



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobce: **K. F.,**
bytem X,
zastoupený advokátkou Mgr. Janou Andresovou,
sídlem Pavla Švandy ze Semčic 9, Praha,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2018, č. j. 56111/18/5200-10423-708571,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2018, č. j. 56111/18/5200-10423-708571, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 8 114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce Mgr. Jany Andresové, advokátky.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 30. 5. 2018, č. j. 3159067/18/2012-51524-209207 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

2. Žalovaný jako odvolací správní orgán napadeným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“), zamítl odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí a toto rozhodnutí potvrdil. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) prvostupňovým rozhodnutím vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2017 ve výši 114 390 Kč, přičemž v tomto rozhodnutí nepřiznal žalobci nárok na uplatnění odčitatelné položky od základu daně podle § 15 odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2017 (dále jen „ZDP“), vyměřená daň tak činila o 4 560 Kč více než daň, kterou žalobce uvedl v daňovém přiznání.
3. Žalobce v podané žalobě namítal, že napadené rozhodnutí je nezákonné, nesouhlasil zejména s výkladem pojmu rodinný dům tak, jak jej provedl žalovaný. Žalobce uvedl, že předmětnou nemovitou věc nabyt na základě kupní smlouvy a její kupní cenu financoval hypotečním úvěrem, který mu byl poskytnut za účelem řešení jeho bytových potřeb. Tuto nemovitost užívá se svou manželkou za účelem trvalého bydlení, oba zde mají hlášený trvalý pobyt, přičemž žádnou jinou nemovitost nevlastní. Dále připomněl, že v § 15 odst. 3 písm. c) bodu 2 ZDP je použit pojem rodinný dům, který však není nikde v tomto zákoně definován, není definován ani ve stavebním zákoně. Žalobce má tak za to, že je nutné jej vyložit tak, že jím může být i předmětná stavba, když splňuje veškeré podmínky pro naplnění účelu sloužícího k trvalému bydlení a pro splnění bytové potřeby daňového subjektu. Žalobce dále uvedl, že ačkoli je předmětná nemovitá věc v katastru nemovitostí zapsána jako stavba pro rodinnou rekreaci, fakticky se jedná o novostavbu rodinného domu, která splňuje veškeré podmínky a technické parametry rodinného domu. Žalobce považuje napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňové rozhodnutí za nezákonné, neboť je správní orgány vydaly v rozporu se ZDP a zároveň jim předcházející řízení zatížily vadou, když nezkoumaly faktický stav věci a za tím účelem neprovedly žalobcem navržené důkazy, a to minimálně místní šetření, příp. nezadaly zpracovat znalecký posudek. Podle průkazu energetické náročnosti budovy byla předmětná nemovitost označena energetickým specialistou jako rodinný dům. Žalobce rovněž namítl, že by postup správních orgánů včetně jejich rozhodnutí měl splňovat základní zásady správního řízení a dobré správy, mj. zásadu předvídatelnosti a zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. S ohledem na výše uvedené má žalobce za to, že splnil veškeré zákonem stanovené podmínky pro odečet úroků, když se jedná o úroky z hypotečního úvěru poskytnutého mu za účelem koupě nemovité věci, která slouží k uspokojení jeho bytových potřeb a bytových potřeb jeho manželky.
4. Žalovaný navrhl podanou žalobu pro nedůvodnost zamítnout. Ve svém vyjádření uvedl, že žalobní námitky se z větší části shodují s námitkami odvolacími, a proto tedy žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž ve svém vyjádření pouze uvedl důvody, které jej vedly k vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný citoval znění § 15 odst. 3 ZDP a § 2 písm. a) a b) vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 501/2006 Sb.“), ve kterém je definováno, co se rozumí stavbou pro bydlení a co stavbou pro rodinnou rekreaci. Uvedl, že příslušná právní úprava, na níž bylo v § 15 ZDP odkazováno, odlišuje mezi stavbou pro bydlení a stavbou pro rodinnou rekreaci. Zásadním rozlišením mezi těmito dvěma stavbami je přitom vedle jejich velikosti právě určení účelu stavby, a to buď pro trvalé bydlení, nebo pro rodinnou rekreaci, přičemž toto určení závazně provádí stavební úřad v příslušném správním aktu, kterým povoluje užívání stavby, a v souladu s ním může být stavba odpovídajícím způsobem užívána. Žalovaný dále podotkl, že mezi

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

stranami není sporu o tom, že předmětná stavba je v katastru nemovitostí zapsána jako stavba pro rodinnou rekreaci. V souvislosti s tím žalovaný odkázal na princip materiální publicity, přičemž měl za to, že je irrelevantní, jakým způsobem je daná stavba fakticky užívána, neboť rozhodnou skutečností je pouze ta skutečnost, jak je daná stavba zapsána v katastru nemovitostí. K tomu dále uvedl, že žalobce neprokázal nesoulad daného zápisu se stavem skutečným. Žalovaný byl rovněž toho názoru, že při rozlišení mezi rodinným domem a stavbou pro rodinnou rekreaci je s ohledem na absenci vlastní definice v ZDP nutné vycházet z výše uvedené vyhlášky, a to přesto, že jsou jednotlivé definice uvedeny slovy „pro účely této vyhlášky“, a přitom odkázal na princip bezrozpornosti právního řádu. Vzhledem k tomu, že stavba pro rodinnou rekreaci, kterou žalobce využívá k trvalému bydlení, nesplňuje definici bytové potřeby obsaženou v § 15 odst. 3 písm. c) bodu 2 ZDP, dospěl žalovaný stejně jako finanční úřad k závěru, že žalobce nemá nárok na uplatnění odečtu úroků podle § 15 odst. 3 a 4 ZDP.

5. V replice žalobce doplnil, že podzákonné právní předpisy, jež žalovaný cituje ve svém vyjádření, nelze aplikovat na daný případ, neboť se nejedná o předpisy provádějící ZDP.
6. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že splňuje všechny požadované formální náležitosti. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
7. Soud rozhodl o žalobě bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem soudu souhlasili.
8. Ze správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Finančnímu úřadu bylo dne 4. 4. 2018 doručeno přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob pro poplatníky mající pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území České republiky za zdaňovací období (kalendářní rok) 2017, ve kterém žalobce od základu daně ze závislé činnosti, který činil 928 267 Kč, odečetl podle § 15 odst. 3 a 4 ZDP úroky ve výši 30 388 Kč, daň byla tedy stanovena na částku 134 670 Kč, po započtení daňových slev činila daňová povinnost žalobce částku 109 830 Kč. K tomu žalobce předložil potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění za období 2017 ze dne 15. 2. 2018, jímž prokázal výši zdanitelných příjmů ze závislé činnosti včetně úhrnu povinného pojistného z těchto příjmů. Dále předložil smlouvu o úvěru č. X ze dne 16. 6. 2017, z níž vyplývá, že Č. s., a. s., (dále jen „banka“) poskytla žalobci a jeho manželce účelový hypoteční úvěr ve výši 4 880 000 Kč k financování koupě pozemku parc. č. st. X, jehož součástí je budova č. ev. X, v části obce L., a pozemku parc. č. X, vše v k. ú. L.. Předložil též výpis z úvěrového účtu č. X, vedeného u banky, za období od 1. 9. 2017 do 31. 12. 2017, z něhož je zřejmé, že žalobce poskytnutý úvěr čerpal v plné výši, přičemž za dané období na něj splatil 85 612,71 Kč. Z této částky představoval řádný úrok částku 30 388,38 Kč, jeho úhrada byla zároveň prokázána potvrzením banky o výši uhrazených úroků z úvěru ze dne 1. 1. 2018.
9. Dne 30. 5. 2018 vydal finanční úřad jako správní orgán I. stupně platební výměr, kterým žalobci za předmětné období vyměřil daň ve výši 114 390 Kč. V odůvodnění uvedl, že rozdíl ve výši 4 560 Kč mezi daní vyměřenou finančním úřadem a daní tvrzenou

v daňovém přiznání vznikl z toho důvodu, že žalobce nemá nárok na uplatnění odčitatelné položky od základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 ZDP, neboť z předložené smlouvy o úvěru vyplývá, že předmětem úvěru je objekt pro rodinnou rekreaci (budova č. ev. X), přičemž tento druh stavby ZDP nezahrnuje do bytových potřeb.

10. Žalobce proti výše uvedenému rozhodnutí podal včasné odvolání, v němž uvedl, že se finanční úřad nesprávně vypořádal s otázkou pojmu rodinný dům podle ZDP. Žalobce upozornil na to, že v § 15 odst. 3 písm. c) bodu 2 ZDP je použit pojem rodinný dům, tento pojem však není nikde v tomto zákoně definován a není definován ani ve stavebním zákoně. Žalobce tak měl za to, že tento pojem je nutné vyložit tak, že zahrnuje i předmětnou stavbu, která splňuje veškeré podmínky pro trvalé bydlení a pro naplnění bytové potřeby daňového subjektu. K tomu žalobce dále uvedl, že v předmětné stavbě má stejně jako jeho manželka hlášen trvalý pobyt, žádnou další stavbu nevlastní, a že koupí uvedené stavby naplnil svou bytovou potřebu. Ačkoli je předmětná stavba zapsána v katastru nemovitostí jako stavba pro rodinnou rekreaci, fakticky se jedná o novostavbu rodinného domu, která splňuje veškeré podmínky a technické parametry rodinného domu. Žalobce přitom nemá v úmyslu stavbu používat k rekreaci, nýbrž k trvalému bydlení. Dále namítl, že finanční úřad neměl při kontrole splnění zákonných podmínek pouze mechanicky kontrolovat soulad existence zápisu pojmu rodinný dům ve výpisu z katastru nemovitostí, ale měl provést přinejmenším místní šetření, příp. zadat zpracování znaleckého posudku. Přístup finančního úřadu při řešení této otázky žalobce považoval za formalistický. Na podporu svých tvrzení žalobce dále uvedl, že existuje řada sousedních staveb, které jsou v katastru nemovitostí zapsány jako rodinné domy, přesto se na první pohled jedná o rekreační chaty nebo chalupy, tedy stavby, které zdaleka nesplňují podmínky a technické parametry rodinného domu. Vzhledem k územnímu plánu je v dané lokalitě zakázána výstavba nových staveb, není možná ani rekolaudace na rodinný dům. V tom žalobce spatřoval svoji diskriminaci oproti jiným daňovým poplatníkům. K prokázání svého tvrzení, že předmětná stavba je rodinným domem, žalobce předložil průkaz energetické náročnosti budovy, v němž byla tato nemovitost označena energetickým specialistou jako rodinný dům. Žalobce taktéž upozornil na to, že by postup správních orgánů, včetně jejich rozhodnutí, měl splňovat základní zásady správního řízení a dobré správy, mj. zásadu předvídatelnosti a zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí.
11. Dne 3. 7. 2018 proběhlo před finančním úřadem ústní jednání za účelem projednání žalobcova odvolání. Na tom bylo žalobci sděleno, že Ministerstvo pro místní rozvoj vydalo prováděcí vyhlášku ke stavebnímu zákonu č. 501/2006 Sb., která v § 2 definuje jak rodinný dům, tak stavbu pro rodinnou rekreaci, přičemž z tohoto ustanovení je zřejmé, že se jedná o různé druhy staveb. Dále byl žalobce uvědoměn o tom, že finanční úřad je při řešení předběžné otázky povinen dle § 99 d. ř. respektovat rozhodnutí jiného orgánu veřejné moci. V posuzované věci přitom jiný kompetentní orgán stanovil, že stavba ve vlastnictví žalobce je určena k rekreaci. Údaj o vymezení způsobu využití stavby je zároveň zapsán v katastru nemovitostí, který je integrální součástí informačního systému veřejné správy, přičemž podkladem pro provedení zápisu tohoto údaje byla veřejná listina vydaná v souladu se stavebním zákonem. Současně upozornil na zásadu materiální publicity údajů zapsaných v katastru nemovitostí. Finanční úřad dále uvedl, že tyto údaje jsou určeny mj. pro účely daňové a finanční úřad jako správce daně je povinen se těmito údaji řídit a respektovat je.

12. Žalobce následně doplnil své odvolání tak, že v daném případě posouzení toho, zda má žalobce nárok na odpočet úroků od základu daně, není předběžnou otázkou, o níž by rozhodoval jiný orgán. Finanční úřad je povinen sám posuzovat skutečnosti rozhodné pro vyměření daně, nejedná se tudíž o překročení kompetencí. Žalobce dále uvedl, že předmětná stavba odpovídá požadavkům na trvalé bydlení stanoveným v § 2 písm. a) bodu 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb. a je k tomuto účelu určena, avšak i nadále trval na tom, že uvedený právní předpis není použitelný v předmětné věci, neboť neslouží k provedení ZDP, ani k provedení daňového řádu. Pokud jde o publicitu práv zapsaných do katastru nemovitostí, žalobce má za to, že § 980 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. z.“), chrání pouze publicitu katastru nemovitostí ve smyslu tam zapsaných práv, a to zejména vlastnických. Nestanoví nic o tom, jak má správce daně postupovat při výkladu pojmu rodinný dům, a z tohoto ustanovení pro správce daně pouze vyplývá povinnost vycházet z práv v katastru zapsaných, v daném případě tedy, že žalobce je vlastníkem předmětných nemovitých věcí.
13. Součástí správního spisu je též kupní smlouva ze dne 15. 6. 2017, podle níž žalobce spolu se svou manželkou koupili od prodávajících pozemek parc. č. st. X (zastavěná plocha a nádvoří), jehož součástí je stavba pro rodinnou rekreaci č. ev. X, a pozemek parc. č. X (zahrada) za cenu 6 390 000 Kč, přičemž bylo sjednáno, že část kupní ceny ve výši 4 880 000 Kč bude financována hypotečním úvěrem poskytnutým bankou a bude poukázána přímo na účet prodávajících. Z výpisu z katastru nemovitostí ze dne 22. 8. 2018 plyne, že žalobce a jeho manželka jsou zapsáni na listu vlastnictví č. X pro k. ú. L. jako vlastníci výše uvedených nemovitých věcí, přičemž stavba č. ev. X na pozemku parc. č. st. X je evidována jako budova pro rodinnou rekreaci.
14. Dne 19. 12. 2018 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž odvolání žalobce zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedl, že při posouzení otázky, zda jsou v případě žalobce naplněny podmínky § 15 odst. 3 ZDP, je třeba definici pojmu rodinný dům při absenci definice v ZDP hledat s ohledem na zásadu jednotnosti právního řádu jinde. To podpořil judikaturou Nejvyššího správního soudu, který takový postup obecně aproboval. Tuto definici pak po rozboru předchozí právní úpravy našel ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., v jejímž § 2 je obsažena jak definice stavby pro bydlení, resp. rodinného domu, tak stavby pro rodinnou rekreaci, přičemž ty se vedle velikosti (technických požadavků) liší určením účelu stavby. Toto určení pak podle žalovaného závazně provádí stavební úřad v příslušném aktu, kterým povoluje užívání stavby, a v souladu s tímto aktem pak může být stavba odpovídajícím způsobem užívána. Žalovaný nevyloučil, že by se v objektu, který je určen pro rekreační užívání, nedalo celoročně fakticky bydlet, jestliže však tak žalobce činí, využívá rekreační objekt k jinému účelu, než k jakému byl stavebním úřadem určen. Tímto užíváním se předmětný objekt nestává rodinným domem, o změně účelového určení by musel rozhodnout stavební úřad. Dále žalovaný uvedl, že je rozhodnutím stavebního úřadu, kterým je vymezen účel stavby, při posuzování skutečností rozhodných pro vyměření daně vázán a nemá žádné oprávnění k tomu, aby posuzoval nebo měnil povolený účel užívání stavby, a to ani v případě, že by v rámci místního šetření zjistil, že je stavba skutečně využívána k trvalému bydlení a splňuje technické parametry rodinného domu. Předmětné rozhodnutí stavebního úřadu je zároveň podkladem pro zápis údajů o stavbě do katastru nemovitostí. V případě změny v užívání stavby je vlastník stavby povinen oznámit takovou změnu katastrálnímu úřadu a záznam v katastru uvést do souladu s tímto rozhodnutím. Z tohoto důvodu vychází správce daně při svém rozhodování z údajů uvedených v katastru nemovitostí a neprovádí

bližší šetření ohledně stavu předmětných nemovitých věcí. K tomu by přistoupil pouze v případě, kdyby daňový subjekt prokázal příslušnými listinami, že údaje zapsané v katastru nejsou správné. V posuzované věci přitom žalobce nepopíral, že je předmětná stavba zapsána jako stavba pro rodinnou rekreaci, zároveň dodával, že její rekolaudace na rodinný dům není možná. Údaje zapsané v katastru nemovitostí tedy odpovídají povolenému účelu využití předmětné stavby, a proto nebylo žalovaným v rámci odvolacího řízení prováděno další šetření nebo doplňováno dokazování. Pokud jde o výklad § 980 o. z., žalovaný uvedl, že finanční úřad netvrdil nic o tom, že by z výpisu z katastru nemovitostí vyplýval postup při výkladu pojmu rodinný dům, nýbrž pouze vysvětlil, z jakého důvodu při posuzování toho, zda se jedná o bytovou potřebu, která je definována v § 15 odst. 3 ZDP, vycházel z výpisu z katastru nemovitostí. K naplňování zásad správního řízení a dobré správy žalovaný uvedl, že v souladu se zásadou legitimního očekávání se správce daně nemůže při posuzování otázky, co je a není bytovou potřebou ve smyslu § 15 odst. 3 ZDP, od daného ustanovení odchýlit. Toto ustanovení obsahuje taxativní výčet toho, co se těmito potřebami rozumí. V daném případě se nejedná o neurčitý právní pojem, který by mohl správce daně v rámci správního uvážení sám vyložit. Vzhledem k tomu, že nebyly splněny podmínky § 15 odst. 3 ZDP, finanční úřad postupoval v souladu se zákonem, když nárok uplatněný žalobcem na odečet úroků neuznal. Za porušení právní jistoty nelze považovat případ, kdy správce daně při svém rozhodování aplikuje ustanovení, která vycházejí přímo ze zákona. Co se týče formalistického přístupu finančního úřadu a s tím související diskriminace, žalovaný opět odkázal na skutečnost, že účelové určení stavby je zcela v kompetenci stavebního úřadu. Současně dodal, že finanční úřad kromě toho, zda daná stavba naplňuje podmínku bytové potřeby, hodnotí také naplnění dalších podmínek pro uplatnění odečtu úroků stanovených v ZDP, jelikož evidence stavby jako rodinného domu není jedinou podmínkou pro uplatnění daného nároku. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný uzavřel, že dospěl ke stejnému závěru jako finanční úřad, tedy že žalobce nemá nárok na uplatnění odečtu úroků dle § 15 odst. 3 a 4 ZDP, neboť stavba pro rodinnou rekreaci, kterou žalobce využívá ke svému trvalému bydlení, nesplňuje definici bytové potřeby stanovenou v § 15 odst. 3 písm. c) bodu 2 ZDP. V případě, kdy je za bytovou potřebu označena koupě rodinného domu, který je příslušnou právní úpravou jednoznačně definován, není možné za bytovou potřebu považovat i koupi rekreačního objektu, byť v něm žalobce fakticky bydlí.

15. Podle § 15 odst. 3 písm. c) ZDP se od základu daně odečte částka, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úrokům z hypotečního úvěru poskytnutého bankou, sníženým o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů, jakož i úvěru poskytnutého stavební spořitelnou, bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem, a použitým na financování bytových potřeb, pokud se nejedná o bytovou výstavbu, údržbu ani o změnu stavby bytového domu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, prováděnou v rámci činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo pro účely nájmu. Bytovými potřebami pro účely tohoto zákona se rozumí koupě 1. bytového domu, 2. rodinného domu, 3. rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu, 4. jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru.
16. Podle § 15 odst. 4 věty první a druhé ZDP v případě, že účastníky smlouvy o úvěru na financování bytové potřeby je více zletilých osob, uplatní odpočet buď jedna z nich, anebo každá z nich, a to rovným dílem. Jde-li o předmět bytové potřeby uvedený v odstavci 3

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

písm. a) až c) a e), může být základ daně snížen pouze ve zdaňovacím období, po jehož celou dobu poplatník předmět bytové potřeby uvedený v odstavci 3 písm. a) až c) vlastnil a předmět bytové potřeby uvedený v odstavci 3 písm. a), c) a e) užíval k vlastnímu trvalému bydlení nebo trvalému bydlení druhého z manželů, potomků, rodičů nebo prarodičů obou manželů a v případě výstavby, změny stavby nebo koupě rozestavěné stavby užíval předmět bytové potřeby k vlastnímu trvalému bydlení nebo k trvalému bydlení druhého z manželů, potomků, rodičů nebo prarodičů obou manželů po splnění povinností stanovených zvláštním právním předpisem pro užívání staveb.

17. Podle § 38l odst. 1 písm. b) a d) ZDP nárok na nezdanitelnou část základu daně prokazuje poplatník plátcí daně smlouvou o úvěru a každoročně potvrzením stavební spořitelny o částce úroků zaplacených v uplynulém kalendářním roce z úvěru ze stavebního spoření, popřípadě z jiného úvěru poskytnutého stavební spořitelnou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo potvrzením banky o částce úroků zaplacených v uplynulém kalendářním roce z hypotečního úvěru a snížených o státní příspěvek, popřípadě z jiného úvěru poskytnutého příslušnou bankou v souvislosti s hypotečním úvěrem; v případě úvěru poskytnutého na účely uvedené v § 15 odst. 3 písm. b) a c) výpisem z listu vlastnictví a v případě úvěru poskytnutého na koupi pozemku po uplynutí 4 let od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy stavebním povolením, společným povolením, kterým se stavba umísťuje a povoluje, nebo ohlášením stavby.
18. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda lze od základu daně odečíst úroky z hypotečního úvěru, který byl žalobci poskytnut za účelem koupě rekreačního objektu, jenž žalobce fakticky využívá za účelem uspokojování bytových potřeb svých a své manželky k trvalému bydlení. Žalobce nespороval, že předmětná stavba je v katastru nemovitostí zapsána jako stavba k rodinné rekreaci, nenamítal ani, že tento zápis neodpovídá rozhodnutí stavebního úřadu, kterým bylo stanoveno nebo příp. změněno účelové určení užívání dané stavby. V průběhu správního řízení uváděl, že výstavba nových domů, event. rekolaudace stávajících staveb na rodinné domy, je v dané lokalitě vyloučena. Jeho stěžejní námitka spočívá v tom, že uvedenou stavbu zakoupil s úmyslem žít zde trvale a tento úmysl také realizuje. Žalovaný stejně jako finanční úřad při posouzení naplnění podmínek § 15 ZDP vycházel ze stavu zapsaného v katastru nemovitostí, přičemž trval na tom, že ve smyslu § 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb. je hlavním kritériem při rozlišení rodinného domu a stavby pro rodinou rekreaci (vedle technických parametrů) účelové určení stavby, závazně stanovené stavebním úřadem, s tím, že okolnost, jak je stavba fakticky využívána, není podstatná. Těžiště sporu v předmětné věci tedy leží ve výkladu pojmu rodinný dům uvedeného v § 15 odst. 3 ZDP. Definice tohoto pojmu skutečně není obsažena v ZDP ani v žádném prováděcím předpisu k tomuto zákonu.
19. Výkladem § 15 odst. 3 ZDP se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34. Nepřisvědčil orgánům Finanční správy České republiky, že účel užívání stavby může prokázat jedinečně stavební úřad, tedy že jej lze doložit v zásadě toliko stavebním povolením, kolaudačním rozhodnutím či jiným vyjádřením příslušného stavebního úřadu. Zdůraznil, že „je nezbytné vyjít ze smyslu a účelu předmětné právní úpravy tohoto druhu daňového zvýhodnění. Právo na bydlení je součástí práva na přiměřenou životní úroveň (srov. čl. 31 Evropské sociální charty). Jde o jedno ze základních sociálních práv a státu je tak uloženo přijímat přiměřená opatření k jeho zajištění. Jedním z nich je i daňová podpora bytové výstavby, která je uskutečňována a provedena mimo jiné ve zkoumaném § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmu. Jinak řečeno, ten, kdo se rozhodne

uspokojit vlastní bytovou potřebu, resp. bytovou potřebu své rodiny a k financování (výstavby, koupě, atd.) kromě vlastních prostředků použije hypotéční úvěr, který řádně splatí, může snížit svůj základ daně (a tedy i výši své konečné daňové povinnosti) o částku rovnající se zaplaceným úrokům z tohoto úvěru a ušetřené prostředky může použít na zajištění bydlení. Jde o úpravu rozumnou a účelnou, nepřímou podporu, která vybízí a motivuje osoby k tomu, aby přijaly vlastní odpovědnost za získání bydlení. Daňová úleva je povzbuzením (vzhledem k výši odpočtu není rozhodující). Zákon samozřejmě stanoví omezující podmínky komu, v jaké výši a na co taková potřeba náleží, neupravuje však striktně, jakými podklady má být prokázána účelovost daňového zvýhodnění. I když zpravidla budou zdrojem informací příslušné úvěrové smlouvy a úřední evidence o nemovitostech, nemusí jít o zdroje jediné a určující, a to zejména v situaci, kdy osoba, o jejíž daňovou povinnost jde, tvrdí, že skutečný stav je odlišný od stavu formálně zjištěného a zaneseného v úředních evidencích o nemovitostech. Ačkoliv je na daňovém subjektu, aby v daňovém řízení tvrdil a tvrzené skutečnosti rovněž prokázal, daňové orgány to současně nezabývá povinnosti posoudit tyto skutečnosti v souladu se zásadou materiální pravdy, tj. podle jejich skutečného obsahu (§ 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Ostatně „přijít věcem na kloub“ je tradiční přístup daňové správy v situacích, kdy jde o zjištění, zda formální tvrzení odpovídá skutečnosti či zda se jedná o předstírání nebo zakrývání skutečného stavu věci.“ Vzhledem k této interpretaci je při posuzování konkrétního případu nutné zjistit skutečný stav věci, tedy zda předmětná stavba skutečně celoročně slouží k uspokojení bytové potřeby. Přitom není možné vycházet pouze z údajů zapsaných v katastru nemovitostí (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 254/2014-30), ani z podkladů, na základě kterých byly tyto údaje do katastru zaneseny, neboť ty zpravidla budou v souladu s provedeným zápisem. Nejvyšší správní soud uzavřel, že definice pojmu stavba pro rodinnou rekreaci a pojmu bytový či rodinný dům (souhrnně stavby pro bydlení) obsažené ve stavebních právních předpisech lze užít pouze podpůrně, především je však třeba zjistit skutečný stav věci a konkrétní účel a způsob využívání stavby, o níž daňový subjekt tvrdí, že se jedná o realizaci bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) ZDP.

20. Soud se v návaznosti na právní názor Nejvyššího správního soudu ztotožňuje s názorem žalobce, že správní orgány při zjištění skutkového stavu postupovaly pouze formalisticky, neboť vycházely výlučně ze stavu zapsaného v katastru nemovitostí, resp. z rozhodnutí stavebního úřadu o účelu stavby. Zjištění faktického stavu věci, tedy reálnému způsobu využití stavby, považovaly za bezpředmětné, tedy postupovaly v rozporu se smyslem a účelem § 15 odst. 3 písm. a) ZDP.
21. Ze shora uvedeného je zřejmé, že žalobce při podání daňového přiznání předložil všechny zákonem požadované podklady (vyjma výpisu z katastru nemovitostí) k prokázání svého nároku na odpočet nezdanitelné části základu daně (§ 38l odst. 1 ZDP). Finanční úřad i žalovaný však vzhledem k nesprávnému právnímu posouzení dané věci považovali tyto podklady za dostatečné pro rozhodnutí ve věci samé a zjištěním skutečného stavu věci (skutečného způsobu užívání stavby) se již nezabývali. Napadené rozhodnutí je tedy nezákonné, neboť žalovaný i finanční úřad vycházeli z nesprávného výkladu § 15 odst. 3 písm. a) ZDP. V důsledku toho v průběhu řízení neusilovali o správné zjištění skutkového stavu. Pokud předloženými listinami nebyl uplatněný nárok žalobce dostatečně prokázán, resp. o jeho oprávněnosti vznikly pochybnosti, bylo na finančním úřadu, aby konkrétními výhradami kvalifikovaně zpochybnil prokazované skutečnosti a uvedl, jak je možné jeho pochybnosti odstranit (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2019, č. j. 9 Afs 103/2018-41). Správní orgány tedy v návaznosti na nesprávný výklad

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

aplikovatelné právní normy zatížily řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (správné stanovení daně).

22. S ohledem na výše uvedené soud zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc mu vrátil podle § 78 odst. 4 s. ř. s. k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Podmínky pro zrušení prvostupňového rozhodnutí, čehož se žalobce rovněž domáhal, nejsou dle soudu splněny, neboť v daňovém řízení lze zrušit platební výměr pouze tehdy, nemá-li být další řízení vedeno a platební výměr nemá být vůbec vydán (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). To ovšem není tento případ, neboť soud nedospěl k závěru, že by se v daňovém řízení nemělo pokračovat, naopak je třeba vyměřit daň.
23. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl v řízení zcela úspěšný, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení. Ty spočívají v zaplacených soudních poplatcích za žalobu a návrh na přiznání odkladného účinku žalobě v souhrnné výši 4 000 Kč a dále v nákladech na právní zastoupení. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „a. t.“). Zástupkyně žalobce provedla v souvislosti s tímto řízením jeden úkon právní služby ve smyslu § 11 a. t., a to převzetí a přípravu zastoupení. Odměna za tento úkon činí 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. a. t.]. Sepis repliky není účelným úkonem právní služby, neboť v ní žalobce pouze reagoval na procesní poučení ze strany soudu, přičemž argumentaci ve věci samé nijak nerozvinul. Vedle odměny přísluší zástupkyni žalobce rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 a. t. Jelikož je zástupkyně žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů účastníka i náhrada daně z přidané hodnoty z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z částky 3 400 Kč, tedy 714 Kč. Náklady žalobce tak celkem činí 8 114 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci jejich náhradu ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.), a to k rukám zástupkyně žalobce (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 19. listopadu 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu