



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 obchodní 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 **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. prosince 2011, čj. 6430/11-1200-601251, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaným zamítl její odvolání do dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně podala dne 31. 12. 2010 dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, včetně žádosti o vrácení přeplatku ve výši 33 952 600 Kč. V dodatečném daňovém přiznání na ř. 162 uvedla částku 169 763 441 Kč s tím, že se jedná o účetní odpisy kryté přímo

souvisejícími zdanitelnými výnosy. Správce daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vydal dodatečný platební výměr, kterým byla dodatečně doměřená daň z příjmů právnických osob stanovena ve výši 0. Důvodem podání dodatečného daňového přiznání bylo uplatnění „účetních“ odpisů majetku, krytých přímo souvisejícími zdanitelnými výnosy, jako daňově uznatelných nákladů. Žalobkyně uvedla, že předmětem její činnosti je distribuce zemního plynu a převážnou část jejich výnosů tvoří výnosy za distribuční poplatky. Ze zákona jsou ceny za distribuci zemního plynu na českém plynárenském trhu regulovány a zveřejňovány prostřednictvím každoročního cenového výměru nezávislého regulačního orgánu, kterým je Energetický regulační úřad (dále jen „ERU“). Ten stanovuje pro distribuční společnosti celkovou úroveň povolených výnosů a postup pro výpočet tarifů za využití distribuční soustavy.

Z dokumentů předložených žalobkyní žalovaný dovodil, že v dané věci není sporné pouze uplatnění části účetních odpisů majetku odvolatele jako daňově uznatelných nákladů podle ustanovení § 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“), jak uvádí žalobkyně, ale i skutečnost, zda se v případě tzv. povolených odpisů jedná o kategorii odpisů účetních, které dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Žalovaný konstatoval, že v případě povolených odpisů se nejedná o odpisy ve smyslu účetních předpisů. Při jejich výpočtu se sice, jak je zřejmé z předložených dokumentů a vyjádření odvolatele, vychází ze základny pro účetní odpisy, ale jedná se o zcela 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. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že výše povolených odpisů se neshoduje s celkovou výší odpisů zaúčtovaných v účetnictví. Jak vyplynulo z výkazu zisku a ztrát k 31. 12. 2009 žalobkyní byly zaúčtovány účetní odpisy celkem ve výši 558 783 000 Kč, výše povolených odpisů ERU pro rok 2009 byla stanovena v částce 479 732 225 Kč, tedy cca o 79 050 775 Kč nižší. 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 (součet 2007 a 2008). Povolená indexace základny je dále ovlivněna koeficientem faktoru odběrných míst, plánovaným počtem odběrných míst zákazníků pro rok 2009, 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 životnosti a zachycené v účetnictví žalobkyně, ale o stanovenou částku, která je jedním z regulátorů ovlivňujícím maximální výši výnosů a jejíž výše má žalobkyni pokrývat náklady na prostou reprodukci provozních aktiv tak, aby neklesala jejich zůstatková účetní hodnota.

Skutečnost, že se v případě povolených odpisů nejedná o odpisy účetní, vyplývá dle žalovaného i z vyjádření žalobkyně v doplnění odvolání, kde je uvedeno:

„Povolené odpisy mají představovat odraz skutečné hodnoty odpisů. Za tímto účelem sděluje ERU každoročně jednotlivé parametry regulačního vzorce upravené o příslušné koeficienty tak, aby bylo postupně dosaženo shody mezi povolenými a účetními odpisy. Tomu nasvědčuje i fakt, že v tzv. III. regulačním období (2010-2014) se povolené odpisy rovnají odpisům účetním.“

V případě povolených odpisů, jak žalovaný dále uvedl, se nejedná o náklady podle ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů, a proto nelze tyto odpisy uplatnit do daňově účinných nákladů s odkazem na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. S tímto závěrem žalovaného byla žalobkyně seznámena dne 2. 11. 2011, na toto sdělení žalobkyně písemně reagovala. Žalovaný setrval na svém stanovisku, že se v případě povolených odpisů nejedná o odpisy účetní, a proto nelze v posuzovaném případě použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, odkázal přitom na stanovisko Nejvyššího správního soudu vyslovené v jeho rozhodnutí ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 5 Afs 95/2006.

Žalovaný dále uvedl, že obecně odpisy vyjadřují určitou kvantifikaci opotřebení majetku formou postupného rozpouštění pořizovací ceny do nákladů. Zatímco účetní odpisy by měly odpovídat reálné době použitelnosti majetku, účetní jednotka má povinnost o nich účtovat, odpisování nelze přerušit a tyto odpisy ovlivňují výsledek hospodaření. U daňových odpisů je doba odpisování a i výše daňově účinných odpisů u jednotlivého hmotného a nehmotného majetku stanovena zákonem o daních z příjmů, odpisování lze přerušit, neovlivňuje výsledek hospodaření a je zcela na rozhodnutí daňového subjektu, zda při stanovení základu daně jejich uvedením v daňovém přiznání odpisy uplatní či nikoliv. Zákon o daních z příjmů vymezuje v § 25 účetní odpisy jako daňově neúčinné, ale zároveň je daňovému subjektu umožněno v souladu s ustanovením § 24 uplatnit odpisy daňové, které mají dopad do základu daně. U hmotného a nehmotného majetku, který je vymezen v § 26 a § 32a zákona o daních z příjmů, je tato možnost dána ustanovením § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, dle něhož výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou odpisy hmotného majetku (§§ 26 až 33 zákona o daních z příjmů). Ustanovení § 30 odst. 3 zákona o daních z příjmů pak uvádí, že hmotný majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny. Podle § 32a) odst. 7 zákona o daních z příjmů uvedené omezení platí i pro odpisy nehmotného majetku. U majetku, který není vymezen pro účely zákona o daních z příjmů jako hmotný majetek a u nehmotného majetku, který se neodpisuje podle zákona o daních z příjmů, lze podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat účetní odpisy, a to s omezením, že u majetku nabytého vkladem jsou výdajem (nákladem) jen do výše zůstatkové ceny evidované u vkladatele. Daňovému subjektu je tedy zákonem umožněno uplatnění odpisů (zahrnutí vstupní ceny majetku) do daňově účinných nákladů, a to formou odpisů daňových. Žalobkyně takto ve svém přiznání i postupovala, když daňové odpisy dle § 24 odst. 2 písm. a) a písm. v) zákona o daních z příjmů v základu daně uplatnila. Zároveň však ve svých podáních opakovaně tvrdila, že se i účetní odpisy staly daňově uznatelnými na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, a to 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 vedle sebe uplatnit z téhož majetku zároveň odpisy daňové i účetní. Takovou možnost však zákon o daních z příjmů nepřipouští. Také sama žalobkyně ve svém vyjádření uvádí, že aby neuplatnila odpisy dvakrát, uplatnila v daňových nákladech jen tu část účetních odpisů krytých souvisejícím výnosem, která překračovala odpisy daňové. Takový způsob úpravy základu daně zákon o daních z příjmů nezná.

Dále žalovaný konstatoval, že v případě žalobkyně se výše daňových a účetních odpisů nelišila pouze z důvodu odlišného způsobu jejich stanovení, ale i z důvodu rozdílné vstupní (pořizovací) ceny, z které bylo při výpočtu účetních a daňových odpisů vycházeno. Převážná část jejího majetku 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 (pořizovací ceny u původního vlastníka, vkladatele) byla celkem 3 365 451 tis. Kč. Pro určení reprodukčních pořizovacích cen vycházela žalobkyně z ocenění stanoveného nezávislým znalcem při použití metody čistých aktiv v cenách roku 2006. Ostatní vložená aktiva a závazky byly v rozvaze sestavené ke dni vkladu části podniku vykázány v historických cenách, převzatých z účetní závěrky vkladatele, společníka (100 % vlastníka) k 31. 12. 2006. Žalobkyně na základě individuálního přecenění složek vkládaného majetku zvýšila základnu pro účetní odpisy celkem o částku 8 801 974 tis. Kč. V odvolání (strana 7) k tomu uvádí, že důvodem zvýšení účetních pořizovacích cen byl proces liberalizace trhu s plynem.

Dle žalovaného zákon o daních z příjmů upravuje případy, kdy účetní a daňové odpisy vycházejí z odlišné vstupní ceny (ustanovení § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů). Podle tohoto ustanovení nelze uplatnit jako daňově uznatelný náklad odpisy z přeceněné vstupní ceny. Tak je tomu i v případě hmotného majetku nabytého vkladem, kdy z důvodu zamezení uplatnění vyšších nákladů, než činí pořizovací cena, má nabyvatel zákonnou povinnost pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník (§ 30 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů). U majetku, který není vymezen pro účely zákona o daních z příjmů jako hmotný majetek, a u nehmotného majetku, který se neodpisuje podle zákona o daních z příjmů, je toto omezení uvedeno přímo v ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů. V daném případě je tedy přecenění majetku na reálnou hodnotu pouze účetní kategorií a nemá vliv na základ daně. Důsledkem vkladu části podniku nebylo pouze navýšení základny pro účetní odpisy z důvodu přecenění vkládaného majetku, ale i vznik záporného goodwillu. Ten je podle § 6 odst. 3 písm. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“) pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, dlouhodobým nehmotným majetkem, účetně se odpisuje po dobu 60 měsíců do výnosů a je součástí výsledku hospodaření. Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 5 zákona o daních z příjmů se o tyto výnosy snižuje základ daně. Žalobkyní zaúčtovaný goodwill v souvislosti s vkladem části podniku ve výši 6 184 856 tis. Kč představuje rozdíl mezi oceněním části podniku nabytého vkladem ve výši 3 272 083 tis. Kč a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté závazky a odloženou

daň ve výši 9 456 939 tis. Kč. Vklad části podniku byl na uvedenou částku oceněn (jak vyplývá z textu výroční zprávy) na základě posudku nezávislého znalce metodou diskontovaných peněžních toků na základě hodnot parametrů k 31. 12. 2005. O částku 3 272 083 tis. byl také navýšen základní kapitál společnosti.

Žalovaný tak považoval za zřejmé, že jak zvýšení základny pro účetní odpisy vyplývající z přecenění majetku na tržní hodnotu (reprodukční pořizovací cenou), tak i vznik záporného goodwillu souvisí s vkladem části podniku. S žalobkyní uplatňovanou částkou „účetních“ odpisů jako daňově účinných nákladů má přímou souvislost ocenění vkládaného majetku na tržní hodnotu. S přeceněným majetkem souvisí ještě další účetní transakce, a to je tvorba účetní opravné položky k majetku tzv. impairmentu. Tato položka zabraňuje nadhodnocení účetní hodnoty majetku a ovlivňuje výsledek hospodaření. Z daňového pohledu se opět jedná o neuznatelný náklad, který byl daňovým subjektem v daňovém přiznání vyloučen. Protože se v případě goodwillu a impairmentu nejedná o položky související s posuzovanou částkou povolených odpisů, jak uvádí i sama žalobkyně, považuje žalovaný pokračování v dokazování a předložení navrhovaných důkazních prostředků týkajících se této položky ve shodě se správcem daně za nadbytečné. Co se týká výroku správce daně o individuálním ocenění části podniku, jedná se o nepřesné vyjádření ze strany správce daně, které však nemá zásadní vliv na rozhodnutí ve věci předmětu daňového řízení. Z dalšího textu je zřejmé, že správce daně měl na mysli individuální přecenění jednotlivého majetku, který byl součástí vkladu části podniku.

Ve věci předběžné otázky (§ 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů – dále jen daňový řád) vyslovil žalovaný přesvědčení, že se v daném případě o předběžnou otázku nejedná, neboť jde o vyřešení otázky, zda povolené odpisy jsou výdajem (nákladem) přímo souvisejícím s příjmem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Správce daně danou problematiku neřeší jako předběžnou otázku, ale vede své vlastní řízení. Rozhoduje sám z titulu správného zjištění a stanovení daně v návaznosti na tvrzení žalobkyně, přičemž výsledkem tohoto daňového řízení je meritorní, autoritativní a pravomocné rozhodnutí správce daně ve věci samé, nikoli posouzení předběžné otázky, která by patřila do rozhodovací pravomoci jiného orgánu veřejné moci. Prostřednictvím regulačního vzorce rozhodl ERU o tom, že povolené odpisy jsou jedním z ukazatelů, které ovlivňují výši povolených (regulovaných) výnosů. To správce daně nezpochybňuje a akceptuje. Toto rozhodnutí však nelze zaměňovat s vyřešením otázky týkající se přímé souvislosti příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. ERU není ani k takovému rozhodnutí oprávněn. Povolené výnosy a tedy i povolené odpisy jsou ve vztahu k roku 2009 plánovanou veličinou. To připouští i sama žalobkyně, když v odpovědi na výzvu ze dne 18. 11. 2011 uvádí, že celkové povolené výnosy jsou stanoveny dopředu (pro rok 2009 v roce 2008) a při jejich stanovení: „byly jako plán účetních odpisů 2009 použity skutečné účetní odpisy roku 2007.“ ERU prostřednictvím regulačního vzorce, jehož součástí jsou povolené odpisy, stanovuje žalobkyni maximální povolené výnosy celkem. Jedná se tedy o jakýsi strop, který

nesmí žalobkyně překročit, neznamená to však, že přesně takových výnosů musí dosáhnout.

Dále žalovaný uvedl, že citace odstavce 3 ust. § 143 daňového řádu je v daném případě nadbytečné. Neznamená to však, že správce daně při daňovém řízení postupoval nesprávně. Z daňového řízení jednoznačně vyplývá, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když napadené rozhodnutí vydal na základě dodatečného daňového přiznání podle ustanovení § 143 odst. 1 daňového řádu.

V podané žalobě žalobkyně konstatovala, že uplatnila pouze část účetních odpisů ve výši, která převyšuje odpisy daňové, a to proto, aby nebyly uplatněny odpisy dvakrát a to jednou jako daňové - § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů a vedle nich v důsledku aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) této právní úpravy jako účetní. Rozhodně však tím neříká, jak její projev interpretuje žalovaný, že lze vedle sebe uplatnit z téhož majetku zároveň odpisy daňové i účetní. Právě z tohoto důvodu uplatňuje žalobkyně pouze část odpisů účetních.

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. K tomu uvedla, 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 a komentář Doc. Markové k zákonu čj. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

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 výnosů 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. Žalobkyně 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 2009 byly ERU stanoveny jako součet skutečných účetních odpisů roku 2003 a skutečných účetních odpisů let 2007 až 2009 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, jak 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 z důvodu zamezení jejího monopolního postavení na trhu stanovil zákon č. 314/2009 Sb., energetický zákona (dále jen „energetický zákon“) podmínky procesu regulace. Proto byl i vypracován regulační vzorec, jehož pomocí měla být žalobkyni stanovena výše povoleného výnosu, přičemž jeden z parametrů zahrnutých do regulačního vzorce musí představovat účetní odpisy, tato skutečnost vedla k výraznému nárůstu účetních odpisů. Protože by však jednorázové zahrnutí těchto přeceněných účetních odpisů představovalo skokové navýšení ceny pro konečného zákazníka, umožnil ERU postupné zahrnutí těchto odpisů do regulace.

K tomu žalobkyně uvedla, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela opomíjí způsob regulace a její vývoj v průběhu I. a II. regulačního období a jejich srovnání s dalším vývojem v III. regulačním období. Nevypořádal se rovněž s tím, že celé účetní odpisy nemohly být zahrnuty do regulačního vzorce, neboť by tím byla ohrožena cena poskytovaná konečným zákazníkům, a právě z tohoto důvodu dochází k regulaci těchto účetních odpisů. Tato regulace neznamená nic jiného, než způsob výpočtu a určení výše účetních odpisů, která se zahrnuje do regulačního vzorce pro výpočet povolených výnosů. Nelze tedy hovořit o tom, že se v případě povolených odpisů nejedná o odpisy účetní.

K odůvodnění žalovaného na str. 10 rozhodnutí pak žalobkyně uvedla, že daňový předpis stanoví výši daňových odpisů, přičemž žalobkyně nepožaduje vyšší daňové odpisy než zákon umožňuje. Je však přesvědčena, že část účetních odpisů lze považovat za daňově uznatelný náklad. Úsudek žalovaného, že přecenění je účetní kategorií, považuje žalobkyně za správný, nicméně závěr, že nemá vliv na základ daně, je bez dalšího závěrem obecným a vzdáleným konkrétnímu spornému případu.

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 daňového řádu, 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 2009, 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.

V žalobě žalobkyně poukázala rovněž na procesní pochybení správce daně spočívající v nesprávném rozhodnutí ve věci, když daň doměřil dle ust. § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu. Vyslovila přesvědčení, že pokud správce daně s ní zahájil postup k odstranění pochybností na základě podaného daňového přiznání, musí při doměření daně postupovat v souladu s ust. § 143 odst. 1 a 2 této právní úpravy a nikoliv dle jeho ust. § 143 odst. 3. Žalovaný se s touto námitkou vypořádal pouze tím, že konstatoval, že uvedení odst. 3 daňového řádu je nadbytečné. Navíc odůvodnění rozhodnutí postrádá dle jejího názoru vnitřní provázanost, když uvádí, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 147 odst. 2 daňového řádu.

Žalobkyně rovněž uvedla, že vedle sebe existují dvě odůvodnění a to jedno v podobě protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností a jedno v podobě odůvodněného dodatečného platebního výměru, přičemž odůvodnění nejsou identická. Odůvodnění žalovaného, že daný postup je v souladu s ust. § 147 odst. 2 daňového řádu považovala žalobkyně z nepřípadné.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný důvody uvedené v napadeném rozhodnutí dále rozvedl a konstatoval, že podstatou odpisů, jak daňových tak účetních, je postupné rozpouštění pořizovací vstupní ceny do nákladů. Účetní a daňové odpisy představují odlišnou formu tohoto rozpouštění upravenou různými předpisy a rozdílným dopadem do základu daně. V případě žalobkyně se výše daňových a účetních odpisů nelišila pouze z důvodu odlišného způsobu jejich stanovení, ale z důvodu rozdílné pořizovací ceny, z které bylo při výpočtu účetních a daňových odpisů vycházeno. Závěr žalovaného, jak dále uvedl, že v tomto případě je přecenění majetku na reálnou hodnotu pouze účetní kategorií a nemá vliv na základ daně, tedy není obecný a vzdálen konkrétnímu spornému případu. Pro úplnost žalovaný uvedl, že účetní odpisy jsou běžnou součástí režijních náklad, které kromě

nákladů přímých vstupují při stanovení ceny do jakékoliv kalkulace. Při posuzování přímé souvislosti výdajů se zdanitelnými příjmy není podstatné, do o výši výdajů a jejich zařazení do kalkulačního vzorce rozhoduje, ale zda s konkrétním nedaňovým výdajem souvislé konkrétní příjem. Pro argumentaci žalobkyně, že se v daném případě jedná o výjimku, protože o výši odpisů, jež jsou součástí regulačního vzorce rozhodl ERU, tedy státní orgán, není dle žalovaného v zákoně o daních opora.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně uvedl, že energetický zákon v § 19a odst. 1 stanoví pro ERU rámec pro jeho rozhodování a to tak, že při regulaci cen při distribuci plynu musí stanovené ceny pokrývat nezbytně nutné náklady na zajištění efektivního výkonu licencované činnosti, dále odpisy a přiměřený zisk. Grafické znázornění předložené v rámci jednání pak sloužilo k dokreslení zákonného nároku a současně povinnosti, kterou má žalobkyně ve vztahu k provedeným investicím, jakož i zobrazení daňové zátěže, která krátí prostředky, které žalobkyně získala a měla přitom investovat. Zástupce žalobkyně dále přečetl Zprávu o postupu stanovení základních parametrů regulačního vzorce a stanovení cen pro druhé regulační období v odvětví plynárenství z května 2005. Z této zprávy především zdůraznil bod 2.2.2 na straně 8 a citoval: „Jako podklad pro stanovení parametru byly použity účetní odpisy za poslední účetně uzavřený rok předcházející regulačnímu období, tj. rok 2003. Důvodem je, že se jedná o odpisy existujících provozních aktiv společností, které vytvářejí prostředky na jejich nutnou obnovu formou reinvestic“. K důkazu dále zástupce žalobkyně citoval dopis Energetického regulačního úřadu ze dne 15. 9. 2008 adresovaný jednatelem žalobkyně. Tento dopis je založen ve správním spise na str. 43 a následující. Z něho zástupce žalobkyně do protokolu citoval: „Věc: Parametry pro stanovení cen distribuce pro rok 2009..... Odpisy jsou do povolených výnosů na rok 2009 zahrnuty ve výši skutečných účetních odpisů vykázaných v regulačních výkazech za rok 2007“. Dále zástupce žalobkyně citoval ze závěrečné zprávy ERU „Na základě výše uvedených analýz dospěl Úřad k závěru, že potřebná výše odpisů jako zdroje peněz pro obnovu majetku odpovídá přeceněným odpisům, které mají společnosti zaúčtovány ve svém účetnictví.“

Žalobkyně dále při nařízeném jednání popřela tvrzení žalovaného, že o povolených odpisech se neúčtuje a že se nevztahují ke konkrétnímu majetku, a to s odkazem na vyhlášku č. 404/2005 Sb., o náležitostech a členění regulačních výkazů včetně jejich vzorů a pravidel pro sestavování regulačních výkazů. ERU vyžaduje od držitelů licencí vedení výkazů nazývané jako regulační výkazy. Regulační výkazy se člení na další výkazy, přičemž jedním z nich jsou i Výkazy aktiv. Dle § 3 uvedené vyhlášky ve Výkazech aktiv vykazuje držitel licence majetek, přičemž Výkazy aktiv obsahují provozní aktiva a ostatní dlouhodobý majetek vykázaný v účetní pořizovací ceně a účetní zůstatkové ceně. S tím, že provozními aktivy se rozumí dle této vyhlášky dlouhodobý majetek nezbytný k zajištění příslušné licencované činnosti. Zástupce žalobkyně rovněž dodal, že v roce 2010, kdy již platí tzv. III. regulační období, se však již povolené odpisy naprosto shodují s účetními odpisy a výnosy je kryjí ze 100 %. Na tento argument žalovaný ve svém stanovisku k žalobě na straně druhé uvádí: „To, že bylo ve třetím regulačním období rozhodnuto, že potřebná výše povolených odpisů, jako zdroje peněz pro obnovu majetku,

odpovídá přeceněným účetním odpisům, ještě neznamená, že se o účetní odpisy jedná.“

Pověřená pracovnice žalovaného při nařízeném jednání odkázala na obsah správního spisu, zejména pak na čl. 20 – Seznámení s odlišným právním názorem, dále pak na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a konečně i na vyjádření k žalobě ze dne 10. 4. 2012. K tomu dodala, že ustanovení zákona o dani z příjmu dává pravomoc rozhodnout podle příslušných ustanovení správci daně a také vyložit problematiku sporných ustanovení. Má za to, že argumentace žaloby, odkazující na rozhodnutí ERU, není pro posuzovaný případ zcela relevantní. V této souvislosti odkazuje na § 2 písm. c) energetického zákona, který stanoví rozsah jeho pravomoci. Z něho vyplývá, že tento úřad nemá svěřenu pravomoc týkající se daně z příjmu ani pravomoc dotýkající se postupu podle daňového řádu.

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.“) a 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 zákona o účetnictví 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, čj. 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...“.

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.

Další žalobní námitky procesního charakteru dotýkající se odkazu správce daně na příslušné ustanovení daňového řádu a dále protokolu o průběhu postupu

k odstranění pochybností a odůvodnění platebního výměru shledal krajský soud rovněž nedůvodnými.

Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně uvedl ve svém rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, jak ostatně namítala v žalobě i žalobkyně, nesprávné označení odstavce v ust. § 143 daňového řádu. Toto pochybení však nemůže mít vliv na správnost rozhodnutí ve věci. Dané rozhodnutí, tedy dodatečný platební výměr, jímž správce daně uložil žalobkyni daňovou povinnost dle ust. § 101 odst. 1 daňového řádu tak splňovalo náležitosti dané ust. § 102 odst. 1 této právní úpravy, když obsahovalo mimo jiné i výrok s uvedením právních předpisů. Je tak zřejmé, že daňový řád vyžaduje, aby vydané rozhodnutí obsahovalo pouze uvedení právního předpisů, dle něhož bylo rozhodováno. Nevyžaduje, jak se žalobkyně mylně domnívá, aby vydané rozhodnutí obsahovalo i výčet paragrafů a potažmo i jejich odstavců, které se staly podkladem pro vyměření daně. Žalobní námitku tak krajský soud považuje za nedůvodnou.

Další námitka žalobkyně upozorňovala na skutečnost, že správce daně odůvodnil svůj postup ve dvou liniích, tedy jednak v protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností a jednak v odůvodnění platebního výměru, přičemž tato odůvodnění nejsou identická. Ani tento postup správce daně nemohl mít vliv na správnost a zákonnost rozhodnutí ve věci. Předmětem přezkumu dané věci před soudem je rozhodnutí, jež bylo vydáno v poslední instanci po vyčerpání opravných prostředků. Tímto rozhodnutím je tedy nepochybně rozhodnutí žalovaného a nikoliv dodatečný platební výměr vydaný na základě výsledků postupu k odstranění pochybností. Krajský soud tak přezkoumává pouze napadené rozhodnutí a konstatuje, že postup správce daně v prvoinstatčním řízení, jehož závěry byly shrnuty v platebním výměru a protokolu o ukončení postupu k odstranění pochybností, zákonnost napadeného rozhodnutí neovlivnily.

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 nevyplynulo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly.

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 nejbližší 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.

V Hradci Králové dne 15. listopadu 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu