



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **GasNet, s.r.o.**, se sídlem Klíšská 940/96, Ústí nad Labem, zastoupený Rödl & Partner Tax, k.s., se sídlem Platněřská 191/2, Praha, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.10.2014, č.j. 42767/14/7001-11000-012138,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podanou žalobou brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.10.2014, č.j. 42767/14/7001-11000-012138, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „prvostupňový orgán“) ze dne 13.12.2013, č.j. 31381/13/5000-14202-702271, o nařízení přezkoumání

platebního výměru Finančního úřadu Ostrava I ze dne 11.7.2011, č.j. 219038/11/388914806106, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 ve výši 185 444 750 Kč.

Právní předchůdce žalobce SMP Net, s.r.o. podal dne 30.6.2011 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž na řádku 162 uplatnil účetní odpisy majetku kryté přímo souvisejícími zdanitelnými výnosy jako daňově uznatelné náklady dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve výši 177 754 384 Kč, a přiznal daňovou povinnost ve výši 185 444 750 Kč. Svůj postup odůvodnil tak, že částka účetních odpisů, která není podle zákona o daních z příjmů daňově účinným nákladem, je zachycena v kalkulaci ceny plynu stanovené Energetickým regulačním úřadem (dále jen „ERU“), a proto tyto náklady, přímo související se zdaňovanými výnosy, lze uplatnit jako náklady daňové ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Daňová povinnost byla následně vyměřena výše uvedeným platebním výměrem v tvrzené výši. Na základě podnětu Specializovaného finančního úřadu ze dne 5.12.2013 prvostupňový orgán nařídil přezkoumání dotčeného platebního výměru. Proti rozhodnutí prvostupňového orgánu podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že v projednávaném případě byla narušena rovnováha mezi nezměnitelností správního rozhodnutí a prolomením jeho právní moci, a to ve prospěch správce daně. Dle žalobce byly porušeny zásady ovládající rozhodování o právech a povinnostech a byly dotčeny základní práva a svobody předvídané ústavním pořádkem. Žalobce upozorňuje na povinnost dodržovat zásadu právní jistoty, předvídatelnosti rozhodování státních orgánů a legitimního očekávání a ochrany práv nabytých v dobré víře.

Žalobce namítá, že důvodem nařízení přezkumného řízení v daném případě jsou subjektivní pochybnosti správce daně o tom, zda správce daně správně vyložil a aplikoval ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, tedy pochybnosti o tom, zda byl vydán platební výměr v rozporu se zákonem.

Žalobce uvádí, že nařízení přezkumného řízení je možné pouze tehdy, je-li původní rozhodnutí vydáno v jednoznačném rozporu se zákonem, přičemž tento rozpor musí být seznatelný v okamžiku vydání rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení. Nařídít přezkumné řízení nelze, pokud je rozpor pouze domnělý, anebo za situace, kdy správce daně zastává ohledně konkrétního zákonného ustanovení pouze odlišné interpretační stanovisko; v takovém případě má správce daně možnost využít jiné procesní instituty a správnost daňových tvrzení přezkoumat jiným způsobem.

Žalobce upozorňuje, že z § 121 odst. 1 daňového řádu vyplývá podmínka předběžného posouzení věci. Není-li tato podmínka splněna, nelze přezkumné řízení nařídít, neboť není možné učinit kvalifikovaný závěr, že přezkoumávané rozhodnutí

bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Odrazem předběžného posouzení je poté rozhodnutí o nařízení přezkumu. Předběžné posouzení je úvahou, která musí reflektovat jednoznačný rozpor s právními předpisy, nemůže se jednat toliko o domněnku, že porušení právních předpisů mohlo v minulosti nastat. Žalobce také upozorňuje, že podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá správce daně, pokud pro to zjistí zákonné podmínky; rozpor se zákonem by měl být zjištěn již ve fázi podnětu.

Žalobce dále uvádí, že stejný náklad uplatnil již v rámci zdaňovacích období let 2008 a 2009, které správce daně nezpochybnil; učinil tak až v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, kdy mu bylo z úřední činnosti známo, že se daňová účinnost předmětného nákladu stala předmětem soudního sporu. Podmínka prokázání jednoznačného rozporu se zákonem nebyla naplněna, neboť závěry rozsudků krajských soudů v této otázce (týkající se ještě právních předchůdců žalobce) nejsou jednotné.

Podle žalobce podmínkou nařízení přezkumného řízení je přítomnost objektivně doložitelné právní vady dané již v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí. Nemůže se však jednat o změnu výkladu určitého zákonného ustanovení. Objektivně zjištěnou nezákonností je například nesprávně uvedená výše sazby daně. Dle žalobce rozpor se zákonem musí být zjištěn, z čehož vyplývá požadavek stoprocentní jistoty tohoto rozporu. Pokud v případě přezkumného řízení podle správního řádu postačuje důvodná obava, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, v případě daňového řádu takový výklad možný není.

Žalobce dále namítá, že pokud se správce daně domníval, že předmětný platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem, měl vyzvat žalobce k podání dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, případně měl v rámci doměřovacího řízení zahájit daňovou kontrolu. Při aplikaci institutu přezkumného řízení musí být postupováno restriktivně, toto řízení může být zahájeno pouze tehdy, nejsou-li jakékoliv pochybnosti o nezákonnosti rozhodnutí.

Svoji argumentaci žalobce rozhojnil v podané replice. Zdůraznil, že správci daně zaslal společně s podáním řádného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 průvodní dopis, ve kterém mu oznámil aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Správce daně měl lhůtu tří let na to, aby tento postup zpochybnil, a mohl tedy zahájit postup k odstranění pochybností, případně daňovou kontrolu. Není tak pravdou, že v daném případě bylo možné využít pouze institut přezkumného řízení.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti žalobce navrhuje, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou a v jednotlivostech odkazuje na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Podle žalovaného v dané věci

byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2010, neboť k vyměření daně z příjmů došlo v rozporu s § 24 odst. 2 písm. ze) a § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů; tento rozpor se poté odrazil v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, potvrzeném žalovaným.

Přezkoumání rozhodnutí může být přitom nařízeno pouze tehdy, lze-li mít důvodně za to, že vady řízení či nezákonnost jsou takového charakteru, že mají za následek nezákonnost rozhodnutí, které je potřeba změnit či zrušit. Podle žalovaného v daném případě byly naplněny podmínky aplikace institutu přezkumného řízení a jiné nástroje zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), neumožňuje aplikovat. Žalovaný také nesouhlasí s tvrzením, že správce daně neučinil předběžné posouzení věci. Předběžné posouzení se odráží v odůvodnění rozhodnutí a nařízení přezkoumání rozhodnutí, ve kterém byly všechny důvody vedoucí k zahájení přezkumného řízení uvedeny. Rozpor se zákonem byl v dotčených správních rozhodnutích dostatečně zdůvodněn.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejší soudem. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Průběh řízení před soudem

Zdejší soud již o žalobě jednou rozhodl, a to usnesením ze dne 23.3.2017, č. j. 62 A 73/2015-173, kterým žalobu odmítl, neboť dospěl k závěru, že v případě rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí správce daně ve smyslu § 121 odst. 1 daňového řádu jde o rozhodnutí, jež s sebou nese pouze vznik procesních práv a povinností daňového subjektu v zahájeném řízení a jeho hmotných práv se nikterak nedotýká; jinak řečeno nedochází jím ke změně již stanovené daňové povinnosti žalobce. K tomu může dojít až vydáním rozhodnutí ve smyslu § 123 odst. 5 daňového řádu.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudek zdejšího soudu zrušil.

Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 6.4.2017, č.j. 9 Afs 257/2016-62, uvedl, že jestliže instančně vyšší správce daně nařídí přezkum rozhodnutí o stanovení daně, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního rozhodnutí. V důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti.

Rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí podle daňového řádu tak podle Nejvyššího správního soudu není rozhodnutím, jímž se pouze upravuje vedení řízení.

Zdejší soud tedy posoudil důvodnost žaloby opětovně, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 6.4.2017, č.j. 9 Afs 257/2016-62.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Podstatou sporu je otázka, zda byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí – platebního výměru na daň z příjmů právnických osob Finančního úřadu Ostrava I. za zdaňovací období roku 2010 ze dne 11.7.2011, č.j. 219038/11/388914806106, vydaného pro právního předchůdce žalobce SMP Net, s.r.o.

Podle § 121 odst. 1 až 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31.12.2013, správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží. V rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí. Podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „...Obdobně jako v dřívějším zákoně o správě daní a poplatků se i přezkumné řízení podle daňového řádu rozpadá do dvou fází: v první se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi – a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno či nařízeno a původní řízení tedy znovu „otevřeno“ – rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni, o tom, zda původní (přezkoumávané) rozhodnutí bude změněno, zrušeno či nahrazeno jiným. Rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí může vskutku představovat zásah do právní sféry daňového subjektu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.8.2013, č.j. 1 Afs 35/2013-30; obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.11.2016, č.j. 6 Afs 161/2016-38, či ze dne 21.12.2017, č.j. 1 Afs 198/2016-62). V projednávaném případě žalobce napadá první z uvedených rozhodnutí, tedy rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení.

Dále z judikatury Nejvyššího správního soudu k přezkumnému řízení podle daňového řádu vyplývá: „K povaze přezkumného řízení je třeba připomenout, že její nová úprava v daňovém řádu koncipuje výlučně jako dozorčí prostředek umožňující přezkoumat rozhodnutí jen za situace, bylo-li vydáno v rozporu se zákonem (srovnej Baxa, J.; Dráb., O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád: Komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha, 2011, komentář k § 121). Uvedený závěr vyplývá výslovně také z ustanovení § 108 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Tomu odpovídá i dikce § 121 odst. 1 věta první daňového řádu, podle něhož

správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem...Přezkumné řízení podle daňového řádu tedy nelze chápat jako pokračování odvolacího řízení či jako řízení tvořící s odvolacím řízením jeden celek. Obdobně se k povaze přezkumného řízení staví také předchozí judikatura Nejvyššího správního soudu, která dovodila, že institut přezkumného řízení nelze považovat za jakousi „nástavbu“ řádných opravných prostředků (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2011, č. j. 9 Afs 36/2011 – 55).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2015, č.j. 3 Afs 99/2015-26).

IVa. Důvody rozporu přezkoumávaného rozhodnutí se zákonem

Ze správního spisu vyplynulo, že Specializovaný finanční úřad podal dne 5.12.2015 k Odvolacímu finančnímu ředitelství podle § 123 daňového řádu podnět k přezkoumání dotčeného platebního výměru (Stanovisko Specializovaného finančního úřadu k podnětu správce daně k přezkoumání rozhodnutí ze dne 5.12.2013, č.j. 494831/13/4000-38000-108120). Podnět byl odůvodněn tak, že k vyměření daňové povinnosti došlo v rozporu s § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů.

Podle § 24 odst. 2 zc) zákona o daních z příjmů jsou výdaji podle odstavce 1 citovaného ustanovení výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.

Podle § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména účetní odpisy dlouhodobého majetku, a hodnota majetku nebo její část zaúčtovaná na vrub nákladů, který není dlouhodobým majetkem podle zvláštního právního předpisu, ale zároveň je hmotným majetkem nebo nehmotným majetkem podle § 26 až 33 zákona o daních z příjmů.

Žalobce (SMP Net, s.r.o., právní předchůdce žalobce) na řádku 162 daňového priznání snížil výsledek hospodaření o částku 177 754 384 Kč s označením „Účetní odpisy kryté přímo souvisejícími zdanitelnými výnosy“.

Specializovaný finanční úřad v předmětném podnětu uvedl, že žalobce tento postup zdůvodnil tím (písemnost ze dne 29.6.2011), že neuplatnil celé účetní odpisy, nýbrž pouze rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové; předmětná částka činí rozdíl mezi povolenými účetními odpisy a daňovými odpisy, přičemž v roce 2010 činí daňové odpisy částku 547 861 405 Kč a povolené odpisy stanovené ERU částku 725 615 789 Kč. Z předmětné písemnosti dále vyplývá, že podle žalobce částka účetních odpisů, která není dle zákona o daních z příjmů daňově účinným nákladem, je zachycena v kalkulaci ceny plynu stanovené ERU, tuto částku lze posoudit jako daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů; běžně daňově neuznatelné náklady lze posoudit jako daňově účinné, pokud je jejich výše kryta souvisejícími zdanitelnými výnosy, v tomto případě povolenými na základě regulačního vzorce a oznámenými ERU.

Specializovaný finanční úřad v podnětu dovodil, že při posuzování skutečnosti, zda se jedná o náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, je nutné nejprve identifikovat, zda se jedná o výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a v případě kladné odpovědi posoudit, zda je dána souvislost s příjmy, vůči kterým jsou výdaje s poukazem na toto ustanovení uplatňovány. Pro možnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů by se v daném případě muselo jednat o účetní odpisy dlouhodobého majetku, nicméně odpisy v posuzovaném případě nejsou skutečným účetním nákladem, nýbrž pouze položkou regulačního vzorce pro stanovení maximální výše odpisů, kterou lze ještě vztáhnout k regulované ceně či povolenému odpisu. Zákon o daních z příjmů umožňuje daňovým subjektům postupně uplatnit v čase za zákonem stanovených podmínek v základu daně náklady vynaložené na pořízení hmotného či nehmotného majetku tak, aby nedocházelo ke zkreslení výsledku hospodaření a narušení časové a věcné souvislosti uplatňování výdajů (nákladů) v základu daně z příjmů. Vzájemný vztah mezi odpisy daňovými a účetními je při stanovení daňového základu upraven korekcí jejich rozdílu v daňovém tvrzení, a to buď jako položky zvyšující nebo snižující základ daně. Tento rozdíl vychází ze stejné základny, kterou je pořizovací cena. Způsob úpravy (korekce) v daňovém přiznání poté zajišťuje pouze rozložení nákladů vynaložených na pořízení majetku v čase. Bylo-li by aplikováno ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, část nákladů vynaložených na pořízení majetku by byla do základu daně uplatněna vícekrát. Dle správního orgánu výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku se od ostatních výdajů (nákladů) daňově obecně neuznatelných liší tím, že je ve skutečnosti uznat lze, avšak nikoliv jednorázově v jednom zdaňovacím období v plné výši, nýbrž postupně prostřednictvím odpisování. Povolené odpisy sice vychází z totožné základny jako odpisy účetní, avšak jedná se o odlišnou kategorii nákladů. O povolených odpisech se neúčtuje, ani se nevztahují k žádnému konkrétnímu majetku. Povolené odpisy představují výši prostředků, které budou investovány do obnovy majetku. Jsou tedy teoretickým ukazatelem či veličinou na bázi matematického propočtu a jako jeden z ukazatelů ovlivňují výši povolených výnosů. Je-li předmětem činnosti daňového subjektu distribuce zemního plynu, ceny za tuto distribuci jsou regulovány v souladu se zákonem č. 458/2000 Sb., o podmínkách výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, prostřednictvím ERU. Ten stanoví prováděcím právním předpisem způsob regulace cen v energetických odvětvích a postupy pro regulaci cen. Pro zdaňovací období 2010 stanovil ERU společnosti povolené odpisy ve výši 725 615 789 Kč. Regulace povolených odpisů nepředstavuje pravomocné vyřešení předběžné otázky, kterou by byl správce daně vázán. Rozhodovací kompetence ERU se pohybují zcela v jiné oblasti než v daňové problematice. ERU stanovuje vyhláškou celkovou úroveň povolených výnosů pro předmětné období a vymezuje parametry regulačního vzorce, ze kterého lze pouze dovodit, že povolené odpisy jako jeden z ukazatelů ovlivňují výši povolených výnosů.

Rozdíl, o který účetní odpisy převyšují daňové odpisy, nelze podle Specializovaného finančního úřadu považovat za daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů také proto, že tento zákon obsahuje ohledně daňových odpisů majetku speciální úpravu k postupu podle § 24 odst. 1 zákona o

daních z příjmů, obsaženou v ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Kritériem odůvodňujícím speciální úpravu je konkrétní předmět, na který byl výdaj vynaložen. Obecný postup uplatňování výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ke kterému se vztahují výdaje dle § 24 odst. 2 písm. zc), v tomto aplikovat nelze. Aplikované ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů by bylo možné použít pouze tehdy, pokud by výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku daňově uznatelné nebyly vůbec, což není posuzovaný případ.

Prvostupňový orgán v rámci rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí uvedl, že odpisy pro účely kalkulace ceny v oblasti distribuce plynu jsou součástí regulačního vzorce, kterým ERU každoročně stanovuje distributorovi plynu povolené výnosy, přičemž ERU neřeší daňovou účinnost ani není oprávněn určovat, který náklad je nebo není daňově uznatelný dle zákona o daních z příjmů. Rozhodnutí ERU o regulaci cen v oblasti distribuce plynu není předběžnou otázkou podle § 99 odst. 1 daňového řádu závaznou pro daňové uznání části povolených odpisů převyšující hodnotu odpisů daňových. Podstatou kalkulace ceny je pokrytí nákladů (daňově účinných a daňově neuznatelných) a dosažení zisku. Neznamená to však, že zahrnutím daňově neuznatelné položky do kalkulace ceny dochází k její uznatelnosti jako nákladu vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Částka na řádku 162 přiznání není účetním odpisem, neboť předmětné odpisy nejsou skutečným účetním nákladem, nýbrž pouze kalkulační kategorií, položkou regulačního vzorce, stanovující určitou maximální výši odpisů, kterou ještě lze vztáhnout k regulované ceně či povolenému výnosu. Nejedná se o reálný náklad, o kterém bylo účtováno, a proto nelze aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Maximální výše daňově uznatelných odpisů je zákonem o daních z příjmů (§ 26 až 33) speciálně upravená a není tedy možné do daňově uznatelných nákladů uplatnit prostřednictvím § 24 odst. písm. zc) zákona o daních z příjmů vyšší hodnotu odpisů než stanoví zákon. Předmětem, na který se vztahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, jsou náklady, které nejsou dle § 25 zákona o daních z příjmů náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dle prvostupňového orgánu předmětné ustanovení sice odkazuje na § 25 zákona o daních z příjmů, nicméně při vymezení, o které náklady se může jednat, je třeba posoudit, zda toto pravidlo lze aplikovat vůči všem nákladům tam uvedeným či zda lze a je třeba mezi těmito náklady diferencovat. Náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku se od ostatních nákladů liší tím, že je ve skutečnosti uznat lze, avšak nikoliv jednorázově v jednom zdaňovacím období v plné výši, nýbrž postupně prostřednictvím daňových odpisů dle § 26 a násl. zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje demonstrativní výčet toho, co se rozumí náklady, na které lze aplikovat obecné pravidlo obsažené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Prvostupňový orgán zdůraznil, že pokud zákon o daních z příjmů konstruuje zvláštní režim uplatňování nákladů pro určitý typ majetku, a to prostřednictvím odpisování jejich hodnoty, jde o speciální právní úpravu k postupu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výslovně předpokládanou v § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pokud účelem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je umožnit uplatnění nákladů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i pro

náklady, na které by uvedené ustanovení jinak nedopadalo, neboť je obecně za náklady považovat nelze, v případě hmotného majetku je zde speciální režim uplatňování těchto nákladů cestou jejich odpisování. Jiný způsob uplatnění předmětného nákladu na pořízení hmotného a nehmotného majetku než formou daňových odpisů zákon nepřipouští. Daňový výdaj má být uplatněn pouze jedenkrát a není důvod, aby tentýž náklad na pořízení hmotného a nehmotného majetku byl uplatněn jednou jako výdaj zákonný (odpis) a jednou jako výdaj specifický dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku jsou sice daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, nikoliv ale proto, že by je nebylo možno uplatňovat vůbec, nýbrž proto, že se uplatňují formou odpisů dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Odpisy z konkrétního majetku byly uplatněny v daňových nákladech ve výši 547 861 405 Kč a k uplatnění jiné výše odpisů do daňových nákladů není důvod. S ohledem na uvedené skutečnosti prvostupňový orgán dovodil, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem o daních z příjmů, když akceptoval částku 177 754 384 Kč na řádku 162 daňového přiznání, čímž byla vyměřena daňová povinnost v rozporu s § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný se důvody nezákonnosti platebního výměru zabýval podrobně na stranách 15 až 22 napadeného rozhodnutí. Žalovaný upozornil, že součástí regulačního vzorce pro výpočet povolených výnosů jsou mimo jiné také povolené odpisy, které v daném případě představují speciální veličinu, jejímž úkolem je zjištění přiměřené návratnosti vložených investic a odrážejí hodnotu prostředků, které budou investovány do obnovy majetku. Povolené odpisy jsou upraveny zákonem č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, a vyhláškou č. 140/2009 Sb. a jejich stanovení je plně v kompetenci ERU a je zcela nezávislé na účetních odpisech. Povolené odpisy nelze ztotožnit s odpisy účetními, které představují odlišnou kategorii odpisů, přesně vymezenou účetními předpisy. Je irelevantní, že v některém regulačním období se výše povolených a účetních odpisů shoduje. Povolené odpisy představují pouze teoretickou veličinu vystupující jako jeden z mnoha parametrů do regulačního vzorce a nejedná se o nákladovou položku zachycenou v účetnictví poplatníka, tedy o účetní odpisy. Nelze tak ztotožňovat parametr regulačního vzorce v podobě povolených odpisů s účetní kategorií odrážející postupné opotřebování majetku v důsledku jeho používání, tedy s účetními odpisy, a v daném případě tak není oprávněná aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného povolené odpisy nejsou totožné s účetními odpisy ani s daňovými odpisy, přičemž stanovení výše povolených odpisů nespadá do působnosti účetních ani daňových předpisů; stanovení výše povolených odpisů jako regulační veličiny je zcela v kompetenci ERU. Žalovaný uzavřel, že není možné dovozovat přímou souvislost daňově neuznatelných účetních nákladů (zde účetních odpisů) s příjmy (výnosy), které ovlivnily výsledek hospodaření, ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů za použití teoretické veličiny (povolených odpisů), jež s danou kategorií nedaňového nákladu (účetními odpisy) nijak nesouvisí. Žalovaný tak uzavřel, že § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů byl žalobcem uplatněn a Finančním úřadem Ostrava I. aplikován v rozporu se zákonem.

IVb. Podmínky pro nařízení přezkumu rozhodnutí

Pokud jde o argumentaci žalobce, že přezkumné řízení nelze nařídit tehdy, zastává-li správce daně ohledně zákonného ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů pouze odlišné interpretační stanovisko, tak na základě výše zrekapitulovaných důvodů rozporu přezkoumávaného rozhodnutí nelze dospět k závěru, že v daném případě bylo nařízeno přezkumné řízení toliko na základě subjektivních pochybností o tom, zda byl platební výměr na daň z příjmů právnických osob Finančního úřadu Ostrava I. za zdaňovací období roku 2010 ze dne 11.7.2011, č.j. 219038/11/388914806106, vydán v souladu se zákonem.

Pokud jde o splnění podmínek nařízení přezkoumání platebního výměru na daň z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období 2010 z důvodu nesprávné aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, tak těmi se již také Nejvyšší správní soud zabýval, a to v rozsudku ze dne 21.12.2017, č.j. 1 Afs 198/2016-62, a to v prakticky totožné věci, kdy nadřízený správce daně nařídil přezkumné řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009, v němž žalobce také uplatnil účetní odpisy podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jako daňově uznatelný výdaj. Závěry Nejvyššího správního soudu k dané problematice tak zdejší soud plně přebírá.

Namítal-li žalobce, že důvodem nařízení přezkumného řízení nemůže být pouhá změna výkladu určitého zákonného ustanovení, tak k prakticky totožné argumentaci téhož žalobce Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21.12.2017, č.j. 1 Afs 198/2016-62, uvedl, že zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (iniciační fáze) je rozpor s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen. Z odůvodnění nařízení přezkoumání rozhodnutí proto musí být patrné, v čem je správcem daně spatřován rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí. Ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem nadřízený správce daně v rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru uvedl, že příslušné částky na řádku 162 však nejsou účetním odpisem, neboť předmětné odpisy nejsou skutečným účetním nákladem, jsou pouze kalkulační položkou regulačního vzorce, stanovující určitou maximální výši odpočtů, kterou ještě lze vztáhnout k regulované ceně či povolenému výnosu. Tyto odpisy tak představují administrativní hranici položky odpisů pro odůvodnění regulované ceny. Vzhledem k tomu, že se nejedná o reálný náklad, daňový subjekt o nich jako o účetních nákladech ani neúčtoval, nelze podle správce daně aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, neboť se nejedná o náklad definovaný v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů. Takové odůvodnění nařízení přezkumu je podle Nejvyššího správního soudu formulováno jednoznačně a nezavdává pochybnosti stran rozporu se zákonem vnímaného správcem daně.

S ohledem na uvedené i v nyní posuzované věci prvostupňový orgán a žalovaný jednoznačně vysvětlili důvody, proč mají za to, že v daném případě došlo k nezákonnosti spočívající v nesprávné aplikaci výše citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů. Jak vyplývá z výše rekapitulovaného podrobného odůvodnění

prvostupňového a napadeného rozhodnutí, nařízení přezkumného řízení i v nyní posuzované věci bylo řádně zdůvodněno.

V této souvislosti soud odkazuje na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovené v usnesení ze dne 29.10.2015, č.j. 9 Afs 74/2014-125, v němž byl názor žalovaného a prvostupňového orgánu, 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, potvrzen (v této věci se jednalo o zdaňovací období roku 2008, v němž žalobce uplatnil část účetních odpisů jako daňové výdaje). Podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vylučuje speciální úprava daňových odpisů v § 26 a násl. zákona o daních z příjmů jakékoli 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 [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]. *„Na věci nic nemění ani skutečnost, že o meritu věci rozhodl (až) rozšířený senát, tudíž výklad správce daně nebyl dosud potvrzen soudem. V opačném případě by docházelo k situacím, v nichž nadřízený správce daně musí pro nařízení přezkoumání rozhodnutí vždy nalézt rozhodnutí soudu v obdobné věci (či vyčkat jeho vydání)...Je tak zcela nelogické, aby přezkum rozhodnutí, jakožto dozorčí úkon, byl vždy podmíněn existencí předchozího rozhodnutí soudu, který je nadto nadán pravomocí přezkumné řízení, jakož i jeho výsledek, přezkoumat...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2017, č.j. 1 Afs 198/2016-62).

Co se týká míry určitosti zjištěného rozporu s právními předpisy, zde soud taktéž odkazuje na závěry žalovaného (strana 9 napadeného rozhodnutí), a sice že daňový řád míru určitosti či průkaznosti rozporu s právním předpisem nestanoví ani nijak blíže nespecifikuje. Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvedl, že *„Zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (iniciační fáze) je rozpor s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen. Vydání rozhodnutí předchází předběžné posouzení, které je procesem, v rámci něhož správce daně rozhoduje, zdali v dané věci nařídí či nenařídí přezkoumání rozhodnutí. Z odůvodnění nařízení přezkoumání rozhodnutí proto musí být posléze patrné, v čem je správcem daně spatřován rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2017, č.j. 1 Afs 198/2016-62).

Jakkoliv může žalobce ohledně otázky zákonnosti správního rozhodnutí, které má být předmětem přezkoumání, zastávat jiný názor, z § 121 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně nařídí přezkoumání rozhodnutí z moci úřední, pokud po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K námitce, že rozpor s právním předpisem v daném případě spočíval toliko v interpretačním sporu, konkrétně sporu o výklad a aplikaci příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, soud uvádí, že prvostupňový orgán i žalovaný podrobně vymezili důvody, z nichž dovodili nesprávnost výkladu a aplikace dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů; své závěry přitom správní orgány založily na

podrobné a logické argumentaci. „...přezkumné řízení je prostředkem dozoru, s čímž souvisí skutečnost, že je zahájeno nadřízeným správním orgánem v rámci jeho dozorových činností. Nadřízený správní orgán zajišťuje zákonnost činnosti podřízených správních orgánů, jakož i dbá na souladnost postupů, včetně interpretace a aplikace právních předpisů, u podřízených správních orgánů (a to i uvnitř finanční správy). Jedná se o jediný prostředek nápravy, za nezměněných skutkových okolností, vadných (nezákonných) právních závěrů správce daně. Interpretační odklon podřízeného orgánu od aplikační praxe nadřízeného orgánu je tak typickým důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí... Záhodno dodat, že ohledně intenzity rozporu se zákonem lze v daném případě dokonce hovořit o stěžovatelem uváděném nezpochybnitelném rozporu rozhodnutí prvostupňového správce daně s právními předpisy, neboť již v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí byla dostupná důvodová zpráva k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, která výslovně stanovila...že pokud má nedaňový výdaj zvláštní/speciální daňový režim, nemůže využít toto ustanovení. Zvláštním daňovým režimem se rozumí zejména režim...odpisů.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2017, č.j. 1 Afs 198/2016-62).

Pokud jde o nutnost předběžného posouzení věci, tak to sice slouží ke zjištění oprávněnosti podnětu, avšak má neformální charakter a nemůže být předmětem přezkoumání z hlediska správnosti prostřednictvím opravných prostředků či jiných nástrojů sloužících k dovolání se případné nezákonnosti. Předběžné posouzení věci přitom činí správní orgán na základě vlastních zjištění či na základě podnětu, který může podat jak správní orgán (§ 121 odst. 3 daňového řádu), tak i kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní (§ 121 odst. 4 daňového řádu). Jakkoli tedy i v rámci podnětu správní orgán či osoba zúčastněná na správě daní může vymezit, v čem v daném případě spatřuje rozpor se zákonem (jak tomu bylo i v nyní projednávaném případě), obsahem podnětu správní orgán není vázán, neboť není-li podnět shledán důvodným, správní orgán se jím dále nezabývá a přezkumné řízení nenařídí. Nelze tak přisvědčit ani námitce, že rozpor se zákonem by měl být s určitostí zjištěn již ve fázi podání podnětu. Jak upozornil žalovaný v napadeném rozhodnutí (strana 5 až 6 napadeného rozhodnutí), podnět je úkonem, který svou povahou není návrhem, jehož formální a obsahové náležitosti by zákon jakkoliv předepisoval, tento úkon daňové řízení nezahajuje a nerozhoduje se o něm; v souladu s § 123 odst. 2 daňového řádu je přezkumné řízení zahájeno až vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí a správnost závěrů uvedených v podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí se odrazí až v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Co se týká námítky, že v daném případě měly být namísto přezkumného řízení aplikovány jiné instituty, k tomu soud uvádí, že důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí byl závěr správních orgánů o nezákonnosti rozhodnutí z důvodu nesprávné aplikace zákona o daních z příjmů, který byl řádně zdůvodněn, a nikoli ověření údajů tvrzených daňovým subjektem po stránce skutkové, k čemuž slouží mimo jiné institut daňové kontroly (či výzva v rámci postupu k odstranění pochybností), což nebyla situace v nyní posuzované věci, kdy nebylo třeba dokazovat a nalézat skutkový stav. Ani okolnost, že příslušný správce daně k věci zaujal jiný názor než Specializovaný finanční úřad a nadřízený správce daně a tudíž ani nevyzval žalobce k podání

dodatečného daňového přiznání, nemůže mít za následek nezákonnost rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Pro aplikaci institutu přezkumného řízení v daném případě byly naplněny všechny zákonné podmínky; přitom v případě přezkumného řízení se jedná o dozorčí prostředek sloužící k odstranění nezákonnosti rozhodnutí, a to i v neprospěch daňového subjektu. V této souvislosti tak nelze považovat za důvodnou ani námitku porušení právní jistoty, legitimního očekávání a předvídatelnosti rozhodování správního orgánu či dovozovat legitimní očekávání na základě rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 24.7.2014, č.j. 7 Afs 107/2012-85, a ze dne č.j. 7 Afs 57/2013-94, s jehož závěry nesouhlasil 9. senát Nejvyššího správního soudu a věc předložil rozšířenému senátu, který následně rozhodl výše zmiňovaným usnesením ze dne 29.10.2015, č.j. 9 Afs 74/2014-125.

„Pro přezkoumávanou věc je proto podstatné nejprve vyhodnotit, zda se, ve smyslu výše uvedeného vymezení, správní praxe zakládající legitimní očekávání vůbec vytvořila. Ze spisového materiálu soud ověřil, že správce daně rozhodoval o dvou zdaňovacích obdobích stejného daňového subjektu časově souběžně - 21. 2. 2011 rozhodl zároveň o dani z příjmů právnických osob jak za zdaňovací období roku 2008, tak i za zdaňovací období roku 2009; o zdaňovacím období roku 2010, u kterého bylo daňové přiznání podáno 1.7.2010, rozhodl 13.7.2011. Existence tří rozhodnutí téhož správce daně...nemůže bez dalšího vytvořit správní praxi zakládající legitimní očekávání...Soud také nepřehlédl, že v době rozhodování o nařízení přezkumného řízení neexistovala relevantní judikatura, právní názor nadřízeného správce daně se neshodoval s právním názorem podřízeného správce daně, o dané věci rozhodoval jediný správce daně, důvodová zpráva způsob aplikace zákona provedený prvostupňovým správcem daně vylučovala a jednalo se o aplikaci relativně nového ustanovení zákona...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2017, č.j. 1 Afs 198/2016-62).

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku týkajícím se totožného žalobce a totožné právní otázky, a to pouze ve vztahu k jinému zdaňovacímu období, tedy dospěl k závěru, že v době rozhodování o nařízení přezkumu řízení zde neexistovala ustálená, jednotná a dlouhodobá správní praxe. Pro splnění podmínek pro přiznání ochrany legitimního očekávání v nyní projednávané věci chybí základní předpoklad - činnost orgánu veřejné správy s výše zmíněnými atributy. Nadto se nyní projednávaná věc týká první fáze přezkumného řízení, přičemž námitka porušení legitimního očekávání nalézá své místo spíše až ve druhé fázi přezkumného řízení, kde se teprve meritorně rozhoduje o (ne)přezkoumání rozhodnutí správce daně. V této fázi řízení se teprve poskytuje ochrana před zásahem do stanovené daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2017, č.j. 1 Afs 198/2016-62). S těmito závěry se plně ztotožňuje i zdejší soud.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nepřezkoumatelnost či měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

O nákladech účastníků řízení před zdejším i kasačním soudem soud rozhodl jediným výrokem podle § 60 odst. 1 s.ř.s. věty první s.ř.s. ve spojení s § 110 odst. 3 s.ř.s.

Žalobce nebyl ve věci celkově úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 26. ledna 2018

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu