



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobce: **V. M.**
bytem X

zastoupený advokátkou Mgr. Evou Doložilkovou, LL. M.
sídlem Pobřežní 1a/648, 186 00 Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47867/19/5200-10424-700519,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh daňového řízení

1. Dne 23. 3. 2018 podal žalobce řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017, v němž mj. uplatnil daňové zvýhodnění na dvě vyživované nezletilé děti podle § 35c odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro

zdaňovací období roku 2017 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) v celkové výši 26 340 Kč (na dceru N. za 12 kalendářních měsíců ve výši 13 404 Kč a na syna V. J. za 8 kalendářních měsíců ve výši 12 936 Kč).

2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) následně žalobce vyzval k odstranění pochybností o oprávněnosti uplatněného daňového zvýhodnění na dceru N. Správce daně zároveň žalobce vyzval, aby doložil potvrzení zaměstnavatele matky nezletilé N. (žalobcovy bývalé manželky – pozn. soudu) nebo její čestné prohlášení o tom, že v roce 2017 neuplatňovala na nezletilou N. daňové zvýhodnění podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů.
3. Žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil, že s dcerou N. žije ve společně hospodařící domácnosti, přičemž ohledně úpravy jejich poměrů odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 1. 7. 2015, č. j. 25 Co 191/2015 - 176 (dále jen „rozsudek odvolacího civilního soudu“ pro odlišení téhož soudu coby soudu správního v nyní posuzované věci), který správci daně předložil v souvislosti s vyměřovacím řízením za zdaňovací období roku 2016. Žalobce uvedl, že ačkoliv byla jeho dcera svěřena do péče matky, v rámci upraveného styku u něj tráví každý měsíc 8 až 10 dní, po které jí hradí výživu, věci denní potřeby, léky, oblečení, hračky a zájmové aktivity a dále ji doprovází do školy a ze školy, pomáhá jí s učivem, navštěvuje s ní lékaře atd. Při ústním jednání žalobce zdůraznil, že dcera N. má v jeho bydlišti stále zázemí a snaží se podílet na chodu domácnosti např. při vaření a drobných domácích činnostech. Žalobce dále uvedl, že s dcerou tráví společně dovolené a po dobu, kdy je dcera u jeho bývalé manželky, spolu udržují telefonický kontakt. Na podporu svého tvrzení žalobce předložil fotografii dětského pokoje a několik daňových dokladů (např. účtenku z aquaparku, lékárny nebo knihkupectví). K požadavku správce daně na předložení potvrzení zaměstnavatele matky nezletilé N. nebo jejího čestného prohlášení žalobce uvedl, že matka nezletilé N. na jeho písemné dotazy neodpovídá, přičemž se jedná o informace, které si může správce daně snadno zjistit v rámci své úřední činnosti.
4. Správce daně vydal dne 24. 10. 2018 platební výměr, č. j. 4633225/18/2101-50521-109715 (dále jen „platební výměr“), jímž žalobci neuznal daňové zvýhodnění na dceru N. a uložil mu povinnost zaplatit kladný rozdíl mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v daňovém přiznání ve výši 13 404 Kč. Správce daně totiž shledal, že žalobce nežije se svou dcerou ve společně hospodařící domácnosti, jelikož rozsudkem odvolacího civilního soudu byla nezletilá N. svěřena do péče matky. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž argumentoval obdobně jako později v žalobě.
5. Dne 19. 11. 2019 vydal žalovaný v záhlaví označené rozhodnutí (dále též „napadené rozhodnutí“), jímž změnil platební výměr tak, že odstranil nesoulad údajů uvedených v daňovém přiznání a v 11. a 12. řádku výpočtu daně z příjmů fyzických osob a uložil žalobci povinnost zaplatit kladný rozdíl mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v daňovém přiznání ve výši 17 404 Kč. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce nežije ve společně hospodařící domácnosti se svou dcerou N., a proto na ni nemohl uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dále uvedl, že nezletilá N. žije podle rozsudku odvolacího civilního soudu ve společně hospodařící domácnosti své matky v Hradci Králové, přičemž s odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 11. 2013, sp. zn. 21 Cdo 292/2013, podotkl, že fyzická osoba nemůže být ze své podstaty současně členem dvou nebo více společně hospodařících domácností. Dočasný pobyt nezletilé N. mimo domácnost matky

v rámci upraveného styku se žalobcem nemá podle žalovaného na toto posouzení žádný vliv.

6. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu podle § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

II. Obsah podání účastníků

7. Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný nesprávně vyložil pojem „společně hospodařící domácnosti“, jelikož z § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů neplyne, že se dítě v případě svěření do péče jednoho z rodičů automaticky stává členem společně hospodařící domácnosti pouze tohoto rodiče, a nemůže tak být členem společně hospodařící domácnosti druhého rodiče, který má upravené právo styku s dítětem a uloženou povinnost platit výživné. Žalobce upozorňuje, že z definice společně hospodařící domácnosti nevyplývá jakýkoliv vztah k institutům soukromého práva jako je svěření dítěte do péče nebo stanovení povinnosti platit výživné. Žalobce proto pokládá za chybnou úvahu žalovaného, že nezletilá N. žije ve společně hospodařící domácnosti své matky, jelikož jí byla rozsudkem odvolacího civilního soudu svěřena do péče. Žalobce upozorňuje, že se orgány finanční správy nijak nezabývaly faktickým naplněním podmínky trvalého soužití a společné úhrady nákladů na své potřeby, jak to požaduje např. žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 11. 2013, sp. zn. 21 Cdo 292/2013. Při posuzování existence společné domácnosti ve vztahu k dítěti je dle názoru žalobce u obou těchto definičních znaků třeba připustit určité reálné limity. Pokud jde o trvalost soužití, u většiny dětí je dán předpoklad, že vyrostou, osamostatní se a soužití se svými rodiči opustí. Trvalost soužití se tak u dětí projevuje zejména tím, že se cítí být součástí života svých rodičů. Pokud jde o znak spočívající ve společném uhrazování nákladů, je podle žalobce třeba vzít v úvahu, že děti zpravidla nemají vlastní příjem a náklady na uhrazování potřeby členů společně hospodařící domácnosti jsou přirozeně hrazeny z příjmů rodičů. Ze strany dětí lze tento aspekt převést spíše na jejich podíl na péči o společně hospodařící domácnost, respektive na to, zda se cítí spoluodpovědné za chod domácnosti s přihlédnutím ke svému věku a vývoji.
8. Žalobce dále brojí proti závěru žalovaného, že jedna fyzická osoba nemůže být současně členem dvou nebo více společně hospodařících domácností. Žalobce se domnívá, že tento závěr postrádá oporu v zákoně a navíc logicky kontrastuje s předpokladem žalovaného, že je dán vztah mezi svěřením do péče a existencí společné domácnosti, neboť není zřejmé, jak by mělo být postupováno v případě svěření dítěte do střídavé péče. V tomto směru považuje žalobce napadené rozhodnutí za vnitřně rozporné. K prokázání toho, jak orgány finanční správy v praxi přiznávají částečné daňové zvýhodnění na vyživované děti oběma rodičů, žalobce navrhl, *„aby žalovaný prostřednictvím svého informačního systému vygeneroval data ohledně toho, u kolika dětí je daňové zvýhodnění uplatněno oběma rodiči v režimu, že si rodiče mezi sebe rozdělí 12 měsíčních období.“* Žalobce dále upozorňuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí již neodkazuje na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 21 Cdo 678/2011, jak to činil v rozhodnutí týkajícím se jeho daně z příjmů za zdaňovací období roku 2016, jelikož závěry v tomto rozsudku uvedené jsou ve zjevném rozporu se závěry žalovaného v bodě 29 napadeného rozhodnutí. Žalobce navíc podotýká, že v předmětném rozsudku opřel Nejvyšší soud svůj názor o nemožnosti členství jedné osoby ve dvou domácnostech o judikaturu Nejvyššího soudu Slovenské socialistické republiky ze 70. let 20. století, která nepřipustně nadřazovala formální stav nad stav faktický, a proto tento názor argumentačně neobstojí. Žalobce dále navrhl, aby

byl proveden důkaz soudním spisem vedeným Krajským soudem v Praze pod sp. zn. 43 Af 7/2018, jakož i k němu připojeným správním spisem.

9. Žalobce dále poukazuje na cíl daňového zvýhodnění na vyživované dítě, jímž je podpořit poplatníky, kteří pečují o děti, respektive jejich domácnosti. Žalobce má za to, že rozhodují-li o uspokojování potřeb dítěte oba rodiče, byť každý v rámci své domácnosti, a dítě je součástí domácností obou rodičů, není nezbytně nutné trvat na tom, aby ve vztahu k jednomu dítěti bylo daňové zvýhodnění uplatněno pouze jedním z rodičů, neboť by tím nedošlo k naplnění jeho smyslu a účelu.
10. Žalobce dále namítá, že v daňovém řízení unesl důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že s ním jeho dcera žije ve společně hospodařící domácnosti. Žalobce zdůrazňuje, že jeho styk s dcerou byl stanoven v rozsahu 8 až 10 dnů v kalendářním měsíci, a nejedná se tedy o natolik krátký časový úsek, aby bylo společné soužití *prima facie* vyloučeno. Žalobce uvádí, že ve zdaňovacím období roku 2017 vodil dceru v době stanoveného styku do i ze školy, pomáhal jí s plněním školních povinností, účastnil se třídních schůzek atd. Žalobce dále odkazuje na protokol o ústním jednání ze dne 22. 9. 2017, č. j. 4189187/17/2101-50521-109715, který je součástí spisu týkajícího se jeho daně z příjmů za zdaňovací období roku 2016 a z něhož jsou patrné skutkové okolnosti jeho soužití s dcerou N. ve společně hospodařící domácnosti. Žalobce vysvětluje, že jeho dcera má dva domovy, jeden s matkou v Hradci Králové a druhý s ním v Šestajovicích, kde má plné zázemí (postýlku, skříňku s oblečením, hračky, knížky, obrázky na zdi, kolo, koloběžku, hygienické potřeby atd.), u jídelního stolu má své místo a pravidelně se podílí na péči o svého mladšího bratra a o domácnost (uklízí příbory z myčky, pomáhá třidit odpad a starat se o psa). V době, kdy je dcera u matky, jsou spolu se žalobcem v telefonickém kontaktu. Žalobce upozorňuje, že na potřeby dcery vynakládá prostředky nad rámec soudem stanoveného výživného, kupuje jí věci denní potřeby, včetně oblečení, sportovního vybavení či léků, a hradí zájmové aktivity jako plavání či projížďky na koni. Žalobce ani jeho dcera nepovažují jejich společné soužití za přechodné či dočasné. Žalobce nesouhlasí s tím, že by ho dcera pouze „navštěvovala“, což konstatoval správce daně, aniž by zkoumal konkrétní skutkový stav. V době, kdy probíhá styk dle rozsudku odvolacího civilního soudu, se k sobě nechovají tak, jako by dcera byla na návštěvě. Žalobce podotýká, že nerovnoměrné rozložení doby strávené s oběma rodiči je dáno praktickými důvody s ohledem na vzdálenost bydlišť rodičů, ačkoliv sama dcera si přála, aby bylo rozložení času stráveného u matky a otce rovnoměrnější.
11. Žalobce konečně vytýká správci daně, že v rámci vyměřovacího řízení zcela rezignoval na zjišťování skutkového stavu, jelikož k jeho zjišťování přistoupil až po podání odvolání. Podle žalobce však žalovaný zjištěný skutkový stav prakticky pominul a nijak jej nehodnotil.
12. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě rekapituluje nosné závěry napadeného rozhodnutí, na nichž setrvává. Žalovaný dále zdůrazňuje, že otázka oprávněnosti uplatnění daňového zvýhodnění na nezletilou N. byla již Krajským soudem v Praze posouzena v rozsudku ze dne 17. 4. 2019, č. j. 43 Af 7/2018 - 39, s tím, že žalobcova žaloba byla zamítnuta. K uplatňování daňového zvýhodnění na vyživované dítě svěřené do střídavé péče obou rodičů žalovaný odkazuje na pokyn Generálního finančního ředitelství GŘ D-22 ze dne 6. 2. 2015, č. j. 5606/15/7100-10, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „pokyn GŘ D-22“, veřejně dostupný na <https://www.financnisprava.cz/> – pozn. soudu), podle kterého

„[...] daňové zvýhodnění na dítě svěřené do střídavé výchovy obou rodičů může uplatňovat každý z rodičů ve zdaňovacím období pouze po dobu, ve které je dítě příslušníkem jeho společně hospodařící domácnosti, tj. po několik kalendářních měsíců. U dítěte, které je svěřeno soudem do střídavé výchovy obou rodičů, nelze ale vyloučit ani dohodu rodičů, že toto dítě bude žít nadále ve společně hospodařící domácnosti jen s jedním z nich, tzn. bez ohledu na rozhodnutí soudu o střídavé výchově obou rodičů. Za těchto okolností bude pak daňové zvýhodnění uplatňovat po celé zdaňovací období jen jeden rodič a druhému z rodičů daňové zvýhodnění náležet nebude. Rovněž v případě střídavého uplatňování daňového zvýhodnění na dítě musí mezi rodiči existovat shoda, aby nedocházelo ke dvojímu uplatňování daňové úlevy. Jestliže se rodiče na způsobu uplatnění daňového zvýhodnění na dítě svěřené do střídavé výchovy nedohodnou, nelze než doporučit, aby si jej uplatnili až po uplynutí zdaňovacího období ve svých daňových přiznáních u správce daně.“ Žalobcem navrhované důkazy by podle žalovaného neměly být provedeny, jelikož s posuzovanou věcí nijak nesouvisí.

13. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které zopakoval stěžejní žalobní body. Zdůraznil přitom, že se žalovaný s jeho žalobní argumentací nevypořádal a pouze prohloubil vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí.

III. Průběh jednání a posouzení věci soudem

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
15. Při jednání soudu účastníci setrvali na svých stanoviscích a shrnuli jejich podstatné body.
16. Soud při jednání provedl důkaz rozsudkem odvolacího civilního soudu, který nebyl součástí správního spisu, ačkoliv měl být předložen správci daně v souvislosti s vyměřovacím řízením za zdaňovací období roku 2016. Rozsudkem odvolacího civilního soudu byl změněn rozsudek Okresního soudu Praha-východ ze dne 30. 1. 2015, č. j. 30 Nc 86/2014 - 116, jímž bylo rozhodnuto o svěření nezletilé N. po dobu před i po rozvodu manželství do péče matky (výrok I), o povinnosti žalobce platit běžné a dlužné výživné (výroky II a III) a byl upraven styk nezletilé s žalobcem (výrok IV), v odvoláním napadených výrocích II až IV tak, že žalobci byla uložena povinnost přispívat na výživu nezletilé dcery částkou 3 500 Kč měsíčně, dále bylo rozhodnuto o úhradě nedoplatku na výživném a byl upraven styk nezletilé s otcem tak, že žalobce je oprávněn se s dcerou stýkat každý lichý kalendářní týden v roce od středy 17:30 hodin do neděle 18:00 hodin, speciálně pak byl upraven režim styku v období prázdnin a vánočních svátků.
17. Soud dále doplnil dokazování sdělením Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, územního pracoviště v Hradci Králové ze dne 15. 7. 2021, z něhož vyplývá, že za zdaňovací období roku 2017 uplatnila bývalá manželka žalobce daňové zvýhodnění na dvě vyživované děti (na dcery N. a V.).
18. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 4. 2019, č. j. 43 Af 7/2018 - 39, který se týkal nároku žalobce na daňové zvýhodnění na vyživované dítě a slevu za umístění vyživovaného dítěte v předškolním zařízení podle § 35ba odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2016, je oběma účastníkům znám, tudíž jím není třeba doplňovat dokazování.

19. Provedení důkazu celým soudním a správním spisem ve věci vedené u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 43 Af 7/2018 považoval soud za rovně nadbytečné. Soud totiž shledal, že rozhodné skutečnosti týkající se vztahu žalobce s jeho dcerou nejsou mezi účastníky sporné a byly dostatečně prokázány rozsudkem odvolacího civilního soudu. Otázka rozsahu péče poskytované žalobcem jeho dceři v rámci upraveného styku je totiž otázkou skutkovou, v posuzované věci je však těžištěm sporu otázka právní, konkrétně jak chápat pojem „společně hospodařící domácnost“ ve vztahu k možnosti nároku na daňové zvýhodnění.
20. Soud rovněž neprovedl dokazování daty z informačního systému žalovaného ohledně toho „u kolika dětí je daňové zvýhodnění uplatněno oběma rodiči v režimu, že si rodiče „mezi sebe rozdělí“ 12 měsíčních období“, jelikož neshledal, že by tento důkaz měly relevantní souvislost s předmětem řízení.
21. Mezi účastníky není sporu o tom, že skutkový stav stran poměrů nezletilé N. plně korespondoval s rozsudkem odvolacího civilního soudu. Nezletilá N. skutečně trávila větší část roku u matky, které byla svěřena do výlučné péče, přičemž s otcem (žalobcem) trávila v rámci upraveného styku 8 až 10 dní v měsíci (což může odpovídat až třetině roku, zde ovšem závisí na tom, zda jde o rok sudý nebo lichý, neboť pro liché roky je speciální režim styku ještě širší).
22. Soud proto neshledal důvodnou žalobní námitku, že orgány finanční správy se nedostatečně zabývaly skutkovým stavem věci. Za situace, kdy sám žalobce v průběhu daňového řízení odkazoval ohledně poměrů nezletilé N. na rozsudek odvolacího civilního soudu (čímž zčásti vyvrátil vlastní argumentaci, že z definice společně hospodařící domácnost nevyplývá jakýkoliv vztah k institutům soukromého práva jako je svěřeni dítěte do péče nebo stanovení povinnosti platit výživné), nelze orgánům finanční správy vytýkat, že skutkový stav věci blíže nezjišťovaly. Žalobcem popsaná péče o jeho dceru včetně jím uváděných výdajů nad rámec výživného (které jsou spolu s rozsahem styku promítnuty do výše výživného) zcela odpovídala rozsahu soudem stanoveného styku. Orgány finanční správy proto nepochybily, pokud při posuzování otázky, zda nezletilá N. žije se žalobcem ve společně hospodařící domácnosti, vycházely primárně z rozsudku odvolacího civilního soudu a podrobněji nezkoumaly faktickou stránku věci (např. jaký má žalobce s nezletilou N. skutečně vztah, zda má nezletilá N. v žalobcově bydlišti vybudované zázemí, či zda se nezletilá N. drobnými pracemi podílí na chodu žalobcovy domácnosti). Soud znovu připomíná, že orgány finanční správy tyto žalobcem uváděné okolnosti týkající se zaopatřování výchovy nezletilé dcery ostatně nijak nezpochybňovaly.
23. Klíčový důvod, proč orgány finanční správy žalobci nepřiznaly nárok na daňové zvýhodnění, spočíval v tom, že nezletilá N. žila v rozhodném období ve společně hospodařící domácnosti se svou matkou. Tato skutečnost podle orgánů finanční správy vylučuje, aby byla nezletilá N. zároveň členem společně hospodařící domácnosti svého otce (žalobce). Jádrem sporu je tedy otázka, zda za situace, kdy je nezletilé dítě (dcera N.) svěřeno rozsudkem do péče jednoho rodiče (matky), avšak druhý rodič (otec-žalobce) tomuto dítěti přispívá na výživu a v rámci úpravy styku o něj fakticky pečuje, vzniká tomuto druhému rodiči nárok na přiznání daňového zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů.
24. Podle § 35c odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů „[p]látník uvedený v § 2 má nárok na daňové zvýhodnění na **vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti** na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor (dále jen „daňové zvýhodnění“) ve výši 13 404 Kč ročně na jedno dítě, 15 804 Kč ročně na

druhé dítě a 17 004 Kč ročně na třetí a každé další dítě, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo § 35b“ (zvýraznění doplněno zde i dále soudem).

25. Podle odst. 7 věty první téhož ustanovení „[d]očasný pobyt dítěte mimo společně hospodařící domácnost nemá vliv na uplatnění daňového zvýhodnění.“
26. Podle odst. 10 věty první téhož ustanovení „[p]oplatníkovi, který vyživuje dítě jen jeden kalendářní měsíc nebo několik kalendářních měsíců ve zdaňovacím období, lze poskytnout daňové zvýhodnění ve výši 1/12 za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky pro jeho uplatnění.“
27. Podle § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů „[s]polečně hospodařící domácností se pro účely daní z příjmů rozumí **společenství fyzických osob, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby.**“
28. Citovaná definice společně hospodařící domácnosti byla do zákona o daních z příjmů převzata v reakci na zrušení zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „starý občanský zákoník“), který pojem domácnosti shodně vymezoval v § 115 [viz důvodovou zprávu k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb., zejména k bodu 270 (§ 21b až § 21f) a k bodu 687 (§ 35c odst. 1)]. Jakkoliv zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) již pojem (společně hospodařící) domácnost nedefinuje, obsahově tomuto pojmu v zásadě odpovídá tzv. rodinná domácnost podle § 743 odst. 1 občanského zákoníku, resp. společná domácnost podle § 1636 odst. 1 téhož zákona [srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24. 1. 2019, sp. zn. 26 Cdo 3382/2017, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 1. 2019, sp. zn. 26 Cdo 3975/2017, a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 2. 4. 2020, sp. zn. 24 Cdo 3958/2019]. S ohledem na zásadu jednotnosti a nerozpornosti právního řádu tak lze při výkladu pojmu společně hospodařící domácnosti podle § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů vycházet z ustálené judikatury civilních soudů k příslušným ustanovením starého i současného občanského zákoníku. Současně ovšem nelze toto interpretační pravidlo užívat mechanicky, bez zřetele na různé okolnosti užití téhož pojmu v různých právních předpisech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2019, č. j. 10 Azs 178/2018 - 37, bod 27).
29. Zákon o daních z příjmů nedává zcela jasnou odpověď na to, zda může být určitá osoba členem více domácností. Na společně hospodařící domácnost je třeba pohlížet jako na faktický stav soužití více osob, které společně vytvářejí hospodářskou entitu *sui generis* (srov. PSUTKA, Jindřich. § 698. In: HRUŠÁKOVÁ, Milana a kol. *Občanský zákoník II. Rodinné právo* (§ 655–975). 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 100, srov. též usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 8. 2005, sp. zn. 26 Cdo 1470/2004, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 2. 2013, sp. zn. 21 Cdo 2026/2011, a usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 6. 2017, sp. zn. 21 Cdo 1325/2017). Podle soudu je možné připustit, že jedna osoba bude trvale členem více takových hospodářských jednotek. Tak tomu bude typicky v situaci, dojde-li ke svěření dítěte do společné nebo střídavé péče obou rodičů, ale též v situaci, dojde-li ke svěření dítěte do výlučné péče jednoho z rodičů, avšak druhému rodiči je upraven rozšířený styk (jako je tomu v nyní posuzované věci). Bude-li se dítě stěhovat v přesně určených časových intervalech od matky k otci a naopak, neobstojí závěr žalovaného, že soužití dítěte s rodičem, u kterého tráví méně času (např. v případě asymetrické střídavé péče nebo výlučné péče jednoho rodiče s rozšířeným stykem druhého rodiče, jako je tomu v posuzovaném případě), nesplňuje znak trvalosti. V tomto ohledu soud do značné míry chápe žalobcovo rozhořčení nad tím, že orgány finanční správy označily jeho soužití s dcerou N. pouze za dočasné, resp. nikoliv trvalé (třebaže skutkově

nebyl o rozsahu žalobcem zaopatřované péče pochyb). Zároveň bude v těchto případech splněna i podmínka společného uhrazování nákladů na své potřeby, jelikož lze důvodně předpokládat, že dítě bude mít u každého z rodičů povinnost podílet se na chodu domácnosti v rozsahu přiměřeném jeho rozumové a volní vyspělosti (srov. § 886 odst. 2 občanského zákoníku).

30. Žalovaný argumentoval na podporu svého závěru, že fyzická osoba nemůže být „ze své podstaty“ současně členem dvou nebo více společně hospodařících domácností, rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 28. 11. 2013, sp. zn. 21 Cdo 292/2013, podle kterého: „*povahy společné domácnosti jakožto skutečného (faktického) a trvalého spotřebního společenství dvou nebo více fyzických osob **zpravidla** vylučuje, aby společnou domácnost tvořily fyzické osoby, které spolu nechtějí být členy téhož spotřebního společenství, a aby stejná fyzická osoba byla současně členem dvou nebo více společných domácností*“ (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 10. 2012, sp. zn. 21 Cdo 2301/2012). Soud neshledal, že by bylo možné na základě citovaného rozsudku kategoricky vyloučit, aby fyzická osoba měla více domácností. Užitím slova „zpravidla“ dal Nejvyšší soud jasně najevo, že obvykle bude fyzická osoba žít jen v jedné domácnosti, nicméně není bez dalšího vyloučeno, aby tomu tak nebylo.
31. Pokud jde o žalobcovu polemiku s rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 21 Cdo 678/2011, podle kterého „*fyzická osoba nemůže současně žít ve dvou nebo více spotřebních společenstvích (s různým okruhem osob) tak, aby šlo (v obou nebo ve všech případech) o soužití skutečné (faktické) a trvalé; současné skutečné (faktické) a trvalé soužití jedné fyzické osoby a společné uhrazování nákladů na potřeby ve dvou nebo více společných domácnostech je z povahy věci vyloučeno stejně, jako nikdo nemůže současně „sedět na dvou židlích“*. Na tomto závěru nic nemění [...] ani otázka příslušnosti nezletilých dětí do domácností jejich rodičů, kteří spolu nežijí; nezletilé dítě je členem společné domácnosti, v níž spolu s jejími dalšími příslušníky na základě dohody rodičů nebo rozhodnutí soudu anebo jiných rozhodujících skutečností trvale žije a v níž je odkázané svou výživou na jiné členy společné domácnosti, a ani v případě tzv. střídavé výchovy (§ 26 odst. 2 zákona o rodině) nelze důvodně dovozovat, že by vskutku mohlo skutečně (fakticky) a trvale žít ve dvou domácnostech,“ pak zdejší soud připouští, že ve svém předchozím rozsudku ze dne 17. 4. 2019, č. j. 43 Af 7/2018 – 39, body 18 a 19, jenž se týkal nároku žalobce na daňové zvýhodnění za rok 2016, se s citovaným rozhodnutím Nejvyššího soudu totožnil. V nyní posuzované věci však soud považuje za nutné tento svůj předchozí právní závěr korigovat a částečně se od něj odchýlit. V tomto směru soud musí předně přisvědčit žalobci, že závěry uváděné ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 21 Cdo 678/2011 nejsou prakticky nijak vyargumentované, a zároveň je lze považovat do jisté míry za překonané (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2019, č. j. 17 Ad 3/2018 – 47, bod 15, který se týkal otázky přiznání ošetrovného druhému z rodičů, přičemž Krajský soud v Ostravě vyšel z toho, že dítě může podle okolností být členem společné domácnosti i toho rodiče, jemuž nebylo přímo svěřeno do péče). Nutno navíc podotknout, že posouzení toho, zda může být dítě svěřené do střídavé péče členem domácností obou svých rozvedených rodičů, nebyla ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 21 Cdo 678/2011 nijak podstatná, neboť předmětem posuzované věci byla otázkou, zda synovec žil ve společné domácnosti se svou tetou v Praze, ačkoliv současně hospodařil se svou manželkou v Brně, a zda se z tohoto důvodu mohl stát dědicem z titulu osoby žijící se zůstavitelem ve společné domácnosti (problematika příslušnosti dítěte k domácnostem odděleně žijících rodičů zde byla zmiňována jen zcela okrajově a takřka bez souvislosti

s řešenou věcí). Právě z těchto důvodů považuje soud výklad citované civilní judikatury, kterou převzal žalovaný v napadeném rozhodnutí – a ze které vycházel i zdejší soud v předchozím rozsudku z roku 2019 – za neudržitelný. Soud tedy zastává právní názor, že není vyloučen vznik společně hospodařící domácnosti nezletilého dítěte a toho z rodičů, který jej nemá svěřeno do výlučné péče. Rozhodující budou vždy konkrétní okolnosti takového soužití, zejména trvalost soužití s tímto rodičem, popř. s ostatními členy rodičovy rodiny, zároveň se nesmí jednat jen o občasné návštěvy, ale skutečně o trvalé soužití (třebaže periodicky přerušované pobytem u druhého rodiče), v jehož průběhu bude tento rodič zcela hradit potřeby dítěte. Pro účely nyní posuzované věci lze tedy konstatovat, že jedna osoba může být za určitých okolností současně členem dvou nebo více společně hospodařících domácností, a v tomto směru se soud s argumentací žalobce zcela ztotožňuje.

32. Navzdory tomu však soud neshledal, že by chybný závěr žalovaného (obsažený i v pokynu GŘŘ D-22 k § 381 odst. 3 zákona o daních z příjmů) ohledně toho, zda může být fyzická osoba členem více domácností, měl v tomto případě vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
33. V posuzované věci totiž nepanovala mezi rodiči nezletilé N. shoda ohledně toho, kdo z nich a případně za jaké kalendářní měsíce bude uplatňovat daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Daňové zvýhodnění tak v příslušném zdaňovacím období uplatnili oba, jak soud ve vztahu k matce nezletilé N. ověřil ze sdělení Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, ze dne 15. 7. 2021 (viz bod 17 výše).
34. Podle § 35c odst. 9 zákona o daních z příjmů *„[v]yživuje-li dítě v jedné společně hospodařící domácnosti více poplatníků, může daňové zvýhodnění uplatnit ve zdaňovacím období nebo v tomtéž kalendářním měsíci zdaňovacího období jen jeden z nich.“*
35. Citované ustanovení upravuje případy, kdy vyživované dítě žije v jedné společně hospodařící domácnosti s více poplatníky (obvykle manžely), kteří by mohli uplatnit daňového zvýhodnění. Smyslem tohoto ustanovení je zabránit tomu, aby daňové zvýhodnění za jedno vyživované dítě bylo uplatňováno vícekrát. Jinak řečeno, daňové zvýhodnění lze přiznat pouze jednomu poplatníkovi žijícímu s vyživovaným dítětem ve společně hospodařící domácnosti. Platí-li předmětné pravidlo pro případy, kdy vyživované dítě žije v jedné domácnosti s více poplatníky, tím spíše (*a minori ad maius*) je nutné jej vztáhnout i na případy, kdy žije vyživované dítě v domácnostech více poplatníků (např. v domácnostech rozvedených rodičů, kterým bylo svěřeno do péče nebo s nimiž má soudem stanovený rozšířený styk). Bylo by totiž nepřipustné, aby poplatníci žijící v oddělných domácnostech mohli vícekrát uplatňovat totéž daňové zvýhodnění, ačkoliv poplatníkům žijícím v jedné domácnosti je tato možnost odepřena.
36. Z uvedeného vyplývá, že daňové zvýhodnění na vyživované dítě nemohlo být uznáno současně otci (žalobci) i matce nezletilé N. Žalobce přitom uplatňoval daňové zvýhodnění na nezletilou N. za všech 12 kalendářních měsíců příslušného zdaňovacího období, logicky si tudíž konkuroval s paralelně uplatněným daňovým zvýhodněním matky nezletilé N. podaném v témže zdaňovacím období rovněž (viz sdělení Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, ze dne 15. 7. 2021).
37. Podle § 35c odst. 10 věty první zákona o daních z příjmů *„[p]oplatníkovi, který vyživuje dítě jen jeden kalendářní měsíc nebo několik kalendářních měsíců ve zdaňovacím období, lze poskytnout daňové zvýhodnění ve výši 1/12 za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky pro jeho uplatnění.“*

38. I když vyživované dítě žije v domácnostech více poplatníků, tak vzhledem k dikci výše citovaného ustanoveného nelze vyloučit, aby správce daně přiznal daňové zvýhodnění každému z poplatníků jen v poměrné části, tj. jen za jeden nebo několik kalendářních měsíců. Podmínkou ovšem je, aby v tomtéž kalendářním měsíci zdaňovacího období uplatnil zvýhodnění jen jeden poplatník, resp. aby každý z poplatníků uplatnil nárok za odlišné kalendářní měsíce. Čili v situaci dvou konkurenčních nároků na daňové zvýhodnění – typicky uplatněných matkou i otcem téhož vyživované dítěte, kteří žijí odděleně, avšak dítě má domácnost u každého z nich – by přiznání nároku na daňové zvýhodnění v poměrné části za určitý počet kalendářních měsíců připadalo v úvahu, pokud by žádající poplatník správci daně buďto

- doložil dohodu poplatníků (rodičů téhož vyživovaného dítěte) o tom, na které kalendářní měsíce v daném roce bude který z nich daňové zvýhodnění uplatňovat, nebo
- doložil rozsudek soudu vydaný v občanském soudním řízení nahrazující souhlas jednoho rodiče (§ 877 odst. 1 občanského zákoníku) s uplatněním nároku druhého rodiče na daňové zvýhodnění pro příslušnou část roku, nebo
- by jinak prokázal, že o vyživované dítě skutečně pečuje v rozsahu, který odpovídá počtu kalendářních měsíců, za které uplatňuje nárok na daňové zvýhodnění.

Není-li alespoň jedna z výše uvedených podmínek splněna, pak orgány finanční správy nemohou v případě konkurujících si nároků dvou (či více) poplatníků přistoupit k uznání daňového zvýhodnění v poměrné části za určitý počet kalendářních měsíců, ale mohou uznat daňové zvýhodnění za celé zdaňovací období buď pouze jednomu, nebo pouze druhému poplatníkovi. Není totiž úlohou orgánů finanční správy, aby svým rozhodnutím nahrazovaly dohodu poplatníků (rodičů vyživovaného dítěte) o způsobu uplatňování daňového zvýhodnění.

39. V nyní posuzované věci se žalobce se svou bývalou manželkou (matkou nezletilé N.) nedohodl na tom, že by daňové zvýhodnění uplatňoval pouze za některé kalendářní měsíce (např. za leden až duben), ani neměl k dispozici rozhodnutí soudu, které by v této otázce nahrazovalo souhlas jeho bývalé manželky. Pokud by žalobce nárokoval daňové zvýhodnění jen na poměrnou část zdaňovacího období, tj. na určitý počet kalendářních měsíců (§ 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů), a prokázal, že právě tuto část má nezletilou dceru ve své faktické péči, pak by přicházelo v úvahu přiznání daňového zvýhodnění jen v rozsahu této poměrné části. Jak ovšem bylo již řečeno, žalobce uplatňoval daňové zvýhodnění na nezletilou N. za všech 12 kalendářních měsíců, tedy za celé zdaňovací období, a nikoliv jen část odpovídající jednomu nebo jen několika kalendářním měsícům. Za této situace tak mohlo být daňové zvýhodnění uznáno za celé zdaňovací období buď pouze žalobci, nebo pouze jeho bývalé manželce. V žádném případě však oběma současně za stejné kalendářní měsíce, neboť to by odporovalo dikci § 35c odst. 9 zákona o daních z příjmů.

40. K rozhodnutí o tom, kterému z paralelně žádajících poplatníků (zde žalobci a jeho bývalé manželce) bude daňové zvýhodnění uznáno a kterému nikoliv, se soudu jako racionální kritérium jeví zkoumání toho, se kterým z poplatníků během příslušného zdaňovacího období žilo vyživované dítě (nezletilá N.) ve společně hospodařící domácnosti déle, tedy v čí osobní péči strávilo v poměru více kalendářních měsíců. Takové kritérium je zcela v souladu s účelem předmětného daňového zvýhodnění, kterým je – jak ostatně žalobce správně uvedl v žalobě – podpořit poplatníky osobně pečující o vyživované dítě. Při zkoumání, se kterým z rodičů nezletilá N. prožila ve společné domácnosti během

příslušného zdaňovacího období více času, se jako vhodný důkazní prostředek nabízí výše specifikovaný rozsudek odvolacího civilního soudu, jenž upravuje poměry k nezletilé N. tak, že větší část kalendářního roku (zhruba dvě třetiny) stráví v domácnosti své matky, zatímco v domácnosti žalobce stráví z téhož roku v celkovém poměru část kratší (zhruba třetinu). Logicky tedy i celkový počet kalendářních měsíců, které nezletilá N. stráví během kalendářního roku (zdaňovacího období) u matky, je vyšší než v případě žalobce. Za této situace je třeba vycházet z toho, že daňové zvýhodnění náleží matce, v jejíž domácnosti nezletilá N. za příslušné zdaňovací období (rok 2017) strávila v poměru na kalendářní měsíc více času než u žalobce, jemuž nárok na daňové zvýhodnění již nemohl být uznán. Napadené rozhodnutí je proto – i přes dílčí nesprávnou úvahu o příslušnosti ke společné domácnosti – v konečném důsledku správné.

IV. Závěr a náklady řízení

41. Lze tedy shrnout, že obecně není vyloučeno, aby nárok na daňové zvýhodnění uplatnil i rodič, který nemá vyživované dítě svěřeno do výlučné péče, je-li prokázáno, že o dítě fakticky pečuje např. v rámci rozšířeného styku (potud soud dává žalobci zapravdu). Není totiž vyloučeno, aby dítě bylo členem dvou či více domácností svých odděleně žijících rodičů, podstatné je, aby se nejednalo jen o občasné návštěvy, ale skutečně trvalé soužití, třebaže u jednoho z rodičů v poměru k celkové délce roku po dobu kratší než u rodiče druhého. Ani při existenci dvou (či více) společně hospodařících domácností však není možné, aby daňové zvýhodnění čerpali oba poplatníci za stejné kalendářní měsíce (§ 35c odst. 9 zákona o daních z příjmů). Není-li správci daně předložena dohoda rodičů (poplatníka) o způsobu rozložení čerpání daňového zvýhodnění k poměrné části zdaňovacího období, tj. za který jednotlivý kalendářní měsíc (§ 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů), nebo rozhodnutí soudu vydané v občanském soudním řízení, které v této otázce vůči druhému rodiči nahradí (§ 877 odst. 1 občanského zákoníku ve spojení s § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů), pak je na žádajícím poplatníkovi, aby před správcem daně prokázal, že o vyživované dítě pečuje právě v rozsahu, který odpovídá počtu kalendářních měsíců, za které uplatňuje nárok na daňové zvýhodnění. V nyní posuzované věci však žalobce uplatnil nárok na daňové zvýhodnění za celé období, tedy za všech 12 kalendářních měsíců, a nikoliv jen za některé kalendářní měsíce (jež by odpovídaly poměrné části roku, kdy má nezletilou N. ve své péči). V takovém případě by mohl být žalobci nárok na daňové zvýhodnění přiznán leda tehdy, pokud by mu nekonkuroval paralelně uplatněný nárok podaný žalobcovou bývalou manželkou (matkou nezletilé N.). Pokud by matka nezletilé N. za zdaňovací období roku 2017 nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě neuplatnila (nebo by jej uplatnila na jiné dítě než nezletilou N.), pak by skutečně nebyl důvod žalobci nárok odepřít, a v takovém případě by soud musel napadené rozhodnutí zrušit). Sdělením Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 15. 7. 2021 (jímž soud doplnil dokazování) však bylo vyvráceno tvrzení žalobce, že by matka nezletilé N. za rok 2017 nárok na daňové zvýhodnění neuplatnila. Za této situace bylo možno přiznat daňové zvýhodnění již jen jednomu z paralelně žádajících poplatníků (buďto jen žalobci, nebo jen jeho bývalé manželce), přičemž rozhodujícím kritériem bylo zhodnocení, u kterého z poplatníků tráví vyživované dítě během příslušného zdaňovacího období – v poměru na počet kalendářních měsíců – delší čas, neboť tím je blíže naplněn smysl zákonné úpravy, jež cílí na podporu poplatníků osobně pečujících o vyživované dítě. Jak přitom plyne z rozsudku civilního odvolacího soudu, během kalendářního roku tráví nezletilá N. v průměru delší čas u matky (v lichém roce o něco méně než v sudém, stále však celkově delší dobu než u žalobce). Žalovaný i správce daně tudíž nakonec správně rozhodli, že za

roku 2017 nemohl být žalobci nárok na daňové zvýhodnění na nezletilou N. přiznán, třebaže prvotně vycházeli z chybné úvahy, že nezletilé dítě nemůže být členem domácnosti obou svých rozvedených rodičů. Napadené rozhodnutí tudíž ve finále ob stojí.

42. S ohledem na výše uvedené soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl (výrok I).
43. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyl procesně úspěšný. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 23. července 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu