



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně **J. K.**, zast. JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem AK se sídlem Hálkova 24, 301 00 Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, Hálkova 14, 305 72 Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 3. 2006, č. j. 30 Ca 138/2003 – 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 3. 2006, č. j. 30 Ca 138/2003 – 36 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 3. 2006, č. j. 30 Ca 138/2003 - 36 byla zrušena (poté, kdy byly původně 4 samostatně vedené věci spojeny ke společnému projednání) rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2003, č. j. 2033/110/2003, ze dne 14. 8. 2003, č. j. 2034/110/2003, ze dne 14. 8. 2003, č. j. 2035/110/2003 a ze dne 14. 8. 2003, č. j. 2036/110/2003 a věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení. Citovanými rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměřům, kterými byl žalobkyni a jejímu manželovi stanoven základ daně, daň a daňová ztráta na dani z příjmů za zdaňovací období let 1998 a 1999. Skutkové okolnosti, z nichž vycházel Krajský soud v Plzni při rozhodování o důvodnosti podaných žalob byly následující: Žalobkyně podnikala společně se svým manželem na základě smlouvy o sdružení podle ustanovení § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb. občanského zákoníku v oboru pilařská a bednářská výroba palet a lešenářských podlážek. Žalobkyně zahrнула do výdajů za zdaňovací období roku 1998 a 1999 náklady na opravu hmotného majetku, a to budov pilnice a bednářny, které byly poškozeny požárem. Správce daně posoudil tyto výdaje jako výdaje na pořízení hmotného majetku a podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

účinného v rozhodném období (dále jen zákon o daních z příjmů) tyto náklady vyloučil z daňově uznatelných výdajů. Krajský soud v Plzni, jak bylo rovněž vymezeno v odůvodnění rozsudku, řešil v kasační stížnosti napadeném rozsudku dva okruhy problémů: Nejprve to, zda provedené práce po požáru byly opravami, a jsou tudíž výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, nebo zda byly pořízením hmotného majetku, jak tvrdí územní finanční orgány, tudíž je za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze pro daňové účely uznat podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Druhým problémem bylo to, zda na daný případ lze aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. K první otázce krajský soud v odůvodnění rozsudku podrobně zrekapituloval zjištění vyplývající z jednotlivých důkazních prostředků, zejména obsah znaleckého posudku vypracovaného za účelem posouzení charakteru stavebních prací při stavbách bednárný a pilnice, včetně jeho doplňku a následně se zaměřil na to, co lze rozumět opravou. Dovodil, že aby bylo lze pojmově o opravě hovořit, je nezbytné, aby věc, o jejíž opravu se má jednat, v době provádění opravy existovala. Odkázal na judikaturu týkající se určení, kdy lze stavbu považovat za věc v právním smyslu a dospěl k závěru, že destrukcí nadzemních částí, přestaly bednárna a pilnice jako věci v obecném právním smyslu existovat. Krajský soud v Plzni uzavřel, že se v souzené věci jednalo o výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, které podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze pro daňové účely uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. K posléze uvedenému okruhu právních problémů však Krajský soud v Plzni dovodil, že, na rozdíl od daňových orgánů, shledává souvislost výdajů na obnovu pilnice a bednárný s příjmy z poskytnutého pojistného plnění. Citoval obsah příslušné části pojistné smlouvy a uvedl, že jelikož byly vynaložené výdaje na pořízení hmotného majetku, bylo dosaženo pojistného plnění na novou hodnotu postižené věci. Kdyby výdaje na pořízení majetku nebyly vynaloženy, bylo by dosaženo pojistného plnění jen do časové hodnoty postižené věci. V tom je třeba podle krajského soudu spatřovat souvislost výdajů na obnovu staveb s příjmy z pojistného plnění. Krajský soud proto uzavřel, že je-li pojistnou podmínkou vyplacení nové hodnoty postižené stavby její obnova, pak je v případě splnění této podmínky dána souvislost výdajů na obnovu stavby s příjmy z pojistného plnění, jak to jako jednu z podmínek uznání výdajů pro daňové účely požadovalo ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Proti rozsudku Krajského soudu v Plzni podal žalovaný v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou v souladu s ustanovením § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odůvodnil tím, že soud nesprávně posoudil přípustnost aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Zdůraznil, že žalobkyně v podané žalobě namítala, že i pokud by předmětné práce neměly charakter oprav, nýbrž charakter pořízení hmotného majetku, šlo by o daňově uznatelný výdaj (náklad) podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Namítal, že pokud se soud ztotožnil s názorem žalovaného stran charakteru výdajů, měl se krajský soud rovněž vyjádřit ke sporné otázce dvojího uplatnění výdajů (nákladů), ke kterému by při aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nepochybně došlo. Soud tak však neučinil, ačkoli jak žalobkyně v žalobě, tak žalovaný ve vyjádření k podané žalobě tuto otázku navozují. Dle názoru žalobkyně jsou odpisy majetku zákonnými výdaji, které jsou výdaji bez ohledu na to, zda a kdy byl učiněn výdaj na pořízení majetku a jsou spojovány s příjmy, dosahovanými v souvislosti s používáním tohoto majetku. Naproti tomu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů upravuje dle názoru žalobkyně specifický výdaj (který by jinak nebyl výdajem), a to zcela nezávisle na ostatních kategoriích výdajů. Sama žalobkyně připustila, že by došlo k dvojímu uplatnění výdajů (a to formou výdaje na dosažení příjmů z pojistného a zároveň formou odpisů), což však dle

jejího názoru nemůže být důvodem popření práva daňového subjektu vyplývajícího z ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Možnost dvojího uplatnění výdajů sama žalobkyně v podané žalobě považuje buď za nedostatek zákona, který však nemůže být vykládán účelově k její tíži, nebo za důvodnou zákonnou úpravu. Žalovaný v kasační stížnosti uvedl, že má zato, že tytéž výdaje nelze odečítat od dvou typů příjmů. O určité výdaje lze snížit pouze příjem s nimi související, kterým může být pouze jeden typ příjmů. V souzené věci byly náklady, vynaložené na pořízení nemovitostí, shledány náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů a jejich uplatňování je umožněno pouze formou odpisů. Žádné další uplatnění těchto výdajů zákon nepřipouští. Možnost uplatnění daňového výdaje pouze jedenkrát, je obecným principem uplatňování výdajů a není zřejmé, proč by v souzené věci měl být tentýž výdaj uplatněn jednou jako výdaj zákonný (jednalo by se o odpisy) a jednou jako výdaj specifický /dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů/. Zmíněné ustanovení se vztahuje pouze na případy, kdy konkrétní výdaj není daňově uznatelným, ale protože souvisí s nějakým příjmem, daňově uznatelným se maximálně do jeho výše stane. To však není případ žalobkyně. Výdaje na pořízení hmotného majetku jsou sice daňově neuznatelné dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ale není tomu tak z důvodu, že by tyto výdaje nebylo možno vůbec uplatňovat, ale proto, že se uplatňují jinou formou, a to formou odpisů dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Protože jde o výdaj, který je speciálně upraven, nemůže se na něj vztahovat možnost ještě dalšího uplatnění dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Žalobce navrhl zamítnutí podané kasační stížnosti. Uvedl, že stěžovatel vychází z přesvědčení, že ke dvojímu uplatnění výdajů nepochybně došlo. Zdůraznil, že podstata pojištění proti způsobeným škodám vychází z principu, že poškozenému pojišťovna uhradí škodu, která mu v důsledku pojistné události vznikla a nejedná se tedy o standardní způsob pořízení majetku. Výdaje formou odpisů lze uplatňovat i v případě, kdy předmětem zdanění jsou pouze příjmy z činnosti, ke které je nemovitost využívána. Odpisy lze dokonce uplatňovat i v případě, kdy poplatník nepořídí nemovitost úplatně z vlastních prostředků, ale získá ji darováním, děděním nebo jiným způsobem. Dvojí uplatnění výdaje v případě, kdy je výdaj již vynaložen, je svojí podstatou stejné, jako běžná daňová situace, kdy výdaj formou odpisu je daňově přípustný i v případě, kdy peněžitý výdaj nebyl vůbec poplatníkem učiněn. Výdaj na obnovení (dle žalovaného „pořízení“) majetku je výdajem dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a odpisy mohou mít charakter odpisů majetku pořízeného jiným způsobem (pořízen z pojistného plnění). Nejedná se tedy o dvojí uplatnění jednoho výdaje, ale o dva daňově odlišné výdaje, kdy výdaj skutečně vynaložený žalobkyní je výdajem s přímou a nespornou vazbou na příjem z pojistného plnění (pojistné plnění bylo tímto výdajem nezaměnitelně podmíněno), přičemž odpisy majetku nejsou podmíněny přímou vazbou na konkrétní zdanitelný příjem ani úplatným pořízením tohoto majetku. Názor, že jiný způsob uplatnění předmětného výdaje zákon o daních z příjmů nepřipouští, nemá oporu ve znění zákona. Podmínka přímé souvislosti výdaje s příjmem zahrnutým do základu daně je nesporně splněna.

Kasační stížnost se opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního. Předmětné ustanovení se týká nesprávného právního posouzení věci soudem v předcházejícím řízení, spočívajícího v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, nebo je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v mezích stěžovatelem uplatněného důvodu a kasační stížnost shledal důvodnou.

Nejprve je třeba konstatovat, že předmětem kasační stížnosti nebyly okolnosti týkající se okruhu problémů vztahujících se k charakteru provedených prací při stavbách bednární a pilnice. Lze proto pouze poznamenat, že odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Plzni k této otázce (str. 18-21 rozsudku) je podrobné, přesvědčivé a zcela vyčerpávající. Nejvyšší správní soud se pak ztotožňuje se stanoviskem krajského soudu v tom, že se, pokud jde o tyto práce, jedná o výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, které podle § 25 odst. 1 písm.a) zákona o daních z příjmů nelze pro daňové účely uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Důvodnými však Nejvyšší správní soud shledal námitky, obsažené v kasační stížnosti, vztahující se k posouzení otázky, zda lze v daném případě aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Z odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Plzni vyplývá, že se při řešení této otázky primárně zaměřil na to, zda mezi příjmy plynoucími z uzavřené pojistné smlouvy a výdaji na výstavbu bednární a pilnice je vztah vzájemné souvislosti či nikoli. K řešení uvedené otázky však nebylo lze přistoupit izolovaně a odhlédnout přitom zejména od toho, že je ustanovení § 24 odst. 2 písm.zc) zákona o daních z příjmů třeba interpretovat i ve vztahu s ostatními ustanoveními zákona o daních z příjmů, zejména k ustanovením § 25 a dalším tohoto zákona.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jsou za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, považovány rovněž výdaje, (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů s nimi souvisejících za podmínky, že jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období. Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 26) a pozemků včetně splátek a úroků z úvěrů spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich pořizovací ceny. Podle ustanovení § 26 odst. 2 písm. c) jsou hmotným majetkem (z něhož se stanoví odpisy pro účely zákona o daních z příjmů) mimo jiné stavby. Podle ustanovení § 26 odst. 5 se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.

Žalovaný v kasační stížnosti namítal, že se krajský soud nevyjádřil k otázce dvojího uplatnění výdajů (nákladů), ke kterému by došlo při aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Z obsahu podané žaloby (str. 3) vyplývá, že i žalobce si byl vědom důsledků, které by aplikací jeho právního názoru nastaly, a sice toho, že by případně došlo k dvojímu uplatnění výdajů (nákladů), nejprve formou výdaje na dosažení příjmů z pojistného a následně formou odpisů. Na rozdíl od žalovaného se však domnívá, že mu tuto okolnosti nelze klást k tíži. Rozsudek Krajského soudu v Plzni se však k otázce případného následného dvojího uplatnění výdajů nijak nevyjadřuje, když z odůvodnění vyplývá, že se zaměřil pouze na zjištění, zda existuje souvislost mezi příjmy - pojistným plněním na straně jedné a výdaji - náklady na znovu vybudování objektů na straně druhé. Jestliže byl podanou žalobou navozen problém případné možnosti dvojího uplatnění identických nákladů, bylo na soudu, aby interpretaci právní normy, kterou provedl, konfrontoval s těmito okolnostmi. Pokud tak neučinil, je jeho rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné a námitka uplatněná v kasační stížnosti je proto důvodná.

Žalovaný v kasační stížnosti namítal, že nelze tytéž výdaje odčítat od dvou typů příjmů, ale o určité výdaje lze snížit pouze příjem s nimi související, kterým může být pouze jeden typ příjmů a náklady vynaložené na pořízení nemovitosti lze uplatnit podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů pouze formou odpisů. K této námitce je třeba uvést následující: Při aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je třeba chronologicky postupovat tak, že nejprve je třeba posoudit, zda v souzené věci jde o výdaje, na které se uvedené ustanovení vztahuje a teprve v případě kladného zodpovězení této otázky je třeba posuzovat, zda je dána souvislost s příjmy, vůči kterým jsou výdaje s poukazem na toto ustanovení uplatňovány. Předmětem, na který se vztahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jsou výdaje, (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Smyslem tohoto ustanovení je, a v tom je třeba žalovanému přisvědčit, umožnit, aby za situace, kdy mezi konkrétními příjmy a výdaji, *které by jinak uznatelné nebyly*, existuje vzájemná souvislost a jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období, bylo lze i tyto jinak neuznatelné výdaje (náklady) uplatnit. Předmětné ustanovení sice odkazuje na § 25 při vymezení, o které výdaje (náklady) se může jednat, je však třeba přesto posoudit, zda uvedené pravidlo lze aplikovat vůči všem výdajům (nákladům) tam uvedeným, či zda lze, a je třeba, mezi těmito výdaji (náklady) diferencovat. Z ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů, vyplývá, že ve skutečnosti neupravuje homogenní skupinu výdajů (nákladů), které za daňově uznatelné považovat nelze. Je třeba vidět to, že účelem ustanovení § 25 není stanovit, zda tam uvedené druhy výdajů (nákladů) nelze považovat za výdaje absolutně tzn. v celém rozsahu, daňově neuznatelné, či zda je případně za zákonem stanovených podmínek postupně uplatňovat lze, ale účelem tohoto ustanovení je vymežit, které typy výdajů (nákladů) za daňově uznatelné považovat nelze. Výdaje na pořízení výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, nehmotného majetku se pak 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 (ustanovení § 26 a násl. zákona o daních z příjmů). Ustanovení § 24 odst. 2 obsahuje demonstrativní výčet toho, co se rozumí výdaji (náklady) a na které lze aplikovat obecné pravidlo obsažené v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které stanoví, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Jestliže však zákon o daních z příjmů konstruuje zvláštní režim uplatňování výdajů (nákladů) pro určitý typ majetků a sice prostřednictvím odpisování jejich hodnoty, jde o speciální právní režim k uplatňování tohoto druhu výdajů a tedy o speciální právní úpravu k postupu dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výslovně předpokládanou v odst. 2 písm. a) tohoto ustanovení. Oním kritériem odůvodňujícím speciální právní úpravu je předmět, na který byl ten který výdaj (náklad) vynaložen a sice hmotný resp. nehmotný majetek (ustanovení § 26 odst. 2, 3, 4 zákona o daních z příjmů). Jestliže tedy účelem ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je umožnit uplatnění výnosů (nákladů) v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 i pro náklady, na které by uvedené ustanovení jinak nedopadalo, neboť je obecně za výdaje (náklady) považovat nelze, v případě hmotného a nehmotného majetku /ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů/ je zde speciální režim uplatňování těchto výdajů (nákladů) cestou jejich odpisování (ustanovení § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů), obecný postup uplatňování výdajů (nákladů) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ke kterému je třeba vztáhnout i výdaje (náklady) v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) proto v tomto případě aplikovat nelze.

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.

Vzhledem k tomu, že předmětem napadeného rozsudku bylo posouzení, zda lze v dané věci postupovat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, či nikoli a jinými ustanoveními nebylo argumentováno, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné toliko zcela obecně a bez vlivu na závěr o důvodnosti podané kasační stížnosti poznamenat, že za daňové výdaje nebylo lze považovat podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů v rozhodném období výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů bylo od daně z příjmů fyzických osob osvobozeno mimo jiné plnění z pojištění majetku. Nabízí se proto otázka, zda skutečnost, že za daňové výdaje (náklady) nelze považovat výslovně ty, které jsou vynaloženy na příjmy od daně osvobozené /a tedy mezi těmito příjmy a výdaji (náklady) pojmově souvislost být musí/, by mohla být považována za speciální situaci ve vztahu k ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. K této otázce však Nejvyšší správní soud stanovisko nezujímá, neboť, jak již bylo uvedeno, nebyla tato okolnost zmiňována v rozhodnutí žalovaného o odvolání, ani v rozsudku Krajského soudu v Plzni a žalovaný jí rovněž neoperuje v podané kasační stížnosti.

K argumentům žalobkyně uvedeným ve vyjádření k podané kasační stížnosti je třeba uvést následující: 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. Proti tvrzení žalobkyně o tom, že odpisy lze uplatňovat i tehdy, pokud jsou předmětem zdanění příjmy z činnosti, ke které je nemovitost využívána, či tehdy, pokud ji poplatník nepořídí z vlastních prostředků, nelze ničeho namítat, avšak tyto argumenty rovněž nevedou k závěru, že kasační stížnost žalovaného není důvodná. Odpisy se totiž vztahují k movitému či nemovitému majetku, který je v majetku daňového poplatníka (ustanovení § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů) a tento majetek odepisuje ten, v jehož majetku se v tu kterou dobu nachází. Vždy však jde o odpis jednoho výdaje a sice výdaje na pořízení tohoto majetku. Skutečnost, že bylo v návaznosti na uskutečnění výdaje (nákladu) poskytnuto rovněž pojistné plnění, z tohoto výdaje nečiní výdaj „na poskytnutí pojistného plnění“, ale uvedená okolnost je toliko jedním z následků

(těchto následků může být pochopitelně více), které v důsledku uskutečnění výdaje (nákladu) nastaly. 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.

Z důvodů v tomto rozhodnutí uvedených, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil věc k dalšímu řízení krajskému soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu