



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: L. I., zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Sádky 1605/2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** (dříve Finanční ředitelství v Brně), se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 125/2011 - 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti výroku I. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 125/2011 - 49, **se z a m í t á .**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 125/2011 - 49, **se ve výroku III. z r u š u j e** a v tomto rozsahu **se věc v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se včasnou žalobou domáhal u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (tj. původní žalovaný) ze dne 2. 6. 2011, č. j. 4970/11-1101-701962 a č. j. 4972/11-1101-701962. Prvním z uvedených rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „správce daně“) vydanému dne 9. 11. 2010, č. j.

152955/10/346911705448, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 v celkové výši 10 155 Kč. Druhým rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 9. 11. 2010, č. j. 153291/10/346911705448, kterým mu byla vyměřena za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 7350 Kč.

[2] V daňovém přiznání stěžovatel dle ustanovení § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) uplatnil zvýhodnění na vyživované dítě nezl. A. H., a to za zdaňovací období roku 2008 v délce 6 měsíců a za celé zdaňovací období roku 2009. Správci daně doložil rozsudek Okresního soudu v Karviné, pobočky Havířov, ze dne 25. 6. 2010, č. j. 100 P 378/2009 - 199, jímž byli poručníky nezl. A. H. ustanoveni manželé Z. I. (dříve P.) a L. I.

[3] Správce daně nárok stěžovatele na daňové zvýhodnění neuznal, neboť nezl. A. H. byl svěřen stěžovateli do péče nahrazující péči rodičů nabytím právní moci výše uvedeného rozsudku Okresního soudu v Karviné, pobočka Havířov, dne 19. 7. 2010. Daňové zvýhodnění na vyživované dítě lze dle názoru správce daně, následně aprobovaného i žalovaným, uplatnit až v kalendářním měsíci, v němž bylo dítě převzato do péče nahrazující péči rodičů. Žalovaný nerozporuje skutečnost, že nezl. A. H. lze považovat za dítě žijící ve společné domácnosti se stěžovatelem již ode dne 22. 7. 2008, kdy byl svěřen do péče jeho tehdejší družky, Z. P., což plyne z uvedeného rozsudku i předloženého prohlášení. Od tohoto data jej však nelze považovat za vyživované dítě stěžovatele ve smyslu ust. § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů.

[4] Z hlediska právního hodnocení dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutím Magistrátu města Opavy ze dne 8. 10. 2008 byl nezl. A. H. svěřen do tzv. předpěstounské péče jen Z. P. (tehdejší družky stěžovatele) a nikoliv stěžovatele samotného. Dle ust. § 7 odst. 10 písm. f) zákona č. 117/1995, o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů („dále jen zákon o státní sociální podpoře“), se za rozhodnutí o svěřením dítěte do péče nahrazující péči rodičů považuje pro účely tohoto zákona také rozhodnutí o svěřením dítěte do pěstounské péče. Za poplatníka, o jehož vyživované dítě se jedná, bylo v roce 2008 proto možno považovat toliko družku stěžovatele.

[5] Stěžovatel v části zdaňovacího období 2008 žil ve společné domácnosti s nezl. A. H. a Z. P., dle krajského soudu ale nesplnil další podmínku vyžadovanou § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů, tedy uzavření manželství. Uvedené ustanovení umožňuje uplatnit slevu na vyživované dítě druhého z manželů, pokud s ním žije ve společné domácnosti, ale nelze z něj dovodit, že je možno uplatnit slevu na dítě družky, se kterým poplatník žije ve společné domácnosti. Dle názoru krajského soudu za takto stanovených pravidel nelze na základě *analogie iuris* dospět k závěru, že stěžovatel je rodič, a proto si může uplatnit slevu na vyživované dítě. Ust. § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů obsahuje definici pojmu, koho lze považovat za vyživované dítě; jedná se o dítě vlastní, osvojené či v péči, která nahrazuje péči rodičů.

[6] Stěžovatel se Z. P. uzavřel dne 9. 10. 2009 manželství. Od tohoto data bylo třeba považovat nezl. A. H. za vyživované dítě druhého manžela a stěžovatel tedy od této doby byl oprávněn dle § 35c zákona o daních z příjmů uplatnit daňové zvýhodnění. Krajský soud proto shledal žalobu zčásti důvodnou a rozhodnutí, které se vztahovalo ke zdaňovacímu období roku 2009, zrušil. V části směřující vůči rozhodnutí týkajícímu se zdaňovacího období 2008 žalobu důvodnou neshledal a zamítl ji podle ust. § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

II.

Z obsahu kasační stížnosti stěžovatele

[7] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, a to z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[8] V kasační stížnosti konkrétně uvedl, že dlouhodobě žil ve společné domácnosti s družkou Z. I. (dříve P.), které byl rozhodnutím Magistrátu města Opavy ze dne 8. 10. 2008 svěřen do dočasné péče nezl. A. H. Poručnicí se stala Z. I. na základě rozsudku Okresního soudu v Opavě, který právní moci nabyl dne 1. 6. 2009. Stěžovatel se svou družkou řádně vychovávali A. H. již od 22. 7. 2008. O rok později společně uzavřeli manželství. Stěžovatel se v řízení před krajským soudem domáhal zrušení rozhodnutí, jímž mu byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 10 155 Kč, ačkoli měl nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

[9] Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že dle ustanovení § 35c ZDP poplatník má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti ve výši 13 404 Kč ročně, pokud neuplatňuje slevu na dani. Definici pojmu vyživované dítě pak obsahuje ust. § 35c odst. 6 ZDP. Stěžovatel uvádí, že podmínkou pro uplatnění slevy na dítě je skutečnost, že žije v domácnosti s poplatníkem. Rozhodující význam zde tedy má faktický stav, neboť pojem vyživovaného dítěte je třeba vykládat materiálně, tedy dle skutečného stavu. Stěžovatel uvádí, že nezl. A. H. byl již v roce 2008, kdy žil se stěžovatelem ve společné domácnosti, vyživovaným dítětem dle ust. § 35c odst. 6 ZDP.

[10] Ustanovení zákona o daních z příjmů nevyžaduje, aby podmínkou pro uplatnění slevy na dani z příjmů byla podmínka uzavření manželství. Dle § 35c odst. 1 a 6 ZDP má poplatník nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě za podmínek, že (i) nezletilé dítě žije s poplatníkem ve společné domácnosti, a že (ii) je v péči, která nahrazuje péči rodičů. Tyto podmínky byly dle stěžovatele splněny. Zákon o daních z příjmů nevyžaduje, aby toto nezletilé dítě bylo přímo v péči poplatníka nahrazující péči rodičů. Nárok na slevu na dani tak stěžovateli vznikl nikoli ze skutečnosti, že se jednalo o dítě druhého z manželů, ale z důvodu, že se jednalo o dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů dle § 35 odst. 6 ZDP.

[11] Stěžovatel dále uvedl, že zákon o daních z příjmů blíže pojem dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, neupravuje. Mezeru v zákoně o daních z příjmů lze překlenout výkladem za použití *analogie iuris*. Ve smyslu § 31 odst. 2 zákona o státní sociální podpoře platí, že za dítě převzaté do trvalé péče nahrazující péči rodičů se považuje dítě osvojené, dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě, jehož rodič zemřel, a dítě manžela nebo partnera. V souladu s § 7 odst. 2 písm. b) zákona o státní sociální podpoře se za rodiče považují též osoby, jimž byly nezaopatřené děti svěřeny do péče nahrazující péči rodičů, manžel, partner, rodiče nebo uvedené osoby, vdovec nebo vdova po rodiči nebo uvedené osobě a druh (družka) rodiče nebo uvedené osoby.

[12] Z toho je patrné, že úmyslem zákonodárce bylo vykládat materiálně pojem dítě převzaté do trvalé péče nahrazující péči rodičů a tím pádem i legální pojem „*dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů*“, uvedený v ustanovení § 35c odst. 6 ZDP. Dle názoru stěžovatele by se jevilo absurdní, aby byl jiným způsobem vykládán legislativní pojem „*dítě převzaté do trvalé péče nahrazující péči rodičů*“ dle zákona o státní sociální podpoře a jiným

způsobem vykládán pojem „*dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů*“, dle zákona o daních z příjmů, když jejich obsah je identický. Stěžovatel má za to, že mu náležel nárok na daňové zvýhodnění od doby, kdy žije ve společné domácnosti s nezletilým dítětem, které vyživuje a které je v péči jeho družky, přičemž tato nahrazuje péči rodičů. Opačný výklad by vedl k diskriminaci dětí, které nepocházejí z úplné rodiny a k sankcionování nevinného dítěte (prostřednictvím snížení příjmů jeho živitele, které jsou určeny na obživu dítěte), které nemůže nijak ovlivnit to, že se o něj nestarají jeho biologičtí rodiče.

[13] Stěžovatel zdůraznil, že materiální výklad pojmu „*dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů*“ koresponduje se smyslem a účelem ustanovení § 35c ZDP, kterým je podpora dítěte a rodinné péče o něj. Dle názoru stěžovatele je smyslem a účelem daňového zvýhodnění podpořit výchovu a zdravý vývoj všech dětí prostřednictvím daňové podpory osob, které se na výchově a zajištění hmotných potřeb dítěte skutečně podílí.

[14] Stěžovatel napadl i výrok krajského soudu týkající se náhrady nákladů řízení. Krajský soud pochybil, jestliže stěžovateli nepřiznal náhradu nákladů řízení, přestože stěžovatel byl v řízení částečně úspěšný, proto mu již za tento částečný úspěch měla náležet poměrná náhrada nákladů řízení. Podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. totiž platí, že měl-li účastník (stěžovatel) úspěch jen částečný, přiznává mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

[15] Podle stěžovatele je třeba vycházet z toho, že v případě, ve kterém svou žalobou napadá dvě rozhodnutí správního orgánu, jde fakticky o dvě řízení, která jsou pouze formálně spojena do jednoho společného řízení. Tomuto pojetí odpovídá i vybírání soudního poplatku, kdy žalobce napadající jednou žalobou dvě rozhodnutí, platí soudní poplatek tím způsobem, jakoby se jednalo o samostatná řízení. Z logiky věci je třeba i o náhradě nákladů řízení rozhodovat takovým způsobem, jakoby se jednalo o dvě samostatná řízení a přiznat účastníku řízení náhradu nákladů za tu část řízení, v níž by v případě, že by se jednalo o samostatné řízení, byl zcela úspěšný.

[16] V tomto případě se pak jednalo o zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 6. 2011, č. j. 4972/11-1101-701962, kdy stěžovatel byl v tomto žalobním bodu úspěšný a v případě, kdyby napadl v samostatné žalobě jen toto rozhodnutí a ve druhé samostatné žalobě pak druhé rozhodnutí, byl by v prvním případě úspěšný a náležela by mu za toto samostatné řízení náhrada nákladů řízení. Stěžovatel byl tedy v dané věci „*sankcionován*“ ve vztahu k náhradě nákladů řízení pouze proto, že obě rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně napadl jedinou žalobou, aby s ohledem na zásadu procesní ekonomie ulehčil soudu kvantitativní nápad spojením obou věcí do jednoho řízení.

[17] Stěžovateli se jeví jako absurdní, že v daném případě mu nebyla přiznána žádná náhrada nákladů, jelikož kdyby napadl obě rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně dvěma samostatnými žalobami, dostal by, za stejného výsledku ve věci samé, v prvním řízení plnou náhradu nákladů řízení a ve druhém (s ohledem na to, že žalovanému náklady nevznikly) by žádnému z účastníků nebyla přiznána náhrada nákladů. Krajský soud měl tedy přiznat stěžovateli dle jeho názoru částečnou náhradu nákladů řízení.

[18] Stěžovatel proto navrhl, aby kasační soud zrušil výrok I. a III. rozsudku krajského soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 125/2011 - 49, a také rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 6. 2011, č. j. 4970/11-1101-701962.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného

pokračování

[19] Žalovaný ve svém vyjádření upozornil, že odvolání stěžovatele neobsahovalo argumentaci použitou v žalobě či kasační stížnosti a z tohoto důvodu se jí nezabýval v odůvodnění napadených rozhodnutí. I přes tuto skutečnost však odůvodnění napadených rozhodnutí obsahuje zcela dostatečné vysvětlení právní úpravy, z níž Finanční ředitelství v Brně učinilo závěr, že stěžovateli nárok na daňové zvýhodnění náleží až od okamžiku, kdy nabyl právní moci rozsudek Okresního soudu v Karviné, pobočka v Havířově, ze dne 25. 6. 2010, č. j. 100 P 378/2009 - 199, jímž byli poručníky A. H. ustanoveni manželé Z. I. (dříve P.) a L. I.

[20] Žalovaný má za to, že ke stejnému názoru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2006, č. j. 6 Afs 25/2004 - 75 (rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná také na adrese www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl následující: „[Z]ákon č. 586/1992 Sb. blíže neuvádí, kdy je dítě v péči, která nabrazuje péči rodičů, obdobný pojem je však blíže specifikován v některých právních předpisech. Zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, v § 31 odst. 1 stanoví, že za dítě převzaté do trvalé péče nabrazující péči rodičů se považuje dítě osvojené, dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě, jehož rodič zemřel, a dítě manžela. Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, v § 20 odst. 2 stanoví, že za dítě převzaté do trvalé péče nabrazující péči rodičů se považuje dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě manžela, které mu bylo svěřeno do výchovy rozhodnutím soudu, a dítě manžela, zemřel-li druhý rodič dítěte nebo není-li znám. Jak již bylo výše uvedeno, v této části odůvodnění předmětného rozsudku Nejvyšší správní soud v zák. č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění tehdy platném, a zák. č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění tehdy platném, podává vysvětlení pojmu „dítě v péči, která nabrazuje péči rodičů“.“

[21] Krajský soud v napadeném rozsudku vysvětlil, že rozhodnutím Magistrátu města Opavy ze dne 8. 10. 2008 byl nezl. A. H. svěřen do předpěstounské péče jen Z. P., tedy družky stěžovatele, a nikoliv i stěžovatele samotného. Z. P. by si tak mohla za splnění dalších podmínek slevu na nezl. A. H. uplatnit, neboť pouze jí bylo v roce 2008 možno považovat za poplatníka daně, o jehož vyživované dítě se jedná. I když stěžovatel žil po část roku 2008 ve společné domácnosti s nezl. A. H. a Z. P., nebyla po tuto dobu splněna podmínka dle ustanovení § 35c odst. 6 ZDP, podle něhož slevu lze uplatnit na vyživované dítě druhého z manželů.

[22] Žalovaný pokládá stěžovatelovu námitku za pomíjející odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu a snažící se zde uvedené závěry opřené o zákonná ustanovení nahradit odkazem na úmysl zákonodárce. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Shrnutí vyjádření stěžovatele

[23] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného uvedl, že předmětem přezkumu v řízení před kasačním soudem je předně napadený rozsudek krajského soudu, nikoli rozhodnutí správce daně, byť s projednávanou věcí úzce souvisí. Z těchto důvodů musí tedy z logiky věci argumentace stěžovatele reflektovat konkrétní stav řízení.

[24] Žalovaný nesouhlasí s argumentací stěžovatele a argumentuje citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2006, 6 Af 25/2004 - 75. Dovozuje, že vysvětlení pojmu „dítě v péči, která nabrazuje péči rodičů“ je zřejmé a dovozuje, že stěžovatel nárok na daňové zvýhodnění neměl. K tomu stěžovatel uvedl, že žalovaný pomíjí stav právní

úpravy, který byl relevantní pro rozsudek kasačního soudu v odkazované věci. V tomto rozhodnutí vycházel Nejvyšší správní soud ze stavu zákona o daních z příjmů, který byl účinný v roce 2002. Tehdy tento zákon ještě neobsahoval ust. § 35c, což žalovaný přehlíží. V době svého rozhodování nemohl Nejvyšší správní soud zohlednit znění § 31 odst. 2 zákona o státní sociální podpoře, neboť toto ustanovení nabylo účinnosti až později (1. 1. 2008). Pro interpretaci ust. § 35c odst. 6 ZDP se jedná o podstatnou změnu, kterou nemohlo reflektovat rozhodnutí kasačního soudu týkající se úpravy z roku 2002. Dále pak je třeba při interpretaci pojmu dítě v péči nahrazující péči rodičů přihlídnout k ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o státní sociální podpoře, které dokresluje ustanovení § 31 odst. 2 tohoto zákona. Judikát, kterého se žalovaný dovolává, vycházel z jiného právního stavu, než kterého se týká projednávaná věc.

[25] Pokud byl právní stav jiný v době, k níž rozhodoval Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí, nelze tuto skutečnost přehlížet a automaticky „aplikovat“ judikát vycházející z právní úpravy v jiném znění. Judikatuře vycházející ze skutkově a právně odlišného stavu pak nelze přiznávat větší význam, než skutečně má. Stěžovatel tedy považuje argumentaci žalovaného za nesprávnou, která působí vůči daňovým subjektům nepřiměřeně tvrdě a odhlíží od smyslu zákona.

V.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[26] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[27] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost je důvodná jen částečně.

V. A.

K výkladu § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů

[28] Podle § 35c odst. 6 ZDP, ve znění účinném do 8. 10. 2009, za vyživované dítě poplatníka se pro účely tohoto zákona považuje dítě vlastní, osvojené, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě druhého z manželů a vnuk (vnučka), pokud jeho (její) rodiče nemají příjmy, z nichž by mohli daňové zvýhodnění uplatnit, pokud je a) nezletilým dítětem, b) zletilým dítětem až do dovršení věku 26 let, jestliže nepobírá plný invalidní důchod a 1. soustavně se připravuje na budoucí povolání; příprava na budoucí povolání se posuzuje podle zákona o státní sociální podpoře, 2. nemůže se soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc nebo úraz, nebo 3. z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost.

[29] Námitku stěžovatele, v níž rozporuje interpretaci § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů provedenou krajským soudem a daňovými orgány, lze v zásadě zredukovat na tvrzení, že pro to, aby byl daňovému poplatníkovi přiznán nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě dle výše uvedeného ustanovení, postačuje prokázání faktické péče o

pokračování

takovéto dítě; dle názoru stěžovatele není třeba, aby bylo rozhodnuto o svěření dítěte do jeho péče, případně aby uzavřel manželství s osobou, do jejíž péče bylo dítě příslušným orgánem svěřeno.

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že již ode dne 22. 7. 2008 žil ve společné domácnosti s nezl. A. H. a přispíval též na jeho péči. Poukazuje na skutečnost, že podle § 35c zákona o daních z příjmů má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti ve výši 13 404 Kč ročně; pojem vyživovaného dítěte je třeba vykládat materiálně, dle skutečného stavu. Smyslem daňového zvýhodnění je dle stěžovatele podpořit výchovu a zdravý vývoj všech dětí, a to prostřednictvím daňové podpory osob, které se na výchově dítěte skutečně podílí.

[31] Úvodem je třeba k námitkám stěžovatele konstatovat, že nyní posuzovaná věc není prvním případem, v němž by se zdejší soud vyjadřoval k podmínkám, při jejichž splnění lze poplatníkovi přiznat daňové zvýhodnění na vyživované dítě. V rozsudku ze dne 24. 2. 2006, č. j. 6 Afs 25/2004 - 75, Nejvyšší správní soud v obdobné věci nesouhlasil se závěrem, že pod výklad pojmu „vyživované dítě poplatníka“, resp. „dítě v péči, která nabrazuje péči rodičů“ je možné subsumovat i dítě, které se v péči poplatníka nachází toliko fakticky. Dospěl k následujícímu závěru, že: *„Zákon č. 586/1992 Sb. blíže neuvádí, kdy je dítě v péči, která nabrazuje péči rodičů, obdobný pojem je však blíže specifikován v některých právních předpisech. Zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, v § 31 odst. 1 stanoví, že za dítě převzaté do trvalé péče nabrazující péči rodičů se považuje dítě osvojené, dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě, jehož rodič zemřel, a dítě manžela. Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, v § 20 odst. 2 stanoví, že za dítě převzaté do trvalé péče nabrazující péči rodičů se považuje dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě manžela, které mu bylo svěřeno do výchovy rozhodnutím soudu, a dítě manžela, zemřel-li druhý rodič dítěte nebo není-li znám. V uvedených případech se za dítě převzaté do péče, která nabrazuje péči rodičů, považuje dítě, jež bylo do této péče převzato na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě osvojené, případně dítě manžela a dítě, jehož rodič zemřel. Žádný z uvedených zákonů se nezmiňuje o druhovi, přičemž všem uvedeným případům, pokud je dítě svěřováno do péče třetí osoby, je společné, že oba rodiče jsou z péče o dítě vyřazeni. Taková situace by musela nastat i v této věci, když z ustanovení § 15 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. vyplývá, že dítě je v péči, která nabrazuje péči rodičů, tj. obou rodičů. V projednávané věci však děti družky žalobce byly svěřeny do výchovy žalobcovy družky, která je jejich matkou, a péči o děti nadále zajišťuje. Z tohoto důvodu je již pojmově vyloučeno, aby v takovémto případě bylo možno vycházet z toho, že děti žalobcovy družky jsou v péči žalobce a že tato jeho péče nabrazuje péči obou rodičů, tj. včetně péče matky dětí.“*

[32] Existence uvedeného rozsudku, resp. názoru Nejvyššího správního soudu, si je stěžovatel vědom. Ve vyjádření k replice žalovaného namítl, že zdejší soud v uvedeném rozhodnutí vycházel ze zákona o daních z příjmů ve znění účinném v roce 2002, který tehdy neobsahoval ustanovení § 35c. Stejně tak soud v uvedeném rozhodnutí dle jeho názoru nemohl zohlednit ani § 31 odst. 2 zákona o státní sociální podpoře, neboť toto ustanovení nabylo účinnosti až 1. 1. 2008 a nemohl ani přihlídnout k ust. § 7 odst. 2 písm. b) téhož zákona, které ust. § 31 odst. 2 zákona o státní sociální podpoře dokresluje.

[33] S argumentací stěžovatele se zdejší soud nemůže ztotožnit. Zákon o daních z příjmů sice v roce 2002 skutečně ustanovení § 35c neobsahoval, na platnosti závěrů zdejšího soudu vyslovených ve výše citovaném rozsudku ze dne 24. 2. 2006 však tato skutečnost nemůže nic změnit. Tehdy účinná právní úprava totiž v ustanovení § 15 odst. 4 ZDP obsahovala materiálně stejné ustanovení jako nynější § 35c ZDP. Klíčové sousloví „dítě v péči, která

nahrazuje péči rodičů“ bylo obsaženo jak v tehdy účinné úpravě, tak v úpravě po přijetí § 35c zákona o daních z příjmů.

[34] Rovněž tak je nedůvodné tvrzení stěžovatele, že zdejší soud v uvedeném rozsudku nemohl zohlednit znění § 31 odst. 2 zákona o státní sociální podpoře, neboť nabylo účinnosti až dne 1. 1. 2008. Stěžovatel má pravdu potud, že ust. § 31 odst. 2 zákona o státní sociální podpoře v době rozhodování Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 6 Afs 25/2004 formulaci *„za dítě převzaté do trvalé péče nahrazující péči rodičů se považuje dítě osvojené, dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě, jehož rodič zemřel, a dítě manžela nebo partnera“* neobsahovalo. Stěžovatel si však vzhledem k povědomí o existenci citovaného rozhodnutí a jeho obsahu musí být vědom té skutečnosti, že totožná právní úprava byla v zákoně o státní sociální podpoře obsažena již v roce 2002, a to v odstavci prvním uvedeného paragrafu. Uvedené ustanovení tedy bylo obsaženo v právním řádu již v době rozhodování Nejvyššího správního soudu v dané věci a zdejší soud se jím také výslovně zabýval.

[35] Předmětné ustanovení zákona o státní sociální podpoře nadto obsahuje totožné vymezení *„péče nahrazující péči rodičů“* jako obsahují daňové předpisy a argumentaci stěžovatele nemůže nijak podpořit. Tento závěr ostatně potvrdil zdejší soud již ve výše citovaném rozsudku.

[36] Totožné posouzení se pak vztahuje také na argumentaci stěžovatele ustanovením § 7 odst. 2 písm. b) zákona o státní sociální podpoře; s tím rozdílem, že uvedené ustanovení skutečně nebylo zdejším soudem ve věci sp. zn. 6 Afs 25/2004 citováno. Bylo tomu tak logicky proto, že uvedené ustanovení definuje pojem *„rodiče“* pro účely vymezení *„společně posuzovaných osob“*. Uvedené ustanovení se tedy žádným způsobem nedotýká otázky, koho lze pro účely daňových předpisů považovat za *„dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů“*.

[37] Není pravdou, že by se závěry zdejšího soudu ve věci sp. zn. 6 Afs 25/2004 staly po přijetí nové právní úpravy nepoužitelnými. Tomu také odpovídá i úmysl zákonodárce, když důvodová zpráva k ust. § 35c zákona o daních z příjmů mimo jiné uvádí, že *„skutečnost, zda se jedná o vyživované dítě, bude posuzována tak, jako je tomu dosud, nikoliv však podle § 15 odst. 4 zákona (toto ustanovení se zrušuje), ale podle nového ustanovení § 35c zákona o daních z příjmů (daňové zvýhodnění z důvodu vyživování dítěte v domácnosti).“*

[38] Argumentuje-li stěžovatel údajnou diskriminací dětí nepocházející z úplných rodin, nelze mu přisvědčit ani v této části. Stěžovatel má nepochybně pravdu, jestliže spatřuje smysl a účel poskytování daňového zvýhodnění podle § 35c zákona o daních z příjmů v podpoře dítěte a rodinné péči o něj. Přehlíží však, že zákonodárce poskytnutí výhody váže na poskytování péče, která dosahuje určité kvality. Daňové zvýhodnění poskytuje poplatníkovi, který pečuje o své vlastní dítě nebo o dítě osvojené, či dítě v jiné péči, která nahrazuje péči rodičů, dále taktéž vnuka a dítě nebo vnuka druhého z manželů, pokud jeho (její) rodiče nemají příjmy.

[39] Stěžovatel svou argumentaci míří tím směrem, že nezl. A. H. je *„dítětem v péči, která nahrazuje péči rodičů“* a je nerozhodné, že do péče nebyl svěřen právě jemu, jestliže o něj fakticky pečuje. S uvedeným ovšem nelze souhlasit. Zákon o daních z příjmů poskytuje podporu dle ust. § 35c ZDP pouze svazkům dosahující určité míry institucionalizace, stability a trvalosti. Daňové zvýhodnění přiznává osobě, která je v přímém vztahu k vyživovanému dítěti (vlastní dítě, vnuk, osvojenec či dítě v péči nahrazující péči rodičů), příp. uvedený daňový nárok odvozuje od svého manžela, či manželky. V dané věci je nesporné, že v rozhodném zdaňovacím období roku 2008 nebyl nezl. A. H. v péči

pokračování

stěžovatele, která by nahrazovala péči rodičů, a stěžovatel vztah k dítěti nemohl v tehdejší době odvodit ani od své současné manželky, která byla v dané době jeho družkou.

[40] „*Péči, která nahrazuje péči rodičů*“ nelze vykládat tak, že daňové zvýhodnění podle ust. § 35c zákona o daních z příjmů je možné přiznat každému, kdo o vyživované dítě fakticky pečuje, a to bez ohledu na to, zda jej k danému dítěti váže právní vztah a z toho plynoucí povinnosti, mj. právě povinnost vyživovací. Stát využívá daňové předpisy jako nástroje k ovlivňování forem vzájemného soužití, které zajišťují stabilitu prostředí dítěte a trvalou péči o něj. Motivuje-li, resp. „*odměňuje-li*“ vztahy, které uvedené hodnoty zajišťují, nespátňuje v takto formulované právní úpravě zdejší soud žádnou z forem nepřípustné a tedy zakázané diskriminace. Za diskriminační by bylo možné ustanovení § 35c zákona o daních z příjmů považovat pouze tehdy, přistupovalo-li by uvedené ustanovení k obdobným vztahům odlišně. Vztah druhá k dítěti družky nelze kvalitativně srovnávat ani se vztahem manžela k dítěti své manželky a rozhodně ani ke vztahu osoby ke svému vlastnímu dítěti či vnukovi. Stejně tak nejde ani o vztah vytvořený právem, tedy v dané věci konkrétně výkon předpěstounské péče, do níž byl nezl. A. H. svěřen pouze družce stěžovatele.

V. B.

K výroku o nákladech řízení

[41] Stěžovatel rovněž napadl i výrok rozsudku krajského soudu o náhradě nákladů řízení. Ve shodě s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64, publ. pod č. 2116/2010 Sb. NSS, zdejší soud konstatuje, že kasační stížnost proti výroku o nákladech řízení je přípustná, neboť stěžovatel napadl též výrok ve věci samé. Nejvyšší správní soud je dle uvedeného usnesení rozšířeného senátu povinen rozhodnout o kasační stížnosti proti výroku o náhradě nákladů řízení, i pokud shledal nedůvodnou (viz část V. A. tohoto rozsudku) kasační stížnost v části směřující proti výroku ve věci samé.

[42] Krajský soud v napadeném rozsudku dovodil, že nemohl stěžovateli ani žalovanému přiznat náhradu nákladů řízení, neboť oba byli úspěšní pouze v polovině (stěžovatel napadl dvě rozhodnutí, jedno bylo zrušeno), přičemž žalovaný navíc ani náhradu nákladů řízení nepožadoval.

[43] Názor krajského soudu správný není, stěžovatel správně odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 8. 2013 ve věci sp. zn. 2 Afs 18/2013, z něhož je třeba vyjít z hlediska posouzení poměru úspěchu a neúspěchu i v nyní posuzované věci a na který zdejší soud v podrobnostech odkazuje.

[44] V nyní projednávané věci se v řízení před krajským soudem žalobou podanou dne 5. 8. 2011 stěžovatel domáhal přezkoumání a zrušení dvou rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně. Řízení o žalobě směřující proti rozhodnutí ze dne 2. 6. 2011, č. j. 4972/11 - 1101 - 701962, bylo s konečnou platností skončeno rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 125/2011 - 49, kterým bylo uvedené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žaloba stěžovatele proti druhému napadenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 6. 2011, č. j. 4970/11 - 1101 - 701962, pak byla výrokem I. napadeného rozsudku krajského soudu zamítnuta a kasační stížnost stěžovatele byla tímto rozsudkem zdejšího soudu rovněž zamítnuta. Jestliže jde tedy s ohledem k předmětu původního řízení o konečný úspěch účastníků ve věci, měl stěžovatel úspěch částečný, a to z jedné poloviny,

neboť k jeho žalobě bylo zrušeno pouze rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 6. 2013, č. j. 4972/11 1101 – 701962. Stěžovateli proto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo vůči žalovanému na náhradu poměrné části nákladů řízení ve výši jedné poloviny stěžovateli vzniklých nákladů v řízení před krajským soudem.

VI.

Závěr a náklady řízení

[45] Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná jen co do výroku o náhradě nákladů řízení napadeného rozsudku krajského soudu, proto zdejší soud zrušil pouze výrok rozsudku krajského soudu o náhradě nákladů řízení a ve věci samé kasační stížnost stěžovatele zamítl. Krajský soud v dalším řízení usnesením rozhodne jen o náhradě nákladů řízení vedeného před ním, přičemž je vázán shora uvedeným názorem Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 – 64).

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

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

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

V Brně dne 7. srpna 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu