



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK****JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **společnosti RWE GasNet, s.r.o.**, se sídlem v Ústí nad Labem, Klíšská 940, (jako nástupce společnosti VČP Net, s. r. o., se sídlem v Hradci Králové, Pražská třída 485), zast. společností VORLÍČKOVÁ PARTNERS, s.r.o., se sídlem v Praze, Jungmannova 31, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 9. listopadu 2012, čj. 5956/12-1200-601251, t a k t o :

**I. Žaloba s e z a m í t á .**

**II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**O d ů v o d n ě n í :**

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Žalobkyně se domáhala přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) změnilo její daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 tak, že ji snížilo o 219 720 Kč.

Předmětem žaloby je dle žalobkyně možnost uplatnění části účetních odpisů majetku jako daňově uznatelných nákladů a to do výše kryté přímo souvisejícími výnosy. Za tyto související výnosy považovala žalobkyně příjmy, které jí stanovuje a povoluje v rámci své pravomoci Energetický regulační úřad (dále jen „ERU“) a které taky žalobkyně řádně zaúčtovala a zdanila. Vyslovila přesvědčení, že splnila podmínky pro aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc/ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť účetní odpisy žalobkyně představují primárně náklady, které nejsou dle ust. § 25 odst. 1 písm. zg/ této právní úpravy náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů a žalobkyně generuje příjmy, které s těmito odpisy přímo souvisejí.

Konstatovala, že podniká na regulovaném trhu s plynem. Podmínky podnikání na tomto trhu jsou upraveny zákonem č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích (dále jen „energetický zákon“). Právě v souladu s tímto zákonem jí byla udělena licence k distribuci plynu. Žalobkyně je tak povinna zajistit nejen bezpečný a spolehlivý provoz, ale také údržbu, obnovu a rozvoj distribuční soustavy. Na jedné straně tudíž u ní existuje povinnost investic do technických zařízení a technologií a na druhé straně má regulované finanční prostředky, které za tímto účelem může svojí činností získat.

Uvedla dále, že účetní odpisy představují dle ust. § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů daňově uznatelný náklad, splňují tedy první podmínku ust. § 24 odst. 2 písm. zc) této právní úpravy. Druhou podmínkou je skutečnost, že daňově uznatelné náklady mohou být uznatelné toliko do výše příjmů, které s nimi přímo souvisí. Znovu zdůraznila, že podniká na regulovaném trhu s plynem, přičemž aby na něm mohla vůbec působit, je zavázána ke splnění řady zákonných podmínek, tedy i té, že je povinna disponovat dostatečnými finančními prostředky, přičemž ERU stanovuje distribučním společnostem, tedy i žalobkyni, celkovou úroveň povolených výnosů. Pro účely povolených výnosů za předmětné zdaňovací období zahrnuje ERU účetní odpisy v podobě tzv. povolených odpisů do regulačního vzorce, jehož pomocí vypočítává právě výši povolených výnosů. Jak náklady v podobě povolených odpisů, tak i celkové povolené výnosy jsou přitom ze strany ERU každoročně ve vzájemné souvislosti přepočítávány a aktualizovány. Dle třetí podmínky daného ustanovení pak musí příjmy, které přímo s náklady souvisejí, ovlivnit výsledek hospodaření ve stejném období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. I tato podmínka byla ze strany žalobkyně splněna, jak je ostatně seznatelné i z jejího účetnictví.

Svoje tvrzení podpořila žalobkyně i odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 2/2007-98.

Dále žalobkyně konstatovala, že otázka výnosů přímo souvisejících není žalovaným zpochybněna a není předmětem sporu. Celkovou úroveň povolených výnosů pro předmětné období stanovil žalobkyni sdělením ERU. Z regulačního vzorce je přitom patrné, že výše povolených odpisů ovlivňuje přímo výši výnosů u společnosti, a to v přímé úměře a v poměru 1:1. To, že skutečně dosažené výnosy

nedosahují výše povolených výnosů, neznamená, že by účetní odpisy nebyly kryty přímým výnosem. Z regulačního vzorce dle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že účetní odpisy v podobě tzv. povolených odpisů jsou zahrnuty do výpočtu výnosu žalobkyně, potvrzuje se tím souvislost mezi těmito náklady a výnosy.

Žalobkyně vyslovila zásadní nesouhlas s tvrzením žalovaného, že se v případě povolených odpisů nejedná o účetní odpisy ve smyslu účetních předpisů, a tudíž na ně nelze aplikovat ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a to z důvodu vnitřní rozporuplnosti argumentace žalovaného, že ERU do povolených výnosů vždy zahrnuje skutečné daňové odpisy. Žalobkyně tak měla zato, že předloženými listinami svá tvrzení prokázala a nyní vážne důkazní břemeno na správci daně. Uvedla, že dle jejího názoru nejde o to, zda povolené odpisy odpovídají ve 100 % výši účetním odpisům, daleko více jde o to, zda jsou účetní odpisy zahrnuty od povolených odpisů a zda tedy mají související příjem. Vnitřní rozpor úvahy žalovaného spatřovala i v tom, že dle něho povolené odpisy vycházejí z účetních odpisů, ale jsou ovlivněny celou řadou faktorů, jako např. povoleným navýšením z titulu přecenění účetních odpisů. Tento názor považuje žalobkyně za zavádějící, neboť tzv. faktor z titulu přecenění není ve skutečnosti nic jiného, než částka skutečných účetních odpisů z konkrétního majetku zachyceného v účetnictví. Povolené odpisy roku 2008 byly ERU stanoveny jako součet skutečných účetních odpisů roku 2003 a skutečných účetních odpisů let 2007 až 2008 s tím, že skutečné účetní odpisy za rok 2003 byly navýšeny o povolený faktor indexace. Žalobkyně by nenamítala nic proti, pokud by žalovaný pro účely použití ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákon o daních z příjmů uznal pouze tuto výši odpisů. Avšak závěr žalovaného, že se nejedná o účetní odpisy vůbec, a to na základě nepodložených tvrzení a ignorací listin jiných státních orgánů, žalobkyně odmítla. Vzhledem k tomu, že účetní odpisy jsou kalkulovány lineárně, je částka odpisů za roky 2003, 2007 a 2008 stejná, jako odpisy u nevyřazeného majetku 2009. Ohradila se proto proti výroku žalovaného, že účetní odpisy vycházejí z předpokládané životnosti majetku s tím, že je sestavován odpisový plán. Tak je tomu u běžných daňových subjektů, nikoliv však u žalobkyně, což je žalovanému známo. Účetní odpisy se počítají u plynovodů na dobu 40 let, což je dáno právním předpisem, žalobkyně tak nemohla dobu životnosti a tím i délky odpisování volit dle vlastní úvahy jako běžný daňový subjekt. Žalobkyně dále uvedla, že jestliže ERU do povolených výnosů za rok 2009 zahrnul skutečné účetní odpisy, pak se musí jednat o odpisy vycházející z konkrétního jednotlivého majetku. Není tedy zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že se o odpisy týkající se konkrétního jednotlivého majetku nejedná. ERU vždy vychází z konkrétního majetku. Povolené výnosy společnosti jsou stanoveny na základě regulačního vzorce, přičemž výši výnosů ovlivňuje mimo jiné také výše odpisů. Jedná se vždy o skutečné odpisy, které vyjadřují amortizaci konkrétního majetku.

Pokud by dle žalobkyně mělo platit tvrzení žalovaného, že se nejedná o odpisy konkrétního majetku, potom by se dal učinit závěr, že ERU stanovuje povolené výnosy a tím i ceny distribuce plynu pro konečné zákazníky svévolně bez ohledu na legislativní rámec a evropský energetický koncept. Žalobkyně proto

konstatovala, že se při stanovení výše odpisů, které přímo ovlivní povolené výnosy, vychází z konkrétních účetních odpisů, a tudíž i z konkrétního majetku. Otázkou je, v jaké výši tyto odpisy mohou ovlivnit povolené výnosy. Účetní odpisy podléhají schvalovacímu procesu mezi ERU a žalobkyní na základě energetického zákona, a proto se i výsledný číselný údaj nazývá povolené odpisy. Žalovaný se s těmito argumenty dle žalobkyně v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal. K jeho tvrzení na str. 8 rozhodnutí uvedla, že nechce uplatnit do daňových nákladů povolené odpisy. Tento závěr žalovaného stvrzuje nedostatečně zjištěný skutkový stav. Žalobkyně prokazatelně vykazuje účetní odpisy, které jsou považovány dle ust. § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů za daňově neuznatelné náklady. Spor je veden o to, zda pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) této právní úpravy žalobkyně prokázala přímou souvislost se zdanitelnými příjmy. Konstatovala, že ERU reguloval jednotlivé parametry regulačního vzorce včetně účetních odpisů. Pokud by tak neučinil, vstupovaly by do něj účetní odpisy v celé své výši, což by mělo za následek zvýšení ceny pro konečného spotřebitele.

Žalobkyně uvedla, že ze všech dokumentů ERU přitom jednoznačně vyplývá, že ERU do povolených výnosů vždy zahrnuje skutečné účetní odpisy. Bez dalších pochybností lze rovněž oprávněně konstatovat, že existuje toliko jeden odpis jednoho konkrétního majetku, o kterém žalobkyně účtuje. Žádný další odpis, vyjma odpisu daňového, samostatně nemůže vzniknout. Žalobkyně tak došla k závěru, že povolené odpisy slouží toliko k číselnému vyjádření hodnoty účetních odpisů vstupujících do výnosů. Odkázala přitom na ust. § 19a odst. 1 energetického zákona. Uvedla, že povolené odpisy představují terminologii použitou regulačním vzorcem, přičemž obsahově se jedná o odpisy účetní.

Dále žalobkyně uvedla, že nepožaduje vyšší daňové odpisy, než umožňuje zákona o daních z příjmů. Upozornila rovněž, že ust. § 30 zákona o daních z příjmů nemá ve vazbě na aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc/ této právní úpravy sílu negace účinku tohoto ustanovení. Vyslovila proto přesvědčení, že svým požadavkem na uznání části účetních odpisů naprosto splňuje zákonné předpoklady pro aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc/ zmiňované právní úpravy, neboť požaduje uznání nákladu, který je ve smyslu ust. § 25 uvedeného zákona daňově neuznatelný a má s tímto nákladem i přímo související výnosy, a to ve stejném zdaňovacím období.

Žalovaný dle žalobkyně nesprávně hovoří o plánovaných hodnotách výše povolených odpisů, když vychází ze závěrečné zprávy ERU o metodice regulace III. regulačního období včetně základních parametrů regulačního vzorce a stanovení cen v odvětví elektroenergetik a plynárenství, kterou žalobkyně předložila jako důkazní prostředek prokazující, že ERU při stanovení hodnoty povolených odpisů a vychází z odpisů účetních. Ve II. regulačním období se již hodnota povolených odpisů má rovnat hodnotě odpisů účetních, neboť ERU již nemusel hodnotu povolených výnosů regulovat, a to omezením účetních odpisů vstupujících do regulačního vzorce prostřednictvím povolených odpisů. Z toho důvodu se hovoří o plánovaných hodnotách.

Žalobkyně dále konstatovala, že daňovými odpisy uplatní toliko daňové náklady v podobě původní vstupní ceny, neboť je omezena ust. § 30 zákona o daních z příjmů. Rozdíl mezi původní vstupní cenou a cenou po přecenění však již do daňových nákladů není možné prostřednictvím ust. § 24 odst. 2 písm. a/ zmiňované právní úpravy uplatnit.

Zdůraznila dále, že z důvodu zamezení jejího monopolního postavení na trhu distribuce s plynem, které by mohlo vést k neomezenému určování ceny pro konečného zákazníka, stanovil energetický zákon podmínky procesu regulace, které blíže kontroluje ERU. Za tím účelem byl i vypracován regulační vzorec, jehož pomocí měla být žalobkyni stanovena výše povolených výnosů. Pokud bylo dalším cílem regulace dosažení takového výsledku, který žalobkyni zajistí pokrytí nákladů na prostou reprodukce provozních aktivit, aby neklesala jejich zůstatková účetní hodnota, bylo zcela logickým závěrem, že jeden z parametrů zahrnutých do regulačního vzorce pro stanovení výše výnosů musí představovat účetní odpisy. Vzhledem k tomu, že jedním z parametrů regulačního vzorce jsou i účetní odpisy, nastala v případě popsaného unbundlingu situace, která v důsledku ocenění aktiv žalobkyně vedla k výraznému nárůstu účetních odpisů.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že existence rozhodnutí ERU ve věci stanovení výnosů a způsobu jejich stanovení, resp. stanovení výše parametrů je v posuzovaném případě předběžnou otázkou dle ust. § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť problematika výše výnosů a dalších parametrů regulačního vzorce je způsobilá být samostatným předmětem řízení před ERU, který svým rozhodnutím stanoví hodnoty parametrů regulačního vzorce, na jehož základě se následně vypočítá výše povolených výnosů. Rozhodnutí ERU, kterým byla stanovena výše výnosů pro zdaňovací období 2008, bylo vydáno na základě jeho pravomoci dané energetickým zákonem. O této výši rozhodl ERU na základě regulačního vzorce, pro jehož výpočet představují povolené odpisy jednu ze základních hodnot (ust. § 6 odst. 2 a § 7 odst. 1, 2 a 3 vyhl. č. 150/2007 Sb.). K tomu uvedla, že není možné zpochybnit jednu z hodnot, regulačního vzorce bez toho, aniž by byl zpochybněn celkový povolený výnos společnosti. Rozhodnutí ERU tak lze považovat za rozhodnutí, za předběžnou otázku, kterou je správce daně vázán a to včetně veškerých parametrů regulačního vzorce, tj. včetně výše a obsahu povolených účetních odpisů. Žalovaný se však v této otázce nevypořádal s argumentací, judikaturou a odbornou literaturou předloženou žalobkyní v odvolání a omezil se pouze na nepřesné závěry. Žalobkyně tak předběžnou otázku spatřuje ve výši povolených výnosů, ve výši povolených odpisů a prokázání, že účetní odpisy ovlivňují povolené výnosy. Vše je stanoveno ERU, který má ze zákona pravomoc ke stanovení veličin regulačního vzorce. Pokud žalovaný nerespektuje regulační vzorec jako celek, znamená to, že nerespektuje ani samotnou předběžnou otázku. Zásadní je ovšem skutečnost, že tyto hodnoty nemůže žalovaný ani zpochybnit, neboť by zasahoval do pravomoci ERU. Žalobkyně přitom odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se předběžnou otázkou, tedy jeho rozsudek čj. 5 Afs 82/2005-66. Žalobkyně naopak vyslovil

nesouhlas se závěrem žalovaného, který při své argumentaci odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu vedený pod čj. 5 Afs 95/2006-80.

Žalobkyně v závěru navrhl, aby byl proveden důkaz výslechem svědka Ing. J. F., bývalého předsedy ERU.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že účetní odpisy jsou definovány zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a představují trvalé snížení účetní hodnoty majetku. Účetní jednotky jsou povinny sestavit podle vlastního uvážení a potřeb odpisový plán, na jehož podkladě provádějí účetní odpisování majetku v průběhu jeho užívání. Majetek se odepisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví. Účetní odpisy musí být vypočteny a zaúčtovány do nákladů nejpozději při účetní závěrce. Postup a metody odpisování nesmí být měněny v průběhu účetního období. Žalobkyně, jak uvedla v textu výroční zprávy, zvolila způsob odpisování majetku metodou rovnoměrných odpisů na základě předpokládané doby životnosti. Podle ust. § 25 odst. 1 písm. zg/ zákona o daních z příjmů nelze za výdaje uznat účetní odpisy dlouhodobého majetku a hodnotu majetku nebo její část zaúčtovanou na vrub nákladů, který není dlouhodobým majetkem podle zvláštního právního předpisu, ale zároveň je hmotným majetkem nebo nehmotným majetkem podle ust. § 26 až § 30 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dovodil, že se toto ustanovení týká právě těchto účetních odpisů definovaných v zákoně o účetnictví.

Žalovaný dále konstatoval, že v případě povolených odpisů se nejedná o dopisy ve smyslu účetních předpisů. Při jejich výpočtu se sice vychází ze základny pro účetní dopisy, ale jedná se o odlišný způsob jejich stanovení. Na jejich výši mají vliv i jiné faktory, než je doba životnosti majetku, neúčtuje se o nich, jsou stanoveny celkem a nevztahují se k jednotlivému konkrétnímu majetku. Výše povolených odpisů se neshoduje s celkovou výší odpisů zaúčtovaných v účetnictví. Povolené odpisy vycházejí z celkové základny účetních odpisů jiného účetního období a jsou dále ovlivněny celou řadou faktorů, jako např. povolenou indexací základny, povoleným navýšením z titulu přecenění účetních odpisů v důsledku unbundlingu. Povolená indexace základny je dále ovlivněna koeficientem faktoru odběrných míst, plánovaným počtem odběrných míst zákazníků pro rok 2008, základnou počtu odběrných míst zákazníků odvozenou z roku 2003 a eskalací průmyslovým faktorem. Nejedná se tedy o účetní odpisy týkající se konkrétního majetku, vycházející z předpokládané doby jeho životnosti a zachycené v účetnictví daňového subjektu, ale o stanovenou částku, která je jedním z regulátorů ovlivňujících maximální výši výnosů a jejíž výše má daňovému subjektu pokrýt náklady na prostou reprodukci provozních aktivit tak, aby neklesala jejich zůstatková hodnota. V případě povolených odpisů se tedy nejedná o náklady podle ust. § 25 zákona o daních z příjmů. Nejen z tohoto důvodu, ale i s ohledem na způsob řešení daňové uznatelnosti výdajů souvisejících s pořízením hmotného a nehmotného majetku zákonem o daních z příjmů, nelze tyto odpisy na základě ust. § 24 písm. zc/ zákona o daních z příjmů zahrnout do daňově účinných nákladů.

K aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc/ zákona o daních z příjmů ve vztahu k ust. § 25 odst. 1 písm. zg/ této právní úpravy pak žalovaný uvedl, že ust. § 24 odst. 2 písm. zc/ nelze obecně vztahovat na všechny náklady vymezené zákonem o daních z příjmů v ust. § 25 jako náklady nedaňové. Toto stanovisko vyslovil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2007, čj. 5 Afs 95/2006-80. Dále konstatoval, že zákon o daních z příjmů rozlišuje dva způsoby odpisování, a to účetní a daňové. Zákon o daních z příjmů vymezuje v ust. § 25 účetní odpisy jako daňově neúčinné, ale zároveň daňovému subjektu umožňuje v souladu s ust. § 24 uplatnit odpisy daňové, které mají dopad do základu daně. U majetku, který není vymezen pro účely zákona o daních z příjmů jako hmotný majetek a u nehmotného majetku, který se neodepisuje podle zákona o daních z příjmů, lze podle ust. § 24 odst. 2 písm. v/ zákona o daních z příjmů za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat účetní odpisy, a to s omezením, že u majetku nabytého vkladem jsou výdajem jen do výše zůstatkové ceny evidované u vkladatele.

Daňovému subjektu, jak žalovaný dále uvedl, je tedy zákonem o daních z příjmů umožněno postupné zahrnutí vstupní ceny majetku do daňově účinných nákladů, a to formou odpisů daňových. Žalobkyně tak ve svém přiznání postupovala, když daňové odpisy dle ust. § 24 odst. 2 písm. a/ a písm. v/ dané právní úpravy v základu daně uplatnila. Zároveň ve svých podáních opakovaně tvrdila, že se i účetní odpisy staly daňově uznatelnými a to na základě ust. § 24 odst. 2 písm. zc/ zákona o daních z příjmů ve výši, v jaké vstoupily do výpočtu povolených výnosů. Žalobkyně tím dle žalovaného říká, že lze na základě výše uvedených ustanovení zákona o daních z příjmů postupně zahrnout vstupní cenu do daňově účinných nákladů a zároveň formou odpisů účetních i daňových. V případě žalobkyně, jak žalovaný uvedl, se výše daňových a účetních odpisů nelišila pouze z důvodu odlišného způsobu jejich stanovení, ale i z důvodu rozdílné vstupní ceny, z které bylo při výpočtu účetních a daňových odpisů vycházeno. Převážná část majetku žalobkyně byla předmětem nepeněžitého vkladu k 1. 1. 2007. Tento majetek byl v rozvaze sestavené ke dni vkladu části podniku vykázán v reprodukčních pořizovacích cenách v celkové částce 12 167 425 tis. Kč. Výše historických cen byla 3 365 451 tis. Kč. Pro určení reprodukčních pořizovacích cen vycházela žalobkyně z ocenění stanoveného znalcem při použití metody čistých aktiv v cenách roku 2006. Ostatní vložená aktiva a závazky byly v rozvaze vykázány v historických cenách převzatých z účetní závěrky vkladatele, společníka žalobkyně, k 31. 12. 2006. Žalobkyně na základě individuálního přecenění složek vkládaného majetku zvýšila základnu pro účetní odpisy oproti základně pro odpisy daňové celkem o částku 8 801 947 tis. Kč. Žalobkyně přitom uvádí, že důvodem zvýšení účetních pořizovacích cen byl proces liberalizace trhu s plynem. Tuto skutečnost žalovaný nezpochybnil, ale připomněl, že při stanovení základu daně a rozhodování, zda se jedná o daňově účinný náklad, je povinen postupovat dle zákona o daních z příjmů. Ten v ust. § 30 odst. 10 upravuje, jakým způsobem postupovat v situaci, kdy dochází ke změně vlastníka odpisovaného majetku a kdy účetní a daňové odpisy vycházejí z odlišné vstupní ceny. Podle tohoto ustanovení nelze uplatnit jako daňově uznatelný náklad odpisy z přeceněné vstupní ceny v případech uvedených pod písm. a/-/. Mezi

tyto vyjmenované případy patří právě i nabytí hmotného majetku vkladem, kdy z důvodu zamezení uplatnění vyšší nákladů než činí pořizovací ceny, má nabyvatel zákonnou povinnost pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník. U majetku, který není vymezen pro účely zákona o daních z příjmů jako hmotný majetek a u nehmotného majetku, který se neodepisuje podle zákona o daních z příjmů, je toto omezení uvedeno přímo v ust. § 14 odst. 2 písm. v/ uvedené právní úpravy. Takto zákonem nastavené omezení nemůže žalobkyně překročit vytvořením kalkulace, ve které jsou zahrnuty účetní odpisy z přeceněné vstupní ceny. V uvedeném případě je tedy přecenění majetku na reálnou hodnotu pouze účetní kategorií a nemá vliv na základ daně.

V písemném vyjádření k žalobě odkázalo Odvolací finanční ředitelství na obsah žalobou napadeného rozhodnutí a dále ve smyslu v něm vyslovených závěrů reagovalo na dílčí žalobní námitky.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobkyně i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování správního spisu v kontextu s žalobními námitkami dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Žalobkyně v podané žalobě zastává a obhazuje jednoznačné stanovisko, že splnila podmínky pro uplatnění ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení lze jako daňově uznatelné uplatnit výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů (výnosů), 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. Ustanovení § 25 předmětného zákona pak dle jeho odst. 1 písm. zg) uvádí, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat účetní odpisy dlouhodobého majetku (s odkazem na zákon o účetnictví) a hodnotu majetku nebo její část zaúčtovanou na vrub nákladů, který není dlouhodobým majetkem podle zvláštního právního předpisu, ale zároveň je hmotným majetkem nebo nehmotným majetkem podle §§ 26 až 33 zákona o daních z příjmů.

Aplikací daných ustanovení zákona o daních z příjmů dospěl krajský soud ve shodě s názorem žalovaného k závěru, že žalobkyně podmínky ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nenaplnila, a proto žalobu jako nedůvodnou zamítl. Tento závěr učinil i navzdory tomu, že si je plně vědom, že žalobkyně vyvíjí naprosto specifickou obchodní činnost striktně regulovanou právními předpisy.

Krajský soud se v první řadě nemohl přiklonit k názoru žalobkyně, dle něhož se u povolených odpisů jedná v podstatě o odpisy účetní. Lze souhlasit pouze s tím, že termín „povolené odpisy“ používá shora zmiňovaný regulační vzorec. Pojem

povolených odpisů žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně rozvedl a krajský soud na takto prezentované závěry v plném rozsahu odkazuje. Lze totiž souhlasit s tím, že povolené odpisy nelze považovat za odpisy ve smyslu zákona o účetnictví. Jak ostatně konstatoval i žalovaný, při jejich určení se sice ze základny pro účetní odpisy vychází, nicméně způsob jejich stanovení je odlišný, neboť se o nich neúčtuje, nevztahují se ke konkrétnímu majetku a vycházejí ze základny odpisů účetních jiného účetního období a jsou ovlivněny celou řadou faktorů, „jako např. povolenou indexací základny, povoleným navýšením z titulu přecenění účetních odpisů v důsledku unbundlingu, koeficientem faktoru odběrných míst, plánovaným počtem odběrných míst, základnou počtu odběrných míst zákazníků a eskalací průmyslovým faktorem“. Je tedy zřejmé, že tyto odpisy tvoří regulátor ovlivňující výši výnosů a netýkají se tudíž, jako odpisy účetní, konkrétního majetku, když představují výši prostředků, které budou do obnovy majetku investovány. Jedná se tudíž o plánovanou veličinu. Je tedy zřejmé, že vymezení povolených odpisů není upraveno účetními předpisy, jsou jinak tvořeny a tudíž i logicky určeny pro jiné účely. Naproti tomu účetní odpisy vyjadřují opotřebení majetku tak, že se jeho pořizovací cena postupně rozpouští do nákladů daňového subjektu. Podstatou účetních i daňových odpisů je tedy postupné uplatňování pořizovací ceny v nákladech.

Dále krajský soud uvádí, že institut účetních odpisů definuje zákon o účetnictví a představují trvalé snižování účetní hodnoty majetku. Uvedený právní předpis pak ve svém ust. § 28 odst. 6 konstatuje, že účetní jednotky jsou povinny sestavit podle vlastního uvážení, za respektování požadavků ust. § 7 zákona o účetnictví, tedy za respektování zásady poctivého a věrného zobrazení, individuální odpisový plán. Žalobkyně, jak zjistil správce daně z Výroční zprávy na straně 22, „zvolila způsob odpisování majetku metodou rovnoměrných odpisů na základě předpokládané doby životnosti, která byla odvolatelem stanovena u budov a staveb v rozmezí 14-50 let, strojů a zařízení 7-20 let, inventáře 3 roky a plynovodů 40 let.“

Odpis hmotného majetku a způsob při jeho uplatnění zakotvuje zákon o daních z příjmů ve svých ustanoveních §§ 26 až 33. Tato zákonná úprava stanoví jednoznačný postup, dle něhož je daňový poplatník povinen postupovat. V ust. § 26 odst. 5 pak stanoví, co lze za odpisy považovat, resp. co se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí. Je tak zřejmé, že problematika daňových odpisů je striktně a jednoznačně vymezena a z žádného ustanovení zákona o daních z příjmů pak nelze dovodit, že by poplatníkovi byla dána možnost z tohoto postupu vybočit. Krajský soud při respektování daných zákonných ustanovení pak posuzoval žalobní námitku, dle níž žalobkyně uplatňuje v návaznosti na ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů neuplatňuje jako daňově uznatelné celé účetní odpisy, ale pouze rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové. Lze k ní konstatovat, že daňové odpisy a rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové, představují odpisy účetní, které ovšem dle ust. § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů nelze uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Pokud by totiž bylo možné snížit daňový základ o daňový odpis a část odpisu účetního, pozbývala by ust. § 24 odst. 2 písm. a) a potažmo i ust. §§ 26 až 33 zákona o daních z příjmů, která speciálně řeší

problematiku odpisování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, tedy postupného uplatňování pořizovací ceny v daňových nákladech, smysl.

Krajský soud tak nemůže souhlasit s námitkou žalobkyně, že prokázala přímou souvislost účetních odpisů se zdanitelnými příjmy a je tedy oprávněna si o ně snížit základ daně z příjmů dle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Dané ustanovení řeší případy, kdy zákon o daních z příjmů v § 25 definuje náklad jako daňově neúčinný, kdy konkrétní výdaj přímo souvisí s konkrétním příjmem. Toto ustanovení však nelze vzhledem k výše uvedenému použít na případy odpisů hmotného majetku. Jak již bylo shora konstatováno, odpisy majetku jsou v zákoně o daních z příjmů naprosto specificky upraveny a zákon nepřipouští, aby od takto zadáných pravidel provedl daňový poplatník jakýkoliv odklon. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že použití ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nelze vztahovat na všechny náklady vymezené ust. § 25 jako náklady nedaňové, jak ostatně vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu – rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č.j. 5 Afs 95/2006-80, z níž lze dovodit, že „.....je třeba posoudit, zda uvedené pravidlo lze aplikovat vůči všem výdajům tam uvedeným, či zda je třeba mezi těmito výdaji diferencovat. ....ust. § 25 neupravuje homogenní skupinu výdajů, které za daňově uznatelné považovat nelze...“.

K žalobkyní vzpomínanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č.j. 8 Afs 2/2007-98 krajský soud uvádí, že se závěry v něm obsažené vztahují na jiný skutkový stav a to aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmu v případě pohledávky. Pokud zákon o daních z příjmů upravuje, jaká výše odpisu je daňově uznatelným nákladem, nelze v dodatečném daňovém přiznání žádné jiné odpisy do výše zdanitelných výnosů odečíst od výsledku hospodaření a to ani na základě výpočtu zdanitelných výnosů obsaženého v regulačním vzorci ERU.

Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, dle níž rozhodnutí ERU ve věci výnosu a způsobu jejich stanovení je v posuzovaném případě předběžnou otázkou dle ust. § 99 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení je správce daně vázán pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu veřejné moci, které se týkalo otázky vyskytnuvší se v daňovém řízení. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. V projednávané věci má krajský soud zato, že regulační vzorec ERU nesplňuje podmínky pro to, aby jej bylo možno považovat za rozhodnutí splňující požadavky institutu předběžné otázky. Lze z něho pouze dovodit, že povolené odpisy jako jeden z ukazatelů ovlivňují výši povolených výnosů. Regulační vzorec tak žalobkyni určuje maximální povolené výnosy celkem. Dané rozhodnutí ERU tak nelze považovat ve smyslu ust. § 99 daňového řádu za vyřešení otázky, z níž by bylo možno dovodit, že povolené odpisy, jak byly shora prezentovány, lze považovat za odpisy účetní. Jedná se pouze o podklad pro stanovení ceny, popř. cenové kalkulace, který má vliv na výši výnosů. Odpisy ERU však nelze, pokud neodpovídají příslušným ustanovením zákona o daních z příjmů, akceptovat jako částky snižující základ daně. Z postupu správce

daně i žalovaného tak lze dovodit, že nikterak nezasahují do rozhodnutí ERU a ani jej nijak nezpochybňují. Je pouze zřejmé, že spatřují kompetenci ERU v jiné oblasti, než v té, která se týká stanovení výše daňového základu a samotné daně z příjmů.

Z uvedeného je zřejmé, že posouzení daného sporu, jak shora krajský soud uvedl, by nemohly ovlivnit žádné důkazní prostředky a to ani žalobkyní navrhovaný výslech svědka Ing. J. F., bývalého předsedy ERU. Krajský soud ani žalovaný nikterak nezpochybňují nezastupitelnou úlohu tohoto úřadu v činnosti žalobkyně, nicméně, jak již bylo konstatováno, pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně nejsou jak rozhodnutí ERU tak i eventuální doplňují svědecké výpovědi kompetentních osob, jež mají oprávnění za tento úřad vystupovat, nikterak podstatné. Posouzení daňové otázky se totiž odehrává zcela v intencích daňových zákonů a jejich výklad nemůže navrhovaná svědecká výpověď ovlivnit.

Krajský soud proto musel žalobou jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly.

## **Poučení:**

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Hradci Králové dne 20. prosince 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.  
předsedkyně senátu