



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy, a soudkyň Mgr. Lenky Bahýľové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **Energo Hustopeče s.r.o.**, sídlem Dukelské nám. 36/10, Hustopeče, zast. Mgr. Petrem Knapem, advokátem, sídlem Mrštíkova 15, Hustopeče, proti žalovanému: **Energetický regulační úřad**, sídlem Masarykovo náměstí 91/5, Jihlava, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 5. 2019, č. j. 29 A 70/2017 - 101,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Energetického regulačního úřadu ze dne 21. 11. 2016, sp. zn. KO-08360/2014-ERU, č. j. 08360-37/2014-ERU (dále též jen „rozhodnutí správního orgánu prvního stupně“) bylo rozhodnuto (výrok I), že se žalobkyně (provozovatelka zařízení na výrobu a rozvod tepelné energie) dopustila pěti správních deliktů dle § 16 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách (dále jen „zákon o cenách“), a to tím, že při kalkulaci výsledné ceny tepelné energie za rok 2011 uplatnila a následně též vyúčtovala náklady, které nelze uznat jako ekonomicky oprávněné, neboť požadovala cenu, jejíž výše není v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen dle § 6 odst. 1 zákona o cenách, když v rozporu s body (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 1/2010 k cenám tepelné energie (dále jen „cenové rozhodnutí č. 1/2010“) a) v cenové lokalitě „Sv. Čecha 10, Masarykovo nám. 8“ uplatnila neoprávněné odpisy tepelné energie ve výši 55 359 Kč, dále neoprávněné odpisy nepoužívaného majetku ve výši 100 221 Kč a odpis ve výši 7482 Kč nevycházející z účetnictví žalobkyně, b) v cenové lokalitě „Sv. Čecha 3“ uplatnila neoprávněné odpisy ve výši 22 008 Kč, c) v cenové lokalitě „U Větrolamu 25“ uplatnila neoprávněné odpisy ve výši 26 638 Kč, d) v cenové lokalitě „Gen. Peřiny A1,

1292/4“ uplatnila neoprávněné odpisy ve výši 90 272 Kč a e) v cenové lokalitě „Gen. Peřiny A5, 1296/12“ uplatnila neoprávněné odpisy ve výši 90 272 Kč. Výrokem II. žalovaný uložil žalobkyni za uvedené správní delikty úhrnnou pokutu ve výši 150 000 Kč dle § 16 odst. 4 písm. c) zákona o cenách. Výrokem III. žalovaný uložil žalobkyni uhradit náklady řízení ve výši paušální částky 2500 Kč a výrokem IV. žalovaný zastavil správní řízení týkající se dalších skutků.

[2] Správní orgán prvního stupně v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že ve vztahu k odpisům v ceně tepelné energie je třeba u majetku pořízeného před 1. 1. 2011 vycházet z bodu 2.2.4 přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 1/2020 a posuzovat výši odpisů již provozovaného majetku dle předchozích cenových předpisů, v posuzované věci dle cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 7/2008 k cenám tepelné energie. Za účelem posouzení délky odpisování majetku, která by odpovídala obvyklé době jeho použitelnosti, si správní orgán prvního stupně nechal zpracovat znalecký posudek, podle něhož je obvyklá doba použitelnosti v případě plynových kotlů § 15 let, v případě bytových stanic LOGOthem 20 let, v případě regulace kotlů a kotelen 12 let, pokud by tento majetek byl evidován jako technologický celek, tak 15 let. Správní orgán prvního stupně si rovněž obstaral vyjádření společností působících na trhu s touto technikou k obvyklé době použitelnosti těchto technologií. Na základě takto zjištěných skutečností dospěl správní orgán prvního stupně k závěru, že doba odpisování některých aktiv žalobkyni měla být delší, tj. míra účetních odpisů zahrnovaných do kalkulace ceny tepelné energie měla být nižší.

[3] Rozklad žalobkyně proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně předsedkyně Energetického regulačního úřadu rozhodnutím ze dne 10. 2. 2017, č. j. 08360-41/2014-ERU, zamítla a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdila (dále též jen „napadené rozhodnutí“). Uvedla, že pokud dodavatel tepelné energie zahrne do ceny tepelné energie náklady formou odpisů v míře převyšující povolenou výši odpisů uplatnitelných v ceně tepelné energie, naplní skutkovou podstatu předmětného správního deliktu. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (§ 7 odst. 1, § 28 odst. 1, § 26 odst. 3) stanoví pouze určité obecné principy odpisování, nikoli konkrétní postup při účetním odpisování, při posouzení odpisů majetku nabytého do užívání před rokem 2011 proto bylo nutno učinit racionální úvahu o tom, zda doba odpisování tohoto majetku odpovídá době jeho obvyklé použitelnosti. V případě žalobkyně odpisy buď nevycházely z jejího účetnictví (do ceny tepelné energie zahrnovala odpisy ve vyšší míře, než by odpovídalo účetním odpisům uvedeného majetku vycházejícím z jeho dlouhodobé použitelnosti, konkrétně se jednalo o odpisy plynových kotlů, kogenerační jednotky, výměníku a čerpadla, regulace kotlů, bytových stanic MEIBES a řídicích systémů), resp. se jednalo o majetek v roce 2011 neužívaný pro výkon licencované činnosti. Možnost zahrnování odpisů do ceny tepelné energie ve výši odpisů daňových byla cenovými rozhodnutími č. 1/2010 i č. 7/2008 připuštěna pouze jako výjimka, která musí být odůvodněna, což v posuzované věci splněno nebylo; žalobkyně odpisovala majetek od jeho pořízení ve vysokých odpisových sazbách, které neodpovídaly standardní době použitelnosti, jak byla určena ve vztahu ke konkrétnímu majetku znaleckým posudkem, který si správní orgán prvního stupně nechal zpracovat.

pokračování

[4] Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem (dále též jen „napadený rozsudek“) zamítl žalobu žalobkyně proti napadenému rozhodnutí jako nedůvodnou. Se závěry správních orgánů se ztotožnil a konstatoval, že v napadeném rozhodnutí byly srozumitelně a koherentně vypořádány všechny rozkladové námitky. Žalobkyně předestřela pouze obecnou žalobní argumentaci a přijaté právní závěry nevyvrátila ani nepředložila žádný důkaz, který by svědčil o neúplnosti či nesprávnosti skutkových a právních závěrů napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti navrhla, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Argumentovala, že vzhledem k tomu, že se v dané věci jednalo o majetek, který byl zařazen do užívání před nabytím účinnosti cenového rozhodnutí č. 1/2010, řídil se režim uplatněných odpisů předcházejícími cenovými předpisy. Ty jako základní podmínku pro stanovení uznatelných odpisů stanovily takovou podobu odpisového plánu, která bude vycházet z doby použitelnosti daného majetku. Stěžovatelka proto využila možnost, kterou jí podpůrně ve smyslu příslušného cenového rozhodnutí dával § 31 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tento způsob stěžovatelka uplatňovala již od roku 1998 a odpisové plány průběžně aktualizovala tak, aby odpisové sazby odpovídaly hodnotám dle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[6] Stěžovatelka dále poukázala na bod 2.2.4 cenového rozhodnutí pro rok 2011, v němž je uvedeno: *„U majetku, který byl již dodavatelem k 31. prosinci 2010 odepisován, dodavatel uplatňuje ceny tepelné energie povolené odpisy v souladu s cenovými předpisy účinnými do nabytí účinnosti tohoto cenového rozhodnutí až do úplného odepsání tohoto majetku“*. V cenových rozhodnutích žalovaného k cenám tepelné energie pro roky předcházející roku 2011 byl u položky „odpisy“ vždy uveden kromě odkazu na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, i odkaz na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Proto se stěžovatelka rozhodla při nastavení odpisových plánů využít právě tuto normu, která uvádí konkrétní sazby odpisování pro jednotlivé druhy majetku. K tomu stěžovatelka poukázala na své legitimní očekávání, pokud v letech 2003 - 2010 při cenové kontrole Státní energetická inspekce u položky odpisů zařízení uvedených do provozu před rokem 2010 neshledala žádné porušení cenových předpisů. Stěžovatelka vždy postupovala dle pokynů a závěrů Státní energetické inspekce a má za to, že způsob stanovení odpisů (nebyl-li předtím kontrolními pracovníky rozporován), je v souladu s právními předpisy. Nadto uvedla, že nedošlo k žádnému poškození odběratelů tepla.

[7] Žalovaný ve vyjádření kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem a že kasační stížnost pouze opakuje žalobní argumentaci. Z příslušného cenového rozhodnutí jasně vyplývá, že míra zahrnování odpisů do ceny tepelné energie vycházela z odpisů účetních, nikoli daňových, přičemž zde byla zřetelně vyjádřena podmínka, aby odpisy odpovídaly dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku. Možnost zahrnovat do ceny tepelné energie odpisy ve výši těch daňových byla stanovena pouze jako výjimka přípustná jen v odůvodněných případech, a to zejména tehdy, pokud by nebylo možno zahrnout do ceny odpisy ve výši odpovídající účetním odpisům (vycházejícím z obvyklé doby použitelnosti majetku), a neplyne z ní oprávnění do ceny

zahrnovat daný majetek bez dalšího ve výši určené podle zákona o daních z příjmů. Formulace ustanovení bodu (2.2.1) cenového rozhodnutí č. 7/2008 neobsahuje právo volby mezi účetními či daňovými odpisy. Naopak ve shodě s regulační vyhláškou je zde jednoznačně stanoveno, že povolenými odpisy v ceně tepelné energie jsou účetní odpisy provozovaného majetku pro výrobu a rozvod tepelné energie podle zákona o účetnictví, přičemž doba odpisování má odpovídat dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku. V případě stěžovatelky nebyly zjištěny žádné relevantní důvody pro to, aby bylo možné předmětný majetek odpisovat pro dobu kratší, než je jeho dlouhodobě obvyklá použitelnost. Technické řešení systému vytápění lze označit za standardní a ani z obsahu znaleckého posudku není seznatelný žádný důvod pro zkrácení doby životnosti dané technologie oproti dlouhodobě obvyklé době 15 let.

[8] Oprávněnost svého postupu nemůže stěžovatelka podle žalovaného založit na dřívějších cenových kontrolách prováděných Státní energetickou inspekcí před rokem 2011. Během těchto kontrol totiž nebylo blíže zkoumáno, zda stěžovatelka v položce „Odpisy“ uplatňuje ekonomicky oprávněné náklady či nikoliv, přičemž tyto kontroly nevedly k žádným závěrům ohledně zahrnování účetních odpisů do ceny tepelné energie. K tomu žalovaný dodal, že užívání daňových odpisů namísto účetních je vadné nejen z hlediska cenové regulace, ale i z hlediska zákona o účetnictví, neboť daňové a účetní odpisy mají zcela jiný účel.

III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že řízení před správními soudy, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno zásadou dispoziční. Jak vyplývá z konstantní judikatury, obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70, či ze dne 18. 6. 2020, č. j. 1 Afs 47/2020 – 37). Je na stěžovateli, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Z tohoto hlediska je podaná kasační stížnost na samé hranici přípustnosti (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 – 63, č. 4051/2020 Sb. NSS), neboť její obsah se téměř doslovně shoduje s vyjádřením stěžovatelky, které zaslala krajskému soudu jako vyjádření ze dne 14. 6. 2017. Tímto vyjádřením stěžovatelka upřesnila jinak velmi obecně formulovanou žalobu, v níž pouze uváděla, že dodržela příslušné cenové předpisy, a tvrdila, že její rozklad byl nesprávně posouzen. Krajský soud se proto konkrétněji mohl vypořádat právě s argumenty uvedenými v tomto později zasláném vyjádření stěžovatelky, jehož obsah následně stěžovatelka vtělila do kasační stížnosti, kterou nicméně doplnila toliko o tvrzení, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázky, aniž by však toto své tvrzení jakýmkoliv způsobem specifikovala či rozvedla.

pokračování

[11] Nejvyšší správní soud tedy přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Předně lze konstatovat, že krajský soud se dostatečným způsobem vypořádal se všemi žalobními argumenty stěžovatelky. Co se týká aplikované právní úpravy, ta nebyla mezi účastníky řízení sporná. Správního deliktu podle § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách se dopustí prodávající, pokud sjedná nebo požaduje cenu, jejíž výše nebo kalkulace není v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen podle § 6 odst. 1 tohoto zákona, přičemž podmínky věcného usměrňování ceny tepelné energie jsou stanoveny cenovými rozhodnutími Energetického regulačního úřadu.

[13] Podle cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 1/2010 k cenám tepelné energie (dále jen „cenové rozhodnutí č. 1/2010“), bodu (1.1), se ceny tepelné energie regulují způsobem věcného usměrňování cen. Do ceny tepelné energie lze v kalendářním roce promítnout pouze ekonomicky oprávněné náklady, přiměřený zisk a daň z přidané hodnoty. Podle bodu (1.2) stejného cenového rozhodnutí jsou ekonomicky oprávněnými náklady v ceně tepelné energie ekonomicky oprávněné náklady nezbytné pro výrobu anebo rozvod tepelné energie v kalendářním roce, které vycházejí z účetnictví dodavatele tvořeného v souladu s Českými účetními standardy podle jiného právního předpisu (tj. zákona o účetnictví). Veškeré uplatňované ekonomicky oprávněné náklady zahrnuje dodavatel do ceny tepelné energie. Podmínky pro určení některých ekonomicky oprávněných nákladů v ceně tepelné energie jsou uvedeny v příloze č. 1 tohoto cenového rozhodnutí.

[14] Podle bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 1/2010 jsou povolenými odpisy v ceně tepelné energie účetní odpisy provozovaného majetku nezbytného pro výrobu nebo rozvod tepelné energie, přičemž doba odpisování odpovídá dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku podle jiného právního předpisu (tím je zákon o účetnictví), nestanoví-li toto cenové rozhodnutí minimální dobu odpisování majetku. Ve vztahu k majetku již odpisovanému k 31. 12. 2010 bylo nutno postupovat podle bodu (2.2.4) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 1/2010, dle něhož *„dodavatel uplatňuje do ceny tepelné energie povolené odpisy v souladu s cenovými předpisy účinnými do nabytí účinnosti tohoto cenového rozhodnutí až do úplného odepsání tohoto majetku.“* V posuzované věci se tedy na odpisy tohoto majetku aplikovalo cenové rozhodnutí č. 7/2008, podle jehož bodu (2.2.1) přílohy č. 1 *„[p]ovolenými odpisy v ceně tepelné energie jsou účetní odpisy provozovaného majetku pro výrobu a rozvod tepelné energie podle zvláštního právního předpisu (poznámka pod čarou odkazovala na zákon o účetnictví), přičemž doba odpisování odpovídá dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku, v odůvodněných případech minimálně však době odpisování podle zvláštního právního předpisu (poznámka pod čarou odkazovala na zákon o daních z příjmů).“*

[15] Správní orgány, jejichž závěry krajský soud potvrdil, posuzovaly režim uplatněných odpisů na podkladě cenového předpisu č. 7/2008, to není s argumentací stěžovatelky v rozporu. Názor stěžovatelky, že postupovala správně, pokud při odpisování majetku, který již byl ke dni 31. 10. 2010 odepisován, aplikovala daňové předpisy, však vyvrací jednak dikce bodu (2.2.1) cenového rozhodnutí č. 7/2008, a jednak výklad správního orgánu prvního stupně zejména na s. 22 jeho rozhodnutí, který byl potvrzen napadeným

rozhodnutím žalovaného. Ten lze shrnout tak, že uplatňované účetní odpisy v ceně tepelné energie musí odpovídat tomu, že doba odpisování odpovídá dlouhodobě obvyklé použitelnosti majetku, což zároveň odpovídá § 36 odst. 3 zákona o účetnictví, podle něhož odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty. Účetní odpisy tedy musí být reálným obrazem předmětu účetnictví (srov. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví). Jakkoli cenové rozhodnutí č. 7/2008 stanovilo výši účetních odpisů majetku, kterou lze jako náklady promítnout do ceny tepelné energie, pouze obecně jako odpisy podle zákona o účetnictví, a zákon o účetnictví nestanoví délku odepisování hmotného majetku, neznamená to, že by dodavatel tepelné energie mohl zcela libovolně volit dobu odepisování daného majetku. Ekonomicky oprávněné náklady, resp. výše uplatňovaných odpisů, musí odpovídat dlouhodobě obvyklé použitelnosti tohoto majetku (k posouzení této otázky byl následně zpracován znalecký posudek).

[16] Cenový předpis č. 7/2008 sice stěžovatelce dával možnost využít při odpisování zvláštních právních předpisů (zákon o daních z příjmů), avšak pouze v odůvodněných případech. Lze tak souhlasit s žalovaným, že formulace bodu (2.2.1) cenového rozhodnutí č. 7/2008 neobsahovala právo volby mezi účetními a daňovými předpisy za situace, kdy použití daňových předpisů nebylo odůvodněno specifickými důvody. V napadeném rozhodnutí přitom žalovaný vysvětlil, v jakých situacích by bylo možné takto postupovat (např. pokud by držitel licence nabyl již použitý a v určité míře účetně odepsaný majetek, u něhož by již nebylo možné očekávat standardní dobu použitelnosti jako u majetku nového), což však v posuzovaném případě nenastalo a stěžovatelka to ani netvrdila. Nesprávný postup stěžovatelky při odpisování majetku přitom nemůže být legitimizován tvrzením, že jej stěžovatelka používá již od roku 1998.

[17] Námitkou stěžovatelky, která poukazovala na své legitimní očekávání vyplývající z předcházejících kontrol ze strany Státní energetické inspekce, se krajský soud zabýval v bodech 16 – 19 napadeného rozsudku (resp. přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, které se touto námitkou rovněž zabývalo) a Nejvyšší správní soud nepovažuje s ohledem na obsah kasační stížnosti za nutné, aby zde tuto argumentaci, jejíž podstatou je zjištění, že předmět kontroly v minulosti provedené ze strany Státní energetické inspekce a kontroly provedené Energetickým regulačním úřadem byl odlišný, obsáhle rekapituloval. Jak již bylo zmíněno v úvodu, stěžovatelka ani k této argumentaci krajského soudu nevznesla jakoukoli oponenturu, s níž by se Nejvyšší správní soud mohl vypořádat.

[18] K tvrzení stěžovatelky, že nedošlo k žádnému poškození odběratelů tepla, pak lze odkázat na bod 28 napadeného rozsudku, resp. na s. 8 napadeného rozhodnutí žalovaného. V tomto ohledu lze za zcela příléhavou označit argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí, že rychlejší zahrnování odpisů do cen uplatňovaných stěžovatelkou se negativně promítlo ve vztahu k odběratelům, kteří musí určité náklady v ceně tepelné energie uhradit v kratším časovém horizontu, tj. po určitou dobu strpět vyšší ceny tepelné energie, než by jinak odpovídalo tvorbě cen v souladu s cenovými předpisy. Porušení pravidel věcného usměrňování cen (zde prostřednictvím zahrnování neoprávněných nákladů do ceny), které je sankcionováno správním deliktem podle § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách, se tak vždy negativně projeví ve vztahu k odběratelům; otázkou je pouze míra těchto důsledků. K tomu lze již jen dodat, že stěžovatelka v řízení před správními

pokračování

soudy jakkoli nebrojila proti výši pokuty, která jí byla za naplnění skutkové podstaty předmětného správního deliktu uložena.

[19] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[20] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a proto právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení přiznána nebyla.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. prosince 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu