



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: T. S., narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený advokátem JUDr. Filipem Štípkem,
sídlem Hradiště 96/6-8, 400 01 Ústí nad Labem,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2017, č. j. 26875/17/5200-10421-709494,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 6. 2017, č. j. 26875/17/5200-10421-709494, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 6. 2017, č. j. 26875/17/5200-10421-709494, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dne 12. 10. 2016, č. j. 2143791/16/2501-50522-507514 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2012 dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 71 565 Kč. Současně žalobce navrhoval, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce namítal, že napadené rozhodnutí vychází z nesprávného závěru, že částka 137 236 Kč, kterou žalobce uplatil v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 jako nezdanitelnou část základu daně, nesplňuje podmínky dle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů. Žalobce zdůraznil, že žalovaný vyložil § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů zcela formalisticky a nedbal skutečného smyslu a účelu úpravy nezdanitelné části základu daně, kterým je daňové zvýhodnění daňových subjektů, které financují vlastní trvalé bydlení prostřednictvím úvěrů poskytnutých třetími osobami.
3. Žalobce podotkl, že žalovaný závěr o nenaplnění podmínek § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů opřel o dva formální důkazy, které nevypovídají o faktickém způsobu využití nemovitosti. Prvním důkazem byl výpis z katastru nemovitostí vztahující se k hypotečním úvěrem financované nemovitosti na adrese „X“, v němž byl uveden zápis, že předmětná nemovitost slouží k rodinné rekreaci. Druhým důkazem bylo vyjádření Obecního úřadu Libouchec ze dne 10. 4. 2017, v němž bylo konstatováno, že daný obecní úřad nemá k dispozici žádné informace o tom, že předmětná nemovitost byla v období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 užívána jinak, než je uvedeno v zápise z katastru nemovitostí, tedy jako stavba pro rodinnou rekreaci. Na podporu svého tvrzení poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 254/2014-30. K vyjádření obecního úřadu žalobce sdělil, že z něho toliko vyplývá, že obecní úřad neměl žádné informace o tom, jak byla předmětná nemovitost v období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 využívána, přičemž žalovaný dané vyjádření obecního úřadu v souvislosti s výpisem z katastru nemovitostí vyložil tak, že předmětná nemovitost byla v předmětném období využívána k rodinné rekreaci. Žalobce zdůraznil, že z uvedených listinných důkazů nebylo možné učinit závěr o faktickém způsobu využití nemovitosti a účelu hypotečního úvěru.
4. Žalobce podotkl, že daňovým orgánům předložil dostatečné množství podkladů dokládajících, že účelem hypotečního úvěru poskytnutého Raiffeisenbank, a. s. bylo financování přestavby nemovitosti za účelem trvalého bydlení žalobce a jeho rodiny, a že po provedení přestavby je nemovitost žalobcem užívána k trvalému bydlení. Žalobce podotkl, že listinnými důkazy doložil, že přestavba nemovitosti byla dokončena v roce 2011 a poté byla fakticky využívána k trvalému bydlení žalobcem a jeho rodinou. Poskytnutý hypoteční úvěr tedy žalobci sloužil k uspokojení jeho bytových potřeb. Na podporu tvrzení o přepjatém formalismu žalovaného žalobce poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2010, č. j. 8 Afs 78/2009-56.
5. Dále žalobce namítal, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jelikož žalovaný svévolně k újmě žalobce hodnotil žalobcem předložené důkazy o účelu hypotečního úvěru. Namísto žalobcem předložených důkazů žalovaný v rozporu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

s výše uvedenými ustanoveními daňového řádu upřednostnil důkazní hodnotu výpisu z katastru nemovitostí a vyjádření obecního úřadu, které však nedokládaly faktický způsob užívání nemovitosti. Žalobce dodal, že žalovaný zcela pominul, že žalobce předložil v daňovém řízení důkazy, které ve svém souhrnu jednoznačně vyvracejí závěry žalovaného a zpochybňují průkaznost výpisu z katastru nemovitostí a vyjádření obecního úřadu. K tomuto žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí. Především uvedl, že je povinen řídit se platnými právními předpisy, přičemž v daném případě se jednalo zejména o § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který vymezuje pojem bytové potřeby. Dále podotknul, že dle § 15 odst. 4 zákona o daních z příjmů je možné zaplacené úroky na hypotečním úvěru odečíst od základu daně pouze v případě, že v předmětném zdaňovacím období poplatník daně předmět bytové potřeby po celou dobu daného zdaňovacího období vlastnil a užíval k vlastnímu trvalému bydlení či byla k trvalému bydlení užívána dalšími zákonem stanovenými členy rodiny. Žalobcem citovaný nálezný Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, označil za nepřiléhavý v dané věci. Podotkl, že v průběhu daňového řízení zjišťoval co nejpresněji a nejúplněji naplnění podmínek dle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů, přičemž dospěl k závěru, že předmětná nemovitost nesplňovala podmínku bytové potřeby, neboť předmět hypotečního úvěru byl ve zdaňovacím období kalendářního roku 2012 dle výpisu z katastru nemovitostí stavbou pro rodinou rekreaci, což potvrdilo i vyjádření obecního úřadu. Žalovaný podotknul, že posuzoval i další jemu žalobcem, úvěrující bankou a Obecním úřadem Libouchec předložené důkazy, ale žádný z předložených dokladů nepřevážil nad údajem z výpisu z katastru nemovitostí.
7. Dále žalovaný konstatoval, že doložení využití účelu hypotečního úvěru úvěrující bance nelze ztotožňovat s doložením splnění podmínky definované v § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů správci daně. Spektrum použití hypotečního úvěru je širší než bytové potřeby vymezené v zákoně o daních z příjmů. Žalovaný doplnil, že řešení bytové potřeby žalobce z pohledu úvěrující banky bez dalšího nedokládá, že žalobce splnil podmínku bytové potřeby v kontextu zákona o daních z příjmů. Žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, označil žalovaný za nepřiléhavý v dané věci. Žalovaný své vyjádření k žalobě uzavřel sdělením, že žalobce splnil podmínku dle § 15 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nesplnil však podmínku dle § 15 odst. 3 téhož zákona.

Další podání žalovaného

8. Žalovaný podáním ze dne 7. 7. 2020 sdělil zdejšímu soudu záměr uspokojit žalobce postupem ve smyslu § 124 odst. 1 daňového řádu, a to s ohledem na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34. Následujícím podáním ze dne 30. 9. 2020 žalovaný soudu sdělil, že po zhodnocení věci dospěl k závěru, že závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34, nejsou aplikovatelné na případ žalobce. Žalovaný k uvedenému rozsudku uvedl, že Nejvyšší správní soud v něm vykládal § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmu definující bytové potřeby velmi extenzivně a nedbal přitom smyslu a účelu taxativního vymezení druhů bytových potřeb v zákoně o daních z příjmů. Žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

taktéž odmítl argumentaci Nejvyššího správního soudu založenou na realizaci práva na bydlení a zdůraznil, že je třeba rozlišovat stavby pro trvalé bydlení a přechodnou rekreaci. Žalovaný doplnil, že v nyní posuzované věci je skutečným stavem to, že nemovitost je fakticky užívána k jinému účelu, než jaký je zapsán v katastru nemovitostí. Zákon o daních z příjmů vymezuje typy staveb spadající do bytové potřeby, k čemuž pak přistupuje podmínka skutečného vlastnictví a bydlení v dané stavbě (§ 15 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Změna v účelu užívání stavby je přípustná jen na základě souhlasu nebo povolení stavebního úřadu; k tíži žalovaného tedy nelze klást ani to, že žalobce případně nesplnil povinnost uloženou mu stavebním zákonem. Naopak žalobce musí v takových případech nést důsledky s tím spojené, které se mohou projevit i v daňovém řízení v podobě neuznání odpočtu ze základu daně. Žalovaný současně odmítl aplikovatelnost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 3 Ads 23/2010-98, který se týkal příspěvku na bydlení, jelikož v případě tohoto rozsudku se jednalo o výklad neurčitěho právního pojmu, kdežto v nyní posuzovaném případě aplikovaná legislativa žádný takový prostor pro úvahu nedává.

9. V dalším podání ze dne 26. 1. 2021 žalovaný navrhl přerušení řízení. Uvedl, že předmětem sporu v nyní projednávané věci je, zda lze podle § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů odečíst od základu daně úroky z hypotéky na rekreační objekt. K totožné otázce se vztahuje kasační stížnost podaná žalovaným ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 453/2020. Spor ohledně výkladu § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů je veden u Nejvyššího správního soudu rovněž pod sp. zn. 3 Afs 389/2020 (ve vztahu odčitatelnosti úroků z hypotéky na rekreační apartmán). Žalovaný si byl vědom skutečnosti, že právní názor, který k této otázce zastává, je rozporný s právním názorem již vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 133/2019–34, a proto žalovaný v rámci obou zmíněných řízení před Nejvyšším správním soudem navrhnul, aby byly věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 453/2020 a sp. zn. 3 Afs 389/2020 postoupeny k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.
10. Žalovaný dále konstatoval, že jakkoliv byla a je smyslem a účelem existence daňového zvýhodnění účelná, nepřímá podpora, vybízející a motivující fyzické osoby k tomu, aby přijaly vlastní odpovědnost za získání bydlení, tento účel nelze vnímat bez jakýchkoliv limitů tak, že na předmětné daňové zvýhodnění může dosáhnout jakákoliv osoba, která se rozhodla uzavřít úvěr za účelem financování zcela libovolné nemovité věci, v níž hodlá přebývat. Naopak zákonodárce se v tomto směru od počátku zcela vědomě rozhodl pro restriktivnější pojetí tohoto motivačního institutu v podobě umožnění dosažení na snížení základu daně o výši zaplacených úvěrových úroků pouze v případě uzavření úvěru za účelem koupě taxativně vymezené množiny nemovitých věcí určitého charakteru (kvality) – ze staveb pak pouze v případě bytových domů a rodinných domů. V těchto intencích by se pak dle žalovaného měl pohybovat rovněž teleologický výklad rozebírané právní úpravy. Výchozí situace pro provedení teleologického výkladu § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů zdaleka dle názoru žalovaného nebyla polem neoraným, na němž by Nejvyšší správní soud byl odkázán toliko na své vlastní úvahy. Těmito skutečnostmi byl pak manévrovací prostor Nejvyššího správního soudu při intepretaci předmětného ustanovení podstatně limitován. Navzdory tomu rozšířil Nejvyšší správní soud věcnou působnost § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů rovněž na nemovité věci, s nimiž toto ustanovení původně vůbec nepočítalo, a to s ohledem toliko na okolnost spočívající ve

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

fakticitě jejich užívání. Žalovaný tedy uzavřel, že Nejvyšším správním soudem provedený teleologický výklad v rozsudku č. j. 1 Afs 133/2019-34 je s ohledem na výše předestřené skutečnosti výkladem nepřipustně extenzivním, vymykajícím z mantinelů původně zákonodárcem v rámci pozitivněprávní úpravy nastavených, jímž Nejvyšší správní soud překročil hranice interpretace pozitivního práva a dopustil se nepřipustného soudcovského dotváření práva v rozporu nejen s původním úmyslem zákonodárce, ale rovněž s jeho výslovným zněním. Žalovaný zdůraznil, že pokud tedy byl v souladu se shora uvedeným charakter předmětné stavby (a jemu odpovídající účel využití) dle jejích faktických vlastností určen k tomu povolaným orgánem veřejné moci, přičemž tento charakter neodpovídá žádnému z typů nemovitých věcí uvedených v taxativním výčtu § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů, nezbylo daňovým orgánům než žalobcem vznesený nárok na snížení základu daně ve smyslu daného ustanovení neuznat. Na tomto závěru nemohla by nic změnit ani eventuálně prokázaná skutečnost, že předmětná stavba je navzdory svým vlastnostem a účelu užívána k trvalému bydlení. Konstatoval, že zjištění faktického účelu, k němuž byla předmětná stavba v rozhodném období užívána, bylo pro meritorní rozhodnutí ve věci zcela irelevantní, protože daňové orgány nebyly povinny tyto okolnosti zkoumat.

Posouzení věci soudem

11. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
12. Napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty ode dne doručení napadeného rozhodnutí, jak stanovuje § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost dle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
13. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
14. Nejprve soud konstatuje, že nevyhověl návrhu žalovaného na přerušení soudního řízení ze dne 26. 1. 2021, jelikož pro nyní posuzovanou věc již existuje přílehlavá judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34), přičemž obdobná otázka není ani předmětem řízení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Soud tak neshledal důvody pro přerušení řízení ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.
15. Soud předesílá, že ohnisko žaloby spočívá v tvrzení, že napadené rozhodnutí vychází z nesprávného závěru, že částka 137 236 Kč, kterou žalobce uplatnil ve svém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2012 jako

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

nezdanitelnou část základu daně ve smyslu § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů, tj. částka rovnající se úrokům z hypotečního úvěru zaplacených žalobcem v daném zdaňovacím období, nesplňuje podmínku financování bytové potřeby dle § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

16. Podle § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů od základu daně se 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
- a) výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, nebo změna stavby,
 - b) koupě pozemku za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby podle písmene a) do 4 let od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy nebo koupě pozemku v souvislosti s pořízením bytové potřeby uvedené v písmenu c),
 - c) 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,
 - d) splacení vkladu právnické osobě jejím členem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu,
 - e) údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu, bytu v nájmu nebo v užívání nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
 - f) vypořádání společného jmění manželů nebo vypořádání spoludědiců v případě, že předmětem vypořádání je úhrada podílu spojeného se získáním jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, rodinného domu nebo bytového domu,
 - g) úhrada za převod podílu v obchodní korporaci jejím členem uskutečněná v souvislosti s převodem práva nájmu nebo jiného užívání bytu,
 - h) splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g), pokud jsou splněny podmínky pro tyto bytové potřeby.
- Použije-li se nebo používá-li se bytová potřeba podle písmen a) až h) nebo její část k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, anebo k nájmu, lze odečíst úroků po dobu užívání bytové potřeby k uvedeným účelům uplatnit pouze v poměrné výši.

17. Podle § 15 odst. 4 věty první a druhé zákona o daních z příjmů 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 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

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.

18. Podle § 381 odst. 1 písm. b) a d) téhož zákona 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.
19. Ze správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 8. 1. 2016 vydal správce daně výzvu k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012. Dne 21. 3. 2016 žalobce podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, ve kterém si uplatnil podle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů částku, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z hypotečního úvěru ve výši 137 236 Kč. Žalobce doložil potvrzení o poskytnutém hypotečním úvěru a o výši zaplacených úroků z hypotečního úvěru za kalendářní rok 2012 a úvěrovou smlouvu č. „X“. Z výše uvedené úvěrové smlouvy soud zjistil, že úvěr byl poskytnut na financování nemovitosti (rodinný dům) a účelem úvěru byla výstavba a koupě – zpětné refinancování prostředků. V úvěrové smlouvě je pod bodem 7.1.1 uvedeno, že úvěr je zajištěn budovou č. e. „X“, v části obce „X“, na pozemku p. č. „X“, a pozemkem p. č. „X“, v k. ú. „X“. Z údajů uvedených v úvěrové smlouvě vznikly správci daně pochybnosti o tom, k jaké nemovitosti se hypoteční úvěr váže. Správce daně dne 14. 7. 2016 vyzval žalobce výzvou k odstranění pochybností, aby prokázal oprávněnost uplatnění nezdanitelné části základu daně podle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů. Žalobce na výše uvedenou výzvu správce daně nereagoval, a proto správce daně dne 8. 9. 2016 vydal sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností a dne 12. 10. 2016 správce daně na základě postupu k odstranění pochybností vydal platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012.
20. Dne 23. 2. 2017 správce daně na základě pokynu žalovaného opětovně zaslal výzvu k odstranění pochybností s lhůtou pro odstranění pochybností v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy. Dne 23. 3. 2017 obdržel správce daně podání žalobce, jehož součástí bylo územní rozhodnutí o změně stavby a stavební povolení Obecního úřadu v Libouchci ze dne 21. 4. 2009, č. j. SÚ/053/225/09, jehož předmětem byla přestavba rekreačního objektu č. e. „X“ na rodinný dům.
21. Žalobce v průběhu daňového řízení dále doložil fakturu za sdružené služby dodávky elektřiny za období od 21. 6. 2011 do 22. 6. 2012 (hodnota spotřebované elektřiny a služeb za dané období činila 35 087,76 Kč) a za období od 23. 6. 2012 do 18. 6. 2013 (hodnota spotřebované elektřiny a služeb za dané období činila 21 498,46 Kč) a výzvu k úhradě platby na základě smlouvy o shromažďování, sběru, přepravě, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů ze dne 8. 2. 2012 za období kalendářního roku 2012.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

22. Daňové orgány při rozhodování rovněž vycházely z vyjádření Obecního úřadu Libouchec ze dne 10. 4. 2017, v němž bylo uvedeno, že dotázaný stavební úřad nemá žádné informace o tom, že by se předmětná nemovitost v období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 užívala jinak, než je uvedeno v katastru nemovitostí, tedy jako stavba k rodinné rekreaci, a dále z výpisu z katastru nemovitostí ze dne 9. 5. 2017 vztahujícího se taktéž k předmětné nemovitosti, v němž je uvedeno, že předmětná nemovitost je stavbou pro rodinou rekreaci.
23. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda lze od základu daně odečíst úroky z hypotečního úvěru, který byl žalobci poskytnut za účelem přestavby rekreačního objektu na rodinný dům, jenž žalobce fakticky využívá za účelem uspokojování bytových potřeb své rodiny k trvalému bydlení. Žalobce přitom nerozporoval, že předmětná stavba byla v předmětné době v katastru nemovitostí zapsána jako stavba k rodinné rekreaci. Jeho stěžejní námitka spočívá v tom, že danou stavbu přestavěl na rodinný dům a ten užívá s úmyslem žít zde trvale. Žalovaný stejně jako správce daně při posouzení naplnění podmínek § 15 zákona o daních z příjmů vycházel ze stavu zapsaného v katastru nemovitostí, přičemž trval na tom, že ve smyslu § 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, 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 zákona o daních z příjmů.
24. Definice tohoto pojmu skutečně není obsažena v zákoně o daních z příjmů ani v žádném prováděcím předpisu k tomuto zákonu. Výkladem § 15 odst. 3 daného zákona se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34, který zdejší soud plně respektuje a neshledává žádný rozumný důvod, proč by se od daných závěrů jakkoli odchýlil. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil orgánům Finanční správy České republiky, že účel užívání stavby může prokázat jedině 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 hypoteční 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

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.“

25. 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. c) zákona o daních z příjmů.
26. Soud se v návaznosti na právní názor Nejvyššího správního soudu ztotožňuje s názorem žalobce, že daňové orgány při hodnocení skutkového stavu postupovaly pouze formalisticky, neboť vycházely výlučně ze stavu zapsaného v katastru nemovitostí, resp. z vyjádření stavebního úřadu ze dne 10. 4. 2017.
27. Za důležitý fakt, který daňové orgány nevzaly v potaz při hodnocení splnění podmínek pro odečet úroků podle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů, považuje soud územní rozhodnutí o změně stavby a stavební povolení Obecního úřadu v Libouchci ze dne 21. 4. 2009, č. j. SÚ/053/225/09, jehož předmětem byla přestavba rekreačního objektu č. e. „X“ na rodinný dům. Z tohoto rozhodnutí je zřejmé, že žalobce činil kroky k tomu, aby mohl daný rekreační objekt přestavět na rodinný dům a že k přestavbě na rodinný dům sloužil i hypoteční úvěr poskytnutý žalobci. Dle tvrzení žalobce, které daňové orgány neprovéřovaly, byla přestavba dokončena v roce 2011. Po dokončení přestavby by se tedy v souladu s vydaným stavebním povolením ze dne 21. 4. 2009 jednalo již o rodinný dům, ačkoli tomu v roce 2012 neodpovídal údaj vedený v katastru nemovitostí. Skutkové okolnosti posuzované věci tudíž svědčí o tom, že nemovitost žalobce, na jejíž přestavbu byl žalobci poskytnutý hypoteční úvěr, i z tohoto pohledu plnila účel bytové potřeby žalobce a jeho rodiny.
28. Žalovaný pak z takto formálně vyhodnoceného skutkového stavu v posuzovaném případě v žalobou napadeném rozhodnutí dovodil, že stavba pro rodinnou rekreaci nesplňuje pro zdaňovací období 2012 podmínky vymezené v § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů, tzn. že se nejedná o bytovou potřebu, a proto nelze úroky z hypotečního úvěru ve výši 137 236 Kč uznat jako nezdanitelnou část základu daně. Tento závěr žalovaného, který zaujal rovněž správce daně, však s ohledem na výše uvedené není správný, neboť bytovou potřebu dle § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů může naplňovat i stavba pro rodinnou rekreaci. Napadené rozhodnutí je tedy nezákonné, neboť žalovaný i finanční úřad vycházeli z nesprávného výkladu § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů.
29. Soud zároveň nepřehlédl, že žalovaný v jeho rozhodnutí konstatoval, že v posuzovaném případě není sporu o tom, že žalobce financovanou nemovitost z hypotečního úvěru užíval
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

k trvalému bydlení (srov. např. stranu 8 rozhodnutí žalovaného). Z uvedeného plyne, že žalovaný měl za prokázané, že žalobce danou nemovitost skutečně užíval k trvalému bydlení svému a jeho rodiny, a že je tedy splněna podmínka stanovená v § 15 odst. 4 věty druhé zákona o daních z příjmů.

30. S ohledem na to, že v posuzované věci žalovaný považoval za prokázanou skutečnost, že předmětná stavba je navzdory svým vlastnostem a účelu užívána k trvalému bydlení, nebylo důvodu, aby nebyl daňovými orgány uznán žalobci nárok na odpočet částky rovnající se zaplaceným úrokům z poskytnutého hypotečního úvěru od základu daně.
31. Soud rovněž nepřehlédl bohatou argumentaci žalovaného, kterou předestřel v jeho podáních ze dne 30. 9. 2020 a 26. 1. 2021 a z níž je zřejmý nesouhlas se závěry výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 133/2019-34. Nicméně soud opakovaně podotýká, že neshledal žádné důvody se od závěrů formulovaných Nejvyšším správním soudem ve zmíněném rozsudku, které jsou plně aplikovatelné i v této věci, jakkoli odchytil. Uvedená argumentace žalovaného tak neměla vliv na závěry soudu.
32. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud napadené rozhodnutí výrokem I. rozsudku zrušil pro nezákonnost ve smyslu § 78 odst. 1 a 3 s. ř. s. a věc žalovanému podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, v němž bude podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku.
33. Jelikož měl žalobce ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě ve výši 11 228 Kč. Tato částka se skládá z částky 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek; z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „AT“) – převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) AT a podání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. d) AT, z částky 600 Kč za dva s tím související režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 AT a z částky 1 428 Kč, která činí 21 % DPH z uvedených částek bez soudního poplatku.

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 611/6, 657 40 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

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.

Ústí nad Labem 24. února 2021

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 - rozsudek)