

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **RWE GasNet, s.r.o.**, se sídlem Klášská 940, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 9. 11. 2012, č. j. 5956/12-1200-601251, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 12. 2013, č. j. 31 Af 5/2013 – 66,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci v rozsahu podstatném pro rozhodování rozšířeného senátu

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „odvolací orgán“). Odvolací orgán změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 17. 4. 2012, č. j. 193317/12/228914602848 (dále jen „dodatečný platební výměr“), tak, že snížil nově stanovený základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 z částky 185 216 000 Kč na 184 184 000 Kč, tedy o 1 032 000 Kč méně, dále snížil vyměřenou daňovou povinnost z částky 38 895 360 Kč na částku 38 678 640 Kč, tedy o 219 720 Kč méně. Dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 0 Kč, ačkoliv v dodatečném daňovém přiznání žádal o vrácení přeplatku ve výši 12 305 580 Kč z důvodu dodatečně uplatněných daňově uznatelných výdajů (nákladů) ve výši 58 597 304 Kč.

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je uplatnění části tzv. „povolených účetních odpisů“ (resp. rozdílů, o který povolené účetní odpisy převyšují odpisy daňové), jako daňové

uznatelných výdajů (nákladů) prostřednictvím ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Povolené účetní odpisy jsou položkou vstupující do vzorce stanoveného Energetickým regulačním úřadem (dále také „ERÚ“) pro výpočet povolených výnosů, kterým stát reguluje cenu distribuce zemního plynu.

[3] Dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze jako daňově uznatelné uplatnit výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.

[4] Stěžovatel v průběhu daňového řízení a v podané žalobě argumentoval tím, že podmínky § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů byly v jeho případě naplněny.

[5] Předmětem činnosti stěžovatele je distribuce zemního plynu. Převážnou část jeho výnosů tvoří výnosy za distribuční poplatky. Jedná se o podnikání 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 a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“).

[6] Jedním z klíčových momentů liberalizace trhu s plynem bylo úplné otevření tohoto trhu k 1. 1. 2007. Za tímto účelem energetický zákon stanovil, že provozovatel distribuční soustavy musí být z hlediska své právní formy, organizace a rozhodování nezávislý na jiných činnostech netýkajících se distribuce, přepravy a uskladňování plynu (tzv. unbundling). V důsledku toho založila společnost Východočeská plynárenská, a.s. dceřinou společnost – právního předchůdce stěžovatele. Do této společnosti vložila část podniku, která se vztahovala k činností distributora zemního plynu, jednalo se zejména o aktiva bezprostředně se vztahující k distribuci zemního plynu. Hodnota tohoto vkladu byla stanovena na základě znaleckého posudku a došlo k přecenění historických pořizovacích cen na reprodukční pořizovací ceny (hodnota vkladu se tak zvýšila z hodnoty téměř 3,4 mld. Kč na téměř 12,2 mld. Kč). Přecenění nepeněžitěho vkladu mj. způsobilo, že se daňové a účetní odpisy liší (pro účely daňových odpisů se dle § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů vychází ze vstupní ceny původního odpisovatele, tj. z historické pořizovací ceny, pro účely účetních odpisů se vychází z reprodukční pořizovací ceny).

[7] Stěžovatel působí na liberalizovaném, nicméně plně regulovaném trhu, na jedné straně je povinen zajistit bezpečný a spolehlivý provoz, údržbu, obnovu a rozvoj distribuční soustavy. Na druhé straně však má regulované finanční prostředky, které za tímto účelem může svojí činností získat. Energetický regulační úřad stanovuje distribučním společnostem celkovou úroveň povolených výnosů. Pro účely stanovení povolených výnosů za posuzované zdaňovací období zahrnul ERÚ do regulačního vzorce (jehož pomocí se vypočítává výše povolených výnosů) přeceněné účetní odpisy v podobě tzv. povolených odpisů. Jak náklady v podobě povolených odpisů, tak i celkové povolené výnosy jsou ze strany ERÚ každoročně ve vzájemné souvislosti přepočítávány a aktualizovány. Z regulačního vzorce je patrné, že výše povolených odpisů ovlivňuje přímo výši výnosů, a to v přímé úměře v poměru 1:1. Dle stěžovatele z regulačního vzorce jednoznačně vyplývá, že účetní odpisy v podobě tzv.

povolených odpisů jsou zahrnuty do výpočtu povolených výnosů, a tím se potvrzuje souvislost mezi těmito náklady a výnosy.

[8] Má za to, že podmínky § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jsou ve sporném případě naplněny. Účetní odpisy nejsou podle § 25 zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů (s odkazem na § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů), ovolené výnosy přímo souvisejí s povolenými odpisy, a ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období (povolené výnosy se vztahují vždy ke konkrétnímu zdaňovacímu období a projeví se tak ve výsledku hospodaření tohoto zdaňovacího období).

[9] Krajský soud dospěl v napadeném rozsudku ve shodě s žalovaným k závěru, že povolené odpisy (použité v regulačním vzorci ERÚ) nelze považovat za odpisy ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). 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. Je tedy zřejmé, že povolené odpisy tvoří regulátor ovlivňující výši výnosů a netýkají se, jako odpisy účetní, konkrétního majetku. Jedná se o plánovanou veličinu. 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.

[10] 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 § 26 odst. 5 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 nelze dovodit, že by poplatníkovi byla dána možnost z tohoto postupu vybočit. Stěžovatel uplatňuje podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jako daňově uznatelné náklady rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové. Odpisy účetní dle § 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 § 24 odst. 2 písm. a) a potažmo i § 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.

[11] Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních nelze použít na účetní odpisy hmotného majetku, neboť odepisování majetku je v zákoně o daních z příjmů naprosto specificky upraveno a zákon nepřipouští, aby od takto zadaných pravidel provedl daňový poplatník jakýkoliv odklon. Skutečnost, že jsou odpisy uvedeny v § 25, sama o sobě neznamená oprávnění na tyto odpisy aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, neboť uvedené ustanovení nelze použít na všechny nedaňové náklady vymezené v § 25, jak ostatně vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 – 80.

II. Obsah kasační stížnosti

[12] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel obsáhlou kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Jeho kasační námitky se zaměřují na několik okruhů otázek, z nichž pouze níže shrnuté námitky jsou podstatné pro rozhodování rozšířeného senátu.

[13] Pojem povolené odpisy představuje toliko označení pro výši účetních odpisů, které vstupují prostřednictvím regulačního vzorce do výpočtu povolených výnosů. ERÚ při stanovení parametrů pro výpočet povolených výnosů vychází z účetních odpisů, které jsou přímo přiřaditelné ke konkrétnímu majetku. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že účetní odpisy mají přímo související vazbu na výnosy, neboť to jsou právě účetní odpisy, které vstupují přímo do regulačního vzorce, a mají tedy přímou vazbu na výnosy, a to v přímé úměře.

[14] Stěžovatel nevlastní jiný než regulovaný majetek, je tak prokázána přímá souvislost z pohledu věcného, neboť účetní majetek rovná se regulovaný majetek, který přímo generuje povolené účetní odpisy. Poukazuje na znění § 19a odst. 1 energetického zákona, dle kterého postupuje ERÚ tak, aby stanovené ceny pokrývaly odpisy. Zde uvedenými odpisy nemohou být jiné odpisy než účetní, neboť zcela logicky mohou existovat jen jedny odpisy majetku (v posuzovaném případě odpisy distribuční soustavy), který má stěžovatel ve své správě, o kterém je povinen účtovat a v souladu s udělenou licencí jej udržovat, bezpečně provozovat a obnovovat, a které tudíž mají být výnosem pokryty.

[15] Protože v roce 2008 nebyly uznány veškeré účetní odpisy, ne celá část účetních odpisů je pokryta výnosem, hovoříme o povolených odpisech. Tato částka, tedy výše povolených odpisů, musela být nějakým způsobem systematicky stanovena. Pro určení, v jaké výši účetní odpisy budou pokryty výnosy, bylo použito několik faktorů. V roce 2010, tedy v době platnosti tzv. III. regulačního období, se povolené odpisy již shodují s účetními odpisy, a výnosy tak kryjí ze 100 % účetní odpisy.

[16] K argumentaci soudu, že povolené odpisy jsou plánovanou veličinou, uvádí, že shledává oznámení jednotlivých parametrů regulačního vzorce (včetně povolených odpisů) před začátkem dalšího regulovaného roku za logické, a to zejména s ohledem na skutečnost, že tyto parametry musí být stěžovateli známy již předem, a nikoli teprve v průběhu regulovaného období. Ve vyhlášce Energetického regulačního úřadu č. 150/2007 Sb., o způsobu regulace cen v energetických odvětvích a postupech pro regulaci cen (dále jen „vyhláška č. 150/2007 Sb.“), se v souvislosti s povolenými odpisy nehovoří o plánovaných hodnotách, a to na rozdíl od některých jiných parametrů. Jiná situace by nastala, pokud by distribuční společnosti meziročně dále neinvestovaly. V takovém případě by mohly být použity skutečné účetní odpisy z již známých zařazených historických investic, a nedocházelo by tedy k žádným diferencím mezi účetními a povolenými odpisy. Nicméně v prostředí trhu se zemním plynem, ve kterém dochází k průběžnému vynakládání nových investic a není předem známo, zda a jakým způsobem se tyto veškeré investice realizují, mohou přirozeně vznikat i určité difference mezi plánovanými a skutečnými odpisy, s čímž však metodika regulace cen počítá a pomocí uplatnění tzv. korekčních faktorů tyto difference ex-post narovnáva. Použití čistě účetních hodnot v rámci regulace cen na trhu se zemním plynem by mělo pro investory tu nevýhodu, že přesné hodnoty jsou známy až po skončení

účetního období, a tudíž by vznikala časová prodleva mezi okamžikem pořízení nového majetku (vynaložením peněz) a začátkem jeho splácení, resp. odepisování v regulaci. Nicméně na této skutečnosti nelze založit tvrzení, že se v případě povolených odpisů jedná o plánovanou veličinu a nikoli o skutečné účetní odpisy.

[17] Stěžovatel zdůraznil, že v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2008 nepožadoval vyšší daňové odpisy, než které mu umožňuje uplatňovat zákon o daních z příjmů. Odkaz soudu a žalovaného na ustanovení zákona o daních z příjmů vztahující se k daňovým odpisům není v posuzované věci případný. Ustanovení § 30 odst. 10 totiž omezuje daňovou uznatelnost postupného zahrnování přeceněné pořizovací ceny jako takové, a stanoví tak vstupní cenu pro potřeby výpočtu daňových odpisů. Ustanovení § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů je tak nutno chápat jako *lex specialis* pro stanovení výše daňových odpisů, nikoliv však jako pravidlo limitující daňové náklady obecně.

[18] Rozsudek NSS ve věci sp. zn. 5 Afs 95/2006 se týkal zcela odlišného skutkového stavu, a to neuznání nákladů na pořízení nemovitosti podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. V důsledku jejich vynaložení bylo plněno z uzavřené pojistné smlouvy, a to právě z důvodu, že tyto náklady lze dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů uznat prostřednictvím daňových odpisů. Oproti tomu stěžovatel nemůže uplatnit celou hodnotu aktiv do nákladů prostřednictvím daňových odpisů, a to v důsledku existence odlišných vstupních hodnot majetku pro účely jeho daňového a účetního odpisování. Rozdíl mezi daňovými odpisy a účetními odpisy nelze uplatnit jako daňově uznatelný náklad jiným způsobem než prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[19] Stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby zrušil napadený rozsudek krajského soudu a napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[20] Žalovaný se k podané kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

III. Právní názor sedmého senátu

[21] Při předběžné poradě předkládající senát zjistil, že shodnou právní otázkou se u shodného daňového subjektu zabýval sedmý senát ve věcech vedených pod sp. zn. 7 Afs 107/2012 a 7 Afs 57/2013. Sedmý senát posuzoval aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů na povolené účetní odpisy ve zdaňovacích obdobích roku 2009 a 2010, v nyní předkládané věci se jedná o zdaňovací období roku 2008.

[22] Sedmý senát s odkazem na § 25 zákona o daních z příjmů, ve kterém jsou pod písm. zg) uvedeny účetní odpisy, dospěl k závěru, že podmínky pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, tj. přímá souvislost účetních odpisů s příjmy (výnosy) stěžovatele a podmínka ovlivnění výsledku hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících, jsou s ohledem na podnikání stěžovatele (státem regulované ceny) splněny.

[23] Přímou souvislost mezi povolenými odpisy a účetními odpisy a mezi povolenými odpisy a výnosy sedmý senát odůvodnil následovně: „*Na základě regulačního vzorce je tedy generován povolený výnos stěžovatele ve smyslu energetického zákona a jeho prováděcích předpisů.*“

Zároveň platí, že ERÚ stanovuje výši výnosů (a povolených odpisů) pro každé zdaňovací období. Povolenými výnosy tak dochází k ovlivnění výsledku hospodaření v témže zdaňovacím období. Odpisy, které regulovaná cena pokrývá, reálně představují prostředky, které je stěžovatel v souladu s poskytnutou licencí a zákonnými podmínkami povinen investovat. Není však logické, aby tyto odpisy byly dále kráceny, respektive zatíženy daní z příjmů právnických osob. Povinnost investice zůstává pro stěžovatele v plné výši, přičemž nemůže vytvořit v důsledku regulace výnosů dodatečné finanční prostředky, ze kterých by daň z příjmů mohl pokrýt. Mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, tedy existuje vzájemná souvislost. „Povolený odpis“ je tedy svým obsahem účetním odpisem, který je pouze pozměněn určitou metodikou výpočtu. Jeho účelem však není vedení účetní evidence, nýbrž vytvoření finanční rezervy ke konkrétnímu majetku (distribuční soustavě), o němž je účtováno.“

IV. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[24] Devátý senát dospěl po předběžné poradě k odlišnému názoru. Pokud jde o formální podmínky aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, ztotožňuje se se závěry pátého senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 95/2006, dle kterých je při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů třeba nejdříve posoudit, zda nedaňový náklad/ výdaj (dále jen „náklad“), který má být prostřednictvím uvedeného ustanovení daňově zohledněn, je nákladem, na který lze uvedené ustanovení aplikovat. Pouhé uvedení nedaňového nákladu v § 25 zákona o daních z příjmů samo o sobě nepostačuje. Ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů neupravuje homogenní skupinu nákladů, a proto je třeba mezi těmito náklady diferencovat s tím, že některé z v tomto ustanovení uvedených nákladů nebude možné daňově uplatnit prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Z tohoto úhlu pohledu je zcela nepodstatné, že pátý senát posuzoval náklady uvedené v § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Ostatně z obdobných předpokladů vycházel také osmý senát v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007 -98, který posuzoval daňovou účinnost odpisu pohledávky a dospěl k závěru, „že výklad § 24 zc) zákona o daních z příjmů za použití § 25 odst. 1 písm. z) uvedeného zákona zcela popírá smysl a systematiku daného zákona.“

[25] Účetní odpisy samy o sobě (případně rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové) nelze prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňově uznatelné náklady.

[26] Dle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebení majetku. Účetní jednotky mají povinnost sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání (viz § 28 odst. 6 zákona o účetnictví). Účetní odpisy si tak zpravidla stanoví účetní jednotka sama s ohledem na opotřebení majetku odpovídající běžným podmínkám užívání (v této souvislosti je nutné poukázat na to, že stěžovatel je s ohledem na regulaci jeho podnikání výjimkou z tohoto pravidla, neboť měl vyhláškou Energetického regulačního úřadu č. 404/2005 Sb., o náležitostech a členění regulačních výkazů včetně jejich vzorů a pravidel pro sestavování regulačních výkazů, stanoveny roční odpisové sazby pro některé druhy hmotného majetku – např. u plynovodů je stanovena roční odpisová sazba 2,5%, tj. celková doba odpisování bude 40 let, na což sám stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje). Sazby účetních odpisů lze stanovit z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonům. Pokud jsou účetní odpisy stanoveny tak, aby

zobrazovaly skutečný stav majetku, vzniká v řadě případů rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy (srov. Prudký P., Lošťák M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012: komentář příklady a výklad změn*. Olomouc: Anag, 2012. s. 90, nebo Valouch, P. *Účetní a daňové odpisy 2007*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007. s. 35 a násl.).

[27] Oproti tomu daňové odpisy slouží k postupnému uplatňování nákladů skutečně vynaložených na pořízení hmotného majetku. Smyslem je umožnit daňovému subjektu postupně v čase snížit si základ daně z příjmů o částky, které skutečně vynaložil za pořízený hmotný majetek, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu. Zákonem o daních z příjmů je striktně stanoveno, jak dlouho se má konkrétní majetek daňově odpisovat, tj. za jak dlouho mají být náklady na pořízený majetek uplatněny do daňově uznatelných nákladů. Platí zásada, že se hmotný majetek odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny (§ 30 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Pro názornost lze uvést, že plynovody (místní i dálkové) jsou dle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů zařazeny do 4. odpisové skupiny s dobou odpisování 20 let. Je tedy evidentní, že délka účetního a daňového odpisování se může lišit a často i liší.

[28] Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy nespočívá pouze v odlišné délce odpisování, ale také v tom, že pro daňové účely je často stanovena rozdílná odpisová základna, tj. vstupní cena majetku.

[29] Speciální úprava daňových odpisů v § 26 až 33 zákona o daních z příjmů vylučuje daňově uznatelné uplatnění nákladů na pořízení hmotného majetku prostřednictvím účetních odpisů (s výjimkou § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, což je však zcela specifický případ, kdy byla možnost uplatnění účetních odpisů výslovně připuštěna). Jestliže zákonodárce jednoznačně stanovil postup (daňové odpisování), jakým mají být obecně náklady na pořízení hmotného majetku uplatňovány do daňově uznatelných nákladů (jednoznačně uvedl, jak dlouho mají být jednotlivé druhy majetku odpisovány – viz § 30 odst. 1 a příloha č. 1 zákona o daních z příjmů), nelze tuto speciální úpravu obcházet tím, že budou do nákladů uplatňovány účetní odpisy prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. V situacích, kdy jsou účetní odpisy vyšší, než jsou zákonem stanoveny odpisy daňové, by totiž při umožnění tohoto postupu došlo k faktickému derogování právní úpravy daňových odpisů. Daňový poplatník by mohl takto daňově uplatnit náklady na pořízený hmotný majetek mnohem dříve, než mu umožňuje úprava v § 30 odst. 1 v souvislosti s přílohou č. 1 zákona o daních z příjmů, případně mnohem vyšší než skutečně vynaložil.

[30] V posuzovaném případě, je nezbytné zdůraznit zásadní skutečnost, a to že při vkladu části podniku do základního kapitálu právního předchůdce stěžovatele došlo k přecenění tohoto vkladu z hodnoty téměř 3,4 mld. Kč na téměř 12,2 mld. Kč. V důsledku přecenění došlo k tomu, že účetní odpisy převyšují odpisy daňové. Účetně totiž bude majetek odpisován z přeceněné hodnoty (odpovídající tržní hodnotě v době přecenění), kdežto pro účely daňových odpisů se uplatní § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů, dle kterého se bude pokračovat v odpisování ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník. Daňové odpisy stěžovateli bez diskuse umožňují odepsat celou vstupní cenu majetku, tj. to, co původní vlastník při pořízení tohoto majetku skutečně vynaložil.

[31] Oproti tomu účetní odpisy budou ve stěžovatelově případě vyjadřovat opotřebení majetku, a to z přeceněné hodnoty (téměř 12,2 mld. Kč). Účetní odpisy tedy nereflktují cenu pořizovací (tj. za kolik tento majetek pořídil právní předchůdce stěžovatele v době pořízení), ale hodnotu skutečnou (tj. jaká byla skutečná tržní hodnota majetku v době přecenění, a to pouze k datu přecenění). Stěžovatel se prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů snaží daňově uplatnit náklady vzniklé pouze v důsledku přecenění, tj. náklady „virtuální“, které vznikly z titulu zúčtování účetní operace, a které ve skutečnosti nebyly nikdy nikým vynaloženy (v této souvislosti srov. rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 56/2012, obecně známý pod názvem „*nerealizované kursové rozdíly*“). Takový postup je zcela rozporný se základními principy daňového práva.

[32] Možnost uplatnění skutečně vynaloženého daňového nákladu pouze jedenkrát je obecným principem uplatňování nákladů. Ustanoveními § 30 odst. 10 ve spojení s § 23a odst. 4 a § 23c odst. 7 zákon o daních z příjmů zabezpečuje, aby tzv. „přečenořovací efekty“, které vznikají zejména v důsledku nepeněžitých vkladů, převodů (vkladů) podniku či v důsledku přeměn obchodních společností a družstev, neměly dopad do základu daně. Proto je u takto nabytého majetku nabyvateli zákonem uložena povinnost pokračovat v odpisování z historických pořizovacích (vstupních) cen vynaložených původním vlastníkem. Tímto postupem se vyloučí odepsání části účetního ocenění hmotného majetku stanoveného na základě znaleckého ocenění, které nebylo nikdy nikým jako náklad fakticky vynaloženo. V této souvislosti předkládající senát připomíná, že pokud poplatník do svého majetku investoval a v tomto důsledku je tržní cena majetku vyšší než v době jeho pořízení, byl plně oprávněn náklady vynaložené na tyto investice zahrnout do daňově uznatelných nákladů buď přímo (opravy) nebo formou odpisů (technické zhodnocení majetku). K nárůstu tržní ceny pochopitelně může docházet i vlivem jiných faktorů.

[33] Mimo toho, že se jedná o náklady virtuální, je předkládající senát přesvědčen, že ani další podmínky § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nejsou v posuzovaném případě naplněny.

[34] Základním ekonomickým cílem regulace je, aby regulovaný trh vykazoval stejné ekonomické efekty jako trh konkurenční. Regulátor by měl zajistit optimální výši ceny, přičemž regulované firmě by mělo být umožněno pokrýt své celkové náklady a dosáhnout přiměřené výše zisku. Veškeré metody regulace jsou proto založeny na konceptu výpočtu tzv. povolených výnosů.

[35] Výpočet povolených výnosů vychází z údajů v rozhodném období a může být založen na historických datech, na prognóze do budoucna, nebo na kombinaci obou přístupů. Energetický regulační úřad využívá tzv. motivační regulaci v podobě metody stanovení maximálních výnosů. Zvolená metoda je odrazem snahy o zvýšení efektivity regulovaných podniků a redukci vlivu asymetrie informací.

[36] Firma má motivaci snižovat náklady, racionalizovat výrobu a inovovat. Při tom využívá svých informací, kterými regulátor nedisponuje, a zmírňuje tak dopady asymetrie informací. Cenové stropy jsou přezkoumávány v pravidelných intervalech (3-5 let), v

mezidobí je možné je korigovat na základě vzorců, které berou v úvahu vývoj nákladů, které firma nemůže ovlivnit, míru inflace apod.

[37] Regulačním obdobím je období vymezené pěti po sobě následujícími regulovanými roky. II. regulační období zahrnovalo roky 2005 - 2009, III. regulační období roky 2010 - 2014 a IV. regulační období se bude týkat roku 2015 - 2019. ERÚ každoročně určí výši povolených výnosů společnosti, které pro konkrétní rok stanoví na základě tzv. regulačního vzorce, jedním z parametrů regulačního vzorce jsou i „povolené odpisy“.

[38] V této souvislosti je vhodné upozornit na to, že regulace trhu s plynem provedená ERÚ se ve II. regulačním období (probíhajícím od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2009) a ve III. regulačním období (probíhajícím od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2014) jistým způsobem odlišuje. Tomu odpovídá i právní úprava, kdy roky 2008 a 2009 byly regulovány vyhláškou č. 150/2007 Sb., kdežto od roku 2010 probíhala regulace prostřednictvím vyhlášky Energetického regulačního úřadu č. 140/2009 Sb., o způsobu regulace cen v energetických odvětvích a postupech pro regulaci cen (dále jen „vyhláška č. 140/2009 Sb.“).

[39] Sedmý senát v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 107/2012 při posuzování aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nesprávně vycházel z vyhlášky č. 140/2009 Sb. Tato vyhláška se uplatní až na III. regulační období, tj. od 1. 1. 2010 (srov. § 13 odst. 1 této vyhlášky). Na zdaňovací období roku 2009 (posuzovaném sedmým senátem v uvedeném rozsudku) a roku 2008 (posuzovaném v nyní projednávaném případě) se uplatní vyhláška č. 150/2007 Sb. (srov. § 13 této vyhlášky). Ustanovení § 19a energetického zákona, na kterém sedmý senát rovněž založil svou argumentaci, nabyl účinnosti až 4. 7. 2009 (novela provedená zákonem č. 158/2009 Sb.), tedy v průběhu regulačního roku 2009. Toto ustanovení energetického zákona tak rovněž nelze použít na posuzování přímé souvislosti účetních odpisů a povolených výnosů za uvedené zdaňovací období.

[40] Ač sedmý senát vycházel v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 107/2012 z nesprávných právních předpisů, nemění to nic na podstatě sporu, tj. na tom, zda byly či nebyly naplněny podmínky ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Výpočet povolených odpisů dle vyhlášky č. 150/2007 Sb. a vyhlášky č. 140/2009 Sb. se sice určitým způsobem liší, avšak charakter povolených odpisů jakožto plánované veličiny (o tom podrobněji dále) zůstává dle obou vyhlášek stejný. Dle vyhlášky č. 150/2007 Sb. se při výpočtu povolených odpisů vychází ze skutečných účetních odpisů roku 2003, které jsou dále upravovány řadou dalších faktorů, a je k nim přičteno povolené navýšení z titulu přecenění účetních odpisů (viz příloha 11 této vyhlášky). Dle vyhlášky č. 140/2009 Sb. jsou povolené odpisy dány součtem plánované hodnoty odpisů na daný regulovaný rok a tzv. korekčním faktorem odpisů zohledňujícím rozdíl mezi skutečnými a plánovanými odpisy dlouhodobého majetku v roce o dva roky předcházejícím danému regulovanému roku (srov. přílohy 9 a 10 této vyhlášky). Dle obou těchto vyhlášek je tedy povolený odpis stanoven dopředu před započítáním daného regulovaného roku.

[41] Účinnost ustanovení § 19a odst. 1 energetického zákona na podstatě věci také nic nemění. Pro posouzení naplnění podmínky přímé souvislosti nákladů s výnosy stěžovatele a podmínky ovlivnění výsledku hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je totiž rozhodující skutečný stav, tj. zda povolené účetní odpisy přímo souvisely se skutečnými výnosy stěžovatele a tyto ovlivnily výsledek hospodaření v příslušném zdaňovacím období. Ustanovení § 19a odst. 1 energetického zákona stanovující ERÚ, jak má při regulaci cen postupovat (a tedy jak má postupovat při stanovení regulačního vzorce), žádným způsobem nevypovídá o tom, zda jsou či nejsou naplněny podmínky stanovené § 24 odst. 2 písm. zc) uvedeného zákona. Jedná se pouze o ustanovení upravující postup ERÚ při regulaci cen. Samotný ERÚ k § 19a energetického zákona v Aktualizované metodice regulace IV. regulačního období pro odvětví plynárenství uvádí, že energetický zákon pojem odpisů blíže určuje tím, že jde o odpis zajišťující návratnost realizovaných investic.

[42] Předkládající senát má proto za to, že se od závěrů uvedených sedmým senátem nemůže odchytil s pouhým odkazem na to, že sedmý senát aplikoval ve shodném regulačním období částečně nesprávnou právní úpravu. Aplikace nesprávné právní úpravy nemá na posouzení předmětu sporu vliv.

[43] Sedmý senát v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 107/2012 pro posouzení otázky daňové uznatelnosti nákladů de facto argumentuje pouze tím, že „[o]dpisy, které regulovaná cena pokrývá, reálně představují prostředky, které je stěžovatel v souladu s poskytnutou licencí a zákonnými podmínkami povinen investovat. Není však logické, aby tyto odpisy byly dále kráceny, respektive zatíženy daní z příjmů právnických osob. Povinnost investice zůstává pro stěžovatele v plné výši, přičemž nemůže vytvořit v důsledku regulace výnosů dodatečné finanční prostředky, ze kterých by daň z příjmů mohl pokrýt.“

[44] Takové závěry nemají oporu v právu a nemají ani ekonomické opodstatnění.

[45] Předkládající senát bude při svém výkladu vycházet z regulačního vzorce rozhodného pro II. regulační období. Z tohoto vzorce vyplývá zřejmá vazba mezi povolenými odpisy a povolenými výnosy, a to 1:1, výše povolených odpisů se tedy přímo projeví ve výši povolených výnosů (viz příloha 11 vyhlášky 150/2007 Sb. nebo str. 7 Zprávy o postupu stanovení základních parametrů regulačního vzorce a stanovení cen pro II. regulační období v odvětví plynárenství, která je součástí správního spisu).

[46] Při výpočtu povolených odpisů se vychází ze skutečných účetních odpisů roku 2003, které jsou dále upravovány řadou dalších faktorů (koeficient faktoru odběrných míst, plánovaný počet odběrných míst zákazníků pro rok 2008, průmyslový eskalační faktor). K povoleným odpisům pro regulační rok 2008 je dále přičteno povolené navýšení ze strany ERÚ z titulu přecenění účetních odpisů v důsledku unbundlingu (viz odstavec 6 tohoto usnesení). Ve sdělení ERÚ ze dne 14. 9. 2007, č. j. 03041-1/2007-ERÚ, je uvedeno následující: „Přeceněné odpisy jsou do povolených výnosů na rok 2008 zahrnuty ve dvou položkách. Jednu položku tvoří hodnota, která byla přiznána již pro rok 2007, a druhou podíl stanovený individuálně pro každou společnost ze zbylé části rozdílu přeceněných odpisů pro rok 2008 a odpisů regulačních pro rok 2008, stanovených podle metodiky z výše uvedené vyhlášky (pozn. zde je myšlena vyhláška č. 150/2007 Sb.). Individuální přístup byl zvolen na základě Vaší žádosti tak, aby došlo postupně

k vyrovnávání průměrných cen distribuce všech distribučních společností skupiny RWE v souladu s deklarovaným záměrem fúze všech společností v roce 2010.“ Z přílohy uvedeného sdělení pak vyplývá, že povolený odpis je u stěžovatele z větší části tvořen indexovanou základnou odpisů roku 2003 a z menší části tvořen stanoveným podílem přeceněných odpisů roku 2008.

[47] Povolený odpis pro rok 2008 je stanoven (plánován) před započítáním roku 2008, v povoleném odpisu na rok 2008 (a to ani v části, která je přičítána jakožto část plánovaných - přeceněných odpisů roku 2008) tak z logiky věci nemohou být žádným způsobem reflektovány změny majetku provedené v roce 2008, které nebyly promítnuty v plánu na tento rok (např. nákup či prodej majetku v tomto roce). Lze tak dospět k závěru, že povolený odpis pro rok 2008 není v plné míře navázán na konkrétní majetek, o kterém je v roce 2008 účtováno. Je tak nepochybné, že u subjektů podnikajících na regulovaném trhu distribuce s plynem se budou povolené odpisy vždy odlišovat od skutečných účetních odpisů za dané zdaňovací období (a to i v případě, kdy by nebyla krácena přičítaná částka plánovaných - přeceněných odpisů pro regulovaný rok, jako tomu bylo v případě stěžovatele v roce 2008), neboť tyto subjekty disponují značným majetkem, u kterého bude docházet ke změnám (vyřazování některého majetku a zařazování jiného do evidence), a to zejména s ohledem na skutečnost, že mají tyto subjekty povinnost investovat do obnovy svého majetku (tj. zařazovat nový majetek do evidence, resp. majetek evidovaný technicky zhodnocovat).

[48] Nelze tedy dospět k přímé souvislosti mezi účetním a povoleným odpisem, neboť nebude vždy platit pravidlo, že pokud dojde ke zvýšení/snížení účetních odpisů za dané zdaňovací období, dojde i ke zvýšení/snížení povolených odpisů na dané zdaňovací období.

[49] Sedmý senát postavil přímou souvislost účetních odpisů a povolených odpisů na § 19a odst. 1 energetického zákona, dle kterého ERÚ při regulaci cen postupuje tak, aby „stanovené ceny pokrývaly nezbytně nutné náklady na zajištění efektivního výkonu licencované činnosti, dále odpisy a přiměřený zisk zajišťující návratnost realizovaných investic do zařízení sloužících k výkonu licencované činnosti“ (znění od 4. 7. 2009 do 17. 8. 2011). Ač se uvedené ustanovení neuplatní v nyní posuzovaném zdaňovacím období roku 2008, ani ve zdaňovacím období roku 2009 posuzovaném sedmým senátem, považuje devátý senát za nutné zdůraznit, že z uvedeného ustanovení nelze žádné daňové dopady dovodit.

[50] Jak již bylo uvedeno, samotný ERÚ k § 19a energetického zákona uvádí, že energetický zákon pojem odpisů blíže určuje tím, že jde o odpis zajišťující návratnost realizovaných investic. Přecenění, o které zejména v posuzovaném případě jde, nepochybně není realizovanou investicí, ale účetní operací, která odráží skutečnou hodnotu majetku, a to pouze k datu přecenění. Jinými slovy to, že majetek má v daný okamžik vyšší hodnotu, než za jakou jej poplatník pořídil. Tato hodnota se navíc v čase mění (nahoru i dolů). Z regulačních vzorců, a to bez ohledu na regulované období, jednoznačně vyplývá, že povolený odpis je plánovanou veličinou stanovenou ERÚ za účelem stanovení povolených výnosů a v důsledku toho regulace ceny za distribuci plynu. Tato veličina sice z účetních odpisů vychází, avšak není dána přímá souvislost této veličiny a účetních odpisů. Na jejich výši mají vliv i jiné faktory, než je doba životnosti majetku, neúčtuje se o nich samostatně, jsou stanoveny celkem a nevztahují se k jednotlivému konkrétnímu majetku. Povolené odpisy dle ERÚ představují zdroj peněz pro obnovu majetku. Jejich výše vychází z posouzení

dlouhodobých plánů investic. Výše „povolených odpisů“ není totožná s celkovou výší odpisů zaúčtovaných v účetnictví.

[51] Nejedná se tedy ve vlastním slova smyslu o účetní odpisy vycházející z předpokládané doby životnosti konkrétního majetku a zaúčtované v daném zdaňovacím období v účetnictví stěžovatele, ale o plánovaný ukazatel, který vychází z celkové částky účetních odpisů předchozích období, který je dále upravován a je jedním z regulátorů ovlivňujících plánovanou nikoli skutečnou výši výnosů, o které hovoří § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[52] Podstatou účetních odpisů je vyjádření opotřebení majetku, tj. zkonsumování hodnoty majetku jeho využíváním. Oproti tomu povolené odpisy jsou plánovanou veličinou, která slouží jako zdroj finančních prostředků pro budoucí obnovu a údržbu majetku stěžovatele. Jedná se tak o částku, o kterou jsou stěžovateli zvýšeny povolené výnosy a tuto částku má stěžovatel povinnost investovat do obnovy majetku. Je zcela irelevantní, zda v některém regulačním období nastane stav, kdy se „povolené odpisy“ hodnotově shodují s hodnotou účetních odpisů, které si stanovuje účetní jednotka.

[53] Uvedený závěr podporuje i *Závěrečná zpráva Energetického regulačního úřadu o metodice regulace III. regulačního období včetně základních parametrů regulačního vzorce a stanovení cen v odvětví elektroenergetiky a plynárenství* (součást správního spisu), kde je na str. 12 a 13 uvedeno následující: „Aktivita Úřadu spočívající v důkladných analýzách investic umožnila v průběhu II. regulačního období společností rychlejší přechod na přeceněné odpisy a možnosti využít pro společnost dodatečné peněžní prostředky pro obnovu a rozvoj majetku. Povolené odpisy budou stanoveny na základě plánovaných hodnot v jednotlivých letech regulačního období. Plánované hodnoty odpisů budou korigovány podle skutečné hodnoty s využitím časové hodnoty peněz v roce $i + 2$. Pokud Úřad v regulovaném roce zjistí významný rozdíl mezi očekávanou skutečností a plánovanou hodnotou odpisů, který by výrazným způsobem ovlivnil cenovou stabilitu, má právo upravit hodnotu parametru odpisů následujícího roku $i + 1$. V průběhu roku 2006 probíhala intenzivní spolupráce Úřadu s regulovanými společnostmi na posouzení jejich dlouhodobých plánů investic, na jejichž základě mohl Úřad analyzovat výši zdrojů, které společnosti potřebují v průběhu dalších 15 let na obnovu majetku tak, aby byla zachována současná technická úroveň a kvalita dodávky. 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. Pokud společnosti nebudou investovat přeceněné odpisy zpět do obnovy majetku takovým způsobem, aby zachovaly jeho úroveň a kvalitu dodávky, Úřad zavede do regulace takový mechanismus, který zaručí, že povolené odpisy budou použity pouze pro investiční účely v rámci licence.“

[54] Původním účelem zahrnutí přeceněných odpisů do regulačního vzorce bylo vytvořit rezervu (zdroj) finančních prostředků pro budoucí obnovu majetku a v tomto důsledku proto došlo i k navýšení povolených výnosů. Povolený výnos nicméně není skutečně dosaženým výnosem, u kterého se dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů testuje přímá souvislost.

[55] Bez zajímavosti není ani to, že sám ERÚ zpětně vyhodnotil zahrnutí přeceněných odpisů do regulačního vzorce jako nevhodné. Z návrhu ERÚ – Aktualizovaná metodika

regulace IV. regulačního období pro odvětví plynárenství z 1. srpna 2013 vyplývá, že již před zahájením III. regulačního období řešil ERU otázku, zda do metodiky regulace cen přepravních a distribučních služeb zahrnout aktiva a odpisy regulovaných společností v hodnotách, na které byly oceněny v souvislosti s procesem unbundlingu se závěrem, že „(m)etodika použitá při přecenění v sektoru plynárenství nezajistila stanovení srovnatelné reprodukční ceny majetku, což mělo dopad do zaúčtování odpisů, které nevyjadřují potřebu obnovy. Zatímco u jedné společnosti přeceněné odpisy nestačí v současné době ani na obnovu majetku, jiná společnost nedokáže přeceněné odpisy ve značné míře proinvestovat ani v rámci rozšířené reprodukce. Potřeba obnovy byla přitom základním argumentem při uznání přeceněných účetních odpisů do regulace. Kritickým bodem v celém systému regulace v návaznosti na uznávání účetních hodnot je možnost neustálého přeceňování majetku a odpisů regulovaných společností, které by vyvolávalo umělé navyšování cen pro konečné zákazníky.“

[56] Dle předkládajícího senátu je uvedené vyhodnocení naprosto správné. Není totiž vůbec zřejmé, z jakého důvodu je zrovna hodnota majetku stanovená k datu přecenění, hodnotou vyjadřující kolik bude stát jeho obnova v budoucnu.

[57] Závěrem lze pouze uvést, že právní úpravu daní a právní úpravu regulace nelze směšovat. Cenová regulace vychází a pracuje s plánovanými veličinami, zatímco daně vychází ze skutečností reálných. Problematika stanovení regulačního vzorce je zcela v pravomoci ERÚ. V rámci posouzení daňové uznatelnosti nákladů není prostor pro to, aby byla regulace provedená ERÚ doplňována a upravována s argumentem, že není logické, aby byla část výnosů stěžovatele krácena daní z příjmů, neboť tuto část musí stěžovatel vynaložit na obnovu majetku. Předkládající senát navíc ověřil, že při stanovení výpočtu zisku u činnosti distribuce plynu (zisk je další část regulačního vzorce vstupující do povolených výnosů) ERÚ s daní z příjmů právnických osob počítal (srov. str. 9 *Zprávy o postupu stanovení základních parametrů regulačního vzorce a stanovení cen pro II. regulační období v odvětví plynárenství*).

V. Předložení věci rozšířenému senátu

[58] Na základě výše uvedené argumentace dospěl devátý senát k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru zastávaného sedmým senátem. Devátý senát proto rozhodl v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 s. ř. s. o postoupení věci rozšířenému senátu.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Zdeněk Kühn, Jan Passer, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil, Karel Šimka, Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci podat svá vyjádření k obsahu tohoto usnesení.

V Brně dne 22. října 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu

