



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra, soudkyně Jiřiny Chmelové a soudce Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **prof. MUDr. P. S., Ph.D.**, zastoupen Mgr. Evou Doložilkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Slepá 85/5, Šestajovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2025, č. j. 55 Af 3/2022-84,

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 kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 30. 6. 2020, č. j. 3442561/20/2114-50521-204008, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019. Správce daně neuznal žalobci daňové zvýhodnění na dvě nezletilé děti za pět měsíců zdaňovacího období, v nichž žalobce o tyto děti pečuje ve své domácnosti. Nárok na uplatnění daňového zvýhodnění dovozoval žalobce primárně z rozsudku opatrovnického soudu, jímž mu byl stanoven rozsah pravidelného styku s dětmi. Ten tvoří přibližně 40 % veškerého času v kalendářním roce, což odpovídá pěti kalendářním měsícům roku. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, avšak žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 1. 2022, č. j. 2054/22/5200-10442-713023, odvolání zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou Krajskému soudu v Praze (dále „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 30. 1. 2024, č. j. 55 Af 3/2022-50,

zamítl. K základní sporné otázce, zda dítě může být ve smyslu § 21e odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, členem více společně hospodařících domácností, krajský soud odkázal na dosavadní konstantní judikaturu, podle níž může být pro účely zákona o daních z příjmů dítě současně členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti. K určení společně hospodařící domácnosti se v situacích, kdy připadá v úvahu vícero takových domácností, užívá tzv. kvantitativní kritérium, tj. jedná se o domácnost, v níž dítě žije ve větším časovém rozsahu. Ve smyslu kvantitativního kritéria tak pečující rodič, který nárokuje daňové zvýhodnění, musí prokázat, že o děti pečuje větší část roku. To žalobce neprokázal. Naopak sám v žalobě tvrdil, že o děti pečuje v souhrnu přibližně jen pět měsíců v kalendářním roce. Za této situace daňové zvýhodnění na děti uplatnit nemohl.

[3] Nejvyšší správní soud však rozsudkem ze dne 18. 6. 2024, č. j. 8 Afs 58/2024-39 (dále „rozsudek osmého senátu“), ke kasační stížnosti žalobce uvedený rozsudek krajského soudu zrušil, a to kvůli jeho nepřezkoumatelnosti. Krajský soud se totiž nijak nevyjádřil k žalobnímu bodu týkajícímu se možnosti částečného uplatnění daňového zvýhodnění v návaznosti na § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že dítě může být současně členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti, podle kasačního soudu nevylučuje možnost poskytovat daňové zvýhodnění za konkrétní kalendářní měsíce, a protože žalobce žádal o daňové zvýhodnění jen za pět měsíců kalendářního roku, nešlo jeho výslovnou argumentaci ohledně možnosti uplatnění uvedeného ustanovení přejít pouze odkazem na dřívější rozsudky NSS, v nichž se posuzovala otázka poskytnutí daňového zvýhodnění za celý kalendářní rok. Krajský soud se tedy měl na základě výkladu všech dotčených ustanovení zákona (včetně § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů) a rozvinutí dosavadní judikatury vyjádřit k tomu, proč je či není nárok žalobce na poskytnutí *poměrné části* daňového zvýhodnění oprávněný.

[4] Krajský soud následně věc znovu projednal a rozsudkem označeným v záhlaví žalobu i tentokrát zamítl. V něm zopakoval názor, že dítě může být současně členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti, přičemž k určení této domácnosti se používá kvantitativní ukazatel. Jde-li o možnost čerpat daňové zvýhodnění na konkrétní měsíce, krajský soud uvedl, že tvrzení a důkazní návrhy v dosavadním řízení byly vedeny tak, že žalobce odhadl přibližný čas během celého kalendářního roku, po který se jeho děti nacházely v jeho domácnosti (pět měsíců). Pro řádné uplatnění nároku by však musel tyto měsíce přesně specifikovat a ve vztahu ke každému z nich dokládat splnění zákonných podmínek, a to mj. skrze kvantitativní kritérium (tj. že jeho děti v konkrétním kalendářním měsíci trávily více času s ním nežli s jejich matkou). Daňové přiznání ani pozdější tvrzení žalobce však neobsahovala údaje o pěti konkrétních kalendářních měsících, v nichž by žalobce naplnil kvantitativní ukazatel společně hospodařící domácnosti, nýbrž jen kumulativní údaj o přibližně pěti měsících coby poměrné části roku, po kterou žalobce o děti v souhrnu pečuje, což je přístup neodpovídající § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu označenému v záhlaví podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Napadený rozsudek předně považoval za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud konkrétně neposoudil, zda byly u stěžovatele naplněny znaky společně hospodařící domácnosti. Paušální tvrzení o tom, že je nesporné, že o děti v podstatném

pokračování

rozsahu pečuje, neodpovídá na otázku, zda splnil podmínku existence společně hospodařící domácnosti. Dále namítl vadu řízení spočívající v tom, že i když krajský soud dospěl k závěru, že daňové zvýhodnění lze rozdělit podle jednotlivých měsíců, čímž se ztotožnil se stěžovatelovou námitkou, rozhodnutí žalovaného nezrušil. Krajský soud měl jasně vyložit, jakým způsobem má být provedeno rozdělení, přičemž stěžovatel měl mít možnost doplnit dokazování ve vztahu k takto zvolenému způsobu dělení. K otázce rozdělení daňového zvýhodnění dosud neexistovala konstantní judikatura, kterou by stěžovatel mohl následovat. Krajský soud přitom sám vybral způsob rozdělení, který je velmi těžce proveditelný a nadměrně zatěžující. Protože sám žalobce předtím zvolil jiný způsob rozdělení, krajský soud mu svým postupem znemožnil dosáhnout úspěchu v řízení, neboť vlastně podmínil úspěch stěžovatele tím, aby předvídal, jaká bude výsledná interpretace zákonné normy ze strany správních soudů.

[6] Pokud krajský soud stěžovateli vytkl, že neoznačil pět konkrétních měsíců, za které požaduje daňové zvýhodnění, stěžovatel upozornil, že tiskopis daňového přiznání nic takového neumožňuje a ani nepředpokládá, že by se podobná specifikace vkládala do příloh tohoto přiznání. Nadto stěžovatel ve svém vyjádření ze dne 14. 5. 2020 k předchozí výzvě správce daně označil měsíce leden, březen, červen, září, listopad a prosinec 2019 jako měsíce, na jejichž počátku se děti nacházely v jeho domácnosti. Právě k nim mělo směřovat další dokazování. Krajský soud však uvedené podání pominul.

[7] Stěžovatel měl rovněž za to, že výklad krajského soudu týkající se § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů je nesprávný. Danou právní normu by nebylo možné aplikovat bez nesmyslně zvýšených nákladů, čímž by fakticky pozbývala svého účinku. Pokud např. úprava styku rodiče s dítětem dosahuje jen třetiny času v roce, jen těžko by v některém konkrétním měsíci mohlo být naplněno kvantitativní kritérium, přestože jsou u tohoto rodiče naplněny zákonné znaky společně hospodařící domácnosti. Daňové subjekty by musely vést kalendáře denního pobytu dětí, neboť bez něj by s ohledem na důkazní břemeno nešlo prokázat splnění kvantitativního kritéria v konkrétním měsíci. V běžném životě navíc dochází k nepravdělnostem nastaveného styku, a to mj. kvůli nemocem či školním aktivitám. Zpětné doložení toho, kde se dítě nacházelo v ten který den, je velmi obtížné až nemožné. Zaznamenávání takových údajů o pobytu dětí by rovněž bylo zcela nepřiměřené z hlediska práva na soukromý a rodinný život. Naproti tomu stěžovatelem navržený způsob, který krajský soud nazval jako „aproximativní“, zachovává podstatu možnosti daňové zvýhodnění dělit, přičemž rozdělení je i reálně dosažitelné. Způsob jeho dokazování je přiměřený účelu daňového řízení a nenarušuje právo na soukromý a rodinný život. I v tomto případě musí daňový subjekt unést důkazní břemeno ohledně naplnění znaků společně hospodařící domácnosti a prokázání, že styk probíhá podle nastavených pravidel.

[8] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s právním posouzením v napadeném rozsudku krajského soudu. Zdůraznil, že Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost, přičemž zavázal krajský soud, aby se zabýval možností rozdělení daňového zvýhodnění podle kalendářních měsíců v kontextu § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů. Krajský soud postupoval přesně tak, jak mu určil Nejvyšší správní soud. Stěžovatelova argumentace ale nebyla shledána důvodnou, protože nebylo zřejmé, ve kterých konkrétních měsících roku měly děti tvořit se stěžovatelem společně hospodařící domácnost, resp. s ním trávit více času nežli s jejich matkou. Co se týká

výkladu § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů, stěžovatelovy úvahy jsou podle žalovaného nekonzistentní. Na jedné straně se domáhá vrácení věci do daňového řízení, aby mohl případně tvrdit konkrétní kalendářní měsíce, ve kterých s dětmi tvořil společně hospodařící domácnost, na straně druhé však výklad krajského soudu považoval za nesprávný. Stěžovatel podle žalovaného neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal a ani netvrdil konkrétní kalendářní měsíce, v nichž by splnil kvantitativní ukazatel společně hospodařící domácnosti. Stěžovatel měl v řízení před krajským soudem nadstandardní prostor, aby tvrdil konkrétní kalendářní měsíce, ale ten nevyužil. Ve věci proběhla dvě soudní jednání, avšak stěžovatel nikdy žádné konkrétní měsíce neuvedl a možnost posuzování splnění kvantitativního kritéria pro jednotlivé kalendářní měsíce odmítl. Nabídl toliko *en bloc* odhad času za celý kalendářní rok, přestože daňové zvýhodnění se poskytuje za kalendářní měsíc. Co se týče reakce na výzvu ze dne 29. 4. 2020, v ní se zmiňuje o šesti (nikoli pěti) měsících, nicméně tento odkaz mířil na splnění podmínky prvního dne v měsíci taktéž obsažené v § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů, nikoli na prokázání kvantitativního ukazatele. Žalovaný sice vnímal možnou nelogičnost právní úpravy, ale bylo věcí zákonodárce, aby upravil zákon o daních z příjmů tak, aby odpovídal různorodosti situací neúplných rodin. Žalovaný dále odkázal na rozsudek krajského soudu v jiné věci (ze dne 23. 7. 2021, č. j. 51 Af 3/2020-55), v němž soud uznal, že je možné, aby správce daně přiznal daňové zvýhodnění v poměrné části na základě uplatnění nároku za odlišné kalendářní měsíce, avšak při splnění konkrétních předpokladů. Tento názor nebyl později zpochybněn ani v řízení o kasační stížnosti. Podmínkou je buď doložení dohody rodičů ohledně toho, na které kalendářní měsíce bude který z nich zvýhodnění uplatňovat, anebo rozsudku soudu, který nahrazuje souhlas jednoho rodiče s uplatněním nároku na daňové zvýhodnění. To se v nynějším případě nestalo a matka dětí uplatňovala daňové zvýhodnění za všech dvanáct měsíců roku, přičemž děti stěžovatele byly po celé zdaňovací období členy společně hospodařící domácnosti matky. V takové situaci nebyly daňové orgány oprávněny daňové zvýhodnění „rozdělovat“, což potvrzuje i názor Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 2. 2. 2024, č. j. 10 Afs 276/2023-50. Stěžovateli tak ve světle uvedené judikatury zbývala pouze možnost jiným způsobem prokázat, že o děti skutečně pečuje v rozsahu, za který uplatňuje nárok. Stěžovatel však konkrétní měsíce, v nichž by naplnil kvantitativní ukazatel, netvrdil a neprokazoval. Je sice pravdou, že takové dokazování by bylo složitější, nikoli však nemožné. Vyšší nároky na stěžovatele při dokazování jsou logicky dány existencí konkurenčního nároku matky a nelze je považovat za neúměrně přísné.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a oprávněnou osobou. Stěžovatel je rovněž řádně zastoupen.

[10] Nejvyšší správní soud se dále zabýval přípustností kasační stížnosti s ohledem na to, že se jedná již o druhou kasační stížnost v téže věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), opakovaná kasační stížnost není přípustná, s výjimkou případů, v nichž stěžovatel namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, nicméně dospěl k závěru, že s ohledem na účel § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., kterým je

pokračování

zabránit, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval otázkami, ke kterým již v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci vyjádřil svůj závazný právní názor, nebude nepřipustná kasační stížnost proti druhému či dalšímu rozhodnutí krajského soudu, pokud Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost nebo jiné procesní pochybení. V takovém případě se totiž nemohl vyjádřit k meritu věci a nepřezkoumal rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Zrušujícím důvodem v rozsudku osmého senátu byla právě nepřezkoumatelnost původního rozsudku krajského soudu. Kasační stížnost je tak **přípustná**.

[11] Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Přitom zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Na základě tohoto posouzení dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[12] Nejvyšší správní soud před samotným věcným přezkumem posuzoval naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to primárně v návaznosti na stěžovatelovu argumentaci o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a jiné vadě soudního řízení. Rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, zejména pokud není zřejmé, z jakého důvodu soud považoval námitky za liché, mylné či vyvrácené, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, či proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný a jak posoudil skutečnosti mající pro věc zásadní význam (např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Jde-li o tzv. jiné vady soudního řízení, u nich je vždy klíčové posoudit, zda měly skutečně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ne každé procesní pochybení totiž vede k nezákonnému rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, či rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59).

[13] Podle § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů *společně hospodařící domácnosti se pro účely daní z příjmů rozumí společenství fyzických osob, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby.*

[14] 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.*

[15] Jestliže stěžovatel tvrdil, že krajský soud neposoudil, zda stěžovatel naplnil znaky společně hospodařící domácnosti ve smyslu § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů, nelze mu dát za pravdu. Krajský soud v bodech 21 až 26 napadeného rozsudku stěžovateli v návaznosti na rozhodnutí žalovaného vysvětlil, že znaky společně hospodařící domácnosti podle § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů mohou být fakticky naplněny i ve vztahu

k oběma rodičům, kteří spolu nežijí. V takovém případě je nutné zkoumat, ve které z takových domácností jsou naplněny více, a to zejména prostřednictvím tzv. kvantitativního ukazatele (k jeho aplikaci viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 155/2019-46, či ze dne 30. 11. 2023, č. j. 3 Afs 254/2021-42). Že by stěžovatelova domácnost nesplňovala formální znaky podle § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů, soud nijak nespороval. Za referenční období lze přitom podle krajského soudu ve smyslu § 35c odst. 10 téhož zákona považovat i jednotlivé kalendářní měsíce. Právě možnost naplnění kvantitativního ukazatele (a tedy toho, který z rodičů v daném referenčním období pečuje o děti více) napadený rozsudek vzal v úvahu s tím, že stěžovatel nadále nabízel pouhou aproximací času péče o děti za celý kalendářní rok, v němž tvoří rozsah jeho péče zhruba 40 % celkového času (z čehož plyne, že matka dětí pečuje kumulativně za celý rok o děti ve větším časovém rozsahu), a současně odmítal, že by měl tvrdit a dokazovat naplnění kvantitativního kritéria ve vztahu ke konkrétně určeným měsícům kalendářního roku. Za této procesní situace mu tak soud nemohl ve vztahu k jeho nároku na daňové zvýhodnění vyhovět.

[16] Nejvyšší správní soud k tomuto shrnutí připomíná, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění napadeného rozsudku je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument žaloby (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body 29 a 30, či rozsudek NSS ze dne 6. 11. 2023, č. j. 10 As 276/2021-110, bod 12). Z napadeného rozsudku lze se zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění (zejména pokud jde o odkazy na dřívější rozsudky NSS týkající se posuzování společně hospodařící domácnosti, včetně kasačně závazného rozsudku osmého senátu) seznat, jaký názor zaujal krajský soud vůči skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí věci. Proto napadený rozsudek z hlediska přezkoumatelnosti ob stojí.

[17] Co se týče vady soudního řízení, která měla spočívat v tom, že krajský soud se na jednu stranu ztotožnil se stěžovatelovou námitkou, že daňové zvýhodnění lze poskytovat i poměrně za určitou část kalendářního roku, ale současně nezrušil rozhodnutí žalovaného, lze zdůraznit, že krajský soud v napadeném rozsudku neměl za to, že by žalovaný o věci za nastalé procesní situace rozhodl nesprávně. Daňové zvýhodnění stěžovateli s ohledem na jeho přesvědčení ohledně neadekvátnosti (praktické nemožnosti) dokazování kvantitativního ukazatele společně hospodařící domácnosti pro konkrétní kalendářní měsíce (a rovněž v návaznosti na to, že právě daňový subjekt je podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tím, kdo má nést v daňovém řízení důkazní břemeno) nešlo uznat ani za pět měsíců, čímž bylo vyměření daně z příjmů provedeno v souladu se zákonem. Nebylo tak smysluplné, aby krajský soud rušil rozhodnutí, jehož výroková část ob stojí.

[18] Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že stěžovatel měl v řízení před krajským soudem dostatečnou možnost reagovat na aktuální vývoj věci na ústním jednání konaném dne 26. 3. 2025; případně se mohl k věci vyjádřit i poté, co mu bylo doručeno vyjádření žalovaného ze dne 22. 7. 2024 navazující na vydání rozsudku osmého senátu. Na ústním jednání stěžovatel podle záznamu obsaženého v soudním spise sdělil, že rozdělení daňového zvýhodnění považuje za možné s tím, že kvantitativní kritérium bylo Nejvyšším správním soudem do určité míry relativizováno. Daňové zvýhodnění za pět měsíců roku mohl

pokračování

uplatnit, neboť toto uplatnění odpovídalo rozsahu jeho péče, který je dán rozsudkem opatrovnického soudu (kumulativně za celý rok). Jím zvolený způsob uplatnění nároku nadále považoval za rozumný a spravedlivý výklad zákona o daních z příjmů. Pokud by Nejvyšší správní soud zastával v rozsudku osmého senátu ten názor, že kvantitativní ukazatel má platit opravdu bezvýjimečně, nebylo by podle něj hospodárné, aby původní rozsudek krajského soudu rušil. Možnost sledování kvantitativního hlediska v každém kalendářním měsíci stěžovatel přímo označil za „neživoucí výklad“ § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů, neboť není prakticky možné zkoumat kvantitativní hledisko v průběhu každého kalendářního měsíce. Stěžovatel též na jednání výslovně uvedl, že nemá žádné důkazní návrhy.

[19] Za dané procesní situace se Nejvyšší správní soud neztotožnil s názorem stěžovatele, že řízení před krajským soudem bylo stiženo vadou, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud v rozsudku osmého senátu kvantitativní hledisko určení společně hospodařící domácnosti nijak nerelativizoval (viz bod 21 rozsudku osmého senátu). Naopak v bodě 15 odůvodnění přímo uvedl, že dřívější judikaturou dovozený předpoklad, že dítě může být současně členem pouze jedné společně hospodařící domácnosti, „*nevylučuje možnost použití § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů, a tedy poskytování daňového zvýhodnění za konkrétní kalendářní měsíce*“. Ani v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2023, č. j. 3 Afs 254/2021-42 nebylo kvantitativní hledisko nijak popřeno. V tomto ohledu měl krajský soud rozvinout dosavadní judikaturní výklad týkající se určení společně hospodařící domácnosti, který nebyl zpochybněn, ve vztahu ke specifickým rodinným poměrům stěžovatele a přezkoumatelně posoudit, zda je nárok stěžovatele na poskytnutí daňového zvýhodnění za konkrétní kalendářní měsíce oprávněný. To krajský soud učinil s tím, že konstatoval, že stěžovatel netvrdil a neprokázal konkrétní měsíce, v nichž z hlediska kvantitativního kritéria společně hospodařící domácnosti pečuje o děti ve větším rozsahu než jejich matka.

[20] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že řízení před správními soudy ovládá zásada dispoziční, podle které soud nemůže z vlastního podnětu nahrazovat žalobcovu iniciativu, nemůže tedy za něj ani domýšlet či doplňovat jeho tvrzení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 11. 9. 2025, č. j. 1 Afs 237/2024-58, bod 37, či ze dne 5. 6. 2025, č. j. 1 As 313/2024-140, bod 16). V nynější situaci, kdy stěžovatel na ústním jednání ve vztahu k daňovému i soudnímu řízení odmítal možnost dokazovat naplnění kvantitativního kritéria společně hospodařící domácnosti pro konkrétní měsíce kalendářního roku, nebylo namístě, aby krajský soud vrátil věc do fáze daňového řízení, neboť stěžovatelem nadále zastávaná argumentace o tom, že *v souhrnu* pečuje o děti přibližně pět měsíců v kalendářním roce, čímž má nárok na poměrnou část daňového zvýhodnění za pět měsíců kalendářního roku, důvodnost žaloby nezakládala. Důvodnost žaloby mohla být případně dána v situaci, kdy by stěžovatel v dalším řízení navazujícím na závěry rozsudku osmého senátu z důvodu existence více variant výkladu zohledňujících § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů namítal, že v konkrétně určených kalendářních měsících roku 2019 pečoval o své děti ve větším rozsahu než jejich matka, a že jej správce daně ve výzvě k odstranění pochybností vůbec neseznámil s tím, že neprokázal, že by v rámci referenčního období jednotlivých kalendářních měsíců, v jeho domácnosti byly jeho děti déle než u jejich matky, na což by mohl reagovat adekvátním doplněním důkazů [čímž by správce daně případně nemusel unést důkazní břemeno ve vztahu k vyjádřeným pochybnostem podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

Stěžovatel však tímto způsobem vůbec neargumentoval, ač tak mohl učinit, neboť žalovaný ve vyjádření ze dne 22. 7. 2024 výslovně uváděl, že daňové zvýhodnění se poskytuje za kalendářní měsíc, a tedy v každém jednotlivém kalendářním měsíci musí být tzv. kvantitativní ukazatel naplněn. Sám stěžovatel tak zvolil procesní strategii, ve které toto posouzení žalovaného jako „neživoucí výklad“ obecně odmítl, aniž by pro případ, že se krajský soud ztotožní s posouzením žalovaného uvedl argumentaci k (ne)unesení důkazního břemene, která by byla v jeho zájmu. Krajský si proto nemohl argumentaci stěžovatele „domyslet za něj“ a nahrazovat tak jeho iniciativu. Ani námitka existence jiné vady řízení proto není důvodná.

[21] Stěžovatel dále namítal, že tiskopis daňového přiznání neumožňuje označit konkrétní kalendářní měsíce, v nichž vzniká nárok na daňové zvýhodnění, a že ve své reakci ze dne 14. 5. 2020 k výzvě správce daně označil šest měsíců (leden, březen, červen, září, listopad a prosinec) roku 2019, na jejichž počátku se děti nacházely v jeho domácnosti. Jde-li o tiskopis daňového přiznání, ten v rozhodném období skutečně předpokládal pouze uvedení počtu měsíců, v nichž dítě žije s poplatníkem ve společné domácnosti (přičemž stěžovatel v něm u obou svých dětí uvedl číslo „5“). Současně však tento tiskopis umožňoval doplnit přílohy, a to i ty, které typově neodpovídají žádné z variant uvedených ve formuláři (tzv. další přílohy výše neuvedené). V rámci těchto příloh mohl stěžovatel svůj nárok dále specifikovat a opřít jej o odpovídající podklady. Protože správce daně vyhodnotil doložené podklady jako nedostačující, vyzval stěžovatele k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti uplatnění daňového zvýhodnění. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel vyjádřením ze dne 14. 5. 2020, v němž sice označil šest uvedených měsíců, avšak v kontextu tvrzení, že pro uplatnění daňového zvýhodnění na děti je podstatný začátek měsíce (srov. znění § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů). Nešlo tedy o označení měsíců, o kterých by stěžovatel tvrdil, že v nich došlo i ke splnění kvantitativního ukazatele společně hospodařící domácnosti, tedy že by v daném měsíci byly děti v jeho péči ve větším časovém rozsahu než v péči jejich matky. I pokud by však zmíněné měsíce skutečně bylo možné považovat za určení kalendářních měsíců, v nichž měl stěžovatel o děti pečovat ve větším rozsahu nežli jejich matka, doložené přílohy stěžovatele splnění kvantitativního kritéria pro jednotlivé měsíce nedokládaly. To ostatně připomněl i krajský soud v bodě 26 napadeného rozsudku, v němž odůvodnil, proč stěžovatelově žalobě nelze vyhovět. Stěžovatel totiž i v soudním řízení po zrušujícím rozsudku osmého senátu nadále směřoval svá tvrzení a dokazování k tomu, že má nárok na daňové zvýhodnění kvůli tomu, že *kumulativně* za celý kalendářní rok přibližně po dobu pěti měsíců (tedy cca 40 % veškeré doby kalendářního roku) pečuje o své děti, a to v souladu s doloženým rozsudkem opatrovnického soudu, přestože si musel být vědom, že Nejvyšší správní soud nijak nezpochybnil využitelnost kvantitativního kritéria pro určení společně hospodařící domácnosti.

[22] Stěžovatel rovněž měl za to, že výklad zastávaný krajským soudem ohledně způsobu rozdělení daňového zvýhodnění je nesprávný. Za logický, z hlediska dokazování přiměřený a také praktický považoval vlastní výklad § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů (viz výše), který umožňuje aplikovat právní normu bez nesmyslně zvýšených nákladů (např. vedení kalendářů pobytu při zohlednění nepravidelností nastaveného styku apod.) a který je rovněž ohleduplný k právu na soukromý a rodinný život. Nejvyšší správní soud však ani této kasační námitce nepřisvědčil.

pokračování

[23] Kasační soud předně shrnuje, že podrobný výklad pojmu společně hospodařící domácnosti již byl proveden ve věci jiného stěžovatele ve shora uvedeném rozsudku č. j. 8 Afs 155/2019-46 a dále v rozsudku č. j. 3 Afs 254/2021-42. Těmito rozsudky došlo k vymezení tzv. kvantitativního kritéria coby hlediska určování této domácnosti pro daňové účely při možné existenci více domácností, u nichž lze s ohledem na skutečnost, že dítě zde má plnohodnotné zázemí, dovozovat naplnění pojmových znaků společně hospodařící domácnosti podle § 21e odst. 4 zákona o daních z příjmů (typicky v případě střídavé péče dvou odděleně žijících rodičů). Účelem kvantitativního kritéria je především zamezit tomu, aby byl nárok na daňové zvýhodnění za totéž dítě poskytován v případech odděleně žijících rodičů dvakrát za stejné období. K danému pojmu se posléze vyjadřoval i Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 5. 2022, sp. zn. II. ÚS 2686/21, v němž neshledal neústavnost výkladu daného pojmu, jak jej předtím detailně provedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 155/2019-46.

[24] S výkladem pojmu společně hospodařící domácnosti, který podal krajský soud v návaznosti na specifickou situaci stěžovatele, Nejvyšší správní soud souhlasí. Neexistuje-li mezi odděleně žijícími rodiči odpovídající dohoda, kdo bude uplatňovat daňové zvýhodnění (nebo případně nahrazení souhlasu druhého rodiče rozsudkem civilního soudu), je na tom, kdo uplatňuje nárok, aby dále prokazoval splnění podmínek pro získání daňového zvýhodnění (viz též bod 24 rozsudku č. j. 3 Afs 254/2021-42). Splnění podmínek lze přitom vázat na konkrétní kalendářní měsíce, neboť podle § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů se daňové zvýhodnění poskytuje ve výši *1/12 za každý kalendářní měsíc*. Ze znění tohoto ustanovení zřetelně vyplývá, že se daňové zvýhodnění přiznává za jednotlivé kalendářní měsíce, avšak nikoli za péči o vyživované dítě v trvání určitého počtu měsíců roku. Nejvyšší správní soud souhlasí, že jednodušším postupem by nepochybně bylo uplatňovat daňové zvýhodnění jen kumulativně za období celého kalendářního roku, nicméně je na první pohled zřejmé, že tento postup v případě stěžovatele nemohl vést k úspěšnému uplatnění nároku, neboť v průběhu celého kalendářního roku pečuje o děti jen v rozsahu přibližně 40 % času (což je menší časový rozsah nežli matka dětí), a kvantitativní kritérium v ročním referenčním období proto nesplňuje. Nešlo ovšem dopředu vyloučit, že v určitých konkrétních měsících roku mohl být s ohledem na různé nepravidelnosti styku nastaveného opatrovnickým soudem tím, v jehož domácnosti děti pobývaly více času, a právě v těchto konkrétních měsících případně mohlo být nasnadě, aby stát poskytl daňové zvýhodnění právě jemu (namísto matce dětí).

[25] Stěžovatel však konstantně odmítal, že by měl prokazovat naplnění kvantitativního kritéria ve vztahu ke konkrétním měsícům roku, v nichž o děti pečuje ve větším rozsahu. Krajský soud tak posoudil nastolenou právní otázku správně. Pokud jde o stěžovatelem zastávanou „aproximativní metodu“, ta by mohla být pro rozdělení daňového zvýhodnění použita pouze v případě, že by v judikatuře došlo k opuštění kvantitativního kritéria (tj. opuštění určování toho, u kterého z odděleně žijících rodičů jsou děti v referenčním období většinu času) – pak by dávalo smysl přiznat stěžovateli poměrnou část daňového zvýhodnění i za stavu, kdy stěžovatel o děti pečuje jen po menší část kalendářního roku (v rozsahu cca 40 % celkového času). Judikturní závěry uvedené ve shora uvedených rozsudcích NSS však nebyly překonány a sedmý senát se s nimi ztotožňuje (neshledal tedy důvod se od nich odchýlit). Je tak nezbytné kvantitativní kritérium nadále považovat za

primární nástroj, jak pro daňové účely určit právě jednu z vícero potenciálních společně hospodařících domácností, které bude stát poskytovat úlevu formou daňového zvýhodnění.

[26] Jestliže stěžovatel poznamenává, že dokazování naplnění kvantitativního kritéria pro referenční období konkrétního měsíce by bylo prakticky nemožné a zasahující do práva na soukromý a rodinný život, Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí. Větší rozsah péče za konkrétní měsíc kalendářního roku šlo prokázat např. prostřednictvím rozsudku opatrovnického soudu, v němž je stanoveno rozdělení péče mezi rodiče, a k tomu doložených údajů o tom, po které dny děti se stěžovatelem trávily čas nad rámec pravidelného styku (např. v době prázdnin, při nemoci atp.). Takové dokazování neklade na daňové subjekty žádné extrémní nároky, které by v praxi nebylo možné splnit. Nejvyšší správní soud rovněž nemá za to, že požadavek na dostatečně konkrétní tvrzení a předkládání důkazů v daňovém řízení by mohl zasáhnout do práva stěžovatele či jeho dětí na soukromý a rodinný život. Pokud tento zásah stěžovatel tvrdil, měl své tvrzení opřít o zcela konkrétní věcnou argumentaci o tom, v čem takový zásah spočívá, což však neučinil.

[27] Nejvyšší správní soud dodává, že závěr o případné možnosti rozdělit daňové zvýhodnění nebyl rozsudkem č. j. 10 Afs 276/2023-50, na který žalovaný poukazoval ve svém vyjádření, zpochybněn. Nejvyšší správní soud zde reagoval na skutkový stav, kdy oba rodiče *v plném rozsahu* (tj. oba za celý kalendářní rok) uplatnili daňové zvýhodnění na totéž dítě. Poměrného nároku, tedy poskytnutí zvýhodnění jen za určité měsíce, se žalobce v dané věci vůbec nedovolával (viz bod 19 citovaného rozsudku). Daňové orgány následně vyšly ze skutečnosti, že neexistovala dohoda mezi rodiči o uplatnění daňového zvýhodnění, a též z rozsudku opatrovnického soudu, z něhož vyplynulo, že dítě trvale žije ve společně hospodařící domácnosti s matkou (bod 22). Kasační soud v návaznosti na tuto situaci zdůraznil, že daňové zvýhodnění lze poskytnout pouze jednou, a nárok na daňové zvýhodnění *v rámci referenčního období kalendářního roku* nelze rozdrobovat (přísluší buď jednomu, anebo druhému rodiči podle toho, kdo o dítě pečuje více). Je evidentní, že Nejvyšší správní soud se nevyjadřoval k otázce uplatnění nároku za jednotlivé kalendářní měsíce, který vznesl stěžovatel s odkazem na § 35c odst. 10 zákona o daních z příjmů, ale k uplatnění nároku za celý kalendářní rok v situaci, kdy dítě tvořilo na základě kvantitativního kritéria společně hospodařící domácnost s matkou. Z uvedeného rozsudku dále jednoznačně vyplývá, že pokud je za referenční období zvolen kalendářní rok, posuzuje se naplnění kvantitativního kritéria společně hospodařící domácnosti právě za tento rok, a s nárokem nelze uspět, pokud žalobce přichází s tvrzením, že o dítě pečuje pouze po menší část referenčního období. Uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu tak představuje další zdroj argumentace podporující závěr, že nároku stěžovatele v právě projednávané věci nešlo v návaznosti na jeho tvrzení a důkazní návrhy vyhovět.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a odst. 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení

pokračování

o kasační stížnosti úspěšný, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. března 2026

David Hipšr
předseda senátu