

## U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Zdeňka Kühna, Jany Brothánkové, Miluše Doškové, Lenky Matyášové, Barbary Pořízkové a Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **RWE GasNet, s. r. o.**, se sídlem Klíšská 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, čj. 5956/12-1200-601251, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 12. 2013, čj. 31 Af 5/2013 – 66,

### t a k t o :

- I. Účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011.
- II. Věc se vrací k projednání a k rozhodnutí devátému senátu.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v projednávané věci je uplatnění části tzv. „povolených účetních odpisů“ (resp. rozdílu, o který povolené účetní odpisy převyšují odpisy daňové), jako daňově uznatelných výdajů (nákladů) prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve zdaňovacím období roku 2008. Povolené účetní odpisy jsou položkou vstupující do vzorce stanoveného Energetickým regulačním úřadem (ERÚ) pro výpočet povolených výnosů, kterým stát reguluje cenu distribuce zemního plynu. Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v průběhu daňového řízení a v podané žalobě argumentovala tím, že podmínky § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů byly v jejím případě naplněny.

[2] Předmětem činnosti stěžovatelky je distribuce zemního plynu. Převážnou část jejich 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).

[3] 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 stěžovatelky. Do této společnosti vložila část podniku, zejména 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 cca 12,2 mld. Kč. Přecenění nepeněžitěho vkladu mj. způsobilo, že se daňové a účetní odpisy výrazně 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).

[4] Stěžovatelka působí na liberalizovaném, nicméně plně regulovaném trhu. Je povinna zajistit bezpečný a spolehlivý provoz, údržbu, obnovu a rozvoj distribuční soustavy, současně však má v důsledku regulace limitované finanční prostředky, které za tímto účelem může svojí činností získat. ERÚ 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 v poměru 1:1. Dle stěžovatelky 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.

[5] Krajský soud dospěl v napadeném rozsudku ve shodě s žalovaným k závěru, že odpis hmotného majetku a způsob při jeho uplatnění zakotvuje zákon o daních z příjmů v § 26 až § 33. V § 26 odst. 5 zákona určuje, 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. Stěžovatelka 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, pozbyly by smysl § 24 odst. 2 písm. a) a také § 26 až 33 zákona o daních z příjmů, které speciálně řeší problematiku odpisování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku.

## II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu se brání stěžovatelka obsáhlou kasační stížností. 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. Stěžovatelka je přesvědčena, že účetní odpisy mají přímo související vazbu na výnosy. Sama 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.

[7] Stěžovatelka zdůraznila, že v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2008 nepožadovala vyšší daňové odpisy, než které ji 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 zákona o daních z příjmů totiž omezuje daňovou uznatelnost postupného zahrnování přeceněné pořizovací ceny jako takové, a stanoví tak vstupní cenu pro potřeby výpočtu daňových odpisů. Tuto normu je tak nutno chápat jako *lex specialis* pro stanovení výše daňových odpisů, nikoliv však jako pravidlo limitující daňové náklady obecně. 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.

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

## III. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[9] Devátý senát dospěl při předběžném posouzení věci k odlišnému právnímu názoru, než jaký byl zaujat v rozsudcích NSS ze dne 24. 7. 2014, čj. 7 Afs 107/2012 - 85, a čj. 7 Afs 57/2013 - 94, ve věcech kasačních stížností téže stěžovatelky. 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. Sedmý senát dospěl k závěru, že účetní odpisy (příp. jejich část převyšující daňové odpisy) mohou být podle okolností daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Bude tomu například tehdy, pokud výše účetních odpisů je faktorem přímo ovlivňujícím regulovanou cenu, za kterou distributor plynu podléhající cenové regulaci prodává plyn zákazníkům, a tedy i příjem (zisk) distributora.

[10] S názorem sedmého senátu devátý senát nesouhlasí, a proto věc postoupil k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[11] Devátý senát nejprve vysvětlil svůj pohled na formální podmínky aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, odkazuje na relevantní judikaturu. Účetní

odpisy samy o sobě (případně rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové) nelze prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) uplatnit jako daňově uznatelné náklady. Devátý senát vysvětlil rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Speciální úprava daňových odpisů v § 26 až 33 zákona o daních z příjmů vylučuje daňové 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].

[12] V posuzovaném případě je nezbytné zdůraznit zásadní skutečnost, a to že v důsledku přecenění vkladu části podniku 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 stěžovatelce umožňují odepsat celou vstupní cenu majetku, tj. to, co původní vlastník při pořízení tohoto majetku skutečně vynaložil. Naopak účetní odpisy nereflektují cenu pořizovací (tj. za kolik tento majetek pořídil právní předchůdce stěžovatelky v době pořízení), ale hodnotu skutečnou (tj. jaká byla skutečná tržní hodnota majetku v době přecenění, a to pouze k datu přecenění). Stěžovatelka se prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů snaží daňově uplatnit náklady vzniklé pouze v důsledku přecenění, tj. náklady „virtuální“. Takový postup je zcela rozporný se základními principy daňového práva.

[13] 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.

[14] 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.

[15] 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. Společnost 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.

[16] 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“.

[17] 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.

[18] 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 (posuzované sedmým senátem v uvedeném rozsudku) a roku 2008 (posuzované 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, nabylo 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.

[19] 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. Od závěrů uvedených sedmým senátem se devátý senát nemůže odchýlit 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.

[20] 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.

[21] Závěrem devátý senát zdůrazňuje, že právní úpravu daní a právní úpravu regulace nelze směřovat. 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 stěžovatelky krácena daní z příjmů, neboť tuto část musí stěžovatelka 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. s. 9 *Zprávy o postupu stanovení základních parametrů regulačního vzorce a stanovení cen pro II. regulační období v odvětví plynárenství*).

#### IV. Vyjádření stěžovatelky

[22] Stěžovatelka k usnesení devátého senátu podala velmi obsáhlé vyjádření. S názorem devátého senátu se neztotožnila. Předkládající senát nepřesně vymezil předmět sporu, neboť tento má dle usnesení představovat uplatnění tzv. povolených účetních odpisů (tj. rozdíl mezi povolenými a daňovými odpisy) jako daňově uznatelného nákladu prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro posuzované období. Stěžovatelka vymezila předmět sporu ve své kasační stížnosti, resp. jejím doplnění, kde uvedla, že sporným je v této věci uplatnění části účetních odpisů jako daňově uznatelného nákladu dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Předmět sporu proto nepředstavuje aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) na tzv. povolené účetní odpisy, nýbrž na odpisy účetní. Právě odlišné vymezení uvedené v usnesení má za následek odlišné závěry v oblasti daně z příjmů právnických osob, resp. náhledu na možnost aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. To je také důvodem rozporu mezi závěry sedmého senátu a senátu předkládajícího, a to v jinak skutkově shodné věci.

[23] Stěžovatelka se ztotožňuje se závěry sedmého senátu. Požaduje uplatnění nákladu ve formě uznání části účetních odpisů přímo souvisejících s výnosy, které podléhají následnému zdanění daní z příjmů právnických osob. Disproporci shledává stěžovatelka zejména ve skutečnosti, že zatímco je v jejích výnosech zohledněna aktualizovaná cena majetku (přeceněné účetní odpisy), na nákladové straně tato aktualizovaná cena zohledněna není. Dochází tak k situaci, kdy je část příjmů zdaněna, aniž by byla v nákladech zohledněna skutečná hodnota majetku použitého pro jejich dosažení, resp. je zohledněna, avšak toliko částečně v důsledku stropu v podobě § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Tuto disproporci nemůže stěžovatelka překonat jiným způsobem než aplikací ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) téhož zákona.

#### V. Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný podal rozšířenému senátu rovněž vyjádření. Skutečnost, že do výnosu jsou kalkulovány náklady na znovuoobnovení dlouhodobého majetku v budoucích (předpokládaných) cenách, je standardní metodou používanou všemi subjekty bez ohledu na předmět podnikání. Samotný fakt realizace takto kalkulovaných výnosů nemůže znamenat, že takto dosažený zisk při respektování skutečně vynaložených nákladů nebude zdaněn. Výše dosažených výnosů sice není předmětem sporu, nicméně z dalšího rozboru vyplývá, že akceptace názoru stěžovatelky, která požaduje uplatnit v daňových nákladech tzv. „celou hodnotu aktiv“, by fakticky vedla k nezdanění „celého dosaženého zisku“ z reálné činnosti stěžovatelky a z nakládání s majetkem. Zároveň by takový přístup zavedl zcela neodůvodněné rozdílné daňové zatížení výnosu z téže činnosti u různých daňových subjektů v návaznosti na to, zda uskutečnily či neuskutečnily transakci umožňující účetní přecenění jejich aktiv (např. přeměna, vklad podniku) či zda vykazují aktiva v historických cenách (standardní účetní princip).

[25] Zákonodárce určuje, jaká část finančního zisku při respektování skutečně vynaložených nákladů bude zdaněna. Ústředním principem zákona o daních z příjmů je,

že do daňových nákladů lze reprodukovat pouze fakticky vynaložené náklady, generované ze zdaněných prostředků. Tento princip je pak v zákoně dále podrobněji rozveden zejména pro oblast odpisování majetku. Podrobně a komplexně upravený koncept vstupní ceny hmotného majetku zohledňuje především fakticitu vynaložení konkrétních daňově akceptovatelných výdajů na pořízení hmotného a nehmotného majetku, a to při všech způsobech pořízení majetku, včetně těch, při nichž nedochází k faktickému vynaložení prostředků na jeho získání ani ke zdanění celé hodnoty nabytého majetku (vklady majetku, přeměny obchodních společností). Účetní odpisy mohou být ovlivněny také přeceněním majetku, které je v určitých situacích účetními předpisy umožněno. Daňové odpisy jsou naproti tomu fiskálním nástrojem státu, jehož účelem je také umožnit daňovým subjektům postupně v čase uplatnit v základu daně náklady vynaložené na pořízení hmotného či nehmotného majetku, ale za zákonem přesně stanovených podmínek. Výše daňových odpisů naopak případným přeceněním majetku ovlivněna není, což je výše zmíněnou komplexní úpravou v zákoně o daních z příjmů detailně zakotveno.

[26] V případě vkladu podniku a s ním souvisejícím vznikem tzv. „přeceňovacího efektu“ měl zákonodárce v rámci nastavených principů možnost koncepčně řešit daňové souvislosti zásadně dvěma způsoby, a to buď tak, že tento přeceňovací efekt bude při vkladu zdaněn a následně bude akceptován daňový odpis z přeceněných hodnot, nebo tak, že při následném odpisování takto nabytého majetku bude vycházeno z původních nepřeceněných hodnot vloženého majetku, vynaložených ze zdaněných prostředků původním vlastníkem. Zákonodárce ve snaze nepodlamovat ekonomickou aktivitu daňových subjektů zvolil koncepčně variantu druhou, racionální, tj. nezdanit přírůstek majetku vzniklý samotným přeceněním. Při této variantě je však s ohledem na rovné postavení daňových subjektů a zamezení možných spekulací legitimní, aby zákonodárce omezil uplatnění těchto „virtuálních“ nákladů vzniklých přeceněním v následujících letech tak, že nabyvateli tohoto majetku je stanovena povinnost pokračovat v odpisování, tj. je mu umožněno reprodukovat v daňových nákladech pouze odpisy generované z původních historických cen majetku, které ze zdaněných prostředků vynaložil původní vlastník (§ 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

[27] Aplikace obecného § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v oblasti odpisování majetku zcela popírá smysl komplexní speciální úpravy obsažené v zákoně. Pokud by samotný fakt, že se při kalkulaci výnosu (ceny) vychází z hodnoty účetních odpisů, vedl k naplnění přímé souvislosti mezi náklady a zdanitelnými příjmy ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, musel by takový závěr platit pro všechny podnikatelské subjekty, které při svém podnikání dosáhnou plánovaných výnosů a zisku, což by vedlo k úplnému popření komplexní úpravy daňových odpisů v zákoně o daních z příjmů. Skutečnost, zda k dosažení příjmů dochází díky zásahu regulátora či vlastním přičiněním daňového subjektu, nemůže mít na výsledný závěr vliv.

## VI. Posouzení věci

### VI.1. *Pravomoc rozšířeného senátu*

[28] Rozšířený senát nejprve zvážil svou pravomoc rozhodnout spornou právní otázku.

[29] Sedmý senát dospěl v rozsudcích NSS ze dne 24. 7. 2014, čj. 7 Afs 107/2012 - 85, a čj. 7 Afs 57/2013 - 94, k závěru, že účetní odpisy (příp. jejich část převyšující daňové odpisy) mohou být podle okolností daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Bude tomu například tehdy, pokud výše účetních odpisů je faktorem přímo ovlivňujícím regulovanou cenu, za kterou distributor plynu podléhající cenové regulaci prodává plyn zákazníkům, a tedy i příjem (zisk) distributora.

[30] S uvedeným právním názorem předkládající devátý senát nesouhlasí, tvrdí, že na účetní odpisy nelze § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů aplikovat. Jakkoliv se devátým senátem řešená kauza týká zdaňovacího období roku 2008, zatímco sedmý senát řešil roky 2009 a 2010, sporný § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů zůstal ve své relevantní pasáži po celou dobu shodný. Názor devátého senátu je vskutku v rozporu s napadeným názorem sedmého senátu. Jsou tedy dány podmínky pravomoci rozšířeného senátu ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s.

[31] Na spornosti nyní řešené otázky nic nemění ani to, že sedmý senát ve svých premisách chybně vycházel dílem z právních předpisů na jeho věc neaplikovatelných (viz bod [18] shora). Devátý senát se totiž v tomto nemohl od sedmého senátu odlišit s odkazem na zcela zjevná pochybení sedmého senátu, neboť argumentace (na věc neaplikovatelnými) předpisy byla spíše podpůrného charakteru. Obecná otázka výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů zůstává shodná pro všechny tři věci, tedy věci sp. zn. 7 Afs 107/2012, sp. zn. 7 Afs 57/2013 i pro věc nyníjší.

[32] Pokud stěžovatelka tvrdí, že snad devátý senát jinak vymezil předmět sporu (viz bod [22] shora), k tomuto se nemohl rozšířený senát vyjádřit. Úkolem rozšířeného senátu je posoudit jen spornou otázku výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, přičemž o kasační stížnosti včetně všech tam vyjádřených námitek rozhodne následně devátý senát. Rozšířený senát nepochybuje, že bez vyjasnění mezi sedmým a devátým senátem sporného výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) nemůže devátý senát věc rozhodnout.

## VI. 2. Posouzení věci

[33] Podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění pro rok 2008 výdaji (náklady) podle § 24 odst. 1 jsou také *výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících*. Naprosto shodná verze tohoto ustanovení platila též v roce 2009 a v roce 2010.

[34] Podle § 25 odst. 1 za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat mj. výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku [písm. a)] a účetní odpisy dlouhodobého majetku [písm. zg)].

[35] K podmínkám aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů se již Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil. Za zásadní rozhodnutí lze označit především

rozsudek ze dne 28. 3. 2007, čj. 5 Afs 95/2006 - 80, č. 1225/2007 Sb. NSS. Podle tohoto rozsudku, s nímž se rozšířený senát zcela ztotožňuje, při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je nejprve třeba posoudit, zda v souzené věci jde o výdaje, na které se uvedené ustanovení vztahuje. Teprve v případě kladného zodpovězení této otázky je třeba posuzovat, zda je dána souvislost s příjmy, vůči kterým jsou výdaje s poukazem na toto ustanovení uplatňovány.

[36] Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) odkazuje na § 25 při vymezení, o které výdaje (náklady) se může jednat. Podle § 25 odst. 1 písm. a) za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku. To však neznamená, že právě proto lze na výdaje související s pořízením hmotného a nehmotného majetku aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc). Výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku se od ostatních výdajů daňově obecně neuznatelných liší tím, že je ve skutečnosti uznat lze, ovšem v jiném zákonném režimu. Děje se tak nikoli jednorázově v jednom zdaňovacím období v plné výši, ale postupně, prostřednictvím odpisování [obecně § 24 odst. 2 písm. a), detailně pak viz režim upravený v § 26 a násl. zákona o daních z příjmů].

[37] Jestliže tedy zákon o daních z příjmů konstruuje zvláštní režim uplatňování výdajů (nákladů) pro určitý typ majetků, a to prostřednictvím odpisování jejich hodnoty, jde o speciální právní režim k uplatňování tohoto druhu výdajů a tedy o speciální právní úpravu k postupu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výslovně předpokládanou v odst. 2 písm. a) tohoto ustanovení. Oním kritériem odůvodňujícím speciální právní úpravu je předmět, na který byl ten který výdaj (náklad) vynaložen, a sice hmotný nebo nehmotný majetek.

[38] Účelem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 i pro náklady, na které by uvedené ustanovení jinak nedopadalo, neboť je obecně za výdaje považovat nelze. Naproti tomu v případě hmotného a nehmotného majetku [§ 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] je zde speciální režim uplatňování těchto výdajů (nákladů) cestou jejich odpisování. Obecný postup uplatňování výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ke kterému je třeba vztáhnout i výdaje (náklady) v § 24 odst. 2 písm. zc) proto v tomto případě aplikovat nelze (srov. již cit. rozsudek čj. 5 Afs 95/2006 - 80).

[39] Rozšířený senát na tomto místě shrnuje, že § 24 odst. 2 písm. zc) se na náklady spojené s nabýváním hmotného a nehmotného majetku nevztahuje jednoduše proto, že tyto zákon o daních z příjmů komplexně řeší režimem daňových odpisů. Opačný výklad by byl v rozporu s uznávaným interpretačním pravidlem *lex specialis derogat legi generali* (úprava zvláštní má aplikační přednost před úpravou obecnou).

[40] Daňové odpisy jsou tedy v zásadě výlučnou metodou, jak může daňový subjekt uplatnit náklady spojené s pořízením hmotného a nehmotného majetku. Díky daňovým odpisům, regulovaným zákonem o daních z příjmů, může daňový subjekt postupně v čase snížit základ daně z příjmů o částky, které skutečně vynaložil za pořízený majetek, vztahující se k zajištění zdanitelného příjmu. Odpis je část vstupní ceny, kterou daňový subjekt může uplatnit jako daňově uznatelnou v jednom roce. Zákon o daních z příjmů

kogentně stanoví, jak dlouho se ten který majetek daňově odepisuje, tj. za jak dlouho mají být náklady na pořízený majetek uplatněny do daňově uznatelných nákladů. Zásadou je, že se hmotný majetek odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny (§ 30 odst. 3 zákona o daních z příjmů).

[41] Naproti tomu stojí účetní odpisy, upravené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání (viz § 28 odst. 6 zákona o účetnictví). Tyto odpisy plní odlišnou funkci, než odpisy daňové; účetní jednotka tyto odpisy používá pro svou potřebu co nejreálnějšího vyjádření opotřebení majetku. Daňové a účetní odpisy se mohou shodovat, nezřídka se však mohou i výrazně lišit. 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; režim daňových odpisů dle zákona o daních z příjmů je komplexní úpravou.

[42] Při srovnávání účetních a daňových institutů je třeba vycházet z odlišnosti cílů účetnictví a cílů daní. Cílem účetnictví (účetního výkaznictví) je poskytovat informace pro účely kontroly a řízení, zatímco cílem daňového systému je kromě jiného (např. alokace zdrojů mezi veřejnou a soukromou potřebou, redistribuce důchodů prostřednictvím daní a transferových plateb, stabilizace ekonomiky, atd.) výběr daní. Finanční a daňové účetnictví nemůže být libovolně zaměňováno, neboť mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům a slouží odlišným účelům. Účetní předpisy nestanoví, co je či není předmětem daně, ani co je či není daňově uznatelnou položkou. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů (takto viz rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011 - 94, ve věci *MP Development*, č. 2626/2012 Sb. NSS, obecně znám jako „*zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů*“).

[43] Účetní odpisy si v zásadě stanoví účetní jednotka sama s ohledem na opotřebení majetku odpovídající běžným podmínkám užívání. Výjimkou je situace stěžovatelky, jejíž účetní odpisy reguluje Energetický regulační úřad (v rozhodné době to byla vyhláška ERÚ č. 404/2005 Sb., o náležitostech a členění regulačních výkazů včetně jejich vzorů a pravidlech pro sestavování regulačních výkazů). Právě na odlišnosti postavení stěžovatelky oproti běžným daňovým subjektům založil sedmý senát svůj názor o účetních odpisech (příp. jejich části převyšující daňové odpisy) jako daňově uznatelných výdajích podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[44] Jak však rozšířený senát shora vysvětlil, speciální úprava daňových odpisů v § 26 a násl. zákona o daních z příjmů vylučuje jakékoliv jiné daňově uznatelné uplatnění nákladů spojených s pořízením hmotného či nehmotného majetku. Vylučuje tak i použití účetních odpisů, ledaže zákon o daních z příjmů výslovně stanoví jinak [jak správně uvádí předkládající devátý senát, takovou výslovně stanovenou výjimkou je § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, což je však zcela specifický případ, kdy byla možnost uplatnění účetních odpisů výslovně připuštěna]. Výjimky nad rámec textu zákona nelze libovolně rozšiřovat.

[45] Ustanovení § 19a odst. 1 energetického zákona, účinné teprve od července 2009, se daňových účinků podnikání stěžovatelky nijak netýká. Jde jen o ustanovení stanovící mantinely regulace mj. přepravy a distribuce plynu ze strany ERÚ.

[46] Rozšířený senát tedy plně podepisuje závěr devátého senátu, podle něhož pokud zákonodárce jednoznačně stanovil postup (daňové odpisování), jakým mají být obecně náklady na pořízení hmotného majetku uplatňovány do daňově uznatelných nákladů, 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 stanovené odpisy daňové, by totiž při umožnění tohoto postupu došlo k faktickému derogování právní úpravy daňových odpisů.

[47] Neudržitelnost závěrů sedmého senátu lze ilustrovat právě na posuzovaném případě. Při vkladu části podniku do základního kapitálu právního předchůdce stěžovatelky došlo k přecenění tohoto vkladu z hodnoty cca 3,4 mld. Kč na cca 12,2 mld. Kč. Právě v důsledku přecenění účetní odpisy převyšují odpisy daňové. Účetně je 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 stěžovatelce umožní odepsat celou vstupní cenu majetku, tj. to, co původní vlastník při pořízení tohoto majetku skutečně vynaložil. Oproti tomu účetní odpisy budou ve stěžovatelčině případě vyjadřovat opotřebení majetku, a to z přeceněné hodnoty (téměř 12,2 mld. Kč). Účetní odpisy tedy nezohledňují cenu pořizovací (tj. za kolik tento majetek pořídil právní předchůdce stěžovatelky v době pořízení), ale hodnotu skutečnou (tj. jaká byla skutečná tržní hodnota majetku k okamžiku přecenění).

## VII. Závěrečné shrnutí

[48] Rozšířený senát tedy shrnuje, že účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2011.

## VIII. Další postup ve věci

[49] Rozšířený senát posoudil spornou právní otázku a v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrací devátému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně 26. srpna 2015

Josef Baxa  
předseda senátu