Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. Účetní předpisy pro podnikatele. Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha: ASPI. 2009). Z uvedeného vyplývá, že účetní metody by měly být použity tak, aby výsledné odpisy co nejvíce vystihovaly reálné opotřebení majetku v době jeho používání, přičemž doba používání je předem odhadnuta s přihlédnutím k hospodářským potřebám účetní jednotky a životnosti tohoto majetku.

[19] Přestože cenové rozhodnutí č. 7/2008 při vymezení výše povolených odpisů vychází z účetních odpisů, neuznává je automaticky *en bloc*, jako tomu bylo v případě předcházejícího cenového rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2004, k cenám tepelné energie, platného v roce 2006 [viz bod 2. 1 přílohy č. 1, dle něhož byly povolenými odpisy v ceně tepelné energie účetní odpisy podle zákona o účetnictví s tím, že dle bodu 5 písm. t) téže přílohy byla jejich výše

limitována částkou daňových odpisů při rovnoměrném odpisování]. Cenové rozhodnutí č. 7/2008 totiž obsahuje podmínku, podle níž musí doba odpisování v případě povolených odpisů odpovídat *dlouhodobě obvyklé použitelnosti* daného majetku. To je nepochybně jiné vymezení doby odpisování, než to, ze kterého vychází účetní předpisy. Tyto totiž dobu odpisování odvozují od *plánované doby používání* daného majetku, která odráží rovněž subjektivní rozhodnutí účetní jednotky o očekávané délce období, v němž hodlá daný majetek používat. Na rozdíl od účetního vymezení doby odpisování cenové rozhodnutí č. 7/2008 jasně reflektuje pouze obecně předpokládanou obvyklou ekonomickou životnost předmětného majetku, tj. hledisko založené na obecné zkušenosti v daném oboru (zde v oboru teplárenství), po jakou dobu je tento majetek objektivně způsobilý ke svému používání, přičemž tato zkušenost by měla být obvyklá (přítomná ve většině případů) a současně dlouhodobá. Nelze tedy souhlasit s dílčím závěrem žalovaného, že vymezení povolených odpisů plně odpovídá právní úpravě účetních odpisů. Od tohoto pojetí povolených odpisů se cenové rozhodnutí č. 7/2008 zřetelně odchýlilo. Mezi oběma kategoriemi (povolené a účetní odpisy) tak může v praxi vzniknout nemalý rozdíl v situacích, kdy účetní jednotka z nejrůznějších důvodů, které mohou být z účetního hlediska zcela legitimní, předpokládá používání daného majetku po kratší dobu, než je obvyklá doba jeho použitelnosti. Ostatně dle odborné literatury uvedené výše mezinárodní účetní standardy doporučují, aby plánovaná doba používání aktiva v účetnictví byla kratší než odhadnutá doba použitelnosti (aplikace zásady opatrnosti).

[20] Cenové rozhodnutí č. 7/2008 blíže nevymezuje postup, jak má být dlouhodobě obvyklá použitelnost daného majetku určena. Žalovaný při jejím zjišťování použil Český účetní standard č. 708, který stanovuje pravidla odpisování dlouhodobého majetku pro územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel a organizační složky státu. Tento standard mimo jiné v příloze č. 1 zařazuje dlouhodobý majetek do účetních odpisových skupin, přičemž s účinností do 31. 12. 2015 stanovil pro jednotlivé účetní odpisové skupiny rovněž dobu používání v případě, že účetní jednotka zvolila v účetním období roku 2011 a 2012 tzv. zjednodušený způsob odpisování. Žalovaný konstatoval, že zde uvedené doby používání byly stanoveny na základě zobecnění poznatků ohledně použitelnosti majetku. Pro teplárenský majetek přitom standard stanovuje dobu používání 50 let.

[21] Závěr o tom, že doba použitelnosti teplárenského majetku je delší, než stěžovatelkou aplikovaná doba účetního odpisování žalovaný dále opřel o srovnání jejího odpisového plánu s odpisovým plánem společnosti Techem, spol. s r. o., od níž stěžovatelka předmětný majetek nabyła. Tato společnost stanovila dobu účetního odpisování podstatně delší, a to u stavebních částí kotelen 30 let a u přívodních potrubí 20 let (stěžovatelka stanovila dobu odpisování v délce 10 a 15 let, respektive 5 let u nebytových prostor).

[22] Předsedkyně žalovaného podepřela tuto argumentaci žalovaného dále odkazem na cenové rozhodnutí č. 1/2010, které na rozdíl od cenového rozhodnutí č. 7/2008 obsahuje minimální odpisové sazby vybraných aktiv. Dle předsedkyně byly tyto sazby nastaveny na základě průzkumu trhu prostřednictvím podkladů od držitelů licencí získávaných Energetickým regulačním úřadem v rámci regulační činnosti. Pro teplovodní rozvod tepelné energie stanoví minimální dobu odpisování 25 let, u budov pro energetiku 30 let. Standardnost těchto sazeb dle předsedkyně potvrzuje rovněž vyhláška č. 439/2001 Sb., která do 31. 12. 2005 obsahovala jednotné odpisové sazby určující minimální dobu životnosti vyjmenovaných skupin majetku. Dle této vyhlášky činila odpisová sazba pro teplovodní rozvody tepla 4 %, tj. 25 let, pro budovy sazby nestanovovala.

[23] Krajský soud způsob určení dlouhodobě obvyklé použitelnosti teplárenského majetku na základě výše uvedených argumentů aproboval.

pokračování

[24] Dle Nejvyššího správního soudu je však možné správním orgánům přisvědčit pouze zčásti. Obecně lze souhlasit s postupem, kdy je dlouhodobě obvyklá použitelnost majetku vyvozena z různých účetních či cenových metodik, pakliže tyto metodiky, resp. v nich uvedené sazby nevychází toliko z administrativně určené doby odpisování, ale byly zpracovány na základě reálných obecných poznatků o běžné ekonomické životnosti daného majetku. V tomto ohledu by mělo mít spolehlivou vypovídací hodnotu zejména cenové rozhodnutí žalovaného č. 1/2010, v němž byly dle vyjádření předsedkyně žalovaného stanoveny minimální odpisové sazby na podkladě údajů poskytnutých samotnými účastníky daného trhu. Právě s ohledem na zdroj, z něhož byly údaje zpracované do metodiky získány, lze důvodně předpokládat, že tato metodika reprezentuje dlouhodobou standardní dobu použitelnosti daného majetku. Stěžovatelka se přitom mylí, považuje-li převzetí údaje o dlouhodobě obvyklé použitelnosti majetku z cenového rozhodnutí č. 1/2010 za nepřipustnou retroaktivní aplikaci právního předpisu. O tuto se zde zjevně nejedná. Cenové rozhodnutí zde totiž neslouží jako právní norma, podle níž žalovaný určil minimální sazby odpisů, ale toliko jako spolehlivý zdroj informací o určité skutkové otázce, kterou je zde určení dlouhodobě obvyklé použitelnosti určitého majetku. Jestliže minimální odpisové sazby uvedené v cenovém rozhodnutí č. 1/2010 reflektují obecné dlouhodobé zkušenosti v oboru teplotnictví o tom, po jakou dobu je určitý majetek objektivně způsobilý ke svému používání (o obvyklé použitelnosti daného majetku), nelze využití těchto údajů odmítnout toliko proto, že byly sesbírány a zobektivizovány teprve v cenovém rozhodnutí, které nabylo účinnosti 1. 1. 2011. Takto zachycené údaje totiž stále primárně odrážejí tržní realitu, která byla z podstaty věci nepochybně platná i před účinností daného cenového rozhodnutí.

[25] Jestliže však cenové rozhodnutí č. 7/2008, podle něhož stěžovatelka při stanovení ceny tepelné energie v roce 2011 postupovala, obdobnou úpravu minimálních odpisových sazeb neobsahovalo a odkazovalo vágně na dlouhodobě obvyklou použitelnost daného majetku, bylo by možné zjištění o době dlouhodobě obvyklé použitelnosti majetku opřené o údaje vyplývající z cenového rozhodnutí č. 1/2010 bez dalšího aprobovat pouze v případě prvního vlastníka tohoto majetku. Doba dlouhodobě obvyklé použitelnosti majetku se totiž logicky nemůže rozběhnout u každého nového vlastníka znovu od počátku. Je třeba vzít v potaz, že majetek už má něco „odžito“ a v důsledku dosavadního používání se doba jeho použitelnosti pravděpodobně časem mění. Tato změna přitom nemusí nutně spočívat pouze ve snižování doby použitelnosti, neboť prostřednictvím údržby, oprav, technických zhodnocení apod. se naopak může tato doba i prodlužovat. Naopak však také pokud by majetek nebyl předchozím vlastníkem řádně udržován a opravován, jeho doba použitelnosti by se mohla významně zkrátit. Nelze tak přisvědčit názoru stěžovatelky, že pro stanovení doby použitelnosti je určující (pouze) datum prvního uvedení majetku do provozu. Dovedit dobu použitelnosti na základě prostého odečtení již „odžité“ použitelnosti od celkové předpokládané doby použitelnosti by bylo příliš zjednodušující a nemuselo ve výsledku vůbec odpovídat ekonomické realitě (byl-li např. majetek technicky zhodnocen).

[26] V posuzované věci bylo dle cenového rozhodnutí č. 7/2008 zapotřebí určit obvyklou použitelnost majetku, který byl nabyt již jako používaný od jiného vlastníka. Nebylo tak možné vycházet toliko z metodiky odrážející určité obecné poznatky o době obvyklé použitelnosti tohoto typu majetku, ale bylo třeba tento závěr podložit šetřením stavu konkrétního majetku. Ostatně sama předsedkyně žalovaného se ve svém rozhodnutí v tomto duchu vyjádřila (str. 7, druhý odstavec). Takové šetření přitom nemůže nahradit prosté srovnání odpisových plánů stěžovatelky s plánem předchozího vlastníka teplotenského majetku již jen proto, že odpisový plán odráží subjektivní představu předchozího majitele o jím plánované době používání daného majetku, která nemusí nutně korespondovat době jeho obvyklé použitelnosti (viz výše). Na druhou stranu je odpisový plán předchozího vlastníka nepochybně určitou indicí o tom,

že stěžovatelka mohla stanovit dobu účetního odpisování daného majetku ve svém odpisovém plánu výrazně odchylně od doby jeho obvyklé použitelnosti.

[27] Jestliže v rozhodné době cenové rozhodnutí žádné minimální odpisové sazby neuvádělo a ani ostatní zdroje uváděné správními orgány jednoznačnou informaci o obvyklé použitelnosti daného (nadto již předchozími vlastníky používaného) majetku neposkytovaly, bylo na žalovaném, aby prokázal, že se odpisy uplatněné stěžovatelkou v ceně tepelné energie skutečně odchylovaly od výše odpisů vypočtených na základě doby odpisování odpovídající dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku. Je to totiž právě on, kdo musí stěžovatelce prokázat deliktní jednání upravené v § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách. Závěr o porušení cenových předpisů je třeba učinit na základě řádně zjištěného skutkového stavu, o němž nejsou důvodné pochybnosti (§ 3 správního řádu). Jedná se o zakotvení zásady materiální pravdy. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 18. 3. 2018, č. j. 3 Ads 112/2014 - 31, konstatoval, že „[t]ato zásada je rozvedena v § 50 odst. 2 a 3 správního řádu, podle něž správní orgán zásadně opatřuje potřebné podklady pro vydání rozhodnutí a je povinen zjišťovat všechny okolnosti důležité pro ochranu veřejného zájmu. (...) v souladu s touto zásadou je povinností správního orgánu z vlastní iniciativy a vlastními prostředky objasňovat sporné, pochybné nebo zpochybněné skutečnosti.“ Jelikož stěžovatelka není prvním vlastníkem daného majetku, ale jedná se o již použitý majetek, bylo by vhodné délku jeho použitelnosti určit např. na základě odborného vyjádření. Takto ovšem žalovaný nepostupoval. Ostatně, z rozhodnutí správních orgánů nelze seznat ani jak dlouhou obvyklou použitelnost teplárenského majetku stěžovatelky vůbec určily. V jejich rozhodnutích je odkaz na několik různých zdrojů, z nichž délku použitelnosti zjišťovaly, avšak bez konkrétního závěru, kolik tato v posuzované věci vlastně činí. Jimi použité prameny se totiž v otázce stanovení doby obvyklé použitelnosti daného majetku ani rámcově neshodují; naopak udávají diametrálně odlišné údaje (u teplovodního rozvodu v rozmezí od 20 do 50 let). Přestože žalovaný žádné jednoznačné exaktní údaje o obvyklé použitelnosti teplárenského majetku stěžovatelky nepředložil, přijaly správní orgány i krajský soud bez dalšího závěr, že v dané věci byla obvyklá použitelnost majetku podstatně delší, a je proto třeba aplikovat délku odpisování dle zákona o daních z příjmů.

[28] Lze tedy souhlasit se stěžovatelkou, že závěr správních orgánů a krajského soudu o tom, že dlouhodobě obvyklá použitelnost teplárenského majetku byla podstatně delší, než stěžovatelkou zvolená doba účetního odpisování, nemá oporu ve správním spise. Jelikož celé rozhodnutí správních orgánů z tohoto nedostatečně podloženého závěru vychází, jedná se o vadu řízení naplňující § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[29] Nejvyšší správní soud považuje nicméně pro další řízení ve věci za důležité vyjádřit se rovněž k aplikaci výjimky předvídané v bodě 2.2.1 přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008, proti níž stěžovatelka rovněž brojila. Dle cenového rozhodnutí musí doba odpisování odpovídat dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku, *v odůvodněných případech minimálně však době odpisování podle zvláštního právního předpisu* (zákona o daních z příjmů). Správní orgány i krajský soud v této úpravě spatřují možnost zkrácení doby odpisování až na dobu stanovenou v zákoně o daních z příjmů. Jelikož v posuzované věci shledaly dlouhodobě obvyklou použitelnost daného majetku delší, než je doba odpisování podle zákona o daních z příjmů, je podle nich stanovení doby odpisování dle této výjimky pro stěžovatelku příznivější, než by bylo použití obvyklé doby použitelnosti. Na tomto pojetí výjimky spočívá odůvodnění její aplikace v případě stěžovatelky.

[30] Jelikož doba obvyklé použitelnosti daného teplárenského majetku nebyla v posuzované věci zjištěna (viz výše), je třeba vzít z hlediska aplikace výjimky v úvahu rovněž opačnou situaci, kdy by bylo zjištěno, že obvyklá použitelnost daného majetku je kratší než doba odpisování podle zákona o daních z příjmů (např. se může doba obvyklé použitelnosti chýlit ke konci). Rovněž za této situace může být *v odůvodněných případech* přistoupeno ke snížení částky povoleného odpisu

pokračování

až do výše odpovídající částce daňového odpisu. Takovéto pojetí výjimky ostatně daleko lépe odpovídá jejímu výslovnému znění. Použití slova „minimálně“ totiž zřetelně evokuje, že se jedná o možnost prodloužit dobu odpisování. Je-li totiž obvyklá použitelnost delší než doba daňového odpisování, podmínku minimální doby odpisování již splňuje sama o sobě. Pokud by správní orgány přistoupily k použití doby odpisování dle zákona o daních z příjmů i v této situaci, byla by výjimka *de facto* aplikována v neprospěch dodavatele tepelné energie (zde stěžovatelky) a správní orgány musí tento postup náležitě odůvodnit.

[31] Z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci jsou podmínky pro tento postup splněny, neboť předsedkyně žalovaného se dopustila stejného pochybení jako krajský soud. Pokud by byla věc vrácena krajskému soudu, neměl by jinou možnost, než rozhodnutí předsedkyně žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí předsedkyně žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[32] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí předsedkyně žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl.

[33] Náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a soudního poplatku za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za dva úkony zástupce stěžovatelky: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.] náleží odměna ve výši 3 100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 6 200 Kč. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů jejího zástupce za tyto úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 6 800 Kč. Zástupce stěžovatelky v řízení doložil, že je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 1 428 Kč. Celkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 12 228 Kč.

[34] Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a soudního poplatku za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za jeden úkon zástupce stěžovatelky, kterým je podání kasační stížnosti. Za tento úkon [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] náleží zástupci stěžovatelky odměna ve výši 3 100 Kč. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 400 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují

o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Celkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 10 114 Kč.

[35] Celkem stěžovatelce náleží náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 22 342 Kč včetně DPH. Žalovaný je povinen uhradit stěžovatelce uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 9. září 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu