



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobců **a) JUDr. D. W., Ph.D.** a **b) D. W.**, zast. JUDr. Danielem Weinholdem, Ph.D., advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 2. 2023, č. j. 4424/23/5200-10422-713247 a č. j. 4631/23/5200-10422-713247, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2023, č. j. 59 Af 3/2023-60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2023, č. j. 59 Af 3/2023-60, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 21. 7. 2022, č. j. 3735042/22/2102-51521-203406, vyměřil žalobci a) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021 v celkové výši 1.869.686 Kč. Správce daně žalobci a) neuznal 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“) za březen 2021 ve výši 1.860 Kč. Rozhodnutím ze dne 21. 7. 2022, č. j. 3745903/22/2102-51521-203406, správce daně vyměřil žalobci b) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021 ve výši 17.765 Kč. Žalobci b) správce daně neuznal slevu na studenta podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů za měsíc březen 2021 ve výši 335 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobců a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobci se proti napadeným rozhodnutím bránili společnou žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který je v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil a obě věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud shrnul, že spornou otázkou bylo, 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 [žalobce b)], a to i za kalendářní měsíc březen 2021, a zda má žalobce b) za tento měsíc nárok na přiznání slevy na studenta podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Při posouzení dané otázky krajský soud předně odmítl názor účastníků řízení, kteří svoji argumentaci shodně založili na § 601 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), byť každý na jiné jeho části. Dospěl totiž k závěru, že na projednávanou věc uvedené ustanovení vůbec nedopadá. Připomněl, že požadované daňové úlevy se vztahují buď ke zdaňovacímu období jednoho roku, nebo ke kalendářnímu měsíci. Daňové zvýhodnění na vyživované dítě a sleva na studenta tedy nezaniká v den dovršení 26 let, ale na konci měsíce, v němž nastaly jeho 26. narozeniny.

[5] Krajský soud následně učinil dílčí závěr o tom, že žalobce b) dovršil věk 26 let již na počátku dne 1. 3. 2021. Na základě toho dále uvážil, že v dané věci aplikovaný § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů a § 35ba odst. 1 písm. f) téhož zákona lze vyložit dvěma možnými jazykovými výklady. Pokud zákonná úprava umožňuje vícero argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům, je namíste upřednostnit ten výklad, který co nejvíce respektuje zásadu *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*. S ohledem na to se krajský soud přiklonil k výkladu, podle kterého je věková podmínka *do dovršení 26 let* obsažená v aplikovaných ustanoveních zákona o daních z příjmů pro příslušný měsíc splněna, i pokud osoba dosáhne věku 26 let prvního dne daného měsíce.

[6] Při použití tohoto výkladu na projednávaný případ pak krajský soud dospěl k závěru, že není pochyb o tom, že žalobce b) dovršil věku 26 let dne 1. 3. 2021 (a nikoli dne 28. 2. 2021), tedy k dovršení rozhodného věku došlo na počátku měsíce března 2021, přičemž až do tohoto okamžiku (včetně) byla věková podmínka dle § 35c odst. 6 písm. b) a § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů splněna. Krajský soud k tomu doplnil, že za takové situace je únor 2021 měsícem před dovršením rozhodného věku, březen 2021 měsícem jeho dovršení, za nějž nárok na daňové zvýhodnění a daňová sleva žalobcům ještě přísluší, a duben 2021 měsícem po dovršení rozhodného věku, za nějž již nároky nelze s úspěchem uplatnit.

[7] V souvislosti s projednávaným případem krajský soud dále uvedl, že předmětná ustanovení je třeba interpretovat a aplikovat v souladu s jejich smyslem a zároveň takovým způsobem, aby bez racionálního důvodu nedocházelo ke znevýhodňování určité skupiny lidí. Připomněl také, že z judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu dlouhodobě plyne preference výkladu práva s ohledem na jeho smysl a účel a naopak výklad ryze gramatický či textualistický je upozaďován. V souvislosti s nutností vyhnout se znevýhodňování určité skupiny lidí pak krajský soud předeštl příklad různých situací, na nichž ilustroval, proč není možné přistoupit na výklad zastávaný daňovými orgány.

pokračování

III.

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel je názoru, že zákonná úprava umožňuje toliko jediný výklad, a to ten který uplatnil v napadeném rozhodnutí. Alternativní výklad podaný krajským soudem považuje za rozporný s výkladem gramatickým i se smyslem právní úpravy. Gramatickým výkladem lze dle stěžovatele dospět k jedinému výkladu, a to tomu, že podmínka *do dovršení věku 26 let* byla v posuzovaném případě naposledy splněna v 23:59:59 dne 28. 2. 2021, zatímco den 1. 3. 2021 by bylo možno označit za den dovršení 26 let věku. Stěžovatel trvá na tom, že žalobce b) uvedenou podmínku nesplňoval ani jednu sekundu z měsíce března 2021 a žalobci a) tak za daný měsíc nemůže náležet daňové zvýhodnění. Takový jazykový výklad je podle stěžovatele v souladu se smyslem právní úpravy. Slovní spojení *do dovršení věku 26 let* totiž znamená, že daňové zvýhodnění má být poskytováno do dne předcházejícího dni 26. narozenin, nikoliv do dne, ve kterém daný věk dovrší. Stěžovatel je přesvědčený, že stanovené pravidlo splnění podmínek na počátku měsíce je spravedlivé. Výklad podaný krajským soudem je v rozporu s § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů, neboť jeho smyslem je poskytnout daňové zvýhodnění těm, kteří vyživují dítě splňující danou podmínku alespoň po část zdaňovacího období. Žalobce b) však tuto podmínku v měsíci březnu 2021 již nesplňoval, neboť dovršil 26 let věku přesně v 00:00 hodin dne 1. 3. 2021, což ostatně konstatoval i krajský soud.

[10] Argumentaci krajského soudu považuje stěžovatel také za vnitřně rozpornou, neboť na jednu stranu uvádí, že počátkem kalendářního měsíce ve smyslu § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů je celý první kalendářní den daného měsíce, ale současně potvrzuje, že žalobce b) dosáhl 26 let na počátku dne 1. 3. 2021, tedy v 00:00 hodin, tudíž není zřejmé, jak je podle krajského soudu naplněna podmínka plynoucí z § 35c odst. 6 písm. b) výše uvedeného zákona po celý první kalendářní den měsíce března. Stěžovatel také nesouhlasí s tím, že by jeho výklad byl diskriminační vůči daňovým poplatníkům, kterým se dítě narodilo první den v měsíci. K příkladu uvedenému krajským soudem namítá, že si krajský soud neuvědomuje zjevný rozdíl. Vyživované dítě narozené druhý den v měsíci totiž splňuje podmínku danou v § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmu celý první den kalendářního měsíce a podle § 35c odst. 10 téhož zákona náleží jeho rodiči daňové zvýhodnění. Podle stěžovatele by se podobně diskriminován mohl cítit i rodič dítěte narozeného poslední den předcházejícího měsíce. S ohledem na neexistenci konkurenčního výkladu krajský soud nemohl podle stěžovatele aplikovat zásadu *in dubio pro liberate*.

[11] V souvislosti s otázkou slevy na studenta a výkladem § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů fyzických osob žalovaný uplatňuje zcela shodnou argumentaci.

IV.

[12] Žalobci ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádějí, že stěžovatel účelově opustil svůj dřívější výklad opřený o § 601 odst. 1 občanského zákoníku a nyní tvrdí, že jiný než jím predestřený nynější výklad neexistuje. Tento výklad však žalobci považují za nepodložený a nepřipustný. Trvají na tom, že daňové zvýhodnění jim přísluší, což potvrzuje i jazykové vyjádření dané podmínky. Výklad stěžovatele je podle žalobců naopak v rozporu se smyslem

předmětných ustanovení. Jsou přesvědčeni, že žalobce b) splňoval věkovou podmínku těchto ustanovení po celý jeden den (1. 3. 2021) a že ze strany stěžovatele jde o zjevné nepochopení základních právních teoretických pojmů. Mají za to, že k *dovršení věku 26 let* dochází po celý den 26. narozenin, počínaje v 00:00 hodin a trvaje až do 24:00 hod. I kdyby k dovršení 26 let došlo na počátku dne 1. 3. 2021, jde o stejný okamžik, ke kterému se vztahuje dikce § 35c odst. 6 písm. b) a § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.

V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce a) je rodičem žalobce b) narozeného 1. 3. 1995, který dne 1. 3. 2021 dosáhl 26 let věku a soustavně se připravoval na budoucí povolání studiem. Sporný je mezi nimi výklad § 35c odst. 6 písm. b) ve spojení s § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů a na to navazující otázka, zda žalobci a) náleží za měsíc březen 2021 daňové zvýhodnění za vyživované dítě, a dále i výklad § 35ba odst. 1 písm. f) téhož zákona a související otázka, zda žalobci b) náleží za stejný měsíc sleva na studenta.

[16] Podle § 35c odst. 6 písm. b) bodu 1. zákona o daních z příjmů, *se za vyživované dítě poplatníka 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 zletilým dítětem až do dovršení věku 26 let, jestliže mu není přiznán invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně a soustavně se připravuje na budoucí povolání; příprava na budoucí povolání se posuzuje podle zákona o státní sociální podpoře.*

[17] Podle § 35c odst. 10 téhož zákona, *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.*

[18] Podle § 35ba odst. 1 písm. f) téhož zákona, *se poplatníkům uvedeným v § 2 daň vypočtená podle § 16, případně snižena podle § 35, 35a nebo § 35b za zdaňovací období 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.*

pokračování

[19] 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.*

[20] Spor v nyní projednávané věci tedy spočívá v tom, zda žalobce b) splňoval věkovou podmínku vyjádřenou shodně v § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů a § 35ba odst. 1 písm. f) téhož zákona slovním spojením *do dovršení věku 26 let* i na počátku měsíce března 2021 s ohledem na jeho narození prvního dne v měsíci březnu (roku 1995).

[21] Krajský soud v projednávané věci dospěl k závěru, že existují dva rovnocenné jazykové výklady výše uvedených ustanovení, a přiklonil se s ohledem na smysl a účel posuzovaných právních norem [za použití zásady *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji), resp. *in dubio pro libertate* (v pochybnostech ve prospěch nositele práv)] k tomu z nich, podle kterého uvedené slovní spojení ve své podstatě znamená, že podmínka *do dovršení věku 26 let* je splněna i po celý den, v němž vyživované dítě/student tohoto věku dosáhne. V daném případě tedy po celý den 1. 3. 2021, v němž žalobce b) dovršil 26 let. Věková podmínka pro uplatnění daňového zvýhodnění za vyživované dítě či slevy na studenta (dále společně také jen „daňové výhody“) je tedy podle krajského soudu splněna, i pokud daná osoba dovrší věku 26 let prvního dne v měsíci. Slovní spojení *do dovršení věku 26 let* krajský soud vykládá tak, že zahrnuje i onen den dovršení daného věku.

[22] Stěžovatel má naproti tomu za to, že žalobce b) narozený prvního dne v měsíci březnu tento předpoklad, vyjádřený slovy *do dovršení věku 26 let*, na počátku měsíce března již nesplňoval, neboť den 1. 3. 2021 byl dnem, kdy již dovršil věk 26 let. Podle stěžovatele připouští daná právní úprava toliko jediný výklad, a to ten, který sám zastává.

[23] Nejvyšší správní soud již nyní uvádí, že názor zastávaný stěžovatelem považuje za správný, byť k tomuto závěru dospívá dílem na základě jiné než stěžovatelem uplatněné argumentace. K dále uvedenému pak předesílá, že v souzené věci není sporu o tom, že dne 1. 3. 2021 v 00:00 hod. žalobce b) dovršil 26 let věku (viz též odst. 34. napadeného rozsudku). To shodně stěžovatel potvrzuje v kasační stížnosti.

[24] Spornou skutečností, zjednodušeně řečeno, zůstává již pouze to, zda slovní spojení *do dovršení věku* (26 let) užitě v právní úpravě, která na posuzovaný případ dopadá, lze vykládat tak, že je jím třeba rozumět i celý samotný den dovršení daného věku (tento výklad zastávají žalobci i krajský soud), či tak, jak činí stěžovatel, tedy že jde jen o dobu do (započítí) uvedeného dne, tedy bez samotného dne dovršení daného věku, a nikoliv včetně něj.

[25] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve poukázat na to, že jak žalobci, tak i stěžovatel svoje náhledy na výklad uvedeného sousloví založili na použití § 601 odst. 1 občanského zákoníku, byť každý na jiné části uvedeného ustanovení. Krajský soud k tomu v odst. 28. až 32. napadeného rozsudku uvedl, že § 601 občanského zákoníku (*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.*), není v dané věci použitelný, resp. na nynější případ nedopadá. Uvedený závěr odůvodnil tím, že daňové zvýhodnění za vyživované dítě a sleva na studenta

nezaniká v den dovršení 26 let zletilého dítěte (studenta), ale na konci měsíce, v němž nastaly jeho 26. narozeniny, resp. uplynutím zdaňovacího období, v němž dovršil 26 let. S uvedeným dílčím závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, aniž považuje za potřebné k závěrům krajského soudu o této otázce cokoliv dalšího dodávat. Na příslušnou pasáž napadeného rozsudku tudíž pro stručnost odkazuje. Pomocí § 601 občanského zákoníku tudíž k řešení shora nastíněné sporné otázky dospět nelze.

[26] Nejvyšší správní soud se tedy dále zabýval výkladem v aplikované právní úpravě užitého slovního spojení *do dovršení věku 26 let*, jak jej provedl krajský soud. Jeho závěry nepovažuje za správné již jen proto, že si v nich protiřečí. Na to správně poukazuje i stěžovatel v kasační stížnosti. Krajský soud totiž na straně jedné dospívá k (nespornému) závěru, že věk 26 let dovrší osoba již na samém počátku daného dne, zde tedy v 00:00 hod. dne 1. 3. 2021 (viz odst. 34. napadeného rozsudku). Současně ale v rozporu s tímto závěrem uvádí, že je rozhodující stav, který zde byl po celý první den příslušného kalendářního měsíce, neboť rozhodné jsou okolnosti, které zde byly na počátku měsíce. Počátkem měsíce pak krajský soud rozumí celý jeho první den. Pokud tedy k dovršení věku 26 let dojde kdykoliv v průběhu uvedeného prvního dne v měsíci, je podle krajského soudu ještě pro celý tento měsíc dán nárok na daňové zvýhodnění za vyživované dítě či na slevu na studenta. Tyto závěry vedle sebe nemohou obstát. Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že v této části jsou závěry krajského soudu ve vzájemném rozporu. Nadto jimi krajský soud nepřípustně rozšiřuje dikci § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů a § 35ba odst. 3 téhož zákona, neboť jejich výklad nezakládá na v nich užitém slovním spojení *do dovršení věku 26 let*, ale na tom, že k dovršení věku 26 let došlo u žalobce b) v tom měsíci, za který požadují oba žalobci daňovou výhodu (březen 2021). Takto však aplikované právní normy formulovány nejsou.

[27] Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybňuje obecný závěr krajského soudu o tom, že pokud si vzájemně konkurují dva srovnatelné jazykové výklady, měl by se přednostně použít ten z nich, který co nejvíce respektuje zásadu *in dubio mitius* či *in dubio pro libertate*. Podle Nejvyššího správního soudu se však v daném případě nejedná o dva rovnocenné jazykové výklady (stěžovatele a krajského soudu). V souzeném případě totiž krajský soud své závěry, poukazující též na úmysl zákonodárce či smysl vykládaných právních norem, dovozuje ze srovnání mezi postavením osob narozených první a druhý (či jakýkoliv další) den v měsíci. Usuzuje, že smyslem dané právní úpravy bylo daňově zvýhodnit osoby vyživující nezaopatřené děti, resp. osoby soustavně se připravující na budoucí povolání, které nezískávají prostředky k vlastní obživě prací. Z uvedeného důvodu považuje za systematické znevýhodňování těch osob, které se narodily první den v měsíci, pokud by se přiklonil k jazykovému výkladu slovního spojení *do dovršení věku 26 let* zastávanému stěžovatelem. Tento výklad je podle krajského soudu v rozporu se smyslem právní úpravy, jejíž podstata spočívá v tom, že by daňové výhody náležející za celý kalendářní měsíc nebyly poskytnuty osobám, které v daném měsíci dovršily věk 26 let proto, že se narodily první den daného měsíce.

[28] Již výše ale Nejvyšší správní soud uvedl, že tento výklad vychází z nepřípustného rozšíření výslovné dikce aplikovaných právních norem. Při něm krajský soud slovní spojení *do dovršení věku 26 let* posuzuje z pohledu toho, zda v příslušném kalendářním měsíci (za který je uplatňována daňová výhoda) dovršilo zletilé nezaopatřené dítě, resp. student připravující se na budoucí povolání 26 let. Zákonodárce však stanovil v aplikované právní

pokračování

úpravě jiný předpoklad, a to aby na počátku měsíce byly splněny podmínky pro uplatnění daňových výhod, jichž se žalobci dovolávají, přičemž jednou z podmínek je (jak v případě daňového zvýhodnění za vyživované dítě, tak i v případě slevy na studenta), že se tyto daňové výhody poskytují pouze *do dovršení věku 26 let*.

[29] Jakkoliv Nejvyšší správní soud nepochybně obecné úvahy krajského soudu o smyslu a účelu v dané věci použitých a vykládaných ustanovení zákona o daních z příjmů pro účely poskytnutí daňového zvýhodnění za vyživované dítě (zejm. v odst. 42. až 46. napadeného rozsudku) či slevy na studenta (zejm. odst. 50 až 52. napadeného rozsudku), jsou tyto úvahy bez významu pro výklad slovního spojení *do dovršení věku 26 let*. Tento pojem je třeba vykládat tak, že představuje časové ohraničení pro poskytování daňových výhod na daních z příjmů. Toto časové ohraničení je vztaženo k dovršení určitého věku (v souzené věci 26 let). *Do dovršení věku 26 let* tak znamená, že se jedná o časový úsek, který končí uplynutím dne předcházejícího dni dovršení daného věku, přičemž den dovršení tohoto věku (ani jeho jakákoliv část) již do toho časového ohraničení nespadá. Pokud tedy na počátku měsíce (v jeho první den) osoba, k níž je vztažena daná daňová výhoda (nezaopatřené zletilé dítě, resp. student), dovršila stanoveného věku (zde 26 let), pak v tento den již není dán předpoklad, aby na počátku měsíce byly splněny podmínky, za kterých se daňové výhody poskytují. Tento první den v měsíci totiž není dnem *do dovršení věku 26 let*, nýbrž dnem dovršení tohoto věku.

[30] Pro účely nynější věci to tedy jinými slovy znamená, že žalobce b), který se narodil 1. 3. 1995, dovršil věku 26 let na samém počátku dne 1. 3. 2021 v 00:00 hod. Časové ohraničení vyjádřené slovy *do dovršení věku 26 let* použité v § 35c odst. 6 písm. b) bodu 1. zákona o daních z příjmů a § 35ba odst. 1 písm. f) téhož zákona je třeba vykládat tak, že končí uplynutím dne předcházejícího dni dovršení tohoto věku, tj. dne 28. 2. 2021 o půlnoci. V tom případě však nebyl u žalobců splněn předpoklad, aby na počátku měsíce března 2021, za který požaduje žalobce a) daňové zvýhodnění za vyživované dítě a žalobce b) slevu na studenta, byly splněny podmínky pro uplatnění těchto nároků (viz § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů, resp. § 35ba odst. 3 téhož zákona). Dne 1. 3. 2021 (na počátku měsíce) totiž již nebyla splněna podmínka, že žalobce b) ještě nedovršil věk 26 let, tedy slovy zákona *do dovršení věku 26 let*. Pokud má být něco dovršeno do určité doby, znamená to i v běžném jazyce, že se to má stát před touto určitou dobou. Touto určitou dobou je v posuzované věci okamžik dovršení věku 26 let. Nelze v této souvislosti souhlasit s krajským soudem ani v tom, že k dovršení určitého věku dochází po celý den. Dovršení určitého věku (pokud by zákonodárce v konkrétní právní normě neuvedl jinak) spadá v jeden jedinečný okamžik, za který právní praxe bezrozporně považuje samotný počátek dne, který se svým číselným označením a měsícem shoduje se dnem a měsícem, v němž se určitá osoba narodila.

[31] Krajskému soudu nelze upřít snahu o precizní výklad daného sousloví užitého v zákoně o daních z příjmů pro účely právě posuzované věci. Svoje úvahy založil mimo jiné na tom, že jím zastávaný výklad, tedy výklad opačný, než provedl stěžovatel, zakládá systematické znevýhodňování osob vyživujících nezaopatřené děti narozené prvního dne v kalendářním měsíci oproti těm, které se narodily jiný den téhož měsíce. V podstatě tedy aplikované právní normy vykládá tak, že postačí, pokud v určitém měsíci nezaopatřené vyživované zletilé dítě, resp. student, oslavilo narozeniny (blíže viz např. odst. 54. napadeného rozsudku), tedy dovršilo 26 let, neboť počátek měsíce znamená v pojetí

krajského soudu (s ohledem na to, že dané daňové výhody se poskytují za příslušný kalendářní měsíc, v němž jsou zákonné podmínky splněny) celý jeho první den. Jak již ale uvedeno shora, uvedenému výkladu, který je oproti znění aplikovaných právních norem extenzivní, Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit.

[32] Je tomu tak jednak proto, že zákonodárce v § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů a v § 35ba odst. 3 téhož zákona, neuvádí, že postačí, aby podmínka *do dovršení věku 26 let* byla splněna v určitém měsíci, nýbrž musí být splněna na jeho počátku. I kdyby pak Nejvyšší správní soud přistoupil na úvahu krajského soudu, že za počátek měsíce lze považovat celý jeho první den, stále i tak platí shora uvedené, totiž že pokud se jedinec narodil prvního dne v měsíci a věku 26 let dovršil tohoto dne v 00:00 hod., pak ani jediný okamžik z tohoto měsíce není dobou *do dovršení věku 26 let*, nýbrž se jedná o den, v němž k dovršení daného věku došlo.

[33] Poukazuje-li krajský soud v této souvislosti na systémové znevýhodnění osob narozených prvního dne v měsíci oproti zrozcům v různých dnech téhož měsíce, zbývá dodat, že z takového srovnání na systémové znevýhodnění usuzovat nelze. To by bylo možno dovozovat pouze ze srovnání postavení a daňových výhod mezi osobami, které se narodily první den v jakémkoliv měsíci. Právě to je totiž relevantní a ve vztahu k žalobci b) srovnatelná skupina osob s ohledem na zákonodárce v zákoně o daních z příjmů užitě sousloví *do dovršení věku 26 let*, které stanoví jako jednu z podmínek pro možnost uplatnění daňových výhod, o něž se zde jedná.

[34] Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že krajský soud argumentaci znevýhodněním mezi osobami, které se narodily ve stejném měsíci (zde v měsíci březnu), použil proto, že daňové výhody, o něž se zde jedná, se poskytují za celý určitý kalendářní měsíc (na jehož počátku byly splněny podmínky pro uplatnění daňové výhody), nikoliv jen za jeho určitou část. Takový přístup, jakkoliv by se mohl jevit logickým, však naráží právě na onen zákonodárcem stanovený časový rámec, kterým je dovršení určitého věku. Je jisté, že osoby, které se narodí jiný den v témže měsíci, dovršují věk 26 let jindy. Tedy ona časová podmínka *do dovršení věku* nastává u zrozců ve stejném měsíci pokaždé v jiný den v závislosti na dni jejich narození. Přitom právě formulace této časové podmínky v nyní aplikovaných právních normách zákona o daních z příjmů, a nikoliv skutečnost, že zákonodárce poskytuje určité daňové výhody za celý určitý kalendářní měsíc, neumožňuje vycházet při výkladu těchto ustanovení ze srovnání osob narozených sice ve stejném měsíci roku, avšak v jiný den téhož měsíce.

[35] Jinými slovy, nejen na základě jazykového, ale i logického výkladu, vyplývá, že okamžik konce doby, pro kterou zákonodárce užil slova *do dovršení věku 26 let*, v případě osoby, která se narodila první den v kalendářním měsíci, nastává již uplynutím dne předcházejícího dni, který se svým označením shoduje se dnem a měsícem jejího narození. Tedy přede dnem dovršení daného věku. Výklad zastávaný stěžovatelem v napadeném rozhodnutí, byť přijatý na základě jiné než kasačním soudem uvedené argumentace, je tudíž třeba považovat za správný.

[36] Nejvyšší správní soud shrnuje, že se krajský soud dopustil pochybení v právním posouzení věci, a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je proto naplněn.

pokračování

VI.

[37] Jelikož Nejvyšší správní soud považuje kasační námitky za důvodné, v souladu s § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s.

[38] V novém rozhodnutí krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. května 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu