



## Energetický regulační úřad

**Ing. Alena Vitásková**  
předsedkyně

Č. j.: 06906-23/2014-ERU

V Jihlavě dne 18. ledna 2016

### **R o z h o d n u t í**

O rozkladu společnosti Enerstar s.r.o. v likvidaci (dříve SFW, s.r.o.), se sídlem Jana Masaryka 252/6, 120 00 Praha 2 - Vinohrady, IČ: 267 50 287 (dále též „účastník řízení“ nebo „kontrolovaná osoba“), zastoupené JUDr. Ing. Janem Vychem, advokátem v Advokátní kanceláři Vych & Partners, s.r.o., se sídlem Lazarská 11/6, 120 00 Praha 2, proti rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. j. 06906-17/2014-ERU ze dne 15. října 2015 (sp. zn. KO-06906/2014-ERU), kterým Energetický regulační úřad jako příslušný správní orgán podle § 18 odst. 1 písm. b) zákona 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, a § 2c zákona č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o působnosti v oblasti cen“), uznal účastníka řízení odpovědným za spáchání správního deliktu podle § 16 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách“), kterého se dopustil tím, že v roce 2011 v cenové lokalitě „Kroměříž“ v rozporu s § 6 odst. 1 písm. c) zákona o cenách a cenovým rozhodnutím Energetického regulačního úřadu č. 1/2010, k cenám tepelné energie (dále jen „cenové rozhodnutí č. 1/2010“), uplatnil ekonomicky neoprávněné náklady ve výsledné ceně tepelné energie, konkrétně v položce „Výrobní režie“ náklad za zprostředkování prodeje ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH, v položce „Ostatní stálé náklady“ daň z převodu nemovitostí ve výši [REDAKCE] Kč a v položce „Odpisy“ u majetku vymezeného ve výroku I. rozhodnutí, pořízeného v roce 2006, částku o celkem [REDAKCE] Kč bez DPH vyšší, než odpovídalo povoleným odpisům v ceně tepelné energie, za což účastníkovi řízení udělil pokutu ve výši 1 089 046 Kč a uložil opatření k nápravě podle § 18 odst. 3 písm. b) energetického zákona, jsem jako nadřízený správní orgán Energetického regulačního úřadu rozhodla podle § 96 odst. 2 energetického zákona ve spojení s § 90 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), na návrh rozkladové komise, ustavené podle § 152 odst. 3 správního řádu, takto:

**Rozklad společnosti Enerstar s.r.o. (dříve SFW, s.r.o.), se sídlem Jana Masaryka 252/6, 120 00 Praha 2 - Vinohrady, IČ: 267 50 287, proti rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. j. 06906-17/2014-ERU ze dne 15. října 2015 (sp. zn. KO-06906/2014-ERU) zamítám a napadené rozhodnutí potvrzuji.**

## **Odůvodnění:**

### **I. Průběh kontroly**

Dne 25. října 2012 oznámil Energetický regulační úřad společnosti SFW, s.r.o., zahájení kontroly podle zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů, jejímž předmětem bylo dodržování cenových předpisů při kalkulaci ceny tepelné energie v roce 2011 v cenové lokalitě „Kroměříž“.

O výsledku kontroly byl sepsán protokol č. [REDAKCE] ze dne 27. listopadu 2013. Bylo zjištěno, že kontrolovaná osoba kalkulovala cenu tepelné energie v rámci jedné cenové lokality na jedné úrovni předání, a to celkem pro [REDAKCE] odběratelů. Energetický regulační úřad v rámci protokolu konstatoval, že shledal porušení cenových předpisů ze strany kontrolované osoby, a to v položkách „Opravy a údržba“, „Odpisy“, „Výrobní režie“, „Správní režie“ a „Ostatní stálé náklady“.

Dne 13. prosince 2013 kontrolovaná osoba podala proti výše uvedenému protokolu námitky, o nichž rozhodl Energetický regulační úřad rozhodnutím o námitkách kontrolované osoby č. j. 13418-47/2012-ERU ze dne 18. února 2014, jímž byla kontrolní zjištění částečně potvrzena, a částečně bylo námitkám vyhověno ohledně odpisů majetku pořízeného v roce 2011.

### **II. Správní řízení v prvním stupni**

Dne 23. července 2014 oznámil Energetický regulační úřad kontrolované osobě zahájení správního řízení pro podezření ze spáchání správního deliktu podle § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách.

V rámci správního řízení bylo dne 1. srpna 2014 doručeno Energetickému regulačnímu úřadu vyjádření účastníka řízení, v němž setrval na obsahu svých námitek podaných ke kontrolnímu protokolu. Účastník řízení dále rozporoval neuznání nákladů vynaložených na zpracování investičních záměrů a projektových dokumentací obsažených v položkách „Opravy a údržba“ a „Výrobní režie“. Ohledně odpisů účastník řízení odkázal na jím předložené právní stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky a konstatoval, že Energetický regulační úřad neodůvodnil kontrolní závěr, podle něhož účastník řízení postupoval v rozporu s cenovým rozhodnutím Energetického regulačního úřadu č. 7/2008, přičemž podle účastníka řízení jsou příslušná kontrolní zjištění rozporná, neboť není zřejmé, zda měl účastník řízení zahrnovat do ceny majetek nabytý v roce 2006 ve výši odpisů daňových či nikoliv. Své argumenty spolu s návrhem na zastavení správního řízení v části popíraných položek účastník řízení zopakoval ve vyjádření ze dne 22. srpna 2014.

Rozhodnutím Energetického regulačního úřadu č. j. 06906-7/2014-ERU ze dne 1. dubna 2015 byl účastník řízení uznán odpovědným za spáchání správního deliktu podle § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách v rozsahu výše uvedeném. Energetický regulační úřad, jakožto ekonomicky neoprávněné náklady v ceně tepelné energie, označil náklad ve výši [REDAKCE] Kč za zprostředkování prodeje vozu, který nesouvisí s výrobou a rozvodem tepelné energie, a náklad [REDAKCE] Kč představující priznanou daň z převodu nemovitostí a dále odpisy majetku pořízeného v roce 2006 uplatněné v ceně tepelné energie, a to ve výši [REDAKCE] Kč. Zastaveno bylo správní řízení v části odpisů majetku pořízeného v letech 2008 a 2009 a v části nákladů v položkách „Opravy a údržba“ a „Výrobní režie“. K odpisům Energetický regulační úřad uvedl, že je třeba postupovat podle bodu (2.2.4) přílohy č. 1 cenového

rozhodnutí č. 1/2010, podle něhož je třeba aplikovat cenové předpisy účinné před tímto cenovým rozhodnutím. Na základě toho aplikoval Energetický regulační úřad cenové rozhodnutí č. 9/2004, k cenám tepelné energie, ve znění cenových rozhodnutí č. 11/2005 a č. 13/2005 (dále jen „cenové rozhodnutí č. 9/2004“), konkrétně bod 3 a bod 4 písm. t) jeho přílohy č. 1. Vycházejí z uvedených cenových předpisů dospěl Energetický regulační úřad k závěru, že účastník řízení měl odpisy majetku uvedeného do užívání v roce 2006 zahrnovat do ceny tepelné energie nejvýše v rozsahu rovnoměrných daňových odpisů, přičemž doby odpisování byly v roce 2006 pro odpisovou skupinu č. 4 minimálně 20 let a pro odpisovou skupinu č. 5 minimálně 30 let. Účastník řízení nicméně dobu odpisování zkrátil, čímž zahrnoval do ceny tepelné energie náklady na odpisy ve vyšší než oprávněné míře. Za zjištěné porušení právních předpisů uložil Energetický regulační úřad účastníkovi řízení pokutu ve výši získaného nepřiměřeného majetkového prospěchu.

### III. Řízení o rozkladu

Proti rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. j. 06906-7/2014-ERU ze dne 1. dubna 2015 podal účastník řízení dne 13. dubna 2015 rozklad. V rámci rozkladu účastník řízení uvedl, že Energetický regulační úřad při posuzování položky „Odpisy“ aplikoval nesprávné cenové rozhodnutí č. 9/2004, na základě něhož učinil své závěry. Účastník řízení zastával oproti tomu názor, že aplikováno nemělo být jak cenové rozhodnutí č. 1/2010, ani na základě něho cenové rozhodnutí č. 9/2004, nýbrž cenové rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 7/2008, k cenám tepelné energie (dále jen „cenové rozhodnutí č. 7/2008“), které neobsahuje žádné přechodné ustanovení, jímž by odkazovalo na aplikaci jiných předchozích cenových předpisů. Hodnocena tedy ve vztahu k odpisům měla být kritéria uvedená v bodě (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008, tj. dlouhodobě obvyklá doba použitelnosti majetku. Správní orgán tedy v případě trvání na postihu účastníka řízení měl zdůvodnit, z jakého důvodu je dlouhodobě obvyklá doba použitelnosti zvolená účastníkem řízení nesprávná a zabývat se i výkladem bodu (2.2.4) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008.

O rozkladu účastníka řízení rozhodla předsedkyně Energetického regulačního úřadu rozhodnutím č. j. 06906-12/2014-ERU ze dne 29. června 2015 tak, že napadené rozhodnutí zrušila a vrátila věc k novému projednání. V odůvodnění rozhodnutí o rozkladu uvedla, že jelikož posuzována byla cena tepelné energie pro rok 2011, je třeba vycházet z cenového rozhodnutí č. 1/2010, které stanovovalo podmínky cenové regulace právě pro rok 2011. Podle bodu (2.2.1) přílohy č. 1 tohoto cenového rozhodnutí 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 (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Jelikož uvedený majetek byl účastníkem řízení odpisován od roku 2006, bylo třeba dále aplikovat bod (2.2.4) přílohy č. 1 uvedeného cenového rozhodnutí, na základě něhož dochází u již provozovaného majetku k aplikaci dosavadních cenových předpisů. Energetický regulační úřad přitom vycházel z nesprávného závěru, že na základě této normy je nutno aplikovat cenové rozhodnutí účinné v roce 2006, tj. cenové rozhodnutí č. 9/2004. Účastník řízení však před nabytím účinnosti cenového rozhodnutí č. 1/2010 postupoval v souladu s cenovým rozhodnutím č. 7/2008, větu „v souladu s cenovými předpisy účinnými do nabytí účinnosti tohoto cenového rozhodnutí“ je tak nutno vykládat jako odkaz na cenové rozhodnutí č. 7/2008. Opačný výklad by byl nepřipustně retroaktivní.

Předsedkyně Energetického regulačního úřadu dále uvedla, že cenové rozhodnutí č. 9/2004 dále stanovilo v bodě 4 písm. t) přílohy č. 1, že za ekonomicky oprávněné náklady ve věcně usměrňované ceně tepelné energie se nepovažují odpisy majetku vyšší, než odpovídá rovnoměrnému odpisování podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). Vzhledem k tomu, že v dané době nebyla na žádné úrovni přímo stanovena minimální doba účetního odpisování majetku a stanovení doby odpisování (a tím roční výše účetních odpisů) záviselo do jisté míry na vůli vlastníka majetku, působilo tak toto ustanovení omezujícím způsobem, aby nebyly zahrnovány účetní odpisy vyšší než byla výše odpisů daňových. Při posuzování oprávněnosti zahrnutí odpisů do ceny tepelné energie za rok 2011 je tak nutno uplatnit kritérium, že doba odpisování odpovídá dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku. V odůvodněných případech pak cenové rozhodnutí připouští zahrnování nákladů do ceny tepelné energie ve výši odpisů daňových. Správní orgán by tedy mohl dojít k závěru, že se v případě účastníka řízení jedná o případ odůvodněný ve smyslu bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008 a doba účetního odpisování pro účely věcného usměrňování může být zkrácena až na dobu odpisování daňového.

#### **IV. Nové projednání věci a napadené rozhodnutí**

V rámci nového projednání věci Energetický regulační úřad dne 16. září 2015 zaslal účastníkovi řízení upřesnění předmětu správního řízení, v němž vymezil konkrétní nákladové položky, jejichž zahrnutí do ceny bylo vytýkáno. V rámci vyjádření ze dne 25. září 2015 účastník řízení uvedl, že setrvává na své argumentaci a vznesl požadavek na zastavení správního řízení.

Rozhodnutím Energetického regulačního úřadu č. j. 06906-17/2014-ERU ze dne 15. října 2015 bylo rozhodnuto, že se účastník řízení dopustil správního deliktu podle § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách a to tím, že v rozporu s bodem (1.1) cenového rozhodnutí č. 1/2010 zahrnul do ceny tepelné energie náklad ve výši ████████ Kč bez DPH za zprostředkování prodeje vozu a náklad ve výši ████████ Kč představovaný daní z převodu nemovitostí, a dále v rozporu s bodem (2.2.4) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 1/2010 ve spojení s bodem (2.2.1) cenového rozhodnutí č. 7/2008 zahrnul do ceny tepelné energie odpisy majetku nad rámec maximální povolené výše odpisů v celkové výši ████████ Kč.

Energetický regulační úřad v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že kromě ekonomicky neoprávněných nákladů na zprostředkování prodeje vozu a daň z převodu nemovitostí uplatňoval účastník řízení v ceně tepelné energie odpisy majetku, který byl odpisován již od roku 2006, bylo tedy nutno v daném případě aplikovat již formálně neúčinná cenová rozhodnutí na základě bodu (2.2.4) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 1/2010, přičemž v daném případě takto bylo nutno posuzovat postup účastníka řízení podle cenového rozhodnutí č. 7/2008. Účastník řízení tak měl do ceny tepelné energie zahrnovat účetní odpisy majetku, tj. odpisy vyjadřující jeho obvyklou použitelnost. Zároveň však bylo třeba zohlednit, že účastník řízení začal odpisovat již majetek částečně opotřebovaný, což může být důvodem pro zkrácení doby, za niž lze náklady odpovídající odpisům do ceny tepelné energie zahrnout, přičemž minimální dobou odpisování je doba daňového odpisování. Energetický regulační úřad shledal, že se o takto odůvodněný případ jedná, a stanovil rozdíl výše odpisů reálně uplatněných v ceně tepelné energie a výše odpisů podle zákona o daních z příjmů, který vyhodnotil jako náklad ekonomicky neoprávněný. Při stanovení výše pokuty vycházel správní orgán ze zjištěného nepřiměřeného majetkového prospěchu ve smyslu § 16 odst. 4 písm. b) zákona o cenách.

## V. Rozklad účastníka řízení

Proti rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. j. 06906-17/2014-ERU ze dne 15. října 2015, doručenému téhož dne, podal účastník řízení dne 30. října 2015 rozklad.

Účastník řízení v rozkladu uvedl, že byla nesprávně posouzena a nepřezkoumatelně odůvodněna otázka povolených odpisů v ceně tepelné energie. Pro účastníka řízení neplatí České účetní standardy a nelze jimi tedy argumentovat, nicméně pro případ nabytí majetku již používaného je třeba dobu odpisování sestavit pro zbývající dobu použitelnosti majetku. Energetický regulační úřad podle názoru účastníka řízení směšuje daňové a účetní odpisy, když počátek doby odpisování u účetních odpisů stanoví podle odpisů daňových, nicméně u účetních odpisů k přetržení doby odpisování změnou vlastníka nedochází. Nelze tedy vycházet ze dne nabytí majetku účastníkem řízení, ale ze zahájení odpisování majetku prvním účastníkem řízení, což správní orgán nezjistil. Společnost Techem spol. s r.o. Energetickému regulačnímu úřadu sdělila data pořízení majetku, nikoliv však data jeho faktického vzniku, který zjištěn není. Účastník řízení zaslal v rámci rozkladu několik podkladů, jimiž dokládá, že odpisovaný majetek byl již před nabytím do vlastnictví společností Techem spol. s r.o. užíván. Účastník řízení dovozuje, že stav opotřebení majetku v době jeho pořízení odpovídá době jeho účetního odpisování, přičemž doplňuje, že společností Techem spol. s r.o. byly naopak nastaveny příliš dlouhé doby odpisování majetku.

Účastník řízení dále napadá nepřezkoumatelnost výroku II. napadeného rozhodnutí o uložení opatření k nápravě, neboť mu není zřejmé, jakou opravnou kalkulaci by měl vytvořit a jakým způsobem provést vyúčtování. Vypořádání případného bezdůvodného obohacení je předmětem soukromoprávního vztahu a nemůže být opatřením uloženo.

Vzhledem k výše uvedenému účastník řízení navrhl zrušení rozhodnutí a zastavení správního řízení v části I. výroku napadeného rozhodnutí, ve zbytku výroků pak zrušení rozhodnutí a vrácení věci Energetickému regulačnímu úřadu k novému řízení.

## VI. Řízení o rozkladu

Rozklad účastníka řízení byl podán včas a splňoval předepsané náležitosti. Na základě podaného rozkladu jsem po jeho projednání v rozkladové komisi zřízené podle § 152 odst. 3 správního řádu a s přihlédnutím k návrhu rozkladové komise rozhodla tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozhodnutí, a to z následujících důvodů.

Podle § 89 odst. 2 správního řádu přezkoumává odvolací správní orgán soulad napadeného rozhodnutí a řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, s právními předpisy. Správnost napadeného rozhodnutí přezkoumává jen v rozsahu námitek uvedených v odvolání, jinak jen tehdy, vyžaduje-li to veřejný zájem.

Účastník řízení rozkladem napadl část výroku I. napadeného rozhodnutí, a to část týkající se nákladů promítnutých do ceny tepelné energie ve formě odpisů hmotného majetku. Účastník řízení výslovně nenapadl část výroku I. spočívající v zahrnutí nákladu na zprostředkování prodeje vozu a daně z převodu nemovitostí do ceny tepelné energie jako nákladů ekonomicky neoprávněných. Tyto položky jsem přezkoumala v souladu s § 89 odst. 2 správního řádu a dospěla k závěru, že byly Energetickým regulačním úřadem správně vyhodnoceny jako ekonomicky neoprávněné, neboť nesouvisí s výrobou a rozvodem tepelné energie. Jednalo se o náklady vynaložené při prodeji majetku, tj. fakticky vynaložené na to, že tento majetek již nepředstavoval aktiva účastníka řízení a nebyl nadále používán

k výkonu licencované činnosti, přičemž z prodeje tohoto majetku měl zjevně účastník řízení výnosy, o které náklady v ceně tepelné energie také nepořídil, což by byl logický postup, pokud by byla dána souvislost s licencovanou činností.

Klíčová otázka vznesená v rámci rozkladu spočívá především v tom, jaké náklady byl účastník řízení do ceny tepelné energie oprávněn ve formě účetních odpisů zahrnout. Pravidla regulace ceny tepelné energie prostřednictvím věcného usměrňování ceny stanoví Energetický regulační úřad na základě § 2c zákona o působnosti v oblasti cen, a to v souladu s § 6 odst. 1 písm. c) zákona o cenách, podle něhož Energetický regulační úřad stanoví podmínky spočívající v závazném postupu při tvorbě ceny a její kalkulaci, a dále v souladu s § 19a energetického zákona, který v různých zněních v zásadě akcentuje princip garance nákladových regulovaných cen. Právní úprava regulace ceny je tedy zásadně autonomní a neodvislá od právní úpravy účetního či daňového odpisování hmotného majetku.

Vycházet je třeba z bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008, podle něhož povolenými odpisy v ceně tepelné energie jsou účetní odpisy provozovaného majetku pro výrobu a rozvod tepelné energie podle zvláštního právního předpisu (zákon o účetnictví), přičemž doba odpisování odpovídá dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku, v odůvodněných případech minimálně však době odpisování podle zvláštního právního předpisu (zákon o daních z příjmu). Uvedený bod cenového rozhodnutí nestanoví správný způsob odpisování majetku z hlediska odpisů účetních či daňových, ale upravuje tzv. regulační odpisy (neboli z hlediska textu cenového rozhodnutí odpisy povolené, tj. povolené pro účely regulace). Do ceny tepelné energie se pak nepromítají odpisy, ale náklady, v daném případě náklady odpovídající hodnotě aktiv, které držitel licence užívá pro výkon licencované činnosti. Účetní odpisy jsou pak formou promítnutí příslušných nákladů do ceny tepelné energie, která umožňuje časové rozložení a úplné zahrnutí těchto nákladů do ceny tepelné energie, což zajistí návratnost vložených nákladů ve smyslu § 19a odst. 1 energetického zákona.

Jak již bylo uvedeno v rozhodnutí o předchozím rozkladu účastníka řízení č. j. 06906-12/2014-ERU ze dne 29. června 2015, podstatou promítnutí nákladů na pořízení majetku držitelem licence je zahrnování účetních odpisů majetku do ceny tepelné energie. Tento princip je z hlediska cenových rozhodnutí dlouhodobě stěžejní, od cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 5/2007, k cenám tepelné energie, ho lze označit za princip výlučný. Z ničeho však nelze dovodit, že by bylo možno do ceny tepelné energie náklady promítat formou odpisů daňových. Tomu neodpovídá ani výše uvedený text cenového rozhodnutí, podle něhož v odůvodněných případech nejsou povolenými odpisy daňové odpisy majetku, ale v odůvodněných případech doba odpisování odpovídá době podle zákona o daních z příjmu. Uvedená výjimka se tedy týká výlučně doby odpisování.

Mezi právní úpravou daňových a účetních odpisů lze spatřovat několik rozdílů. Zásadní spočívají v tom, že výše odpisů daňových, resp. doba daňového odpisování je dána politickým rozhodnutím, za jakou dobu bude vlastníkovému umožněno výdaj na pořízení majetku představující náklad na zajištění zdanitelného příjmu promítnout jako náklad daňový; u odpisů účetních se vychází z reálné použitelnosti tohoto majetku, resp. jeho opotřebování, kdy jsou odpisy účtovány do nákladů jednotlivých účetních období tak, aby byla zachována souvislost mezi náklady a dosaženými výnosy. Rozpouštění nákladů v účetnictví formou účetních odpisů by tedy mělo vycházet z doby, kdy pořízený a odpisovaný majetek přináší výnosy. Odpisy daňové tedy nemusí dobu použitelnosti odpisovaného majetku

vůbec reflektovat, přičemž doba daňového odpisování je standardně kratší než doba odpisování účetního.

Účastník řízení dále napadal použití Českého účetního standardu č. 708 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V tomto ohledu je třeba dát účastníkovi řízení za pravdu v tom, že z hlediska vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, předmětný účetní standard není ve vztahu k účastníkovi řízení žádným způsobem závazný, nicméně takto ani příslušný standard nebyl aplikován. Především je nutno vycházet ze základních zásad vedení účetnictví, obsažených především v § 7 a 8 uvedeného zákona. Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést mj. správné, úplné a průkazné účetnictví. Tento princip vyjadřuje i § 7 odst. 1 zákona, když účetní závěrka sestavená právě z těchto účetních záznamů musí podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Ustanovení § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, ve znění účinném do 31. prosince 2009, uvádělo, že účetní standardy jsou vydávány za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a jejich obsahem je popis účetních metod nebo postupy účtování; obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel, přičemž použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle tohoto zákona. Obdobné ustanovení v § 36 odst. 1 obsahoval zákon o účetnictví ve znění účinném od 1. ledna 2010. Lze tedy konstatovat, že ačkoliv pro většinu účetních jednotek nelze dovozovat právní závaznost Českých účetních standardů, jedná se o akty normativní povahy vydávané orgánem veřejné moci za účelem naplnění účelu a smyslu zákona. Jejich aplikaci při posuzování otázek, zda je obraz předmětu účetnictví zachycený v účetních záznamech věrný a poctivý, považují proto za legitimní, a z hlediska správního uvážení ohledně věrnosti zobrazení předmětu účetnictví za žádoucí nástroj omezení možné svévole. České účetní standardy pro podnikatele neobsahují standardní délky použitelnosti vybraného hmotného majetku, a proto bylo v uvedené věci odkazováno právě na Český účetní standard č. 708, nikoliv jako na závazné pravidlo, ale jako na standard stanovící obvyklé doby použitelnosti majetku v souladu s principy zákona o účetnictví, které se logicky nemohou lišit v závislosti na tom, jaká účetní jednotka tento majetek odpisuje. Standardní doby použitelnosti majetku podle Českého účetního standardu by samozřejmě nemohly být jediným východiskem, na základě něhož by bylo možno učinit závěr, že účetnictví konkrétní účetní jednotky neodpovídá pravdivému obrazu skutečnosti. Mohlo by se jednat o jeden z podkladů při posuzování správnosti odpisování, na základě něhož by bylo možno učinit poznatek, že aplikované doby odpisování neodpovídají reálné životnosti konkrétního majetku, samotné přijetí tohoto závěru by však muselo být podloženo šetřením specifických podmínek užívání konkrétního majetku.

Napadené rozhodnutí bylo nicméně co do otázky zahrnování odpisů do ceny tepelné energie zjevně založeno na jiném zdůvodnění. K tomu je třeba konstatovat, že většina vlastního odůvodnění napadeného rozhodnutí zjevně vznikla pouhým převzetím odůvodnění rozhodnutí předsedkyně Energetického regulačního úřadu o rozkladu č. j. 06906-12/2014-ERU ze dne 29. června 2015, což nelze vnímat jako procesně ideální postup. Přesto jsem nicméně neshledala napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami se správní orgán řídil a jaké závěry učinil.



Běžným a právem zakotveným postupem je zahrnování nákladů do ceny tepelné energie odpovídající řádným účetním odpisům majetku s dobou odpisování odpovídajícím reálné použitelnosti těchto aktiv pro účely získávání výnosů. Tento princip aktuální cenová rozhodnutí Energetického regulačního úřadu od cenového rozhodnutí č. 1/2010 vyjadřují dokonce stanovením minimálních odpisových sazeb vybraných aktiv, které byly nastaveny na základě průzkumu trhu prostřednictvím podkladů od držitelů licencí získávaných Energetickým regulačním úřadem v rámci regulační činnosti. Předchozí cenová rozhodnutí výslovně délku odpisování majetku neregulovala, avšak není důvod domnívat se, že by uvedenou otázku v zásadě pojímala odlišně. Standardní délka odpisování majetku používaného k výkonu licencované činnosti odpovídá minimálně dobám použitelnosti uvedených v bodě (2.2.2) přílohy č. 1, jak lze ilustrovat právě na Českém účetním standardu č. 708, který pro majetek typu energetických staveb či tepelných rozvodů stanoví standardní dobu použitelnosti podstatně delší. Uvedený účetní standard v příloze č. 1 zařazuje teplovodní a horkovodní řady (kategorie 22.12.15), jakož i vedení vody (kategorie 22.12.19) a teplovodní a horkovodní místní sítě (kategorie 22.22.15) do účetní odpisové skupiny VI, pro kterou příloha č. 2 uvedeného účetního standardu stanoví dobu odepisování dokonce 50 let. Vedle uvedených technologických částí rozvodného tepelného zařízení účastník řízení odpisoval stavební části provozovaných plynových kotelen. Podle výše uvedené přílohy č. 1 pak jsou taktéž do odpisové skupiny VI. zařazovány mj. výrobní stavby pro energetiku (kategorie 23.02.49) a základy energetických technologických výrobních zařízení (kategorie 23.02.71).

Standardnost uvedených dob odpisování pro účely regulace v energetice lze ilustrovat taktéž na vyhlášce Energetického regulačního úřadu č. 439/2001 Sb., kterou se stanoví pravidla pro vedení oddělené evidence tržeb, nákladů a výnosů pro účely regulace a pravidla pro rozdělení nákladů, tržeb a výnosů z vloženého kapitálu v energetice, účinné do 31. prosince 2005, která v bodě 5.1.6 přílohy č. 4 uváděla doby účetního odpisování pro oblast teplárenství pro účely regulace. Ohledně budov uvedená příloha dobu odpisování pro účely teplárenství nestanovila, ale standardní dobu odpisování a použitelnosti těchto aktiv lze ilustrovat na příloze č. 2 a 3 k vyhlášce pro oblast plynárenství a elektroenergetiky, přičemž povaha těchto aktiv je u teplárenství totožná.

Z principu zahrnování účetních odpisů do ceny tepelné energie odpovídající době obvyklé použitelnosti daného majetku připouští cenové rozhodnutí jedinou výjimku spočívající v možnosti zkrácení zahrnutí tohoto nákladu do ceny tepelné energie, a to až na dobu odpovídající daňovému odpisování tohoto majetku. Podmínky věcného usměrňování ceny tepelné energie obsažené v bodě (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008 v tomto ohledu nelze vyložit jiným způsobem, než že text „minimálně však době“, který se vztahuje k době odpisování podle zákona o daních z příjmů, znamená nemožnost zahrnout do ceny náklady rychleji. Tento postup vychází z logiky, že pokud nabyde držitel licence určitý majetek pro výkon licencované činnosti úplatným způsobem, lze očekávat, že bude majetek pro účely daňové odpisovat a po minimálně takovou dobu též nutně užívat, tudíž po takovou dobu z tohoto majetku zároveň poplynou výnosy, v daném případě výnosy regulované ve formě věcně usměrňované ceny. Podle mého názoru tedy doba odpovídající době daňového odpisování majetku je minimální dobou, za níž lze v souladu s podmínkami věcného usměrňování příslušný náklad do ceny tepelné energie zahrnout.

S ohledem na konkrétní věc je přitom zjevné, že účastník řízení zahrnoval náklady představované odpisy majetku užívaného k výkonu licencované činnosti v takových sazbách, na jejichž základě byla doba odpisování a zároveň doba promítání nákladů do ceny kratší než



doba minimální. Pokud byla v rozhodnutí předsedkyně Energetického regulačního úřadu o rozkladu č. j. 06906-12/2014-ERU ze dne 29. června 2015 akcentována odlišnost právní úpravy jednotlivých v průběhu času účinných cenových rozhodnutí ve vztahu k zahrnování odpisů do ceny tepelné energie, smyslem byl (kromě toho, že bylo aplikováno na danou věc již neúčinné cenové rozhodnutí) především závěr, že v ceně tepelné energie lze podle v daném případě příslušné právní úpravy uplatňovat odpisy účetní (tj. vycházející z dlouhodobé použitelnosti majetku a se vztahem k zajišťování konkrétních výnosů), nikoliv odpisy daňové, které závisí na změnách politické vůle a nikoliv objektivním stavu. Dalším nutným důsledkem toho jsou odlišnosti při postupech účtování těchto odpisů, na něž odkazuje účastník řízení v podaném rozkladu, kdy vázání nákladů na odpisy daňové by s sebou nutně neslo další důsledky spočívající ve všech speciálních postupech stanovených především v § 26 až 32 zákona o daních z příjmů. Výjimka obsažená v cenovém rozhodnutí č. 7/2008 se přitom vztahuje, jak uvádím výše, nikoliv k zahrnování jiného druhu odpisů, ale ke zkrácení doby odpisování.

Otázkou tedy je, zda účastník řízení mohl výhody uvedené výjimky využít. Formulace výjimky že „v odůvodněných případech“ lze dobu odpisování zkrátit minimálně na dobu odpisování daňového je velice obecná a z textu předpisu ne zcela jasná, nicméně při aplikaci teleologického výkladu normy zohledňujícího její účel je zjevné, že tato výjimka má smysl pouze tehdy, pokud by vedla k rychlejšímu zahrnutí nákladů do ceny tepelné energie, což by při funkční vazbě účetních odpisů majetku na výnosy z tohoto majetku plynoucí znamenalo, že výjimka má být aplikována tehdy, pokud tento majetek bude přinášet výnosy po kratší dobu, než je doba jeho správného účetního odpisování. Jak bylo v řízení zjištěno, účastník řízení odkoupil tepelné hospodářství od společnosti Techem, spol. s r.o., v roce 2006, a to jako používaná zařízení. V daném případě tedy byl účel výjimky naplněn. Argumentace účastníka řízení směřuje nicméně k tomu, že byl oprávněn do ceny tepelné energie zahrnout odpisy ve větší míře, než odpovídalo době dopisování podle zákona o daních z příjmů, tj. že byl oprávněn k rychlejšímu zahrnování nákladů. Takový závěr nicméně zjevně nemá v textu cenového rozhodnutí č. 7/2008 oporu a stejně tak ani v cenovém rozhodnutí č. 1/2010, pokud by bylo i u zahrnování odpisů z důvodu příznivější právní úpravy aplikováno, neboť uvedená cenová rozhodnutí uvádí dobu odpisování daňového jako dobu minimální.

K odlišné aplikaci z hlediska smyslu jednoznačného bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008 by Energetický regulační úřad musel přistoupit v případě, že by důsledky aplikace uvedeného podzákoného předpisu byly v rozporu se zákonem, v daném případě buď s § 19a energetického zákona či § 2 odst. 7 písm. a) zákona o cenách. O takový případ se nicméně nejedná. Ustanovení § 2 odst. 7 písm. a) zákona o cenách vymezuje ekonomicky oprávněné náklady z hlediska jejich charakteru, což není v daném případě spornou otázkou, neboť Energetický regulační úřad nezpochybňoval náklady zahrnuté formou odpisů do ceny tepelné energie z hlediska jejich výše (tj. z hlediska ocenění aktiv, která formou odpisů vstoupí do regulované ceny), ale z hlediska jejich rozložení v čase. Pokud se navíc při posuzování těchto nákladů ex lege vychází z dlouhodobě obvyklé úrovně těchto nákladů v obdobných ekonomických činnostech s přihlédnutím k zvláštnostem daného zboží, nelze než z hlediska standardních dob použitelnosti předmětného majetku konstatovat, že aplikace cenového rozhodnutí z hlediska zákona o cenách nezákonné důsledky nemá.

Zohlednit je dále třeba § 19a odst. 1 energetického zákona, na základě něhož lze učinit závěr, že regulované ceny musí být nastaveny tak, aby pokryly účelně vynaložené náklady na výkon licencované činnosti. Taková situace, která by v důsledku byla v rozporu s výše uvedeným ustanovením, nicméně podle mého názoru v předmětné věci nenastala.

V případě, že by držitel licence používal licencovaný majetek k výkonu licencované činnosti až do přirozeného dovršení životnosti tohoto majetku a následně musel pro zajištění výkonu činnosti pořídit majetek nový, přičemž vyřazený majetek by ještě nebyl zcela odepsán, bylo by nutno z hlediska věcně usměrňované ceny v souladu s § 19a odst. 1 energetického zákona řešit otázku zůstatkové účetní hodnoty tohoto majetku, pokud by nebyla pokryta výnosy plynoucími z věcně usměrňované ceny (u níž nedochází k stanovení hodnoty tzv. regulační báze aktiv jako u cen úředně stanovených ve smyslu § 5 zákona o cenách). V kontrolovaném roce nicméně účastník řízení tento majetek zjevně užíval a ani v průběhu řízení nepředložil podklady k tomu, že za 4 kalendářní roky po roku kontrolovaném skončila životnost některých odpisovaných aktiv. Za tento užívaný majetek mu pak byl přiznán v regulované ceně odpovídající výnos odpovídající přiměřené výši účetního odpisu. Ani zde jsem tedy nezákonné důsledky aplikace cenového rozhodnutí neshledala.

Na základě podkladů předložených společností Techem, spol. s r.o., dne [REDAKCE], týkajících se jednotlivých aktiv náležících do tepelného hospodářství, která v roce 2006 přešla na účastníka řízení lze konstatovat, že v zaslaných podkladech identifikoval Energetický regulační úřad majetek provozovaný účastníkem řízení, který je uveden ve výroku napadeného rozhodnutí. K tomu doplňuji, že součástí správního spisu není soupis zařízení odprodáných účastníkovi řízení, nicméně je zřejmé, že seznam předložený společností Techem, spol. s r.o., koresponduje s odpisovým plánem účastníka řízení založeným na str. [REDAKCE] a násl. kontrolního spisu. Nebytové prostory uvedené v druhé části výroku I. jsou uvedeny jako položky inventární číslo [REDAKCE] až [REDAKCE] (s výjimkou [REDAKCE]), přičemž je zřejmé, že tyto prostory uvedla společnost Techem, spol. s r.o., do užívání v roce 2001 a stanovila odpisovou sazbu na základě předpokládané použitelnosti tohoto majetku 30 let. Pokud tento majetek uvedená společnost odpisovala zhruba 5 let, jednalo se o majetek v době převodu nanejvýš z pětiny odepsaný, nicméně účastník řízení u tohoto majetku stanovil dobu odpisování pouze na 5 let. U aktiv stavební povahy lze přitom předpokládat velmi dlouhou dobu použitelnosti, při jejich udržování (za možnosti zahrnutí nákladů na opravy či technické zhodnocení do regulované ceny) mnohem delší, než je v daném případě doba stanovená Energetickým regulačním úřadem jako minimální.

V případě majetku uvedeného v první části výroku I. napadeného rozhodnutí se jedná o přívodní potrubí označená VS1 až VS8, kterým zjevně odpovídají položky označené společností Techem, spol. s r.o., jako „Přívodní potrubí“ (namátkou inventární čísla [REDAKCE] [REDAKCE]), čemuž odpovídá pořizovací cena toho majetku obsažená v odpisovém plánu účastníka řízení, jež koresponduje s účetní zůstatkovou cenou uvedenou společností Techem, spol. s r.o. Na tomto lze dále ilustrovat, že v případě prodeje odpisovaného majetku novému subjektu dochází k určitému přecenění tohoto majetku i pro účely cenové, neboť tento majetek je odpisován z pořizovací ceny při prodeji, která by měla odpovídat ocenění hodnoty tohoto majetku, nikoliv z účetní zůstatkové ceny, která byla výsledkem částečného odpisování majetku společností Techem, spol. s r.o. Samotným převodem majetku tak jsou založeny ekonomicky nepříznivé důsledky pro odběratele tepelné energie, kteří v ceně tepelné energie postupně uhradí více, než kdyby příslušný majetek provozoval stále jeden držitel licence.

K těmto přívodním potrubím dále uvádím, že i ta byla odpisována společností Techem, spol. s r.o., po dobu 20 let, přičemž nyní byla doba jejich odpisování zkrácena na 10 let. Od doby jejich uvedení do užívání společností Techem, spol. s r.o., přitom neuplynuly v době převodu tohoto majetku ani 4 roky. Majetek označovaný jako „Stavební část“ (přičemž ve výroku je obsažena zjevná písařská chyba dvojího zahrnutí

majetku „Stavební část PK1“, ačkoliv v případě majetku na inventární kartě [REDAKCE] se zjevně jedná o „Stavební část VS1“) byl odpisován společností Techem, spol. s r.o., se sazbou odpovídající použitelnosti 30 let (majetek Stavební část „PK2-1“ a „PK2-2“ zjevně odpovídá v označení společnosti Techem, spol. s r.o., majetku „PK1“ a „PK2“, označení zůstalo u obou účetních jednotek stejné u stavební části „PK3“ a majetek označený účastníkem řízení jako „Stavební část PK1“ je majetek označený společností Techem, spol. s r.o. jako „PK4“). Nicméně po šesti letech od jeho zařazení do účetnictví a zahájení odpisování touto společností byla doba použitelnosti tohoto majetku účastníkem řízení zkrácena na 15 let.

V případě sekundárních rozvodů topné vody označených jako „Rozvody topné vody Bělidla“ (u společnosti Techem, spol. s r.o. inventární číslo [REDAKCE] rozvodů „VS1“), „Rozvody topné vody Oskol“ (u společnosti Techem, spol. s r.o. inventární číslo [REDAKCE] rozvodů „VS2“), „Sekundární rozv. top. vody a TUV VS1“ (u společnosti Techem, spol. s r.o. inventární číslo [REDAKCE] rozvodů „PK1“), „Sekundární rozv. top. vody a TUV PK3 Francouzská“ (u společnosti Techem, spol. s r.o. inventární číslo [REDAKCE] rozvodů „PK2“), „Sekundární rozv. top. vody a TUV PK3“ (u společnosti Techem, spol. s r.o. inventární číslo [REDAKCE] rozvodů „PK3“) a „Sekundární rozv. top. vody a TUV PK1“ (u společnosti Techem, spol. s r.o. inventární číslo [REDAKCE] rozvodů „PK4“) byly tyto odpisovány společností Techem, spol. s r.o. sazbou odpovídající době odpisování 20 let a účastníkem řízení 15 let. Z hlediska toho, že se jednalo již o použitý majetek, by se příslušné zkrácení doby jevilo jako přiměřené, nicméně je třeba uvažovat o tom, že se jedná o odpisování účetní, když pro tento majetek stanoví účetní standardy (viz výše na str. 8) dobu použití podstatně delší a i aktuální cenové rozhodnutí Energetického regulačního úřadu počítá s dobou použitelnosti minimálně 25 let. Z tohoto hlediska mám za to, že aplikací cenového rozhodnutí při době daňového odpisování jako minimální době zahrnutí těchto nákladů do ceny nemůže být účastník řízení poškozen a není tak důvod cenové rozhodnutí neaplikovat.

Na výše uvedených případech jsem ilustrovala, proč obecně vznesené námitky účastníka řízení nepovažuji za důvodné, neboť aplikací minimální doby zahrnutí nákladů do ceny odpovídající době jejich daňového odpisování nemohlo dojít k založení důsledků rozporných s § 19a odst. 1 energetického zákona. Pro dokreslení lze uvést, že v případě převodu hmotného majetku sloužícího k výkonu licencované činnosti dochází nejen běžně k nárůstu nákladů vstupujících do věcně usměrňované ceny, neboť náklady na pořízení aktiv vstupující do ceny skrze účetní odpisy nejsou uplatňovány do odepsání majetku (a následně by již tento majetek neměl zakládat žádné náklady v regulované ceně), ale v určitém čase (kdy má majetek po části svého odepsání určitou zůstatkovou účetní hodnotu) dochází k převodu majetku (často i několikrát v průběhu jeho užívání) a nový majitel tento majetek odpisuje z nové hodnoty, jeho pořizovací ceny. Tyto transakce mají však vliv i na hodnotu zisku oprávněného v ceně tepelné energie, neboť ten ve smyslu § 2 odst. 7 písm. b) zákona o cenách je na odpisy přímo navázán, jelikož musí zajišťovat přiměřenou návratnost použitého kapitálu v přiměřeném časovém období. Zkrácením doby odpisování by se zároveň nutně zkrátila doba zahrnování zisku do ceny tepelné energie, neboť výnosnost konkrétního majetku zajišťující jeho návratnost se od doby odpisování odvíjí (dosažení návratnosti je ve smyslu § 2 odst. 7 písm. b) zákona o cenách třeba zajistit v zásadě na dobu, kdy majetek je na hranici životnosti, naopak nelze uplatňovat v ceně zisk v míře vztahující se k majetku již odepsanému), čímž by bylo možno do ceny zahrnout vysokou míru zisku a akumulovat tyto zisky v krátkém časovém období. I z tohoto hlediska považuji

podmínku vyjádřenou v cenovém rozhodnutí spočívající v minimální délce odpisování majetku pro účely regulace v délce odpisování daňového za přiměřenou a účelnou.

Co se týká předložené části Zprávy o ověření majetku, závazků, nákladů a výnosů společnosti Techem, spol. s r.o., je z ní zjevné, že některá z aktiv, která jsou předmětem posuzování, nabyta společností Techem, spol. s r.o., od společnosti VAE a.s. v roce 2000. Uvedené nicméně nic nevypovídá o stáří předmětného majetku. Podle mého názoru je podstatná především okolnost, že společnost Techem, spol. s r.o., při zařazení tohoto majetku do užívání nepředpokládala jakékoliv zkrácení doby odpisování, resp. doby použitelnosti tohoto majetku. Ani ostatní podklady předložené účastníkem řízení podle mého názoru nesvědčí proti správnosti závěrů Energetického regulačního úřadu. V případě technické zprávy z 22. října 1976 předně není vůbec zřejmé, o jakou součást současného systému centrálního zásobování teplem by se mělo jednat, na základě čehož ani nelze dovozovat, že by se v případě „staré kotelny“ mělo jednat o totožný objekt jako některý v současnosti užívaných. Technická zpráva z roku 1984 se týká kotelny Slovan, která odpovídá podle obsahu kontrolního protokolu kotelně s označením PK4. I v případě, že by Energetický regulační úřad zvažoval stáří stavební části uvedené kotelny, je třeba akcentovat, že k uvedené kotelně se žádný z výroků napadeného rozhodnutí nevztahuje. To platí i pro další z předložených podkladů označený účastníkem jako Výkres rozšíření plynové kotelny Slovan datovaný rokem 1981. Uvedené podklady tak nemohou zpochybnit správnost kontrolních zjištění, která našla odraz ve výroku napadeného rozhodnutí. Revizní zpráva plynového spotřebiče datovaná rokem 1984 může vypovídat nanejvýš o stáří plynové kotle, který byl v uvedené kotelně v roce 1984 označen jako „K2“ užíván, nikoliv o podobě původní stavby či její odepsanosti. K tomu je nutno konstatovat, že životnost budov jakožto stavební děl je velice vysoká a v daném případě příloha č. 1 zákona o daních z příjmů činí výjimku u výrobních budov pro energetiku, které nesystematicky vyjímá z množiny ostatních staveb a zařazuje do 4. odpisové skupiny. Již tato skutečnost se projevuje ve stanovení rozdílu odpisů uplatněných a povolených, kdy účastníkovi řízení byly uznány odpisy do výše daňových odpisů. Skutečná životnost a použitelnost těchto budov jakožto staveb je samozřejmě v zásadě stejná jako u jiných staveb (viz uvedený Český účetní standard) a i ze skutečnosti, že je stavba užívána 30 let, by nebylo možno automaticky činit závěr, že již není dále použitelnou pro stanovený účel. Životnost těchto staveb navíc bývá běžně prodlužována opravami či tzv. technickými zhodnoceními. O těchto závěrech ostatně svědčí i velmi vysoké pořizovací ceny u jednotlivých stavebních částí, z nichž účastník řízení účetně odpisoval a které nesvědčí o konci životnosti a účetní odepsanosti těchto staveb. O tom ostatně svědčí i jejich uváděná pořizovací cena společností Techem, spol. s r.o., která byla za šest let odpisování pouze zčásti účetně odepsána a stala se fakticky základem nové pořizovací ceny. Jinak řečeno, budovy kotelen, jejichž pořizovací cena v roce 2000 byla v řádu několika milionů a po necelých šesti letech byla jejich nová pořizovací cena asi na úrovni pěti šestin z předchozí pořizovací ceny, by měly mít životnost delší než 15 let, v opačném případě by se ze strany účastníka řízení stěželo jednalo o smysluplnou investici.

Co se týká argumentace vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, není zřejmé, co účastník řízení z uvedeného dovozuje. Z ustanovení § 56 odst. 1 vyhlášky nevyplývá, že počátkem doby účetního odpisování je okamžik počátku užívání tohoto majetku jeho prvním vlastníkem. Je logické, že účetní

jednotka odpisuje majetek od okamžiku jeho nabytí a to na základě stanovené odpisové sazby a ocenění tohoto majetku podle § 47 uvedené vyhlášky. Ustanovení § 47 odst. 1 vyhlášky v tomto ohledu mluví jednoznačně o ceně, za níž byl majetek pořízen, nikoliv o účetní zůstatkové ceně. Jedná se tedy o cenu, za níž byl majetek pořízen a z níž budou následně stanovovány odpisy. Pokračování v odpisování účetní předpisy na rozdíl od předpisů daňových neupravují. To ostatně vyplývá i z bodu 5.3.3 účastníkem řízení odkazovaného Českého účetního standardu č. 708. Toto pokračování by mělo být zohledněno ve stanovené době odpisování nově pořízeného (použitého majetku), na což účastník řízení v rozkladu poukázal, nicméně skutečnost, že uvedenému majetku by byla stanovena kratší doba odpisování, neodporuje závěrům ohledně minimální doby odpisování podle zákona o daních z příjmů uvedeným výše, neboť uvedené doby jsou stanoveny jako minimální. Případný rozdíl mezi dobou účetního odpisování nového majetku a majetku použitého je totiž třeba posuzovat v popsáném rozdílu mezi dobou standardního účetního odpisování a kratší dobou odpisování daňového, která se uplatní z hlediska cenového rozhodnutí jako výjimka právě v případě majetku již použitého.

Co se týká výroku napadeného rozhodnutí o uložení opatření k nápravě ve smyslu § 18 odst. 3 písm. b) energetického zákona, to slouží k nastolení stavu, který bude v souladu s kogentními veřejnoprávními normami, nikoliv k extenzivnímu zasahování do soukromoprávních vztahů. Potud je možno dát účastníkovi řízení za pravdu, nicméně nikoliv již ohledně nezákonnosti napadeného rozhodnutí, jelikož mám za to, že Energetický regulační úřad z těchto mezí nevybočil. Jednalo se především o povinnost provedení opravné cenové kalkulace výsledné ceny tepelné energie. Není přitom důvodná námitka účastníka řízení, že cenové rozhodnutí nepředpokládá provedení žádné „opravné“ kalkulace. Je nutno vycházet z toho, že účastník řízení jakožto dodavatel tepelné energie má povinnost kalkulovat cenu tepelné energie, která bude v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen ve smyslu § 6 zákona o cenách. Pokud takovou povinnost účastník řízení nedodržel, neboť cenu kalkuloval, ale při tom pravidla věcného usměrňování porušil, je logické, že opatřením k nápravě tohoto stavu bude provedení řádné kalkulace. Vyhláška Energetického regulačního úřadu č. 210/2010 Sb. účinná od 15. prosince 2011, v ustanovení § 2 písm. a) uváděla, že se vyúčtováním rozumí doklad, na základě kterého se provádí vyrovnání přeplatku nebo nedoplatku plynoucího z vyhodnocení uskutečněných plateb za poskytnuté plnění a celkové výše platby za poskytnuté plnění za zúčtovací nebo vyúčtovací období. „Vyúčtování“ je nutno vykládat v zásadě ve smyslu, jaký definuje vyhláška č. 210/2011 Sb., tj. jako doklad, na základě kterého se provádí vyrovnání přeplatku nebo nedoplatku, takové vyúčtování tedy slouží k informování odběratelů o tom, zda jim z uskutečněných zálohových plateb vznikl přeplatek či nedoplatek, není stanoveno, že by se muselo jednat o daňový doklad ve smyslu § 26 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Pojem vyúčtování lze dále chápat nejen ve smyslu dokladu, ale i ve smyslu provedení úkonu. Vyúčtování je obecným pojmem práva soukromého i veřejného, kterým se obecně rozumí stanovení výše peněžního závazku či nároku subjektu ve vztahu k subjektu jinému, a to k určitému datu se započítáním případných dílčích plnění (např. zálohových plateb), jehož výsledkem je zjištění nedoplatku či přeplatku. Považuji za zjevné, že smyslem uvedené části opatření bylo stanovení přeplatku či nedoplatku odběratelů v závislosti na nově stanovené ceně tepelné energie, namísto původního vyúčtování, které bylo ve vztahu k odběratelům provedeno. Takový úkon umožní dotčeným subjektům domáhat se soukromoprávní cestou vyrovnání, v krajním případě umožní postup podle § 18 zákona

o cenách. Samotná daňová povinnost účastníka řízení pak nemůže mít vliv na jeho odběratele. V důsledku provedení opatření a vrácení přeplatků odběratelům by se snížila daňová povinnost účastníka řízení, pokud by účastník řízení mohl opravu základu daně provést. Pokud mu to však zákon o dani z přidané hodnoty neumožňuje, neznamená to zároveň, že by v důsledku toho došlo k jakémukoliv zkrácení práv odběratelů či nemožnosti nápravy protiprávního stavu ohledně ceny tepla.

## VII. Závěr

Při přezkumu rozhodnutí Energetického regulačního úřadu v rozsahu podle § 89 odst. 2 správního řádu jsem jako odvolací správní orgán vzhledem k výše uvedenému dospěla k závěru, že Energetický regulační úřad napadené rozhodnutí vydal v souladu s právními předpisy, když v souladu se zákonem o cenách a energetickým zákonem stanovil zákonnou výši oprávněných nákladů představovaných odpisy majetku, kterou je účastník řízení oprávněn v ceně tepelné energie uplatnit v příslušném kalendářním roce. Ačkoliv je nutno uznat, že odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo stručné, nezpůsobuje tato skutečnost podle mého názoru nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť je zřejmé, na jakých úvahách Energetický regulační úřad své rozhodnutí založil. Námitky účastníka řízení uplatněné v rozkladu jsem neshledala důvodnými. Z výše uvedených důvodů jsem rozhodla v souladu s § 90 odst. 5 správního řádu o zamítnutí rozkladu účastníka řízení a potvrzení napadeného rozhodnutí.

### **Poučení o opravném prostředku:**

Proti tomuto rozhodnutí se podle § 91 odst. 1 ve spojení s § 152 odst. 4 správního řádu nelze dále odvolat.

Ing. Alena Vitásková, v. r.  
předsedkyně Energetického regulačního úřadu

-Otisk úředního razítka-

Obdrží:

Enerstar s.r.o. v likvidaci, prostřednictvím JUDr. Ing. Jana Vycha