



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **AGRO - Měřín, a. s.**
sídlem Zarybník 516, 594 42 Měřín
zastoupená advokátem JUDr. Milošem Jirmanem
sídlem Nádražní 21, 591 01 Žďár nad Sázavou

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2020, č. j. 11526/20/5200-11433-710862,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o posouzení, zda výdaje ve výši 12 062 111 Kč vynaložené žalobkyní v roce 2014 na stavební práce na stavbě seníku provedené společností BUILDINGcentrum – HSV, s. r. o. představují opravu věci a lze je uplatnit do daňově

účinných výdajů jednorázově, nebo zda byly vynaloženy na pořízení nového majetku a lze je do daňově účinných výdajů uplatnit pouze postupně formou daňových odpisů.

2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina zahájil dne 17. 8. 2017 u žalobkyně kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. V jejím průběhu zjistil, že seník, na jehož opravu vynaložila žalobkyně výše uvedené náklady, byl v květnu 2014 kompletně zničen požárem. Došlo ke statickým poruchám ocelové konstrukce, v důsledku nichž bylo nutné provést její demolici. Správce daně se proto domníval, že nedošlo k opravě původní stavby, ale k vybudování stavby nové. Uzavřel, že výdaje na opravu seníku byly uplatněny v rozporu s § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dne 27. 11. 2018 finanční úřad vydal dodatečný platební výměr č. j. 1788139/18/2913-00551-709877, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o 2 203 050 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 440 610 Kč.
3. Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě popsala dosavadní průběh řízení a uvedla, že vydáním napadeného rozhodnutí došlo k porušení jejích práv. Konkrétně namítá, že došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů obsažené v § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Správce daně i žalovaný chybně uzavřeli, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění výdajů na opravu seníku dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně předložila veškeré dostupné důkazy prokazující provedení opravy. Doložila rovněž stav seníku před opravou a po jejím provedení. Těmito důkazy jsou správní rozhodnutí vydaná Městským úřadem ve Velkém Meziříčí, stavebním úřadem (konkrétně souhlas s částečným odstraněním stavby z 10. 6. 2014, souhlas s provedením ohlášené obnovy stavby ze dne 3. 7. 2014 a souhlas s užíváním stavby z 3. 9. 2014), fotodokumentace, technická zpráva společnosti LOBSTAV spol. s r. o., projektová dokumentace, nabídkový rozpočet, smlouva o dílo, faktury za provedené práce, znalecký posudek ze dne 29. 5. 2014 a zpráva zhotovitele ze 7. 2. 2020. Z důkazů je zřejmé, že destrukcí způsobenou požárem stavba seníku jako věc v právním smyslu nezanikla. Opravou bylo zachováno dispoziční řešení stavby, její účel i stavebně technické určení. Z fotodokumentace je zřejmé, že zůstala zachována i konstrukce střechy a stav obvodových zdí umožnil poskytnutí obrazu o dispozičním řešení původní stavby. Výdaje tak byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
5. Správní orgány nerespektovaly § 99 daňového řádu, neboť jejich závěry odporují rozhodnutím stavebního úřadu. Z nich je zřejmé, že původní stavba seníku nezanikla a nedošlo k provedení nové stavby.
6. Dále došlo i k nesprávné aplikaci § 24 odst. 2 písm. l) a odst. 10 zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný věc posoudili podle závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 95/2006-80, přestože žalobkyně namítala, že dané závěry byly překonány pozdějším rozsudkem ze dne 5. 9. 2007, č. j. 7 Afs 129/2006-135. Dané rozhodnutí je na nyní posuzovanou věc zcela přílehlavé, neboť v něm bylo vysloveno, že do daňově uznatelných nákladů lze uplatnit výši škody vzniklé v důsledku živelní pohromy. Trvá-li správce daně na tom, že stavba seníku zanikla, měl vzniklou škodu zahrnout do nákladů dle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů. Žalovaným zmiňovaný

rozsudek č. j. 5 Afs 95/2006-80 řešil výklad § 24 odst. 2 písm. z) zákona ve vazbě na zdanitelné výnosy od pojišťovny, nikoliv interpretaci § 24 odst. 2 písm. l) zákona, která je důležitá v nynějším případě.

7. Škodou se podle § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů rozumí fyzické znehodnocení majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, je-li majetek v důsledku škody vyřazen. Pokud byla pojišťovnou škoda vyčíslena ve výši 12 062 111 Kč, je tato částka podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona daňově uznatelná v plné výši. Škoda totiž představuje majetkové hodnoty, které je třeba vynaložit k uvedení věci do předešlého stavu. To ostatně žalobkyně učinila a poskytnutou náhradu škody vynaložila na opravu seníku. Výsledkem obnovy tak byla zcela identická stavba jako předtím. Správce daně konstatoval, že pokud došlo v důsledku škodní události k vyřazení majetku, je podle § 24 odst. 2 písm. c) zákona daňově uznatelná pouze zůstatková cena stavby. Tato částka je však odlišná od výše škody vyčíslené pojišťovnou a nekoresponduje s celou majetkovou újmou vzniklou poškozenému, neboť nepostačuje k uvedení věci do předešlého stavu. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. c) a písm. l) tak je nutno posuzovat odděleně a nezávisle na sobě. Daňová zůstatková cena nepodléhá opotřebením, nýbrž je stanovena zákonem. Pro vyčíslení skutečné výše škody ji proto nelze použít. Výši škody stanovenou pojišťovnou je tak nutné považovat za objektivní hodnotu, splňující podmínky § 24 odst. 2 písm. l) i odst. 10 zákona o daních z příjmů.
8. Ze všech výše uvedených důvodů je podle žalobkyně zřejmé, že stavba seníku v důsledku živelní pohromy nezanikla a že výdaje vynaložené na její opravu ve výši náhrady poskytnuté pojišťovnou představovaly výdaje daňově uznatelné. I pokud by stavba zanikla, je nutné podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů do daňových výdajů zahrnout škodu vyplacenou pojišťovnou s připočtením daňové zůstatkové ceny při vyřazení.
9. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející dodatečný platební výměr zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a skutečnosti obsažené ve správním spise. Je přesvědčen, že stavební práce nepředstavovaly opravu seníku, ale vybudování nového objektu stavebně i účelově podobného s původní stavbou. Žalobkyně byla vyzvána, aby doložila stav seníku před provedením stavebních úprav a po něm, aby bylo možné posoudit povahu provedené změny. To však nesplnila, proto nebylo možné výdaje na stavební práce uznat jako výdaje na opravu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
11. Připustil, že ze stanoviska stavebního úřadu ze dne 3. 12. 2018 vyplývá, že stavba z právního hlediska nezanikla. S ohledem na charakter provedených stavebních prací je však zřejmé, že z hlediska daňového zanikla stavba funkčně. Pro účely daňové hlediska nelze provedené práce posuzovat jen podle toho, jak jsou nazvány, ale je třeba zkoumat jejich faktický dopad. Definice relevantní pro daňovou správu jsou upraveny v zákoně o daních z příjmů a v účetních předpisech. Úpravu obsaženou ve stavebním zákoně proto nelze využít.
12. K aplikaci § 99 daňového řádu poznamenal, že vázanost správce daně rozhodnutím orgánu veřejné moci o předběžné otázce se vztahuje jen na otázku, o níž bylo jiným orgánem veřejné moci autoritativně a pravomocně rozhodnuto. Žalobkyní zmiňovaná rozhodnutí

nepředstavovala meritorní konstitutivní rozhodování o otázce, zda došlo k zániku původní stavby seníku či zda šlo o jeho opravu podle daňových předpisů. Např. u ohlášení odstranění stavby podle § 128 odst. 1 stavebního zákona posuzuje stavební úřad naplnění podmínek odst. 2 citovaného ustanovení. Otázku, zda stavba zanikla, či nikoli, posuzoval stavební úřad pouze jako otázku předběžnou a úvahu v tomto směru vtělil pouze do odůvodnění rozhodnutí. Nejednalo se proto o případ, na který dopadá § 99 daňového řádu. Správce daně tak nebyl bez dalšího vázán dokumenty vydanými podle stavebního zákona.

13. Odkazy žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 129/2006 jsou pro věc nepřiléhavé, což bylo vysvětleno v napadeném rozhodnutí. Přílehlavý je naopak rozsudek sp. zn. 5 Afs 95/2006, z nějž vyplývá, že náklady na znovuvybudování nemovitosti zničené živelní pohromou nahrazené poškozenému z titulu uzavřené pojistné smlouvy nelze jednorázově uznat jako výdaje související s příjmem (pojistným plněním), ale je třeba je eventuálně uplatňovat ve formě odpisů z hmotného majetku.
14. K námitce nesprávné aplikace § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Má za to, že žalobkyně pouze zopakovala námitku uplatněnou v odvolání, aniž by reagovala na závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí.
15. Ze všech shora uvedených důvodů považoval žalovaný podanou žalobu za nedůvodnou. Navrhl, aby ji soud zamítl.

IV. Další vyjádření účastníků řízení

16. Žalobkyně v replice ze dne 21. 10. 2020 setrvala na argumentaci obsažené v žalobě. Doplnila, že otázka, zda věc v právním smyslu zanikla či nikoliv, je otázkou práva civilního. Pokud žalovaný sám připouští, že stavba seníku z právního hlediska nezanikla, nemohla stavební činností žalobce vzniknout nová věc. Tvrzení o nutnosti posuzování funkčního zániku věci není přílehlavé. Žalobkyně při kvalifikaci stavební činnosti postupovala v souladu se stanovisky orgánů veřejné moci. Je přesvědčena, že závěry vyslovené v rozsudku sp. zn. 7 Afs 129/2006 na věc plně dopadají.
17. Žalovaný v duplice ze dne 23. 3. 2021 zdůraznil, že předmětem sporu je otázka, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně výdajů na opravu seníku. Posouzení oprávněnosti vynaložení výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se týká práva daňového. Při výkladu pojmu oprava tak bylo v souladu se zásadou analogie legis vycházeno z předpisů o účetnictví. Závěr o funkčním zániku stavby seníku odůvodnil žalovaný odkazem na znalecký posudek. Z něj vyplynulo, že došlo k demolici seníku a byly ponechány pouze narušené základové patky. Má za to, že pro věc jsou relevantní závěry rozsudku sp. zn. 5 Afs 95/2006, nikoliv rozsudku zmiňovaného žalobkyní.

V. Ústní jednání

18. Při ústním jednání dne 27. 4. 2022 účastníci setrvali na argumentech obsažených ve svých předchozích procesních podáních.
19. Zástupce žalobkyně byl přesvědčen, že nedošlo ke zřízení nové věci, ale pouze k obnově stávající stavby. Skutečnost, zda věc zanikla, je nutno posuzovat v právním smyslu, nikoliv hlediskem funkčním. Akcentování daňových účelů proto není přílehlavé. Navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

20. Zástupkyně žalovaného odkázala na napadené rozhodnutí, vyjádření k žalobě i navazující dupliku. Navrhla, aby soud žalobu zamítl.
21. Soud při jednání konstatoval obsah soudního a správního spisu. Dokazování prováděno nebylo, neboť účastníci žádné důkazní návrhy neuplatnili a ani soud neshledal potřebu doplňovat dokazování provedené v daňovém řízení.

VI. Posouzení věci soudem

22. Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
23. Nejprve se zabýval námitkou nesprávného posouzení skutkového stavu, konkrétně správností závěru žalovaného, že výdaje na opravu seníku nelze podřadit pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S tím souvisí rovněž otázka, zda stavba seníku v důsledku požáru zanikla či nikoliv [bod VI. A) rozsudku]. Poté soud hodnotil námitku porušení § 99 daňového řádu [bod VI. B) rozsudku] a závěrem se vyjádřil k námitce nesprávné interpretace § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů [bod VI. C) rozsudku].

VI. A) Námitka nesprávného posouzení daňové uznatelnosti výdajů na „opravu“ seníku

24. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
25. Samotný pojem „oprava“ není v zákoně o daních z příjmů ani v žádném jiném daňovém zákoně definován. Za této situace je namístě vycházet pro daňové účely z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007 - 83). Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, se „[o]pravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo 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.“
26. Pro posouzení otázky, zda je možné výdaje na stavební práce uplatnit jako opravu je vždy nezbytné vycházet ze srovnání původního stavu hmotného majetku a stavu tohoto majetku po provedených zásazích (blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87, či ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 53/2008 - 48). V nynějším případě je mezi žalobkyní a správcem daně spor o to, zda stavba seníku v důsledku požáru zanikla a stavební práce vynaložené žalobkyní představovaly vybudování stavby nové, anebo zda provedené práce lze chápat pouze jako opravu stavby původní, která ani v důsledku požáru nezanikla.
27. Správce daně vydal dne 2. 3. 2018, výzvu č. j. 258359/18/2901-60562-702381, v jejímž bodě 3 požadoval po žalobkyni prokázat, že náklady na stavební práce spojené s obnovou skladu píce zahrnula do nákladů na opravu hmotného majetku podle § 24 odst. 1 zákona o daních

z příjmů oprávněně. Následně ještě v průběhu odvolacího řízení vydal žalovaný výzvu z 28. 8. 2019, č. j. 35799/19/5200-11435-712083, v níž konkretizoval, že povinností žalobkyně je prokázat stav stavby před požárem a po něm. V napadeném rozhodnutí pak správce daně uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázala, že náklady na stavební práce představovaly opravu seníku.

28. Při posouzení otázky vzniku, resp. zániku stavby jako věci v právním slova smyslu lze vycházet z judikatury Nejvyššího soudu. Podle něj je rozhodný okamžik, v němž je stavba vybudována minimálně do takového stadia, od něhož počínaje všechny další stavební práce směřují již k dokončení takto druhové i individuálně určené věci (viz usnesení ze dne 26. 9. 2007, sp. zn. 22 Cdo 2554/2007). K tomu u nadzemních staveb dochází vytvořením stavu, v němž je již jednoznačně a nezaměnitelným způsobem patrné alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží (k tomu srov. rozsudek ze dne 5. 2. 2002, sp. zn. 22 Cdo 2534/2000). Nejvyšší soud rovněž uvádí, že pro posouzení zániku původní stavby je významné to, co bylo odstraněno, nikoli to, co bylo nově vybudováno. Pro závěr o zachování dispozičního řešení prvního nadzemního podlaží je tak rozhodující, zda došlo k úplné nebo částečné destrukci obvodových zdí prvního nadzemního podlaží. Při úplné destrukci těchto obvodových zdí je nepochybné, že původní stavba zanikla. Při částečném zbourání těchto zdí je nutno posoudit míru těchto zásahů (viz rozsudek ze dne 28. 5. 2003, sp. zn. 22 Cdo 2088/2001).
29. Ze správního spisu vyplývá, že dne 29. 5. 2014 byl znaleckým ústavem STATIKUM s. r. o. zpracován znalecký posudek č. 1198-181-2014, jehož předmětem bylo stanovení nákladů na uvedení seníku do stavu před požárem v nové a časové ceně. Posudek měl sloužit jako podklad pro stanovení výše pojistného plnění. Z posudku plyne, že seník je jednopodlažní skladovací halou o půdorysných rozměrech 18,97 × 56,04 m s výškou 15,6 m. V době požáru byla v objektu uskladněna krmná sláma. Při místním šetření dne 26. 5. 2014 bylo zjištěno, že v důsledku požáru došlo k prohoření střešní krytiny z hliníkového plechu, opláštění štítu a části stěn z hliníkového plechu, k poškození ocelové nosné konstrukce (vyboulení sloupů), k vyboulení stěn tvořených betonovými panely a k poškození betonové podlahy. Znalec uzavřel, že hala se nachází v havarijním stavu a „[v]zhledem k vážným statickým poruchám ocelové konstrukce není možná oprava a je nutné provést demolici odbornou firmou. (...) jedná se o tzv. totální škodu a konstrukci je nutno odstranit“ (viz str. 5 znaleckého posudku). Z důvodu, že škoda byla klasifikována jako totální, nebyl stanovován rozsah prací a dodávek na odstranění škod, ale výše škody byla stanovena na základě nové, resp. časové ceny nemovitosti. Nová cena seníku podle posudku činila 14 655 620 Kč a časová cena nemovitosti 11 284 830 Kč.
30. Ze smlouvy o dílo uzavřené dne 9. 6. 2014 mezi žalobkyní jako objednatelem a společností BUILDINGcentrum – HSV jako zhotovitelem plyne, že předmětem smlouvy byly stavební opravy na středisku Blížkov, konkrétně „*demolice seníku, zemní práce, základy, svíslé konstrukce, opláštění, střecha, klempířské prvky, podlaha, vrata, nájezdy, terénní úpravy.*“ Z technické zprávy tvořící součást projektové dokumentace pro udělení souhlasu s obnovou stavby plyne, že dojde k opravě základových konstrukcí pro osazení prefabrikovaného skeletu. Základové patky z betonu jsou narušené. Musí dojít k výměně kotevních prvků. Mezi patkami jsou poškozené základové pasy, které je nutné také opravit. Svíslé nosné konstrukce tvoří železobetonový prefabrikovaný skelet, který se skládá ze sloupů, obvodových stěn a střešních vazníků s vazničkami. Z technické zprávy

statika zpracované v červenci 2014 Ing. V. plyne, že „[s]loupy skeletu budou osazeny na stávající základy ocelové haly, která byla odstraněna po poškození její horní části v důsledku požáru. Polohy sloupů odpovídají původní haly. Stávající patky musí být uzpůsobeny tak, aby přenesly zatížení od sloupů železobetonového skeletu a srovnána jejich horní hrana pro provedení přikotvení prefabrikovaných sloupů.“

31. Z výše citovaných listin a rovněž z dalších podkladů založených ve správním spise vyplývá, že v důsledku požáru došlo k závažným škodám na seníku a k narušení jeho statiky, v důsledku čehož musely být odstraněny obvodové stěny i stávající ocelová konstrukce a do základových patek byly uchyceny konstrukce nové. V souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího soudu tak je zřejmé, že po požáru došlo k odstranění poničených ocelových konstrukcí a obvodových zdí, čímž došlo k zániku původního seníku jako věci v právním smyslu (shodně viz bod 63 napadeného rozhodnutí).
32. Přestože žalovaný závěr o nedůvodnosti podaného odvolání založil především na tom, že žalobkyně neprokázala stav seníku před opravou a po ní (body 60 – 62 rozhodnutí), ztotožnil se rovněž se závěrem správce daně vysloveným na straně 18 – 21 zprávy o daňové kontrole, že z důkazů předložených v daňovém řízení vyplynulo, že budova seníku zanikla funkčně, neboť „původní stavba seníku byla celá odstraněna až po požárem zničenou základovou desku a poté na upravené základy byl nainstalován nový železobetonový skelet včetně opláštění, zastřešení, klempířských prvků a otvorových výplní“ (viz bod 63 napadeného rozhodnutí). Pokud platí, že stavba seníku zanikla, nemohly být stavební práce klasifikovány jako oprava, neboť z povahy věci nelze opravovat věc, která neexistuje. Postrádalo tak významu požadovat po žalobkyni prokazovat stav seníku před a po provedení opravy. Hodnocení žalovaného ohledně nesrovnalostí mezi stavbou původní a stavbou novou, vůči nimž žalobkyně směřuje část žalobní argumentace, je proto pro věc nadbytečné, neboť nemůže nijak zvrátit skutečnost, že zaniklou věc nebylo možné opravovat. Vzhledem k tomu, že soud potvrdil závěr správních orgánů, že původní stavba seníku odstraněním původních nosných konstrukcí a opláštění zanikla, bylo nadbytečné hodnotit, zda byl nový seník vybudován ve shodných parametrech jako stavba původní či nikoliv. Tyto skutečnosti mohou být významné z hlediska předpisů stavebního práva, nikoliv však pro hledisko daňové. Soud se proto námitkami v tomto směru pro bezpředmětnost nezabýval.
33. Správce daně i žalovaný tak z důkazů shromážděných v daňovém řízení správně vyhodnotili, že původní stavba zanikla, proto výdaje na stavební práce nemohly být zahrnuty do výdajů na její opravu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
34. Námitka tak není důvodná.

VI. B) Námitka porušení § 99 daňového řádu

35. Žalobkyně dále upozorňovala na skutečnost, že z rozhodnutí stavebního úřadu založených ve spise vyplývá, že došlo k obnově původní stavby. Je přesvědčena, že správce daně i žalovaný by s odkazem na § 99 daňového řádu měli východiska stavebního úřadu respektovat.
36. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu *vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní*

otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.

37. Ze správního spisu vyplývá, že dne 10. 6. 2014 pod č. j. VÝST/19677/2014/3260/2014-ro vydal Městský úřad Velké Meziříčí, odbor výstavby a regionálního rozvoje („stavební úřad“), souhlas s částečným odstraněním stavby „Sklad píce 7000 m³“ na pozemku st. parc. č. 90 v k. ú. Blížkov. Na základě oznámení žalobkyně z 10. 6. 2014 vydal stavební úřad s odkazem na § 177 odst. 2 a 3 stavebního zákona souhlas s odstraněním poškozených konstrukcí stavby. V návaznosti na to vydal stavební úřad dne 3. 7. 2017, č. j. VÝST/22915/2014/3679/2014-ro, souhlas provedením ohlášení obnovy téže stavby zničené požárem s odkazem na § 177 a § 106 stavebního zákona. Poté byl dne 3. 9. 2014 stavebním úřadem pod č. j. VÝST/29205/2014/4576/2014-ro vydán souhlas s užíváním stavby skladu píce obnovené po požáru.
38. V nynějším případě je stěžejní vnímat, v jakém kontextu byla rozhodnutí stavebního úřadu vydávána. Ustanovení § 177 stavebního zákona upravuje mimořádné postupy, v nichž se lze odchýlit od standardních typů územního či stavebního řízení. Z odst. 1 vyplývá, že *pokud při vyhlášení stavu nebezpečí, nouzového stavu, stavu ohrožení státu nebo válečného stavu podle zvláštního právního předpisu⁵⁴) anebo při bezprostředně hrozící živelní pohromě či závažné havárii je třeba bezodkladně provést opatření k odvrácení nebo zmírnění možných dopadů mimořádné události, lze se v mezích odstavců 2 až 4 odchýlit od postupů stanovených tímto zákonem.* Odst. 2 dále uvádí, že *opatření na stavbách a pozemcích spočívající podle okolností i v provádění staveb, terénních úprav nebo odstraňování staveb, jimiž se předchází bezprostředně hrozícím důsledkům živelní pohromy nebo závažné havárie, čelí jejich účinkům a zabráňuje ohrožení života nebo zdraví osob, popřípadě jiným škodám, mohou být zahájena bez předchozího rozhodnutí nebo jiného opatření podle tohoto zákona, nestanoví-li zvláštní právní předpisy jinak. Stavebnímu úřadu však musí být neprodleně oznámeno, že jsou taková opatření prováděna; následně lze postupovat podle odstavců 5 a 6.* Odst. 3 pak stanoví, že *jestliže se stavby nebo terénní úpravy zničené nebo poškozené živelní pohromou nebo závažnou havárií mohou v souladu se zvláštními právními předpisy obnovit ve shodě s původními rozhodnutími nebo jinými opatřeními stavebního úřadu, postačí, že takové opatření bylo předem stavebnímu úřadu ohlášeno. Pro tento postup platí ustanovení § 106 odst. 1 obdobně s tím, že lhůta pro písemné sdělení stavebního úřadu, že proti obnovení stavby nemá námitek, činí 7 dnů. V ohlášení se uvedou údaje o stavbě nebo terénních úpravách, které mají být obnoveny, jednoduchý technický popis prací a osoba, která bude činnost provádět.*
39. Žalovaný v napadeném rozhodnutí upozornil na odlišnosti stavebně právní a daňové problematiky. Podle něj z hlediska daňového bylo určující posoudit stav před a po provedením úprav; v tom nebyly správní orgány vázány stavebního úřadu (viz zejm. body 66 a 67 napadeného rozhodnutí).
40. V nynějším případě odstranění původní stavby seníku a povolení stavby nové nebylo projednáno v klasickém územním a stavebním řízení nikoli z důvodu, že by se jednalo toliko o opravu stávající stavby, ale z důvodu využití mimořádných postupů podle § 177 stavebního zákona. Tyto mimořádné postupy byly využity, jelikož bylo nutné bezodkladně po proběhlé živelní události (požáru) odstranit její důsledky a na místě dosavadní zničené stavby postavit stavbu novou, odpovídající původní stavbě seníku. Pokud byla po požáru obnovena stavba seníku v původních parametrech, nebylo nutné

pro tuto novou stavbu vést klasické územní a stavební řízení, jak namítá žalobkyně, ale postačovalo podle § 177 odst. 3 stavebního zákona ohlásit obnovení této stavby ve shodě s původními rozhodnutími stavebnímu úřadu.

41. Skutečnost, že ustanovení § 177 stavebního zákona hovoří o „obnově“ stavby nevyklučuje, že by se dané ustanovení nevztahovalo na případy, kdy původní stavba zničená živelní událostí zanikla. Při posouzení zániku původní stavby je nutné vycházet z judikatury civilních soudů (viz např. bod 28 výše). Možnost zjednodušeného procesu „obnovy“ stavby zničené v důsledku požáru podle § 177 stavebního zákona lze vztáhnout jak na situaci, kdy v důsledku požáru dojde k zániku stavby původní a vzniku stavby nové, tak na situaci, kdy stavba původní nepřestane existovat, ale dojde pouze k její opravě. Žalobkyně se tedy mylí v tom, že by z předmětných rozhodnutí stavebního úřadu bylo možné dovodit, že původní stavba seníku nezanikla.
42. Výše uvedený závěr není v rozporu se žalobkyní zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 1 Afs 120/2013-46, z nějž plyne presumpce zákonnosti a správnosti aktů veřejné moci. Jak bylo výše vysvětleno, závěr žalovaného o zániku stavby není v rozporu s rozhodnutími stavebního úřadu, že došlo k „obnově“ stavby seníku s využitím mimořádných postupů podle § 177 stavebního zákona.
43. Přestože soud do značné míry korigoval odůvodnění žalovaného vyslovené v napadeném rozhodnutí, proč nedošlo k porušení § 99 daňového řádu, zásadní pro nyní projednávanou věc je, že žalovaný správně konstatoval, že závěry napadeného rozhodnutí nejsou s rozhodnutími stavebního úřadu v rozporu.
44. Námitka porušení § 99 daňového řádu tak není důvodná.

VI. C) Námitka nesprávné aplikace § 24 odst. 2 písm. l), resp. § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů

45. Dále žalobkyně namítala nesprávnou aplikaci § 24 odst. 2 písm. l) a § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Tvrdila, že pokud byla náhrada od pojišťovny zahrnuta do příjmů, je nutné vzniklou škodu zahrnout rovněž do nákladů podle zmiňovaného ustanovení, neboť má spojitost s příjmem z pojistného plnění.
46. Žalovaný v bodech 78 – 79 napadeném rozhodnutí k obdobné námitce shrnul, že pro účely zákona o daních z příjmů je nutné vymezit hodnotu škody. Ta v posuzovaném případě představuje daňovou zůstatkovou cenu seníku. K hodnotě nelze připočít částku vyčíslenou pojišťovnou, neboť ta představuje náhradu za škodu, který je pro účely zákona o daních z příjmů zdanitelným příjmem. Až následné výdaje za pořízení nového majetku s sebou nese výdaj daňově účinný. Uzavřel proto, že je nutno rozlišovat škodu z pohledu právního a z pohledu daňového (účetního).
47. Podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů výdaji podle odstavce 1 jsou také podle písm. c) *zůstatková cena hmotného majetku (§ 29 odst. 2) vyřazeného v důsledku škody jen do výše náhrad s výjimkou uvedenou v písmenu l). Obdobně se toto ustanovení vztahuje na zůstatkovou cenu hmotného majetku a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle zvláštního právního předpisu, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle písmene v), a podle písm. l) škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy. Podle odst. 10 se za živelní pohromu pro účely tohoto zákona považují nezáviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání*

půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení. Výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny, a to i v případě, že poplatník není pojištěn, nebo posudkem soudního znalce.

48. Z § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů pak plyne, že škodou podle odstavce 1 písm. n) se rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanovené poplatníkem. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Škodou není prokázán nezaviněný úhyn nebo nutná porážka zvířete základního stáda. Podle § 25 odst. 1 písm. n) zákona za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24.
49. Soud plně souhlasí se žalovaným, že výdaje vynaložené na stavební práce nebylo možné uznat ani jako výdaje podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů. Zánik původní stavby seníku byl do účetnictví promítnut zahrnutím daňové zůstatkové ceny stavby do výdajů podle § 24 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Seník byl pořízen k 1. 8. 1993 v ceně 1 391 036 Kč; daňová zůstatková cena v době požáru činila 467 372 Kč. Pojistné vyplacené pojišťovnou jako náhrada vzniklé škody potřebná pro uvedení do původního stavu bylo správně promítnuto do výnosů. Výdaje vynaložené na stavební práce spojené se stavbou nového seníku pak bylo možné zahrnout do nákladů formou odpisů, nikoliv jako náhradu škody podle § 24 odst. 2 písm. l) nebo § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
50. Lze se ztotožnit se žalovaným i správcem daně rovněž v tom, že na věc plně dopadají závěry rozsudku č. j. 5 Afs 95/2006-80. Z něj vyplývá, že náklady na znovuvybudování živelnou pohromou zničené nemovitosti, které byly následně poškozenému nahrazeny z titulu uzavřené pojistné smlouvy, nelze jednorázově uznat za výdaje související s příjmem (pojistným plněním), ale je třeba tyto náklady uplatňovat ve formě odpisů z hmotného majetku. Důvody tohoto postupu žalovaný přesvědčivě vysvětlil v napadeném rozhodnutí, proto soud pro stručnost na jeho argumentaci plně odkazuje (viz zejm. bod 78 rozhodnutí).
51. Žalobkyně zmiňovaný rozsudek č. j. 7 Afs 129/2006-135 na věc nedopadá. Jeho předmětem sice bylo hodnocení škody vzniklé v důsledku živelní události, nicméně z jiných hledisek než v nynějším případě. Stežejní závěr Nejvyššího správního soudu vyslovený v dané věci byl, že u výdajů vymezených v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemusí daňový subjekt prokazovat jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení příjmů, protože s ohledem na jejich charakter zákonodárce poplatníkovi umožnil, aby si je odečetl pro zjištění základu daně. Podmínka souvislosti se zdanitelnými příjmy se považuje za automaticky splněnou. Tato skutečnost nebyla v nynějším případě sporná. Z předmětného rozsudku však podle soudu nelze nijak dovozovat nutnost podřazení nákladů na

znovuvybudování seníku pod § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů, jak činí žalobkyně.

52. Námitka tak není důvodná.

VII. Závěr a náklady řízení

53. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. dubna 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu