



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Z.H.**, zastoupeného Mgr. Tomášem Bařinou, advokátem se sídlem Burianovo nám. 681/8a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 10. 2016, č. j. 46193/16/5200-10421-707161, č. j. 46194/16/5200-10421-707161 a č. j. 46195/16/5200-10421-707161, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 29 Af 21/2017-68,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 29 Af 21/2017-68, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2016, č. j. 46193/16/5200-10421-707161, č. j. 46194/16/5200-10421-707161 a č. j. 46195/16/5200-10421-707161, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě částku **17.228 Kč** a o kasační stížnosti částku **9.114 Kč**, vše k rukám zástupce žalobce Mgr. Tomáše Bařiny do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před správními orgány

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno – venkov (dále jen „správce daně“), platebními výměry ze dne 22. 1. 2016, č. j. 30338/16/3005-51522-711934, č. j. 30439/16/3005-51522-711934 a č. j. 30534/16/3005-51522-711934, vyměřil

žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, daň z příjmů fyzických osob, a to za zdaňovací období roku 2012 ve výši 5.595 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.119 Kč; za zdaňovací období roku 2013 ve výši 5.025 Kč s povinností uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.005 Kč; a za zdaňovací období roku 2014 ve výši 6.180 Kč s povinností uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.236 Kč.

[2] Proti rozhodnutím správce daně podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími zamítl a platební výměry potvrdil. Žalovaný se ztotožnil s postupem i právním názorem správce daně, který v předmětných zdaňovacích obdobích 2012 až 2014 neuznal jako odčitatelnou položku od základu daně odpočet úroků z hypotečního úvěru ve výši 37.318 Kč za rok 2012, 33.500 Kč za rok 2013 a 44.210 Kč za rok 2014, a to z toho důvodu, že nemovitost, která je předmětem daného hypotečního úvěru, není řešením bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o objekt, jenž je určen k rodinné rekreaci. Za dané situace tak nebyly splněny podmínky pro uplatnění výše uvedené položky nezdanitelné části základu daně, neboť rodinná rekreace není dle správce daně financováním bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů.

II. Posouzení věci krajským soudem

[3] Proti rozhodnutím žalovaného žalobce brojil žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[4] Žalobce sice namítá, že pro posouzení otázky, zda předmětná budova financovaná hypotečním úvěrem splňuje podmínku bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, je třeba hodnotit skutečný stav, krajský soud nicméně konstatoval, že k prokázání tohoto skutečného stavu žalobce v podstatě nepředložil žádný relevantní důkaz, a to ani poté, co ho k tomu žalovaný výslovně vyzval. Důkazní břemeno k prokázání skutečností, které žalobce tvrdí v daňovém tvrzení i dalších podáních, přitom leží na žalobci. Jestliže žalobce v nyní posuzovaných vyměřovacích řízeních (zahájených daňovým tvrzením žalobce) tvrdil existenci skutečností, pro které byl oprávněn uplatnit odpočet nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, bylo na něm, aby tuto skutečnost také prokázal. Pokud následně na základě vlastní vyšetřovací činnosti správce daně zjistil skutečnosti, které snížily míru jeho přesvědčení ohledně pravdivosti žalobcem tvrzených skutečností, bylo opět na žalobci, aby přednesl správci daně takové důkazy, kterými by pochybnosti správce daně vyvrátil. To však žalobce neučinil a neučinil tak ani v rámci odvolacích řízení. Ze smluv o hypotečních úvěrech pouze vyplývá, že žalobci byl poskytnut hypoteční úvěr, avšak paradoxně je v předložených smlouvách poskytnutí tohoto úvěru účelově vázáno na refinancování hypotečního úvěru na koupi pozemku a rekreační objekt, resp. výstavbu a rekonstrukci objektu pro rodinnou rekreaci. Jiné relevantní důkazy, prokazující oprávněnost žalobcem uplatněného odpočtu dle § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů žalobce nepředložil.

[5] Za dané důkazní situace proto krajský soud považoval za správný postup žalovaného, který své závěry ohledně neuznání žalobcem uplatněných úroků z hypotečního úvěru jako odčitatelné položky od základu daně založil toliko na skutkových

zjištěních, jež byly součástí správního spisu, doplněných o zjištění z vlastní úřední činnosti. Pokud tedy žalobce za stěžejní argument uvádí, že pro posouzení otázky, zda předmětná budova, financovaná hypotečním úvěrem, splňuje podmínku bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů, nestačí vycházet pouze z formálního údaje v katastru nemovitostí, ale je třeba hodnotit skutečný stav, pak s tímto názorem se krajský soud obecně ztotožnil, neboť koresponduje i s judikaturními závěry, vyslovenými např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 254/2014-30. Současně měl však krajský soud za to, že pro nyní posuzovaný případ a konkrétní postup i závěry správce daně a žalovaného není tento argument relevantní, resp. jej nelze použít jako základ pro vytýkaný nedostatek v postupu správce daně či žalovaného. Žalovaný otázku neposuzoval pouze na základě „formálního“ údaje v katastru nemovitostí, ale rovněž a především na základě dalších zjištěných skutečností (předmět hypotečních úvěrů, sdělení příslušného stavební úřadu), na jejichž základě dospěl k závěru, že předmětná stavba není stavbou pro bydlení. Nemovitost, která je předmětem hypotečního úvěru, tedy není řešením bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť se jedná objekt, jenž je určen k rodinné rekreaci, splňující definiční znaky ve smyslu § 2 vyhlášky ministerstva pro místní rozvoj č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území.

III. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a domáhá se jeho zrušení. Kasační stížnost stěžovatel dále dne 18. 6. 2019 doplnil a opravil v návaznosti na vyjádření žalovaného.

[7] Stěžovatel v zásadě souhlasí s tvrzením žalovaného, respektive správce daně, že rodinná rekreace není financováním bytové potřeby. Nicméně proto si svůj dům v obci Kanice nepostavil. Rodinný dům na adrese K. č. ev. X si stěžovatel od počátku stavěl s úmyslem jej užívat pro bytovou potřebu svou a své rodiny, tedy družky a dvou nezletilých dětí, a od zkolaudování jej také takto užívá. Názor správce daně, že nemovitost, která je předmětem hypotečního úvěru, není řešením bytové potřeby stěžovatele, je mylný. Správce daně přitom disponuje jednoduchým nástrojem, jak ověřit skutečný stav věci, tedy provést v počáteční fázi řízení místní šetření a zjistit skutečný stav. Pokud by tak správce daně učinil, mohl by se v kteroukoliv denní či noční hodinu a v kterýkoliv den v týdnu přesvědčit, že stěžovatel se svou rodinou na dané adrese bydlí, jako to stěžovateli ostatně potvrdil starosta obce Kanice v prohlášení ze dne 22. 8. 2016. Správce daně upřednostnil formální stav před stavem skutečným.

[8] Stěžovatel krajskému soudu vytýká formalistický přístup a opomenutí hodnotit veškeré důkazy, které v průběhu řízení na podporu svých tvrzení předložil. Krajský soud stěžovateli naopak vytkl liknavost a skutečnost, že na podporu svých tvrzení nepředložil žádný relevantní důkaz ani na výzvu žalovaného. Toto se ovšem nezakládá na pravdě a stěžovateli není zřejmé, na základě čeho krajský soud k tomuto vadnému závěru dospěl a proč jím předložené důkazy přehlíží. Za tímto účelem učinil stěžovatel vůči správci daně v aplikaci EPO dne 1. 9. 2016 podání označené jako „Odpověď na výzvy dle § 92 odst. 4

daňového řádu“ (Poznámka NSS: stěžovatel původně v kasační stížnosti uvedl, že šlo o podání ze dne 23. 8. 2016. Svoji kasační stížnost však v návaznosti na vyjádření žalovaného dne 18. 6. 2019 opravil s tím, že šlo o písarskou chybu a mělo se jednat o podání ze dne 1. 9. 2016. Stěžovatel v této souvislosti vysvětlil, že ve své původní kasační stížnosti pouze chybně odkazoval na své podání vůči správci daně ze dne 23. 8. 2016 ve vztahu ke svému daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2015, které však bylo obsahově zcela totožné s jeho pozdějším podáním ze dne 1. 9. 2016, vztahujícím se k daňovým přiznáním k dani z příjmů fyzických osob za roky 2012, 2013 a 2014. Rovněž níže uvedené přílohy obou těchto podání byly podle stěžovatele zcela totožné, tudíž musí být součástí správního spisu a stěžovatel proto na ně odkázal).

[9] Stěžovatel uvádí, že součástí podání ze dne 1. 9. 2016 (resp. i ze dne 23. 8. 2016) bylo celkem 8 příloh, kterými se snažil prokazovat, že v předmětné nemovitosti se svou rodinou skutečně trvale bydlí a tato nemovitost má parametry rodinného domu. Jednalo se o následující důkazy:

a) Smlouvu č. 9200258502 o sdružených službách dodávky elektřiny s E.ON Energie, a.s. pro zákazníky kategorie D – domácnosti;

b) Pojistku k pojistné smlouvě č. 6130195471 – pojištění majetku a odpovědnosti občanů Náš domov;

c) Zprávu o výchozí revizi elektrického zařízení z 31. 5. 2013 s předmětem revize: el. instalace v 2. a 3. NP rodinného domu X v K.;

d) Daňový doklad – faktura č. 516125347 od Vodárenské akciové společnosti a.s. za spotřebu vody v období od 26. 6. 2015 do 23. 6. 2016, tedy téměř jeden celý rok, kdy spotřeba vody byla 320 m³, což vypovídá o velmi intenzivním užívání nemovitosti (směrná roční spotřeba vody při obsazení RD čtyřmi osobami činí 144 m³);

e) Potvrzení o výši vynaložených výdajů za docházku dětí stěžovatele do mateřské školy v Kanicích;

f) Kopie občanských průkazů stěžovatele a jeho družky potvrzující jejich trvalé bydliště na adrese K. č. ev. X;

g) Potvrzení o fyzickém bydlišti stěžovatele vydané starostou obce Kanice dne 22. 8. 2016;

h) Fotografie předmětné nemovitosti.

Ke všem těmto důkazům předloženým v daňovém řízení správci daně se krajský soud pod bodem 11 napadeného rozsudku vyjádřil pouze v tom smyslu, že „*k prokázání tohoto skutečného stavu žalobce v podstatě nepředložil žádný relevantní důkaz, a to ani poté, co byl k tomu žalovaným výslovně vyzván*“. Takovéto hodnocení důkazů považuje stěžovatel ze strany krajského soudu za zcela nedostatečné a domnívá se, že již jen z tohoto důvodu je řízení zatíženo vadou, pro kterou nelze než napadený rozsudek zrušit.

[10] Na rozdíl od krajského soudu se stěžovatel navíc domnívá, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 254/2014-30, je na projednávanou věc zcela přílehlý. Pokud jde o názor krajského soudu ohledně provedení důkazu znaleckým posudkem, zda jeho nemovitost splňuje požadavky trvalého bydlení, pak stěžovatel takovýto postup hodnotí jako zcela formalistický, který je navíc v rozporu s ekonomikou řízení. Správce daně mohl jednoduše využít institut místního šetření a dále pak měl k dispozici celou řadu shora uvedených důkazů, které předložil. K nim se krajský soud nijak nevyjádřil z hlediska jejich věrohodnosti či relevance. Je pravděpodobné, že správce daně,

žalovaný ani krajský soud nevyužili možnosti ověřit si skutečný stav nahlédnutím na webovou stránku www.mapy.cz, kde je vidět jednak umístění předmětné nemovitosti, ale i fotografie skutečného provedení domu, které svědčí spíše tomu, že se ve skutečnosti jedná o rodinný dům situovaný v rekreační zóně.

IV. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozsudek krajského soudu, se kterým se plně ztotožňuje, a na své vyjádření k žalobě. Závěry tam uvedené ve svém vyjádření ke kasační stížnosti podrobně rekapituloval. Současně poukázal na skutečnost, že stěžovatelem namítané podání ze dne 23. 8. 2016 bylo učiněno u správce daně prvního stupně ve věci jiného řízení, než které je předmětem tohoto soudního přezkumu (jedná se o reakci na výzvu k odstranění pochybností ze dne 27. 7. 2016 ve věci daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období za rok 2015), jak jednoznačně vyplývá z předkládaného spisového materiálu. Z obsahu spisového materiálu pak dále vyplývá, že v nyní řešené věci byl stěžovatel dne 10. 8. 2016 vyzván k prokázání ve výzvě specifikovaných skutečností potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období za roky 2012, 2013 a 2014 (tj. k prokázání a doložení splnění podmínek pro uplatnění nezdanitelné části základu daně ve smyslu § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů, tedy k předložení důkazního prostředku prokazujícího skutečnost, že hypoteční úvěry byly použity na financování bytové potřeby). Na tyto výzvy stěžovatel reagoval toliko podáním žádostí o prodloužení lhůty zaevidovaných dne 24. 8. 2016. V prodloužené lhůtě pak stěžovatel na shora uvedené výzvy správce daně nereagoval. Relevantní reakce stěžovatele nebyla učiněna ani k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 3. 10. 2016, když na tuto písemnost reagoval stěžovatel podáním označeným „*Věc: Vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu*“ zaevidovaným dne 7. 10. 2016, kde toliko polemizuje se závěrem účastníka řízení v dané věci. Jakékoliv důkazní prostředky však nebyly doloženy.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Předmětem sporu je otázka uznatelnosti stěžovatelem uplatněných úroků z hypotečního úvěru jako odčitatelné položky od základu daně z příjmů fyzických osob. Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem, že nemovitost, která je předmětem daného hypotečního úvěru, není řešením bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů. Spornou však v projednávané věci není pouze otázka výkladu pojmu bytová potřeba a způsob, jakým lze řešení této bytové potřeby v daňovém řízení prokázat, nýbrž mezi účastníky je sporná i samotná skutečnost, zda a jaké podklady stěžovatel v daňovém řízení správním orgánům skutečně předložil.

[15] Krajský soud dospěl k závěru, že k prokázání skutečného stavu stěžovatel „v podstatě nepředložil žádný relevantní důkaz“, a to ani poté, co byl k tomu žalovaným výslovně vyzván. Stejně argumentuje žalovaný. Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu ověřil, že ve složkách spisového materiálu je – volně a nezažurnalizovaně (tj. nikoliv jako formální součást správního spisu) – vložena výzva Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 27. 7. 2016, v níž správní orgán prvního stupně ve věci daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 vyzývá stěžovatele k odstranění pochybností o nároku na uplatnění částky nezdanitelné části základu daně podle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů. Ve složkách spisového materiálu je dále – rovněž volně a nezažurnalizovaně – založeno podání stěžovatele ze dne 23. 8. 2016 označené jako *„Odpověď na výzvu ve vytykáacím řízení, zákon č. 280/2009, § 89“*, včetně osmi příloh popsaných stěžovatelem v jeho kasační stížnosti (viz bod [9] shora). Stěžovatelem odkazované podání ze dne 1. 9. 2016, označené jako *„Odpověď na výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu“* a vytištěné aplikací EPO, které stěžovatel rovněž přiložil k opravě své kasační stížnosti ze dne 18. 6. 2019, součástí spisového materiálu předloženého žalovaným není. Stejně tak stěžovatelem tvrzené přílohy tohoto podání.

[16] Nejvyšší správní soud ověřil, že na své podání ze dne 1. 9. 2016 a jeho přílohy stěžovatel odkazoval již v žalobě podané u krajského soudu. Pokud krajský soud na toto tvrzení stěžovatele v rozsudku adresně nijak nereagoval, toliko v obecnosti poukázal na obsah správního spisu a skutečnost, že stěžovatel žádné relevantní důkazy v řízení před správními orgány nepředložil, přesvědčivě tak neodstranil vzniklou pochybnost o obsahu správního spisu v projednávané věci a zatížil tím své rozhodnutí vadou.

[17] Z obsahu spisů finančního úřadu a žalovaného totiž (v rozporu s tvrzením stěžovatele o existenci podání ze dne 1. 9. 2016 a jeho příloh) vyplývají následující skutečnosti o průběhu daňového řízení (viz body [18] a [19] níže).

[18] Stěžovatel podal ve dnech 27. 2. 2013, 31. 3. 2014 a 31. 3. 2015 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014, v nichž od základu daně odečetl částku 37.318 Kč za rok 2012, 33.500 Kč za rok 2013 a 44.210 Kč za rok 2014 jakožto úroky z hypotečního úvěru. Správce daně po podání daňových přiznání vyzval dne 15. 12. 2015 stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2012 až 2014, a to právě s ohledem na skutečnost, že dotčená budova je v katastru nemovitostí vedena jako objekt k rodinné rekreaci. Stěžovatel na výzvu správce daně reagoval podáními ze dne 17. 12. 2015 a ze dne 28. 12. 2015 shodně tak, že dodatečná daňová tvrzení za zdaňovací období 2012 až 2014 podávat nebude, protože označená nemovitost slouží k trvalému bydlení stěžovatele a jeho rodiny, což je velmi snadno doložitelné a ověřitelné.

[19] Následně v rámci odvolacího řízení žalovaný zaslal dne 10. 8. 2016 v souvislosti se zdaňovacími obdobími 2012-2014 výzvy k prokázání skutečnosti, že hypoteční úvěr byl použit na financování bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů. V odůvodnění těchto výzev žalovaný uvedl, že *„vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmu odkazuje na prováděcí předpis ke stavebnímu zákonu, jediným orgánem, který může kvalifikovaně posoudit účel užívání stavby v předmětném zdaňovacím období je stavební úřad.“*

Výše uvedené můžete doložit např. stavebním povolením, kolaudačním rozhodnutím, nebo jiným vyjádřením příslušného stavebního úřadu.“

[20] Stěžovatel ve vztahu k těmto výzvám požádal dne 23. 8. 2016 o prodloužení lhůty s tím, že v termínu do 2. 9. 2016 je schopen na výzvy žalovaného bez problému řádným způsobem reagovat. Jak však již Nejvyšší správní soud konstatoval shora, stěžovatelem tvrzené podání ze dne 1. 9. 2016, včetně příloh, obsahem správního spisu žalovaného není. Žalovaný adresoval stěžovateli dne 3. 10. 2016 výzvu k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a k případnému doplnění důkazů, kterými by prokázal svá tvrzení ohledně skutečnosti, že nemovitost skutečně je bytovou potřebou. Stěžovatel na tuto výzvu reagoval podáním ze dne 6. 10. 2016, v němž zopakoval svou nesouhlasnou polemiku s právním názorem správce daně. Žalovaný rovněž dne 14. 9. 2016 požádal příslušný stavební úřad (obecní úřad Bílovice nad Svitavou) o poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní. Z jeho vyjádření (doplněné o kopie společného územního a stavebního povolení stavby rekreačního objektu na předmětném pozemku a souhlasu s užíváním stavby) vyplývá, že se v případě dotčené stavby jedná o rekreační objekt – chata na stavební parc. č. 496/45. Rozhodnutí o změně využití předmětné stavby nebylo vydáno. Z uvedeného žalovaný (ve shodě se správcem daně) dovodil, že stavba není stavbou pro bydlení, a tedy nemovitost, která je předmětem daného hypotečního úvěru, není řešením bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť se jedná objekt, který je určen k rodinné rekreaci.

[21] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že v řízení je očividně nejprve třeba postavit na jisto, co stěžovatel v odvolacím řízení skutečně tvrdil a žalovanému doložil. Krajský soud vzniklou pochybnost o obsahu správního spisu v projednávané věci neodstranil. Nadto již v řízení před krajským soudem byly dány důvody ke zrušení rozhodnutí žalovaného, a to v souvislosti se způsobem zjišťování skutečnosti relevantních pro posouzení otázky, zda uvedená nemovitost slouží k uspokojení bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud zejména nesouhlasí se závěrem žalovaného (viz poučení ve výzvě žalovaného citované v bodě [19] shora), že účel užívání stavby ve zkoumaném zdaňovacím období může prokázat jedině stavební úřad, tj. tvrzenou skutečnost lze doložit v zásadě toliko stavebním povolením, kolaudačním rozhodnutím či jiným vyjádřením příslušného stavebního úřadu.

[22] Podle § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném od 1. 1. 2015) „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 (...)“. Bytovými potřebami dle citovaného ustanovení se pro účely tohoto zákona „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 (...)“.

[23] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, 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.

[24] 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.

[25] Proto i v posuzovaném případě je nutno především zohlednit skutečný stav věci, tj. zjistit, zda dotčená nemovitost opravdu celoročně slouží k uspokojení bytové potřeby. Jak přitom dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 254/2014-30, „splnění podmínky podle § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů obecně vzato nelze bez dalšího posoudit pouze podle údaje v katastru nemovitostí.“ Údaje v katastru nemovitostí budou zpravidla v souladu se stavebním povolením, kolaudačním rozhodnutím či jinými podklady, na základě kterých byly skutečnosti do této evidence zapsány. Z tohoto důvodu je názor žalovaného, který stěžovatele v odvolacím řízení poučil, že účel užívání stavby v posuzovaném zdaňovacím období může prokázat toliko stavební úřad, opět toliko formálním provedením názoru vyjádřeného ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu a opomíjí smysl a účel tam vyjádřeného názoru, jakož i smysl a účel § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[26] Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí při definici pojmu „bytová potřeba“ formálně odkázal na právní úpravu, obsaženou ve vyhlášce č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby (nahrazující dřívější vyhlášky č. 83/1976 Sb. a č. 137/1998 Sb., na které zákon o daních z příjmů v definici pojmu „bytová potřeba“ odkazuje). Citovaná vyhláška odkazuje na vyhlášku Ministerstva pro místní rozvoj č.

501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, v jejímž § 2 jsou jednotlivé stavby vymezeny tak, že stavbou pro bydlení je „bytový dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena“ nebo „rodinný dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkrovní.“ Stavbou pro rekreaci je pak „stavba, jejíž objemové parametry a vzhled odpovídají požadavkům na rodinnou rekreaci a která je k tomuto účelu určena; stavba pro rodinnou rekreaci může mít nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkrovní.“ Žalovaný proto dovodil, že stavba pro rodinnou rekreaci není, na rozdíl od bytového domu nebo rodinného domu, považovaná za stavbu pro bydlení, neboť je v § 2 citované vyhlášky ministerstva pro místní rozvoj č. 501/2006 Sb. definována samostatně. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že jistě lze podpůrně vyjít z parametrů popisovaných v citované vyhlášce, nicméně to nic nemění na požadavku ověřit tyto skutečnosti v praxi. Správce daně i žalovaný nepochybně disponují procesními prostředky, jak ověřit tvrzení stěžovatele a jím předložené dokumenty.

[27] Na projednávanou věc lze přitom přiměřeně vztáhnout závěry rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 3 Ads 23/2010-98, č. 2267/2011 Sb. NSS, který se týkal příspěvku na bydlení. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku shledal, že účelem příspěvku na bydlení podle § 24 zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, je poskytnout finanční pomoc na úhradu nákladů na bydlení. Z hlediska posouzení nároku na dávku nelze vysledovat objektivní a rozumné důvody, proč odlišovat osoby, které prokazatelně trvale bydlí ve stavbě určené k individuální rekreaci, kterou vlastní, a které zároveň nemají byt nebo obytnou místnost podle § 24 zákona o státní sociální podpoře, a osoby, jejichž byt se nachází ve stavbě určené k bydlení. Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl, že se „neztotožňuje se zužujícím výkladem zastávaným žalovaným i krajským soudem, který bez dalšího skončil na pouhé konstataci podávané v rovině stavebně právních předpisů a předpisu o vlastnictví bytů, totiž že ve stavbě určené k individuální rekreaci se byt z jeho definiční podstaty nemůže nacházet, přičemž tyto závěry byly vysloveny pro oblast státní sociální podpory ve vztahu k příspěvku na bydlení. Tento výklad, jakkoliv se žalovanému i krajskému soudu patrně jeví v celistvosti právního řádu jako systémový, nelze v režimu zákona o státní sociální podpoře přijmout, jelikož citované definice bytu není možno na tuto oblast mechanicky vztáhnout, má-li být zachován účel posuzované dávky. K uvedené argumentaci ostatně navíc podpůrně působí i fakt, že pokud zákonodárce přistoupil na podmínku, že z evidenčního hlediska umožnil zvolit si trvalý pobyt i v nemovitostech určených k individuální rekreaci, stěží lze akceptovat situaci, že by tak učinil ve vztahu k objektům typově k „bydlení“ nezpůsobilým. Nejvyšší správní soud je dále toho názoru, že uvedené závěry předložené správními orgány i krajským soudem, by vedly též k nedůvodnému rozlišování mezi adresáty dávky státní sociální podpory příspěvku na bydlení, pokud by k nim správní praxe bez dalšího a mechanicky přistupovala jako v případě stěžovatele. Z hlediska posouzení vzniku nároku na dávku totiž nelze vysledovat objektivní a rozumné důvody, proč odlišovat osoby prokazatelně trvale bydlící ve stavbě určené k individuální rekreaci, kterou vlastní a zároveň nedisponují dalším právním vztahem k bytu nebo obytné místnosti podle § 24 zákona o státní sociální podpoře, a osoby, jejichž byt se nachází ve stavbě určené k bydlení. Nejvyšší správní soud uzavírá, že v situaci, kdy je možných vícero výkladů právního předpisu, z nichž jeden se plně shoduje s vůlí zákonodárce, stejně jako s objektivním smyslem zákona v daném prostoru a čase, a

současně chrání subjektivní veřejná práva adresátů právní normy, nutno zvolit právě tento výklad.“

[28] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že je třeba zjistit skutečný stav věci a konkrétní účel a způsob využívání dotčené nemovitosti, o níž daňový subjekt tvrdí, že se jedná o realizaci bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt samozřejmě nemůže v této souvislosti zůstat zcela nečinný, neboť důkazní břemeno leží na něm, jak správně uvedl krajský soud. Stěžovatel však v projednávané věci již v žalobě tvrdil a stejné tvrzení opakuje i v kasační stížnosti, že nečinný nebyl. Poukazuje na skutečnost, že žalovanému podáním ze dne 1. 9. 2016 doložil skutečností svědčící ve prospěch jeho tvrzení o skutečném účelu a způsobu využívání dotčené nemovitosti. Mezi účastníky navíc není sporu o tom, že tak stěžovatel učinil v řízení týkajícím se zdaňovacího období za rok 2015 (viz jeho podání ze dne 23. 8. 2016, včetně příloh). Tyto podklady týkající se stejné nemovitosti – ačkoliv v souvislosti s jiným zdaňovacím obdobím – tedy byly v širší dispozici daňových orgánů. Žalovaný je proto povinen v dalším řízení postavit na jisto, co bylo v daňovém řízení stěžovatelem tvrzeno a doloženo. A tyto skutečnosti a důkazy o realizaci bytové potřeby následně posoudit ve světle smyslu a účelu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, jak byly shora popsány Nejvyšším správním soudem.

[29] Nejvyšší správní soud současně nepřehlédl, že Krajský soud v Brně ve věci, jež se týká stejného účastníka, toliko jeho daňového přiznání za rok 2015, kterou krajský soud vydělil k samostatnému projednání a rozhodl o ní rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, č. j. 29 Af 66/2017-32, zaujal rovněž názor ve shodě se žalovaným jako v nyní projednávané věci. Posuzoval přitom již i podání stěžovatele ze dne 23. 8. 2016, včetně shora citovaných příloh (viz bod [9] shora). V odst. 12 odůvodnění rozsudku č. j. 29 Af 66/2017-32 však přesto shledal, že *„jiné relevantní důkazy, prokazující oprávněnost žalobcem uplatněného odpočtu dle § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů žalobce nepředložil. Za tyto totiž nelze považovat zmíněnou smlouvu o dodávkách elektřiny; smlouva o pojištění majetku či potvrzení starosty obce Kanice ze dne 22. 8. 2016 o trvalém bydlišti žalobce na adrese předmětné nemovitosti, neboť tyto skutečnosti samy o sobě nikterak nevylučují, že se nejedná o rekreační objekt, byť celoročně obývaný žalobcem a jeho rodinou.“* Nejvyšší správní soud z vlastní evidence zjistil, že proti tomuto rozsudku krajského soudu stěžovatel již kasační stížnost nepodal. Kasační soud podotýká, že žalovaný je v nyní projednávané věci vázán shora vyjádřeným názorem (viz body [21] až [27] tohoto rozsudku) ohledně výkladu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů.

VI. Závěr a náklady řízení

[30] Jelikož napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, Nejvyšší správní soud jej zrušil. Důvody, pro něž tak učinil, zde byly již v průběhu řízení před krajským soudem, proto Nejvyšší správní soud současně zrušil i rozhodnutí žalovaného a vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 a 2 písm. a) s. ř. s.). Ten je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[31] S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který se věci zabýval, rozhodl o náhradě nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti, a to ve shodě s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. podle zásady procesního úspěchu ve věci, který je třeba připsat žalobci (stěžovateli). Náklady žalobce jsou tvořeny soudním poplatkem za žalobu ve výši 9.000 Kč a za kasační stížnost 5.000 Kč; dále odměnou za 2 úkony právní služby v řízení o žalobě (příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby) a za 1 úkon v řízení o kasační stížnosti (podání kasační stížnosti) ve výši 3.100 Kč za každý z úkonů podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Podání žalobce ze dne 23. 1. 2017 v řízení o žalobě a podání ze dne 18. 6. 2019 v řízení o kasační stížnosti soud nepovažoval za samostatné úkony právní služby, neboť jejich podstatou byla oprava a odstranění vad původních podání. Soud za úkon právní služby v řízení o žalobě nepovažoval v projednávané věci ani rozšíření žaloby, neboť tato část sporu byla krajským soudem následně vydělena k samostatnému projednání pod sp. zn. 29 Af 66/2017. Součástí náhrady nákladů je dále paušální odměna za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 300 Kč za 1 úkon podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu, tj. v celkové výši 600 Kč za řízení o žalobě a 300 Kč za řízení o kasační stížnosti. K tomu je třeba přičíst daň z přidané hodnoty, které je zástupce žalobce plátcem ve výši 1.428 Kč za řízení o žalobě a 714 Kč za řízení o kasační stížnosti. Celková výše náhrady, kterou je žalovaný povinen žalobci k rukám jeho zástupkyně podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, zaplatit, činí 26.342 Kč, a to ve lhůtě do 30 dnů od právní moci rozsudku, když částka 17.228 Kč tvoří náklady řízení o žalobě a částka 9.114 Kč náklady řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. června 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu