



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **P. J.**, zastoupený Mgr. Pavlou Krejčí, advokátkou, se sídlem Praha 1, Myslíkova 23, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 7. 2015, č. j. 10 Af 1/2011 - 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Tímto rozsudkem městský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „původní žalovaný“) ze dne 9. 11. 2010, č. j. 13663/10-1100-107006, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1090000182 Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 23. 2. 2009, č. 65728/09/004915108889, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 2 593 123 Kč.

Rozhodnutí původního žalovaného napadl stěžovatel žalobou, kterou Městský soud v Praze neshledal důvodnou, a proto ji rozsudkem ze dne 20. 7. 2015, č. j. 10 Af 1/2011 - 28, zamítl.

II. Posouzení věci městským soudem

Městský soud vzal mimo jiné za prokázané, že stěžovatel založil kartu dlouhodobého hmotného majetku na nemovitost Sokolská 68, Praha 2, a zařadil ji do odpisové skupiny 5 se vstupní cenou 19 000 000 Kč a na zásobách zároveň evidoval k 31. 12. 2004 druhou část kupní ceny nemovitosti ve výši 8 200 000 Kč (splátky uplatněné v daňových výdajích v roce 2002 ve výši 1 500 000 Kč a v roce 2003 ve výši 6 700 000 Kč), tj. celkem cena nemovitosti ve výši 27 200 000 Kč. Posléze v roce 2005 stěžovatel na kartě IM – Budova Sokolská provedl změnu zařazení z odpisové skupiny 5 do odpisové skupiny 6 v souladu s § 30 zákona o daních z příjmů, přičemž takové zařazení se provádí, došlo-li u stavebního díla ke změně hlavního užívání, a uplatnil ve výdajích odpis z nemovitosti ve výši 306 066 Kč. Pro skutečnost, že nemovitost nebyla nakoupena jako zboží za účelem jejího dalšího prodeje v nezměněném stavu, ale že se jednalo o nákup hmotného majetku, svědčí podle městského soudu také, že na nemovitosti byly v roce 2005 prováděny stavební práce (např. vybourání a odstranění rozvodů ústředního topení, vybourání otopných těles SNP, demontáž plynových kotlů, rozřezání potrubí pro ústřední topení, vysekání elektrorozvodů, vysekání hlavního přívodu elektřiny, demontáž výtahu a výtahové šachty). Podle městského soudu již z tohoto důvodu nelze danou nemovitost považovat za zboží ve smyslu § 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., protože na ní bylo před jejím prodejem provedeno technické zhodnocení. Dále se krajský soud vypořádal s ostatními žalobními námitkami, jejichž posouzení nyní stěžovatel nenapadá.

III. Shrnutí kasační stížnosti

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel opětovně namítl, že je osobou provozující na základě živnostenského oprávnění činnost realitní agentury a od samého počátku (rok 2002) měl v úmyslu nemovitost pořídit za účelem jejího dalšího prodeje bez provedení technického zhodnocení a toto své rozhodnutí nikdy nezměnil. Rovněž neměl záměr dům používat k vlastní činnosti ani jej pronajímat. S finančními orgány je ve shodě, že v letech 2002 až 2004 na domu neprobíhaly stavební práce. Tyto práce, které byly dle správce daně charakteru technického zhodnocení (stěžovatel tento názor nesdílí), probíhaly až v roce 2005. Dům byl zakoupen od předchozího majitele ve špatném technickém stavu, který neumožňoval bez podstatných úprav jeho provoz; měl odpojen přívod elektřiny a plynu. Protože pro opětovné zapojení elektroměru a plynoměru jsou nutné revizní zprávy na elektroinstalaci a rozvod plynu a plynové spotřebiče potvrzené autorizovanými osobami, bez těchto revizních zpráv nebyl dům ve stavu vyžadovaném § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a nebylo jej možné platně zařadit jako hmotný majetek ve smyslu zákona o daních z příjmů. Dům tak současně nesplňoval základní podmínku pro zahájení odepisování ve smyslu § 26

pokračování

odst. 5 věta druhá zákona o daních z příjmů. Stavební práce, které byly na domu prováděny až od roku 2005, měly charakter a rozsah nutných zabezpečovacích a konzervačních prací. Pokud v roce 2005 byla provedena např. demontáž radiátorů nebo části elektrických rozvodů (v obou případech se jednalo o vybavení budovy v dále nepoužitelném a neopravitelném stavu), nejednalo se svým charakterem o technické zhodnocení nemovitosti, ale o běžný výdaj na likvidaci – vyřazení části věci (zásob), které je charakteru daňového výdaje. Již v roce 2005 stěžovatel dům úplatně převedl (vklad do katastru nemovitostí byl proveden v roce 2006) na jinou osobu, přičemž v letech 2002 až 2005 nebyl dům používán ani pronajímán. Z uvedeného plyne, že do roku 2004 včetně na domu neprováděl žádné stavební práce, tj. v roce 2004 na něm nemohl provádět ani technické zhodnocení.

Chybný postup osoby, která vedla stěžovateli účetnictví, při němž byla část peněžních výdajů na pořízení zásoby zboží zaevidována v roce 2004 nesprávně jako nákup hmotného majetku, včetně nesprávného a chybného uplatnění odpisů za rok 2004, stěžovatel vysvětlil již v žalobě, přičemž tímto pochybením nedošlo ke zkrácení jeho daňové povinnosti.

Stěžovatel se již v roce 2002 rozhodl, že splátkami hradí a bude hradit nákup zboží a toto své rozhodnutí nikdy nezměnil. V této souvislosti je úvaha žalovaného, které městský soud přisvědčil, že v roce 2004 se stěžovatel stal vlastníkem předmětné nemovitosti a bez ohledu na hrazení splátek v předcházejících letech se měl rozhodnout, zda splátkami hradil nákup zboží nebo hmotného majetku, podle názoru stěžovatele zmatečná. Závěru městského soudu, že uvedené stěžovatel neučinil, neboť evidoval budovu současně jako zboží i jako investiční (hmotný) majetek, rozumí stěžovatel tak, že rovněž městský soud je názoru, že stěžovatel své rozhodnutí z roku 2002 pořídit nemovitost jako zboží nezměnil ani v roce 2004 či později. V takovém případě a rovněž s ohledem na to, že faktický stav budovy nedovoloval její zařazení do hmotného majetku ani zahájení jejího odpisování, měl být žalovaným zvýšen základ daně o stěžovatelem uplatněné odpisy z části nákupu zboží a naopak snížen o výdaje na pořízení zásob (bez částek připadajících na pozemek).

Za nepřezkoumatelnou pro nedostatek důvodů považuje stěžovatel úvahu městského soudu, že z evidování budovy částečně jako zboží a částečně (chybně) jako odpisovaný hmotný majetek plyne, že chybné je evidování nemovitostí jako zboží, neboť ze správního spisu jsou patrné důkazní prostředky ve prospěch pořizování budovy jako zboží i neměnné projevy vůle stěžovatele budovu za zboží považovat.

Dále stěžovatel městskému soudu vytkl, že se nijak nevypořádal se žalobní námitkou poukazující na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 25/2008 – 48, jímž bylo rozhodnuto o kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu ze dne 15. 11. 2007, sp. zn. 11 Ca 345/2006. Za situace, v níž žalovaný i městský soud opírají své rozhodování v zásadě jen o chybné evidování části výdajů zboží jako výdajů na pořízení hmotného majetku, musí se městský soud vypořádat se svou předchozí argumentací v rozsudku ze dne 15. 11. 2007, že bez ohledu na zaevidování nemovitosti jako hmotného majetku poplatníkem je nutné považovat její nákup v souladu s § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. za nákup zboží. Stěžovatel je přesvědčen, že uvedené rozsudky městského soudu a Nejvyššího správního soudu plně dopadají na posouzení zásadní právní otázky,

zda má osoba vykonávající činnost realitní agentury možnost variantně rozhodnout, zda bude pořizovaná nemovitost zásobou zboží, anebo hmotným majetkem. Z uvedených rozsudků je zjevné, že takovou možnost nemá.

Dále stěžovatel namítl, že již v žalobě uváděl, že žalovaná rozhodnutí nezmiňují konkrétní ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů, dle kterého se měl dopustit dle žalovaného pochybení. Zároveň argumentoval, proč za takové ustanovení nelze považovat žalovaným uváděný § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů, které lze aplikovat pouze na výdaje, které byly uskutečněny v běžném zdaňovacím období (tj. v tomto případě v roce 2004), za které má být základ daně upraven. Ani s touto námitkou se městský soud nevypořádal a pouze přejal chybná tvrzení žalovaného o domnělém porušení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel dále dodal, že i pokud by hypoteticky porušením podmínek bylo provedení technického zhodnocení v roce 2005 (dle stěžovatele ovšem tyto stavební práce neměly charakter technického zhodnocení), pak by věc u stěžovatele jako fyzické osoby nebyla posuzována dle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ale v souladu s § 23 odst. 12 zákona o daních z příjmů by se postupovalo podle § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů a mělo by se tedy posuzovat, zda došlo či nedošlo k porušení podmínek v roce 2005, tj. v roce provádění stavebních prací.

Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a uvedl, že z kasačních námitek stěžovatele plyne, že rozhodnou otázkou je posouzení, zda budova koupená stěžovatelem byla zbožím nebo hmotným majetkem. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že se již v roce 2002 rozhodl, že dům bude zbožím a své rozhodnutí nezměnil, přičemž zopakoval své závěry uvedené v jeho rozhodnutí.

Žalovaný rovněž nesdílí názor stěžovatele, že dům nebyl ve stavu způsobilém pro zahájení odpisování ve smyslu § 26 odst. 5 věta druhá zákona o daních z příjmů. Z čl. 4, posledního odstavce kupní smlouvy ze dne 30. 9. 2004 vyplývá, že na nemovitosti před převodem vlastnického práva na stěžovatele byly dne 2. 1. 2004 a dne 15. 4. 2003 prodávajícím provedeny stavební práce, se kterými byl stěžovatel seznámen a s nimiž nemovitost převzal; smlouva nezmiňuje technický stav nemovitosti, resp. podstatné vady nemovitosti (např. že by dům byl v havarijním či život ohrožujícím stavu; takový stav nemovitosti nezmiňuje ani statický posudek vypracovaný Ing. B. v červnu 2005), ani to, že by dům byl odpojen od přívodu elektřiny a plynu. Zároveň se nejednalo o nezkolaudovaný dům, neboť mu bylo již v minulosti přiděleno číslo popisné. Lze proto důvodně předpokládat, že stěžovatel koupil v roce 2004 dům neodpojený od dodávek elektřiny a plynu, přičemž tomu tak bylo minimálně do doby zahájení stavebních prací, tzn. dle zápisu ze stavebního deníku do konce července 2005. Odpojení tedy stěžovatel provedl svévolně, zjevně z důvodu provádění nových elektrorozvodů, vybourání a odstranění rozvodů ústředního topení, vybourání otopných těles, demontáž plynových kotlů a s tím

pokračování

souvisejících prací. Z uvedeného, jakož i z obsahu správního spisu, plyne, že dům nebyl ve stavu, který je stěžovatelem popisován, a žalovaný je přesvědčen, že byl již při jeho koupi stěžovatelem v roce 2004 ve stavu umožňujícím zahájit odpisování.

Dále žalovaný poukázal na to, že velká část prací provedených stěžovatelem v roce 2005 nebyla svým rozsahem a charakterem udržovacími pracemi, ale pracemi přípravnými, které podléhaly stavebnímu povolení (viz sdělení k ohlášení stavebních úprav Úřadu Městské části Praha 2 ze dne 8. 11. 2005, č. j. OV/05/013652/Wa). Některé práce, které stěžovatel popisuje jako nutné zabezpečovací a konzervační práce, svým rozsahem i charakterem také neodpovídaly statickému posudku (např. vybourání a odstranění rozvodů ústředního topení, vybourání otopných těles, demontáž plynových kotlů, vysekání elektrorozvodů, demontáž výtahu aj.).

Z obsahu správního spisu má podle stěžovatele vyplývat, že ve stavu před zahájením stavebních prací (tj. v roce 2004 a 2005) měl v úmyslu budovu zobchodovat. V této souvislosti poukázal žalovaný na výpověď advokátky Mgr. Pavly Krejčí a znění návrhů kupních smluv a souvisejících listin.

V. Replika stěžovatele k vyjádření žalovaného

V replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že ze stanovisek stran je zřejmé, že pro správné posouzení skutkového stavu je podstatné, zda budova byla zakoupena v provozuschopném stavu, tj. také se zapojenou elektřinou a plynem. Z tohoto důvodu Nejvyššímu správnímu soudu předkládá potvrzení Pražské energetiky a.s., které dokládá, že od 1. 6. 2004 do 31. 8. 2005 nebyl objekt napojen na elektrickou energii, a potvrzení Pražské plynárenské a.s., že předmětné odběrní místo bylo odpojeno od plynu minimálně v období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2005. Stěžovatel má proto za prokázané, že pokud byl návrh na vklad jeho vlastnického práva k dané nemovitosti učiněn dne 11. 10. 2004, bylo to v době, kdy v budově nebyla zapojena elektřina a plyn; budova tedy prokazatelně nebyla zakoupena ve stavu způsobilém pro užívání nemovitosti a zahájení odpisování. Žalovaný proto vycházel z nedostatečně a nesprávně zjištěného skutkového stavu.

VI. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž v první řadě zkoumal, zda napadený rozsudek městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou kasační námitku, že se městský soud nevypořádal se žalobní námitkou, že rozhodnutí žalovaného nezmiňuje konkrétní ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů, a s tím související argumentací stěžovatele, a jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

Z napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud shodně se žalovaným, jehož závěry převzal, dovodil, že pochybení se stěžovatel dopustil v roce 2004, protože v tomto roce se stal vlastníkem budovy a bez ohledu na hrazení splátek v předcházejících letech se měl rozhodnout, zda splátkami hradil nákup zboží, nebo hmotného majetku. Jakkoli by odůvodnění rozsudku městského soudu mohlo být v tomto směru podrobnější, nelze dospět k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti, neboť je z něj zjevné, jakými úvahami se při vypořádání uvedené žalobní námitky řídil a na základě jakých právních ustanovení [městský soud cituje právní závěry žalovaného odkazující na § 2, § 23 odst. 3 písm. a) bod 2, § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, s nimiž se ztotožňuje] své závěry dovodil. Závěry městského soudu jsou přitom dle názoru Nejvyššího správního soudu také správné, jak dále níže rozvedeno. Lze jen doplnit, že na základě § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze učinit dílčí závěr, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou výdajem toho zdaňovacího období, ve kterém byly daňovým subjektem prokazatelně vynaloženy, pokud zákon nestanoví jinak. Jestliže v daném případě stěžovatel zakoupil budovu (a pozemek) v roce 2004, nelze posuzovat výdaj představující úhradu jejich ceny jako daňový výdaj v roce jiném, a to ani v letech předcházejících či pozdějších (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 25/2008 – 48). Teprve v roce 2004 nastaly na základě uzavřené kupní smlouvy účinky úhrady kupní ceny za dotčené nemovitosti (budovu a pozemek), byť ji předtím na základě smlouvy o smlouvě budoucí stěžovatel zálohově platil. Posouzení výdajů stěžovatele vztahujících se k úhradě kupní ceny je proto nutné vztáhnout ke zdaňovacímu období roku 2004. K tomuto zdaňovacímu období je nutné také posuzovat, zda se v případě budovy jednalo o zboží či nikoli, přičemž je zapotřebí také zohlednit skutečnosti následné, zejména provedení stavebních prací v roce 2005. Z těchto okolností lze totiž dovodit, zda se v roce 2004 jednalo v případě nákupu budovy o pořízení zboží nebo hmotného majetku. Z uvedeného rovněž plyne správnost závěrů žalovaného a městského soudu o aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů; jejich rozhodnutí jsou v tomto ohledu přezkoumatelná. Stěžovatel se přitom zjevně mýlí, když městskému soudu „podsouvá“, že je názoru, že stěžovatel své rozhodnutí z roku 2002 pořídit nemovitost jako zboží nezměnil ani v roce 2004 či později. Nic takového městský soud nedovodil, pouze konstatoval, že v roce 2004 se měl stěžovatel rozhodnout, zda splátkami v dřívějších letech hradil nákup zboží nebo hmotného majetku; stěžovatel však takové rozhodnutí neučinil a budovu evidoval současně jako zboží i jako dlouhodobý hmotný (investiční) majetek. Závěr městského soudu je i v této části zcela jasný a přezkoumatelný.

Mezi účastníky řízení není sporu ohledně skutkových okolností, že v roce 2004 se stal stěžovatel vlastníkem nemovitostí na základě kupní smlouvy ze dne 30. 9. 2004, v níž kupní cena byla dohodnuta na částku 10 800 000 Kč u pozemku a u domu na částku 27 200 000 Kč. Rovněž není sporu o tom, že stěžovatel je fyzickou osobou, která v rozhodném období oprávněně provozovala na základě živnostenského oprávnění činnost realitní agentury.

pokračování

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 25/2008 – 48: *„Rozhodujícím argumentem určitě nemůže být způsob inventarizace, který provedl stěžovatel a v jeho rámci tyto nemovitosti označil za „majetek“, nýbrž povaha tohoto majetku.“* V nyní projednávané věci je ovšem sporná právě povaha domu. Finančním orgánům lze, jak bylo již výše uvedeno, přisvědčit v názoru, že v roce 2004, kdy se stěžovatel stal jeho vlastníkem, se měl rozhodnout, zda v průběhu let 2002 až 2004 splátkami hradil nákup zboží či hmotného majetku, a podle toho v roce 2004 upravit základ daně v souladu s § 23 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel v závislosti na tomto rozhodnutí pak měl buď snížit základ daně z příjmů o splátky, které zahrnul v letech 2002 až 2004 do výdajů daňově neúčinných (jednalo-li by se o nákup zboží), anebo zvýšit základ daně o splátky, které zahrnul v letech 2002 až 2003 do výdajů daňově účinných (jednalo-li by se o pořízení hmotného majetku).

Stěžovatel tvrdil, že přes chybnou evidenci měl v úmyslu dům pořídit jako zboží, neboť jej měl v úmyslu dále prodat a provedl na něm jen nezbytné udržovací práce.

Ve vztahu k posouzení režimu budovy a posouzení otázky, zda se jednalo či nejednalo o zboží, je třeba vycházet zejména z § 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle kterého položka „C.I.5. Zboží“ obsahuje též nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

V projednávané věci není sporné, že předmětem činnosti stěžovatele byl v rozhodné době nákup a prodej nemovitostí, stejně tak není sporné, že dům nepronajímал. Sporné je, zda dům nakupoval za účelem prodeje a zda na něm neprováděl technické zhodnocení. Nesplnění byť jen jedné z těchto podmínek má za následek, že budovu nelze za zboží ve smyslu § 7 odst. 11 vyhl. č. 500/2002 Sb. považovat, a to bez ohledu na to, zda dům byl či nebyl způsobilý k užívání ve smyslu § 7 odst. 11 vyhl. č. 500/2002 Sb.

Z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatel nabyt k domu vlastnické právo na základě kupní smlouvy ze dne 30. 9. 2004 s účinky vkladu vlastnického práva ke dni 11. 10. 2004, přičemž v červnu 2005 byl Ing. I. B. vypracován statický posudek – návrh nutných opatření z hlediska nosných konstrukcí pro zajištění stability objektu. Stěžovatel ve dnech 30. 5. 2005 a 30. 6. 2005 uzavřel se společností JANETTE spol. s r.o. smlouvy o dílo, jejichž předmětem bylo provedení prací na budově vymezených jako oprava havarijního stavu po zatečení, zajištění výloh proti vniknutí, zajištění oken proti vniknutí a holubům a dále mimo jiné statické zajištění prvního podzemního podlaží domu a základů, likvidace výtahu a výtahové šachty v ceně 250 000 Kč, vybourání a odstranění rozvodů TÚ v ceně 270 až 290 000 Kč, vybourání a odstranění rozvodů elektřiny v ceně 325 000 Kč, podchycení nosných konstrukcí v jednotlivých podlažích. Za obě strany smlouvy je podepsán stěžovatel P. J. a nad nadpisy smluv je uvedeno, že se jedná o stavbu „Hotel David, Sokolská Praha 2“. Dne 3. 11. 2005 podala JANETTE spol. s r.o. u Úřadu Městské části Praha 2 (dále jen „stavební úřad“), ohlášení stavebních úprav a udržovacích prací na domu. Dne 8. 11. 2005 stavební úřad sdělil JANETTE spol. s r.o., že stavební úpravy domu lze provést jen na základě stavebního povolení, protože takzvané přípravné práce stavební úřad na ohlášení nepovoluje. Přípisem ze dne 14. 11. 2005 stavební úřad sdělil, že nemá

námitek proti provedení udržovacích prací na domu spočívajících v opravě a nátěru fasády. Dne 22. 11. 2005 dále stavební úřad sdělil, že nemá námitek proti provedení udržovacích prací na domu spočívajících v repasi vnějších okenních křídel a výměně vnitřních křídel s izolačním dvojsklem. Dne 19. 12. 2005 podala JANETTE spol. s r.o. u stavebního úřadu žádost o stavební povolení stavby označené jako rekonstrukce za účelem změny dispozice domu na hotel. Dne 20. 3. 2006 vydal stavební úřad rozhodnutí, kterým zastavil stavební řízení na stavbu „*přístavba, nástavba a stavební úpravy domu č. p. 1576 v souvislosti se změnou užívání na hotel Praha 2 Nové Město, Sokolská 68*“, které bylo zahájeno 19. 12. 2006, neboť zjistil při místním šetření dne 17. 3. 2006, že se jedná o stavbu, která byla započata bez stavebního povolení a byly provedeny bourací práce (vybourány dělicí nenosné konstrukce, odstraněny dveřní zárubně). Podle cenové nabídky JANETTE spol. s r.o. bez uvedení data mělo být součástí zabezpečovacích prací na budově mimo jiné také vybourání a odstranění rozvodů ÚT, odstranění el. rozvodů a demontáž výtahové šachty (nad rámec nutných prací uvedených v posudku Ing. B. – pozn. NSS). Podle položkového rozpočtu JANETTE spol. s r.o. (rukou napsáno datum 20. 6. 2006 a ověřeno dle originálu 30. 6. 2008) byla jeho předmětem rekonstrukce a dostavba domu na hotel.

Z citovaných listin vyplývá, že v roce následujícím po nabytí domu do vlastnictví stěžovatele, tj. v roce 2015, byly na domu prováděny práce, které přesahovaly charakter prací pouze udržovacích. Jedná se zejména, jak správně uvedl správce daně ve správě o daňové kontrole a potvrdil v napadeném rozhodnutí žalovaný, o vybourání a odstranění rozvodů ústředního topení, vybourání otopných těles SNP, demontáž plynových kotlů, rozřezání potrubí pro ústřední topení, odstranění – vysekání elektrorozvodů, vysekání hl. přívodu elektro, demontáž výtahu, výtahové šachty, tj. prací které nejsou svým charakterem opravou prováděnou na základě statického posudku Ing. I. B. z června 2015. Z uvedených listin, jejich označení a posloupnosti je přitom zřejmé, že se jednalo o přípravné práce související se zamýšlenou rekonstrukcí domu na hotel (viz zejména žádost JANETTE spol. s r.o. o stavební povolení podaná u Úřadu městské části Praha 2 dne 19. 12. 2005 – druh stavby – rekonstrukce za účelem změny dispozice na hotel). Závěry správce daně a žalovaného, že s ohledem na charakter a rozsah popsanych prací se nemohlo jednat o nákup zboží, ale o nákup hmotného majetku, jsou tedy správné.

Již tyto skutečnosti svědčí o tom, že se v daném případě o zboží ve smyslu § 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nejedná. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že budovu nabyt stěžovatel do svého vlastnictví již v roce 2004 a stavební práce začaly být prováděny v následujícím roce 2005, časová prodleva je v tomto směru s ohledem na povahu věci pochopitelná, neboť se jedná o provádění stavebních prací, které vyžadují předcházející přípravu spočívající zejména ve zjištění stavu nemovitosti, potřebného rozsahu stavebních prací a jejich ceně apod.

Zbývá dodat, že stěžovatel v žalobě namítal, že správci daně i žalovanému muselo být z předložených důkazních prostředků zřejmé (např. ze statického posudku), že dům je ve velmi špatném a bez následných zásadních stavebních úprav v evidentně neprovoznuschopném stavu, přičemž budovu koupil od předchozího majitele s již odpojeným přívodem elektřiny a plynu, tj. zároveň bez elektroměru a plynoměru. Dům tedy nebyl podle stěžovatele v okamžiku, kdy k němu nabyt vlastnického práva, ve stavu způsobilém užívání.

pokračování

Tato námitka ovšem, aniž by k ní bylo zapotřebí provádět jakékoli dokazování, nemůže nic změnit na již uvedených závěrech, že stěžovatel nepořídil budovu jako zboží, neboť na ní prováděl stavební úpravy mající charakter technického zhodnocení (rekonstrukci budovy na hotel) a následně ji dále ani jako zboží (v nezměněném stavu) neprodal, jak níže rozvedeno. Pokud stěžovatel v postavení realitní agentury prováděl na budově technické zhodnocení, nemohl o ní účtovat jako o zboží, neboť to § 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nepřipouští, ale musel o ní účtovat jako o stavbě, tedy jako o hmotném majetku podle § 7 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 6. 2015, č. j. 22 Af 22/2013 – 59). Již z tohoto důvodu nemůže být stěžovatel s touto námitkou úspěšný. S ohledem na uvedené je také nerozhodné, zda byl dům v době jeho koupě a následujícím období, kdy probíhala jeho rekonstrukce na hotel, napojen na přívod elektrické energie a plynu, proto zdejší soud neprováděl k důkazu stěžovatelem předložená potvrzení Pražské energetiky a.s. a Pražské plynárenské a.s.

V této souvislosti není důvodná ani námitka stěžovatele, že se městský soud nevypořádal s námitkou stěžovatele poukazující na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 25/2008 – 48. Nejprve je ovšem třeba uvést, že stěžovatel z tohoto rozsudku dovozuje zcela nesprávný a zavádějící závěr, že neměl jinou možnost než nákup budovy považovat za nákup zboží. Nic takového z uvedeného rozsudku nevyplývá, naopak je v něm s odkazem na Opatření Ministerstva financí České republiky ze dne 28. 11. 1995, č. j. 281/71702/1995, ve znění pozdějších předpisů, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (toto Opatření bylo vyhlášeno oznámením o jeho vydání ve Sbírce zákonů v částce 6/1996), výslovně uvedeno následující: *„Zbožím jsou nemovitosti s výjimkou pozemků v případě, že jsou splněny následující podmínky: nemovitost je pořízována za účelem bezprostředního prodeje, účetní jednotka má v předmětu činnosti nákup a prodej nemovitostí (realitní kancelář), nemovitost není v době mezi nákupem a prodejem pronajímána a není prováděno technické zhodnocení (rekonstrukce a modernizace).“* Uvedené je zcela v souladu se závěry vyslovenými žalovaným, městským soudem i nyní zdejším soudem. Městský soud sice v rámci svých závěrů uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu výslovně nezmiňuje, je ovšem zřejmé, že z něj vychází, neboť v souladu s tímto rozsudkem konstatuje, že s ohledem na provedené technické zhodnocení nelze budovu považovat za zboží. Z uvedených důvodů nelze proto považovat rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný.

Pouze pro úplnost lze dodat, že v případě dotčené budovy jde o dům řadové městské zástavby z druhé poloviny 19. století (poslední dvě podlaží byla dostavena mezi 1. a 2. světovou válkou), jak plyne ze statického posudku ing. I. B. Nejvyšší správní soud přitom konstatuje, že pojem „uvedení do užívání“ neznamená, že budova musí být skutečně reálně užívána, stěžovatel, resp. předcházející vlastník domu, se mohl rozhodnout budovu ponechat po určitý čas nepoužívanou, opravovat ji apod. Takovému rozhodnutí předchozího vlastníka ostatně odpovídá také znění kupní smlouvy ze dne 30. 9. 2004, podle které byly na budově ještě před jejím prodejem stěžovateli prováděny stavební práce na základě smluv o dílo ze dnů 2. 1. 2004 a 15. 4. 2003. Takové rozhodnutí vlastníka domu ovšem nemá žádný vliv na skutečnost, že jde o budovu způsobilou k užívání. Stěžovatel přitom netvrdí, že by se přes zchátralý stav budovy jednalo o budovu nezkolaudovanou,

přičemž lze již s ohledem na její stáří předpokládat, že budova byla před zahájením uvedených stavebních prací, oprav a následné rekonstrukce využívána ke zkolaudovanému účelu.

Úmysl stěžovatele pořídit nemovitost jako hmotný majetek je v této souvislosti dále potvrzován skutečností, že stěžovatel v roce 2005 provedl na kartě IM – budova Sokolská změnu zařazení z odpisové skupiny 5 do odpisové skupiny 6 v souladu s § 30 zákona o daních z příjmů, přičemž toto zařazení se provádí, došlo-li u stavebního díla ke změně hlavního užívání. Provedení změny tohoto zařazení je přitom v souladu se žádostí o stavební povolení, která byla podána dne 19. 12. 2005, z níž je zřejmý úmysl stěžovatele provést rekonstrukci domu za účelem změny její dispozice na hotel.

Stěžovatel dále k prokázání svého tvrzení, že měl v úmyslu dům v nezměněném stavu prodat, předložil písemnost, podle níž jím byla Mgr. Pavla Krejčí pověřena v průběhu let 2004 a 2005, aby jednala o prodeji budovy a souvisejícího pozemku. Jednání mělo být vedeno s blíže neindividualizovanou italskou společností. Mgr. Pavla Krejčí v rámci své svědecké výpovědi vystavení této písemnosti sice potvrdila, ale nebyla schopna uvést ani jméno potenciálního kupce – italské obchodní společnosti, přičemž uvedla, že tato jednání vedl stěžovatel sám a ona se jen zúčastnila jednání se zástupkyní potenciálních kupců (teprve k dotazu správce daně uvedla, že se mohlo jednat o paní L.).

Z uvedeného ovšem nelze bez dalšího dovodit, že stěžovatel prokázal své tvrzení o tom, že od počátku hodlal dům v nezměněném stavu dále prodat. Nejvyššímu správnímu soudu se jeví jako poměrně nevěrohodné, že by stěžovatel vážně s někým jednal o prodeji nemovitostí v hodnotě několika desítek miliónů korun, aniž by věděl, o koho se vlastně jedná. Stěžovatel ani Mgr. Pavla Krejčí totiž nebyli schopni v průběhu celého řízení před finančními orgány potenciálního kupce identifikovat. Nelze samozřejmě vyloučit, že nějaká jednání mohla být vedena, ale jsou zde objektivní pochybnosti o jejich vážnosti, a to i s přihlédnutím k již uvedenému, neboť je zřejmé, že tato údajná jednání měla probíhat v době, kdy již musela být připravována rekonstrukce budovy na hotel. Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že ve vztahu k úmyslu stěžovatele dům v době, kdy jej nabyl do svého vlastnictví (tj. v roce 2004) prodat, není rozhodná ani výpověď svědka Ing. B., který pro stěžovatele zpracovával účetnictví jen do roku 2003. Z jeho výpovědi sice vyplývá, že stěžovatel měl zřejmě v roce 2003 zájem o prodej domu (jehož ještě nebyl vlastníkem), neboť potřeboval peníze na další investice, ale z výše uvedených listin je také zjevné, že tento jeho zájem již v roce 2004, kdy dům nabyl do vlastnictví a mohl s ním disponovat, a v letech následujících již netrval, neboť činil veškeré kroky směřující k rekonstrukci domu na hotel.

V této souvislosti neobstojí ani námitka stěžovatele, že jeho úmysl pořídit dům jako zboží je dále prokazován tím, že následně budovu úplatně převedl.

Dne 20. 10. 2005 byla formou notářského zápisu sepsána zakladatelská smlouva o založení akciové společnosti Sokolská 68 a.s. bez veřejné nabídky akcií, zakladateli této akciové společnosti byl P. J. (stěžovatel) a K. B., přičemž emisní kurs upsaných akcií stěžovatel splatil nepeněžitým vkladem, jehož předmětem byla a) budova číslo popisné 1576 stojící na stavební parcele parcelní číslo 2212, část obce Nové Město, b) pozemek

pokračování

parcelní číslo 2212 o výměře 540 m², k. ú. Nové Město, obec Praha. Předmětem podnikání společnosti byl k datu sepisu smlouvy pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor s poskytováním pouze základních služeb. Z výpisu z katastru nemovitostí ze dne 20. 4. 2009 je přitom zřejmé, že k uvedenému datu byla společnost Sokolská 68 a.s., zapsána jako vlastník domu a pozemku parc. č. 2212 zapsaných na listu vlastnictví č. 103 pro obec Praha, katastrální území Nové Město, a to právě na základě prohlášení vkladatele o vkladu do základního jmění právnické osoby ze dne 20. 10. 2005 s právními účinky vkladu vlastnického práva ke dni 16. 1. 2006.

Stěžovatel namítal, že dům zakoupil jako zboží za účelem jejího dalšího prodeje a následně jej úplatně převedl. Shora uvedeným je ovšem jeho tvrzení vyvráceno, neboť bylo prokázáno, že dům (ani pozemek) stěžovatel neprodal, ale prováděl na něm popsané stavební úpravy a následně jej vložil do základního jmění společnosti Sokolská 68 a.s. jako její zakladatel a akcionář.

VII. Závěr a náklady řízení

Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 11. srpna 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně

senátu