



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **V. M.**, zastoupený Mgr. Evou Doložilkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Slepá 85, Šestajovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47867/19/5200-10424-700519, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 23. 7. 2021, č. j. 51 Af 3/2020 - 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 24. 10. 2018, č. j. 4633225/18/2101-50521-109715, (dále jen „platební výměr“) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 ve výši 90 319 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 0 Kč a uložil mu povinnost zaplatit kladný rozdíl mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v přiznání ve výši 13 404 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil platební výměr tak, že upravil údaje uvedené v daňovém přiznání na 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.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl.

[2] Za jádro sporu považoval krajský soud posouzení otázky, zda za situace, kdy bylo nezletilé dítě svěřeno rozsudkem do péče jednoho z rodičů (v nyní posuzované věci matky) a druhý rodič (otec nezletilého dítě, žalobce) tomuto dítěti přispívá na výživu a fakticky o něj v rámci úpravy styku pečuje, vzniká druhému rodiči nárok na přiznání daňového zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[3] V rámci posouzení této otázky se krajský soud zabýval definicí *společně hospodařící domácnosti* podle § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že tato byla do zákona o daních z příjmů převzata v reakci na zrušení zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, který ji v § 115 vymezoval shodně. Nyní účinný občanský zákoník již tento pojem nedefinuje, obsahově mu ale v zásadě dle krajského soudu odpovídá tzv. *rodinná domácnost* podle § 745 odst. 1 současného občanského zákoníku, resp. § 1636 odst. 1 téhož zákona. Dle krajského soudu lze při výkladu tohoto pojmu vycházet z ustálené judikatury civilních soudů k příslušným ustanovením starého i současného občanského zákoníku, přičemž však nelze interpretační pravidlo uplatňovat mechanicky bez zřetele na různé okolnosti užití tohoto pojmu v různých právních předpisech.

[4] Zákon o daních z příjmů nedává dle krajského soudu jasnou odpověď na to, zda může být jedna osoba členem více domácností. Podle komentářové literatury, na kterou krajský soud dále odkázal, je třeba na společně hospodařící domácnost pohlížet jako na faktický stav soužití více osob, které společně vytvářejí hospodářskou entitu *sui generis*. Podle krajského soudu je možné připustit, že jedna osoba bude trvale členem více takových hospodářských jednotek. Bude tomu tak typicky v situaci, kdy dojde ke svěřeni dítěte do společné nebo střídavé péče obou rodičů, ale též v situaci, kdy dojde ke svěřeni dítěte do výlučné péče jednoho z rodičů, avšak druhému rodiči je upraven rozšířený styk, jak 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 v nyní posuzované věci) nesplňuje znak trvalosti.

[5] Krajský soud se v této souvislosti zabýval i judikaturou, kterou žalovaný podpořil svůj závěr o tom, že fyzická osoba nemůže být současně členem dvou nebo více hospodařících domácností (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 11. 2013, sp. zn. 21 Cdo 292/2013). Neshledal, že by na základě tohoto rozhodnutí bylo možné kategoricky vyloučit, aby fyzická osoba měla více domácností.

[6] Pokud jde o rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 21 Cdo 678/2011, se kterým žalobce polemizoval, krajský soud připustil, že se s jeho obsahem ztotožnil ve svém rozsudku ze dne 17. 4. 2019, č. j. 43 Af 7/2018 - 39, který se týkal uplatnění nároku žalobce na daňové zvýhodnění, avšak za zdaňovací období roku 2016 (dále jen „dřívější rozsudek KS“). V nyní posuzované věci však krajský soud dospěl k závěru o potřebě svůj předchozí právní závěr korigovat. Závěry uvedené v rozsudku vydaném ve věci sp. zn. 21 Cdo 678/2011 označil za nevyargumentované

pokračování

a do jisté míry překonané. Uvedl, že problematika příslušnosti dítěte k domácnosti odděleně žijících rodičů byla v tomto rozsudku zmiňována okrajově a bez souvislosti s řešenou věcí, která se týkala jiné otázky. Krajský soud tedy nevyloučil vznik společně hospodařící domácnosti nezletilého dítěte a rodiče, který je nemá svěřeno do výlučné péče; rozhodující budou vždy konkrétní okolnosti takového soužití.

[7] I přes to, že krajský soud přisvědčil argumentaci žalobce v tom směru, že jedna osoba může být za určitých okolností současně členem dvou nebo více společně hospodařících domácností, neshledal, že by měl v tomto ohledu chybný závěr žalovaného vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Krajský soud připomněl, že v řešeném zdaňovacím období uplatnili daňové zvýhodnění oba rodiče nezletilé. Smyslem ustanovení § 35c odst. 9 zákona o daních z příjmů je však podle krajského soudu zabránit tomu, aby daňové zvýhodnění za jedno vyživované dítě bylo uplatňováno vícekrát. Platí-li uvedené pravidlo pro případy, kdy vyživované dítě žije v jedné domácnosti s více poplatníky, je nutné vztáhnout je i na případy, kdy žije vyživované dítě v domácnostech více poplatníků.

[8] Krajský soud nevyloučil možnost správce daně přiznat daňové zvýhodnění každému z poplatníků v poměrné části, za jeden nebo několik kalendářních měsíců za podmínky, že v tomtéž kalendářním měsíci zdaňovacího období uplatnil zvýhodnění jen jeden poplatník, resp. aby každý z poplatníků uplatnil nárok za odlišné kalendářní měsíce. Přiznání nároku na daňové zvýhodnění v poměrné části za určitý počet kalendářních měsíců by připadalo v úvahu, pokud by žádající poplatník správci daně (i) doložil dohodu poplatníků o tom, na které kalendářní měsíce v daném roce bude který z nich daňové zvýhodnění uplatňovat, nebo (ii) 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 (iii) 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 jedna z těchto podmínek splněna, nemohou orgány finanční správy 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 jen jednomu z nich.

[9] V nyní posuzované věci se žalobce se svou bývalou manželkou nedohodl na tom, že by uplatňoval daňové zvýhodnění za některé kalendářní měsíce, ani neměl k dispozici rozhodnutí soudu, které by souhlas jeho manželky nahrazovalo; žalobce uplatňoval daňové zvýhodnění na nezletilou dceru za všech 12 kalendářních měsíců. Za této situace mohlo být podle krajského soudu daňové zvýhodnění uznáno za celé kalendářní období buď pouze žalobci, nebo pouze jeho bývalé manželce. Jako racionální kritérium k rozhodnutí o tom, kterému z poplatníků bude daňové zvýhodnění přiznáno, krajský soud označil zkoumání, se kterým z těchto poplatníků žilo vyživované dítě ve společné hospodařící domácnosti během příslušného zdaňovacího období déle. Jelikož dle rozsudku krajského soudu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 25 Co 191/2015 - 176, (dále jen „rozsudek o úpravě poměrů“) stráví nezletilá větší část kalendářního roku v domácnosti své matky, je dle krajského soudu třeba vycházet z toho, že daňové zvýhodnění náleží matce.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] V úvodu kasační stížnosti stěžovatel poukázal na skutečnost, že Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 155/2019 - 46, (dále jen „rozsudek osmého senátu“) zamítl jeho kasační stížnost proti dřívějšímu rozsudku krajského soudu, který se týkal nároku stěžovatele na daňové zvýhodnění, avšak za zdaňovací období roku 2016. Upozornil, že rozsudek osmého senátu vydal kasační soud jen několik dní poté, co krajský soud vynesl nyní napadený rozsudek, přičemž krajský soud v napadeném rozsudku sice dospěl ke stejnému výsledku jako Nejvyšší správní soud v rozsudku osmého senátu, avšak s poněkud odlišným odůvodněním.

[12] Předně stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle popsal dosavadní vývoj argumentace, a to jak ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu, tak ve vztahu k rozsudku osmého senátu. V této souvislosti deklaroval, že považuje za potřebné argumentaci v kasační stížnosti směřovat nejen vůči napadenému rozsudku, ale i proti rozsudku osmého senátu tak, aby dle svých slov poukázal na důvody, proč *„by nemělo být odůvodnění rozsudku osmého senátu automaticky převzato a proč by mělo v daném případě dojít k předložení věci rozšířenému senátu“*.

[13] Dále se stěžovatel zabýval možností uplatnit daňové zvýhodnění *„pouze jednou“*. Poukázal na závěry, ke kterým v této souvislosti dospěl krajský soud v napadeném rozsudku a Nejvyšší správní soud v rozsudku osmého senátu. Odůvodnění rozsudku osmého senátu je podle stěžovatele stiženo paradoxem, neboť konstatuje, že byt dítě naplňuje znaky společně hospodařící domácnosti ve vztahu k oběma spolu nežijícím rodičům, společně hospodařící domácnost s oběma tvořit nemůže, ačkoliv právní úprava nic takového nestanoví. Nejvyšší správní soud se v rozsudku osmého senátu dle stěžovatele vůbec nevypořádal s jeho námitkami stran precedenčního a argumentačního významu civilní judikatury Nejvyššího soudu. Stěžovatel dále polemizoval se závěry vyplývajícími z rozsudku Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 21 Cdo 678/2011 a zejména zpochybňoval jejich použitelnost na nyní projednávanou věc.

[14] Závěr vyslovený v rozsudku osmého senátu, dle kterého pro účely daňového zvýhodnění může být dítě členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti, podle stěžovatele *de facto* v nyní projednávané věci popřel žalovaný. V odstavci 29 svého rozhodnutí totiž připustil, že *„uplatnění daňového zvýhodnění oběma rodiči je možné pouze v případě, že dítě je svěřeno soudem do střídavé péče obou rodičů“*. Toto konstatování však odporuje jeho jinému závěru o tom, že povaha společně hospodařící domácnosti vylučuje, aby jedna osoba byla současně členem dvou nebo více společných domácností. Stěžovatel následně dovedl, že pokud by byl správný závěr osmého senátu (dítě může být pro účely daňového zvýhodnění členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti), tak by byla praxe, kterou popsal žalovaný, s ohledem na podmínku společně hospodařící domácnosti nezákonná, případně je závěr rozsudku osmého senátu nesprávný. Za důvod nezákonnosti napadeného rozsudku (i rozsudku osmého senátu) stěžovatel označil skutečnost, že za situace, kdy bylo konstatováno, že dítě může naplňovat znaky společně

pokračování

hospodařící domácnosti ve vztahu k oběma rodičům, nebylo by možné daňové zvýhodnění přiznat. Výklad právní normy, která zakotvuje podmínky pro uplatnění daňového zvýhodnění je podle stěžovatele v tomto směru jasný a jednoznačný. Pokud soudy dospěly k závěru, že znaky společně hospodařící domácnosti mohou být naplněny u jednoho dítěte ve vztahu k oběma rodičům (a v daném případě nezpochybnily, že se tak stalo), nebyl zde prostor pro kladení dalších výkladových podmínek. Pokud krajský soud nebo osmý senát přidaly k uplatnění daňového zvýhodnění další podmínky, jedná se o nepřipustnou libovůli. Závěrem této části stěžovatel poukázal na to, že právní úpravu nelze vykládat staticky v čase; vyvíjí se totiž s ohledem na změny společenských vztahů. V této souvislosti stěžovatel upozornil i na změny ve výchově a péči o děti, do které jsou dle stěžovatele stále více zapojováni oba rodiče.

[15] Možností uplatnění daňového zvýhodnění „*pouze jednou*“ se stěžovatel v kasační stížnosti zabýval i z hlediska teleologického. Odkázal na odstavec 35 napadeného rozsudku, ve kterém krajský soud dovodil, že je nepřipustné, aby poplatníci žijící v oddělených domácnostech mohli uplatňovat daňové zvýhodnění vícekrát. I z rozsudku osmého senátu plyne obava, že by uvedené znamenalo znevýhodnění či diskriminaci úplných rodin. Krajský soud v napadeném rozsudku tento závěr již dále nerozváděl, osmý senát však ve svém rozsudku pro tento závěr stanovil určité předpoklady, které však nezaložil na konkrétních zjištěních či dokazování. Za nesprávné označil stěžovatel konstatování, že by uplatněním daňového zvýhodnění „*dvakrát*“ u dětí rozvedených rodičů byly jakkoliv poškozeny práva a oprávněné zájmy tzv. úplných rodin, přičemž významné procento společnosti v úplných rodinách nežije. Skrze normy daňového práva nebo jejich interpretaci nelze dle stěžovatele vyjadřovat jakékoliv soudy o rodičích či dětech, které nežijí v úplných rodinách.

[16] Závěr kasační stížnosti stěžovatel věnoval polemice o poměrném uplatnění daňového zvýhodnění. Stěžovatel se táže, proč za situace, kdy krajský soud připustil možnost uplatnit nárok na daňové zvýhodnění v poměrné části za určitý počet kalendářních měsíců, neumožnil zároveň, aby správce daně či žalovaný korigovali stěžovatelem uplatněný nárok tak, aby to odpovídalo poměrnému počtu měsíců za kalendářní rok, kdy o dceru pečoval, neboť dle svých slov tuto skutečnost správci daně doložil. Krajský soud dle stěžovatele nijak neodůvodnil, proč je v případě paralelně uplatněných konkurujících si nároků na daňové zvýhodnění dána přednost jednomu z rodičů, ačkoliv druhý rodič správci daně doloží rozsah, v jakém o dítě v daném kalendářním roce pečoval. I v této souvislosti se stěžovatel zabýval obsahem rozsudku osmého senátu. Připomněl jeho závěr, že daňové zvýhodnění může uplatnit jen jeden z rodičů bez možnosti dohody či rozdělení daňového zvýhodnění ale i to, že v případě střídavé a společné péče osmý senát možnost určit uplatnění daňového zvýhodnění dohodou rodičů nebo rozhodnutím správce daně připustil. Tuto argumentaci označil stěžovatel za problematickou, neboť dle jeho tvrzení dochází k tomu, že podmínky společně hospodařící domácnosti jsou splněny ve vztahu k oběma rodičům. Stěžovatel upozornil i na možné problémy v praxi v případech, kdy správce daně může rozhodovat o správnosti výše poměru daňového zvýhodnění uplatněného oběma rodiči (jak připustil napadený rozsudek), a v případech, kdy správce daně může rozhodovat o tom, který z rodičů má nárok na daňové zvýhodnění.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že předmětem sporu je interpretace právního pojmu *společně hospodařící domácnost*, neboť daňové zvýhodnění podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů lze uplatnit pouze v případě, žije-li vyživované dítě s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti. Odkázal na své závěry, které uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí, zejména na rozsudek o úpravě poměrů. Uvedl, že měl za to, že nezletilá dcera tvoří společně hospodařící domácnost ve smyslu § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů s matkou. Stran polemiky stěžovatele týkající se společně hospodařící domácnosti a dcery stěžovatele žalovaný upozornil na rozsudek osmého senátu, dle kterého dítě může být pro účely § 35bb a § 35c zákona o daních z příjmů členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti. Rovněž upozornil na to, že Nejvyšší správní soud akcentoval potřebu zkoumat, ve které z domácností jsou znaky společně hospodařící domácnosti naplněny více, a to, že rozhodnutí soudu o svěřením dítěte do péče může být základním ukazatelem, jelikož předurčuje rodiče, s nímž bude dítě trávit většinu času a tento o něj bude pečovat. Podle žalovaného nebylo v nyní projednávané věci prokázáno, že by stěžovatel s dcerou fakticky trávil více času, než je vymezeno v rozsudku o úpravě poměrů. Ani v případě, kdy je dítě soudem svěřeno do střídavé péče obou rodičů, si každý z rodičů nemůže uplatnit daňové zvýhodnění za všech 12 kalendářních měsíců, ale může si uplatnit část a druhý rodič opět část. V nyní projednávané věci si však stěžovatel neuplatnil daňové zvýhodnění v poměrné části, ale za celé zdaňovací období, stejně jako matka nezletilé. V tomto směru odkázal žalovaný na závěry krajského soudu, dle kterého lze o poměrném uplatnění uvažovat.

[18] Pokud jde o možnost uplatnění daňového zvýhodnění *pouze jednou*, žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu, podle kterého ani při existenci dvou či více společně hospodařících domácností není možné, aby daňové zvýhodnění čerpali oba poplatníci za stejné kalendářní měsíce. V tomto směru stěžovatel dále odkázal na odstavec 35 odůvodnění rozsudku osmého senátu, který se týká nepřiznání daňového zvýhodnění oběma rodičům. V případě poměrného uplatnění daňového zvýhodnění žalovaný opět zdůraznil skutečnost, že stěžovatel i matka nezletilé shodně uplatnili daňové zvýhodnění ve výši 100 % za zdaňovací období, nikoliv v poměrné části. Následně se žalovaný ztotožnil se závěrem krajského soudu, podle kterého není úlohou orgánů finanční zprávy, aby svým rozhodnutím v tomto směru nahrazovaly dohodu rodičů o způsobu uplatnění daňového zvýhodnění.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů, přičemž též zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Jak ve svých procesních podáních upozornili již účastníci řízení, otázka oprávněnosti uplatnění daňového zvýhodnění podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů na nezletilou dceru stěžovatele již byla předmětem přezkumu ze strany jak krajského, tak kasačního soudu, a to za zdaňovací období roku 2016. V nyní projednávané věci je

pokračování

posuzována totožná právní otázka, která má svůj podklad v typově stejném skutkovém stavu.

[22] Pro úplnost považuje Nejvyšší správní soud potřebné poukázat i na časovou souslednost napadeného rozsudku a rozsudku osmého senátu. Napadený rozsudek byl totiž vydán dne 23. 7. 2021, rozsudek osmého senátu dne 27. 7. 2021. Je tedy zřejmé, že tato rozhodnutí dělí pouhé čtyři dny; jelikož napadený rozsudek časově předchází vydání rozsudku osmého senátu, nemohl krajský soud (z logických důvodů) jakkoliv jeho obsah v napadeném rozsudku reflektovat.

[23] Účastníci řízení mají nyní k dispozici rozsudek osmého senátu, podle kterého dítě **může být** pro účely uplatnění slevy za umístění dítěte podle § 35bb zákona o daních z příjmů a daňového zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c téhož zákona ve smyslu § 21e odst. 4 tohoto zákona **členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti**. Osmý senát dospěl k závěru, že pokud rodiče dítěte nežijí v jedné společně hospodařící domácnosti a dítě fakticky naplňuje znaky člena společně hospodařící domácnosti podle § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů ve vztahu k oběma rodičům, je třeba zkoumat, ve které domácnosti jsou naplněny její znaky ve větší míře. Rozhodnutí soudu o svěřeni dítěte do péče jednoho z rodičů přitom dle rozsudku osmého senátu zpravidla předurčuje rodiče, se kterým dítě žije ve společně hospodařící domácnosti. Neodpovídá-li skutečný stav věci tomuto rozhodnutí soudu o svěřeni dítěte do péče jednoho z rodičů, je daňový poplatník, který uplatňuje slevu za umístění dítěte nebo daňové zvýhodnění na vyživované dítě, povinen v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat, že naplňuje znaky společně hospodařící domácnosti s vyživovaným dítětem v míře větší než ten rodič, kterému bylo dítě rozhodnutím soudu svěřeno do péče.

[24] V nyní projednávané věci naproti tomu krajský soud dospěl k závěru, že **není vyloučeno, aby dítě bylo členem dvou či více domácností svých odděleně žijících rodičů**, podstatné dle jeho názoru je, aby se nejednalo jen o občasně 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 (resp. více) společně hospodařících domácností však dle krajského soudu není možné, aby daňové zvýhodnění čerpali oba poplatníci za stejné kalendářní měsíce. Krajský soud nevyloučil možnost správce daně přiznat daňové zvýhodnění každému z poplatníků v poměrné části za podmínky, že v tomtéž kalendářním měsíci zdaňovacího období uplatnil zvýhodnění jen jeden poplatník, resp. aby každý z poplatníků uplatnil nárok za odlišné kalendářní měsíce, a to v případě, pokud by žádající poplatník správci daně (i) doložil dohodu poplatníků o tom, na které kalendářní měsíce v daném roce bude který z nich daňové zvýhodnění uplatňovat, nebo (ii) 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 (iii) by jinak prokázal, že o vyživované dítě skutečně pečuje v rozsahu, který odpovídá počtu kalendářních měsíců, za které uplatňuje nárok na daňové zvýhodnění.

[25] Ani v jednom z výše uvedených řízení stěžovatel se svým nárokem na uplatnění daňového zvýhodnění podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů neuspěl. Byť byl pro něho výsledek v obou případech negativní, v každém řízení rozhodující soud vedly

k zamítnutí žaloby (resp. kasační stížnosti) jiné důvody. Stěžovatel v souladu s výše popsaným stavem deklaroval, že považuje za potřebné argumentaci v kasační stížnosti směřovat nejen proti napadenému rozsudku, ale i přímo proti rozsudku osmého senátu tak, aby dle svých dalších slov poukázal na důvody, proč „*by nemělo být odůvodnění rozsudku osmého senátu automaticky převzato a proč by mělo v daném případě dojít k předložení věci rozšířenému senátu*“.

[26] Jakkoliv Nejvyšší správní soud rozumí úmyslu stěžovatele zasadit prostřednictvím rozsudku osmého senátu řešenou právní otázku do širšího kontextu, je na místě připomenout, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu (srov. § 102 větu první s. ř. s.). Kasační námitky proto musí směřovat právě proti rozhodnutí krajského soudu tak, aby z nich bylo zřejmé, které jeho závěry a z jakého důvodu stěžovatel považuje za nesprávné. V nyní projednávané věci však stěžovatel polemizuje převážně s rozsudkem osmého senátu. Jinými slovy, tyto námitky stěžovatele nesměřují proti nyní přezkoumávanému rozhodnutí (napadenému rozsudku), a nejedná se tak o námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.; zdejší soud se jimi tudíž dále nezabýval.

[27] Především jde o námitku, podle které je odůvodnění rozsudku osmého senátu stiženo paradoxem; pokud dítě naplňuje znaky společně hospodařící domácnosti ve vztahu k oběma spolu nežijícím rodičům, společně hospodařící domácnost s oběma tvořit nemůže, ačkoliv právní úprava nic takového nestanoví. Lze sem zařadit i námitku, prostřednictvím které stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu vytkl, že se v rozsudku osmého senátu nevypořádal s jeho námitkami stran precedenčního a argumentačního významu civilní judikatury Nejvyššího soudu. Tyto námitky jsou však podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné.

[28] Stěžovatel v kasační stížnosti věnoval prostor i otázce možnosti uplatnění daňového zvýhodnění „*pouze jednou*“, které se věnoval mj. z teleologického hlediska. Námitky však opět směřoval proti rozsudku osmého senátu, kterému vyčetl, že odmítl možnost uplatnění daňového zvýhodnění oběma rodiči, u nichž jsou splněny znaky hospodařící domácnosti, z obavy, že by znamenalo znevýhodnění či diskriminaci tzv. úplných rodin. Osmý senát ve svém rozsudku pro tento závěr stanovil dle stěžovatele určité předpoklady, které však nezaložil na konkrétních zjištěních či dokazování. Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž vyjádřil i svůj závěr o hodnotové orientaci osmého senátu, který dle jeho přesvědčení „*morálně upřednostňuje tzv. úplné rodiny*“.

[29] Ani tyto námitky však nemohou vést k posouzení sporných otázek v tomto řízení o kasační stížnosti. Jedná se totiž rovněž o námitky, které směřují proti rozsudku osmého senátu, a jsou tudíž nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[30] Nejvyšší správní soud považuje na tomto místě za nezbytné nad rámec výše uvedeného doplnit, že rozsudek osmého senátu napadl stěžovatel i ústavní stížnosti, o které Ústavní soud rozhodl usnesením ze dne 12. 5. 2022, sp. zn. II. ÚS 2686/21, („usnesení ÚS“) tak, že ji odmítl. Z obsahu usnesení ÚS mj. plyne, že v řízení o ústavní stížnosti stěžovatel uplatnil částečně obdobné námitky jako v nyní projednávané věci. Pokud jde o tvrzení stěžovatele, podle kterého Nejvyšší správní soud „*morálně upřednostňuje tzv. úplné rodiny*“, podle Ústavního soudu stěžovatel v podstatě „*brojí (...) proti teleologickému výkladu příslušné*

pokračování

právní úpravy, resp. úvahám Nejvyššího správního soudu nad účelem a smyslem slevy za umístění a daňové zvýhodnění na vyživované dítě“. Ve vztahu k samotnému teleologickému výkladu pak Ústavní soud uvedl, že „*Nejvyšší správní soud adekvátně, dostatečným způsobem, jakož i na racionální a logické základně, odůvodnil svůj závěr, že příslušné daňové výhody může uplatnit vždy pouze jeden z rodičů bez ohledu na to, zda rodiče spolu žijí nebo nežijí ve společně hospodařící domácnosti. Na relativně obsáhlé odůvodnění Nejvyššího správního soudu lze uspokojivě odkázat; přinejmenším platí - a to je v kontextu ústavněprávního přezkumu významné - že rozhodné právní názory jsou obhajitelné, a naopak významné není, že jim lze oponovat“* (viz odstavec 16 usnesení ÚS). Ústavní soud nepřisvědčil stěžovateli ani ohledně námítky, podle které si v rozsudku osmého senátu Nejvyšší správní soud stanovil předpoklady, které však nezaložil na konkrétních zjištěních či dokazování (viz odstavec 17 usnesení ÚS o odmítnutí).

[31] Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné dodat, že odmítnutí výše uvedených námitek jako nepřijatelných nečinil z formalistických důvodů. Naopak, jak bylo uvedeno výše, kasační soud měl při svém rozhodování na zřeteli úmysl stěžovatele zasadit prostřednictvím uplatnění námitek proti rozsudku osmého senátu řešenou právní otázku do širšího kontextu. Těžistěm sporu je však otázka, zda měl stěžovatel nárok na uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c zákona o daních z příjmů k jeho nezletilé dceři, za situace, kdy ze shora definovaného rozsudku o úpravě poměrů plyne, že byla svěřena do péče matky za současné úpravy styku s otcem (stěžovatelem).

[32] Obecně lze říct, že daňové orgány při rozhodování o tom, zda poplatník v té které konkrétní věci má nárok na daňové zvýhodnění, potřebují ke svému rozhodnutí důkazní prostředek o tom, v jakém režimu péče o dítě mezi jeho rodiči probíhá. K posouzení této otázky přitom dle Nejvyššího správního soudu slouží právě rozhodnutí opatrovnického soudu, v nyní projednávané věci tedy rozsudek o úpravě poměrů, ze kterého plyne, že nezletilá dcera stěžovatele byla svěřena do péče matky za současné úpravy styku s otcem (stěžovatelem).

[33] Pokud žalovaný vyšel z rozsudku o úpravě poměrů a navázal na něj své závěry, podle kterých nezletilá dcera stěžovatele trvale žije s matkou, se kterou tvoří ve smyslu § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů společně hospodařící domácnost (což tvoří skutkovou podstatu nyní projednávané věci), považuje třetí senát Nejvyššího správního soudu tyto úvahy za správné. Jakkoliv je patrné, že stěžovatel v péči o nezletilou dceru vyvíjí nemalé úsilí, je dle Nejvyššího správního soudu i přes pobyt nezletilé u stěžovatele (v rozsahu styku stanoveného rozsudkem o úpravě poměrů) osobou, která má nárok na daňové zvýhodnění podle zákona o daních z příjmů, matka nezletilé.

[34] V tomto směru je nezbytné korigovat závěry krajského soudu, který v napadeném rozsudku nevyločil, aby dítě bylo současně členem dvou či více domácností svých odděleně žijících rodičů. Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí a v tomto směru zastává názor, že dítě může být pro účely daňového zvýhodnění členem současně pouze jedné společně hospodařící domácnosti ve smyslu § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[35] Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu přiklonil k výkladu tohoto pojmu obsaženému v rozsudku osmého senátu, který se jím obsáhle zabýval za použití všech

standardních výkladových metod. Svůj závěr o tom, že dítě může být pro účely daňového zvýhodnění členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti, odvodil zejména z výkladu historického a teleologického. Úvahy krajského soudu jsou v případě zasazení pojmu *společně hospodařící domácnost* do historického kontextu částečně správné, pokud jde o konstatování, že jeho definice byla do zákona o daních z příjmů převzata v reakci na zrušení zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, který jej v § 115 vymezoval shodně. Názor Nejvyššího správního soudu se však od závěru napadeného rozsudku liší v případě aplikace závěrů judikatury Nejvyššího soudu, podle které povaha společné domácnosti, jakožto skutečného a trvalého spotřebního společenství dvou nebo více fyzických osob, zpravidla vylučuje, aby stejná fyzická osoba byla současně členem dvou nebo více společných domácností (viz například rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 678/2011). Nejvyšší správní soud v tomto ohledu v souladu s osmým senátem zastává názor, že záměrem zákonodárce bylo, aby pojem *společně hospodařící domácnost* podle § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů byl vykládán tak, že fyzická osoba může být pro účely daňového zvýhodnění členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti.

[36] V případě výkladu teleologického osmý senát Nejvyššího správního soudu akcentoval, že účelem daného daňového zvýhodnění je primárně podporovat rodinu s dětmi jako celek, a to právě poskytnutím daňového zvýhodnění jednomu z poplatníků. V tomto směru se zabýval tím, zda by bylo v souladu s tímto účelem, aby byli daňově podpořeni oba rodiče pro případ, že spolu ve společně hospodařící domácnosti nežijí, jako je tomu i v nyní projednávané věci. Dospěl přitom k závěru, že tomuto účelu odpovídá pouze takový výklad, podle kterého může daňové zvýhodnění uplatnit pouze jeden z rodičů nežijících ve společně hospodařící domácnosti.

[37] Z textu kasační stížnosti je patrné, že stěžovatel část uplatněné kasační argumentace věnoval právě možnosti uplatnění daňového zvýhodnění pouze jedním z poplatníků. Své námítky přitom z větší části formuloval proti rozsudku osmého senátu a Nejvyšší správní soud je v nyní projednávané věci vyhodnotil jako nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť směřovaly právě proti odůvodnění rozsudku osmého senátu, který se možností uplatnění daňového zvýhodnění zabýval v rámci teleologického výkladu. Pro úplnost však lze dodat, že krajský soud dospěl ke shodnému závěru a dovodil, že smyslem ustanovení § 35c odst. 9 zákona o daních z příjmů je zabránit tomu, aby daňové zvýhodnění za jedno vyživované dítě bylo uplatňováno vícekrát. Pokud totiž platí pravidlo obsažené v tomto ustanovení pro případy, kdy vyživované dítě žije v jedné domácnosti s více poplatníky, je nutné vztáhnout je i na případy, kdy žije vyživované dítě v domácnostech více poplatníků. Nejvyšší správní soud se s právě uvedeným závěrem zcela ztotožňuje.

[38] Byť osmý senát připustil, že znaky společně hospodařící domácnosti mohou být naplněny ve vztahu k oběma rodičům, přičemž doplnil, že zejména u střídavé péče nebo u rozsáhlejšího styku v případě svěřeni dítěte do péče jednoho z rodičů je to „*lehce představitelné, neboť dítě fakticky žije u obou svých rodičů v obdobném rozsahu*“, Nejvyšší správní soud připomíná skutkový stav nyní projednávané věci, který je podmíněn existencí rozsudku o úpravě poměrů, ze kterého plyne, že nezletilá dcera stěžovatele byla svěřena do péče matky za současné úpravy styku s otcem (stěžovatelem). Skutkový stav stran

pokračování

poměrů nezletilé dcery přitom plně korespondoval s rozsudkem o úpravě poměrů, jak ostatně konstatoval i krajský soud (odstavec 21 napadeného rozsudku). Nezletilá dcera stěžovatele trávila větší část roku u matky, které byla svěřena do péče, přičemž rozsah jejího styku s otcem (stěžovatelem) rovněž odpovídal rozsudku o úpravě poměrů. Jelikož mezi matkou nezletilé a stěžovatelem neexistovala dohoda o případném uplatnění daňového zvýhodnění, orgány finanční správy nepochybily, jestliže při současném uplatnění daňového zvýhodnění ze strany obou rodičů v rozsahu celého zdaňovacího období vycházely ze závěrů vyplývajících z rozsudku o úpravě poměrů. Posouzení jiných situací, které mohou nastat v typově odlišných případech úpravy styku dítěte s rodiči, vyhrazuje Nejvyšší správní soud primárně rozhodnutím daňových orgánů a eventuálně správních soudů, které budou jejich rozhodnutí přezkoumávat.

[39] Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že pro účely daňového zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c zákona o daních z příjmů ve smyslu § 21e téhož zákona může být dítě členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti. Byť částečně korigoval závěry krajského soudu (viz výše), nejednalo se o vady, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Jak zároveň vyplývá z výše uvedeného, neshledal důvod k předložení věci rozšířenému senátu.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[41] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona, žalovaný byl ve věci úspěšný, prokazatelné náklady mu však v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 30. listopadu 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu