



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **AGRO - Měřín, a. s.**, se sídlem Zarybník 516, Měřín, zastoupena JUDr. Milošem Jirmanem, advokátem se sídlem Nádražní 600/21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2022, č. j. 30 Af 35/2020 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

## O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 11. 2018, č. j. 1788139/18/2913-00551-709877 (dále též „dodatečný platební výměr“), Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a současně ji informoval o její zákonné povinnosti uhradit související penále.

[2] Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2020, č. j. 11526/20/5200-11433-710862 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalovaný aproboval závěr správce daně, že žalobkyně nesprávně do daňově účinných nákladů daného zdaňovacího období zahrnula částku 12 062 111 Kč související se stavebními pracemi provedenými na hmotném majetku, evid. v účetnictví pod inv. č. 21-1811-000337, označeném „Seník Blížkov“ (dále též „seník“). Dle orgánů finanční správy totiž předmětné náklady na stavební práce nebylo možno vyhodnotit jako náklady na opravu seníku (které by bylo možno uplatnit jednorázově do výdajů), nýbrž jako

náklady na pořízení nového hmotného majetku (které se do daňově účinných nákladů uplatňují postupně formou daňových odpisů). Žalobkyně proto pochybila, pokud úhradu za stavební práce uplatnila jako jednorázový výdaj ve zdaňovacím období roku 2014. Správně měla danou částku postupně uplatňovat do nákladů formou daňových odpisů.

## II.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí o odvolání bránila žalobou. Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) žalobu zamítl. Uvedl, že předmětem sporu je, zda stavba seníku v důsledku požáru zanikla, a stavební práce proto směřovaly k vybudování nové stavby, anebo zda provedené stavební práce bylo nutno posoudit pouze jako opravu stavby seníku, která v důsledku požáru nezanikla. Soud konstatoval, že při posouzení otázky zániku stavby jako věci v právním smyslu lze vycházet z judikatury Nejvyššího soudu. Podle této judikatury je rozhodný okamžik, v němž je stavba vybudována minimálně do takového stadia, od něhož počínaje všechny další stavební práce směřují již k dokončení individuálně určené věci – k tomu u nadzemních staveb dochází vytvořením stavu, v němž je již jednoznačným a nezaměnitelným způsobem patrné alespoň dispoziční řešení právního nadzemního podlaží. Pro závěr o zachování dispozičního řešení prvního nadzemního podlaží je tak rozhodující, zda došlo k úplné nebo částečné destrukci obvodových zdí prvního nadzemního podlaží. Z listin založených v daňovém spisu krajský soud dovodil, že v důsledku požáru došlo k závažným škodám na (původním) seníku a k narušení jeho statiky, v důsledku čehož musely být odstraněny obvodové stěny i stávající ocelové konstrukce a do základových patek byly uchyceny konstrukce nové. V souladu se závěry judikatury Nejvyššího soudu je tak zřejmé, že došlo k zániku původního seníku jako věci v právním smyslu. Krajský soud se proto ztotožnil s orgány finanční správy, že jelikož seník zanikl, nemohly být náklady na stavební práce posouzeny jako náklady vynaložené na jeho opravu. Jednalo se o náklady na pořízení nového hmotného majetku, které nemohly být uplatněny jednorázově, nýbrž měly být postupně odepisovány. Krajský soud pak nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že orgány finanční správy měly vycházet z rozhodnutí stavebního úřadu týkajících se předmětného seníku. Akcentoval, že Městský úřad Velké Meziříčí, odbor výstavby a regionálního rozvoje (dále též „stavební úřad“) vydal ve vztahu k seníku souhlas s částečným odstraněním stavby a následně pak stavební úřad vydal souhlas s provedením ohlášené obnovy stavby. Oba souhlasy stavebního úřadu byly vydány podle § 177 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „stavební zákon“), tedy v rámci specifického postupu při živelních katastrofách, v rámci kterého se lze odchýlit od standardních pravidel územního a stavebního řízení. To byl dle soudu důvod, proč nebylo nutno o stavebních pracích týkajících se seníku vést klasické územní a stavební řízení, nýbrž pouze postačilo stavebnímu úřadu ohlásit obnovení stavby. Skutečnost, že § 177 stavebního zákona hovoří o „obnově“ stavby přitom nevylučuje, aby se dané ustanovení vztahovalo i na případy, kdy původní stavba zničená živelní událostí zanikla. Krajský soud pak nepřisvědčil ani žalobní argumentaci ohledně toho, že na projednávanou věc měl být aplikován § 24 odst. 2 písm. l) a § 25 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „ZDP“). Plné znění rozsudku krajského soudu je přístupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) a soud na ně pro stručnost odkazuje.

## III.

pokračování

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rekapitulovanému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které uvedla, že z důkazních prostředků shromážděných v daňovém přiznání plyne, že v důsledku požáru nedošlo k zániku seníku jako věci v právním smyslu. Z důkazů vyplývá, že došlo k prohoření střešní krytiny seníku z hliníkového plechu, opláštění štítu a části stěn z hliníkového plechu. Nedošlo tedy k zániku původní stavby, neboť i při výrazném poškození střešní konstrukce stavby a části stěn bylo jednoznačným a nezaměnitelným způsobem patrně dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží. Na této skutečnosti dle stěžovatelky nic nemění, pokud v rámci následné stavební činnosti směřující k obnovení původního stavu, došlo k výměně částečně poškozených obvodových stěn. Skutečnost, že seník se po požáru nacházel v havarijním stavu, jak konstatoval znalec, zachování stavby jako věci v právním smyslu neodporuje. Relevantní pak není ani skutečnost, že pojišťovna škodu klasifikovala jako škodu *totální*. Stěžovatelka dále konstatovala, že krajský soud přehlédl, že stavební úřad vydal kromě souhlasu s obnovením stavby seníku i souhlas s *částečným* odstraněním stavby seníku. Šlo přitom pouze o částečné odstranění poškozených konstrukcí. Stavební úřad tedy v kontextu předchozích souhlasů neuděloval souhlas s obnovením zaniklé stavby, nýbrž uděloval souhlas s obnovou stavby, jejíž konstrukce byla odstraněna pouze částečně. Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, jak krajský soud posoudil otázku aplikace § 24 odst. 2 písm. l) a § 25 odst. 2 ZDP. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

#### IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud se s podklady vydanými stavebním úřadem vypořádal zcela správně. Neztotožnil se ani s dalšími kasačními námitkami, a navrhl proto, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

#### V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] V předmětné věci jde o to, zda náklady vynaložené stěžovatelkou v roce 2014 na stavební práce na stavbě seníku, který byl poničen požárem, byly vynaloženy na *opravu* tohoto seníku, a lze je tak uplatnit do daňové účinných nákladů jako celek jednorázově, nebo zda tyto byly vynaloženy na *pořízení nového hmotného majetku* (nového seníku), a lze je do daňových nákladů uplatnit postupně formou daňových odpisů.

[9] Stěžovatelka dané náklady uplatnila jednorázově ve zdaňovacím období roku 2014, neboť byla názoru, že se jedná o náklady na opravu seníku. Tento názor stěžovatelka zastává doposud. Je přesvědčena, že jej podporují důkazy nashromážděné v daňovém řízení (mj. i souhlas stavebního úřadu s částečným odstraněním stavby).

[10] Orgány finanční správy i krajský soud jsou naopak názoru, že z důkazů plyne, že seník jako věc v právním smyslu zanikl. Náklady na stavební práce proto nemohly být náklady na jeho opravu, nýbrž tyto bylo nutno posoudit jako náklady na pořízení nového

seníku, tedy nového hmotného majetku, které nebylo možno uplatnit v daňově účinných nákladech jednorázově, nýbrž tyto měly být postupně uplatňovány ve formě daňových odpisů. Listiny vydané stavebním úřadem na tomto závěru dle názoru krajského soudu a orgánů finanční správy nic nemění.

[11] Nejvyšší správní soud stěžovatele nepřisvědčil.

[12] I dle názoru kasačního soudu nemohly být dané náklady posouzeny jako náklady na *opravu* seníku, neboť seník dle důkazů nashromážděných v daňovém řízení jako věc v právním smyslu zanikl.

[13] Jak již uvedl krajský soud, pro posouzení existence seníku (jako věci v právním smyslu) je namístež využít rozhodovací praxi Nejvyššího soudu, podle níž stavba jako samostatný předmět právních vztahů (jako věc v právním smyslu) vzniká v okamžiku, v němž je vybudována minimálně do takového stadia, od něhož počínaje všechny další stavební práce směřují již k dokončení takto druhově i individuálně určené věci (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2012, sp. zn. 22 Cdo 764/2011, nebo ze dne 26. 9. 2007, sp. zn. 22 Cdo 2554/2007). K tomu u nadzemních staveb dochází vytvořením stavu, kdy je již jednoznačně a nezaměnitelným způsobem patrné alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 5. 2. 2002, sp. zn. 22 Cdo 2534/2000). Uvedené pravidlo se obdobně uplatní při posouzení zániku stavby jako věci. Nadzemní stavba zaniká a přestává být věcí v právním smyslu tehdy, není-li již patrné alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží původní stavby, tj. zpravidla destrukcí obvodového zdiva pod úroveň stropu nad prvním podlažím obvykle při současném odstranění zdiva příček; objem nově zbudovaných konstrukcí na místě - základech - původní stavby je v této souvislosti nerozhodný (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2001, sp. zn. 20 Cdo 931/99, a ze dne 26. 2. 2012, sp. zn. 22 Cdo 1241/2010, a dále např. Švestka, J., Spáčil, J., Škárová, M., Hulmák, M. a kol. *Občanský zákoník I. § 1 až 459. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, str. 689). U staveb obytných a staveb občanských tato zásada platí bezvýjimečně. I když může k zániku stavby jako věci v občanskoprávním smyslu dojít ojediněle i jiným způsobem (např. obestavením), stavby pro bydlení, pro individuální rekreaci, stavby občanského vybavení a ve zcela převažující většině i stavby sloužící výrobním účelům zanikají vždy destrukcí obvodového zdiva pod úroveň stropu nad prvním nadzemním podlažím (obvykle při současném odstranění zdiva příček), v důsledku čehož zaniká stav poskytující obraz o dispozičním řešení původní stavby (srov. i nedávný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 2. 2022, č. j. 33 Cdo 2339/2021-488). Z hlediska posouzení otázky zániku původní stavby přitom není rozhodující objem nově zbudovaných konstrukcí, neboť původní stavba buď zanikla a nově vybudované konstrukce pak tvoří součást stavby nové, nebo nezankla a nově zbudované konstrukce tvoří součást stavby původní. Pro posouzení zániku původní stavby je tedy v těchto případech významné to, co bylo odstraněno, nikoliv to, co bylo nově vybudováno, přičemž pro závěr o zachování dispozičního řešení prvního nadzemního podlaží je rozhodující, zda došlo k úplné či částečné destrukci obvodových zdí prvního nadzemního podlaží. Při úplné destrukci obvodových zdí je nepochybné, že původní stavba zanikla. Při částečném zbourání těchto zdí je nutno posoudit míru uvedených zásahů (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 28. 5. 2003, sp. zn. 22 Cdo 2088/2001, a ze dne 17. 7. 2008, sp. zn. 22 Cdo 1506/2008).

pokračování

[14] Optikou uvedených východisek zdejší soud vyhodnotil důkazní prostředky založené v daňovém spise a nemohl jinak, než přitakat krajskému soudu (a orgánům finanční správy), že seník jako věc v právním slova zanikl.

[15] Z daňového spisu plyne, že dne 23. 5. 2014 vypukl v seníku požár uskladněné slámy, který poškodil slámu, seník a rozdružovač slámy. Příčinou vzniku požáru byla technická závada, konkrétně cizí předmět ve stroji (přípis Hasičského záchranného sboru Kraje Vysočina ze dne 9. 6. 2015, zn. 6114002560).

[16] Ze znaleckého posudku č. 1198-181-2014 vypracovaného dne 29. 5. 2015 znaleckým ústavem STATIKUM s.r.o. pro účely stanovení výše pojistného plnění týkajícího se daného požáru pak vyplývá, že v důsledku požáru došlo působením vysokých teplot k deformaci značné části příhradových sloupů příčných vazeb nosné ocelové konstrukce seníku. To narušilo únosnost a spolehlivost celé konstrukce seníku. Působením vysokých teplot a v důsledku deformace sloupů došlo též k narušení střešních příhradových nosníků. Na základě zjištěného stavebně technického stavu se seník nachází v havarijním stavu. Vzhledem k vážným statickým poruchám ocelové konstrukce není možná oprava a je nutné provést demolici odbornou firmou. *„Na základě statického posouzení je daná konstrukce v havarijním stavu a nespolehlivá z důvodu deformace hlavních nosných prvků a nevyhovuje z pohledu bezpečnosti. Z těchto závažných důvodů se jedná o tzv. totální škodu a konstrukci je nutno odstranit. [...] Jelikož se jedná o totální škodu, nebyl rozsah prací a dodávek na odstranění škod po požáru stanoven. [...] Cena použitelných zbytků, kterými jsou především základové patky a ocel z nosné konstrukce, nebyla stanovena. Hodnota základových konstrukcí a částka získaná ze sběru kovů dle odborného odhadu pokryje náklady na demolici.“*

[17] V daňovém spise je dále založena i smlouva o dílo ze dne 9. 6. 2014 uzavřená mezi stěžovatelkou a obchodní společností BUILDINGCentrum - HSV, s.r.o., jejímž předmětem jsou „stavební opravy na středisku Blížkov“. Konkrétně se jedná o „opravu seníku po požáru“ složenou z následujících dílčích úkonů: „demolice seníku; zemní práce, základy; svislé konstrukce; opláštění, střecha, klempířské prvky; podlaha, vrata; nájezdy, terénní úpravy“. V související projektové dokumentaci z června roku 2014 je uvedeno, že v případě seníku dojde „k opravě základových konstrukcí pro osazení prefabrikovaného skeletu. Základové patky jsou z betonu C20/25 XC1, které jsou narušené. Musí dojít k výměně kotevních prvků. Mezi patkami jsou poškozené základové pasy, které je nutné též opravit. Řešení postupu opravy základových pasů a patek bude dohodnuto po odstranění stávajících stěn a nosné konstrukce haly společně s přizvaným statikem.“ Součástí nabídkového rozpočtu na předmětné práce na seníku je pak i položka pořadové číslo 40 označená jako „Demolice ocelové konstrukce haly rozřezáním, včetně likvidace“, dále položky 28 až 39 týkající se bouracích prací (mj. je zde uvedeno „bourání zdiva nadzákladového, řezání stávajícího živičného krytu, odstranění podkladu, bourání podkladů pod dlažby nebo mazanin betonových nebo z litého asfaltu, řezání stávajících betonových mazanin“). Co se pak týče stavebních prací, v rozpočtu je zahrnuta mj. „úprava základových patek a základových pasů pro montáž prefabrikovaného skeletu, dodávka a montáž železobetonového skeletu (sloupy, vazníky, krokve, stěnové panely, montáž opláštění stěn ocelových konstrukcí z tvarovaných ocelových plechů šroubovaných budov, či montáž krytiny ocelových střech z tvarovaných ocelových plechů šroubovaných budov).“

[18] Na základě citovaných důkazních prostředků nelze souhlasit se stěžovatelkou, že by stavba seníku (ve smyslu výše uvedené judikatury Nejvyššího soudu) nezanikla. Je

naopak nutno plně aprobovat závěr orgánů finanční správy a krajského soudu, že seník jako věc v právním smyslu přestal pro provedených stavebních pracích existovat. V důsledku narušení statiky seníku způsobeného požárem totiž bylo nutno odstranit obvodové stěny i stávající ocelovou konstrukci a do upravených základových patek uchytit konstrukci novou. V takové situaci nelze tvrdit, že nadále bylo „*patrně alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží původní stavby*“, resp. že nedošlo k „*destrukci obvodového zdiva pod úroveň stropu nad prvním podlažím a odstranění zdiva příček*“ (viz výše citovanou judikaturu Nejvyššího soudu ohledně okamžiku zániku stavby jako věci v právním slova smyslu). Rozhodné přitom není, že k uvedenému zániku seníku nedošlo ihned po požáru (jak vyplývá z fotografií založených v daňovém spise), nýbrž až návazně při stavebních pracích. Uvedené nemění nic na tom, že seník zanikl, a provedené práce proto nelze označit za *opravu* (neexistujícího) seníku (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 - 80). Na věc pak nemá vliv ani to polemika stěžovatelky s tím, zda je rozhodné, či nikoliv, že znalec označil stav seníku za havarijní, či že pojišťovna považovala škodu na seníku za totální. Orgány finanční správy ani krajský soud nevystavěly svá rozhodnutí na tom, že seník byl dle znalce v havarijním stavu a že dle pojišťovny byla škoda totální. Ačkoliv tyto závěry citovaly, zohlednily zcela v souladu s výše uvedeným to, v jakém stavu se seník nacházel pro účely posouzení jeho existence dle judikatury Nejvyššího soudu.

[19] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatelky, že by uvedené závěry byly rozporné s rozhodnutími, resp. souhlas stavebního úřadu. Z daňového spisu v tomto ohledu plyne, že stavební úřad poskytl orgánům finanční správy souhlas s částečným odstraněním stavby ze dne 10. 6. 2014, č. j. VÝST/19677/2014/3260/2014-ro (dále též „souhlas s částečným odstraněním“), souhlas s provedením ohlášené obnovy stavby ze dne 3. 7. 2014, č. j. VÝST/22915/2014/3679/2014-ro (dále též „souhlas s obnovou“), a souhlas s užíváním stavby ze dne 3. 9. 2014, č. j. VÝST/29205/2014/4576/2014-ro.

[20] Krajský soud se těmito souhlas vypořádal v bodech 35 až 44 rozsudku. Zejména akcentoval, že tyto byly vydány ve specifickém řízení podle § 177 stavebního zákona, který upravuje mimořádné postupy při bezprostředně hrozící živelní pohromě či závažné havárii. V rámci těchto postupů se lze odchýlit od klasických postupů zakotvených stavebním zákonem. Ustanovení § 177 odst. 2 a 3 stavebního zákona mj. umožňuje po oznámení stavebnímu úřadu provést bez rozhodnutí stavebního úřadu odstranění stavby či obnovu stavby (pokud je tato provedena ve shodě s původními rozhodnutími nebo jinými opatřeními stavebního úřadu). Z uvedeného krajský soud dovodil, že odstranění původní stavby seníku a povolení stavby nového seníku 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. Dodal, že „*skutečnost, že ustanovení § 177 stavebního zákona hovoří o ‚obnově‘ stavby nevylučuje, 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. 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.*“

pokračování

[21] Stěžovatelka uvedené posouzení krajského soudu v kasační stížnosti konkrétně nerozporuje. Akcentuje, že kromě souhlasu s obnovou stavební úřad vydal i souhlas s *částečným* odstraněním. Stavební úřad tedy posuzoval pouze *částečné* odstranění seníku, a to konkrétně pouze odstranění jeho poškozených konstrukcí.

[22] Uvedené tvrzení stěžovatelky nemůže dle názoru kasačního soudu zpochybnit argumentaci krajského soudu, resp. postup orgánů finanční správy. Předně je totiž nutno zdůraznit, že souhlas s *částečným* odstraněním neobsahuje bližší popis toho, co konkrétně má být odstraněno. V souhlasu je pouze uvedeno, že stavební úřad souhlasí s *částečným* odstraněním stavby spočívajícím v *odstranění poškozených konstrukcí stavby* – skladu píce (7 000 m<sup>3</sup>) na pozemku stavební parcela číslo 90 v katastrálním území Blížkov. Kromě uvedené obecné formulace, že má dojít k odstranění poškozených konstrukcí seníku, však daný souhlas neobsahuje nic dalšího; tj. nevymezuje, jaké konkrétní stavební části seníku mají být odstraněny, jaké mají být případně zachovány atp. Nelze tudíž tvrdit, že z daného souhlasu plyne, že došlo k odstranění pouze takových částí seníku, že tento zůstal zachován jako věc v právním smyslu ve smyslu výše citované judikatury Nejvyššího soudu. Tomuto závěru ostatně odporuje i technická zpráva z července roku 2014 (vypracovaná Ing. V.), která tvořila jeden z podkladů, na základě kterých stavební úřad uděloval souhlasy týkající se seníku. Tato zpráva se týká „*návrhu statického řešení prefabrikovaného železobetonového nosného skeletu velkoobjemového skladu píce v Blížkově*“. V ní je přitom uvedeno, 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 hale. Stávající patky musí být uzpůsobeny tak, aby přenesly zatížení od sloupů železobetonového skeletu a srovnána jejich horní hrana pro provedení prefabrikovaných sloupů. Do stávajících základových patek budou navrtány a na cementový tmel vlepeny trny, ke kterým se budou přivařovat kování osazená v patách sloupů. [...] Mezi sloupy budou ve vnějším líci objektu osazeny prefabrikované horizontální stěny tl. 130 mm. Nad stěnami bude vynechán volný pás a nad ním budou mezi sloupy montovány překlady výšky 300 mm. V místě vrat na podélných stranách objektu bude stěna tvořit zároveň překlad nad vraty. [...] Ocelové konstrukce, pro které není připraveno kování, budou po konzultaci se statikem firmy LOB kotveny na hmoždiny. Trapézové plechy popř. panely střešního pláště kotvit v každém poli. Před prováděním a osazením ocelových konstrukcí navazujících na skelet si prováděcí firma ocelových konstrukcí provede zaměření smontovaného skeletu v dotčených místech, zejména v místech světlíků.*“ I z uvedené technické zprávy, ze které stavební úřad vycházel, tedy plyne, že seník byl odstraněn až na poškozené základy, na které byla po úpravě namontována zcela nová stavba seníku. Touto optikou je přitom nutno hledět i na přípis stavebního úřadu ze dne 3. 12. 2018, č. j. VÝST/139163/2018-ro/54512/2018 (nutno přitom akcentovat, že stěžovatelka na tento v kasačním řízení, které je ovládáno zásadou dispoziční, výslovně nepoukazovala).

[23] V poslední kasační námitce stěžovatelka nesouhlasila s tím, jak krajský soud posoudil otázku aplikace § 24 odst. 2 písm. l) a § 25 odst. 2 ZDP.

[24] Za účelem vypořádání této námítky je předně nutno rekapitulovat rozhodnou právní úpravu.

[25] Podle § 24 odst. 1 věta první ZPD: *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.*

[26] Podle § 24 odst. 2 písm. c) věta první ZPD: *Výdajem (nákladem) podle odstavce 1 je také zůstatková cena hmotného majetku (§ 29 odst. 2) vyřazeného v důsledku škody jen do výše náhrad s výjimkou uvedenou v písmenu l).*

[27] Podle § 24 odst. 2 písm. l) věta první ZPD: *Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy.*

[28] Podle § 25 odst. 2 ZPD: *Škodou 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 prokázaný nezaviněný úhyn nebo nutná porážka zvířete základního stáda.*

[29] Podle § 24 odst. 2 písm. a) věta první ZPD: *Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku.*

[30] Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZPD: *Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2, včetně splátek a úroků z úvěrů a zápůjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění.*

[31] Podle § 26 odst. 2 ZPD: *Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek, stavby, s výjimkou 1. provozních důlních děl, 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m<sup>2</sup> a výšku 5 m, 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.*

[32] Krajský soud na základě citované právní úpravy aproboval závěr orgánů finanční správy, že náklady vynaložené na stavební práce spojené se stavbou nového seníku nebylo možné uznat jako náklady podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů. Zánik původní stavby seníku byl do základu daně promítnut zahrnutím daňové zůstatkové ceny stavby do výdajů podle § 24 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Pojistné vyplacené pojišťovnou jako potřebná náhrada vzniklé škody pro uvedení poškozené věci

pokračování

do původního stavu bylo správně promítnuto do výnosů. Náklady 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) ve spojení s § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[33] Nejvyšší správní soud se s názorem krajského soudu ztotožnil. Orgány finanční správy správně posoudily jako daňově uznatelný náklad stěžovatelky zůstatkovou cenu seníku [§ 24 odst. 2 písm. c) ZDP]. Finanční prostředky získané od pojišťovny pak jistě představovaly zdanitelný výnos stěžovatelky. Skutečnost, že stěžovatelka (z prostředků získaných od pojišťovny) pořídila nový hmotný majetek (novou stavbu seníku) namísto majetku vyřazeného v důsledku škody, pak z pohledu daně z příjmů založila její právo na postupné uplatňování nákladů na pořízení tohoto majetku (stavby seníku) formou odpisů [§ 24 odst. 2 písm. a) ZDP]. V tomto ohledu lze odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 - 80, č. 1225/2007 Sb. NSS, jehož závěry lze s ohledem na věcnou podobnost podpůrně využít i na nyní projednávanou věc, ačkoliv se daný rozsudek věcně týkal v první řadě výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Nejvyšší správní soud v předmětném rozhodnutí posuzoval otázku daňového režimu finančních prostředků vynaložených na opětovnou výstavbu budov zničených požárem v situaci, kdy daňovému subjektu bylo v souvislosti s touto výstavbou poskytnuto pojistné plnění. V odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „[v]ýdaje na pořízení hmotného majetku [...] se od ostatních výdajů (nákladů) daňově obecně neuznatelných liší tím, že je ve skutečnosti uznat lze, avšak nikoli jednorázově v jednom zdaňovacím období v plné výši, ale postupně, prostřednictvím odpisování“. V dalším textu rozsudku zdejší soud odmítl výklad, dle kterého by bylo možno výdaje na obnovení hmotného majetku uplatnit v daňově účinných výdajích dvakrát - jednou ve formě odpisů a podruhé ve formě výdajů podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP: „Je třeba konstatovat, že pokud by byl shledán správným právní závěr Krajského soudu v Plzni o tom, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů aplikovat v souzené věci lze, nebylo by lze žádným způsobem zabránit tomu, aby tytéž výdaje (náklady) na znovu vybudování předmětného objektu, byly uplatněny opakovaně. Poprvé v rámci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a následně poté rovněž postupně, cestou řádných odpisů. Pro takový stav nelze v zákoně o daních z příjmů vysledovat žádné rozumné odůvodnění. Je třeba zdůraznit, že se jedná o jeden druh výdajů (nákladů), stále jde o náklady na vybudování objektů. Skutečnost, že v důsledku jejich vynaložení bylo plněno z uzavřené pojistné smlouvy, z těchto výdajů (nákladů) nečiní náklady jiného druhu resp. nelze jen z tohoto důvodu na tyto výdaje (náklady) nahlížet jednou jako na výdaje (náklady) na zajištění pojistného plnění a poté znovu jako na náklady na výstavbu předmětného objektu, tedy na pořízení hmotného majetku. Jak již bylo shora uvedeno, ve věci je třeba vycházet z toho (a v tom Nejvyšší správní soud Krajskému soudu v Plzni přisvědčuje), že v souzené věci nešlo o opravu původního objektu, ale o výstavbu objektu nového. Není žádného rozumného vysvětlení, proč by daňový režim u nově vybudovaného objektu měl být jakkoli odlišný od postupu, kterým byly uplatňovány výdaje (náklad) na pořízení původního objektu. [...] Nelze se ztotožnit se závěrem o tom, že se nejedná o standardní způsob pořízení majetku jenom proto, že byla pořizovateli uhrazena škoda, která mu vznikla v důsledku pojistné události. Skutečnost, že byla pojištěnci uhrazena škoda a pokryty náklady na znovu vybudování předmětných objektů, nečiní z pořízení tohoto majetku pořízení jakkoli nestandardní, majetek byl pořízen obdobně jako by tomu případně bylo, pokud by žalobkyně pojistnou smlouvu neuzavřela, nadále se jedná o její výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a skutečnost, že jí jsou tyto výdaje (náklady) posléze uhrazeny třetí osobou z titulu uzavřené pojistné události,

*není v této souvislosti rozhodná. [...] Závěr žalovaného o tom, že jiný způsob uplatnění předmětného výdaje, než formou odpisů, zákon nepřipouští, naopak (oproti tvrzení žalobkyně) oporu ve znění zákona má, protože v opačném případě by se jevila úprava odpisování v ustanovení § 26 a násl. zákona o daních z příjmů nadbytečnou.“ Nejvyšší správní soud zde tedy zřetelně formuloval závěr, že náklady na pořízení nového hmotného majetku, kterým je nahrazován majetek vyřazený v důsledku škodní události, lze uplatnit v základu daně toliko postupně formou daňových odpisů tohoto majetku. V tomto ohledu ostatně viz i právní větu k danému rozsudku: „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 i v tomto případě je třeba eventuálně tyto náklady uplatňovat ve formě odpisů z hmotného majetku.“*

[34] Optikou uvedených závěrů je nutno i v nynější věci odmítnout tvrzení stěžovatelky, že peněžní prostředky vynaložené na znovuvybudování seníku bylo nutno uplatnit podle § 24 odst. 2 písm. l) ZDP. Vzhledem k tomu, že pořízení hmotného majetku se do výdajů (nákladů) uplatňuje formou odpisů, nelze náklady na jeho pořízení uplatnit bez náležité opory v ZDP jednorázově. Je přitom irelevantní, že uvedený náklad byl stěžovatelkou vynaložen v souvislosti s požárem a byl kompenzován pojistným plněním od pojišťovny. I tak jde o „klasické“ pořízení hmotného majetku, které se v daňové sféře projeví následným postupným odepisováním (viz citovaná pasáž rozsudku sp. zn. 5 Afs 95/2006). Na tomto závěru přitom nic nemění ani stěžovatelkou odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2007, č. j. 7 Afs 129/2006-135. Z tohoto lze ve vztahu k nákladům dle § 24 odst. 2 písm. l) ZDP seznat pouze tolik, že daňový subjekt nemusí v případě těchto nákladů prokazovat jejich souvislost s příjmy, neboť s ohledem na jejich charakter se tato podmínka považuje za splněnou vždy. Tato otázka však není předmětem nynější věci.

[35] Dodát lze, že náklady na pořízení nového hmotného majetku (seníku) pojmově nelze podřadit pod definici škody dle výše citovaného § 25 odst. 2 ZDP. Podle uvedeného ustanovení je škodou *fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka* – škodou tedy je zničení samotného seníku. Náklady na pořízení seníku nového ovšem *škodou* ve smyslu uvedeného nejsou. Podstatou těchto nákladů je obnovení majetku, který byl vyřazen v důsledku škody, tedy odstranění následků již nastalé škody (fyzického znehodnocení seníku). Jelikož přitom v důsledku neodstranitelného poškození (škody) musel být seník vyřazen z majetku, je nutno toto promítnout uplatněním zůstatkové ceny zničeného seníku do daňově účinných nákladů [§ 24 odst. 2 písm. c) věta první a § 29 odst. 2 ZDP, bod 76 a násl. rozhodnutí o odvolání]. Orgány finanční správy i krajský soud tudíž posoudily danou otázku správně.

[36] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[37] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo

pokračování

na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. září 2022

Tomáš Foltas  
předseda senátu