ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Marcely Uhříčkové a Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobců: **a) JUDr. D. W., Ph.D.**
bytem X

b) D. W.
bytem X

žalobce b) zastoupený advokátem JUDr. Danielem Weinholdem, Ph.D.
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1

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

o **žalobě proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 8. 2. 2023, č. j. 4424/23/5200-10422-713247 a č. j. 4631/23/5200-10422-713247,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2023, č. j. 4424/23/5200-10422-713247 a č. j. 4631/23/5200-10422-713247, se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci a) na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

III. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci b) na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Daniela Weinholda, Ph.D., advokáta.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah daňových spisů

1. Žalobci podali ke Krajskému soudu v Praze dne 14. 2. 2023 společnou žalobu podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

2. Žalobce a) se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2023, č. j. 4424/23/5200-10422-713247 (dále jen „napadené rozhodnutí I“), jímž žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 21. 7. 2022, č. j. 3735042/22/2102-51521-203406, kterým byla žalobci a) vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021 v celkové výši 1 869 686 Kč (dále jen „platební výměr I“).

3. Žalobce b) se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2023, č. j. 4631/23/5200-10422-713247 (dále jen „napadené rozhodnutí II“), jímž žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 3745903/22/2102-51521-203406, kterým byla žalobci b) vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021 ve výši 17 765 Kč (dále jen „platební výměr II“).

4. Žalobce a) v daňovém přiznání na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021, které podal k finančnímu úřadu dne 28. 6. 2022, uplatnil mj. daňové zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2021 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 1/12 za kalendářní měsíc březen 2021. Vyživovaným dítětem žalobce a) byl žalobce b), narozený 1. 3. 1995. Finanční úřad platebním výměrem I neuznal nárok žalobce a) na daňové zvýhodnění za březen 2021 ve výši 1 860 Kč s odůvodněním, že žalobce b) jakožto vyživované dítě dovršil prvního dne měsíce března 2021 věku 26 let. Ve zbývajícím rozsahu finanční úřad žádné další úpravy výpočtu daně z příjmů nečinil.

5. Obdobně žalobce b) ve svém daňovém přiznání na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021, které podal k finančnímu úřadu dne 29. 6. 2022, uplatnil mj. slevu na studenta podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů za měsíc březen 2021 ve výši 335 Kč, avšak finanční úřad platebním výměrem II tento nárok žalobce b) neuznal s odůvodněním, že prvního dne kalendářního měsíce března 2021 dovršil věku 26 let. Ve zbývajícím rozsahu finanční úřad žádné další úpravy výpočtu daně z příjmů nečinil.

6. Žalovaný i finanční úřad svůj závěr, že žalobce a) nemá nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě za měsíc březen 2021 a že žalobce b) nemá nárok na slevu na studenta za měsíc březen 2021, opřeli zejména o § 601 odst. 1 část věty před středníkem zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. z.“), rozsudek Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 23. 12. 1987, sp. zn. 6 Cz 45/87 (dále jen „rozsudek sp. zn. 6 Cz 45/87“), a o výkladové stanovisko Ministerstva financí ze dne 21. 9. 2021, č. j. MF-24886/2021/15-5. Z nich dovodili, že žalobce b) dovršil věku 26 let již na počátku dne 1. 3. 2021 v 00.00 hodin, a tudíž žalobce a) na počátku měsíce března 2021 nesplňoval podmínky pro uplatnění daňového zvýhodnění a žalobce b) na počátku tohoto měsíce nesplňoval podmínky pro uplatnění slevy na dani. Tvrzením, která žalobci uváděli v průběhu daňových řízení a která se věcně shodovala s jejich žalobní argumentací, nepřisvědčili.

7. Dle zmiňovaného výkladového stanoviska Ministerstva financí, které bylo v této věci vydáno na žádost finančního úřadu k § 35c odst. 6 písm. b) a § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů, „*dovrší-li zletilé studující dítě poplatníka věku 26 let na počátku kalendářního měsíce (první den v kalendářním měsíci), poplatníkovi nelze přiznat nárok na daňové zvýhodnění,*

neboť v daném případě již nejsou splněny podmínky pro jeho uplatnění. Dosažení věkové hranice 26 let u zletilého studujícího dítěte platí v tomto případě po celý kalendářní měsíc. Pokud by se ale dítě narodilo např. druhého dne kalendářního měsíce, nárok na daňové zvýhodnění by mohl za daný kalendářní měsíc poplatník uplatnit, neboť na počátku měsíce platil stav, kdy zletilé studující dítě ještě nedosahovalo hraničního věku 26 let". V tomto rozdílu mezi lidmi narozenými prvního dne v měsíci a ostatními lidmi počínaje těmi, kteří se narodili druhého dne v měsíci, ministerstvo nespatřuje tvrdost zákona, neboť takový výklad plně koresponduje se zněním zákona o daních z příjmů. Analogicky lze obdobný závěr dle ministerstva uplatnit také ve vztahu ke slevě na studenta podle § 35ba odst. 1 písm. f) a § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Obsah žaloby

8. Žalobci považují platební výměry I a II i napadená rozhodnutí za nezákonné. Oba shodně tvrdí, že žalobce b) dovršil věku 26 let až na konci dne 1. 3. 2021, a proto byly na počátku kalendářního měsíce března 2021, tj. na začátku dne 1. 3. 2021, splněny všechny podmínky pro uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě a pro uplatnění slevy na studenta. Tento závěr žalobci opírají o § 601 odst. 1 o. z., podle kterého nabývá-li se právo nebo vzniká-li povinnost v určitý den, nabude se nebo vznikne počátkem toho dne; *zaniká-li právo nebo povinnost v určitý den, zanikne koncem toho dne*. Žalobcům ke dni 1. 3. 2021 nevznikla žádná povinnost a nenabyli žádná práva, naopak tohoto dne došlo k zániku jejich výše uvedených daňových práv, a proto je dovršení věku 26 let nutno vykládat podle § 601 odst. 1 části věty první za středníkem o. z.

9. Pro srovnání žalobci dodávají, že postup u nestudujícího dítěte podle § 35c odst. 6 písm. a) zákona o daních z příjmů by byl odlišný, protože dítě nabývá zletilosti počátkem dne, v němž dovrší věku 18 let. Takové dítě by naposledy splňovalo podmínku zletilosti předcházejícího dne, tj. 28. nebo 29. 2. příslušného roku, nicméně den nabytí zletilosti je pro účely § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů irelevantní.

10. Žalovaný v napadených rozhodnutích přesvědčivě nezdůvodnil, proč daňové zvýhodnění či sleva na dani nejsou uplatnitelné i za měsíc březen 2021. Odkázal toliko na výklad Ministerstva financí a na judikaturu k problematice dovršení věku, která je dlouhodobě neměnná. Výklad Ministerstva financí na rozdíl od zákona není pramenem práva a nemůže zakládat či měnit daňové povinnosti žalobců. Z judikatury žalovaný odkázal pouze na jediný starý rozsudek sp. zn. 6 Cz 45/87, který řešil dovršení věku 18 let v kontextu § 8 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obč. zák.") a již neúčinného zákoníku práce (č. 65/1995 Sb.) a který neposkytl odpověď na otázku, jak má být vykládána hranice dovršení věku 26 let v současném daňovém právu. Nejedná se proto o rozsudek přiléhavý. Žalovaný na věc dále aplikoval § 601 odst. 1 část věty před středníkem o. z., aniž by vysvětlil, z jakého důvodu tak činil a jaké právo podle něj žalobci nabyli. Domnívá-li se žalovaný, že k dosažení jakéhokoli věku dochází vždy ve stejný okamžik (tedy vždy buď na začátku příslušného dne, nebo vždy na jeho konci), pak jde dle žalobců o nesprávný a neudržitelný závěr, neboť žádné takové obecné pravidlo pro počítání věku neexistuje. Jediným na věc použitelným ustanovením je § 601 odst. 1 o. z., který však počítá se dvěma modalitami podle toho, zda práva vznikají či zanikají, pročež dle žalobců v zásadě není možné, aby se při počítání věku došlo vždy ke stejnému výsledku.

11. Žalobci poukazují též na výklad Všeobecné zdravotní pojišťovny (dále jen „VZP"), publikovaný na jejích internetových stránkách, ze kterého je zřejmé, že VZP v obdobných

situacích, dosáhne-li osoba věku 26 let první den v měsíci, ponechává tuto osobu v kategorii státních pojištěnců ještě po zbytek daného měsíce. Právní úprava, kterou VZP takto interpretuje, přitom je obdobná jako úprava obsažená v zákoně o daních z příjmů.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje, aby ji soud zamítl. Má za to, že se s argumentací žalobců již vypořádal v napadených rozhodnutích, na něž v podrobnostech odkazuje.

13. Poněvadž zákon o daních z příjmů ani zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) neobsahují zvláštní ustanovení o okamžiku dovršení 26 let, tak se tento okamžik musí posoudit podle § 601 odst. 1 o. z. Žalovaný rovněž vychází z rozsudku sp. zn. 6 Cz 45/87 týkajícího se nabytí zletilosti dovršením 18 let, podle něhož „*občan dovršuje osmnáct let věku počátkem (v 00.00 hodin) toho dne, který svým číslem a měsícem odpovídá dni, kdy se před osmnácti lety narodil*“. Dovršením věku občan nabývá práva a povinnosti spojená s tímto věkem, proto je počátek stanoven právě v 00.00 hodin. Takové počítání věku je podle žalovaného v právu obecné, resp. v problematice samotného určení časového bodu dovršení věku se nerozlišuje, za jakým účelem je toto posouzení provedeno. Toto chápání dovršení věku je stejné v rovině právní i v rovině obecného pojetí věku člověka (pro účely počítání věku se nezohledňuje přesný čas narození osoby). Zákon o daních z příjmů hovoří o dovršení věku 26 let. Pokud měl žalobce b) 26. narozeniny dne 1. 3. 2021, má se za to, že dovršil věku 26 let již na počátku tohoto dne v 00.00 hodin. Žalovaný proto má námitku žalobců ohledně okamžiku dovršení 26 let za nedůvodnou. Rozsudek sp. zn. 6 Cz 45/87 na věc přiléhá, přestože byl vydán za účinnosti obč. zák., neboť samotná změna právní úpravy zpravidla nevylučuje použitelnost judikatury k předchozí právní úpravě, zejména pokud je obdobná nebo zachovává shodný smysl a význam (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012-22).

14. Tvrzení žalobců, že by se mělo jinak postupovat při určení okamžiku dosažení 18. roku a 26. roku věku v závislosti na tom, zda dochází k nabytí nebo zániku práv a povinností, dle žalovaného nemá v ničem oporu a odporuje zásadě legitimního očekávání obsažené v § 8 odst. 2 daňového řádu. Jestliže není sporu o tom, že osoba nabude zletilosti v 00.00 hodin toho dne, který svým číslem a měsícem odpovídá dni, kdy se před 18 lety narodila, tak při absenci judikatury, za použití analogie a při respektování předvídatelnosti práva lze uplatnit toto pravidlo i na dovršení věku 26 let.

15. Výklad Ministerstva financí sice není pramenem práva, nicméně metodickou činností ministerstva dochází ke sjednocování výkladu norem orgány finanční správy tak, aby nedocházelo k rozdílnému posuzování skutkově shodných případů a aby byla naplněna zásada legitimního očekávání. Daňovým subjektům je tak poskytováno určité vodítko, jak bude jejich případ posuzován. Ministerstvo financí svůj výklad navíc založilo na právním předpisu (§ 601 odst. 1 o. z.) a rozsudku sp. zn. 6 Cz 45/87.

Podstatný obsah dalších podání účastníků

16. V replice žalobci opakují, že rozsudek sp. zn. 6 Cz 45/87 není pro toto řízení relevantní a pro určení okamžiku dovršení 26 let ve shodě s žalovaným považují za rozhodující § 601 odst. 1 o. z. – nikoli však jeho část před středníkem, nýbrž za středníkem. Dovršením věku 26 let se totiž žádná práva nenabývají, nýbrž pozbývají (např. právo na slevu při přepravě, na bezplatné vysokoškolské vzdělávání, na státem hrazené zdravotní pojištění či na daňová zvýhodnění). Nabytí zletilosti neboli dovršení 18 let je v tomto ohledu odlišné, protože

dovršením 18 let dochází k nabytí práv, proto se zletilosti nabývá začátkem dne. Na řešenou situaci dopadá § 601 odst. 1 o. z., použití analogie tedy není zapotřebí. Ve správním právu nadto nelze užít analogii v neprospěch žalobců, ale pouze k vyplňování mezer procesní úpravy či ve prospěch ochrany práv účastníků správního řízení (k tomu žalobci odkazují na nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2014, sp. zn. III. ÚS 2428/13, a ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/04). Ignorování § 601 odst. 1 o. z. by mohlo být v rozporu se zásadou legitimního očekávání a předvídatelnosti.

17. Žalovaný v duplice konstatuje, že skutečnost, že se věku 18 let dovršuje počátkem toho dne, který svým číslem a měsícem odpovídá dni, kdy se osoba před 18 lety narodila, není pouze názorem žalovaného založeným na jednom zastaralém rozsudku Nejvyššího soudu. Jedná se o závěr, jenž je přijímán řadou autorů komentářové literatury a který má univerzální platnost pro všechna právní odvětví. V této věci se nelze omezovat toliko na gramatický výklad § 601 o. z., ale je nutno v souladu s logikou a principem jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu dospět k závěru o obecném počítání věku v právu. Ustanovení § 30 o. z., týkající se zletilosti, pak je relevantní nejen pro dovršení 18 let, ale též pro dovršení 26 let, což plyne i z komentářové literatury. Termíny týkající se věku, jako je zletilost, nezletilé dítě, 15 let, 18 let či 26 let, jsou společné několika právním odvětvím a počítání věku je v právu obecné, tedy se nerozlišuje, za jakým účelem a pro jaké odvětví je prováděno. Počítání věku musí být stejné pro všechna právní odvětví. Dle žalovaného pak i ustanovení § 35c odst. 6 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů, jež hovoří v jednom případě o nezletilosti a ve druhém případě o dovršení 26 let věku, ilustrují absurdnost situace, která by nastala, kdyby nedocházelo k obecnému počítání věku. Bylo by v rozporu se zásadou legitimního očekávání a bezrozpornosti právního řádu, kdyby se každý jednotlivý okamžik dosažení určitého věku posuzoval jinak.

18. V triplice žalobci zdůrazňují, že jim ke dni 1. 3. 2021 žádná daňová povinnost nevznikla. Podle § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení, k tomuto dni tedy vzniká povinnost uhradit daň. Povinnost k dani z příjmů vzniká okamžikem získání příjmu, který podléhá této dani. Žádný ze žalobců ke dni 1. 3. 2021 neobdržel zdanitelný příjem ani jim k tomuto dni nevznikla povinnost uhradit daň, tato povinnost jim vznikla až na základě řádného daňového přiznání v poslední de

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobami k tomu oprávněnými (každý ze žalobců ve společné žalobě brojí proti tomu napadenému rozhodnutí, které bylo vydáno v jeho vlastní věci), po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Proto ji věcně projednal.

20. Při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž je přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž byl vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námitky, soud neshledal.

21. O žalobě soud rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť s tím všichni účastníci výslovně souhlasili. Dokazování soud neprováděl, jelikož veškeré rozhodné skutečnosti zjistil z daňových spisů.

Posouzení věci soudem

22. Těžiště sporu tkví v tom, zda má žalobce a) nárok na uplatnění daňového zvýhodnění podle § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů na vyživované dítě, které dne 1. 3. 2021 dovršilo 26 let, a to za kalendářní měsíc březen 2021, a zda žalobce b), který dovršil 26 let dne 1. 3. 2021, má nárok na přiznání slevy na studenta podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů za kalendářní měsíc březen 2021.

23. Pro věc rozhodná zákonná ustanovení zní takto:

24. Podle § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů za vyživované dítě poplatníka se pro účely tohoto zákona považuje dítě vlastní, osvojenec, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě, které přestalo být u tohoto poplatníka z důvodu nabytí plné svéprávnosti nebo zletilosti v pěstounské péči, dítě druhého z manželů, vlastní vnuk nebo vnuk druhého z manželů, pokud jeho rodiče nemají dostatečné příjmy, z nichž by mohli daňové zvýhodnění uplatnit, pokud je

    a) nezletilým dítětem,

    b) *zletilým dítětem až do dovršení věku 26 let*, jestliže mu není přiznán invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně 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.

25. Podle § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů poplatníkovi, 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*. Daňové zvýhodnění *lze uplatnit již v kalendářním měsíci,* ve kterém se dítě narodilo, nebo ve kterém začíná soustavná příprava dítěte na budoucí povolání, anebo ve kterém bylo dítě osvojeno nebo převzato do péče nahrazující péči rodičů na základě rozhodnutí příslušného orgánu.

26. Dle § 35ba odst. 1 písm. f) téhož zákona se poplatníkům daň snižuje o slevu na studenta ve výši 4 020 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to *až do dovršení věku 26 let* nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studijním programu, který poskytuje vysokoškolské vzdělání až do dovršení věku 28 let. Dobou soustavné přípravy na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem se rozumí doba uvedená podle zvláštních právních předpisů pro účely státní sociální podpory.

27. Podle § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů poplatník může uplatnit snížení daně podle odstavce 1 písm. b) až f) o částku ve výši jedné dvanáctiny *za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly podmínky pro uplatnění nároku na snížení daně splněny*.

28. Účastníci se shodně domnívají, že pro posouzení této věci je stěžejní konkrétní okamžik dovršení věku 26 let, tedy zda k dovršení tohoto věku došlo již na počátku dne 1. 3. 2021 v 00.00 hodin, nebo na jeho konci ve 23.59.59 (resp. 24.00) hodin, a od toho odvozený závěr, zda na samém počátku měsíce března 2021 žalobce b) již dovršil nebo ještě nedovršil

rozhodný věk. Za účelem zodpovězení této otázky účastníci na věc shodně aplikují § 601 odst. 1 o. z., byť jinou jeho část a s jiným výsledkem. Soud však dospěl k závěru, že § 601 odst. 1 o. z. na tuto věc vůbec nedopadá.

29. Ustanovení § 601 o. z. upravuje význam času a ve svém prvním odstavci stanoví, že nabývá-li se právo nebo vzniká-li povinnost *v určitý den*, nabude se nebo vznikne počátkem toho dne; zaniká-li právo nebo povinnost *v určitý den*, zanikne koncem toho dne. To neplatí, vylučuje-li to povaha právního případu. Ve svém druhém odstavci pak stanoví, že podmiňuje-li zánik určitého práva vznik jiného práva ve vzájemné návaznosti, nastává oboje v týž okamžik. Není-li ujednáno nebo stanoveno něco jiného, nastane takový právní účinek koncem dne.

30. Smyslem § 601 o. z. je stanovit, kdy přesně oprávnění nebo povinnosti vznikají nebo zanikají, spojuje-li se takový vznik nebo zánik s určitým dnem (viz důvodová zpráva k tomuto ustanovení), přičemž jej lze typicky aplikovat např. na vznik pracovního poměru (je-li sjednán od 1. 4., vznikají veškerá práva a povinnosti již na počátku tohoto dne) či na skončení nájmu (má-li nájemní právo zaniknout 15. 4., stane se tak až na konci tohoto dne).

31. Daňové zvýhodnění na vyživované dítě se však vztahuje (jeho vznik i zánik) buď ke zdaňovacímu období jednoho roku podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebo – jako je tomu v případě žalobce a) – ke kalendářnímu měsíci. Ve druhém případě nárok na daňové zvýhodnění vzniká počátkem kalendářního měsíce, na jehož počátku byly splněny podmínky dle § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů (viz § 35c odst. 10 téhož zákona) a zaniká koncem kalendářního měsíce, za který bylo možné zvýhodnění naposledy uplatnit. Obdobná úprava platí i v případě slevy na studenta, která se taktéž vztahuje ke zdaňovacímu období jednoho roku, popř. kalendářnímu měsíci podle § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů a která též zaniká ke konci posledního kalendářního měsíce, na jehož počátku byly naposledy splněny podmínky pro uplatnění této slevy. Jinak řečeno, daňové zvýhodnění na vyživované dítě a sleva na studenta nezaniká v den dovršení 26 let, ale na konci měsíce, v němž nastaly 26. narozeniny. To lze snadno demonstrovat na případu, kdy osoba dovrší 26 let kupříkladu 15. den v měsíci – její právo na daňové zvýhodnění zanikne až ke konci kalendářního měsíce, ve kterém dovršila 26 let, nikoliv uprostřed měsíce v den jejích 26. narozenin. V posuzované věci proto vůbec nejde o případ, kdy by docházelo ke vzniku či zániku práv nebo povinností v *určitý den* ve smyslu § 601 odst. 1 o. z., pročež není namístě rozvíjet úvahy nad tím, zda by měla být aplikována část věty před či za středníkem tohoto ustanovení.

32. Soud zastává názor, že § 601 o. z. ani nemá takový dopad, aby z něj bylo možné dovozovat, kdy dochází k dovršení určitého věku, a neztotožňuje se s názorem žalobců, podle nichž se každého věku dovršuje na základě § 601 o. z. jindy (tedy věku 18 let na začátku a věku 26 let na konci příslušného dne, kdy člověk slaví narozeniny). Ustanovení § 601 o. z. dopadá na případy, kdy je dle zákona či smluvního ujednání určité právo či povinnost spojena s konkrétním dnem, a vyjasňuje pro tyto situace, zda je třeba plnit již nebo ještě v průběhu tohoto dne. Ačkoliv řada zákonů v rámci několika právních odvětví s dovršením věku spojuje různé právní účinky [srov. § 30, § 672 či § 1526 o. z., § 11, § 19 nebo § 50 zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní sociální podpoře“) či § 2 odst. 1 písm. b) a c) zákona č. 218/2003 Sb., o odpovědnosti mládeže za protiprávní činy a o soudnictví ve věcech mládeže], okamžik dovršení lidského věku není v právním řádu explicitně upraven, a to ani v § 601 o. z., který se sice na první pohled může jevit použitelný pro věkové hranice, s nimiž právo spojuje určitá nová práva nebo

povinnosti, jako je tomu při dosažení věku 18 nebo i 26 let, avšak pro „právně nezajímavé“ věkové hranice, jako je např. dosažení věku 32 či 78 let, nedává vodítka vůbec žádná.

33. V judikatuře se doposud řešil pouze okamžik dosažení zletilosti, tedy dovršení 18 let, a to ve všemi účastníky zmiňovaném rozsudku sp. zn. 6 Cz 45/87. V něm Nejvyšší soud ve vztahu k § 8 odst. 2 obč. zák., podle něhož se zletilosti nabývalo „*dovršením osmnáctého roku*“, uvedl, že toto ustanovení „*vykládáno je v praxi soudů tak, že občan dovršuje osmnáct let věku počátkem (v 00.00 hodin) toho dne, kterým svým číslem a měsícem odpovídá dni, kdy se před osmnácti lety narodil. Není důvodu, aby pojem dovršení osmnácti let obsažený v ustanovení § 11 odst. 2 zák. práce byl vykládán jinak.*“ Závěr, že se zletilosti nabývá počátkem dne, je i za účinnosti o. z. akceptován komentářovou literaturou [srov. DOBROVOLNÁ, E., komentář k § 30. In: LAVICKÝ, P. a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1–654)*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2022; nebo FRINTA, O., komentář k § 30. In: ŠVESTKA, J. a kol. *Občanský zákoník: Komentář, Svazek I, (§1-654)*. Praha: Wolters Kluwer, 2014].

34. Argumentace žalovaného spočívá v tom, že pokud se dovršuje věku 18 let počátkem dne, který svým číslem a měsícem odpovídá dni, kdy se osoba před 18 lety narodila, tak se musí stejný způsob počítání uplatnit (při zohlednění obecného pojetí věku člověka) také pro určení okamžiku dovršení 26 let. Soud v tomto kontextu dává žalovanému za pravdu v tom, že k dosažení jakékoli věkové hranice musí z hlediska právní jistoty při aplikaci práva docházet vždy ve stejný okamžik (myšleno tak, že 18 let se nedosahuje na začátku dne, věku 26 let na jeho konci a věku 34 let třeba v poledne). Že k tomu dochází při dosažení jakéhokoli věku vždy na samém počátku příslušného dne, kdy člověk slaví narozeniny, plyne ze společenské reality a obecných matematických pravidel pro počítání lidského věku (nikoli z pravidel pro počítání lhůt v právu), v souladu s nimiž je obecně přijímáno, že člověk je zase o rok starší již po odbytí půlnoci, tedy na počátku toho dne, který svým číslem a měsícem odpovídá dni, kdy se před příslušným počtem let narodil. V tomto ohledu tedy lze závěr rozsudku sp. zn. 6 Cz 45/87 vztáhnout na dovršení jakéhokoli věku. Třebaže nikomu nelze bránit v tom, aby subjektivně pro sebe samého počítal svůj věk tak, že při tom zohlední i konkrétní čas narození, pro účely aplikace zákonů je nepředstavitelné, aby byl konkrétní čas narození každého jednotlivce individuálně zohledňován, pročež je v soudní (a jiné aplikační) praxi okamžik dovršení věku spojován právě s počátkem kalendářního dne (jinak by tomu bylo, pokud by konkrétní právní předpis pro své vlastní účely výslovně upravil okamžik dovršení určitého věku jinak, což však zákon o daních z příjmů nečiní).

35. Na základě shora uvedeného lze učinit dílčí závěr, že žalobce b) dovršil věku 26 let již na počátku dne 1. 3. 2021. Určitou logiku pak má závěr žalovaného, podle něhož nebyla na počátku měsíce března 2021 ve vztahu k žalobci a) splněna podmínka „*až do dovršení věku 26 let*“ zakotvená v § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů a ve vztahu k žalobci b) podmínka „*až do dovršení věku 26 let*“ zakotvená v § 35ba odst. 1 písm. f) téhož zákona, pročež došlo k odepření nároku na daňové zvýhodnění na vyživované dítě a slevy na studenta. Jazykovým výkladem totiž lze dovodit, že dosahuje-li se věku 26 let na samém počátku příslušného dne (v 00.00 hod.) a jedná-li se o první den kalendářního měsíce, pak na počátku tohoto kalendářního měsíce již není splněna podmínka „*do dovršení věku 26 let*“, neboť ta byla splněna naposledy ve 23.59.59 (resp. 24.00) hodin předchozího dne a předchozího kalendářního měsíce. Při aplikaci na právě posuzovanou věc by okamžik „*do dovršení věku 26 let*“ naposledy nastal na konci dne 28. 2. 2021, zatímco den 1. 3. 2021 by bylo možné označit za den „*dovršení věku 26 let*“ a veškeré na něj navazující období za období „*po dovršení věku 26 let*“. Jedná se o jednu z možných interpretačních variant, jež striktně

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

vychází z pomyslné časové osy, na níž je zaznačen konkrétní okamžik dovršení rozhodného věku a období před ním a po něm.

36. Nejedná se však o jedinou v úvahu připadající výkladovou variantu. Stejně tak je totiž myslitelný jazykový výklad, podle něhož je věková podmínka pro příslušný kalendářní měsíc splněna, i pokud osoba dosáhne věku 26 let prvního dne tohoto měsíce, jelikož ustanovení § 35c odst. 10 a § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů stanoví, že rozhodující jsou okolnosti, které zde byly na jeho počátku, jímž lze rozumět počátek ve smyslu celého prvního dne příslušného kalendářního měsíce. Jinými slovy řečeno, rozhodující je stav, který zde byl prvního dne příslušného kalendářního měsíce (včetně), a pokud k dovršení věku 26 let dojde kdykoli v jeho průběhu, je ještě pro tento měsíc dán nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě či slevu na studenta. Při aplikaci na tento případ, kdy není pochyb o tom, že žalobce b) dovršil věku 26 let dne 1. 3. 2021 (a nikoli dne 28. 2. 2021), tedy došlo k dovršení rozhodného věku na počátku měsíce března 2021, přičemž až do tohoto okamžiku (včetně) [tj. „*až do dovršení věku 26 let*“] by byla věková podmínka dle § 35c odst. 6 písm. b) a § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů splněna, pročež by nárok příslušel ještě za celý měsíc březen 2021. V řešeném případě by to rovněž znamenalo, že únor 2021 byl měsícem před dovršením rozhodného věku 26 let, březen 2021 měsícem jeho dovršení (za nějž by nárok na daňové zvýhodnění a daňovou slevu ještě příslušel) a duben 2021 měsícem po dovršení rozhodného věku, za nějž již nároky nelze s úspěchem uplatnit. Pro tuto druhou interpretační variantu je nerozhodné, v jaký konkrétní časový okamžik dochází k dovršení věku, podstatné je pouze datum, což soud pokládá i pro aplikační praxi za daleko intuitivnější.

37. Obě shora uvedené interpretační varianty soud považuje za možné a přesvědčivé, pročež je namístě zabývat se tím, které z nich je třeba dát přednost. Přitom je nutno mít na paměti, že „[p]*rávo musí být především nástrojem spravedlnosti, nikoliv souborem právních předpisů, které jsou mechanicky a formalisticky aplikovány bez ohledu na smysl a účel toho kterého zájmu chráněného příslušnou normou*“ [(viz nález Ústavního soudu ze dne 24. 3. 2015, sp. zn. II. ÚS 415/14 (N 62/76 SbNU 849)]. Současně jazykový výklad je jen jednou z interpretačních metod, která „*představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad* e ratione legis *atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy činí z práva nástroj odcizení a absurdity*“ [viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97 (N 163/9 SbNU 399)]. Z judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu proto dlouhodobě plyne preference výkladu práva s ohledem na jeho smysl a účel a naopak výklad ryze gramatický či textualistický je upozaďován (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 20/2011-77, publikovaný pod č. 2372/2011 Sb. NSS, nebo usnesení téhož soudu ze dne 13. 12. 2012, č. j. Vol 13/2012-36, publikované pod č. 2796/2013 Sb. NSS).

38. V oblasti daňového práva je nadto třeba zohlednit, že se zde jedná o vrchnostenský vztah mezi státní mocí a daňovým subjektem. Za situace, kdy relevantní zákonná úprava umožňuje vícero argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům, je proto namístě přednostně používat ten způsob výkladu, který co nejvíce respektuje zásadu *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate* [srov. nález Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05 (N 130/46 SbNU 217), nebo již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 20/2011-77].

39. Ústavní zmocnění Parlamentu ke stanovení daní a poplatků je zakotveno v čl. 11 odst. 5 usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, ve znění pozdějších změn (dále jen „Listina"), v jehož rámci je současně aprobován zásah do vlastnického práva, k němuž v souvislosti s jejich stanovením, vyměřením a výběrem dochází [viz nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)]. Ústavní soud opakovaně vysvětlil, že daňová povinnost musí obstát nejen z hlediska vyloučení extrémní disproporcionality, nýbrž také ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické, plynoucí z požadavku na vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv podle čl. 1 Listiny, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny [např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165)]. Přitom platí, že „*ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání s jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek: S různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup*" [viz nález Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02 (N 11/29 SbNU 79)].

40. Posouzení souladu ustanovení zákona s ústavními předpisy a případné konstatování rozporu s derogačními účinky nálezu *erga omnes* přísluší pouze Ústavnímu soudu, nicméně i obecné soudy včetně soudů správních jsou povinny vykládat zákonné a podzákonné normy v souladu s ústavním pořádkem. Shledá-li soud ve správním soudnictví rozpor aplikovaného zákona s ústavním pořádkem, který není možné překlenout ústavně konformním výkladem, předloží věc Ústavnímu soudu a vyčká jeho rozhodnutí, kterým bude v dalším řízení vázán. Dospěje-li však správní soud k závěru, že rozpor s ústavním pořádkem v projednávané věci není, posoudí věc dle předmětného zákona (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 9 Afs 206/2007-44).

41. Na základě výše uvedených východisek se soud nejprve zabýval zákonností napadeného rozhodnutí I týkajícího se nároku žalobce a) na daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

42. Účelem daňového zvýhodnění na vyživované děti je podpora rodin s dětmi (viz důvodová zpráva k zákonu č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony), přičemž zletilé vyživované děti jsou vlastně i nezaopatřenými dětmi ve smyslu § 11 zákona o státní sociální podpoře. Nezaopatřenost spočívá typicky v tom, že se dítě studiem věnuje přípravě na budoucí povolání, a nezískává tak prostředky k vlastní obživě. Právní řád proto poskytuje řadu úlev nejen nezaopatřeným dětem [například slevu na studenta podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, státem proplácené zdravotní pojištění podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, či slevu na přepravě podle výměru Ministerstva financí č. 1/2023, kterým se vydává seznam zboží s regulovanými cenami], ale také osobám, kterým vznikají v důsledku vyživování nezaopatřených dětí zvýšené náklady. Ve druhém případě se typicky jedná o daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

43. Daňové zvýhodnění na vyživované dítě lze v souladu s § 35c odst. 10 větou druhou zákona o daních z příjmů poprvé uplatnit již v kalendářním měsíci, kdy se vyživované dítě narodilo nebo se začalo soustavně připravovat na budoucí povolání či bylo osvojeno nebo převzato do náhradní péče. Smysl této úpravy tkví v tom, aby nárok na zvýhodnění byl dán již v měsíci, v němž vznikla potřeba podporovat vyživované nezaopatřené dítě, i když ta nutně nemusela trvat po dobu celého tohoto prvního měsíce, ale třeba i jen jediný den, jako je tomu

např. u dětí narozených v posledním dnu měsíce. Daňové zvýhodnění pak podle § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů trvá, dokud vyživovaná osoba nedosáhne hranice věku, od které se již má o sebe postarat sama (nedojde-li ještě před dosažením věkové hranice k zániku jiné podmínky nezaopatřenosti), přičemž za takovou hranici právo v případě studujících dětí považuje dosažení věku 26 let (stanovení této věkové hranice Nejvyšší správní soud shledal ve výše již zmiňovaném rozsudku č. j. 9 Afs 206/2007-44 přiměřeným, legitimním a nediskriminačním vůči osobám, které se na budoucí povolání připravují déle).

44. Rozhodující jsou dle § 35c odst. 10 věty první zákona o daních z příjmů podmínky, které zde byly na počátku příslušného kalendářního měsíce. I při uplatnění přísnějšího jazykového výkladu prosazovaného daňovými orgány přitom není pochyb o tom, že poplatníci vyživující děti narozené druhý až poslední den kalendářního měsíce mají nárok na daňové zvýhodnění. Drtivá většina poplatníků tedy může uplatnit daňové zvýhodnění od začátku kalendářního měsíce, v němž nastala potřeba podporovat vyživované dítě, až do konce kalendářního měsíce, v němž tato potřeba zanikla. Smysl právní úpravy obsažené v § 35c odst. 6 písm. b) ve spojení s § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů tak lze spatřovat v poskytování daňové úlevy osobám vyživujícím nezaopatřené děti, a to od prvního měsíce, kdy vyživovací povinnost vznikla, až do konce měsíce, v němž vyživovací povinnost zanikla. V případě dětí, které se připravují na výkon budoucího povolání studiem a které z tohoto důvodu ještě zcela „nestojí na vlastních nohách“ a jsou podporovány ze strany vyživující osoby, zákon stanovuje horní hranici dosažení věku 26 let, přičemž vychází z toho, že se vyživující osobě poskytuje daňové zvýhodnění ještě i za měsíc, ve kterém vyživované dítě oslaví 26. narozeniny.

45. Ustanovení § 35c odst. 6 písm. b) ve spojení s § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů je třeba interpretovat a aplikovat v souladu s jeho smyslem a zároveň takovým způsobem, aby bez racionálního důvodu nedocházelo ke znevýhodňování určité skupiny lidí. Jak bylo výše řečeno, nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě vzniká v měsíci, ve kterém vznikla vyživovací povinnost (typicky narozením či osvojením), a to za celý tento první kalendářní měsíc, přičemž zákonodárce v tomto případě nerozlišuje, kterého dne v měsíci došlo k rozhodné události. Daňové zvýhodnění se tak uplatní stejně např. ve vztahu k rodičům dětí narozených prvního dne kalendářního měsíce i těch narozených posledního dne stejného kalendářního měsíce. Zánik nároku na daňové zvýhodnění je však z jazykového hlediska formulován odlišně, a to tak, že se daňové zvýhodnění uplatní pouze do konce kalendářního měsíce, na *jehož počátku* jsou splněny všechny požadované podmínky.

46. Striktní jazykový výklad § 35c odst. 6 písm. b) ve spojení s § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů, kterého se přidržel žalovaný a finanční úřad (potažmo i Ministerstvo financí), vede k tomu, že osoby vyživující dítě narozené první den v kalendářním měsíci by při zcela srovnatelné situaci mohly uplatňovat nárok na daňové zvýhodnění po dobu o jeden měsíc kratší, než osoby vyživující dítě narozené kterýkoli jiný den v měsíci (tj. druhý až poslední den v měsíci). Jako příklad lze uvést situaci rodiče vyživovaného dítěte narozeného 2. 3. 1995, který by při uplatnění výkladu daňových orgánů mohl (v případě, že jeho dítě od narození až do dovršení věku 26 let bylo vyživovaným dítětem ve smyslu zákona o daních z příjmů) uplatnit daňové zvýhodnění od měsíce března 1995 až do měsíce března 2021 včetně. Naproti tomu žalobce a) jakožto rodič žalobce b) narozeného 1. 3. 1995 by podle výkladu daňových orgánů také mohl uplatnit daňové zvýhodnění od kalendářního měsíce března 1995, avšak pouze do kalendářního měsíce února 2021. V důsledku přijetí výkladu žalovaného by tak docházelo k systematickému znevýhodňování osob vyživujících

nezaopatřené děti narozené prvního dne kalendářního měsíce, a to bez jakéhokoliv legitimního důvodu a v rozporu se smyslem právní úpravy, která míří na to, aby byl ještě měsíc, v němž vyživované dítě oslaví 26. narozeniny, pokryt daňovým zvýhodněním.

47. Proto je třeba dát přednost druhé ze soudem nastíněných interpretačních variant a vykládat § 35c odst. 6 písm. b) ve spojení s § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů tak, že poplatník daně z příjmů fyzických osob má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě ještě i za celý kalendářní měsíc, v němž vyživované dítě dovršilo věku 26 let, a to i v případě, že dovršilo tohoto věku již prvního dne kalendářního měsíce. Tento výklad jednak má oporu v textu zákona a jednak respektuje jeho smysl, přičemž na rozdíl od výkladu daňových orgánů nevede k rozdílnému zacházení se subjekty nacházejícími se ve srovnatelné situaci.

48. *Obiter dictum* soud dodává, že stejný smysl podle něj má i právní úprava daňového zvýhodnění na nezletilé vyživované dítě podle § 35c odst. 6 písm. a) ve spojení s § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k ní obdobně platí, že je poskytována daňová úleva osobám vyživujícím nezletilé děti, a to od prvního měsíce, v němž vznikla jejich vyživovací povinnost (nehledě na to, kterého konkrétního dne v měsíci došlo k rozhodné události), až do konce měsíce, v němž vyživovací povinnost zanikla. V tomto případě zákon vychází z toho, že děti, které se po nabytí zletilosti soustavně nepřipravují na výkon budoucího povolání, již jsou schopny získávat prostředky k vlastní obživě prací (ledaže jim v tom brání nemoc, úraz nebo dlouhodobě nepříznivý zdravotní stav). Obdobně přitom i ve vztahu k poplatníkům vyživujícím nezletilé dítě narozené prvního dne v kalendářním měsíci z jazykového výkladu plyne, že ti nemají nárok na daňové zvýhodnění za měsíc, kdy dítě dosáhne zletilosti, jelikož na počátku daného měsíce již není splněna „podmínka nezletilosti“ dle § 35c odst. 6 písm. a) zákona o daních z příjmů, ačkoli by takový nárok měli, pokud by se jejich dítě narodilo až druhý nebo kterýkoli jiný následující den téhož měsíce. I ve vztahu k daňovému zvýhodnění na vyživované nezletilé dítě dle § 35c odst. 6 písm. a) ve spojení s § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů proto připadá v úvahu ústavně konformní výklad ve smyslu výše uvedeném, eventuálně návrh na zrušení § 35c odst. 6 písm. a) citovaného zákona Ústavním soudem (a to s ohledem na rozdílnou formulaci části dotčeného zákonného ustanovení, která nezní: „*až do dovršení věku 18 let*“, nýbrž kategoričtěji: „*nezletilým dítětem*“). Vzhledem k tomu, že zdejší soud v této věci neaplikoval § 35c odst. 6 písm. a) zákona o daních z příjmů, však není třeba rozvíjet v tomto kontextu další úvahy.

49. Dále se soud zabýval zákonností napadeného rozhodnutí II týkajícího se nároku žalobce b) na slevu na studenta.

50. Sleva na studenta je podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů poskytována poplatníku po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let, nebo po dobu doktorského studia v prezenční formě až do dovršení věku 28 let. Dobou soustavné přípravy na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem se přitom rozumí doba uvedená podle zvláštních právních předpisů pro účely státní sociální podpory, přičemž zákon o daních z příjmů zde konkrétně odkazuje na § 12 až § 15 zákona o státní sociální podpoře. Jedná se především o dobu studia na tuzemských středních a vysokých školách s tím, že dle § 13 odst. 1 zákona o státní sociální podpoře soustavná příprava na budoucí povolání na střední škole začíná nejdříve od počátku školního roku prvního ročníku školy (popřípadě ode dne, kdy žák začal plnit studijní povinnosti, nastal-li tento den dříve) a dle § 14 odst. 1 zákona o státní sociální podpoře soustavná příprava na budoucí povolání na vysoké škole začíná nejdříve

dnem, kdy se dítě stává studentem vysoké školy (a končí dnem, kdy dítě ukončilo vysokoškolské studium).

51. Zpravidla doba soustavné přípravy na budoucí povolání studiem na střední nebo vyšší odborné škole [která se podle § 12 odst. 2 písm. c) zákona o státní sociální podpoře pro účely tohoto zákona považuje za střední školu] započne 1. září toho roku, v němž ji poplatník začne studovat, neboť školní rok dle § 24 zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), začíná 1. září, což platí i pro vyšší odborné vzdělávání (viz § 96 odst. 1 téhož zákona). Obvyklý počátek doby soustavné přípravy na budoucí povolání studiem na vysoké škole jednoduše stanovit nelze, jelikož splývá s okamžikem, kdy se dítě stává studentem konkrétní vysoké školy, k čemuž dochází dnem zápisu do studia, a v případě osoby, jejíž studium bylo přerušeno, dnem opětovného zápisu do studia [viz § 61 odst. 1 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách)], přičemž stanovení konkrétního dne zápisu je v gesci každé vysoké školy (viz § 51 odst. 1 naposledy zmíněného zákona).

52. Zákon o státní sociální podpoře vedle toho za soustavnou přípravu na budoucí povolání považuje také studium na zahraničních školách, teoretickou a praktickou přípravu pro zaměstnání nebo jinou výdělečnou činnost pro osoby se zdravotním postižením prováděnou podle předpisů o zaměstnanosti, přípravu k přijetí za člena řádu nebo obdobného společenství církve nebo náboženské společnosti registrované podle zákona o církvích a náboženských společnostech, která trvá nejméně 1 rok, nejvýše však po dobu 2 let, či vzdělávání v diagnostických třídách diagnostických ústavů (srov. § 12 odst. 1 zákona o státní sociální podpoře). Také ve vztahu k těmto typům přípravy na budoucí povolání s ohledem na jejich variabilitu a absenci zákonné úpravy regulující její počátek nelze stanovit datum jejího obvyklého počátku, který se tedy bude lišit případ od případu.

53. Ustanovení § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů na rozdíl od výše rozebíraného § 35c odst. 10 téhož zákona neobsahuje pravidlo, podle něhož lze slevu na studenta uplatnit již v tom kalendářním měsíci, ve kterém nastala rozhodná událost pro vznik nároku na tuto slevu. Znamená to tedy, že pokud soustavná příprava na budoucí povolání započala např. 15. 10. zápisem do studia na vysoké škole, tak lze slevu na studenta uplatnit (za předpokladu splnění ostatních zákonných podmínek) nejdříve v měsíci listopadu stejného roku, jelikož na počátku měsíce října ještě nebyly splněny všechny podmínky pro uplatnění nároku na daňovou slevu. Konkrétní datum narození poplatníka je pro vznik nároku na slevu na studenta nerozhodné.

54. Obdobně i v případě slevy na studenta soud spatřuje smysl právní úpravy dle § 35ba odst. 1 písm. f) ve spojení s § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů v tom, aby ještě i ten měsíc, v němž student oslaví 26. narozeniny (popř. 28. narozeniny, jde-li o tzv. interního doktoranda), byl pokryt touto slevou. Zde vychází soud rovněž z toho, že i při uplatnění přísnějšího jazykového výkladu bude mít majorita poplatníků (narozených druhého až posledního dne kalendářního měsíce) nárok na slevu ještě i za měsíc, v němž dovršila limitního věku.

55. To, za kolik měsíců bude mít poplatník nárok na slevu, pak je i ve srovnatelných situacích do značné míry založeno na náhodě spočívající v měsíci narození (kterou poplatník není s to ovlivnit). Jako příklad lze uvést situaci tří studentů narozených ve dnech 28. 2. až 2. 3. 1995, kteří započali soustavnou přípravu na budoucí povolání studiem na střední škole dne 1. 9.

2010 a pokračovali v ní následným vysokoškolským studiem až do věku 26 let. V takové srovnatelné situaci by měl student narozený dne 28. 2. 1995 nárok na slevu na studenta od září 2010 do února 2021 a student narozený 2. 3. 1995 od září 2010 do března 2021. Otázkou řešenou v této věci pak v zásadě je, zda studenta narozeného 1. 3. 1995 přiřadit k těm, kteří se narodili v únoru 1995 a jsou na základě racionální objektivní okolnosti oproti studentům narozeným v březnu téhož roku ochuzeni o nárok na jeden měsíc daňové slevy, nebo zda jej přiřadit z tohoto pohledu ke „šťastnějším“ vrstevníkům narozeným v březnu.

56. S ohledem na zásadu *in dubio pro libertate* je třeba přiklonit se k interpretační variantě, jež je pro poplatníky narozené prvního dne kalendářního měsíce příznivější a která jim na základě jednoho ze dvou rovnocenných konkurenčních výkladů právní normy dává více práv. Takovou interpretační variantou je ta, podle níž je věková podmínka pro příslušný kalendářní měsíc splněna i tehdy, pokud poplatník dovrší věku 26 let prvního dne tohoto měsíce. Proto je třeba vykládat § 35ba odst. 1 písm. f) ve spojení s § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů tak, že poplatník daně z příjmů fyzických osob má nárok na slevu na studenta ještě i za celý kalendářní měsíc, v němž dovršil věku 26 let, a to i v případě, že tohoto věku dovršil již prvního dne kalendářního měsíce. I tento výklad má dle názoru soudu oporu v textu zákona a v jeho smyslu. Navíc odpovídá tomu, že nárok na slevu na studenta lze v případě, kdy podmínky netrvaly po celou dobu zdaňovacího období, uplatňovat za jednotlivé kalendářní měsíce, pročež je logické, aby byl zohledňován stav existující k prvnímu dni kalendářního měsíce (včetně), a aby tedy poplatníci narození prvního dne v měsíci nebyli co do kritéria dovršeného věku *de facto* přiřazováni k těm, jež rozhodného věku dovršili v měsíci předešlém. Ve prospěch soudem preferovaného výkladu podpůrně svědčí též zásada jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu, při jejímž zohlednění je nanejvýš vhodné, aby právní instituty daňového zvýhodnění na vyživované dítě a slevy na studenta, vycházející ze stejných východisek (srov. odst. 42 tohoto rozsudku), byly interpretovány a aplikovány shodně.

57. Pro úplnost soud dodává, že aplikovaná ustanovení bylo možné vyložit ústavně konformním způsobem, a proto nebyl dán důvod pro předložení věci Ústavnímu soudu.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

58. Soud s ohledem na výše uvedené shledal, že žaloba je důvodná, neboť žalobci na začátku měsíce března 2021 splňovali věkovou podmínku pro uplatnění nároku na daňové zvýhodnění na vyživované dítě či slevy na studenta, byť k tomuto závěru dospěl na základě jiné právní argumentace než žalobci. Žalovaný i finanční úřad pochybili při výkladu rozhodných ustanovení a dospěli k nesprávným závěrům, že žalobci a) nevznikl nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě za měsíc březen 2021 a že žalobci b) nevznikl nárok na slevu na studenta za tentýž měsíc. Soud proto obě napadená rozhodnutí I. výrokem tohoto rozsudku podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a vrátil věci žalovanému podle § 78 odst. 4 s. ř. s. k dalším řízením. V nich bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), a tedy bude vycházet z toho, že nárok na daňové zvýhodnění dle § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů přísluší poplatníku i za měsíc, v němž jím vyživované dítě dosáhlo věku 26 let, a to i tehdy, dosáhlo-li tohoto věku prvního dne v měsíci, a že nárok na slevu na studenta přísluší poplatníku i za měsíc, v němž dosáhl věku 26 let, a to i tehdy, dosáhl-li tohoto věku prvního dne v měsíci. Důvod pro zrušení platebních výměrů soud neshledal vzhledem k tomu, že žalovaný je oprávněn v odvolacích

řízeních oba platební výměry v nezákonné části změnit [§ 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu].

59. O nákladech řízení soud rozhodl II. a III. výrokem tohoto rozsudku podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že právo na jejich náhradu přiznal úspěšným žalobcům.

60. Náklady řízení žalobce a) sestávají pouze ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Vznik jiných nákladů řízení žalobce a) netvrdil a neprokazoval. Ve správním soudnictví přitom nelze procesně nezastoupenému účastníku přiznat náhradu nákladů řízení paušální částkou dle vyhlášky č. 254/2015 Sb., o stanovení výše paušální náhrady pro účely rozhodování o náhradě nákladů řízení v případech podle § 151 odst. 3 občanského soudního řádu a podle § 89a exekučního řádu, jelikož použití § 151 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) na řízení podle soudního řádu správního je vyloučeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015-79, publikovaný pod č. 3344/2016 Sb. NSS).

61. Náklady řízení žalobce b) sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z odměny advokáta za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč (příprava a převzetí zastoupení, žaloba a dvě další podání ve věci samé) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a ze čtyř paušálních částek po 300 Kč jako náhrad hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož advokátní kancelář, v jejímž rámci zástupce žalobce b) vykonává advokacii, je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady žalobce b) o náhradu této daně ve výši 2 856 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tak náklady řízení žalobce b) dosahují částky 19 456 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 o. s. ř., užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám jeho zástupce (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

62. Ke shora uvedenému soud dodává, že neshledal důvod pro odepření nároku žalobce b) na náhradu nákladů řízení z důvodů zvláštního zřetele hodných ve smyslu § 60 odst. 7 s. ř. s., přestože žalobce b) byl zastoupen svým otcem – advokátem. V tom, že se žalobce b) nechal pro toto soudní řízení zastoupit, totiž nelze spatřovat zneužití práva na právní pomoc, když každé z napadených rozhodnutí vyvěralo z jiné právní úpravy, a nejednalo se tedy o věci identické. Žalobce b) nadto je zletilý, a tudíž by jej žalobce a) jinak nezastupoval jako jeho zákonný zástupce. Z obdobných důvodů soud náklady žalobce b) ani nepovažoval za neúčelně vynaložené.

63. Číslo bankovního účtu pro účely provedení úhrady nákladů řízení soud do rozsudku neuvádí, jelikož se v mezidobí mohlo změnit; uvedeno nicméně bylo v replice žalobců ze dne 30. 3. 2023, kterou má žalovaný k dispozici.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 28. července 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.