

Co jsou ekonomicky oprávněné náklady?

S odkazem na § 2 odst. 7 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZoC“), který v písm. a) definuje pojem „ekonomicky oprávněné náklady“, jsou tyto náklady pro účely regulace cen tepelné energie vymezeny jako náklady, které:

- jsou nezbytné pro výrobu nebo rozvod tepelné energie,
- byly vynaloženy v kalendářním roce, k němuž se cena tepelné energie vztahuje a
- vycházejí z účetnictví dodavatele tvořeného v souladu s Českými účetními standardy, s výjimkou odpisů, které musí být uplatněny v souladu s vyhláškou č. 262/2015 Sb., o regulačním výkaznictví.

Formulace uvedená v cenovém rozhodnutí ERÚ č. 4/2021 ze dne 16. září 2021, k cenám tepelné energie (dále jen “CR”) u bodu (2.1) „v kalendářním roce“ znamená, že se musí jednat o náklady související s výrobou nebo rozvodem tepelné energie, které byly dodavatelem tepelné energie buď přímo vynaloženy v daném kalendářním roce, nebo s činností výroby tepelné energie nebo rozvodu tepelné energie v kalendářním roce přímo souvisí, i kdyby byly vynaloženy např. po skončení kalendářního roku. Takovým nákladem může být např. náklad na nákup emisních povolenek, které dodavatel musí vyřadit do konce dubna následujícího roku v množství, které odpovídá vykázaným a ověřeným emisím skleníkových plynů za předcházející kalendářní rok, nebo náklad spojený s nájemným za topárenské zařízení za daný kalendářní rok, který však může být v souladu se smluvními podmínkami fakturován před zahájením, či po ukončení daného kalendářního roku.

Ekonomicky oprávněné náklady se dělí na

- proměnné – náklady, jejichž výše je přímo závislá na množství dodané tepelné energie (typicky např. náklady na palivo), a
- stálé – náklady, jejichž výše je nezávislá na množství dodané tepelné energie (typicky např. mzdové náklady či odpisy zařízení).

Pro rozlišení toho, zda se v konkrétním případě jedná o proměnný, nebo stálý náklad, lze použít jednoduchý test – je nezbytné pokrýt daný náklad i v případě, že by odběratelé neodebrali z rozvodného tepelného zařízení žádnou tepelnou energii? Pokud ano, jedná se o stálý náklad. Pokud nikoli, jedná se o náklad proměnný.

Náklad ve smyslu účetním není vždy to samé, co ekonomicky oprávněný náklad ve smyslu ZoC. Ekonomicky oprávněnými náklady jsou náklady ve smyslu účetním, ale ne všechny náklady ve smyslu účetním jsou ekonomicky oprávněné náklady. Např. pokud by dodavatel vynaložil vyšší náklad na pořízení emisních povolenek, nájemného atd., než připouští cenové předpisy, bude se jednat o náklad ve smyslu účetním, ale nikoli o ekonomicky oprávněný náklad v ceně tepelné energie.

Výjimka ohledně odpisů zařízení vyplývající z ustavení bodu (2.1) CR je výslovně upravena proto, že mohou potenciálně existovat zařízení, u kterých by dodavatel tepelné energie

z pohledu účetních předpisů a obvyklé doby použitelnosti mohl v souladu s účetními předpisy uplatnit odlišné doby použitelnosti a z toho odvozené odlišné doby odpisování takového zařízení. Vyhláška č. 262/2015 Sb., o regulačním výkaznictví, však upravuje minimální doby odpisování pro účely regulace, a právě na tuto vyhlášku se odkazuje bod (2.1) CR a následně také bod (2.3.2.1) CR. Uvedené ustanovení tedy normuje, že i v případě, kdy by z účetního hlediska dodavatel správně prováděl odpisování určitého zařízení, bude moci do položky „odpisy“ zahrnout odpisy pouze ve výši, které by odpovídaly minimální době odpisování stanovené vyhláškou o regulačním výkaznictví.

Uvedená vyhláška o regulačním výkaznictví nicméně dodavateli tepelné energie nepředepisuje způsob vedení dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví, ten záleží na rozhodnutí dodavatele (účetní jednotky). Z pohledu zákona o účetnictví může být dlouhodobý hmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, zařazen do účetnictví buď jako samostatná hmotná movitá věc, nebo jako soubor hmotných movitých věcí. Pro majetek se stanovenou minimální dobou odpisování vyhláškou o regulačním výkaznictví platí, pokud je hmotný dlouhodobý majetek dle rozhodnutí dodavatele tepelné energie zařazen jako:

- a) samostatná hmotná movitá věc, pak je pro účely kalkulace ceny tepelné energie odpisována v souladu s minimální dobou odpisování předepsanou vyhláškou o regulačním výkaznictví,
- b) soubor hmotných movitých věcí, pak dodavateli tepelné energie z cenových předpisů pro oblast teplárenství nevyplývá povinnost tento soubor hmotných movitých věcí pro účely zahrnutí účetních odpisů tohoto dlouhodobého hmotného majetku do kalkulace ceny tepelné energie rozčleňovat na jednotlivé samostatné hmotné movité věci, tak jak jsou uvedeny ve vyhlášce o regulačním výkaznictví. Do ceny tepelné energie se zahrnují účetní odpisy souboru hmotných movitých věcí, jehož doba odpisování je stanovena podle součásti souboru hmotných movitých věcí (hmotného dlouhodobého majetku), u které je vyhláškou o regulačním výkaznictví stanovenou nejdelší minimální dobu odpisování (minimální doba odpisování tohoto souboru hmotných movitých věcí odpovídá minimální době odpisování této součásti souboru hmotných movitých věcí).

Uvedené ustanovení (2.1) CR však žádným způsobem neupravuje povinnost účetního odpisování, pokud by taková povinnost účetní jednotce nevznikala podle účetních předpisů. Uvedené ustanovení rovněž nestanoví, že by bylo možné zahrnovat do ceny tepelné energie náklady na pořízení určitého zařízení, které by bylo věcně zařaditelné do některé z odpisových regulačních sazeb podle vyhlášky o regulačním výkaznictví, pouze ve formě nebo v položce odpisů, když by z hlediska významnosti majetku nevznikala účetní jednotce povinnost takový majetek účetně odpisovat. Náklady na pořízení takového majetku, které není dodavatel povinen účetně odpisovat, může dodavatel zahrnout do ceny tepelné energie jako jednorázový náklad v položce „ostatní náklady“.