



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **ČEZ, a. s.**, zastoupeného JUDr. Karlem Muzikářem, advokátem v Praze 1, Křížovnické náměstí 1/193, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2006, č. j. 9 Ca 53/2003 - 92,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2006, č. j. 9 Ca 53/2003 - 92 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2002, č. j. FŘ-4239/12/02. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1 dne 19. 12. 2001, č. j. 229824/01/001513/5203, na jehož základě byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 8 274 240 Kč. Městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, městský soud odmítl tvrzení stěžovatele, dle kterého správce daně (potažmo žalovaný) nesprávně vyloučil z daňově uznatelných nákladů roku 1997 částku 13 767 828,45 Kč, která byla tvořena úroky z úvěru na pořízení na první dodávky jaderného paliva pro jadernou elektrárnu Temelín. Podstata právního posouzení věci přitom spočívá v otázce, zda materiál (zde jaderné palivo) pořízený za prostředky získané dle úvěrové smlouvy je či není nákladem na pořízení

hmotného majetku. Tento druh nákladu totiž nelze považovat za náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Při právním hodnocení věci vycházel městský soud ze zjištění, že dle smlouvy o půjčce měly být finanční prostředky stěžovatelem použity (mimo jiné) k pořízení první dodávky jaderného paliva a šlo tedy o pořízení nové investice, včetně jejího zajištění palivem (bez tohoto paliva by investici nebylo lze uvést do provozu). Závěr žalovaného, že bez etapy aktivního vyzkoušení investice za využití paliva (nepochybně z první dodávky) nelze investici dokončit a provozovat (a tím ji ani zařadit do hmotného majetku) je, dle názoru městského soudu, racionální a má oporu v platných právních předpisech. Uvedl dále, že v případě jaderné elektrárny jde o stavbu, kdy komplexní vyzkoušení plynule přechází do zkušebního provozu; pro posouzení způsobilosti stavby k užívání je nutno zhodnotit průběh zkušebního provozu, přičemž užívání stavby k tomuto provozu je podmíněno souhlasem příslušného stavebního úřadu. Tato skutečnost by se měla odrazit i v účetnictví žalobce. Zde městský soud upozornil, že k dodávce paliva došlo v roce 1997, následně probíhaly schvalovací procesy a prokazatelně ještě v březnu roku 2001 byla jaderná elektrárna v režimu zkušebního provozu. Z hlediska účetního bylo povinností žalobce o úrocích z úvěru účtovat tak, aby sledovaly skutečný a účetní charakter majetku, přičemž v roce 1997 nic nenasvědčovalo tomu, že první dodávka jaderného paliva pro první vsázku spojená s koupí jaderné elektrárny a jejím provozem je zásobou, respektive že část je svým účelovým určením investicí a část je zásobou. Dokazováním provedeným v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by dodávka jaderného paliva byla předzásobením pro budoucí provoz elektrárny; zde městský soud reflektoval stanovisko Státního úřadu pro jadernou bezpečnost, který potvrdil, že za první dodávku paliva do jaderného zařízení je nutno považovat palivo pořízené pro první vsázku do reaktoru. Skutečnost, že v rámci této vsázky může být palivo určeno nejen pro vlastní provozní testy, ale i pro následný provoz, není (dle názoru městského soudu) důkazem o tom, že v dané věci v roce 1997 bylo pořízení prvního paliva zásobou, došlo-li k tomu před nezbytnou etapou aktivního vyzkoušení. Z těchto důvodů proto ob stojí názor žalovaného, dle kterého mělo být o předmětném palivu účtováno na účtu 042, tedy jako o pořízení hmotných investic. Dále městský soud uvedl, že v rámci daňového řízení bylo dostatečně objasněno, k čemu byly úvěrové prostředky použity; zde odkázal na obsah samotné úvěrové smlouvy a na sdělení a rozhodnutí o nakládání s pořízeným majetkem. Dle jeho názoru bylo dokazování provedeno v souladu s požadavky vyplývajícími § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pokud jde o případné proporcionální účtování o úrocích s ohledem na jednotlivé účely použití paliva, k tomu v projednávané věci nedošlo, neboť účetní předpisy to v rozhodném období nepožadovaly. Rozlišitelnost úroků v tomto smyslu byla tedy vyloučena. Žalobcem namítaná skutečnost, a sice že převážná část paliva byla použita již za provozu jaderné elektrárny, nemohla být, dle názoru městského soudu, zohledněna též z toho důvodu, že investice byla uvedena do užívání až v následujících letech; v roce 1997 byly úroky výdajem spojeným výlučně s pořízením hmotného investičního majetku.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Nesprávné právní posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] spatřuje stěžovatel v právním názoru městského soudu, dle kterého úroky zaúčtované jím v roce 1997 (z titulu úvěru čerpaného, mimo jiné, k nákupu první dodávky jaderného paliva) jsou investičním výdajem ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel uvedl, že první dodávku jaderného paliva je (ve smyslu účetním i daňových předpisů) možno považovat za zásobu. Náklady spojené s jejím pořízením je tak možné (narozdíl od výdajů investičních) odečíst od základu daně (§ 24, § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů). V roce pořízení předmětného paliva (1997) nebylo možno přesně určit, v jakém rozsahu bude tato dodávka v budoucnu využita – nakoupené jaderné palivo bylo skladovaným materiálem. Bylo nicméně rozhodné, že rozhodující část tohoto paliva bude využita při provozu jaderné elektrárny Temelín a bude tak stěžovateli generovat zisk. Zároveň bylo jasné, že určitá část paliva, jehož množství však nebylo možno v roce 1997 objektivně určit, bude využita při uvádění jaderné elektrárny do provozu. Převažující část tohoto materiálu měla být (a ve skutečnosti také byla) použita při provozu jaderné elektrárny. V tomto smyslu tedy bylo o palivu účtováno jako o zásobách; tento postup odpovídal i tehdy platné účetní osnově. I za situace, kdy by snad první dodávka jaderného paliva měla být považována za investiční výdaj, mohlo by tomu tak být pouze v rozsahu, ve kterém byla použita k pořízení prvního bloku jaderné elektrárny Temelín (tedy k pořízení hmotného majetku). V části, ve které byla použita pro výrobu elektrické energie (tedy jako provozní náklad) jde o daňově uznatelný náklad, splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Argumentace městského soudu, dle kterého úroky z úvěru na pořízení předmětné dodávky nebyly rozlišitelné podle rozsahu použití majetku, nemůže obstát. Obtíže spojené s takovým zjišťováním nemohou být totiž přičítány na újmu daňovému subjektu. Pokud v roce 1997 nebylo jisté, jaká část je nákladem na pořízení investice a jaká část je nákladem provozním, bylo nezbytné tuto okolnost prokázat, což daňové orgány v rozporu se svými povinnostmi neučinily. Z tohoto důvodu lze tedy hovořit o porušení ustanovení § 2 odst. 7 a § 31 odst. 2 daňového řádu a též § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Městský soud, dle názoru stěžovatele, pochybil též tím, že nezohlednil vytýkané vady předcházejícího daňového řízení a pro tyto vady rozhodnutí žalovaného nezrušil [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Zde stěžovatel poukázal na ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, který měl být porušen tím, že daňové orgány nezjišťovaly skutečný stav věci (tedy skutečné použití paliva) a spokojily se jen s účelem použití předpokládaným úvěrovou smlouvou (navíc účelově interpretovanou). Skutečnost, že rozhodující část dodávky paliva byla použita již v provozu jaderné elektrárny plyne ostatně i ze stanoviska Státního úřadu pro jadernou bezpečnost; ani tento podklad nebyl městským soudem řádně zohledněn. Městský soud přitom nejen při svém rozhodování tyto vady nezohlednil, ale odmítl i přispět ke zjištění skutkového stavu věci provedením znaleckého posudku.

Žalovaný ve svém procesním stanovisku k věci uvedl, že se k obsahu podané kasační stížnosti vyjadřovat nebude.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek městského soudu v rozsahu uplatněných kasačních námitek, jak ho k tomu zavazuje ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Argumentaci stěžovatele v kasační stížnosti lze shrnout tak, že pořízení první dodávky jaderného paliva je výdajem na pořízení zásob a nikoli výdajem investičním; i za situace, kdy by snad část tohoto paliva použitá při spouštění jaderné elektrárny byla investičním výdajem, daňové orgány zcela rezignovaly na zjištění, o jakou část z celkové dodávky by se v tomto případě jednalo. Z uvedeného je tedy zřejmé, že klíčovým pojmem pro posouzení důvodnosti stížných námitek je interpretace pojmu „první dodávka jaderného paliva“. Mezi stěžovatelem, žalovaným i městským soudem přitom není sporu o tom, že předmětná dodávka jaderného paliva byla v pořadí první; sporné je to, zda takto dodané jaderné palivo sloužilo výlučně pro potřeby uvádění jaderné elektrárny do provozu, či jde-li o palivo způsobilé pro použití při samotném provozu elektrárny. Interpretace tohoto pojmu provedená žalovaným vychází z obsahu úvěrové smlouvy, dle které měly být úvěrové prostředky stěžovatelem čerpány na koupi nového řídicího a kontrolního systému jaderné elektrárny Temelín a dále pro pořízení první dodávky jaderného paliva. Bez podrobnějšího posouzení této otázky pak žalovaný poněkud apodikticky uzavřel, že *„úroky na pořízení první dodávky jaderného paliva, která byla využita ke zkušebnímu provozu (od r. 1999), byly součástí pořizovací ceny JE Temelín (...) účel nákupu jaderného paliva byl jednoznačně dán smlouvou o půjčce (...) jednalo se o první dodávku jaderného paliva a jako taková tvořila součást pořizovací ceny hmotného majetku“*. Městský soud tuto argumentaci dále rozvedl v tom směru, že poukázal na nezastupitelnou roli první dodávky jaderného paliva pro uvedení investice (jaderné elektrárny) do provozu, zohlednil též stanovisko Státního úřadu pro jadernou bezpečnost k interpretaci předmětného pojmu, nepokusil se však podstatu první dodávky jaderného paliva a jejího použití vyložit v kontextu právní úpravy týkající se provozu jaderných zařízení.

V roce 1997 došlo ke změně legislativy upravující mírové využívání jaderné energie. Stávající zákon č. 28/1984 Sb., o státním dozoru nad jadernou bezpečností jaderných zařízení byl s účinností od 1. 7. 1997 nahrazen zákonem č. 18/1997 Sb., o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření a o změně a doplnění některých zákonů (atomový zákon). Oba tyto předpisy nicméně konkrétní reglementaci uvádění jaderných zařízení do provozu neobsahovaly. Tato problematika byla do 1. 7. 1997 upravena výnosem Československé komise pro jadernou energetiku č. 6/1980, o zajištění jaderné bezpečnosti při spouštění a provozu jaderné energetických zařízení; nová vyhláška č. 106/1988 Sb., o zajištění jaderné bezpečnosti a radiační ochrany jaderných zařízení při jejich uvádění do provozu a při jejich provozu (dále jen „vyhláška č. 106/1988 Sb.“) nabyla účinnosti až dne 5. 5. 1998. Podstatné přitom je, že ani jeden z těchto prováděcích předpisů pojem „první dodávka jaderného paliva“ nedefinuje. Jakkoli si je Nejvyšší správní soud plně vědom skutečnosti, že na právní poměry vzniklé v roce 1997 nelze aplikovat úpravu, která nabyla účinnosti až v průběhu roku 1998, lze, dle jeho názoru, v této nové úpravě nalézt alespoň popis obecných principů a postupů, za nichž jsou jaderná zařízení uváděna do provozu; lze se tak touto cestou dobrat způsobu využití první dodávky jaderného paliva ve smyslu technickém.

Z ustanovení § 2 odst. 3 a 4 vyhlášky č. 106/1988 Sb. je zřejmé, že uvádění jaderného zařízení do provozu probíhá ve dvou etapách, a to v etapě neaktivního vyzkoušení (zahrnující činnosti před zavezením jaderného paliva do aktivní zóny jaderného reaktoru) a etapy aktivního vyzkoušení (zahrnující zkoušky prováděné od

zahájení závazky jaderného paliva). Tato druhá etapa se dále člení na fázi fyzikálního spouštění jaderného zařízení, fázi energetického spouštění jaderného zařízení a následný zkušební provoz. Teprve po ukončení procesu uvádění jaderného zařízení do provozu může být zahájen provoz jaderného zařízení (§ 17 vyhlášky). Z hlediska technického je přitom podstatné, že po první fázi etapy aktivního vyzkoušení jaderného zařízení (fyzikální spouštění), jejímž účelem je pouze uvedení reaktoru do kritického stavu a vyzkoušení jeho fyzikálních vlastností se zavezeným palivem, dochází již ve fázi následující (energetické spouštění) k připojení jaderného zařízení k energetické síti, do které je tímto způsobem již dodávána elektrická energie. Dodávka této energie je přitom součástí běžných dodávek a je tedy produktem, za který odběratelé platí. V rámci následné fáze zkušebního provozu je již elektrická energie běžně dodávána do energetické sítě. Vzhledem k tomu, že v rámci fáze fyzikálního spouštění jsou ověřovány i vlastnosti zaváděného paliva, je zřejmé, že samotný („řádný“) provoz jaderného zařízení bude založen výlučně na spotřebě takto odzkoušené dodávky jaderného paliva.

S těmito závěry odvozenými z právní úpravy koresponduje i stanovisko Státního úřadu pro jadernou bezpečnost ze dne 15. 4. 2004, č. j. 6521/2.1/04, ze kterého při svém rozhodování vycházel i městský soud. Úřad v něm podal výklad odborných pojmů „první dodávka jaderného paliva“ a „první palivová vsázka“. K pojmu prvně zmiňovaného se uvádí, že *„první dodávka paliva do jaderného zařízení je první dodání čerstvého jaderného paliva pro jeho provoz (...) Pojem není v předpisech definován. Nejedná se o obecně vymezený pojem, ale o slovní vyjádření pořadí dodaného paliva. Obvykle je tato první dodávka paliva určena pro první vsázku jaderného paliva do reaktoru“*. První palivovou vsázkou je dle tohoto vyjádření *„počáteční závazka aktivní zóny, tj. první zaplnění aktivní zóny palivovými soubory (...) časové určení pojmu, tzn. od kdy do kdy se jedná o palivo pro první vsázku v zásadě se shoduje s časovým určením pojmu pro první dodávku jaderného paliva (...) v obecné poloze nutno konstatovat, že v případě jaderných elektráren jaderné palivo zavezené v rámci první vsázky, je určeno nejenom pro vlastní provozní testy a zkoušky, ale i pro následný provoz jaderných elektráren“*.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti je tedy zřejmé, že předmětná první dodávka jaderného paliva byla nepochybně použita nejenom k ověření, zda jsou veškeré součásti jaderného zařízení schopny řádného provozu, ale byla použita i pro účely výroby elektrické energie. Za této situace jsou závěry žalovaného (aprobované rozsudkem městského soudu) o investiční povaze výdajů vynaložených na pořízení tohoto paliva v plném rozsahu neudržitelné. Městský soud pochybil, pokud konstatoval, že v roce 1997 nic nenásvědčovalo tomu, že první dodávka jaderného paliva pro první vsázku spojená s pořízením a provozováním jaderné elektrárny Temelín je zásobou, respektive že část je svým účelovým určením investicí a část zásobou. Ze shora popsaného způsobu uvádění jaderného zařízení do provozu je zcela evidentní, že převážná část jakékoli dodávky jaderného paliva (tedy i dodávky první) bude použita pro výrobu elektrické energie (byť ve fázi energetického spouštění není tento účel jeho použití rozhodující); z tohoto pohledu jde tedy o spotřebovávanou zásobu vytvářející produkci, která je realizována na trhu a výdaj na jeho pořízení je daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Pokud jde konečně o způsob vymezení podílu jaderného paliva na část spotřebovaných zásob a část nepoužitou k výrobě elektrické energie, zde nelze přisvědčit

názoru stěžovatele, že bylo povinností správce daně, potažmo žalovaného, provádět o těchto skutečnostech dokazování z moci úřední. Jakkoli je povinností daňových orgánů dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu), důkazní břemeno je zatěžuje pouze v případech uvedených v § 31 odst. 8 tohoto zákona; o žádný z nich se však v daném případě nejedná. Důkazní břemeno stran prokázání shora popsanych skutečností tak tížilo (a v dalším řízení i tížit bude) pouze stěžovatele, ve smyslu jeho obecné důkazní povinnosti, vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalobci i správci daně lze nicméně vytknout, že i za situace, kdy si prokazatelně byli vědomi toho, že část první dodávky jaderného paliva mohla být využita k výrobě elektrické energie, nevedli stěžovatele k prokázání velikosti tohoto podílu a bez dalšího uzavřeli, že veškeré jaderné palivo z této dodávky mělo povahu investiční. Takový postup je nejen v evidentním rozporu s požadavkem na co neúplnější zjištění skutkového stavu věci (již zmiňovaný § 31 odst. 2 daňového řádu), ale vede ve svých důsledcích i k porušení principu součinnosti daňových subjektů a daňových orgánů (§ 2 odst. 2 daňového řádu).

S přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než z důvodů vyplývajících z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., rozsudek městského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. února 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu