



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **V. M.**, zastoupený advokátkou Mgr. Evou Doložilkovou, LL.M., Slepá 85, Šestajovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 5. 2021, čj. 16884/21/5200-10423-705893 a čj. 16846/21/5200-10423-705893, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2023, čj. 43 Af 20/2021-47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Popis věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 25. 10. 2019 daň ve výši 112 461 Kč. Kladný rozdíl mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v daňovém přiznání za zdaňovací období 2018 činil 26 499 Kč. Platebním výměrem ze dne 28. 8. 2020 byla žalobci vyměřena daň ve výši 136 876 Kč. Kladný rozdíl mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v daňovém přiznání za zdaňovací období 2019 činil 19 404 Kč.

[2] Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodnutími označenými v záhlaví odvolání žalobce proti platebním výměrům zamítl a potvrdil platební výměry správce daně. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Praze napadeným rozsudkem zamítl.

[3] Krajský soud se zabýval otázkou, zda měl žalobce právo uplatnit zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně krajský soud řešil, zda za situace, kdy bylo nezletilé dítě svěřeno rozsudkem do péče jednoho z rodičů (v nyní posuzované věci matky) a druhý rodič (otec nezletilého dítěte, 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.

[4] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vycházel z rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2021, čj. 8 Afs 155/2019-46. Krajský soud uvedl, že „vzhledem k tomu, že žalobce ve všech zdaňovacích obdobích posuzovaných zdejším soudem uplatnil daňové zvýhodnění podle § 35c odst. 3 zákona o daních z příjmů v plném rozsahu (za všech 12 kalendářních měsíců příslušných zdaňovacích období), přičemž tak zároveň učinila i matka jeho dcery (viz např. bod 11 tohoto rozsudku ve spojení s bodem 33 rozsudku zdejšího soudu ve věci sp. zn. 51 Af 3/2020 a bodem 35 rozsudku NSS sp. zn. 8 Afs 155/2019), vzájemně si paralelně uplatněná daňová zvýhodnění konkurovala. Pakliže je daňové zvýhodnění v plném rozsahu uplatňováno oběma rodiči konkurenčně, má být daňové zvýhodnění uznáno jen tomu z nich, u kterého vyživované dítě žije v rámci daného zdaňovacího období po delší časový úsek. Takové kritérium je v souladu se smyslem a účelem daňového zvýhodnění tak, jak je rozveden v bodech 23 a 24 tohoto rozsudku. Silné citové pouto mezi dítětem a druhým rodičem a jejich subjektivní vnímání situace na tom nemohou ničeho změnit. Stejně tak není určující kvalita zázemí, jež je dítěti u druhého rodiče po dobu styku s ním zajišťována. V projednávané věci pak nebylo mezi účastníky sporu o tom, že žalobcova dcera větší část kalendářního roku (zhruba dvě třetiny) strávila v domácnosti své matky, zatímco v domácnosti žalobce strávila v celkovém poměru část kratší (zhruba třetinu)“.

II. Shrnutí podstaty kasační stížnosti a vyjádření účastníků řízení

[5] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností.

[6] Úvodem kasační stížnosti stěžovatel poukázal na skutečnost, že NSS rozsudkem ze dne 27. 7. 2021, čj. 8 Afs 155/2019-46, zamítl jeho kasační stížnost proti dřívějšímu rozsudku krajského soudu, který se týkal nároku stěžovatele na daňové zvýhodnění za zdaňovací období roku 2016. Upozornil, že rozsudek vydal NSS jen několik dní poté, co krajský soud vynesl rozsudek ze dne 23. 7. 2021, čj. 51 Af 3/2020-55. V napadeném rozsudku sice krajský soud dospěl ke stejnému výsledku jako NSS, avšak s poněkud odlišným odůvodněním.

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti popsal dosavadní vývoj argumentace, a to jak ve vztahu k napadenému rozsudku, tak k dřívějšímu rozsudku krajského soudu, a také ve vztahu k rozsudku NSS. V této souvislosti sdělil, že považuje za potřebné argumentaci v kasační stížnosti směřovat nejen vůči napadenému rozsudku, ale i proti rozsudku NSS 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“.

pokračování

[8] Dále se stěžovatel zabýval možností uplatnit daňové zvýhodnění „*pouze jednou*“. Poukázal na závěry, ke kterým v této souvislosti dospěl krajský soud v rozsudku ze dne 23. 7. 2021, čj. 51 Af 3/2020-55, a NSS v rozsudku osmého senátu. Odůvodnění rozsudku NSS je podle stěžovatele stiženo paradoxem – byť jsou pro dítě naplněny znaky společně hospodařící domácnosti ve vztahu k oběma spolu nežijícím rodičům, společně hospodařící domácnost s oběma tvořit nemůže, ačkoliv právní úprava nic takového nestanoví. NSS se dle stěžovatele vůbec nevypořádal s jeho námitkami stran precedenčního a argumentačního významu civilní judikatury Nejvyššího soudu. Stěžovatel dále zpochybňuje závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 21 Cdo 678/2011 a zejména jejich použitelnost na nyní projednávanou věc.

[9] Závěr vyslovený v rozsudku NSS, dle kterého pro účely daňového zvýhodnění může být dítě členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti, podle stěžovatele ve skutečnosti v nyní projednávané věci popřel žalovaný. V rozhodnutí týkající se zdaňovacího období roku 2017 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 NSS (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 NSS nesprávný. Za důvod nezákonnosti napadeného rozsudku (i rozsudku NSS) stěžovatel označil skutečnost, že za situace, kdy bylo konstatováno, že dítě může naplňovat znaky společně 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 NSS přidaly k uplatnění daňového zvýhodnění další podmínky, jedná se o nepřípustnou 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.

[10] Možností uplatnění daňového zvýhodnění „*pouze jednou*“ se stěžovatel v kasační stížnosti zabýval i z hlediska teleologického výkladu. Odkázal na rozsudek krajského soudu čj. 51 Af 3/2020-55, ve kterém krajský soud dovedl, že je nepřípustné, aby poplatníci žijící v oddělených domácnostech mohli uplatňovat daňové zvýhodnění vícekrát. I z rozsudku NSS plyne obava, že by uvedené znamenalo znevýhodnění či diskriminaci úplných rodin. Krajský soud v citovaném rozsudku tento závěr již dále nerozváděl, osmý senát NSS 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 byla jakkoliv poškozena práva a oprávněné zájmy tzv. úplných rodin. Skrze normy daňového práva nebo jejich interpretaci nelze dle stěžovatele vyjadřovat jakékoliv soudy o rodičích či dětech, které nežijí v úplných rodinách.

[11] Závěrem kasační stížnosti se stěžovatel věnoval úvahám o poměrném uplatnění daňového zvýhodnění. Stěžovatel pokládá otázku, 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 NSS. Připomněl jeho závěr, že daňové zvýhodnění může uplatnit jen jeden z rodičů bez možnosti dohody či rozdělení daňového zvýhodnění. Dále i to, že v případě střídavé a společné péče NSS připustil možnost určit uplatnění daňového zvýhodnění dohodou rodičů nebo rozhodnutím správce daně. 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.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti řízení předně upozorňuje, že otázku oprávněnosti uplatnění daňového zvýhodnění dle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů na nezletilou dceru stěžovatele za zdaňovací období roku 2016 již krajský soud posuzoval v rozsudku ze dne 17. 4. 2019, čj. 43 Af 7/2018-39, kterým žalobu zamítl. Stěžovatel proti uvedenému rozsudku podal kasační stížnost, kterou NSS zamítl rozsudkem ze dne 27. 7. 2021, čj. 8 Afs 155/2019-46. Za zdaňovací období roku 2017 stejná otázku posoudil krajský soud v rozsudku ze dne 23. 7. 2021, čj. 51 Af 3/2020-55, kterým žalobu zamítl. Stěžovatel proti uvedenému rozsudku podal kasační stížnost, kterou NSS také zamítl rozsudkem ze dne 30. 11. 2023, čj. 3 Afs 254/2021-42. Žalovaný se s odůvodněním citovaných rozsudků krajského soudu a NSS plně ztotožňuje a tímto na ně současně na podporu své argumentace plně odkazuje. Žalovaný také dodává, že rozsudek NSS čj. 8 Afs 155/2019-46 prošel i testem ústavnosti (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 5. 2022, sp. zn. II ÚS 2686/21).

[13] 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. Měl za to, že nezletilá dcera tvoří společně hospodařící domácnost ve smyslu § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů s matkou. Povaha společně hospodařící domácnosti vylučuje, aby stejná fyzická osoba byla současně členem dvou nebo více společně hospodařících domácností, proto nemohla v posuzovaných zdaňovacích obdobích nezletilá dcera tvořit společně hospodařící domácnost se stěžovatelem, neboť ji tvořila s matkou.

pokračování

[14] Žalovaný dodává, že si je vědom do určité míry protichůdných závěrů krajského soudu stran toho, zda jedna fyzická osoba může být současně členem více než jedné společně hospodařící domácnosti. Nicméně tento rozpor, na který stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle poukazuje, jednoznačně překonal rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2023, čj. 3 Afs 254/2021-42.

[15] Žalovaný dále zdůraznil, že v daném případě stěžovatel (stejně jako v minulých zdaňovacích obdobích) uplatnil daňové zvýhodnění podle § 35c odst. 3 zákona o dani z příjmů v plném rozsahu (za všech 12 kalendářních měsíců) a zároveň tak učinila i matka jeho dcery. Proto mu nebylo možné nárok na daňové zvýhodnění přiznat.

[16] K námitce stěžovatele týkající se nezohlednění zjištěných skutkových okolností žalovaný sdělil, že setrvává na svém vyjádření. Stěžovatelem popsaná péče o dceru a jeho výdaje nad rámec výživného odpovídají rozsahu soudem stanoveného styku, kterýž zejména vzhledem k časovému nastavení ze své povahy zakládá dceřinu dočasnou nepřítomnost v jinak trvalé společně hospodařící domácnosti s její matkou.

III. Právní hodnocení

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] NSS předesílá, že se právně a skutkově obdobnou věcí (jiná zdaňovací období, stejný žalobce, resp. stěžovatel) již zabýval ve svých rozsudcích ze dne 27. 7. 2021, čj. 8 Afs 155/2019-46, a ze dne 30. 11. 2023, čj. 3 Afs 254/2021-42, a nemá důvod se od přijatého řešení nyní odchýlit. To zvláště za situace, kdy stěžovatel podal téměř totožnou kasační stížnost jako ve věci vedené u NSS pod sp. zn. 3 Afs 254/2021. Nyní podaná kasační stížnost v podstatě směřuje jen proti argumentům, které krajský soud i NSS vyjádřily v předchozích rozhodnutích.

[19] Krajský soud v napadeném rozsudku zopakoval, že jedna osoba může být členem více společně hospodařících domácností a nárok na daňové zvýhodnění za jedno dítě tak lze poměrně rozdělit mezi dvě osoby. Taková úvaha je však v nyní posuzovaném případě nepodstatná. Poměrného nároku na daňové zvýhodnění podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů se totiž stěžovatel v žádném ze zdaňovacích období nedomáhal. Krajský soud tedy opakovaně zdůraznil, že ani při existenci dvou (resp. více) společně hospodařících domácností není možné, aby daňové zvýhodnění čerpali oba poplatníci za stejné kalendářní měsíce.

[20] Stěžovatel se již třetí kasační stížností domáhá zodpovězení otázky možného dvojího uplatnění daňového zvýhodnění na jedno dítě žijící střídavě u obou rodičů. NSS stěžovateli opakuje, že kasační námitky musí směřovat 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 NSS čj. 8 Afs 155/2019-46. Jinými slovy, tyto námitky stěžovatele nesměřují proti napadenému rozsudku, a nejedná se tak o námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.; zdejší soud se jimi tudíž dále nezabýval. Koneckonců na polemiku stěžovatele se závěry osmého senátu NSS reagoval soud již v rozsudku čj. 3 Afs 254/2021-42.

[21] I pro nyní posuzovanou věc je stěžejní otázka, zda měl stěžovatel nárok na uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c zákona o daních z příjmů, tedy na svou nezletilou dceru, pokud z rozsudku o úpravě poměrů k dítěti plyne, že byla svěřena do péče matky za současné úpravy styku s otcem (stěžovatelem).

[22] 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 NSS tyto úvahy za správné. Jakkoliv je patrné, že stěžovatel v péči o nezletilou dceru vyvíjí nemalé úsilí, je dle zdejšího 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.

[23] Stěžovatel značnou část uplatněné kasační argumentace věnoval právě možnosti uplatnění daňového zvýhodnění pouze jedním z poplatníků. Své námitky přitom z větší části formuloval proti rozsudku osmého senátu. NSS se však rozhodl kasační stížnost projednat s ohledem na nutnost korigovat závěry i nyní napadeného rozhodnutí. Krajský soud dospěl ke shodnému závěru a dovedl, 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. NSS se s právě uvedeným závěrem zcela ztotožňuje.

[24] Jak uvedl již třetí senát NSS v rozsudku čj. 3 Afs 254/2021-42, je nutné upravit závěry krajského soudu, který v nyní napadeném rozsudku nevyloučil, aby dítě bylo současně členem dvou či více domácností svých odděleně žijících rodičů. NSS tento názor nesdílí a 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.

[25] Ačkoliv osmý senát NSS ve svém rozsudku uznal, že znaky společně hospodařící domácnosti mohou být splněny v případě obou rodičů, zvláště v případě střídavé péče, nyní NSS zdůrazňuje, že v projednávaném případě existuje rozhodnutí o úpravě poměrů, které stanovuje, že nezletilá dcera stěžovatele byla svěřena do péče matky a má stanovený rozsah styku s otcem (stěžovatelem). Skutkový stav ohledně poměrů nezletilé dcery stěžovatele přitom plně korespondoval s rozsudkem o úpravě poměrů, jak ostatně konstatoval i krajský soud (odstavec 30 napadeného rozsudku). Nezletilá dcera stěžovatele trávila větší část roku u matky, které byla svěřena do péče; 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.

pokračování

[26] NSS musí reagovat také na námitku stěžovatele týkající se možného „rozdělení“ daňového zvýhodnění mezi stěžovatele a matku jeho dcery správním orgánem, případně krajským soudem. Správce daně, a tím spíše krajský soud, nemůže nárok uplatněný daňovým subjektem „rozdrobit“ a přiznat část nároku. Za situace, kdy druhý rodič uplatňuje daňové zvýhodnění na dítě také za celý rok, musí správce daně posoudit, kterému z rodičů nárok přiznat. Jak bylo výše uvedeno, správce daně správně posoudil, že nárok na uplatnění daňového zvýhodnění má matka.

[27] NSS ve shodě s nedávným rozsudkem třetího senátu č. j. 3 Afs 254/2021-42 konstatuje, 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. Třebaže částečně upravil závěry krajského soudu (viz výše), nejednalo se o vady, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Vzhledem k souladné rozhodovací praxi neshledal NSS důvod k předložení věci rozšířenému senátu.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Kasační stížnost není důvodná, proto ji NSS zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v řízení náklady vymykající se z jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 2. února 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu