

Co je zahrnováno do režijních nákladů a jak jsou alokovány mezi jednotlivé činnosti, cenové lokality, úrovně předání?

Režijní náklady se dělí na správní režijní náklady a výrobní režijní náklady, které souvisí s výrobou tepelné energie nebo rozvodem tepelné energie, přičemž kapitola (2.3.5) cenového rozhodnutí ERÚ č. 4/2021 ze dne 16. září 2021, k cenám tepelné energie (dále jen "CR"), a dále určuje podmínky pro dělení těchto nákladů a možnost jejich zahrnutí do ceny tepelné energie.

Konkrétně jde o dělení režijních nákladů mezi jednotlivé podnikatelské činnosti dodavatele v případě, že má alespoň jednu další podnikatelskou činnost vedle činnosti výroba nebo rozvod tepelné energie (v tomto případě se jedná o dělení správních režijních nákladů) a dále mezi jednotlivé cenové lokality (výrobní režijní náklady a správní režijní náklady spojené s výrobou nebo rozvodem tepelné energie), pokud dodavatel tepelné energie dodává do více než jedné cenové lokality, a mezi jednotlivé úrovně předání za předpokladu, že dodavatel provozuje více úrovní předání.

Nově je jako ekonomicky oprávněný náklad do ceny tepelné energie možné zahrnout náklady na odměnu statutárních orgánů, a to jako součást správních režijních nákladů dodavatele. Současně s tím bude za ekonomicky oprávněný náklad považován výdaj dodavatele na zákonná pojištění hrazená za členy statutárního orgánu. Ustanovení obou bodů blíže vymezují, za jakých podmínek a v jaké maximální výši je možno tyto náklady do ceny tepelné energie uplatnit.

Součástí správních režijních nákladů tedy nově mohou být náklady na odměnu poskytnutou nejvýše:

- tří členů představenstva nebo správní rady dodavatele tepelné energie, který má právní formu akciové společnosti, nebo
- jednoho člena statutárního orgánu dodavatele tepelné energie, který má jinou právní formu než formu akciové společnosti.

Nejvýše přípustný náklad na odměnu člena/členů statutárního orgánu dodavatele tepelné energie odpovídá dvojnásobku průměrné hrubé měsíční mzdy v odvětví „výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu“ zveřejněné Českým statistickým úřadem pro rok, který předchází roku, ve kterém dodavatel tepelné energie kalkuluje ceny tepelné energie na následující kalendářní rok, za období výkonu funkce člena statutárního orgánu. Příslušnou výši průměrné hrubé měsíční mzdy je možné zjistit na https://www.czso.cz/csu/czso/pmz_cr.

Uvedené ustanovení představuje strop nákladu na odměnu poskytnutou členovi/členům statutárního orgánu podle stanoveného počtu členů statutárního orgánu. Pokud je ustanoven nižší počet členů statutárního orgánu, vychází se ze skutečného počtu členů statutárního orgánu. V ostatním je na dodavateli tepelné energie, jak stanovený strop odměňování využije v rámci odměňování členů statutárních orgánů.

Demonstrativní příklad č. 1:

Pokud má dodavatel tepelné energie např. formu společnosti s ručením omezeným, je přípustným nákladem na odměnu statutárního orgánu v ceně tepelné energie náklad pro rok 2022 do výše:

$$52\,363 \times 2 \times 12 = 1\,256\,712 \text{ Kč.}$$

Pokud společnost s ručením omezeným ustanoví tři jednatele s měsíční odměnou 5 000 Kč, je celkový náklad na odměnu statutárních orgánů $3 \times 12 \times 5\,000 = 180\,000$ Kč. Protože je však možné do ceny tepelné energie promítnout pouze náklad na jednoho člena statutárního orgánu v případě formy společnosti s ručením omezeným, je nutné pro porovnání s limitem pracovat s nákladem ve výši $1 \times 12 \times 5\,000 \text{ Kč} = 60\,000 \text{ Kč}$. Jelikož je tento výdaj nižší než cenovým rozhodnutím upravená horní výše přípustného nákladu na odměnu jednatele, je náklad na odměnu v uvedené výši ekonomicky oprávněným nákladem v rozsahu **60 000 Kč**.

Z důvodu, že výše odměny může být v jednotlivých měsících odlišná, má dodavatel možnost tuto výši odměny zprůměrovat za všechny měsíce v kalendářním roce, v němž příslušný člen statutárního orgánu vykonával svou funkci.

Demonstrativní příklad č. 2:

Pokud by jednatel vykonával svoji činnost tři měsíce a po dobu dvou měsíců by nedostal žádnou odměnu a třetí měsíc by dostal odměnu 1 000 000 Kč, je oprávněným nákladem na odměnu statutárního orgánu:

$$52\,363 \times 2 \times 3 = \mathbf{314\,178 \text{ Kč.}}$$

Náklad v rozsahu $1\,000\,000 - 314\,178 = 685\,822$ Kč nemůže být uplatněn v ceně tepelné energie.

Současně s odměnou členů statutárního orgánu je možné do ceny tepelné energie zahrnout rovněž náklady vynaložené na případná zákonná pojištění hrazená dodavatelem za členy statutárního orgánu. Obdobně jako odměna je limitována výše těchto nákladů na zákonná pojištění, kdy nejvýše lze do ceny tepelné energie zahrnout náklady na zákonná pojištění v rozsahu, v jakém by byly hrazeny v přímé závislosti na limitované výši odměny členů statutárního orgánu.

V případě mezd a zákonných pojištění, která souvisejí se zajištěním více podnikatelských činností dodavatele, se poměrná část, s výjimkou výrobní režie, vždy zahrnuje do správní režie. Jedná se typicky např. o mzdové náklady účetní, která zpracovává fakturace za činnost výroba nebo rozvod tepelné energie a další služby podnikatele.

Pro případ, kdy dodavatel tepelné energie realizuje i jiné podnikatelské činnosti, cenové rozhodnutí vymezuje postup pro stanovení části nákladů, které je možné promítnout do ceny tepelné energie. Podle dosavadních cenových předpisů mohl dodavatel tepelné energie zahrnovat do ceny tepelné energie část společných režijních nákladů určenou podle poměru obrátů dodavatele z činností v teplárenství a jiných podnikatelských činností nebo jiným

způsobem nevzbuzujícím důvodné pochybnosti o objektivitě dělení režijních nákladů. Rozdělení společných správních režijních nákladů podle blíže nedefinovaného kritéria „způsobem nevzbuzujícím důvodné pochybnosti“ již podle nového cenového rozhodnutí nebude možné.

Bod (2.3.5.5) CR stanovuje přípustné způsoby dělení společných správních režijních nákladů mezi různé podnikatelské činnosti dodavatele tepelné energie podle tří možných kritérií včetně podmínek užití těchto metod, přičemž je nutné zdůraznit, že se jedná o soustavnou podnikatelskou činnost, kdy se nezahrnují provozní výnosy např. při účetním vyrovnání v případě pachtu, smluvní pokuty apod. Kritérii jsou podíly:

- průměrných tržeb dodavatele, kdy dodavatel určí podíl podle průměrných tržeb dodavatele za činnost výroba a rozvod tepelné energie vůči všem podnikatelským činnostem dodavatele,
- průměrných mzdových nákladů vynaložených na zaměstnance, kdy dodavatel určí podíl podle průměrných mzdových nákladů na zaměstnance, kteří vykonávají práci přímo přiřaditelnou činnosti výroba a rozvod tepelné energie, vůči mzdovým nákladům vynaloženým na zaměstnance, kteří vykonávají práci přímo přiřaditelnou všem podnikatelským činnostem dodavatele, a
- průměrných ročních odpisů majetku, kdy dodavatel určí podíl podle průměrných ročních odpisů majetku, který slouží pouze pro výrobu nebo rozvod tepelné energie, vůči odpisům majetku, který souvisí se všemi podnikatelskými činnostmi dodavatele po odečtení odpisů majetku spadajícího do společných správních režijních nákladů, jež se alokují.

Ve všech případech se jedná o použití průměrných hodnot za předcházející tři ukončené kalendářní roky. V případě, že dodavatel vykonává některou z podnikatelských činností kratší období, než jsou tři kalendářní roky, použijí se průměrné hodnoty za toto kratší období, přičemž se stále zohledňuje celý kalendářní rok, tedy dva, či jeden ukončený kalendářní rok.

Bod (2.3.5.5) CR upravuje postup dělení společných správních režijních nákladů mezi činnosti teplárenství a ostatní podnikatelské činnosti dodavatele tepelné energie. Jak v případě kritéria tržeb, tak také v případě dalších kritérií (odpisů majetku nebo mezd) je stanovena povinnost vyhodnocování takového kritéria jako průměru za období předcházejících tří kalendářních let. Kalendářní rok je použit z důvodu předpokladu, že dodavatelé obvykle uplatňují účetní období shodné s kalendářním rokem, a proto také bude možné použít tržby, případně mzdové náklady na zaměstnance a odpisy majetku za období kalendářního roku.

V případě, že někteří dodavatelé z různých důvodů uplatňují účetní období odlišné od kalendářního roku, je nutné vycházet a respektovat znění cenového rozhodnutí, které nyní neumožňuje použít údaje za účetní období, jenž je odlišné od kalendářního roku. Naplnění cenového rozhodnutí je možné docílit průměrováním tržeb, případně mzdových nákladů na zaměstnance a odpisů majetku za období kalendářního roku, kdy tyto „roční“ údaje dovodí dodavatel např. na základě měsíčních závěrek. V případě, že dodavatel tepelné energie použije kritérium podle průměrných mzdových nákladů nebo průměrných ročních odpisů, nesmí se maximální hodnota části společných správních režijních nákladů, které je možné

použít do ceny tepelné energie, lišit o více než 30 %, pokud by se použil alokační klíč podle průměrných tržeb dodavatele.

Výsledkem je pak maximální hodnota části společných správních režijních nákladů, které je možno zahrnout do ceny tepelné energie.

Dělení společných režijních nákladů podle jiných kritérií než uvedených v bodě (2.3.5.5) CR není možné.

Demonstrativní případ č. 1 – dělení dle průměrných tržeb

Správní režie 100 000 Kč

	2018	2019	2020	Průměr	Podíl
Výroba a dodávka tepelné energie	2 000 000 Kč	1 000 000 Kč	3 000 000 Kč	2 000 000 Kč	40 %
Ostatní činnost	5 000 000 Kč	3 000 000 Kč	1 000 000 Kč	3 000 000 Kč	60 %
Celkem	7 000 000 Kč	4 000 000 Kč	4 000 000 Kč	5 000 000 Kč	

Správní režijní náklady se v ceně tepelné energie promítnou ve výši 40 % (2 000 000 / 5 000 000) z celkových nákladů na správní režijní náklady, tedy ve výši 40 000 Kč.

Demonstrativní případ č. 2 – dělení dle průměrných mzdových nákladů

Správní režie 100 000 Kč

	2018	2019	2020	Průměr	Podíl
Výroba a dodávka tepelné energie	200 000 Kč	160 000 Kč	240 000 Kč	200 000 Kč	40 %
Počet zaměstnanců	5	4	6	5	
Mzdové náklady na 1 zaměstnance	40 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč	
Ostatní činnost	350 000 Kč	300 000 Kč	250 000 Kč	300 000 Kč	60 %
Počet zaměstnanců	7	6	5	6	

Mzdové náklady na 1 zaměstnance	50 000 Kč	50 000 Kč	50 000 Kč	50 000 Kč
Celkem	550 000 Kč	460 000 Kč	490 000 Kč	500 000 Kč

Správní režijní náklady se v ceně tepelné energie promítnou ve výši 40 % (200 000 / 500 000) z celkových nákladů na správní režijní náklady, tedy ve výši 40 000 Kč.

Demonstrativní případ č. 2a – dělení dle průměrných mzdových nákladů – 30ti procentní limit

Správní režie 100 000 Kč

	2018	2019	2020	Průměr	Podíl
Výroba a dodávka tepelné energie	200 000 Kč	160 000 Kč	240 000 Kč	200 000 Kč	67 %
Počet zaměstnanců	5	4	6	5	
Mzdové náklady na 1 zaměstnance	40 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč	
Ostatní činnost	150 000 Kč	100 000 Kč	50 000 Kč	100 000 Kč	33 %
Počet zaměstnanců	3	2	1	2	
Mzdové náklady na 1 zaměstnance	50 000 Kč	50 000 Kč	50 000 Kč	50 000 Kč	
Celkem	350 000 Kč	260 000 Kč	290 000 Kč	300 000 Kč	

Správní režie 100 000 Kč

	Dělení dle mezd	Hranice 30 % vůči dělení dle tržeb	Celkem
Výroba a dodávka tepelné energie	66 666 Kč	12 000 Kč (0,3 x 40 000)	52 000 Kč (40 000 + 12 000)

Vzhledem ke skutečnosti, že došlo k překročení limitu 30 % ve srovnání s dělením podle tržeb, je nutné upravit hodnotu správních režijních nákladů uplatnitelných do ceny tepelné energie maximálně na tuto hranici. Správní režijní náklady se tedy v ceně tepelné energie mohou promítnout maximálně ve výši 52 000 Kč.

Demonstrativní případ č. 3a – dělení dle průměrných ročních odpisů

Správní režie 100 000 Kč

	2018	2019	2020	Průměr	Podíl
Výroba a rozvod tepelné energie	500 000 Kč	800 000 Kč	200 000 Kč	500 000 Kč	45%
Ostatní činnost	550 000 Kč	600 000 Kč	650 000 Kč	600 000 Kč	55 %
Celkem	1 050 000 Kč	1 400 000 Kč	850 000 Kč	1 100 000 Kč	

Správní režijní náklady se v ceně tepelné energie promítnou ve výši 45 % (500 000 / 1 100 000) z celkových nákladů na správní režijní náklady, tedy ve výši 45 000 Kč.

Demonstrativní případ č. 3b – dělení dle průměrných ročních odpisů – 30ti procentní limit

Správní režie 100 000 Kč

	2018	2019	2020	Průměr	Podíl
Výroba a rozvod tepelné energie	500 000 Kč	800 000 Kč	200 000 Kč	500 000 Kč	86 %
Ostatní činnost	90 000 Kč	70 000 Kč	80 000 Kč	80 000 Kč	14 %
Celkem	590 000 Kč	870 000 Kč	280 000 Kč	580 000 Kč	

Správní režie 100 000 Kč

	Dělení dle odpisů	Hranice 30 % vůči dělení dle tržeb	Celkem
Výroba a rozvod tepelné energie	86 000 Kč	12 000 Kč (0,3 x 40 000)	52 000 Kč (40 000 + 12 000)

Vzhledem ke skutečnosti, že došlo k překročení limitu 30 % ve srovnání s dělením podle tržeb, je nutné upravit hodnotu správních režijních nákladů uplatnitelných do ceny tepelné energie maximálně na tuto hranici. Správní režijní náklady se tedy v ceně tepelné energie mohou promítnout maximálně ve výši 52 000 Kč.

Bod (2.3.5.5) CR stanovuje přípustné způsoby dělení společných správních režijních nákladů mezi různé podnikatelské činnosti dodavatele tepelné energie, přičemž v případě všech možností se počítá s využitím hodnot za předcházející tři ukončené kalendářní roky (případně v určitých stanovených situacích za dobu kratší).

Bodem (2.3.5.6) CR se dále stanovuje, že v případě, kdy dojde k ukončení některé z podnikatelských činností, tak se tato činnost při dělení společných nákladů nadále již nezohledňuje a pro dělení společných správních režijních nákladů se pracuje pouze s činnostmi, které dodavatel nadále vykonává, tj. při zadávání hodnot za předcházející tři ukončené kalendářní roky se s hodnotami ukončené činnosti nepracuje a neberou se v potaz.

Všechny režijní náklady dělí dodavatel tepelné energie mezi jednotlivé činnosti jednotným způsobem stanoveným dodavatelem podle bodu (2.3.5.5) CR. To znamená, že v případě společných správních režijních nákladů není možné dělit např. část podle průměrných tržeb a část podle průměrných mzdových nákladů.

Bod (2.3.5.8) CR dále stanovuje pravidla pro dělení výrobních režijních nákladů a části společných správních režijních nákladů připadajících na činnost výroba a rozvod tepelné energie mezi jednotlivé úrovně předání, a to analogicky s body (4.15) CR až (4.19) CR. Jedná se o odkazující ustanovení na postup dělení stálých a proměnných nákladů mezi úrovně předání, kdy režijní náklady jsou součástí stálých nákladů dodavatele tepelné energie, podrobněji viz odpověď na otázku „*Jak se alokují náklady na jednotlivé úrovně předání?*“.

Body (2.3.5.9) a (2.3.5.10) CR vymezují přípustné způsoby dělení režijních nákladů mezi jednotlivé cenové lokality a možnosti aplikace těchto metod.

Protože absentuje ustanovení, které by ukládalo povinnost dělení režijních nákladů mezi cenové lokality jednotným způsobem, jako je tomu např. v případě dělení společných režijních nákladů mezi činnosti vykonávané v odvětví teplárenství a ostatní podnikatelské činnosti, je u režijních nákladů přípustná možnost dělení jednotlivých režijních nákladů podle různých kritérií dělení režijních nákladů mezi cenové lokality, jak je vymezuje bod (2.3.5.9) CR.

Demonstrativní případ č. 1 – dělení dle poměru sjednaných tepelných výkonů

Režijní náklady 100 000 Kč

Cenové lokality	Lokalita A	Lokalita B	Lokalita C
Sjednané tepelné výkony	100 MW	200 MW	200 MW

Režijní náklady na lokalitu	20 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč
------------------------------------	-----------	-----------	-----------

Režijní náklady se v tomto případě dělí dle poměru **1 : 2 : 2**.

Demonstrativní případ č. 2 – dělení dle množství tepelné energie dodávané v jednotlivých cenových lokalitách

Režijní náklady 100 000 Kč

Cenové lokality	Lokalita A	Lokalita B	Lokalita C
Množství dodávané tepelné energie	500 GJ	400 GJ	100 GJ
Režijní náklady na lokalitu	50 000 Kč	40 000 Kč	10 000 Kč

Režijní náklady se v tomto případě dělí dle poměru **5 : 4 : 1**.

Demonstrativní případ č. 3 – dělení dle počtu odběrných míst v jednotlivých cenových lokalitách

Režijní náklady 100 000 Kč

Cenové lokality	Lokalita A	Lokalita B	Lokalita C
Počet odběrných míst	1 000	800	200
Režijní náklady na lokalitu	50 000 Kč	40 000 Kč	10 000 Kč

Režijní náklady se v tomto případě dělí dle poměru **5 : 4 : 1**.

Demonstrativní případ č. 3a – dělení dle počtu odběrných míst v jednotlivých cenových lokalitách - 30ti procentní limit

Režijní náklady 100 000 Kč

Cenové lokality	Lokalita A	Lokalita B	Lokalita C
Počet odběrných míst	1 000	450	550
Režijní náklady na lokalitu	50 000 Kč	22 500 Kč	27 500 Kč

Režijní náklady 100 000 Kč

Cenové lokality	Lokalita A	Lokalita B	Lokalita C
Hranice 30 % vůči množství tepelné energie	15 000 Kč (0,3 x 50 000)	12 000 Kč (0,3 x 40 000)	3 000 Kč (0,3 x 10 000)
Režijní náklady na lokalitu – např.	50 000 Kč	37 000 Kč (40 000 – 3 000)	13 000 Kč (10 000 + 3 000)

V případě nutnosti uplatnění hranice 30 % vůči množství tepelné energie pro tři a více cenových lokalit je možno se pohybovat na úrovni jedné cenové lokality v rozsahu 0 – 30 % tak, aby celkové rozdělení režijních nákladů se v každé cenové lokalitě pohybovalo v rozsahu 0 – 30 % a zároveň součet režijních nákladů rozdělených na jednotlivé cenové lokality tvořil 100 % rozdělovaných režijních nákladů. V rámci demonstrativního příkladu byl zvolen poměr **5 : 3,7 : 1,3**.

Demonstrativní případ č. 4 – dělení dle pořizovací hodnoty majetku výhradně souvisejícího s výkonem činnosti výroba nebo rozvod tepelné energie využívaného pro dodávky v jednotlivých cenových lokalitách

Režijní náklady 100 000 Kč

Cenové lokality	Lokalita A	Lokalita B	Lokalita C
Pořizovací hodnota majetku	10 mil. Kč	7,5 mil. Kč	2,5 mil. Kč
Režijní náklady na lokalitu	50 000 Kč	37 500 Kč	12 500 Kč

Režijní náklady se v tomto případě dělí dle poměru **10 : 7,5 : 2,5**.

Demonstrativní případ č. 5 – dělení dle poměru rozdílu tržeb z dodávek tepelné energie a proměnných ekonomicky oprávněných nákladů přiřazených k jednotlivým cenovým lokalitám

Režijní náklady 100 000 Kč

Cenové lokality	Lokalita A	Lokalita B	Lokalita C
Rozdíl tržeb z dodávek tepelné energie a proměnných ekonomicky oprávněných nákladů	100 000 Kč	30 000 Kč	70 000 Kč
Režijní náklady na lokalitu	50 000 Kč	15 000 Kč	35 000 Kč

Režijní náklady se v tomto případě dělí dle poměru **10 : 3 : 7**.

Dodavatelem zvolený postup dělení režijních nákladů nelze v průběhu kalendářního roku měnit, tj. nelze použít odlišné způsoby pro předběžnou a pro výslednou kalkulaci, ani v případě, pokud dodavatel v průběhu kalendářního roku mění předběžnou kalkulaci ceny

tepelné energie. Jiný způsob dělení je možné zvolit až pro kalkulace na následující kalendářní rok.