

ENERGETICKÝ REGULAČNÍ ÚŘAD

Masarykovo náměstí 5, 586 01 Jihlava

Sp. zn. OSR-01313/2017-ERU

V Ostravě dne 25. dubna 2018

Č. j. 01313-17/2017-ERU

ROZHODNUTÍ

Energetický regulační úřad jako věcně příslušný správní orgán podle ust. § 18 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 (dále jen „energetický zákon“), a ust. § 2c zákona č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů, ve správním řízení sp. zn. OSR-01313/2017-ERU zahájeném dne 1. února 2017 z moci úřední podle ust. § 46 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), s účastníkem řízení, společností **HELIA PRO s.r.o.**, se sídlem Čechova 1576/1, Předměstí, 412 01 Litoměřice, IČO: 48289191, ve věci podezření ze spáchání správního deliktu podle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění účinném do 30. dubna 2014 (dále jen „zákon o cenách“), rozhodl

takto:

- I. Účastník řízení, společnost **HELIA PRO s.r.o.**, se sídlem Čechova 1576/1, Předměstí, 412 01 Litoměřice, IČO: 48289191 (dále jen „účastník řízení“), se tím, že v rozporu s ust. § 6 odst. 1 písm. c) zákona o cenách v cenové lokalitě „Litoměřice - CZT“ vyúčtoval svým odběratelům (požadoval po nich) v průběhu kalendářního roku 2013 ceny tepelné energie, jejichž výše nebyla v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen z důvodu uplatnění ekonomicky neoprávněných nákladů, když konkrétně v položce kalkulace výsledné ceny tepelné energie za rok 2013:
- „Opravy a údržba“** zahrnul v rozporu s ust. bodu (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 2/2012 ze dne 25. října 2012, k cenám tepelné energie (dále jen „cenové rozhodnutí č. 2/2012“), ekonomicky neoprávněný náklad ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH za opravu majetku odpovídající částce za pořízení výměníku typu MAX 17.4-40-10, tvořícího část souboru majetku výměňkové stanice K31, přestože výše ocenění této opravy byla vyšší než 5 % v poměru k výši ocenění souboru movitých věcí a danou opravu tak bylo možné do ceny tepelné energie pro rok 2013 ve smyslu ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 promítnout pouze v podobě oprávněné výše odpisů,
 - „Správní režie“** zahrnul v rozporu s ust. bodu (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012 ekonomicky neoprávněný náklad ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH ([REDAKCE] % z [REDAKCE] Kč) odpovídající příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění dle smlouvy č. [REDAKCE],
 - „Výrobní režie“** zahrnul v rozporu s ust. bodu (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012 ekonomicky neoprávněný náklad (odpisy) ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH ([REDAKCE] % z [REDAKCE] Kč), konkrétně

- u majetku „Budova Šaldova“ zařazeného k odpisování v roce 1997 zahrnul zrychlený daňový odpis ve výši [REDACTED] Kč bez DPH, přestože výše rovnoměrného účetního odpisu ve smyslu ust. bodu (2.2.3) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 ve spojení s ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 7/2008 ze dne 2. září 2008, k cenám tepelné energie (dále jen „cenové rozhodnutí č. 7/2008“), mohla činit [REDACTED] Kč, tj. zahrnul neoprávněný náklad (odpis) ve výši [REDACTED] Kč bez DPH ([REDACTED] % z [REDACTED] Kč),
- u majetku „osobní automobil Mercedes Benz GLK 350 CDI“ zařazeného k odpisování v roce 2012 zahrnul zrychlený daňový odpis ve výši [REDACTED] Kč bez DPH, přestože výše rovnoměrného účetního odpisu ve smyslu ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012, mohla činit [REDACTED] Kč, tj. zahrnul neoprávněný náklad (odpis) ve výši [REDACTED] Kč bez DPH ([REDACTED] % z [REDACTED] Kč),

a touto činností nedodržel závazný postup při kalkulaci ceny tepelné energie za kalendářní rok 2013, dopustil **spáchání správního deliktu podle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách.**

II. Účastníkovi řízení se podle ust. § 18 odst. 3 písm. b) energetického zákona **ukládá opatření k nápravě** zjištěného protiprávního stavu podle výroku I. tohoto rozhodnutí spočívající v povinnosti účastníka řízení ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí **vytvořit opravnou kalkulaci výsledné ceny tepelné energie pro rok 2013** tak, aby v ní nebyly zahrnuty ekonomicky neoprávněné náklady v celkové výši [REDACTED] Kč bez DPH, uvedené ve výroku I. písm. b) tohoto rozhodnutí, a na jejím základě **provést** s odběrateli tepelné energie v cenové lokalitě „Litoměřice - CZT“ **vyúčtování** výsledné ceny tepelné energie za rok 2013 spolu s příslušnou sazbou daně z přidané hodnoty, a současně v povinnosti **doložit splnění** uvedené povinnosti Energetickému regulačnímu úřadu ve lhůtě 90 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

III. Dle ust. § 16 odst. 4 písm. b) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách ve znění pozdějších předpisů“), se účastníkovi řízení za spáchání správního deliktu podle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách **ukládá pokuta ve výši 30 000 Kč** (slovy: třicet tisíc korun českých), která je splatná dle ust. § 46 odst. 2 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“) do 30 dnů od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí na účet Energetického regulačního úřadu vedený u České národní banky, se sídlem Na Příkopě 28, 110 03 Praha 1, č. ú. 19-2421001/0710, variabilní symbol 25417.

IV. Dle ust. § 95 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky a ust. § 79 odst. 5 správního řádu ve spojení s ust. § 6 vyhlášky č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení, ve znění pozdějších předpisů, se účastníkovi řízení **ukládá povinnost uhradit náklady řízení ve výši paušální částky 1 000 Kč** (slovy: jeden tisíc korun českých). Náklady řízení jsou splatné do 30 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, a to na účet Energetického regulačního úřadu vedený u České národní banky, se sídlem Na Příkopě 28, 110 03 Praha 1, č. ú. 19-2421001/0710, variabilní symbol 25417.

Odůvodnění

I. Úvod

Dne 1. února 2017 Energetický regulační úřad (dále jen „Úřad“) zahájil ve smyslu ust. § 46 správního řádu doručením Oznámení o zahájení správního řízení ze dne 31. ledna 2017, č. j. 01313-1/2017-ERU, správní řízení z moci úřední s účastníkem řízení ve věci podezření ze spáchání správního deliktu podle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách.

Správní řízení bylo zahájeno na základě výsledků kontroly sp. zn. 08341/2015-ERU, zahájené podle ust. § 5 odst. 2 písm. b) zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů.

II. Kontrolní zjištění

Kontrola byla zahájena dne 21. září 2015 na základě doručení Oznámení o zahájení kontroly č. j. 08341-1/2015-ERU z téhož dne.

V průběhu kontroly shromáždil kontrolní orgán podklady pro zjištění stavu věci v souladu s ust. § 3 správního řádu, na základě kterých vyhotovil dne 28. července 2016 Protokol o kontrole č. ████████, č. j. 08341-29/2015-ERU (dále též jen „protokol o kontrole“), dne 9. září 2016 Dodatek k protokolu o kontrole č. ████████ a dne 8. listopadu 2016 dále Dodatek č. 2 k protokolu o kontrole č. ████████ (dále souhrnně též jen „dodatky“).

V závěru protokolu o kontrole ve znění dodatků bylo uvedeno, že provedenou kontrolou bylo zjištěno a doloženo, že účastník řízení při kalkulaci výsledné ceny tepelné energie za rok 2013 v cenové lokalitě „Litoměřice CZT“ a jejím vyúčtování porušil zákon o cenách tím, že vyúčtoval cenu tepelné energie za rok 2013 v dané cenové lokalitě, jejíž výše nebo kalkulace nebyla v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen podle ust. § 6 odst. 1 písm. c) zákona o cenách, resp. cenového rozhodnutí č. 2/2012, když nedodržel ust. bodu (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012 tím, že do ceny tepelné energie zahrnul ekonomicky neoprávněné náklady, a to v položkách:

- „Opravy a údržba“, kde zahrnul náklad za výměnu výměníků tepla a teplé vody a za výměnu měřidel ve výši ████████ Kč, což je částka, kterou uplatnil v položce „Opravy a údržba“ ve výši ████████ Kč, ponížená o hodnotu odpisů, které účastník řízení mohl maximálně uplatnit ve výši ████████ Kč. Částka ve výši ████████ Kč tedy byla uplatněna jako jednorázový náklad v kontrolovaném roce, přestože se nejedná podle ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 o opravu dlouhodobého hmotného majetku, ale o jeho pořízení, které se promítne do nákladů v kalkulaci výsledné ceny tepelné energie pouze částkou ročního odpisu,
- „Správní režie“ uplatnil příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění, jež se částkou ve výši ████████ Kč promítá nákladů v kalkulaci výsledné ceny tepelné energie v cenové lokalitě „Litoměřice CZT“,
- „Výrobní režie“ použitím zrychleného odpisu místo rovnoměrného, kdy uplatnil v kalkulaci výsledné ceny tepelné energie v cenové lokalitě „Litoměřice CZT“ ekonomicky neoprávněné náklady ve výši ████████ Kč.

S výše uvedeným protokolem, jeho dodatky a výsledky provedené kontroly byl účastník řízení prokazatelně seznámen, když protokol o kontrole mu byl doručen dne 28. července 2016 a dodatky dne 9. září 2016 a dne 8. listopadu 2016 prostřednictvím datové schránky.

Proti kontrolním zjištěním uvedeným v protokole o kontrole podal účastník řízení námitky, které Úřad obdržel dne 11. srpna 2016. Proti kontrolním zjištěním uvedeným v protokole o kontrole, ve znění jeho dodatku ze dne 9. září 2015, podal účastník řízení další námitky, které Úřad obdržel dne 26. září 2016.

Dne 9. září 2016 byly námitky účastníka řízení Úřadem vyřízeny, a to přípisem označeným jako Vyřízení námitek proti protokolu o kontrole č. ██████████, č. j. 08341-33/2015-ERU. Námitkám účastníka řízení bylo částečně vyhověno, a proto byl dne 9. září 2016 současně vydán dodatek k protokolu o kontrole. Další námitky účastníka řízení byly Úřadem vyřízeny dne 8. listopadu 2016, a to přípisem označeným jako Vyřízení námitek proti dodatku k protokolu o kontrole č. ██████████, č. j. 08341-39/2015-ERU. Dalším námitkám účastníka řízení bylo též částečně vyhověno, a proto byl dne 8. listopadu 2016 současně vydán další dodatek k protokolu o kontrole. Následně již účastník řízení další námitky nezaslal.

III. Průběh správního řízení na I. stupni

Na základě skutečností zjištěných při provedené kontrole Úřad zahájil po vyhodnocení všech uvedených skutečností podle ust. § 46 správního řádu správní řízení z moci úřední. Zahájení správního řízení bylo účastníkovi řízení sděleno oznámením o zahájení správního řízení ze dne 31. ledna 2017, č. j. 01313-1/2017-ERU, doručené účastníkovi řízení dne 1. února 2017, spolu s poučením o právu podat návrhy na doplnění řízení ve smyslu ust. § 36 správního řádu.

Správní orgán současně převzal do správního spisu dne 31. ledna 2017, kontrolní spis sp. zn. 08340/2015-ERU, o čemž vyhotovil záznam o vložení do spisu č. j. 01313-3/2017-ERU.

Dne 24. února 2017 obdržel Úřad přípis účastníka řízení označený „Podání důkazů, návrhů a stanovisek k protokolu o kontrole č. ██████████ – č.j. 08341-29/2015-ERU“, zařazený pod č. j. 01313-5/2016-ERU, ve kterém účastník řízení uvedl následující.

Účastník řízení má ve vztahu k vytýkaným nákladům v položce kalkulace výsledné ceny „Opravy a údržba“ za to, že v případě měřidel i výměníků postupoval v souladu s definicí opravy dle ust. § 7 odst. 3, ust. § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky 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 (dále jen „vyhláška“), ust. § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a rovněž ve smyslu ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012. Účastník řízení odkázal též na své námitky vůči kontrolnímu protokolu, kde uvedl, že pořízení měřidel nebylo uskutečněno jako jeden soubor za částku ve výši ██████████ Kč, ale jako 11 ks měřidel po částce ve výši ██████████ Kč, protože každé měřidlo je umístěno samostatně v zásobovaných objektech a tvoří ucelený soubor na jednom místě (každé měřidlo bylo pořízeno

samostatně), tj. pořízení jednoho kusu odpovídalo limitu do [REDACTED] Kč stanovenému ve vnitřní směrnici, a jednorázový odpis respektuje princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Účastník řízení ve vztahu k posuzovaným měřidlům nejprve namítl, že ve výsledcích kontroly je uváděna hodnota neoprávněného nákladu u měřidel ve výši [REDACTED] Kč (bez DPH) ovšem vlastní protokol o kontrole v Tabulce č. 7. definuje tuto hodnotu ve výši [REDACTED] Kč (bez DPH).

Účastník řízení současně sdělil, že cena jednoho měřidla byla ve výši [REDACTED] Kč, [REDACTED] Kč odpovídalo práci za vlastní výměnu měřidla a zbytek fakturované částky odpovídal výměně špatně funkčních uzávěrů odběrného místa a dalších vadných komponent. Skutečnost, že tato oprava proběhla v rámci úspor nákladů současně s výměnou měřidel je dle účastníka řízení pouhá shoda náhod, protože při pokusu o výměnu prvního měřidla byla nefunkčnost zjištěna a bylo ji následně nutno odstranit postupně na všech odběrných místech. V případě, že nebudou uznány námitky účastníka řízení, že se jedná o běžnou opravu a že měřidla nedosahují hodnoty potřebné k zahájení odpisování, účastník řízení uvedl, že výše údajného neoprávněného nákladu by mohla být pouze [REDACTED] Kč (výpočet: celková pořizovací cena měřidel ve výši [REDACTED] Kč, tj. [REDACTED] Kč násobeno 11 ks, minus odpisy 11 ks měřidel za rok 2013 v celkové výši [REDACTED] Kč).

Ve vztahu k výměníkům tepla účastník řízení rozporoval postup, při kterém Úřad hodnoty nových výměníků sčítá. Výměník za pořizovací cenu [REDACTED] Kč dle účastníka řízení splňuje limity [REDACTED] Kč v jeho interní směrnici a z tohoto důvodu byl správně zařazen přímo do nákladů oprav.

Co se týče druhého výměníku v hodnotě [REDACTED] Kč, účastník řízení uvedl, že oprava v této hodnotě ve smyslu ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 splňuje hranici 5 % jelikož dle účastníka řízení funkční celek výměníkové stanice není pouze v hodnotě ve výši [REDACTED] Kč, ale tento má hodnotu daleko vyšší, když je nutné připočítat i další komponenty výměníkové stanice (rozvody ve stanici, čerpadla a rozvody do objektů). Dle účastníka řízení proto daná oprava nepřesahuje 5 % k výši ocenění souboru movitých věcí.

V ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 se dle účastníka řízení neuvádí, že se hranice 5 % vztahuje k účetní hodnotě, ale k výši ocenění souboru movitých věcí, což je dle účastníka řízení významný rozdíl. Jednorázový odpis dle účastníka řízení respektuje princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Oba výměníky nebyly pořízeny jako nový majetek do nové stanice, ale jako náhradní díly do stávající stanice. Dle účastníka řízení není možné použít vyhlášku č. 59/2012 Sb., o regulačním výkaznictví, jelikož ta se dle jeho názoru vztahuje k minimální době odpisování majetku uvedeného do užívání, což není případ účastníka řízení.

Výměníková stanice byla jako majetek vybudována v roce 2009 a dána do užívání ještě před platností uvedené vyhlášky a v roce 2013 byla její část (výměníky) v souladu s definicí opravy nahrazena pro nefunkčnost. Stanice tedy nebyla o tyto výměníky rozšířena, ale tyto nové nahradily původně instalované. Na oba výměníky se tedy dle účastníka řízení vyhláška nemůže vztahovat, protože nebyly pořízeny jako nový majetek, ale jako náhradní díly a i v účetnictví tak (do doby instalace) evidovány.

Účastník řízení dále uvedl, že se mu podařilo v archivu dohledat původní předávací protokol z roku 1996, kdy byla při předání do jeho správy ohodnocena hodnota předávaného zařízení. Celková hodnota zařízení je podle tohoto protokolu [REDAKCE] Kč a je tak splněna hranice 5 %. Účastník řízení tedy namítá, že pořízení ani jednoho z výměníků nepřesahuje 5% hranici a byly tak zařazen správně.

Dle účastníka řízení by k této hodnotě bylo nutno ještě přičíst hodnotu nově vybudované stanice z roku 2009 ve výši [REDAKCE] Kč, čímž by se hranice 5% ještě zvýšila.

Pokud by ovšem účastník řízení použil úhel pohledu Úřadu a pokud by účastník řízení připustil nesprávnost svého názoru, pak je dle jeho názoru nutno aplikovat následující postup. Pořízení obou nových výměníků stálo [REDAKCE] Kč a vypočtený odpis po zařazení nových a vyřazení starých byl vypočten kontrolujícími o částku [REDAKCE] Kč nižší, než byla účtována účastníkem řízení. Celkem tedy účastník řízení dle kontrolujících neoprávněně účtoval částku ve výši [REDAKCE] Kč. Zde ovšem nastává problém.

V protokolu o kontrole Úřad sice provedl ocenění majetku dle ust. § 56a odst. 4 vyhlášky, tím ovšem dle účastníka řízení byla vypočtena pouze nová správná odpisová částka, ovšem vůbec nebyla zohledněna skutečnost, že pokud účastník řízení zařadí nový majetek, musí starý a vyřazený jednorázově do kalkulace výsledné ceny odepsat ve výši jeho zůstatkové hodnoty. Tento jednorázový odpis byl kontrolujícími dle sdělení účastníka řízení vyjádřen v protokole o kontrole jako zůstatková hodnota původních výměníků ve výši [REDAKCE] Kč.

Tímto dle účastníka řízení nastala situace, že sice v kalkulaci výsledné ceny údajně neoprávněně účtoval částku ve výši [REDAKCE] Kč, ovšem na druhou stranu mohl oprávněně jednorázově účtovat částku [REDAKCE] Kč, čímž vzniká rozdíl ve výši [REDAKCE] Kč v jeho neprospěch, což současně znamená, že nemohlo dojít k poškození odběratelů. K jednorázovému zaúčtování přitom dle účastníka řízení nedošlo právě z důvodu, že výměníky zařadil jako náhradní díly a jejich výměnu považoval za opravu.

Ve vztahu ke správní a výrobní režii účastník řízení uvedl, že je pro něj základní podmínkou, aby režijní náklady byly zahrnovány pouze ve výši dlouhodobě obvyklé úrovně těchto nákladů a aby bylo přesně určeno dělení režie mezi lokality, což doložil níže uvedenou Tabulkou č. 1.

Tabulka č. 1 (předložena účastníkem řízení): Režie v Kč/GJ

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Výrobní režie	[REDAKCE]	[REDAKCE]	[REDAKCE]	[REDAKCE]	[REDAKCE]	[REDAKCE]
Správní režie	[REDAKCE]	[REDAKCE]	[REDAKCE]	[REDAKCE]	[REDAKCE]	[REDAKCE]

Účastník řízení uvedl, že v rámci dodržování dlouhodobé stability režie je prováděno vždy po skončení roku přeúčtování oprávněných nákladů ze střediska „Centrální režie společnosti“ (kam se účtuje veškerá režie společnosti v průběhu roku a odtud se následně přeúčtovává) na střediska 1 (správní režie), 2 (výrobní režie) související s výrobou a rozvodem tepla. Zůstatek na středisku „Centrální režie společnosti“ tvoří obecnou režii společnosti nesouvisející s výrobou a rozvodem. Účastník řízení sdělil, že hloubkovým průzkumem v účetnictví po zamítnutí jeho námitek v rámci kontroly zjistil, že došlo při zpracování dat v účetnictví k chybám, které nemají vliv na výsledek hospodaření

společnosti ani nemění hodnoty v daňovém přiznání vůči finančnímu úřadu, avšak mají vliv na výrobu a rozvod tepelné energie.

Dle sdělení účastníka řízení konkrétně vytýkané ekonomicky neoprávněné náklady, tj. příspěvek na penzijní připojištění, zrychlený odpis budovy Šaldova a zrychlený odpis osobního automobilu, neměly být vůbec přeúčtovány ze střediska „Centrální režie společnosti“ na střediska 1 (správní režie) a 2 (výrobní režie) související s výrobou a rozvodem tepla.

Účetní systém účastníka řízení je dle jeho sdělení jako prvotní nastaven na daňové odpisy ve zrychlené formě a tyto hodnoty tedy bere jako prioritní, přičemž jiné druhy odpisů je do systému nutno zadávat manuálně a v tomto ohledu došlo k chybě, kdy účetní účastníka řízení automaticky přeúčtovala odpisy vypočtené systémem, aniž si uvědomila nutnost úprav z daňových na účetní platné pro účtování dodávek tepla. Došlo tak ke zjištěné chybě kdy byly zaúčtovány zrychlené odpisy místo rovnoměrných, což účastník řízení uznal.

Účastník řízení však nesouhlasí s tím, že by se v případě příspěvku na penzijní připojištění jednalo o neoprávněné náklady.

Účastník řízení však hloubkovou kontrolou zjistil další závažnou skutečnost, že i když na střediska 1 a 2 byly nesprávně zaúčtovány některé náklady, které režii zvýšily, nebyly tam jeho účetní (právě pro z jejího pohledu potřebné zachování dlouhodobé stability režie) doúčtovány další tentokrát oprávněné náklady a to část mzdy Účetní (p. [redacted]) a část mzdy [redacted]. Skutečnou výši mezd účastník řízení doložil mzdovými listy jmenovaných osob a přiložil Tabulku č. 2.

Tabulka č. 2 (předložená účastníkem řízení): Vyčíslení správně a chybně zaúčtovaných nákladů

		rozpouštěná správní režie
Správní režie		[redacted]
Správní režie		zrychlený odpis automobilu
Správní režie		Zrychlený odpis budova Šaldova
Správní režie		chybná mzda účetní [redacted]
Správní režie		chybné náklady na SP A ZP zaměstnavatel
Správní režie		rovnoměrný odpis automobilu
Správní režie		rovnoměrný odpis budova Šaldova
Správní režie		správná mzda účetní [redacted]
Správní režie		správné náklady na SP zaměstnavatel - [redacted]
Správní režie		správné náklady na ZP zaměstnavatel - [redacted]
Celkem správní režie		správná výše správní režie

Celkem výrobní režie		rozpouštěná výrobní režie
Výrobní režie		chybná mzda [redacted]
Výrobní režie		chybné náklady na SP A ZP zaměstnavatel
Výrobní režie		správná mzda [redacted]
Výrobní režie		správné náklady na SP zaměstnavatel - [redacted]
Výrobní režie		správné náklady na ZP zaměstnavatel - [redacted]
Celkem výrobní režie		správná výše výrobní režie

Celkem režie		skutečná režie
Celkem režie		účtovaná režie
Rozdíl		rozdíl ve prospěch spotřebitelů

*minusové položky – chybně zaúčtované náklady
plusové položky – správně zaúčtované náklady

Výsledovky a rozpuštění režie dle výroby účastníků řízení uvedl v Tabulce č. 3 uvedené níže.

Tabulka č. 3 (předložena účastníkem řízení): Rozpočet režijních nákladů na střediska

		2013
Správní režie – výsledovky	Kč	
Výrobní režie – výsledovky	Kč	
513000 – Reprezentace	Kč	
545001 - Pokuty a penále	Kč	
Správní režie - k rozpočtu	Kč	
Výrobní režie - k rozpočtu	Kč	

Výroba celkem HELIA PRO	GJ	
Správní režie	Kč/GJ	
Výrobní režie	Kč/GJ	
Výroba CZT Ltm	GJ	
Správní režie CZT Ltm	Kč	
Výrobní režie CZT Ltm	Kč	

V návaznosti na výše uvedené účastník řízení sdělil, že vyhodnotí-li celkovou režii, tak sice pochybil v zaúčtování některých položek, ovšem v celkovém součtu režie došlo k tomu, že měl vyúčtovat režijní náklady o [redacted] Kč vyšší, než vyúčtoval, takže opět nemohlo dojít k poškození spotřebitelů.

Jelikož Úřad v rámci kontroly nezjišťoval výši případného poškození spotřebitelů, účastník řízení předložil Tabulku č. 4 uvedenou níže, kde je zpracována výsledná kalkulace se zahrnutím všech Úřadem zjištěných neoprávněných nákladů, dále Tabulku č. 5, kde je zpracována Výsledná kalkulace se zahrnutím jednorázového odpisu vyřazených výměníků a dále Tabulku č. 6, která obsahuje náklady výsledné kalkulace se zahrnutím všech nově zjištěných skutečností, tj. odpisů i posléze zjištěných oprávněných nákladů u režií.

Tabulka č. 4 (předložena účastníkem řízení): Výsledná kalkulace se zahrnutím všech Úřadem zjištěných neoprávněných nákladů

	Účtovaný stav	Stav po kontrole	Rozdíl
Proměnné náklady			
Palivo			
Nákup tepelné energie			
Elektrická energie			
Technologická voda			
Ostatní proměnné náklady			
Stálé náklady			
Mzdy a zákonné pojištění			
Opravy a údržba			
Odpisy			

Nájem									
Leasing									
Zákonné rezervy									
Výrobní režie									
Správní režie									
Úroky z úvěru									
Ostatní stálé náklady									
Zisk									
Stálé náklady a zisk celkem									
Celkem náklady a zisk									
Průměrná cena TE (Kč/GJ)									

Poznámky:

Opravy a údržba		Kč	Účtovaná částka - původní
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka za měřidla tepla
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka za výměník MAX 6Z5
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka za výměník MAX 17
		Kč	Částka na opravy dle kontroly
Odpisy		Kč	Účtované odpisy
		Kč	Navýšení dopisů dle kontroly (Tabulka 15 protokolu o kontrole)
		Kč	Jednorázový odpis vyřazených vadných výměníků
		Kč	Částka na odpisy
Režie		Kč	Účtovaná částka režie na středisko
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka
		Kč	Zůstatek na režii
		Kč	Účtovaná částka režie na středisko
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka
		Kč	Zůstatek na režii

Tabulka č. 5 (předložená účastníkem řízení): Výsledná kalkulace se zahrnutím jednorázového odpisu vyřazených výměníků

	Účtovaný stav	Stav po kontrole	Rozdíl
Proměnné náklady			
Palivo			
Nákup tepelné energie			
Elektrická energie			
Technologická voda			
Ostatní proměnné náklady			
Stálé náklady			
Mzdy a zákonné pojištění			
Opravy a údržba			
Odpisy			
Nájem			
Leasing			
Zákonné rezervy			
Výrobní režie			
Správní režie			
Úroky z úvěru			

Ostatní stálé náklady						
Zisk						
Stálé náklady a zisk celkem						
Celkem náklady a zisk						
Dodávky GJ						
Průměrná cena TE (Kč/GJ)						

Poznámky:

Opravy a údržba		Kč	Účtovaná částka - původní
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka za měřidla tepla
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka za výměník MAX 6Z5
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka za výměník MAX 17
		Kč	Částka na opravy dle kontroly
Odpisy		Kč	Účtované odpisy
		Kč	Navýšení dopisů dle kontroly (Tabulka 15 protokolu o kontrole)
		Kč	Jednorázový odpis vyřazených vadných výměníků
		Kč	Částka na odpisy
Režie		Kč	Účtovaná částka režie na středisko
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka
		Kč	Zůstatek na režii
		Kč	Účtovaná částka režie na středisko
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka
		Kč	Zůstatek na režii

Tabulka č. 6 (předložená účastníkem řízení): Náklady výsledné kalkulace se zahrnutím všech nově zjištěných skutečností

	Účtovaný stav	Stav po kontrole	Rozdíl
Proměnné náklady			
Palivo			
Nákup tepelné energie			
Elektrická energie			
Technologická voda			
Ostatní proměnné náklady			
Stálé náklady			
Mzdy a zákonné pojištění			
Opravy a údržba			
Odpisy			
Nájem			
Leasing			
Zákonné rezervy			
Výrobní režie			
Správní režie			
Úroky z úvěru			
Ostatní stálé náklady			
Zisk			
Stálé náklady a zisk celkem			
Celkem náklady a zisk			
Dodávky GJ			
Průměrná cena TE (Kč/GJ)			

Poznámky:

Opravy a údržba		Kč	Účtovaná částka - původní	
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka za měřidla tepla	
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka za výměník MAX 6Z5	
		Kč	Údajně neoprávněně účtovaná částka za výměník MAX 17	
Odpisy		Kč	Částka na opravy dle kontroly	
		Kč	Účtované odpisy	
		Kč	Navýšení dopisů dle kontroly (Tabulka 15 protokolu o kontrole)	
		Kč	Jednorázový odpis vyřazených vadných výměníků	
Režie		Kč	Částka na odpisy dle kontroly	
		Kč	Správná správní režie celé firmy	
		Kč	Správná výrobní režie celé firmy	
		GJ	Celková výroba společnosti	
		Kč/GJ	Jednotková hodnota správní režie	
		Kč/GJ	Jednotková hodnota výrobní režie	
		Kč	Podíl režie na středisko (pro	GJ)
		Kč	Podíl režie na středisko (pro	GJ)

Výsledkem výše uvedeného je dle účastníka řízení skutečnost, že po součtu všech nákladů je jeho údajné pochybení pouze ve výši [redacted] Kč ([redacted] % obratu na středisku) v neprospěch spotřebitelů. Ovšem i tato částka je diskutabilní, protože počítá s údajnými neoprávněnými náklady v opravách. Účastník řízení sice měřidla a výměníky zaúčtoval jako jednorázový náklad, ovšem v dalších letech již nebyla žádná další k nim se vztahující částka účtována a vzhledem k tomu, že soubor odběratelů je dlouhodobě stabilní a ani do budoucna nejsou žádné tendence k odpojování, pak se podle účastníka řízení jedná pouze o formalitu, kdy odběratelé zaplatili částku jednorázově a v dalších letech je již ve vyúčtování nezatažuje.

S ohledem na sdělení účastníka řízení (že mu náklady v režích byly minimálně pro roky 2005 – 2009 zkontrolovány s výsledkem bez závad) uvedené v námitkách proti kontrolnímu zjištění ze dne 11. srpna 2006, zařazených pod č. j. 08341-30/2015-ERU, správní orgán v rámci vedeného správního řízení dne 21. března 2017 požádal Státní energetickou inspekci (dále jen „SEI“) o součinnost, a to konkrétně o sdělení, zda u účastníka řízení byla v předchozích letech provedena kontrola/kontroly dodržování ust. § 6 odst. 1 písm. c) zákona o cenách, a pokud ano, pak dále o zaslání kopie protokolu/protokolů o kontrole a případně i pravomocného/pravomocných rozhodnutí, jež byly vydány na základě případně uskutečněné kontroly/uskutečněných kontrol u účastníka řízení.

Dne 31. března 2017 a dne 3. dubna 2017 obdržel Úřad odpověď SEI, kde uvádí, že u účastníka řízení bylo v letech 2006 až 2011 provedeno celkem 12 kontrol a současně zaslala kopii:

- Protokolu č. [redacted], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2004, s kontrolním závěrem o porušení cenových předpisů uplatněním ekonomicky neoprávněných nákladů ve výši [redacted] Kč v ceně tepelné energie (uplatnění daňově neuznatelných nákladů – nákladů na reprezentaci),
- Protokolu č. [redacted], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2005 „v Libešicích“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,
- Protokolu č. [redacted], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2006 „v Libešicích“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,

- Protokolu č. [REDAKCE], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2005 „v Litoměřicích – v cenové lokalitě Palachova“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,
- Protokolu č. [REDAKCE], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2006 „v Litoměřicích – lokalitě Palachova“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,
- Protokolu č. [REDAKCE], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2007 „v Litoměřicích – lokalitě Palachova“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,
- Protokolu č. [REDAKCE], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2008 „v Litoměřicích – lokalitě Palachova“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,
- Protokolu č. [REDAKCE], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2009 „v Litoměřicích – lokalitě Palachova“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,
- Protokolu č. [REDAKCE], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2007 „v Litoměřicích – lokalitě Sovova“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,
- Protokolu č. [REDAKCE], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2008 „v Litoměřicích – lokalitě Sovova“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,
- Protokolu č. [REDAKCE], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2009 „v Litoměřicích – lokalitě Sovova“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů,
- Protokolu č. [REDAKCE], který se týkal kontroly ceny tepelné energie roku 2010 „v Litoměřicích – lokalitě Sovova“, s kontrolním závěrem bez porušení cenových předpisů.

Dne 25. května 2017 zaslal správní orgán účastníkovi řízení Výzvu k doložení podkladu a vyznění o možnosti vyjádřit se a o možnosti doložit majetkové poměry, v němž účastníka řízení vyzval k doložení jím zmiňovaného původního předávacího protokolu z roku 1996, ze kterého dle sdělení účastníka řízení vyplývá celková hodnota zařízení, jehož součástí jsou posuzované výměníky tepla, ve výši [REDAKCE] Kč. Tímto přípisem Úřad dále účastníkovi řízení poskytl lhůtu k případnému vyjádření se k podkladům pro rozhodnutí v souladu s ust. § 36 odst. 3 správního řádu a poučil jej o možnosti zaslání informace o jeho aktuálních majetkových poměrech.

Účastník řízení zaslal Úřadu dne 6. června 2017 vyjádření označené „Věc: Doložení podkladu, doložení majetkových poměrů a vyjádření dle protokolu č.j. 01313-9/2017-ERU“ z téhož dne, ve kterém zpracoval Tabulku č. 7 uvedenou níže, která dle účastníka řízení zobrazuje souhrn majetku dle protokolu, v dalším sloupci pak souhrn, včetně nových výměníkových stanic. Další sloupec pak zobrazuje uplatňované odpisy a následný pak souhrn oprav na jednotlivých střediscích. Dle sdělení účastníka řízení je evidentní, že do ceny tepla neuplatňuje odpisy majetku, který v roce 1996 převzal s nulovou hodnotou a tento převzatý majetek udržuje v provozuschopném stavu formou oprav, protože dosud nebyla potřeba nijak zásadní rekonstrukce či modernizace tak, aby z ní vznikl investiční celek. Toto se netýká nově vybudovaných výměníkových stanic (2009) přímo v kotelnách K30 a K31, které nahrazují původní plynové kotle (tyto slouží jako případný záložní zdroj). Tyto stanice byly zařazeny a řádně se odepisují.

Tabulka č. 7 (předložená účastníkem řízení): Cenová lokalita „CZT Litoměřice“

Středisko	Typ	Hodnota dle protokolu Kč	Hodnota celkem s VS Kč	Odpisy uplatňované Kč	Opravy Kč
K 30	kotelna strojní část				
	výměníková stanice				
	rozvod				
	měřidla tepla				
Celkem					

Středisko	Typ	Hodnota dle protokolu Kč	Hodnota celkem s VS Kč	Odpisy uplatňované Kč	Opravy Kč
K31	kotelna strojní část				
	výměníková stanice				
	rozvod				
	měřidla tepla				
Celkem					

Středisko	Typ	Hodnota dle protokolu Kč	Hodnota celkem s VS Kč	Odpisy uplatňované Kč	Opravy Kč
K32	výměníková stanice – strojní část				
	rozvod				
	měřidla tepla				
Celkem					

Celkem lokalita					
Procento oprav k souboru					

Účastník řízení namítá, že Úřad při posuzování hodnoty majetku vytrhává z kontextu výhradně stanici K31 – K2 Liškova s nejvyšší výší oprav a posuzuje hodnotu těchto oprav pouze k této stanici a navíc pouze k hodnotě nově vybudovaného zařízení z roku 2009. Z tabulky je dle účastníka řízení zřejmé, že hodnota majetku je významně vyšší než uvádí Úřad a opravy tak nepřekračují 5% hranici danou cenovým rozhodnutím č. 2/2012.

Účastník řízení dále uvedl, že nerozumí tomu, že se dosud Úřad nezabýval skutečností, jak se údajné pochybení účastníka řízení projevilo do kalkulace výsledné ceny tepelné energie v dané cenové lokalitě, na což účastník řízení již upozorňoval, když je neustále řešeno jen středisko K31, přestože je kalkulace tvořena pro všechna tři střediska a tyto by tak měly být hodnoceny jako celek.

Dle účastníka řízení vše vypadá jako účelová kontrola, která má za každou cenu najít pochybení kontrolovaného bez toho, aby bylo vše dáno do souvislostí. Markantním případem jsou dle účastníka řízení např. výměníky, kdy Úřad v protokolu o kontrole vypočetl novou údajně správnou odpisovou částku, ovšem vůbec nebyla zohledněna skutečnost, že pokud účastník řízení zařadí nový majetek, musí starý a vyřazený jednorázově do kalkulace výsledné ceny odepsat ve výši jeho zůstatkové hodnoty. Dle účastníka řízení tak nastává situace,

kdy sice údajně v kalkulaci výsledné ceny neoprávněně účtoval částku ve výši [REDACTED] Kč, ovšem na druhou stranu měl oprávněně jednorázově účtovat částku [REDACTED] Kč, čímž vzniká rozdíl ve výši [REDACTED] Kč ve prospěch účastníka řízení, což dle účastníka řízení znamená, že nemohlo dojít k poškození spotřebitelů.

Účastník řízení dále uvedl, že sice měřidla a výměníky zaúčtoval jako jednorázový náklad, ovšem v dalších letech již nebyla žádná další k nim se vztahující částka účtována a vzhledem k tomu, že soubor odběratelů je dlouhodobě stabilní a ani do budoucna nejsou žádné tendence k odpojování, pak se dle účastníka řízení jedná pouze o formalitu, kdy odběratelé zaplatili částku jednorázově a v dalších letech je již ve vyúčtování nezatažuje.

Účastník řízení přílohou vyjádření zaslal na výzvu Úřadu kopii předávacího protokolu z roku 1996 mezi Městským bytovým podnikem Litoměřice a účastníkem řízení s listy vztahujícími se ke kontrolované cenové lokalitě, která obsahuje následující střediska K30 – K1 Mládežnická, K31 – K2 Liškova a K32 – EC8 U kapličky tak, jak jsou vykazována od roku 2010 (po doplnění středisek K30 a K31 o výměňkové stanice a napojení na CZT) do výkazů Úřadu, a pro které je tvořena společná cenová kalkulace, vzhledem k jejich vzájemné provázanosti (obsluha, společný dodavatel vstupního horkovodního média atd.). Z výše uvedeného protokolu má dle účastníka řízení vyplývat avizovaná celková hodnota zařízení kontrolované kotelny K31 ve výši [REDACTED] Kč (viz str. 5 – 7 kopie předávacího protokolu, v části označené „Hodnoty majetku“).

Účastník řízení dále přílohou svého vyjádření předložil Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu ke dni 31. prosinci 2016, ze kterého vyplývá, že účastník řízení vykázal:

- za rok 2015 provozní výsledek hospodaření ve výši [REDACTED] Kč a výsledek hospodaření před zdaněním ve výši [REDACTED] Kč,
- za rok 2016 provozní výsledek hospodaření ve výši [REDACTED] Kč a výsledek hospodaření před zdaněním ve výši [REDACTED] Kč.

Jelikož správní orgán dospěl k závěru, že veškeré podklady, které měl k dispozici pro vedení správního řízení, jsou úplné a dostačující pro zjištění stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, vydal dne 25. července 2017 rozhodnutí č. j. 01313-11/2017-ERU, kterým uznal ve výroku I. účastníka řízení vinným ze spáchání správního deliktu podle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách, uložil výrokem II. účastníku řízení opatření k nápravě zjištěného protiprávního stavu, uložil výrokem III. účastníku řízení pokutu ve výši 150 000 Kč a uložil výrokem IV. účastníku řízení povinnost úhrady nákladů řízení. Rozhodnutí bylo účastníku řízení doručeno dne 25. července 2017. Účastník řízení podal dne 4. srpna 2017 proti rozhodnutí Úřadu ze dne 25. července 2017, č. j. 01313-11/2017-ERU (dále též „napadené rozhodnutí“), rozklad.

V podaném rozkladu účastník řízení namítal, že uložená pokuta je nepřiměřeně vysoká s ohledem na stanovený majetkový prospěch. Účastník řízení chápe funkci pokuty, nicméně konstatoval, že veškeré kroky, které při tvorbě ceny tepelné energie učinil, činil v dobré víře, že jsou naprosto v souladu s platnými právními předpisy (i penzijní připojištění, které je běžně daňově uznatelným nákladem). Teprve provedená kontrola Úřadu účastníka řízení dle jeho sdělení upozornila na některé významné rozdíly mezi účetní a energetickou legislativou.

Účastník řízení ve snaze nepřekročit stabilní hodnotu režie (tj. do [REDACTED] Kč/GJ) iniciativně vyloučil některé oprávněné náklady jako například část mezd, ovšem naopak

v režii ponechal částky kontrolou následně zjištěné jako neoprávněné (penzijní připojištění, zrychlené odpisy). Účastník řízení zopakoval, že zahrnutím těchto oprávněných a vyloučením dle Úřadu neoprávněných nákladů činí rozdíl █████ Kč v neprospěch účastníka řízení, nikoli odběratelů (účastník řízení tato tvrzení ilustroval na předložené tabulce).

Účastník řízení dále uvedl, že si je vědom, že jej tato skutečnost a jeho chyby neomlouvají, protože je zjistil až v rámci kontroly, nicméně se domnívá, že vzhledem k jeho dosavadní bezúhonnosti (viz předchozích 11 kontrol Státní energetické inspekce bez porušení cenových předpisů a jedné v roce 2004 s drobným pochybením) by jistě bylo možno pokutu snížit minimálně v poměru s definovaným nepřiměřeným majetkovým prospěchem, případně i zrušit, včetně povinnosti vyúčtovat stanovený majetkový prospěch, protože v konečné fázi nebyl konečný odběratel nijak poškozen, resp. účastník řízení žádný majetkový prospěch neměl.

Účastník řízení závěrem konstatoval, že si v rámci kontroly rovněž ujasnil důležité skutečnosti a zavedl další kontrolní mechanismy pro jeho další činnost tak, aby do budoucna již vždy splňoval požadavky pro správnou tvorbu ceny tepelné energie.

IV. Řízení o rozkladu

Po posouzení rozkladem napadeného rozhodnutí Rada jako odvolací orgán konstatovala, že napadené rozhodnutí trpí dílčími vadami, a proto bylo napadené rozhodnutí rozhodnutím o rozkladu ze dne 16. ledna 2018, č. j. 01313-16/2017-ERU (dále též jen „rozhodnutí o rozkladu“), zrušeno a věc vrácena prvostupňovému orgánu k novému projednání. Rozhodnutí o rozkladu bylo účastníkovi řízení doručeno dne 17. ledna 2018.

V rozhodnutí o rozkladu bylo k důvodům zrušení napadeného rozhodnutí konkrétně uvedeno následující.

Rada se v rozhodnutí o rozkladu ztotožnila s posouzením ekonomické neoprávněnosti nákladu na penzijní připojištění, jakož i s hodnocením nesprávnosti postupu účastníka řízení při zahrnování odpisů majetku do ceny tepelné energie, když účastník řízení zjevně nezahrnoval do ceny účetní odpisy majetku ve smyslu ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012, ale náklady ve výši daňových odpisů majetku, a to dokonce nikoliv rovnoměrně, ale ve výši daňových odpisů zrychlených. V této části Rada pouze upozornila na dílčí nepřezkoumatelnost odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Dále Rada posuzovala zahrnutí neoprávněných nákladů na opravu souboru majetku (výměňkové stanice), když uvedené náklady měly být dle prvostupňového správního orgánu do ceny tepelné energie zahrnuty postupně ve formě odpisů. V tomto ohledu byl shledán nesoulad mezi výrokem napadeného rozhodnutí a jeho odůvodněním, který představuje vadu napadeného rozhodnutí odůvodňující jeho zrušení.

V daném případě prvostupňový správní orgán uvedl, že účastník řízení zahrnul do ceny „ekonomicky neoprávněný náklad ve výši █████ Kč bez DPH odpovídající částce za pořízení výměníku typu MAX 17.4-40-10“. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se však o takovém nákladu nepíše a výrok s odůvodněním tak nejsou v souladu. V rámci popisu skutkového stavu na str. 17 a 18 napadeného rozhodnutí je uvedeno, že účastník řízení ve skutečnosti uplatnil v ceně dva samostatné náklady. Ve výroku uvedený výměník

MAX 17.4-40.10 byl vyměněn dne 16. července 2013 a jednalo se o vynaložení nákladu ve výši ████████ Kč bez DPH. Náklad ve výši ████████ Kč bez DPH byl oproti tomu vynaložen na výměnu výměníku MAX 6Z.5-3,1-8, který byl vyměněn dne 15. srpna 2013. Jednalo se tedy o dvě různé nákladové položky o určité výši vážící se k odlišnému plnění, nikoliv o jeden náklad vztahující se k jedné opravě, jak je ve výroku rozhodnutí uvedeno, na čemž nic nemění skutečnost, že tyto náklady v rámci posuzování prvostupňový správní orgán sečetl. Výrok napadeného rozhodnutí tak je v tomto ohledu dle Rady zavádějící.

I k tomu postupu pak Rada dále konstatovala, že prvostupňový správní orgán v napadeném rozhodnutí nepodal přesvědčivou interpretaci dotčeného ustanovení cenového rozhodnutí, konkrétně třetí věty ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012.

Účastník řízení v daném případě ocenil majetek tvořící vybavení výměňkové stanice jakožto soubor movitých věcí, tj. odpisoval ho jako celek a nikoliv komponentně. Takový postup byl z hlediska účetních předpisů v pořádku. V případě odpisování výměňkové stanice jakožto souboru movitých věcí je třeba vycházet ze skutečnosti, že pokud dochází k výměně součásti souboru, může se jednat buď o technické zhodnocení anebo o opravu, podle toho, zda dochází k navýšení technické úrovně tohoto souboru, anebo pouze k nahrazení jedné z jeho komponent. Jelikož v kontrolním protokolu ani napadeném rozhodnutí nebylo uvedeno nic, co by nasvědčovalo tomu, že by se jednalo o technické zhodnocení, je nutno učinit závěr (byť prvostupňový správní orgán se k této otázce nevyjádřil zcela jednoznačně), že v případě výměny dvou součástí souboru movitých věcí – výměňkové stanice – se jednalo účetně o opravu tohoto souboru, o které se má jakožto o opravě nákladově účtovat. Dle Rady se v případě ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 jedná o ustanovení cenového rozhodnutí, které z určitého důvodu nekoresponduje s účetními předpisy a jehož důsledkem je, že regulační účetnictví účastníka řízení nebude v tomto aspektu v souladu s účetnictvím finančním podle zákona o účetnictví (k tomu viz též vypořádání připomínek konzultačního procesu k návrhu změn cenového rozhodnutí k cenám tepelné energie od roku 2016 ze strany Úřadu, z něhož tento princip ve vztahu k totožnému ustanovení vyplývá). Tento aspekt byl v napadeném rozhodnutí zmíněn, ale neplynuly z něho žádné závěry.

Výše uvedený přístup pro účely cenového rozhodnutí je dle Rady samozřejmě možný, neboť smysl cenových rozhodnutí je odlišný než smysl účetních předpisů, nicméně prvostupňový správní orgán z něho měl při interpretaci dotčených ustanovení cenového rozhodnutí vycházet. Pokud představuje ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 ve svém důsledku pro účely regulace výjimku z obecně platných účetních předpisů, je třeba při jeho interpretaci podat jeho jednoznačný a nerozporný výklad, neboť v případě možného dvojího výkladu ustanovení lze logicky očekávat, že adresáti se přikloní k výkladu, který je v souladu s právními předpisy obecnými. V napadeném rozhodnutí nicméně prvostupňový správní orgán dle Rady přesvědčivý výklad ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 z hlediska toho, že sčítal jednotlivé nákladové položky a posuzoval je dohromady, nepodal. Z jazykového znění předmětného ustanovení („výměna majetku, který je veden v účetnictví jako... součást souboru movitých věcí“) se nepodává, zda posuzovat každou součást souboru zvlášť či dohromady. Prvostupňový správní orgán tedy dle Rady zjevně přistoupil k výkladu teleologickému, nicméně i rekonstrukce účelu či smyslu právní normy by měla vycházet z určitých objektivních skutečností, nikoliv se spokojit s konstatováním, že musí být přijat určitý výklad, protože jinak by mohlo dojít ke zneužití tohoto ustanovení. Takové konstatování jednak ve správním trestání předem předjímá porušení předpisů ze strany účastníka řízení a jednak nepředstavuje odůvodnění přijatého

výkladu, ale naopak uzpůsobení argumentace výsledku tohoto výkladu (pokud by byl přijat druhý z možných výkladů, tak by se zároveň v případě jednání adresáta v souladu s ním stěžít mohlo jednat o zneužití smyslu normy). Rada tedy shrnula, že by se prvostupňový správní orgán v tomto kontextu měl ještě výkladem předmětného ustanovení znovu zabývat.

Rada dále konstatovala, že ohledně nákladu ve výši ██████████ Kč je nesporné, že účastník řízení cenové předpisy porušil (byť nikoliv předpisy účetní), neboť ačkoliv účetně provedl opravu souboru movitých věcí, z hlediska cenového rozhodnutí tento náklad jednorázově jakožto náklad na opravu zahrnout nemohl, ale musel ho zahrnovat postupně, jako by se jednalo o účetní odpisy majetku. Rada se též ztotožnila s vypořádáním námitky účastníka řízení prvostupňovým správním orgánem týkající se výše ocenění předmětné výměňkové stanice, když účastník řízení namítal, že hodnota souboru je vyšší. Účetní ocenění majetku provádí účetní jednotka v souladu s výše uváděnými účetními předpisy a zásadou věrného zobrazení předmětu účetnictví a v tomto ohledu se tak nemůže dovolávat toho, že některé skutečnosti účetní doklady zobrazují nesprávně, nadto když v souladu s účetními doklady sama postupovala, např. při odpisování.

Rada se dále zabývala stěžejní námitkou účastníka řízení, kterou byla nepřiměřenost výše uložené sankce. Rada vycházela z dotčených ustanovení zákona o cenách. V daném případě se Rada ztotožnila s názorem prvostupňového správního orgánu v tom, že vyčíslitelný majetkový prospěch účastníka řízení činil ██████████ Kč, neboť v případě tohoto jediného neoprávněného nákladu byl neoprávněný majetkový prospěch právě ve výši tohoto uplatněného nákladu. Dle názoru Rady nicméně nemůže zároveň obstát tvrzení prvostupňového správního orgánu, že ve vztahu k ostatním porušením zákona účastníkovi řízení majetkový prospěch nevznikl. Ačkoliv zákon o cenách umožňuje uložení pokuty i v případech porušení zákona, kdy nedojde ke vzniku neoprávněného majetkového prospěchu na straně účastníka řízení, z hlediska zásady individualizace trestní sankce, kdy je třeba posoudit přiměřenost ukládané sankce z určitých hledisek, by asi bylo stěžít přiměřené uložit sankci ve výši ██████████ Kč za jednání, jehož výsledkem byl zisk nepřiměřeného majetkového prospěchu toliko ve výši ██████████ Kč či za jednání, kde by intenzita ostatních porušení zákona nezakládajících neoprávněný majetkový prospěch nebyla zdaleka taková jako v případě jeho vzniku. V tomto případě by totiž pokuta představovala více než pětinasobek nepřiměřeného majetkového prospěchu účastníka řízení. Byť tedy zákon umožňuje sankcionovat i jednání, při němž nepřiměřený majetkový prospěch určit nelze, jakož i pokud nevznikl, z hlediska nutnosti správního orgánu vycházet při určení sankce ze závažnosti konkrétního jednání účastníka řízení (kdy vznik nepřiměřeného majetkového prospěchu musí mít logicky vysokou míru závažnosti ve vztahu k jiným porušením zákona, při nichž k jeho vzniku nedojde), jakož i při zohlednění dlouhodobé správní praxe Úřadu (kdy ve standardních případech prvního porušení zákona o cenách je ukládána pokuta ve výši jednonásobku nepřiměřeného majetkového prospěchu), Rada učinila závěr, že odůvodnění napadeného rozhodnutí vyslovení závěru o přiměřenosti uložené pokuty ve výši 150 000 Kč neumožňuje a mělo by být přepracováno.

V. Nové projednání věci správním orgánem I. stupně po vrácení věci

Správní orgán s ohledem na zásadu materiální pravdy, která je zakotvena v ust. § 3 správního řádu, dospěl k závěru, že veškeré podklady, jež měl k dispozici pro vedení správního řízení a následné vydání tohoto rozhodnutí, jsou úplné a dostačující pro zjištění

stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jeho úkonu s požadavky uvedenými v ust. § 2 výše uvedeného zákona.

Jelikož správní orgán v rámci nového projednání věci do spisu nedoplňoval žádné nové podklady, ke kterým by bylo třeba vyjádření účastníka řízení a s nimiž by se musel účastník řízení nově seznamovat, nevyzýval opětovně účastníka řízení ve smyslu ust. § 36 odst. 3 správního řádu k vyjádření se k podkladům rozhodnutí. Uvedené právo se totiž v daném typu řízení s jedním účastníkem zahájeném z moci úřední nevztahuje na důkazy předložené účastníkem řízení, ale na podklady obstarané a shromážděné správním orgánem. Týká se dále podkladů rozhodnutí, nikoliv např. úkonů v řízení. Do správního spisu však žádné nové podklady doplňovány nebyly a účastník řízení nadto o úkonech v řízení byl informován, když mu poslední úkon, tj. rozhodnutí o rozkladu, byl doručen.

VI. Popis skutkového stavu

Účastník řízení je právnickou osobou zapsanou ve Veřejném rejstříku vedeném Krajským soudem v Ústí nad Labem v oddíle C, vložka 4868.

Účastník řízení je držitelem licence na výrobu tepelné energie č. 310100748 a licence na rozvod tepelné energie č. 320100747, v obou případech se zahájením výkonu licencované činnosti od 1. ledna 2002.

V licenci na výrobu tepelné energie (ve verzi č. 1, platné pro rok 2013) byly pro cenovou lokalitu „Litoměřice CZT“ evidovány tyto zdroje tepelné energie:

- evid. č. [REDAKCE] Mládežnická (2 výrobní zařízení – kotle, s tepelným výkonem 2,280 MW),
- evid. č. [REDAKCE] Liškova (3 výrobní zařízení – kotle, s tepelným výkonem 3,420 MW).

V licenci na rozvod tepelné energie (ve verzi č. 1, platné pro rok 2013) byla pro cenovou lokalitu „Litoměřice CZT“ evidována tato vymezená území:

- evid. [REDAKCE] Mládežnická (0,430 km teplovodních rozvodů s přenosovou kapacitou 2,280 MW),
- evid. č. [REDAKCE] Liškova (0,590 km teplovodních rozvodů s přenosovou kapacitou 3,420 MW),
- evid. č. [REDAKCE] (0,560 km teplovodních rozvodů s přenosovou kapacitou 3,600 MW).

Cenová lokalita „Litoměřice CZT“ tedy zahrnovala celkem 5 výrobních tepelných zařízení (kotlů) s celkovým instalovaným tepelným výkonem 5,7 MW a licencovaná rozvodná tepelná zařízení s celkovou přenosovou kapacitou 9,3 MW.

Účastník řízení v roce 2013 v cenové lokalitě „Litoměřice CZT“ zabezpečoval pouze rozvod tepelné energie. Účastník řízení od roku 2009 nakupuje tepelnou energii od společnosti ENERGIE Holding a.s., se sídlem Praha 5 – Radlice, Kutvirtova 339/5, PSČ 150 00, IČO: 27594301, a to na úrovni předání z primárního rozvodu, a dodávku tepelné energie následně zajišťuje prostřednictvím výměňkové stanice a navazující tepelné sítě odběratelům. Účastník řízení byl v kontrolovaném roce pouze distributorem tepelné energie, který prostřednictvím sekundárních rozvodů dodával tepelnou energii 32 odběratelům do 40 napojených odběrných míst na úrovních předání „ze sekundárních rozvodů“

a „pro centrální přípravu TUV na CVS“. Tyto informace vycházejí též z regulačního výkazu za rok 2013 „Výkaz 31, 32 DK a): Technický výkaz tepelné energie (část a)“, předloženého účastníkem řízení Úřadu dne 28. dubna 2014 na základě povinnosti vyplývající z ust. § 20 odst. 6 energetického zákona.

Sjednání, kalkulace a účtování ceny tepelné energie

Účastník řízení kalkuloval a všem odběratelům tepelné energie v cenové lokalitě „Litoměřice CZT“ vyúčtoval jednosložkovou výslednou cenu tepelné energie ve výši [REDACTED] Kč/GJ bez snížené sazby DPH, která byla ve shodné výši uplatněna na úrovních předání ze sekundárních rozvodů a pro centrální přípravu teplé vody na centrální výměňkové stanici (dále jen „CVS“).

Účastník řízení uzavřel s odběrateli smlouvy o dodávkách tepelné energie, ve kterých se cena tepelné energie sjednává v příloze smlouvy pod názvem „Cenové ujednání“. Cena dle článku 3 smlouvy byla sjednána „na dobu určitou při uzavírání smlouvy, zpravidla na dobu jednoho roku nebo při změně ceny“. Pro rok 2013 byla sjednána předběžná cena tepelné energie cenovým ujednáním ze dne 31. prosince 2012 ve výši [REDACTED] Kč/GJ bez DPH. Dodávky tepelné energie pro vytápění se odběratelům vyúčtovávají měsíčně, a dodávky tepelné energie pro centrální přípravu teplé vody na CVS se odběratelům vyúčtovávají ke dni 31. prosince. Dále je smluvně ujednáno, že „Skutečná výše ceny bude po skončení kalendářního roku dodatečně upravena dle výpočtu regulace ceny tepelné energie v souladu s pravidly Energetického regulačního úřadu“.

Účastník řízení v rámci kontroly (součást podkladů pod č. j. 08341-3/2015-ERU) předložil též kalkulaci nákladů pro jednotlivé výměňkové stanice pro rok 2013, tj. Kalkulaci výsledné ceny tepelné energie pro rok 2013 v cenové lokalitě „Litoměřice – CZT“ (dále jen „Kalkulace výsledné ceny“).

Oprávněnost nákladů v ceně tepelné energie

a) opravy a údržba

Účastník řízení v položce „Opravy a údržba“ Kalkulace výsledné ceny uplatnil náklady celkem ve výši [REDACTED] Kč. V této položce kalkulace účastník řízení mimo jiné zahrnul náklady specifikované v Tabulce č. 8, které též doložil kopiemi účetních dokladů.

Tabulka č. 8: Náklady také uplatněné v položce Kalkulace výsledné ceny „Opravy a údržba“

Číslo účtu	Název	Částka (v Kč bez DPH)	Číslo faktury
511100	Náklady na materiál za provedené práce		
	- výměník tepla ELTE, s.r.o.	[REDACTED]	[REDACTED]
	- příruby výměník ELTE	[REDACTED]	[REDACTED]
511000	Náklady na provedené práce		
	- montáž měř. tepla Sport	[REDACTED]	[REDACTED]
	- DPH montáž měř. tepla	[REDACTED]	[REDACTED]

Účastník řízení tedy do položky „Opravy a údržba“ Kalkulace výsledné ceny zahrnul mimo jiné náklady ve výši [REDACTED] Kč bez DPH ([REDACTED] Kč bez DPH + [REDACTED] Kč bez DPH) za pořízení 11 ks měřidel tepelné energie, jak je popsáno dále, a náklady ve výši [REDACTED] Kč bez DPH ([REDACTED] Kč bez DPH + [REDACTED] Kč bez DPH) za pořízení výměníků tepla, jak je popsáno dále. Evidence daných nákladů na účtech 511100 a 511000 vyplývá z podkladů zařazených pod č. j. 08371-27/2015-ERU.

Ve vztahu k odpisům majetku účastník řízení ve své Vnitropodnikové směrnici č. [REDACTED] ze dne 30. prosince 2004 (s platností od 1. ledna 2005) uvádí: „Majetek nad [REDACTED],-Kč je zařazen jako hmotný a odepisován podle zákona,rozpis odpisů je vždy přílohou úč.dokladu“.

- **Měřidla tepelné energie**

Účastník řízení v červnu roku 2013 (v období od 13. do 20. června 2013) provedl v 11 odběrných místech instalaci 11 kusů nových stanovených měřidel typu PolluStat E od firmy Sensus Metering Systems GmbH, které nahradily původní měřidla Spanner Pollux – Premex (rok výroby 2001). K provedené výměně stanovených měřidel tepelné energie se účastník řízení vyjádřil dopisem ze dne 14. května 2014 a dále dopisem ze dne 11. prosince 2015, ve kterých uvedl, že původní měřidla Spanner Pollux – Premex byla po 12 letech provozu již za hranicí použitelnosti, a proto se účastník řízení rozhodl s ohledem na doporučení zkušebny měřidla vyměnit. V době provedení fyzické kontroly Úřadem účastník řízení evidenci původních měřidel již nevedl a nová měřidla stále používal.

Instalaci nových měřidel dokládají dokumenty s názvem „Protokol o montáži měřidla tepla“ vystavený pro každé měřicí zařízení (celkem tedy 11 protokolů), a to dodavatelem – společností SPORT-PLUS s.r.o., se sídlem Družstevní 32/1, Předměstí, 412 01 Litoměřice, IČO: 47784687. Za pořízení 11 kusů měřidel a jejich montáž do odběrných míst byla účastníkovi řízení dne 30. června 2013 vystavena faktura č. [REDACTED] za „Montáž měřidla Polustat E Qp 3,5“ v množství 11 ks s cenou [REDACTED] Kč/ks, znějící na souhrnnou částku [REDACTED] Kč.

Souhrnnou částku ve výši [REDACTED] Kč bez DPH za pořízení a montáž 11 kusů měřidel typu „PolluStat E“ účastník řízení následně zaúčtoval ve svém účetnictví na nákladový účet č. 511000 (tj. účet „oprav a údržby“), což vyplývá z podkladů zařazených pod č. j. 08371-27/2015-ERU a ve shodné výši tuto částku uplatnil do položky „Opravy a údržba“ Kalkulace výsledné ceny jako jednorázový náklad.

- **Výměníky tepla**

Cenová lokalita „Litoměřice - CZT“ zahrnuje mj. vymezené území „K31 K2 Liškova“. V provozovně „K31“ došlo v roce 2009 k vybudování centrální výměňkové stanice a připojení rozvodného tepelného zařízení k primárnímu parovodnímu rozvodu.

Účastník řízení Úřadu v průběhu kontroly předložil „Soupis základního majetku, tvořícího funkční provozní celek výměňkové stanice K31“ k 31. prosinci 2009 (součást podkladů pod č. j. 08341-6/2015-ERU), ze kterého je zřejmé, že centrální výměňková stanice K 31 v cenové lokalitě „Litoměřice - CZT“ se skládá z jednotlivých položek majetku, které byly instalovány v souvislosti s provozem výměňkové stanice. Ze soupisu základního majetku je dále zřejmé, že v roce 2009 účastník řízení pořídil zcela nové vybavení centrální

výměníkové stanice K31 v pořizovací hodnotě [REDACTED] Kč. Tuto informaci účastník řízení potvrdil dopisem ze dne 23. listopadu 2015, který je zařazen ve spise pod č. j. 08341-9/2015-ERU, a ze kterého vyplývá, že technologické zařízení výměňkové stanice bylo pořízeno v průběhu měsíců září až prosinec 2009. Zařazení majetku do užívání k 31. prosinci 2009 dokládá „Protokol o zařazení dlouhodobého majetku do užívání“, který byl zaslán v příloze tohoto dopisu. Pro dlouhodobý majetek tvořící centrální výměňkovou stanici K31 byla vytvořena karta majetku s názvem „Rozpis odpisů“, která obsahuje odpisový plán.

Účastník řízení dále postupoval podle ust. § 56 odst. 2 písm. e) vyhlášky, ve které je uvedeno, že se odpisuje „soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z hmotných movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění“ a ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno: „Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu“. Délku odpisování účastník řízení tedy stanovil na 10 let. Pro odpisování provozního celku výměňkové stanice účastník řízení zvolil rovnoměrné odpisy s výší ročních sazeb podle zákona o daních z příjmů. V kontrolovaném roce 2013 účastník řízení uplatnil odpisy za uvedený soubor majetku v celkové výši [REDACTED] Kč bez DPH.

V roce 2013 došlo k výměně dvou komponentů ze souboru majetku centrální výměňkové stanice K31, a sice obou kusů výměňků typového označení MAX 17.4-40.10 a MAX 6Z.5-3,1-8 (vyměněny byly výměňky stejného typu). Jak dokládá „Protokol o výměně“ ze dne 16. července 2013 a „Protokol o výměně“ ze dne 15. srpna 2013 (součást podkladů pod č. j. 08341-4/2015-ERU), výměňík na otop typového označení MAX 17.4-40.10 byl vyměněn dne 16. července 2013 a výměňík na ohřev teplé vody typového označení MAX 6Z.5-3,1-8 byl vyměněn dne 15. srpna 2013. Dle vyjádření účastníka řízení uvedeného v dopise ze dne 14. května 2014 se u výměňíku na otop začala projevovat netěsnost některé z trubek a docházelo k pomalému prolínání primárního média do sekundárního okruhu. U výměňíku pro ohřev teplé vody se projevoval čím dál pomalejší ohřev teplé vody, což značí zanesení tohoto výměňíku inkrusty.

Pořizovací cena nového výměňíku MAX 17.4-40-10 byla [REDACTED] Kč bez DPH a pořizovací cena nového výměňíku MAX 6.Z5-3,1-8 byla [REDACTED] Kč bez DPH. Oba tyto náklady (celkem ve výši [REDACTED] Kč bez DPH) účastník řízení jednorázově zahrnul do položky „Oprava a údržba“ Kalkulace výsledné ceny tepelné energie.

Z podkladu pod označením „Soupis základního majetku, tvořícího funkční provozní celek výměňkové stanice K31“ je zřejmé, že ve výměňkové stanici jsou zahrnuty dva kusy výměňíků typového označení MAX 17.4-40.10 a MAX 6Z.5-3,1-8. Tyto výměňíky jsou tak součástí souboru majetku výměňkové stanice, slouží k hlavnímu účelu, tj. předávání tepla z jedné teplotnosné látky proudící v primární straně výměňíku do druhé teplotnosné látky proudící v sekundární straně výměňíku, a bez existence obou kusů výměňíků nemůže výměňíková stanice fungovat k účelům, ke kterým byla uvedena do provozu. Z uvedeného vyplývá, že nově pořízené výměňíky se opět staly součástí souboru movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením.

b) režijní náklady

Režijní náklady účastník řízení rozdělil mezi jednotlivé cenové lokality v procentním poměru dle množství prodané tepelné energie, vyjádřené v GJ. Pro cenovou lokalitu „CZT Litoměřice“ činil tento procentní poměr [REDAKCE].

V položce „Správní režie“ Kalkulace výsledné ceny tepelné energie byly v kontrolované cenové lokalitě uplatněny náklady ve výši [REDAKCE] Kč (odpovídající poměru [REDAKCE] % z celkové správní režie).

V položce „Výrobní režie“ Kalkulace výsledné ceny tepelné energie byly v kontrolované cenové lokalitě uplatněny náklady ve výši [REDAKCE] Kč (odpovídající poměru [REDAKCE] % z celkové výrobní režie).

• správní režie

Účastník řízení v Kalkulaci výsledné ceny uplatnil v položce „Správní režie“ náklady s názvem „Příspěvek na životní pojištění“ ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH (tj. [REDAKCE] % z [REDAKCE] Kč), což účastník řízení specifikoval a doložil „Potvrzením o zaregistrování smlouvy číslo [REDAKCE] ING Penzijního fondu, a.s.“ (součást podkladů pod č. j. 08341-6/2015-ERU). Z tohoto dokumentu vyplývá, že se jedná o penzijní připojištění se státním příspěvkem pro pana [REDAKCE], jednatele společnosti, na částku ve výši [REDAKCE] Kč měsíčně, přičemž část měsíčního příspěvku ve výši [REDAKCE] Kč měsíčně hradí účastník řízení jako jeho zaměstnavatel. Tato písemnost dále dokazuje, že s účastníkem tohoto penzijního připojištění ([REDAKCE]) byla uzavřena smlouva v souladu s penzijním plánem č. 4 ING Penzijního fondu, a.s., přičemž byly sjednány druhy penzí starobní, invalidní a pozůstalostní. To znamená, že nárok na výplatu starobní penze u tohoto účastníka vznikne po zaplacení 60 měsíčních příspěvků (tedy zřejmě v lednu 2014), v případě invalidní penze bude účastníkovi přiznán plný invalidní důchod a v případě pozůstalostní penze při případném úmrtí účastníka přechází nárok na výplatu na oprávněnou osobu, kterou je [REDAKCE].

Zakotvení nároku zaměstnance na penzijní připojištění se státním příspěvkem je ve vnitropodnikovém předpisu účastníka řízení s názvem „Vnitřní předpis [REDAKCE]“ (součást podkladů pod č. j. 08341-11/2015-ERU). Tento předpis obsahuje podmínky, za kterých je možno příspěvek zaměstnanci poskytnout, přičemž v bodě 1. je uvedeno: „Příspěvek je možné poskytnout v dohodě s pracovníkem. O jeho realizaci rozhodnou společnicí“.

Vzhledem k tomu, že klíčem k dělení režii je procentní poměr dle množství tepelné energie prodané na středisku, uplatňuje se ve výši [REDAKCE] % z každé položky. V cenové lokalitě „Litoměřice CZT“ se tento náklad v položce „Správní režie“ Kalkulace výsledné ceny tedy promítá částkou ve výši [REDAKCE] Kč.

• výrobní režie

Prostřednictvím výrobní režie účastník řízení zahrnuje majetek, jehož odpisy jsou celkem ve výši [REDAKCE] Kč. Z toho poměrnou část ([REDAKCE] %) ve výši [REDAKCE] Kč účastník řízení promítl do položky „Výrobní režie“ Kalkulace výsledné ceny.

Z uplatněné částky a plánů odpisů zaslaných účastníkem řízení pod názvem „Rozpis odpisů“ (součást podkladů pod č. j. 08341-14/2015-ERU) vyplynulo, že pro rok 2013 účastník řízení v položce „Výrobní režie“ Kalkulace výsledné ceny uplatnil ve vztahu k majetku:

- budova na ulici Šaldova (administrativně technický objekt, jež obsahuje kanceláře, sklady, dílny a neslouží k přímé výrobě tepelné energie; první rok odpisování: 1997) – zrychlené daňové odpisy ve výši [redacted] Kč bez DPH (což je poměrná část [redacted] % ze zrychleného odpisu tohoto majetku ve výši [redacted] Kč bez DPH),
- osobní automobil (Mercedes Benz GLK 350 CDI; první rok odpisování: 2012) – zrychlené daňové odpisy ve výši [redacted] Kč bez DPH (což je poměrná část [redacted] % ze zrychleného odpisu tohoto majetku ve výši [redacted] Kč bez DPH),

tj. uplatnil zrychlené daňové odpisy ve vztahu k výše uvedenému majetku celkem ve výši [redacted] Kč bez DPH (což je poměrná část [redacted] % ze zrychlených odpisů tohoto majetku ve výši [redacted] Kč bez DPH) podle zákona o daních z příjmů.

Úřad v rámci kontroly též vyhodnotil, jaká částka by do ceny tepelné energie v kontrolovaném roce vstupovala, pokud by účastník řízení uplatňoval rovnoměrné účetní odpisy posuzovaného majetku (nikoli zrychlené daňové odpisy) se zachováním dob odpisování majetku nastavených účastníkem řízení, přičemž dospěl k následujícím zjištěním.

U budovy na ulici Šaldova bylo nejprve nutné zjistit zůstatkovou cenu před provedeným technickým zhodnocením a následně stanovit zvýšenou vstupní cenu, ze které bylo teprve možné stanovit roční rovnoměrný odpis po roce 2001 (tj. po provedení technického zhodnocení), tak jak je uvedeno v Tabulce č. 9. Účastník řízení při zařazení tohoto majetku do užívání v roce 1997 nastavil dobu odpisování tohoto majetku na 30 let (tj. do roku 2026), přičemž v roce 2001 provedl technické zhodnocení tohoto majetku, kterým se původní doba odpisování prodloužila o 2 roky, tj. do roku 2028.

Tabulka č. 9: Stanovení účetních odpisů pro budovu zahrnutých v položce „Výrobní režie“

Rok	Výchozí cena (v Kč)	Počet let odpisu	Roční odpis (v Kč)	Odpisy celkem (v Kč)
1997-2000	[redacted]	30	[redacted]	[redacted]
Zohlednění technického zhodnocení 2001	[redacted]	+2		
Roky 2001-2028	[redacted]	28	[redacted]	[redacted]

*) pořizovací cena v roce 1997

**) zohlednění pořizovací ceny technického zhodnocení, prodloužení původní doby odpisování o 2 roky

***) upravená zůstatková cena k 1. lednu 2001, tj. původní cena ve výši [redacted] Kč, snížená o odpisy za roky 1997-2000 ve výši [redacted] Kč, navýšená o pořizovací cenu technického zhodnocení ve výši [redacted] Kč (s prodloužením doby odpisování dle účastníka řízení o 2 roky)

U osobního automobilu byl roční účetní odpis stanoven jako podíl pořizovací ceny a předpokládané doby použitelnosti majetku, která je dle odpisového plánu účastníka řízení 5 let. Výpočet je uveden v následující Tabulce č. 10.

Tabulka 10: Stanovení účetních odpisů osobního automobilu zahrnutých v položce „Výrobní režie“

Druh majetku	Pořizovací cena (v Kč)	Počet let odepisování	Roční odpis (v Kč)
Mercedes Benz GLK 350 CDI	[redacted]	5	[redacted]

Pokud by tedy účastník řízení v kontrolovaném roce u výše uvedeného majetku uplatňoval rovnoměrné účetní odpisy, mohl v položce „Výrobní režie“ uplatnit maximálně

částku ve výši [redacted] Kč bez DPH (výpočet: [redacted] Kč bez DPH plus [redacted] Kč bez DPH), resp. v položce „Výrobní režie“ Kalkulace výsledné ceny poměrnou část [redacted] % z částky ve výši [redacted] Kč bez DPH, což odpovídá částce ve výši [redacted] Kč bez DPH. Účastník řízení však, jak již bylo uvedeno, uplatnil v položce „Výrobní režie“ Kalkulace výsledné ceny pro daný majetek částku ve výši [redacted] Kč bez DPH (což odpovídalo zrychleným odpisům daného majetku).

VII. Právní hodnocení

Dle ust. článku 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod se trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.

Dle ust. § 112 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky se odpovědnost za přestupky a dosavadní jiné správní delikty posoudí podle dosavadních zákonů, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. před 1. červencem 2017. Podle tohoto zákona se posoudí jen tehdy, jestliže je to pro pachatele příznivější.

Jak právní úprava odpovědnosti za jiný správní delikt právnické osoby dle zákona o cenách, tj. ve znění účinném před 1. červencem 2017, tak i právní úprava odpovědnosti za přestupek právnické osoby dle zákona o odpovědnosti za přestupky, je založena na tzv. objektivní odpovědnosti, tj. odpovědnost právnické osoby je posuzována v obou právních úpravách bez ohledu na zavinění. V tomto směru lze tedy konstatovat, že právní úprava dle zákona o odpovědnosti za přestupky není pro pachatele příznivější.

Ust. § 17 odst. 1 zákona o cenách obdobně jako ust. § 21 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky rovněž dále uvádí, že právnická osoba za správní delikt, resp. přestupek, neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila. Dle ust. § 21 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky se pak právnická osoba nemůže odpovědnosti za přestupek zprostit, jestliže z její strany nebyla vykonávána povinná nebo potřebná kontrola nad fyzickou osobou, která se za účelem posuzování odpovědnosti právnické osoby za přestupek považuje za osobu, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě, nebo nebyla učiněna nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení přestupku.

Správní orgán tudíž dospěl k závěru, že pro posouzení obecné odpovědnosti účastníka řízení za spáchání správního deliktu se použije právní úprava účinná v době spáchání správního deliktu, tj. právní úprava dle zákona o cenách, příp. správního řádu, neboť právní úprava obecné odpovědnosti právnické osoby za přestupek dle zákona o odpovědnosti za přestupky je ve svém důsledku pro pachatele totožná, ne-li méně příznivá s přihlédnutím k nemožnosti vyvinění dle ust. § 21 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky.

Správní orgán dále přistoupil k vyhodnocení příznivosti znění speciálního zákona upravujícího odpovědnost za správní delikt účastníka řízení, kdy konstatuje, že zákon o cenách byl po spáchání vytýkaného jednání účastníka řízení [tj. po skončení kontrolovaného roku – po 31. prosinci 2013, kdy až nejdříve dne 1. ledna 2014 mohl účastník řízení znát a požadovat výslednou cenu tepelné energie za ukončený kalendářní rok 2013, když dle ust. bodu (2.6) cenového rozhodnutí výsledná cena tepelné energie vychází

z výsledné kalkulace, která obsahuje skutečně uplatněné ekonomicky oprávněné náklady a odpovídá výnosům za tepelnou energii a skutečnému množství tepelné energie za ukončený kalendářní rok] novelizován, a to zákonem č. 124/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, kdy tato novela nabyla účinnosti dne 1. května 2014, zákonem č. 353/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, kdy tato novela nabyla účinnosti dnem 15. ledna 2015, a zákonem č. 452/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, kdy tato novela nabyla účinnosti dnem 1. března 2017 (dále souhrnně jen „novelizovaný zákon o cenách“).

Jak zákon o cenách účinný do 30. dubna 2014 [v ust. § 16 odst. 1 písm. d)], tak i novelizovaný zákon o cenách vždy trestal a trestá [taktéž v ust. § 16 odst. 1 písm. d)] sjednání nebo požadování ceny, jejíž výše nebo kalkulace není v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen podle ust. § 6 odst. 1 téhož zákona. K samotné skutkové podstatě vytýkaného správního deliktu správní orgán uvádí, že dle zákona o cenách účinného do 30. dubna 2014 i dle novelizovaného zákona o cenách vždy platilo a platí, že sjednání nebo požadování ceny, jejíž výše nebo kalkulace není v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen dle ust. § 6 odst. 1 téhož zákona, je správním deliktem. Taktéž ust. § 6 zákona o cenách nedoznalo změny.

Z uvedeného tedy vyplývá, že právní úprava posouzení odpovědnosti za přešupek novelizovaného zákona o cenách není pro účastníka řízení (tedy pachatele) příznivější, neboť je totožná s právní úpravou účinnou v době spáchání činu. Správní orgán proto posoudil jednání účastníka řízení podle právní úpravy účinné v době, kdy bylo spácháno [tj. posuzoval ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách ve znění účinném do 30. dubna 2014].

Správní orgán poznamenává, že v oznámení o zahájení správního řízení bylo uvedeno znění zákona o cenách účinné do 31. prosince 2013, ačkoli správně mělo být uvedeno (s ohledem na rozhodný den 1. ledna 2014, kdy nejdříve mohl účastník řízení znát a požadovat výslednou cenu tepelné energie za ukončený kalendářní rok 2013) znění zákona o cenách účinné do 30. dubna 2014, jak bylo konkrétně odůvodněno výše. Jelikož však obě tato znění zákona nedoznala ve vztahu k posuzovanému správnímu deliktu žádných změn, nepovažuje správní orgán tuto skutečnost za takovou, jež by mohla jakkoli vést k omezení nebo ohrožení zákonných práv účastníka řízení.

Podle dosavadní právní úpravy, tj. úpravy účinné v době zahájení správního řízení, pak bylo správním orgánem v souladu s ust. § 112 odst. 4 zákona o odpovědnosti za přestupky postupováno v otázkách procesních.

Dle ust. § 112 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. od 1. července 2017, na určení druhu a výměry sankce za dosavadní přestupky a jiné správní delikty použijí ustanovení o určení druhu a výměry správního trestu, je-li to pro pachatele výhodnější.

Dle ust. § 16 odst. 4 písm. b) zákona o cenách ve znění pozdějších předpisů se za správní delikt dle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách uloží pokuta ve výši jedno až pětinasobku nepřiměřeného majetkového prospěchu, jde-li vyčíslit, zjištěného za kontrolované období, nejvýše za dobu posledních 3 let, nebo do 1 000 000 Kč, je-li výše nepřiměřeného majetkového prospěchu nižší než 1 000 000 Kč.

Zákon o cenách ve znění pozdějších předpisů tedy za správní delikt dle ust. § 16 odst. 4 písm. b) zákona o cenách neumožňuje pachateli uložit jinou sankci než pokutu, a to bez možnosti např. mimořádného snížení výměry pokuty či dokonce upuštění, resp. podmíněného upuštění, od uložení správního trestu jak upravuje zákon o odpovědnosti za přestupky v ust. § 42 až 44. Správní orgán má tedy za to, byť i pouze s ohledem na uvedená ustanovení zákona o odpovědnosti za přestupky, že právní úprava týkající se určení druhu a výměry sankce je dle zákona o odpovědnosti za přestupky pro účastníka řízení příznivější než právní úprava dle zákona o cenách ve znění pozdějších předpisů, a tudíž při určení druhu a výměry sankce za spáchání správního deliktu postupoval dle části druhé hlavy VII zákona o odpovědnosti za přestupky, jak i vyplývá z části VIII. odůvodnění tohoto rozhodnutí.

VII. I. Obecný právní rámec

Správního deliktu ve smyslu ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách se právnická nebo podnikající fyzická osoba jako prodávající dopustí tím, že sjedná nebo požaduje cenu, jejíž výše nebo kalkulace není v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen podle ust. § 6 odst. 1 téhož zákona.

Z ust. § 6 odst. 1 zákona o cenách vyplývá, že věcné usměrňování cen spočívá ve stanovení podmínek cenovými orgány pro sjednání cen. Těmito podmínkami se rozumí vymezení maximálního rozsahu možného zvýšení ceny zboží ve vymezeném období, nebo maximálního podílu, v němž je možné promítnout do ceny zvýšení cen určených vstupů ve vymezeném období, nebo závazného postupu při tvorbě ceny nebo při kalkulaci ceny, včetně zahrnování přiměřeného zisku do ceny.

K provedení ust. § 6 zákona o cenách v energetických odvětvích vydává Úřad cenová rozhodnutí. V daném případě, kdy správní orgán posuzoval dodržování cenových předpisů u účastníka řízení za rok 2013, bylo účinné cenové rozhodnutí Úřadu č. 2/2012 ze dne 25. října 2012, k cenám tepelné energie. Z cenového rozhodnutí č. 2/2012 mimo jiné vyplývá, že výsledná cena tepelné energie vychází z výsledné kalkulace, která obsahuje skutečné ekonomicky oprávněné náklady a odpovídá výnosům za tepelnou energii a skutečnému množství tepelné energie za ukončený kalendářní rok.

Účastníkovi řízení je kladeno za vinu, že porušil ust. bodu (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012 v návaznosti na jednotlivá ustanovení cenového rozhodnutí, jak je specifikováno ve výroku tohoto rozhodnutí a odůvodněno dále.

Z ust. bodu (1.1) cenového rozhodnutí č. 2/2012 vyplývá, že ceny tepelné energie, kterou se rozumí energie tepla nebo chladu, se 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 jiného právního předpisu (zákonu o dani z přidané hodnoty). Veškeré dodavatelem uplatňované ekonomicky oprávněné náklady, které souvisejí s výrobou anebo rozvodem tepelné energie, se tak zahrnují do ceny tepelné energie.

Z ust. bodu (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012 vyplývá, že ekonomicky oprávněnými náklady v ceně tepelné energie jsou ekonomicky oprávněné náklady (dle ust. § 2 zákona o cenách) 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, jímž je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Zároveň jsou v příloze č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 uvedeny některé ekonomicky oprávněné náklady v ceně tepelné energie včetně stanovení podmínek pro určení jejich výše.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že aby mohl dodavatel tepelné energie uplatnit některé náklady do ceny tepelné energie, musí tyto náklady přímo souviset s výrobou nebo rozvodem tepelné energie, a současně se musí jednat o nezbytný náklad uplatněný pouze v oprávněné výši.

Z cenového rozhodnutí dále vyplývá, že výsledná cena tepelné energie vychází z výsledné kalkulace, která obsahuje skutečné ekonomicky oprávněné náklady a odpovídá výnosům za tepelnou energii a skutečnému množství tepelné energie za ukončený kalendářní rok.

V ust. bodu (2.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012 se dále uvádí, že v cenové lokalitě se cena tepelné energie kalkuluje pro kalendářní rok pro odběrná místa na stejné úrovni předání, kde je tepelná energie předávána odběrateli anebo určena pro vlastní spotřebu. Každá kalkulace ceny tepelné energie může obsahovat pouze příslušné ekonomicky oprávněné náklady, přiměřený zisk a příslušné množství tepelné energie, přičemž dodavatel při kalkulaci postupuje podle přílohy č. 2 cenového rozhodnutí č. 2/2012. Kalkulací ceny tepelné energie se pak rozumí takový propočet ceny, jímž byla cena skutečně vytvořena a jehož členění umožňuje porovnání s podmínkami věcného usměrňování cen.

Zákon o cenách v ust. § 2 odst. 7 stanovuje, že za ekonomicky oprávněné náklady se považují náklady na pořízení odpovídajícího množství přímého materiálu, mzdové a ostatní osobní náklady, technologicky nezbytné ostatní přímé a nepřímé náklady a náklady oběhu. Dále tento zákon v témže ustanovení stanovuje, že při posuzování ekonomicky oprávněných nákladů se vychází z dlouhodobě obvyklé úrovně těchto nákladů v obdobných ekonomických činnostech s přihlédnutím k zvláštnostem daného zboží. Zvláštnosti daného zboží přitom reflektuje právě výše zmíněné cenové rozhodnutí.

Z výše uvedeného je patrné, že oprávněnost nákladu stanoví příloha č. 1 cenového rozhodnutí pouze u některých nákladů. Je tedy možné obecně uvést, že ekonomicky oprávněnými náklady jsou takové náklady, které splňují podmínky uvedené v bodu (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012 a v ust. § 2 odst. 7 písm. a) zákona o cenách. S ohledem na uvedené lze tak konstatovat, že aby byl náklad v ceně tepelné energie nákladem ekonomicky oprávněným, musí (i) vycházet z účetnictví dodavatele tvořeného v souladu s Českými účetními standardy podle zvláštního právního předpisu, (ii) být nezbytně související s výrobou anebo rozvodem tepelné energie v kalendářním roce, (iii) musí jít o náklady na pořízení odpovídajícího množství přímého materiálu, mzdové a ostatní osobní náklady, technologicky nezbytné ostatní přímé a nepřímé náklady a náklady oběhu.

Správní orgán musí posoudit splnění všech uvedených podmínek kumulativně, aby mohl dospět k závěru, zda jsou či nejsou náklady ekonomicky oprávněným nákladem v ceně tepelné energie. Činnost výroby a rozvodu tepelné energie je třeba také chápat nikoliv jako pouhý technologický proces, ale jako podnikatelskou činnost ve smyslu ust. § 3 odst. 1 energetického zákona, se kterou mohou souviset různé legitimně očekávané náklady.

Správní orgán poznamenává, že právní předpisy týkající se cenové regulace jsou do značné míry z hlediska svého účelu autonomní na předpisech předmětem právní úpravy obdobných, neboť jejich smyslem je veřejnoprávně regulovat část jinak soukromoprávního vztahu mezi prodávajícím a kupujícím za účelem ochrany slabších smluvních stran v rámci tržního prostředí s omezenou mírou konkurence, jehož typickým příkladem je centrální zásobování tepelnou energií. Skutečnost, že je nějaký náklad nákladem daňově uznatelným, tak samo o sobě nemusí znamenat ekonomickou oprávněnost nákladu v kalkulaci ceny.

VII. II. Právní posouzení skutku

Správní orgán v rámci řízení prokázal, že účastník řízení je právnickou osobou a zároveň byl v kontrolovaném roce v cenové lokalitě „Litoměřice CZT“ dodavatelem tepelné energie, přičemž povaha jeho činnosti spočívala právě ve výrobě a dodávce (tedy prodeji) tepelné energie. Z uvedeného tedy vyplývá, že vůči svým odběratelům vystupoval účastník řízení ve smyslu znění zákona o cenách jako prodávající.

Oprávněnost nákladů v ceně tepelné energie

a) opravy a údržba

- **Měřidla tepelné energie**

Účastník řízení v položce „Opravy a údržba“ Kalkulace výsledné ceny uplatnil mimo jiné náklady vynaložené na pořízení 11 ks nových měřidel tepelné energie ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH ([REDAKCE] Kč bez DPH/ks). Měřidla byla instalována v červnu roku 2013 a účastník řízení evidenci původních měřidel již nevedl.

Ust. § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném do 31. prosince 2014 (resp. ve znění účinném ke dni jednání vytýkaného účastníkovi řízení), pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška účinná do 31. prosince 2014“), mimo jiné stanoví, že dlouhodobým hmotným majetkem jsou i samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Při stanovení výše tohoto ocenění je účetní jednotka povinna dbát povinností vymezených účetními předpisy, zejména pak respektovat principy významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Správní orgán ve vztahu k podmínkám ve výše uvedeném ustanovení vyhlášky účinné do 31. prosince 2014 nemá pochybnost o tom, že doba použitelnosti instalovaných měřidel je delší než jeden rok. O této skutečnosti svědčí již doba použitelnosti vyměněných měřidel účastníka řízení či doba ověření dle ust. § 6 odst. 3 zákona č. 505/1990 Sb., o metrologii, ve znění pozdějších předpisů, resp. i ust. bodu 2.6.2 přílohy č. 8 vyhlášky č. 59/2012 Sb., o regulačním výkaznictví, které uvádí minimální dobu odpisování měřicích zařízení tepelné energie a teplé vody 8 let.

Co se týče další podmínky – výše ocenění, správní orgán zjistil, že si účastník řízení ve své vnitropodnikové směrnici stanovil limit ve výši [REDAKCE] Kč.

Dle ust. § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky účinné do 31. prosince 2014 jsou samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž ocenění nepřesáhne hodnotové vymezení rozhodné pro zařazení mezi majetek dlouhodobý, považovány za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.

Drobný hmotný majetek je tedy ve smyslu účetních předpisů možné jednorázově zaúčtovat.

V dané věci jsou předmětem posouzení měřidla tepelné energie pořízené v částce ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH/ks (eventuálně v částce ještě nižší, jak namítal účastník řízení v námitkách proti kontrolnímu protokolu). Je zřejmé, že pořizovací hodnota ([REDAKCE] Kč bez DPH/ks, potažmo nižší částka) je menší než výše ocenění určená účastníkem řízení, resp. než limit určený účastníkem řízení, od kterého účastník řízení účtuje jako o dlouhodobém hmotném majetku ([REDAKCE] Kč). Jednotlivé pořízené měřidlo tepelné energie je tedy nutné v souladu s účetními předpisy považovat za drobný hmotný majetek.

Současně správní orgán přisvědčuje námitce účastníka řízení, že ve vztahu k určenému limitu ocenění není možné posuzovat částku za pořízení všech kusů měřicích zařízení, tj. částku ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH, ale je nutno přistupovat k danému majetku jednotlivě, tj. posuzovat pořizovací hodnotu jednotlivých kusů zvlášť.

V návaznosti na výše uvedené je tedy zřejmé, že v nyní posuzované věci s ohledem na dané okolnosti případu účastník řízení podle účetních předpisů nebyl povinen posuzovaný majetek (měřidla tepelné energie) odpisovat. Pokud jsou pak ve smyslu ust. bodu (2.2) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 povolenými odpisy v ceně tepelné odpisy účetní, nelze účastníkovi řízení vytýkat jednorázové zahrnutí daných nákladů do ceny tepelné energie, když tyto neměl povinnost ani ve smyslu účetních předpisů odpisovat.

Pro úplnost správní orgán uvádí, že regulační vyhláška účinná v kontrolovaném roce sice ve své příloze č. 8 v bodě 2.6.2. stanoví pro majetek *měřicí zařízení tepelné energie a teplé vody* minimální dobu odpisování 8 let, nicméně tato vyhláška současně ve svém ust. § 2 stanoví, že povolenými náklady jsou náklady účtované podle zákona o účetnictví. Neměl-li tedy účastník řízení v návaznosti na okolnosti posuzované věci povinnost posuzovaný majetek podle účetních předpisů odpisovat a nebyl-li takový postup v rozporu s cenovým rozhodnutím, neuplatní se v dané věci doby odpisování podle uvedené vyhlášky.

S ohledem na výše uvedené má správní orgán za to, že vytýkané náklady za pořízení měřicích zařízení jsou oprávněnými náklady v ceně tepelné energie účastníka řízení za rok 2013 ve smyslu ust. bodu (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012.

Vzhledem k tomuto závěru se již správní orgán nezabýval dalšími námitkami účastníka řízení týkajícími se oprávněnosti nákladů za měřicí zařízení.

Nad rámec výše uvedeného správní orgán obecně ve vztahu k pořízení většího množství drobného hmotného majetku a k jeho jednorázovému vstupu do ceny tepelné energie v jednom kalendářním roce oproti jeho odpisování a postupnému zatěžování ceny tepelné energie konstatuje, že odpisováním majetku se snižuje hodnota dlouhodobého kapitálu aktiv pro výrobu a rozvod tepelné energie, od něhož se zejména odvíjí možná výše přiměřeného zisku v cenách tepelné energie.

- **Výměníky tepla**

Soubor movitých věcí se eviduje zvlášť tak, aby byly zjištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky), včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů, včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se eviduje na jedné inventární kartě a zařazuje se do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.

Vzhledem k jednorázovému zahrnutí posuzovaných nákladů za pořízení nových výměníků do položky „Opravy a údržba“ Kalkulace výsledné ceny účastníkem řízení bylo nutné posoudit, zda se takovéto náklady svou povahou mohou považovat za opravu ve smyslu ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012, které stanoví, že za opravu se nepovažuje výměna majetku, který je veden v účetnictví jako součást souboru movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením, jehož výše ocenění je 5 % a vyšší v poměru k vyšší ocenění souboru movitých věcí.

Ust. § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky účinné do 31. prosince 2014 stanoví: „*Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.*“. Vymezení pojmu „oprava“ ve vztahu k tepelnému zařízení a možnosti uplatnění nákladů do ceny tepelné energie specifikuje též cenové rozhodnutí č. 2/2012 v ust. bodu (2.1) přílohy č. 1, kde se uvádí „*Za opravu se nepovažuje výměna majetku, který je veden v účetnictví jako samostatná movitá věc nebo součást souboru movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením, jejíž výše ocenění je 5 % a vyšší v poměru k vyšší ocenění souboru movitých věcí.*“.

V případě ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 se jedná o ustanovení cenového rozhodnutí, které z určitého důvodu nekoresponduje s účetními předpisy (stanovením 5 % hranice pro posouzení opravy) a jehož důsledkem je, že regulační účetnictví účastníka řízení nebude v tomto aspektu v souladu s účetnictvím finančním podle zákona o účetnictví. Výše uvedený přístup pro účely cenového rozhodnutí je samozřejmě možný, neboť smysl cenových rozhodnutí je odlišný než smysl účetních předpisů.

I vzhledem k námitkám účastníka řízení bylo nejprve nutno vyložit smysl výše uvedeného ustanovení cenového rozhodnutí č. 2/2012, a to zejména ve vztahu k sousloví „*výše ocenění souboru movitých věcí*“. Účetní jednotka postupuje ve smyslu části čtvrté zákona o účetnictví (Způsoby oceňování – ust. § 24 až § 28). Soubor movitých věcí jako hmotný majetek se ocení (i) pořizovacími cenami (s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností), (ii) vlastními náklady (majetek vytvořený vlastní činností), nebo (iii) reprodukční pořizovací cenou (např. v případě bezúplatného nabytí). Ve valné většině případů je výchozím oceněním souboru movitých věcí pro účely regulace pořizovací cena, což je cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.

Pro vyhodnocení, zda pořízení nových výměníků splňuje hranici 5 % ve smyslu ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012, resp. zda se ještě ve smyslu cenového rozhodnutí může jednat o opravu majetku, aby byl účastník řízení oprávněn náklady na pořízení daných výměníků zahrnout do ceny tepelné energie jednorázově, bylo tedy nutné

porovnat výše vstupní pořizovací ceny souboru majetku tvořícího funkční celek výměňkové stanice v roce 2009 uváděné účastníkem řízení na soupisu tohoto majetku (████████ Kč) s pořizovací cenou nových výměníků (████████ Kč a ██████ Kč).

V rámci nového projednání věci zejména i s ohledem na rozhodnutí o rozkladu bylo opětovně vyhodnoceno, že ohledně nákladu ve výši ██████ Kč je nesporné, že účastník řízení cenové předpisy porušil (byla překročena hranice 5 % stanovená citovaným cenovým rozhodnutím, když uvedený náklad odpovídá █████ % z pořizovací ceny souboru majetku), neboť ačkoliv účetně provedl opravu souboru movitých věcí, z hlediska cenového rozhodnutí tento náklad jednorázově jakožto náklad na opravu zahrnout nemohl, ale musel ho zahrnovat postupně, jako by se jednalo o účetní odpisy majetku. Správní orgán poznamenává, že na tom nic nemění skutečnost, pokud by účastník řízení v případě tohoto nákladu neporušil účetní předpisy, ale toliko předpisy cenové. Tento postup byl i v rozhodnutí o rozkladu potvrzen.

V návaznosti též na námitky účastníka řízení, že by v případě pořízení výměníku MAX 6.Z5-3,1-8 v hodnotě ██████ Kč hranice 5 % byla splněna, je potřeba uvést následující. Jak již správní orgán prvního stupně uvedl, v původním řízení před rozhodnutím o rozkladu byly náklady na pořízení obou výměníků sečteny (tj. byly sečteny částky ve výši ██████ Kč a ██████ Kč) a konečná částka (████████ Kč) byla porovnána se vstupní pořizovací cenou souboru majetku tvořícího funkční celek výměňkové stanice v roce 2009 uváděné účastníkem řízení na soupisu tohoto majetku (████████ Kč), resp. bylo vyhodnoceno, zda byla překročena stanovená hranice 5 %. Takový postup byl však správním orgánem II. stupně vyvrácen v rozhodnutí o rozkladu.

Ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 je totiž do značné míry neurčitě v tom smyslu, zda se pro účely stanovené hranice 5 % mají jednotlivé náklady na opravu majetku, jež je součástí souboru movitých věcí, provedené v kalendářním roce sčítat (čemuž by nasvědčovala skutečnost, že i výsledná cena tepelné energie obsahuje náklady za ukončený kalendářní rok) či posuzovat samostatně.

V případě možného dvojího výkladu ustanovení lze i dle názoru Rady logicky očekávat, že adresáti se přikloní k výkladu, který je v souladu s právními předpisy obecnými. Zejména v návaznosti na rozhodnutí o rozkladu tedy správní orgán v rámci nového projednání věci posoudil náklady na pořízení nových výměníků ve vztahu ke stanovené hranici 5 % samostatně. Jak již bylo uvedeno, v případě výměníku v hodnotě ██████ Kč tato hranice splněna nebyla a účastník řízení tento náklad nemohl do ceny tepelné energie zaúčtovat jednorázově, ale hodnota tohoto majetku mohla do ceny tepelné energie vstupovat pouze do výše oprávněných účetních odpisů. V případě výměníku v hodnotě ██████ Kč bylo v souladu s výše uvedeným v rámci nového projednání věci vyhodnoceno, že hranice 5 % splněna byla (uvedený náklad konkrétně odpovídá necelým █████ % z pořizovací hodnoty souboru majetku) a účastník řízení tedy tento náklad mohl do ceny tepelné energie uplatnit jednorázově, tj. účastník řízení postupoval v souladu s cenovými předpisy.

V návaznosti na výše uvedené tedy byla částka ve výši ██████ Kč (tj. pořizovací cena výměníku MAX 6.Z5-3,1-8) od neoprávněných nákladů ve výroku I. písm. a) tohoto rozhodnutí odečtena. Správní orgán poznamenává, že správní řízení nemohlo být v této části zastaveno, jelikož výrok I. tohoto rozhodnutí jako celek obsahuje popis jednoho skutku, který je ve vztahu k dotčené cenové lokalitě považován za jeden správní delikt, kdy zastavení části skutku nepřichází v úvahu.

Jelikož správní orgán vyhodnotil, že v případě výměníku typu MAX 17.4-40-10 (pořizovací cena ████████ Kč) byly porušeny cenové předpisy, když účastník řízení zahrnul náklady ve výši ████████ Kč do ceny tepelné energie jednorázově prostřednictvím položky Kalkulace výsledné ceny „Opravy a údržba“, správní orgán se dále zabýval otázkou, jaké odpisy mohly v případě pořízení tohoto výměníku, jež je součástí souboru movitých věcí, vstupovat do ceny tepelné energie.

Pro účely regulace v případě, kdy výměna části souboru movitých věcí (bez změny parametrů) provedená na souboru majetku převyší hodnotu 5 % ve vztahu k ocenění souboru, je nutno aplikovat postup uvedený v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 013 (dále jen „ČÚS 013“), který stanoví, že *„Ocenění souboru hmotných movitých věcí se zvýší o pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu nebo vlastní náklady věci do souboru dodatečně zařazené. Při vyřazení části souboru hmotných movitých věcí se ocenění souboru sníží o ocenění vyřazené části, přičemž míra odepsanosti vyřazené části je shodná s mírou odepsanosti souboru.“*

Ocenění souboru se tedy pro účely regulace sníží o ocenění (pořizovací hodnotu) vyřazené části, tj. vyčíslí se zůstatková hodnota vyřazované části souboru majetku a ocenění souboru se zvýší o cenu nově zařazované části.

Správní orgán i v návaznosti na námitky účastníka řízení uvádí, že ve smyslu ust. bodu (2.10.2) písm. c) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 zůstatkovou hodnotu vyřazované části souboru majetku nelze v ceně tepelné energie uplatnit.

Pro posouzení oprávněné výše odpisů v ceně tepelné energie byla nejprve stanovena zůstatková cena vyřazeného výměníku, tj. rozdíl mezi hodnotou majetku při zařazení do užívání a součtem jeho dosavadních odpisů v okamžiku vyřazení, a to ve smyslu ust. bodu 3.4 ČÚS 013.

Cenové rozhodnutí č. 7/2008 účinné v době pořízení provozního celku výměníkové stanice se v ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 stanovilo, že *„Povolenými odpisy v ceně tepelné energie jsou účetní odpisy provozovaného majetku pro výrobu a rozvod tepelné energie podle zvláštního 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 příjmů).“*

Správní orgán poznamenává, že výklad ustanovení *„v odůvodněných případech minimálně však době odpisování podle zákona o daních z příjmů“* není bez dalšího zřejmý. Ze skutečnosti, že tato možnost uplatnění předpisů daňových je stanovena restriktivně lze dovodit, že zvolit odpisy daňové namísto účetních by bylo možno v případě, že by to bylo příznivější pro subjekt podléhající cenové regulaci a tento případ by byl odůvodněný určitou relevantní skutečností. Jednalo by se tedy o případ, kdy by doba odpisování podle zákona o daních z příjmů byla kratší než doba odpisování podle zákona o účetnictví a bylo by tak možno v ceně uplatňovat vyšší míru odpisů, postup opačný by pro subjekt podléhající věcnému usměrňování ceny neměl smysl a vedl k jeho znevýhodnění.

Takovým případem, kdy by v ceně tepelné energie bylo možné uplatnit odpisy podle zákona o daních z příjmů (u majetku zařazeného za účinnosti cenového rozhodnutí č. 7/2008), resp. případem odůvodněným relevantní skutečností, by mohla být například situace, kdy je odpisován majetek již zčásti opotřebovaný, resp. dojde ke koupi staršího – již

používaného a odpisovaného majetku. V nyní posuzované věci však správní orgán žádnou relevantní skutečnost odůvodňující uplatnění odpisů podle zákona o daních z příjmů na straně účastníka řízení nenalezl. Z tohoto důvodu byl účastník řízení oprávněn do ceny tepelné energie zahrnout pouze odpisy podle zákona o účetnictví.

Účastník řízení však již při zařazení celého souboru majetku do užívání k 31. prosinci 2009 nepostupoval v souladu se zněním cenového rozhodnutí č. 7/2008, když použil v odpisovém plánu souboru majetku s názvem „rozpis odpisů“ daňový odpis namísto účetního, který ve smyslu zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti (definovaném v ust. § 7 odst. 2 zákona o účetnictví) měl v roce 2009 hodnotu pouze ve výši jednoho měsíce, neboť k zařazení majetku do užívání došlo až v prosinci roku 2009 a prosincový měsíční odpis, jako poslední odpis v roce, odpovídá opotřebením majetku za rok 2009.

Daňový odpis však byl účastníkem řízení uplatněn v roce 2009 za celý rok, dle použitého koeficientu v prvním roce odpisování, protože majetek byl zařazen do užívání k 31. prosinci 2009. Tato roční sazba tak odpovídá pořízení majetku v polovině roku, a tímto účastník řízení dostatečně nezohlednil skutečnou dobu pořízení. Tato skutečnost měla také vliv na zůstatkovou cenu majetku v dalších letech.

Měsíční účetní odpis, který měl účastník řízení uplatňovat od prosince 2009 a při délce odpisování 10 let končit po 120 měsících, tedy v listopadu roku 2019, při pořizovací ceně souboru majetku ve výši [redacted] Kč, měl odpovídat měsíčnímu odpisu ve výši [redacted] Kč bez DPH (výpočet: [redacted] Kč děleno 120 měsíci) a ročnímu odpisu ve výši [redacted] Kč bez DPH ([redacted] Kč násobeno 12 měsíci).

Přestože bylo v rámci nového projednání věci vyhodnoceno, že účastník řízení mohl náklady na pořízení výměníku MAX 6.Z5-3,1-8 ve výši [redacted] Kč (kterým byl „opraven“ původní výměník) zahrnout do ceny tepelné energie jednorázově, je nutné také v tomto případě v souladu s účetními zásadami o zůstatkovou hodnotu původního výměníku snížit zůstatkovou cenu celého souboru, jelikož původní výměník přestal být součástí souboru majetku. Shodně je nutno postupovat i ve vztahu k původnímu výměníku, který byl nahrazen (opraven) výměníkem MAX 17.4-40-10 (v pořizovací ceně [redacted] Kč).

Pořizovací cena původních výměníků byla zjištěna z účastníkem řízení předloženého dokladu s názvem „Soupis základního majetku tvořícího funkční provozní celek výměníkové stanice K31“. Kromě nákladů na pořízení byly do pořizovací ceny zahrnuty vedlejší náklady pořízení uvedené v položkách s názvy „Montáž výměníku tepla pro UT + primer“ a „Montáž výměníku tepla pro TV“. Zůstatková cena původních výměníků je vyčíslena v následující Tabulce č. 11

Tabulka č. 11: Zjištění zůstatkové ceny původních výměníků

Typ výměníku	Pořizovací cena původních výměníků (v Kč)	Měsíční odpis při délce odepisování 120 měsíců	Datum vyřazení z užívání	Počet měsíců účetního odpisování do doby vyřazení	Souhrn odpisů ke dni vyřazení (v Kč)	Zůstatková cena původních výměníků (v Kč)
MAX 17.4-40-10	[redacted]	[redacted]	7/2013	44	[redacted]	[redacted]
MAX 6Z.5-3,1-8	[redacted]	[redacted]	8/2013	45	[redacted]	[redacted]
CELKEM						

* cena pořízení [redacted] Kč v součtu s montáží výměníku tepla pro otop [redacted] Kč

** cena pořízení [redacted] Kč v součtu s montáží výměníku tepla pro přípravu teplé vody [redacted] Kč

Následně bylo postupováno dle ust. bodu 3.4 ČÚS 013, přičemž došlo k vyřazení původních výměníků, a zůstatková cena celého souboru byla ponížena o zůstatkovou hodnotu původních výměníků.

Následně v době pořízení nového výměníku MAX 17.4-40-10 byla zůstatková cena souboru majetku výměňkové stanice, ze které se počítá výše odpisů, navýšena o pořizovací hodnotu nového výměníku MAX 17.4-40-10. Spočítány byly odpisy za jednotlivé měsíce roku 2013, přičemž v červenci 2013 byl tedy soubor majetku navýšen o pořizovací hodnotu nového výměníku ve výši ████████ Kč.

Tabulka č. 12: Zjištění výše odpisu za červenec 2013

Hodnota souboru majetku k 1.7.2013 (v Kč)*	Pořizovací cena nového výměníku MAX 17.4-40-10 (v Kč)	Upravená hodnota souboru majetku (v Kč)	Odpis červenec 2013 (v Kč)**	Hodnota souboru majetku k 31.7.2013 (v Kč)
██████	██████	██████	██████	██████

*) hodnota souboru majetku byla určena jako rozdíl mezi pořizovací cenou celého souboru majetku a součinem měsíčního odpisu a počtu měsíců odpisování od prosince 2009 = ████████

**) odpis za červenec 2013 byl spočítán jako podíl upravené hodnoty souboru majetku a zbývajících počtu měsíců odpisování do listopadu 2019 (77)

V srpnu 2013 byla ze souboru odečtena zůstatková cena vyřazeného výměníku MAX 17.4-40-10.

Tabulka 13: Zjištění výše odpisu za srpen 2013

Hodnota souboru majetku k 1.8.2013 (v Kč)	Zůstatková cena vyřazeného výměníku MAX 17.4-40-10 (v Kč)	Upravená hodnota souboru majetku (v Kč)	Odpis srpen 2013 (v Kč)*	Hodnota souboru majetku k 31.8.2013 (v Kč)
██████	██████	██████	██████	██████

*) odpis za srpen 2013 byl spočítán jako podíl upravené hodnoty souboru majetku a zbývajících počtu měsíců odpisování do listopadu 2019 (76)

V září byla (z důvodu, jak bylo uvedeno výše) ze zůstatkové hodnoty souboru majetku odečtena také zůstatková hodnota vyřazeného výměníku MAX 6Z.5-3,1-8. Z upravené zůstatkové ceny byly následně vyčísleny odpisy pro následující měsíce odpisování.

Tabulka 14: Zjištění výše odpisu za září 2013

Hodnota souboru majetku k 1.9.2013 (v Kč)	Zůstatková cena vyřazeného výměníku MAX 6Z.5-3,1-8 (v Kč)	Upravená hodnota souboru majetku (v Kč)	Odpis září 2013 (v Kč)*
██████	██████	██████	██████

*) odpis za září 2013 byl vypočten jako podíl upravené hodnoty souboru majetku a zbývajících počtu měsíců odpisování do listopadu 2019 (75)

Pořizovací hodnota nového výměníku MAX 6Z.5-3,1-8 ve výši ████████ Kč (kterým byl původní výměník nahrazen, resp. dle účastníka řízení opraven) již nebyla k souboru majetku přičtena (nebyly z ní počítány měsíční odpisy souboru majetku), a to s ohledem na oprávnění účastníka řízení dle cenových předpisů tuto částku zahrnout do ceny tepelné energie jednorázově (nikoli formou odpisů), resp. využití tohoto oprávnění účastníkem řízení.

Z následující tabulky vyplývá částka, kterou účastník řízení mohl do Kalkulace výsledné ceny tepelné energie zahrnout v položce „Odpisy“ ve vztahu k souboru majetku výměňkové stanice.

Tabulka 15: Vyčíslení výše odpisu souboru majetku tvořícího výměňkovou stanici za rok 2013

Vývoj odpisů v roce 2013	Počet měsíců odpisování	Měsíční odpis (v Kč)	Souhrn odpisů (v Kč)
leden - červen 2013	6	██████	██████
červenec 2013	1	██████	██████
srpen 2013	1	██████	██████
září - prosinec 2013	4	██████	██████
CELKEM			██████

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že celkový odpis souboru majetku tvořícího výměňkovou stanici za rok 2013, po zohlednění vyřazení starých výměníků a zařazení nového výměníku, činí částku ve výši ██████ Kč bez DPH. Účastník řízení však uplatnil odpisy ve výši ██████ Kč bez DPH, jak vyplývá z karty majetku s názvem „Rozpis odpisů“ pro dlouhodobý majetek tvořící centrální výměňkovou stanici K31.

Účastník řízení tedy v návaznosti na výše uvedené zahrnul do položky Kalkulace výsledné ceny tepelné energie za rok 2013 „Oprava a údržba“ v rozporu s ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 ve spojení s ust. bodů (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012 jednorázové náklady na opravu ve výši ██████ Kč za pořízení nového výměníku MAX 17.4-40-10, přestože výše ocenění této opravy byla vyšší než 5 % v poměru k výši ocenění souboru movitých věcí a danou opravu tak bylo možné do ceny tepelné energie pro rok 2013 promítnout pouze v podobě oprávněné výše odpisů.

b) režijní náklady

Dle ust. bodu (2.5) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 lze do ceny tepelné energie zahrnout režijní náklady ve výši dlouhodobě obvyklé úrovně těchto nákladů. Režijními náklady jsou správní režie, která je dělena mezi různé podnikatelské činnosti dodavatele a jednotlivé cenové lokality, a výrobní režie související s výrobou anebo rozvodem tepelné energie, která je dělena mezi jednotlivé cenové lokality. Rozdělení režijních nákladů, které si dodavatel určí, musí být kontrolovatelné, nesmí být měněno v průběhu kalendářního roku a musí alokovat tyto náklady mezi jeho podnikatelské činnosti a cenové lokality způsobem nevzbuzujícím důvodné pochybnosti.

- **správní režie**

Účastník řízení v cenové lokalitě „Litoměřice CZT“ uplatnil v položce „Správní režie“ Kalkulace výsledné ceny mimo jiné náklad ve výši ██████ Kč odpovídající procentnímu poměru (█████ %) pro danou cenovou lokalitu z částky ve výši ██████ Kč za příspěvek na penzijní připojištění jednatele účastníka řízení.

Pro posouzení tohoto nákladu je nejprve nutné posoudit, zda příspěvek na penzijní připojištění lze považovat za mzdový náklad, který by byl pro účely zákona o cenách ekonomicky oprávněným nákladem.

V tomto ohledu je nutné postupovat v souladu s ust. § 109 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), dle kterého „mzda je peněžité plnění a plnění peněžité hodnoty (naturální mzda) poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci za práci, není-li v tomto zákoně dále stanoveno jinak.“ Základním charakterem mzdy je poskytování tohoto plnění za vykonanou práci, přičemž její

výše může být odvozena, jak od množství odpracovaného času, tak rovněž od vykonání zadaných pracovních úkolů. Celkové odměňování zaměstnanců se však nesestává pouze z odměny za vykonanou práci (mzdy), ale rovněž z odměny, která má povahu zaměstnanecké výhody (benefitu) a je poskytována v souvislosti se zaměstnáním, nikoli však výlučně za práci. Zaměstnanecké výhody poté plní z právního hlediska na rozdíl od mzdy stabilizační či věrnostní povahu a lze je považovat za nadstandardní pracovní či mimopracovní podmínky a plnění, k jejichž vytváření a poskytování zaměstnavatel přistupuje dobrovolně a nad rámec své zákonné povinnosti.

Otázku mzdových a nemzdových plnění rozvádí rovněž komentář k předmětnému ustanovení zákoníku práce, kde se uvádí: „*Dále se za mzdu nepovažují i další plnění poskytovaná v souvislosti se zaměstnáním, např. odstupné, cestovní náhrady, výnosy z kapitálových podílů (akcií), odměny za pracovní pohotovost, odchodné sjednané pro případ skončení výkonu jmenované funkce, odměny při životních a pracovních jubileích a za pomoc při mimořádných událostech (viz ust. § 224 odst. 2 zákoníku práce), příspěvky na stravování, používání služebních automobilů i pro soukromé účely zaměstnance či odměny poskytnuté zaměstnanci za výkon funkce ve statutárním orgánu zaměstnavatele podle občanského zákoníku. Která plnění jsou mzdová a která nikoliv, by mělo být zřejmé z pracovní nebo kolektivní smlouvy, z jiné smlouvy (např. manažerské), popř. z vnitřního předpisu zaměstnavatele, podle kterého se poskytují. Rozhodující při odlišení mzdy od nemzdových plnění byla a bude i nadále přímá vazba na vykonanou práci. Za mzdu je třeba považovat doplatky do mzdy (např. při převedení na jinou práci podle § 139) a příplatky ke mzdě (např. za práci přesčas, za práci ve ztíženém pracovním prostředí)“ [viz Vysokajová, Kahle, Randlová, Hůrka, Doležilek: Zákoník práce: komentář. 4. vydání. Praha : Wolters Kluwer (ČR), 2013].*

Co se týká účastníkem řízení poskytovaného příspěvku na penzijní připojištění, lze toto bezpochyby podřadit právě pod nemzdová plnění, tj. zaměstnanecký benefit, neboť příspěvek na penzijní připojištění není závislý přímo na zaměstnancem vykonané práci, ale je poskytován pouze v souvislosti se zaměstnáním.

Příspěvek na penzijní připojištění je tak nutno považovat za určitý nadstandard obecně poskytovaný zaměstnanci z vlastní vůle zaměstnavatele pro motivaci zaměstnanců a nikoliv za běžný náklad vstupující do ceny tepelné energie.

Správní orgán zde odkazuje například na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. října 2008, č. j. 2 Afs 109/2007-146, kde se Nejvyšší správní soud mj. zabýval výkladem pojmu ekonomicky oprávněný náklad a uvedl: „*Ekonomicky oprávněnými náklady nutno rozumět náklady, které by řádný hospodář vynaložil, aby zajistil zejména samotnou výrobu tepla, přiměřenou údržbu a reprodukci svého majetku účelně používaného přímo či nepřímo v souvislosti s výrobou tepla, přiměřenou bezpečnost samotné výroby tepla i procesů souvisejících (přinejmenším v míře zákonem předepsané) a přiměřenou míru spolehlivosti dodávek tepla, a také aby dosáhl přiměřeného zisku z této činnosti. Ekonomicky neoprávněnými pak budou náklady, které buď vůbec se samotným procesem výroby tepla nesouvisí nebo náklady, které sice s ním přímo či nepřímo souvisí, ale řádný hospodář by je nevynaložil. ... Výrazem představ společnosti o spravedlivé ceně tepla je pak metoda regulace jeho ceny, která má vést k dosažení nižší ceny tepla než takové, jaké by bylo dosaženo na neregulovaném trhu s teplem. Smyslem a účelem rozlišování ekonomicky oprávněných a ekonomicky neoprávněných nákladů je tedy zajistit, aby dodavatel tepla dodával teplo za cenu nižší, než jaké by dosáhl, pokud by při stanovení ceny využil svého*

dominantního postavení, avšak takovou, která bude ještě ekonomicky racionální, a samozřejmě bude stanovena i ústavně konformním způsobem. Správní orgán, který posuzuje ekonomickou oprávněnost určitých nákladů, proto při svém rozhodování musí postupovat na základě racionální úvahy. V první řadě si musí ujasnit, zda by dané náklady v konkrétních poměrech kontrolované osoby řádný hospodář vynaložil. Přitom je třeba zohlednit všechny okolnosti a vzít v úvahu i to, že při úvaze o vynaložení určitých nákladů nelze odhadovat budoucí vývoj rozhodných skutečností s naprostou jistotou, takže řádný hospodář bude brát v úvahu i možnost, že dojde k mimořádným či obtížně předvídatelným okolnostem, na které bude muset adekvátně reagovat. Poté, co si správní orgán ujasní, jaké náklady by v konkrétním případě vynaložil řádný hospodář, porovná je s náklady skutečně vynaloženými. Teprve zjistí-li, že skutečně vynaložené náklady v nikoli nevýznamné míře převyšují náklady ekonomicky oprávněné, je zde prostor pro případný postih za správní delikt na úseku cen.“

V dané věci správní orgán dospěl k závěru, že se v případě příspěvku na penzijní připojištění jednatele účastníka řízení nejedná o mzdový náklad, který by byl ekonomicky oprávněným nákladem ve smyslu zákona o cenách, resp. cenového rozhodnutí, když neshledal žádnou přímou souvislost vynaložení tohoto nákladu se zajištěním výroby a rozvodu tepelné energie. Příspěvek na penzijní připojištění nelze chápat jako standardní způsob odměny zaměstnance (jednatele) za práci a jako takový nemůže vstupovat do nákladů při stanovování výsledné ceny tepelné energie. Držitel licence nemůže rozumně požadovat, aby hrazení tohoto zaměstnaneckého benefitu s čistě motivační funkcí pro zaměstnance, který je zcela nadstandardní a dobrovolný ze strany zaměstnavatele, bylo přenášeno prostřednictvím ceny tepelné energie na konečné odběratele. Koneční odběratelé s daným rozhodnutím držitele licence o poskytnutí příspěvku na penzijní připojištění svým zaměstnancům nemají nic společného a hrazení toho nákladu jim nadto nepřináší žádný prospěch či užitek.

V dané věci nelze ani opomenout skutečnost, že o poskytnutí příspěvku na penzijní připojištění dle vnitřního předpisu účastníka řízení rozhodují společníci účastníka řízení. Z výpisu z Veřejného rejstříku účastníka řízení lze přitom zjistit, že [REDAKCE], jehož příspěvek na penzijní připojištění je posuzován, je jak jednatelem, tak zároveň společníkem účastníka řízení, a tedy osobou rozhodující (resp. v kontrolovaném roce podílející se na rozhodování) o realizaci poskytnutí daného příspěvku své osobě.

S ohledem na vše výše uvedené správní orgán shrnuje, že účastník řízení neoprávněně navýšil cenu tepelné energie o náklady ve formě příspěvku na penzijní připojištění ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH, které nemají žádnou souvislost s přímými či nepřímými náklady na výrobu a rozvod tepelné energie. Jelikož tedy předmětné náklady nesouvisí s výrobou a rozvodem tepelné energie, jedná se o náklady ekonomicky neoprávněné ve smyslu ust. bodu (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012.

- **výrobní režie**

Do kalkulace ceny tepelné energie mohou vstupovat náklady na odpisy majetku prostřednictvím dvou položek, a to položky „Odpisy“ a položky „Výrobní režie“. Účastník řízení zahrnul do položky „Výrobní režie“ Kalkulace výsledné ceny mimo jiné odpisy ve výši [REDAKCE] Kč týkající se majetku – budova na ulici Šaldova a osobního automobilu, které odpovídají zrychleným daňovým odpisům.

Odpisy týkající se zařízení pro výrobu a rozvod tepelné energie bezesporu jsou oprávněným ekonomickým nákladem, nicméně z pohledu jejich ekonomické oprávněnosti je nutné současně zkoumat také metodu jejich tvorby a jejich oprávněnou výši.

Zrychlené odpisy přitom vstupují do ceny tepelné energie v prvním roce v nejvyšší hodnotě a postupně tato hodnota po celou dobu odepisování klesá, naproti tomu rovnoměrné odpisy vstupují do ceny tepelné energie rovnoměrně, tedy stejnou výší po celou dobu odepisování.

Správní orgán se nejprve zabýval otázkou, jaké odpisy (podle jakého zákona – zda účetní či daňové) byly v ceně tepelné energie povoleny v závislosti na době zařazení majetku k odepisování účastníkem řízení, resp. jaké byly v souladu s platným cenovým rozhodnutím.

Ve správním řízení bylo zjištěno, že účastník řízení odepisoval daný majetek od roku 1997 (budova) a od roku 2012 (automobil). Doba odepisování použitá daným subjektem se může lišit, ovšem do ceny tepelné energie lze zahrnout pouze takovou část, která odpovídá dikci aplikovatelného cenového rozhodnutí.

Podle ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 (účinného v kontrolovaném roce) jsou povolenými odpisy v ceně tepelné energie účetní odpisy provozovaného majetku nezbytného pro výrobu nebo rozvod tepelné energie, přičemž doba odepisování odpovídá dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku podle jiného právního předpisu (zákon o účetnictví), nestanoví-li jiný právní předpis (vyhláška č. 59/2012 Sb., o regulačním výkaznictví) minimální dobu odepisování majetku.

Co se týče odpisů budovy (počátek odepisování v roce 1997), pak je nutné aplikovat dále bod (2.2.3) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012, podle něhož u majetku, který byl již dodavatelem k 31. prosinci 2010 odepisován, 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.

S ohledem na výše uvedené se tedy správní orgán nejprve musel zabývat otázkou, jaké cenové rozhodnutí Úřadu bylo v kontrolovaném roce pro majetek (budovu) odepisovaný od roku 1997 použitelné.

Účastník řízení byl v jednotlivých letech od zařazení majetku (budovy) k odepisování povinen postupovat vždy podle aktuálně účinného cenového rozhodnutí. Poprvé cenové rozhodnutí Úřadu č. 1/2010 ze dne 11. října 2010, k cenám tepelné energie, účinné od 1. ledna 2011 (dále jen „cenové rozhodnutí č. 1/2010“), obsahovalo ustanovení, že „u majetku, který byl již dodavatelem k 31. prosinci 2010 odepisován, 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 roce 2011 a následujících tedy účastník řízení měl daný majetek odepisovat podle cenového rozhodnutí č. 7/2008, jelikož v následujících letech účinná cenová rozhodnutí (počínaje cenovým rozhodnutím č. 1/2010) již vždy v případě majetku odepisovaného k 31. prosinci 2010 obsahovala odkaz na dříve účinné cenové rozhodnutí, kdežto do doby účinnosti cenového rozhodnutí č. 1/2010 cenová rozhodnutí takový odkaz na užití jiných cenových rozhodnutí neobsahovala.

V cenovém rozhodnutí Úřadu č. 7/2008 bylo v bodě (2.2.1) přílohy č. 1 uvedeno, že povolenými odpisy v ceně tepelné energie jsou účetní odpisy podle zákona o účetnictví, přičemž doba odpisování odpovídá dlouhodobě obvyklé použitelnosti daného majetku, v odůvodněných případech minimálně však době odpisování podle zákona o daních z příjmů.

Ve vztahu k odpisům budovy správní orgán s ohledem na výše uvedené, jakož i odůvodnění uvedené v části Právní hodnocení tohoto rozhodnutí týkající se výměníků tepla, konstatuje, že v ceně tepelné energie byly cenovými předpisy aplikovatelnými v kontrolovaném roce povoleny účetní odpisy.

Ve vztahu k odpisům automobilu (počátek odpisování v roce 2012) je již zřejmé, že se použijí v souladu s ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 také účetní odpisy, resp. odpisy ve smyslu zákona o účetnictví, když tento majetek ještě nebyl ve smyslu ust. bodu (2.2.3) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 k 31. prosince 2010 odpisován.

Správní orgán konstatuje, že účastníkovi řízení nejsou vytýkány doby odpisování majetku (osobního automobilu, ani budovy), avšak stanovení metody jejich odpisování (užití zrychleného způsobu odpisování podle zákona o daních z příjmů).

Ve vztahu k odpisům zahrnovaným do ceny tepelné energie tedy s ohledem na výše uvedené zjistíme, že jak podle ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008, tak i dle ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 jsou ekonomicky oprávněnými náklady v ceně tepelné energie účetní odpisy majetku podle zákona o účetnictví.

Podle ust. § 28 odst. 1 zákona o účetnictví platí, že *„Účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, není-li dále stanoveno jinak, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami.“*

Podle ustanovení § 28 odst. 6 zákona o účetnictví dále *„Účetní jednotky uvedené v odstavci 1 jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Uvedený majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví“*.

Účetním odpisováním se snižuje hodnota dlouhodobého majetku postupným přenášením jeho vstupní ceny do nákladů účetní jednotky. Každoročně tak vstupuje do nákladů část hodnoty dlouhodobého majetku odpovídající stupni jeho fyzického a morálního opotřebení. Posláním účetních odpisů je co nejdříve zobrazovat skutečné fyzické a morální opotřebení dlouhodobého majetku v průběhu jeho využívání, neboť jen tak lze zajistit, aby zůstatková hodnota tohoto majetku uvedená v účetní závěrce se co nejvíce blížila jeho skutečné ekonomické hodnotě a aby výsledek hospodaření dostatečně přesně vyjadřoval i úbytek hodnoty dlouhodobého majetku.

Odpisováním se zabezpečuje tvorba peněžních zdrojů na prostou reprodukci dlouhodobého majetku. Prioritou účetního odpisování je vytvoření odpisového plánu, ve kterém je nutné si stanovit především metodu odpisování, tj. postup, jakým bude majetek odpisován, a podle dané metody určit i dobu odpisování. Z tohoto hlediska by měla být doba odpisování stanovena tak, aby co nejdříve odpovídala skutečné době použitelnosti majetku, tedy jeho opotřebení. Tuto dobu si stanovuje účetní jednotka sama. Je ovšem nanejvýš

důležité, aby tato doba odpovídala právním předpisům a skutečnému stavu, neboť základním bodem účetnictví je, že musí poskytovat co nejvěrnější obraz o skutečné majetkové situaci podniku. Účetním odpisováním se přitom snižuje hodnota dlouhodobého majetku přenášením do nákladů účetní jednotky.

Účastník řízení uplatňoval odpisy podle zákona o daních z příjmů, což je v rozporu se zněním použitelných cenových rozhodnutí, přičemž nadto užil odpisů daňových – zrychlených. Zrychlené odpisování je definováno jen v zákoně o daních z příjmů (v jeho ust. § 32). Správní orgán poznamenává, že metoda zrychlených odpisů zásadně nevystihuje průběh skutečného opotřebení majetku, ani užitky plynoucí z daného majetku ve vztahu k odběratelům tepelné energie (budova i osobní automobil plní po celou dobu zahrnování odpisů do ceny tepelné energie z tohoto majetku stále shodné poslání). Nutno poznamenat, že ani varianta, kdy účetní jednotka určí, že se účetní odpisy rovnají odpisům daňovým, není správná.

Takto zvolené odpisy (pokud nejsou odpisy časovými) obecně neodpovídají podmínkám a stavu opotřebení jednotlivých složek dlouhodobého majetku, a to z více důvodů:

- daňové odpisy jsou roční částkou, tj. nezohledňují dobu pořízení majetku a jsou stále stejné bez ohledu na skutečnost, zda majetek byl pořízen v lednu, dubnu či prosinci,
- zvláště metoda zrychlených odpisů zásadně nevystihuje průběh skutečného opotřebení majetku,
- doba životnosti stanovená zákonem o daních z příjmů obecně nevystihuje předpokládanou dobu životnosti v jednotlivých účetních jednotkách a v jednotlivých případech.

Varianta, kdy jsou účetní odpisy rovnoměrné podle předpokládané doby životnosti, je v účetních jednotkách nejčastější a zpravidla také nejpřesnější. Správní orgán opětovně poznamenává, že použitelnost posuzovaného majetku (jak budovy, tak automobilu) je pro výrobu a rozvod tepelné energie po celou dobu použitelnosti daného majetku stejná, resp. nelze případně uvažovat ani o použití tzv. výkonových odpisů ve smyslu zákona o účetnictví.

Správní orgán tedy uzavírá, že užití daňových odpisů v ceně tepelné energie, nadto zrychlených, účastníkem řízení je v rozporu se zněním aplikovatelných cenových předpisů.

Lze tedy učinit závěr, že výše odpisů uplatněné účastníkem řízení v ceně tepelné energie v kontrolovaném roce, byly nastaveny způsobem, který byl v rozporu s aplikovatelnými cenovými předpisy, a uplatňováním takto stanovených odpisů došlo k zahrnutí ekonomicky neoprávněných nákladů do ceny tepelné energie.

Jak již správní orgán uvedl, doby odpisování dotčeného majetku nejsou účastníku řízení vytýkány a z tohoto důvodu správní orgán převzal doby odpisování daného majetku uplatněné účastníkem řízení.

Pro stanovení oprávněné výše odpisů v roce 2013 byl v Tabulce č. 16 vyčíslen neoprávněný náklad jako rozdíl mezi pro účely ceny tepelné energie povolenými rovnoměrnými účetními odpisy (jak bylo blíže popsáno v části popis skutkového stavu tohoto rozhodnutí) a zrychlenými daňovými odpisy používanými účastníkem řízení v roce 2013.

Tabulka č. 16: Vyčíslení ekonomicky neoprávněných nákladů v položce Odpisy ve výrobní režii

Druh majetku	Roční výše rovnoměrného účetního odpisu dle Úřadu (v Kč)	Roční výše zrychleného daňového odpisu dle účastníka řízení (v Kč)	Rozdíl mezi roční výší odpisu dle Úřadu a účastníka řízení - ekonomicky neoprávněný náklad (v Kč)	Podíl ekonomicky neoprávněného nákladu (■ %) připadající na kontrolovanou cenovou lokalitu (v Kč)
Budova na ulici Šaldova	■	■	■	■
Automobil Mercedes Benz GLK 350 CDI	■	■	■	■
CELKEM	■	■	■	■

Tím, že účastník řízení místo povolených rovnoměrných účetních odpisů uplatnil v ceně tepelné energie zrychlené daňové odpisy, zahrnul do položky „Výrobní režie“ Kalkulace výsledné ceny v kontrolované cenové lokalitě:

- v případě „Budovy Šaldova“ v rozporu s ust. bodu (2.2.3) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 ve spojení s ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 7/2008 neoprávněný náklad (odpis) ve výši ■ Kč bez DPH,
- v případě „osobního automobilu Mercedes Benz GLK 350 CDI“ v rozporu s ust. bodu (1.1) a (1.2) cenového rozhodnutí č. 2/2012 ekonomicky neoprávněný náklad (odpis) ve výši ■ Kč bez DPH.

VII. III. Vypořádání dalších námitek účastníka řízení

Správní orgán nad vše výše uvedené považuje za nezbytné vypořádat se také s námitkami účastníka řízení, které vznesl v rámci kontroly či správního řízení a které dosud nebyly v tomto rozhodnutí vypořádány.

K námitce účastníka řízení, že hodnota souboru majetku výměňkové stanice je vyšší, než ■ Kč, kdy je dle jeho názoru nutné připočítat i další komponenty výměňkové stanice (rozvody ve stanici, čerpadla a rozvody do objektů), jelikož v ust. bodu (2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 se dle účastníka řízení neuvádí, že se hranice 5 % vztahuje k účetní hodnotě, ale k výši ocenění souboru movitých věcí, a i výměňník typu MAX 17.4-40-10 splňuje hranici 5 % k výši ocenění souboru movitých věcí, správní orgán uvádí následující.

Účastník řízení odpisuje provozní celek výměňkové stanice jako soubor, přičemž Úřadu předložil „Soupis základního majetku, tvořícího funkční provozní celek výměňkové stanice K31“ k 31. prosinci 2009, kde sám ve smyslu ust. § 24 odst. 4 zákona o účetnictví uvedl celkovou hodnotu zařízení v souboru ve výši ■ Kč. Tuto hodnotu účastník řízení rovněž uvádí na kartě majetku tohoto souboru věcí. Účastník řízení sám učinil rozhodnutí postupovat v případě majetku výměňkové stanice podle ust. § 56 odst. 2 písm. e) vyhlášky, tj. posuzovat jej jako soubor. Z této hodnoty (ocenění souboru účastníkem řízení) vycházel i Úřad.

Řetěžením hodnot majetku, jak navrhuje účastník řízení (v návaznosti i na předložený předávací protokol z roku 1996, jež obsahuje předání i dalšího majetku, jež ale účastník řízení neodpisuje v rámci souboru s výměňkovou stanicí K31, či na zaslanou tabulku účastníka řízení v jeho vyjádření ze dne 6. června 2017 s výpočtem procenta oprav k souboru pouze ve výši 2,97 %), by vedlo k absurditám, kdy by téměř vždy mohla být nalezena nějaká (nepřímá) souvislost majetku s jiným majetkem a hranice nad 5 % by nebylo dosaženo nikdy,

tudíž by byla v této části vyloučena regulace a do cen tepelné energie by mohly jednorázově v jednom roce vstupovat náklady v extrémních výších, což by se velmi negativně projevilo na výši cen tepelné energie (v neprospěch odběratelů). Takový stav by byl zcela jistě neudržitelný a nebyl smyslem zavedení věcného usměrňování cen tepelné energie. Výše uvedené námítky účastníka řízení byly shledány jako nedůvodné, zejména s ohledem na ocenění souboru posuzovaného majetku provedené samotným účastníkem řízení na odpisové kartě výměňkové stanice.

Pokud účastník řízení namítá, že Úřad při posuzování hodnoty majetku vytrhává z kontextu výhradně stanici K31 – K2 Liškova s nejvyšší výší oprav a posuzuje hodnotu těchto oprav pouze k této stanici a navíc pouze k hodnotě nově vybudovaného zařízení z roku 2009, je to právě s ohledem na skutečnost, jakým způsobem účastník řízení postupoval sám při odpisování souboru majetku, resp. jaký majetek sám účastník řízení do souboru zařadil, jelikož ve smyslu cenového rozhodnutí č. 2/2012 se výše ocenění opravy posuzuje právě ve vztahu k souboru majetku, jehož je součástí. Takový postup byl ostatně potvrzen i v rozhodnutí o rozkladu správním orgánem II. instance.

Ve vztahu k výměníkům tepla účastník řízení uvedl, že vůbec nebyla zohledněna skutečnost, že pokud účastník řízení zařadí nový majetek, musí starý a vyřazený jednorázově do kalkulace výsledné ceny odepsat ve výši jeho zůstatkové hodnoty (tento jednorázový odpis účastník řízení spatřuje v zůstatkové hodnotě původních výměníků ve výši [REDACTED] Kč), čímž vzniká rozdíl ve výši [REDACTED] Kč ([REDACTED] Kč minus [REDACTED] Kč) v neprospěch účastníka řízení, správní orgán uvádí následující. Ve smyslu ust. bodu (2.10.2) písm. c) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012 v ceně tepelné energie nelze uplatnit mimo jiné náklady na vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a zásob a zůstatkovou cenu tohoto majetku, kromě nákladů na likvidaci majetku (snížené o výnosy z likvidace), který ztratil způsobilost k provozování. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že cenové rozhodnutí v ceně tepelné energie nepovoluje uplatnění zůstatkové hodnoty vyřazených výměníků, jak se snaží dovozovat účastník řízení, z tohoto důvodu nebyla daná námitka účastníka řízení shledána důvodnou. Je nutné současně konstatovat, že postupem navrhaným účastníkem řízení by byl legalizován postup odpisování (nadto jednorázového) již nepoužívaného (neprovozovaného) majetku, potažmo ospravedlněn postup uplatnění vyšších než povolených odpisů, což je dále v rozporu s ust. bodu (2.2.1) přílohy č. 1 cenového rozhodnutí č. 2/2012. Současné je nutné uvést, že by odběratelé účastníka řízení v roce vyřazení starého výměníku a jeho nahrazení výměníkem novým v tomtéž roce ve své podstatě hradili souběžně v ceně tepelné energie odpisy již vyřazeného výměníku tepla (ad absurdum jednorázový odpis zůstatkové hodnoty vyřazeného výměníku, jak navrhoval účastník řízení) a současně odpisy používaného (nově zařazeného) výměníku tepla, který původní zcela nahradil. Takový postup je s ohledem na smysl cenové regulace nepřipustný.

Účastník řízení v návaznosti na všechny jeho námítky a jím zaslané tabulky (s uvedením chybně zaúčtovaných nákladů a naopak nákladů, které účastník řízení dle jeho názoru zaúčtovat mohl, avšak chybou jeho účetní tak neučinil) sdělil, že vyhodnotí-li celkovou režii, tak sice pochybil v zaúčtování některých položek, ovšem v celkovém součtu režie došlo k tomu, že měl vyúčtovat režijní náklady o [REDACTED] Kč vyšší, než vyúčtoval, takže opět nemohlo dojít k poškození spotřebitelů. K tomuto správní orgán uvádí, že neoprávněné náklady byly zjištěny i v jiných položkách kalkulace („Opravy a údržba“). Bez ohledu na tuto skutečnost je však nutné uvést, že ani tato skutečnost účastníka řízení nezbavuje odpovědnosti za posuzovaný správní delikt, tj. za porušení postupu při kalkulaci ceny tepelné energie v kalendářním roce 2013 popsáním ve výroku tohoto rozhodnutí

zahrnutím neoprávněných nákladů v tam popsaných položkách kalkulace). Současně je však nutné uvést, že v příloze č. 1 části 7 vyhlášky č. 59/2012, o regulačním výkaznictví, účinné v kontrolovaném roce, byl stanoven termín pro předložení regulačních výkazů dle ust. § 20 odst. 6 energetického zákona – konkrétně výkazu 31, 32-DK a) Technický výkaz tepelné energie – část a), jehož součástí je mimo jiné Kalkulace výsledné ceny v kontrolované cenové lokalitě pro rok 2013, do 30. dubna následujícího roku. Účastník řízení Úřadu však nepředložil žádnou jinou – opravenou kalkulaci výsledné ceny, v níž by byly zahrnuty dle jeho názoru ekonomicky oprávněné náklady. Právní řád České republiky stanovuje regulovaným subjektům povinnost předkládat Úřadu regulační výkazy tak, aby mohla být naplněna pravomoc Úřadu regulovat ceny v příslušném odvětví. Jsou-li předloženy regulační výkazy s nepravdivými údaji, postupuje regulovaný subjekt v rozporu s ust. § 11 odst. 1 písm. e) energetického zákona, a může se tak dopustit spáchání správního deliktu dle ust. § 91 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Jelikož účastník řízení Úřadu nepředložil v zákonem stanovené lhůtě opravený regulační výkaz, jehož součástí je Kalkulace výsledné ceny, resp. struktura nákladů, ze kterých byla cena skutečně v roce 2013 v kontrolované cenové lokalitě tvořena, vychází správní orgán z předpokladu, že předložená Kalkulace výsledné ceny účastníkem řízení obsahuje pravdivé údaje.

K námitce účastníka řízení, že výsledkem (odstranění údajných neoprávněných nákladů dle Úřadu a zahrnutí dle účastníka řízení dalších oprávněných, v Kalkulaci výsledné ceny dosud nezahrnutých, nákladů) je jeho údajně pochybení pouze ve výši █████ Kč (██ % obratu na středisku) v neprospěch spotřebitelů, správní orgán odkazuje na vypořádání předchozí námitky účastníka řízení. Nelze ani přisvědčit námitce účastníka řízení, který bagatelizuje výši neoprávněného majetkového prospěchu zřejmě ve vztahu k naplnění materiální stránky správního deliktu vůči svému obratu na středisku. Správní orgán má za prokázané, že účastník řízení postupoval v rozporu s cenovými předpisy, a to hned v několika bodech, což samo o sobě stačí pro vyslovení viny za spáchání správního deliktu. Nadto došlo k poškození odběratelů, jak je popsáno dále. Současně k porovnávání neoprávněného majetkového prospěchu s obratem účastníka řízení na středisku, správní orgán uvádí, že není možné tyto hodnoty srovnávat, neboť by obecně při posuzování materiální stránky dotčeného správního deliktu byli zvýhodňováni větší dodavatelé tepelné energie nad dodavateli menšími, přestože by dosáhli stejného neoprávněného majetkového prospěchu. Výše neoprávněného majetkového prospěchu však je posuzována při ukládání pokuty.

Účastník řízení namítal, že sice výměníky zaúčtoval jako jednorázový náklad, ovšem v dalších letech již nebyla žádná další k nim se vztahující částka účtována a vzhledem k tomu, že soubor odběratelů je dlouhodobě stabilní a ani do budoucna nejsou žádné tendence k odpojování, pak se podle účastníka řízení jedná pouze o formalitu, kdy odběratelé zaplatili částku jednorázově a v dalších letech je již ve vyúčtování nezatažuje. K tomuto správní orgán uvádí, že tato skutečnost nezbavuje účastníka řízení jeho deliktní odpovědnosti za posuzovaný správní delikt, nicméně k ní bude přihlédnuto v rámci rozhodování o výši ukládané pokuty a rozhodování o uložení opatření k nápravě. Bez ohledu na dále uvedené skutečnosti je však nutné připomenout, že odběratelé účastníka řízení v kontrolovaném roce hradili ve výsledné ceně tepelné energie za rok 2013 náklady, které by v případě postupu účastníka řízení v souladu s cenovými předpisy hradit nemuseli. Na této skutečnosti (úhrada vyšších, než oprávněných nákladů v kontrolovaném roce) ničeho nemění ani fakt, že by tyto náklady jinak hradili v následujících letech (při shodné skladbě odběratelů).

Ve vztahu k námitce účastníka řízení uplatněné v rámci kontroly Úřadu, že účastníkovi řízení byly náklady v režii minimálně pro roky 2005 – 2009 zkontrolovány

s výsledkem bez závad, správní orgán uvádí, že v letech 2005 až 2009 byla regulace ceny tepelné energie založena na jiném způsobu věcného usměrňování cen, kdy byl mimo jiné stanoven možný meziroční nárůst cen tepelné energie. Možné navýšení o meziroční nárůst nákladů se týkalo i režijních nákladů, které byly stanoveny v maximální výši ■■■ Kč/GJ. Není tedy možné opomenout, že kontrolované byly jiné roky, kdy také platila jiná znění cenových rozhodnutí. Z vyžádaných protokolů SEI nadto není až na výjimky (protokol č. ■■■■■, kde je uvedeno porušení – zahrnutí neoprávněných nákladů na reprezentaci ve výši ■■■■■ Kč bez DPH, avšak aniž by bylo uvedeno, o jaké konkrétní náklady se jednalo) téměř vůbec možné zjistit, co konkrétně a na základě jakých podkladů bylo předmětem kontroly. Vždy je toliko uveden stručný popis činnosti účastníka řízení s uvedením předložené (kontrolované) kalkulace, aniž by bylo uvedeno, zda byly zkontrolovány všechny položky kalkulace a náklady v nich uplatněné v návaznosti na předložené podklady či způsob tvorby ceny v návaznosti na dodržení stanovených závazných podmínek. Z tohoto důvodu správní orgán tuto námitku účastníka řízení vyhodnotil jako nedůvodnou.

K námitkám účastníka řízení uplatněným v rozkladu proti napadenému rozhodnutí se již vyjádřil správní orgán II. instance v rozhodnutí o rozkladu a správní orgán prvního stupně tímto odkazuje na jejich vypořádání v rozhodnutí o rozkladu, jelikož považuje za nehospodárné se jimi na tomto místě znovu se shodným závěrem zabývat.

VII. IV. Formální a materiální stránka správního deliktu

Správní orgán v rámci správního řízení zjistil a prokázal, že účastník řízení jakožto prodávající v rozporu s ust. § 6 odst. 1 písm. c) zákona o cenách v cenové lokalitě „Litoměřice - CZT“ vyúčtoval svým odběratelům (požadoval) v průběhu kalendářního roku 2013 ceny tepelné energie, jejichž výše nebyla v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen z důvodu uplatnění ekonomicky neoprávněných nákladů, když konkrétně v položce Kalkulace výsledné ceny:

- a) „Opravy a údržba“ zahrnul ekonomicky neoprávněný náklad ve výši ■■■■■ Kč bez DPH,
- b) „Správní režie“ zahrnul ekonomicky neoprávněný náklad ve výši ■■■■■ Kč bez DPH (■■■■■ % z ■■■■■ Kč),
- c) „Výrobní režie“ zahrnul ekonomicky neoprávněné náklady (odpisy) ve výši ■■■■■ Kč bez DPH (■■■■■ % z ■■■■■ Kč),

a to postupem, který je specifikován ve výroku I. tohoto rozhodnutí a popsán v jeho odůvodnění.

Uvedeným jednáním tak účastník řízení naplnil formální stránku správního deliktu dle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách. V této souvislosti se správní orgán nicméně musel zabývat také otázkou naplnění materiální stránky uvedeného deliktu.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 8 As 17/2007-135, vyplývá, že pro trestnost jednání musí být naplněna i materiální stránka deliktu. Upravují-li zásady soudního trestání situaci, v níž formálně trestný skutek nelze považovat za trestný čin, je-li jeho společenská nebezpečnost (škodlivost) nižší než nepatrná, musí obdobná pravidla platit i pro správní delikty. Podstatou správních deliktů je postih za jednání v rozporu s právem. K jeho trestnosti však nepostačuje, že jednání po formální stránce vykazuje znaky skutkové podstaty deliktu, pokud zároveň není jednáním společensky nebezpečným (škodlivým). Jinými slovy, aby mohlo být určité protiprávní jednání kvalifikováno jako správní delikt, musí být kromě formálních znaků deliktního jednání

naplněna i materiální stránka deliktu a jednání musí vykazovat určitou míru společenské nebezpečnosti (škodlivosti) ve vztahu k porušené povinnosti, stanovené zákonem na ochranu odpovídajících hodnot. Na těchto závěrech nemůže ničeho změnit skutečnost, že zákony upravující správní delikty *stricto sensu* materiální stránku deliktu neupravují [na rozdíl od právní úpravy trestných činů a přestupků - srov. ust. § 12 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a ust. § 2 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přestupcích“)]. Materiální stránka protiprávního jednání se tak i v případě správních deliktů musí projevit nejen při stanovení výše sankce, ale již při posuzování trestnosti právně závadného jednání. Vždy je proto třeba zkoumat, jaký zájem společnosti je porušeným ustanovením chráněn, zda byl posuzovaným jednáním porušen, popř. v jaké intenzitě se tak stalo.

V souvislosti s tím Úřad uvádí, že věcné usměrňování cen je velmi důležitým nástrojem, jehož smyslem je přesné nastavení pravidel a podmínek věcného usměrňování nastaveného podle přísných kritérií, ke kterým jsou pak dodavatelé při výkonu své podnikatelské činnosti povinni přistupovat s maximální obezřetností a opatrností při jejich dodržování. V případě, že nejsou tyto podmínky a tento postup ze strany dodavatele tepelné energie dodrženy, může mít následné protiprávní jednání výrazný nepříznivý společenský dopad na odběratele. Dodavatelé tepelné energie zabývající se prodejem tepelné energie tak musí bezpodmínečně dodržovat a také zajistit dostatečnou a odbornou kontrolu před ročním vyúčtováním odběratelům.

Úřad upozorňuje na skutečnost, že základním smyslem cenové regulace tepelné energie je především ochrana odběratelů tepelné energie, když odvětví teplárenství je považováno za tzv. odvětví s přirozeným monopolem, neboť v naprosté většině lokalit zásobovaných systémy centrálního zásobování tepelnou energií má dodavatel tepelné energie monopolní postavení bez možnosti změny způsobu vytápění, aniž by taková změna nevyžadovala významné investice na straně odběratelů tepelné energie.

Je nutno dále podotknout, že účastník řízení v roce 2013 porušil cenové rozhodnutí v několika bodech, když požadoval cenu, jejíž výše nebyla v souladu s podmínkami věcného usměrňování cen v cenové lokalitě „Litoměřice - CZT“ v roce 2013, neboť do její kalkulace zahrnul ekonomicky neoprávněné náklady v položce „Opravy a údržba“, „Správní režie“ a „Výrobní režie“, a takto kalkulovanou cenu požadoval po svých tehdejších odběratelích. Jednáním účastníka řízení tak byli poškozeni jeho tehdejší odběratelé, kteří museli za tepelnou energii v roce 2013 zaplatit více, než kdyby účastník řízení postupoval v souladu s právními předpisy a nezahrnul do ceny tepelné energie i ekonomicky neoprávněné náklady.

Pro naplnění formální stránky správního deliktu a následné uložení pokuty stačí již samotné prokázání zahrnutí jednoho neoprávněného nákladu do ceny tepelné energie. Je třeba připomenout, že se účastník řízení předmětného správního deliktu dopustil mj. zahrnutím více neoprávněných nákladů do ceny tepelné energie (tedy jednorázového nákladu za pořízení výměníku typu MAX 17.4-40-10, přestože tento mohl do ceny tepelné energie vstupovat pouze ve výši oprávněných odpisů, nákladu na příspěvek na penzijní připojištění a zrychlené, nikoli oprávněné rovnoměrné, odpisy popsáného majetku).

V tomto ohledu je nezbytné posuzovat vyúčtování ceny tepelné energie jako celek, neboť předmětného správního deliktu se účastník řízení dopustil nikoliv pouhým solitérním zahrnutím nákladu do ceny tepelné energie (v položce kalkulace „Opravy a údržba“, „Správní

režie“ či „Výrobní režie“), nýbrž zahrnutím více neoprávněných nákladů do ceny tepelné energie, které již následně v jejich souhrnu nelze označit za zanedbatelné.

Vytýkaný správní delikt tedy účastník řízení spáchal prostřednictvím celkové kalkulace výsledné ceny tepelné energie tvořené v rozporu s podmínkami věcného usměrňování cen, tj. v důsledku zahrnutí více nižších nákladů do kalkulace výsledné ceny.

Správní orgán má tak za prokázané, že byla naplněna i materiální stránka správního deliktu dle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách, neboť byl narušen zájem společnosti na ochraně odběratelů tepelné energie.

VII. V. Odpovědnost za správní delikt

Úřad se dále zabýval otázkou, zda jsou naplněny podmínky uvedené v ust. § 17 odst. 1 zákona o cenách ve znění pozdějších předpisů, tedy zda účastník řízení za správní delikt neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložil veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránil.

Správní orgán má za to, že účastník řízení nevynaložil veškeré úsilí, které bylo možné požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránil. Pokud by si účastník řízení počínal bděle, nedošlo by k zahrnutí ekonomicky neoprávněných nákladů do cen tepelné energie. Z podkladů, které měl správní orgán k dispozici, nevyplývá, že by nastala jakákoliv objektivní zákonem předvídaná situace, která by umožnila liberaci účastníka řízení z jeho právní odpovědnosti za spáchaný správní delikt dle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách.

Správní orgán tak na základě výše uvedeného zjistil a prokázal, že se účastník řízení dopustil svým jednáním správního deliktu ve smyslu ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách, a to jednáním popsaným ve výroku I. tohoto rozhodnutí. Z tohoto důvodu přistoupil k uložení správního trestu.

VIII. Uložení správního trestu

Ve správním řízení bylo zjištěno a prokázano, že se účastník řízení dopustil spáchaní správního deliktu dle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách.

Dle ust. § 112 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky se na určení druhu a výměry sankce za dosavadní přestupky ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. od 1. července 2017, použijí ustanovení o určení druhu a výměry správního trestu, je-li to pro pachatele výhodnější.

Dle ust. § 35 zákona o odpovědnosti za přestupky lze za přestupek, resp. správní delikt, uložit správní trest ve formě (i) napomenutí, (ii) pokuty, (iii) zákazu činnosti, (iv) propadnutí věci nebo náhradní hodnoty či (v) zveřejnění rozhodnutí i o přestupku.

Jelikož zákon o cenách neumožňuje ve smyslu ust. § 47 odst. 2 a ust. § 50 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky uložit pachateli správní trest ve formě zákazu činnosti či zveřejnění rozhodnutí o přestupku a ani z povahy provedení vytýkaného skutku účastníka řízení tomuto nelze uložit propadnutí věci nebo náhradní hodnoty ve smyslu ust. § 48

a ust. § 49 zákona o odpovědnosti za přestupky, přichází co do druhu správního trestu ukládaného účastníkovi řízení pouze napomenutí či pokuta.

S ohledem na ust. § 18 odst. 3 energetického zákona (jako zvláštního zákona ve vztahu k zákonu o odpovědnosti za přestupky), které upravuje taxativní výčet sankcí, jež je možné uložit za porušení právních předpisů v působnosti Úřadu, a to sankce ve formě pokuty a opatření k nápravě, má správní orgán za to, že správní trest pouze ve formě napomenutí není možné uložit, jelikož by to bylo v rozporu právě s ust. § 18 odst. 3 energetického zákona. Pro úplnost správní orgán uvádí, že i pokud by bylo možné správní trest ve formě napomenutí uložit, v nyní posuzované věci by napomenutí ukládáno nebylo, a to zejména s ohledem na povahu správního deliktu spáchaného účastníkem řízení ve smyslu ust. § 37 písm. a) a ust. § 38 zákona o odpovědnosti za přestupky.

Správní orgán proto s ohledem na výše uvedené vyhodnotil jako zákonné, vhodné a účelné v daném případě uložit správního trest ve formě pokuty a dále uložit opatření k nápravě.

Za správní delikt dle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách se dle ust. § 16 odst. 4 písm. b) zákona o cenách ve znění pozdějších předpisů uloží pokuta ve výši jedno až pětinásobku nepřiměřeného majetkového prospěchu, jde-li vyčíslit, zjištěného za kontrolované období, nejvýše za dobu jeho posledních 3 let, nebo do 1 000 000 Kč, je-li výše nepřiměřeného majetkového prospěchu nižší než 1 000 000 Kč.

Správní orgán tedy přistoupil ke zjišťování majetkového prospěchu účastníka řízení. Dle ust. § 2 odst. 5 zákona o cenách ve znění pozdějších předpisů nepřiměřený majetkový prospěch získá prodávající, jestliže prodá zboží za cenu zahrnující neoprávněné náklady nebo nepřiměřený zisk získaný na základě uplatnění vyšší ceny prodeje oproti obvyklé ceně, v případě zneužití výhodnějšího postavení na trhu, vyšší než maximální nebo pevnou úředně stanovenou cenu, nebo vyšší, než by odpovídalo pravidlům cenové regulace.

Správním orgánem bylo prokázáno, že účastník řízení zahrnul v cenové lokalitě „Litoměřice - CZT“ ekonomicky neoprávněné náklady v celkové výši [REDAKCE] Kč bez DPH v položkách Kalkulace výsledné ceny „Opravy a údržba“ (ve vztahu k této položce se jedná o ekonomicky neoprávněný náklad ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH), „Správní režie“ ([REDAKCE] Kč bez DPH) a „Výrobní režie“ ([REDAKCE] Kč bez DPH) a tyto požadoval v cenách tepelné energie v roce 2013 po svých tehdejších odběratelích. Z těchto nákladů označených jako ekonomicky neoprávněné v ceně tepelné energie za rok 2013 však lze za jednoznačný nepřiměřený majetkový prospěch označit pouze částku ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH odpovídající nákladu za příspěvek na penzijní připojištění (v případě ostatních citovaných nákladů rovněž není vyloučen vznik majetkového prospěchu účastníka řízení, avšak tento není možné jednoznačně vyčíslit, a proto správní orgán uvedené vyhodnotil ve prospěch účastníka řízení, tj. že v těchto ostatních případech mu majetkový prospěch nevznikl). Tyto ekonomicky neoprávněné náklady (ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH) je tak ve smyslu výše uvedeného ustanovení nutno chápat jako nepřiměřený majetkový prospěch účastníka řízení. Správní orgán tedy uzavírá, že v případě protiprávního jednání účastníka řízení byl nepřiměřený majetkový prospěch v rámci vedeného správního řízení prokazatelně zjištěn ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH.

Uvedeným jednáním účastníka řízení tak došlo k poškození odběratelů tepelné energie. V uplatnění nákladu ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH tak lze spatřovat nepřiměřený majetkový prospěch získaný na úkor odběratelů tepelné energie v roce 2013.

Správní orgán tedy shrnuje, že ekonomicky neoprávněnými náklady v ceně tepelné energie za rok 2013 je částka ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH, neboť tato částka byla zahrnuta do Kalkulace výsledné ceny tepelné energie v kontrolované cenové lokalitě v rozporu s cenovým rozhodnutím a odběratelé tedy o tuto částku v roce 2013 zaplatili více, než v daném roce měli za tepelnou energii zaplatit. Jednoznačným nepřiměřeným majetkovým prospěchem účastníka řízení je však pouze částka ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH dle zdůvodnění v předchozích odstavcích.

V tomto případě lze obtížně identifikovat přímé poškození odběratelů tepelné energie v roce 2013 a majetkový prospěch účastníka řízení. Při zjišťování rozsahu poškození odběratelů je v tomto případě rovněž třeba zohlednit skutečnost faktického neodpisování nových výměníků a nastavení nesprávné metody odpisování u osobního automobilu a budovy, což v kontrolovaném roce 2013 sice vedlo k navýšení ceny tepelné energie, ale v konečném důsledku byly dané náklady uhrazeny odběrateli tepelné energie dříve a cena tepelné energie po skončení, byť nesprávného odpisování (event. neodpisování), by měla odpovídajícím způsobem poklesnout. Z dlouhodobého pohledu k přímému poškození odběratelů tedy zřejmě nedošlo a nepřiměřený majetkový prospěch účastníka řízení nelze jednoznačně identifikovat. Současně správní orgán přihlédl k tomu, že vytykané pochybení se týká Kalkulace výsledné ceny tepelné energie za rok 2013. V důsledku případného uložení povinnosti úpravy kalkulace za rok 2013 by bylo nezbytné upravit rovněž kalkulace ceny tepelné energie za roky následující a požadovat po odběratelích doplatek ceny tepelné energie, což se nejeví jako řešení, jež by bylo smyslem regulace v dané oblasti.

Správní orgán přihlédl při stanovení výměry pokuty za správní delikt dle ust. § 16 odst. 1 písm. d) zákona o cenách ke všem skutečnostem zjištěným ve správním řízení. Zejména přihlédl ve smyslu ust. § 37 písm. a), c) a g) zákona o odpovědnosti za přestupky k povaze a závažnosti správního deliktu, k přitěžujícím a polehčujícím okolnostem a k povaze činnosti účastníka řízení. V neposlední řadě správní orgán přihlédl při stanovení výše pokuty též k osobě pachatele.

Vzhledem k výše uvedenému správní orgán nejprve posuzoval otázku povahy a závažnosti správního deliktu (přestupku) ve smyslu ust. § 38 zákona o odpovědnosti za přestupky.

Ve smyslu ust. § 38 písm. a) a b) zákona o odpovědnosti za přestupky představuje neoprávněně navýšená částka účastníkem řízení v položce Kalkulace výsledné ceny „Správní režie“ sumu, kterou byli odběratelé tepelné energie povinni v důsledku protiprávního jednání účastníka řízení při vyúčtování zaplatit. Správní orgán opětovně upozorňuje na skutečnost, že základním smyslem cenové regulace tepelné energie je především ochrana odběratelů tepelné energie, když odvětví teplárenství je považováno za tzv. odvětví s přirozeným monopolem, neboť v naprosté většině lokalit zásobovaných systémy centrálního zásobování tepelnou energií má dodavatel tepelné energie monopolní postavení bez možnosti změny způsobu vytápění, aniž by taková změna nevyžadovala významné investice na straně odběratelů tepelné energie. Opomenout pak nelze skutečnost protiprávního postupu účastníka řízení v dalších položkách Kalkulace výsledné ceny „Opravy a údržba“ a „Výrobní režie“.

Správní orgán také posuzoval otázku způsobu spáchání správního deliktu ze strany účastníka řízení ve smyslu ust. § 38 písm. c) zákona o odpovědnosti za přestupky. Úřad není přesně schopen určit, zda zahrnutí ekonomicky neoprávněných nákladů do Kalkulace výsledné ceny bylo ze strany účastníka řízení účelovým porušením právní povinnosti

či se jednalo o porušení v důsledku nedbalosti způsobené například nedůkladnou účetní kontrolou. Vzhledem ke skutečnosti, že správní orgán při posuzování způsobu spáchání správního deliktu nedošel k jednoznačnému a prokazatelnému závěru, že by jednání účastníka řízení bylo úmyslné, vyhodnotil tuto skutečnost ve prospěch účastníka řízení.

Správní orgán dále posuzoval otázku, zda výše uvedené protiprávní jednání bylo způsobeno aktivním konáním nebo opomenutím ze strany účastníka řízení, přičemž správní orgán dospěl k názoru, že byl tento protiprávní stav nepochybně vyvolán aktivním konáním, a to zahrnutím neoprávněných nákladů do Kalkulace výsledné ceny a následným vstupem těchto neoprávněných nákladů do účastníkem řízení vystavených vyúčtování cen tepelné energie odběratelům, kdy výše cen neodpovídala podmínkám věcného usměrňování cen ve smyslu ust. § 6 zákona o cenách. Lze si však jen těžko představit, že by Kalkulace výsledné ceny a vystavení vyúčtování byly tvořeny jinak (a to např. opomenutím), proto k této skutečnosti správní orgán nepřihlédl.

Správní orgán při stanovení výše pokuty přihlédl také k následkům a okolnostem správního deliktu spáchaného účastníkem řízení ve smyslu ust. § 38 písm. b) a d) zákona o odpovědnosti za přestupky. Vzhledem ke skutečnosti, že účastník řízení zahrnul do Kalkulace výsledné ceny ekonomicky neoprávněné náklady v celkové výši [REDAKCE] Kč bez DPH, došlo zcela bez pochyby k poškození odběratelů, neboť v důsledku protiprávního jednání účastníka řízení došlo k neoprávněnému navýšení ceny tepelné energie za rok 2013, a tím vznikla škoda příslušným odběratelům, protože byli povinni tuto neoprávněně navýšenou částku zaplatit v rámci vyúčtování odběru tepelné energie v roce 2013.

V neposlední řadě se správní orgán zabýval také zjištěnou délkou trvání protiprávního stavu ve smyslu ust. § 38 písm. f) zákona o odpovědnosti za přestupky. Vzhledem k výše uvedenému bylo prokázáno, že protiprávní jednání ze strany účastníka řízení bylo dokonáno okamžikem zahrnutí ekonomicky neoprávněných nákladů do Kalkulace výsledné ceny a předložením k úhradě příslušným odběratelům v rámci vyúčtování cen tepelné energie v roce 2013. Protiprávní stav vyvolaný účastníkem řízení právně trval až do 31. ledna 2017, tj. do dne předcházejícího zahájení tohoto správního řízení, neboť účastník řízení své pochybení doposud nenapravit. K odstranění tohoto protiprávního stavu tak uložil správní orgán výrokem II. tohoto rozhodnutí opatření k nápravě, jež je dále blíže odůvodněno.

Při stanovení výše pokuty je nutno také zohledňovat opakovanost porušování zákona ze strany účastníka řízení, ať už z pohledu neustálého porušování totožných ustanovení a právních předpisů nebo celkové nedisciplinovanosti při jejich dodržování v celém jejich spektru. Na straně účastníka řízení je třeba uvést, že účastník řízení není evidován v rámci žádného správního řízení za porušení ustanovení zákona o cenách ve věcné působnosti Úřadu. Lze tak říct, že účastník řízení porušil tento právní předpis poprvé, což je zohledněno při stanovení výše pokuty jako výrazně polehčující okolnost.

Ve smyslu ust. § 39 a ust. § 40 zákona o odpovědnosti za přestupky již správnímu orgánu nejsou v posuzované věci žádné další polehčující či přitěžující okolnosti známy.

Co se týče osoby pachatele správního deliktu, správní orgán vycházel při stanovení výše pokuty ze závěrů dostupné judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. dubna 2010, č. j. 1 As 9/2008-133), z nichž vyplývá, že správní orgán ukládající pokutu za správní delikt je povinen přihlédnout k osobním a majetkovým poměrům pachatele tehdy, pokud je podle osoby pachatele a výše pokuty,

kteřou lze uložit, zřejmě, že by pokuta mohla mít likvidační charakter, a to i v případech, kdy příslušný zákon osobní a majetkové poměry pachatele v taxativním výčtu hledisek rozhodných pro určení výše pokuty neuvádí. Při ukládání pokuty za porušení cenových předpisů nejsou podle zákona o cenách kritériem při určení výměru pokuty osobní a majetkové poměry pachatele, nicméně podle výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu by měl k těmto poměrům správní orgán přihlédnout, což také správní orgán činí.

V souvislosti s výše uvedeným se tedy správní orgán při stanovení výše pokuty zabýval také otázkou majetkových poměrů účastníka řízení. Platí, že správní orgán při zjišťování osobních a majetkových poměrů vychází z údajů doložených samotným účastníkem řízení, případně z těch, které vyplynuly z dosavadního průběhu správního řízení či které si opatří samostatně bez součinnosti s účastníkem řízení. Zároveň však platí, že nelze takto získat přesné informace, je správní orgán oprávněn (nikoliv povinen) stanovit je v nezbytném rozsahu odhadem.

Správní orgán při zjišťování majetkových poměrů účastníka řízení vycházel z listin předložených účastníkem řízení, a to konkrétně z Výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu ke dni 31. prosinci 2016, ze kterého bylo zjištěno, že účastník řízení vykázal:

- za rok 2015 provozní výsledek hospodaření ve výši [REDAKCE] Kč a výsledek hospodaření před zdaněním ve výši [REDAKCE] Kč,
- za rok 2016 provozní výsledek hospodaření ve výši [REDAKCE] Kč a výsledek hospodaření před zdaněním ve výši [REDAKCE] Kč.

Konkrétní forma postihu a jeho výše musí působit natolik silně, aby od podobného jednání odradila i ostatní nositele obdobných povinností, jaké svědčí účastníku řízení, zároveň musí být postih dostatečně znatelný v materiální sféře rušitele, aby v něm byla dostatečně obsažena i jeho represivní funkce, aniž by však byl pro něj likvidačním. To znamená, že uložená pokuta musí být v takové výši, aby byla způsobilá plnit své základní funkce, tedy funkci represivní a preventivní. Toho je schopná jen v případě, že je natolik významná pro daného rušitele (účastníka řízení), že se mu porušení právních povinností v ostatních případech nevyplatí. Pokuta musí tedy mít pro účastníka řízení odstrašující účinek, aby se obával možné sankce a nedocházelo k opětovnému porušení právních povinností z jeho strany.

Likvidační pokuta ve vztahu k podnikajícím osobám je dle judikatury taková, která je způsobilá pachateli sama o sobě přivodit platební neschopnost či ho donutit ukončit podnikatelskou činnost, nebo se v důsledku takové pokuty může stát na dlouhou dobu v podstatě jediným smyslem jeho podnikatelské činnosti splácení této pokuty a zároveň je zde reálné riziko, že se pachatel, případně i jeho rodina (jde-li o podnikající fyzickou osobu) na základě této pokuty dostanou do existenčních potíží. O zjevně nepřiměřenou výši sankce nejde v případě, kdy pokuta byla uložena těsně nad spodní hranicí zákonného rozmezí. Rovněž je nutno přihlédnout k tomu, že majetkové poměry pachatele nejsou jediným kritériem pro stanovení výše pokuty, nicméně sankce by neměla být vzhledem ke svému účelu nepřiměřená.

Vzhledem k výše uvedenému a na základě zohlednění všech otázek a okolností daného případu, dále pak s přihlédnutím ke všem polehčujícím i přitěžujícím okolnostem a majetkovým poměrům účastníka řízení, byla pokuta uložena tak, jak je uvedeno ve výroku III. tohoto rozhodnutí, tj. ve smyslu druhé části ust. § 16 odst. 4 písm. b) zákona o cenách

ve znění pozdějších předpisů ve výši do 1 000 000 Kč, jelikož výše nepřiměřeného majetkového prospěchu je v dané věci nižší než 1 000 000 Kč, přičemž bylo zejména přihlédnuto ke skutečnosti, že jednoznačný nepřiměřený prospěch účastníka řízení byl pouze ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH. Správní orgán poznamenává, že pokuta ve výši 30 000 Kč byla uložena ve spodní hranici možné zákonné sazby.

Pokutu ve výši 30 000 Kč považuje správní orgán za zcela vyhovující účelu správní sankce, tedy jako postačující odradit účastníka řízení do budoucna od porušování právních předpisů a motivovat jej k dodržování cenových předpisů. Zároveň, umožňuje-li zákon uložení pokuty do 1 000 000 Kč, je-li výše nepřiměřeného majetkového prospěchu nižší než 1 000 000 Kč, pak s ohledem na majetkové poměry účastníka řízení, na jednoznačně zjištěný majetkový prospěch pouze ve výši [REDAKCE] Kč bez DPH s přihlédnutím k ostatním porušením, kde majetkový prospěch účastníka řízení nebylo možné jednoznačně identifikovat, a zároveň na uložení opatření k nápravě považuje správní orgán uloženou pokutu za přiměřenou a nepovažuje ji za likvidační. Správní orgán doplňuje, že s ohledem na zjištěný skutkový stav (zejména porušení cenového rozhodnutí hned v několika jeho bodech), jakož i na zbylé okolnosti případu (zejména zahrnutí ekonomicky neoprávněných nákladů v položkách Kalkulace výsledné ceny „Opravy a údržba“ a „Výrobní režie“, aniž by bylo možné v této části porušení uložit opatření k nápravě), ani vzhledem k majetkovým poměrům účastníka řízení, neshledal důvod pro uložení pokuty v nižší výši, když okolnosti případu neodůvodňují ani postup dle ust. § 42, ust. § 43 či ust. § 44 zákona o odpovědnosti za přestupky.

Správní orgán tedy považuje stanovenou výši pokuty za zcela přiměřenou míře a významu chráněného společenského zájmu upraveného zákonem o cenách a též energetickým zákonem, a zároveň ji považuje za odstrašující a může tak plnit jak represivní, tak preventivní funkci. Nadto správní orgán poznamenává, že pokuta uložená ve výši tak, jak je uvedeno ve výroku III. tohoto rozhodnutí, byla uložena v souladu s ust. § 2 odst. 4 správního řádu, tedy ve výši odpovídající rozhodovací praxi Úřadu v obdobných nebo shodných případech.

IX. Uložení opatření k nápravě

Dle ust. § 18 odst. 3 písm. b) energetického zákona ukládá Úřad na základě zjištění porušení právních předpisů uvedeného v ust. § 18 odst. 1 téhož zákona opatření k nápravě, jejichž účelem je odstranění protiprávního stavu, a stanoví přiměřenou lhůtu nebo jiné nutné podmínky k zajištění jejich splnění. Opatření k nápravě tedy slouží k zajištění toho, že protiprávní jednání určitého subjektu, resp. protiprávní stav, který byl tímto protiprávním jednáním způsoben, bude uveden do souladu s právními normami. Jinými slovy, slouží k zajištění plnění veřejnoprávních povinností jeho adresáta.

Základními podmínkami pro uložení opatření k nápravě je existence stavu, který lze hodnotit jako protiprávní, a přičitatelnost tohoto stavu subjektu, jemuž má být opatření k nápravě uloženo. Správní orgán má za to, že obě základní podmínky jsou splněny, neboť protiprávní stav byl způsoben tím, že účastník řízení požadoval ceny tepelné energie, jejichž výše byla v rozporu s cenovými předpisy. Jelikož protiprávní stav nastal aktivním jednáním účastníka řízení, tak zároveň nemůže být pochyb o přičitatelnosti tohoto stavu účastníkovi řízení jako jeho původci. S ohledem na uvedené proto správní orgán vyhodnotil,

že je namístě opatření k nápravě uložit, jelikož je na místě vzniklý protiprávní stav také odstranit.

Ve správním řízení je účastníkovi řízení výrokem II. tohoto rozhodnutí uloženo opatření k nápravě zjištěného protiprávního stavu podle výroku I. tohoto rozhodnutí spočívající v povinnosti účastníka řízení ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí vytvořit opravnou kalkulaci výsledné ceny tepelné energie pro rok 2013 tak, aby v ní nebyly zahrnuty ekonomicky neoprávněné náklady v celkové výši [REDAKCE] Kč bez DPH, uvedené ve výroku I. písm. b) tohoto rozhodnutí, a na jejím základě provést s odběrateli tepelné energie v cenové lokalitě „Litoměřice - CZT“ vyúčtování výsledné ceny tepelné energie za rok 2013 spolu s příslušnou sazbou daně z přidané hodnoty, a současně v povinnosti doložit splnění uvedené povinnosti Úřadu ve lhůtě 90 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí

Správní orgán rozhodl o uložení opatření k nápravě z toho důvodu, že částku ve výši [REDAKCE] bez DPH bylo možné identifikovat jako neoprávněný majetkový prospěch, který získal účastník řízení na úkor svých odběratelů v roce 2013. Tuto částku tedy odběratelé tepelné energie zaplatili navíc a mělo by tak dojít k jejímu vrácení tehdejšími odběrateli tepelné energie v závislosti na tom, jak se na úhradě této částky podíleli. O možnosti vrácení části kupní ceny za dodanou tepelnou energii se odběratelé dozvědí právě prostřednictvím vyúčtování ceny tepelné energie za rok 2013.

Správní orgán má současně za to, že lhůta ke splnění opatření k nápravě v délce 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí je vzhledem k náročnosti postupu, který musí účastník řízení vykonat pro splnění opatření k nápravě, přiměřená a dostačující.

Správní orgán odůvodňuje délku této lhůty též v návaznosti na znění ust. § 16 vyhlášky č. 70/2016 Sb., o vyúčtování dodávek a souvisejících služeb v energetických odvětvích. V ust. § 16 odst. 1 citované vyhlášky se uvádí, že dodavatel tepelné energie provádí odběrateli bezplatně vyúčtování dodávky tepelné energie nejméně jednou za kalendářní rok, a to k 31. prosinci kalendářního roku, který je posledním dnem vyúčtovacího období. Vyúčtování dodávky tepelné energie za kalendářní rok poskytuje dodavatel odběrateli nejpozději do 28. února následujícího kalendářního roku, pokud se s odběratelem nedohodne jinak. V ust. § 16 odst. 2 výše uvedené vyhlášky se pak uvádí, že je-li vyúčtovací období kratší než kalendářní rok, provede dodavatel tepelné energie vyúčtování dodávky tepelné energie vždy k poslednímu dni tohoto vyúčtovacího období, nejpozději do konce následujícího měsíce.

S ohledem na skutečnost, že účastníkovi řízení bylo uloženo opatření k nápravě spočívající v povinnosti vytvoření opravné Kalkulace výsledné ceny za rok 2013 a v provedení vyúčtování výsledné ceny tepelné energie za rok 2013, tj. fakticky za celý kalendářní rok 2013, Úřad stanovil účastníkovi řízení lhůtu 60 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí v návaznosti na ust. § 16 odst. 1 výše uvedené vyhlášky, která počítá se lhůtou fakticky 59 dnů ode dne skončení kalendářního roku („do 28. února následujícího kalendářního roku“) pro provedení vyúčtování za celý kalendářní rok. Správní orgán je toho názoru, že tato lhůta plně splňuje požadavek přiměřenosti, neboť poskytuje účastníkovi řízení dostatečnou lhůtu na nápravu vzniklého protiprávního stavu, a to i vzhledem k náročnosti postupu, jež musí účastník řízení vykonat.

Téhož názoru je správní orgán ve vztahu k další části uloženého opatření k nápravě, tj. v povinnosti účastníka řízení doložit splnění uvedené povinnosti Úřadu ve lhůtě 90 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí. Tedy, že i tato lhůta je přiměřená.

X. Náklady řízení

Souběžně je výrokem IV. tohoto rozhodnutí ukládána povinnost úhrady nákladů řízení, neboť správní orgán je dle § 95 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky a ust. § 79 odst. 5 správního řádu povinen účastníkovi, který byl uznán vinným, resp. který řízení vyvolal porušením své právní povinnosti, uložit náhradu nákladů řízení paušální částkou. Podle ust. § 6 odst. 1 vyhlášky Ministerstva vnitra č. 520/2005 Sb. činí paušální částka ve výši 1 000 Kč.

Poučení

Proti tomuto rozhodnutí lze podat rozklad v souladu s ust. § 152 správního řádu k předsedkyni Úřadu do 15 dnů od jeho doručení, a to jeho podáním Úřadu. Lhůta pro podání rozkladu se počítá ode dne následujícího po doručení rozhodnutí, nejpozději však po uplynutí desátého dne ode dne, kdy bylo nedoručené a uložené rozhodnutí připraveno k vyzvednutí.

Nesplnění povinnosti uložené výrokem II. tohoto rozhodnutí může být po nabytí právní moci a vykonatelnosti tohoto rozhodnutí podle ust. § 96d odst. 1 písm. d) energetického zákona Úřadem vymoženo uložení donucovací pokuty. Donucovací pokuty lze v souladu s ust. § 96d odst. 3 téhož zákona ukládat opakovaně, přičemž jednotlivá donucovací pokuta držiteli licence na výrobu tepelné energie nebo rozvod tepelné energie může být uložena až do výše 1 000 000 Kč.

Mgr. Adriana Štoudková, v. r.
oprávněná úřední osoba
oddělení sankčních řízení Ostrava