

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK

8/2026

Aktualizační servis k daňové legislativě

Právní stav: 31. srpna 2026

- **Přehled vydání aktualizačního servisu od ledna 2026** Strana 2
- **Základní legislativní přehled za leden až srpen 2026** Strana 3
Stručně ke změnám a novinkám v předpisech týkajících se daní
- **Daň z přidané hodnoty: Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu** Strana 6
Hlášení o pořízení a fikce zaplacení daně
- **Daňová judikatura: Časová hranice pro uplatnění daňového zvýhodnění** Strana 8
Vybíráme z důležitých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v daňových věcech
- **Správa daní: Změna místní příslušnosti správce daně od roku 2027** Strana 15
Nad návrhem novely zákona o Finanční správě ČR

[DanovyMesicnik.online](https://danovy.mesicnik.online)



EKONOMICKÝ
SOFTWARE

#1

POHODA

PŘEHLED VYDÁNÍ AKTUALIZAČNÍHO SERVISU PRO ROK 2026

1. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 2. února 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za leden

2. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 2. března 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za únor

3. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 2. dubna 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za březen

4. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 4. května 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za duben

5. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 1. června 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za květen

6. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 1. července 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za červen

7. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 3. srpna 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za červenec

8. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 1. září 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za srpen

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK 8 / 2026 (Aktualizační servis k daňové legislativě pro uživatele publikací řady Daňové zákony 2026)

© 2026 DonauMedia, s. r. o., Talleroва 4, Bratislava. Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz

Upozornění: *Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Jediným rozhodujícím zněním zákonů v případě pochybností a sporů jsou texty ve Sbírce zákonů. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody a/nebo trestního stíhání.*

ZÁKLADNÍ LEGISLATIVNÍ PŘEHLED

■ Předpisy publikované ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv

V přehledu jsou uvedeny všechny zákony, novely a další předpisy týkající se daní, které byly od 1. ledna 2026 do 31. srpna 2026 zveřejněny ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2026 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou!**

Vyhláška č. 78/2026 Sb., kterou se mění vyhláška č. 573/2025 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2026

■ **Datum publikování:** 26. května 2026

■ **Obsah předpisu:** Vyhláška stanovila výši průměrné ceny motorové nafty podle § 158 odst. 3 věty třetí zákonníku práce na 44,50 Kč za 1 litr.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** změna § 4 písm. c) vyhlášky č. 573/2025 Sb.

■ **Účinnost:** 1. června 2026

Zákon č. 90/2026 Sb., kterým se mění zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

■ **Datum publikování:** 10. června 2026

■ **Obsah předpisu:** Pro účely stanovení zálohy na pojistné na důchodové pojištění a na příspěvek na státní politiku zaměstnanosti byla zpětně od 1. ledna 2026 snížena minimální výše měsíčního vyměřovacího základu osoby samostatně výdělečně činné vykonávající hlavní samostatnou výdělečnou činnost z dosavadních 40 % na 35 % průměrné mzdy.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 15b odst. 1 a 4, Přejímaná ustanovení

■ **Účinnost:** 1. července 2026

Zákon č. 128/2026 Sb., kterým se mění zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

■ **Datum publikování:** 23. července 2026

■ **Obsah předpisu:** V návaznosti na změny zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření se v zákoně o daních z příjmů změnila podmínky daňové podpory (osvobození od daně z příjmů) u produktu spoření na stáří v případě jednorázového vyrovnání z penzijního připojištění nebo z doplňkového penzijního spoření před dosažením 60 let věku, pokud na toto plnění vznikl nárok. Tato změna se fakticky týká osob, které do systému penzijního spoření vstoupily před 30. prosincem 2023. Daňovou podporu je možné za stanovených podmínek uplatnit i zpětně. Rozšířen byl výčet výjimek z povinnosti navrátit daňovou podporu produktu spoření na stáří při předčasné výplatě peněžních prostředků nebo plnění z tohoto produktu o jednorázové vyrovnání poskytované některým účastníkům podle nového § 28a zákona o doplňkovém penzijním spoření.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** Zákon obsahuje malou novelu zákona o daních z příjmů v § 15b odst. 1 a 4

■ **Účinnost:** 1. srpna 2026

■ Předpisy v závěrečné fázi legislativního procesu

V přehledu jsou uvedeny všechny návrhy zákonů a novel týkající se daní ve třetím čtení v Poslanecké sněmovně, na programu jednání v Senátu, schválené zákony na podpisu u prezidenta, nebo zákony a novely prezidentem již podepsané, ale dosud nezveřejněné ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2026 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny modrou barvou!

Zákon o evidenci tržeb a o změně některých dalších zákonů

■ **Datum poslední změny v legislativním procesu:** 19. srpna 2026 vráceno Senátem do Poslanecké sněmovny s pozměňovacími návrhy, očekává se nové projednání Poslaneckou sněmovnou v září

- **Obsah předpisu:** Zákon upravuje povinnost evidence kontaktních hotovostních i bezhotovostních plateb a obsahuje rozsáhlé změny v zákoně o daních z příjmů a v zákoně o dani z přidané hodnoty. Dále mění zákon o Finanční správě ČR a o Celní správě ČR.
- **Plánovaná účinnost:** od 1. ledna 2027, částečně ode dne následujícího po vyhlášení

Zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o právních poměrech státních zaměstnanců v ministerstvech a jiných správních úřadech (zákon o státních zaměstnancích)

- **Datum poslední změny v legislativním procesu:** 19. srpna 2026 zamítnuto Senátem, očekává se nové projednání Poslaneckou sněmovnou v září
- **Obsah předpisu:** Zákon obsahuje mimo jiné novelu zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky a zákona č. 323/2025 Sb., o Jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele.
- **Plánovaná účinnost:** od 1. listopadu 2026

Zákon, kterým se mění zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum poslední změny v legislativním procesu:** 20. srpna 2026 zamítnuto Senátem, očekává se nové projednání Poslaneckou sněmovnou v září
- **Obsah předpisu:** Zákon obsahuje mimo jiné novelu zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- **Plánovaná účinnost:** od 1. ledna 2027

Předpisy publikované ve Finančním zpravodaji

V přehledu jsou uvedeny všechny předpisy týkající se daní publikované ve Finančním zpravodaji od 1. ledna 2026 do 31. srpna 2026.

Do přehledu nejsou zařazena sdělení k mezinárodním smlouvám, obecná upozornění na splatnost daní, čísla účtů správců daně apod.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou!**

POKYN č. MF-20 o stanovení lhůt při správě daní (Č. j.: MF-42283/2025/3901-1)

- **Datum publikování:** 4. listopadu 2025 ve Finančním zpravodaji částka 16/2025 pod číslem 19/2025
- **Obsah předpisu:** Ministr financí stanovil lhůty pro příslušné útvary Ministerstva financí, orgány Finanční správy a orgány Celní správy k vyřízení podání osob zúčastněných na správě daní, a to pro případy, kdy nejsou příslušné lhůty stanoveny daňovým řádem.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** tímto pokynem byl zrušen Pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní č. j. MF-21968/2015/39
- **Účinnost:** 1. ledna 2026

POKYN GFŘ-D-71 k doručování do datových schránek fyzických osob (Č. j.: 92810/25/7700-50123-010450)

- **Datum publikování:** 12. ledna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 1/2026 pod číslem 1/2026
- **Obsah předpisu:** Pokyn upravuje doručování do datových schránek fyzických osob, včetně doručování v případech současné existence více zřízených a zpřístupněných datových schránek téže fyzické osoby.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** Nový pokyn ruší (i) Pokyn GFŘ-D-7 k postupu správců daně při doručování prostřednictvím datových schránek č. j. 35136/11-2110-011826 ze dne 21. 12. 2011, (ii) Informaci k doručování písemností osobám se zpřístupněnou datovou schránkou podnikající fyzické osoby zřízovanou od 1. 1. 2023 ze zákona č. j. 7619/23/7100-50123-711442 ze dne 9. 2. 2023 a (iii) Informaci k doručování písemností prostřednictvím datových schránek ve vazbě na Pokyn GFŘ-D-7 č. j. 48850/23/7700-50123-010450 ze dne 25. 7. 2023.
- **Účinnost:** 1. února 2026

Pokyn č. GFŘ-D-74 ke změně umístění spisů v rámci finančního úřadu (Č. j.: 94418/25/7700-50128-011654)

- **Datum publikování:** 12. ledna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 1/2026 pod číslem 2/2026
- **Obsah předpisu:** Pokyn stanoví pravidla pro přesun spisů mezi územními pracovišti v rámci jednoho finančního úřadu, a to tak, aby bylo přihlédnuto zejména k dostupnosti spisu pro daňový subjekt a k hospodárnosti výkonu správy daní.

- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** Nový pokynem se zrušuje pokyn č. GFŘ-D-37, č. j. 57808/18/7700-10124-011654.
- **Účinnost:** 1. února 2026

Pokyn č. GFŘ-D-75 čj. 95534/25/7100-10111-802540, stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2025 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2025

- **Datum publikování:** 14. ledna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 2/2026 pod číslem 3/2026
- **Obsah předpisu:** Pokyn stanovil jednotné kurzy měn uváděných v kurzovním lístku ČNB, které při přepočtu cizí měny pro daňové účely za zdaňovací období roku 2025 použijí poplatníci, kteří nevedli účetnictví.
- **Platnost:** od 14. února 2026

Seznam států uvedených na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie (Informace čj. MF-14066/2026/2401-1)

- **Datum publikování:** 20. března 2026 ve Finančním zpravodaji částka 5/2026 pod číslem 6/2026
- **Obsah předpisu:** Ministerstvo financí zveřejnilo nový seznam států, u kterých se v souladu s § 38fa odst. 2 zákona o daních z příjmů pro účely daní z příjmů hledí na příjmy dosažené prostřednictvím (i) ovládané zahraniční společnosti, která je k poslednímu dni skončení svého zdaňovacího období daňovým rezidentem některého ze států uvedených k takovému datu na příslušném seznamu, nebo (ii) stálé provozovny umístěném v takovém státě, jako by byly uskutečněny ovládající společnosti na území České republiky k okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti.
- **Platnost:** od 20. března 2026

INFORMACE čj. MF-17452/2026/3901-1, opatření obecné povahy vlády České republiky o hromadném prominutí spotřební daně z vybraných minerálních olejů

- **Datum publikování:** 2. dubna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 7/2026 pod číslem 8/2026
- **Obsah předpisu:** Vláda rozhodla prominout část spotřební daně z motorové nafty a jejích směsí, pokud jsou určeny pro pohon vznětových motorů a povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň vznikne v období ode dne 8. dubna 2026 do dne 30. dubna 2026.
- **Platnost:** od 2. dubna 2026

INFORMACE čj. MF-21513/2026/3901-1, opatření obecné povahy vlády České republiky o hromadném prominutí spotřební daně z vybraných minerálních olejů

- **Datum publikování:** 28. dubna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 9/2026 pod číslem 10/2026
- **Obsah předpisu:** Vláda rozhodla prominout část spotřební daně z motorové nafty a jejích směsí, pokud jsou určeny pro pohon vznětových motorů a povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň vznikne v období ode dne 1. května 2026 do dne 31. května 2026.
- **Platnost:** od 1. května 2026

Opatření obecné povahy vlády České republiky o hromadném prominutí spotřební daně z vybraných minerálních olejů (č. j.: MF-26299/2026/3901 -1)

- **Datum publikování:** 26. května 2026 ve Finančním zpravodaji částka 10/2026 pod číslem 11/2026
- **Obsah předpisu:** Osobám, kterým vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních byla prominuta část spotřební daně z minerálních olejů (motorové nafty a jejích směsí), pokud jsou určeny pro pohon vznětových motorů, u nichž povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne v období ode dne 1. června 2026 do dne 30. června 2026, ve výši 1 939 Kč/1 000l.
- **Platnost:** od 1. června 2026 do 30. června 2026

Opatření obecné povahy vlády České republiky o hromadném prominutí spotřební daně z vybraných minerálních olejů (č. j.: MF-32835/2026/3901 -1)

- **Datum publikování:** 29. června 2026 ve Finančním zpravodaji částka 11/2026 pod číslem 12/2026
- **Obsah předpisu:** Osobám, kterým vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních byla prominuta část spotřební daně z minerálních olejů (motorové nafty a jejích směsí), pokud jsou určeny pro pohon vznětových motorů, u nichž povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne v období ode dne 1. července 2026 do dne 19. července 2026, ve výši 1 939 Kč/1 000l. Tímto také dnem 19. července 2026 prominutí skončilo.
- **Platnost:** od 1. července 2026 do 19. července 2026

Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu

Pořízení nového dopravního prostředku od plátce daně z přidané hodnoty ze země EU má pro tuzemského plátce daně z přidané hodnoty svá specifika. Jak postupovat, je-li nový dopravní prostředek zakoupen v jiném státě Evropské unie, daňový doklad je vystaven plátcem bez daně z přidané hodnoty a následně je nový dopravní prostředek dopraven do tuzemska?

Vybraná ustanovení o novém dopravním prostředku jsou upravena v § 19 až 19d zákona o dani z přidané hodnoty. Konkrétně pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu je obsaženo v § 19c, kde je celý postup popsán.

V souladu s § 19c odst. 1 až 3 zákona o dani z přidané hodnoty obecně platí, že pořízení nového dopravního prostředku za úplatu z jiného členského státu je vždy předmětem daně v tuzemsku a jako takové je zdanitelným plněním. Uvedené platí pro jakékoliv osoby, které pořizují za úplatu nový dopravní prostředek z jiného členského státu.

Z tohoto a ze souvisejícího § 16 vyplývá, že plátce, který pořizuje za úplatu nový dopravní prostředek, ať již od osoby registrované k dani v jiném členském státě ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 nebo od jiné osoby ve smyslu § 19 odst. 2, uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu a při uplatnění daně postupuje standardním způsobem jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Je povinen přiznat a případně zaplatit daň z tohoto pořízení. Pokud plátce pořizuje za úplatu nový dopravní prostředek z jiného členského státu od osoby, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (od jiné osoby než osoby podle § 16 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), je nadto k daňovému přiznání povinen přiložit ještě hlášení o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu a kopii daňového dokladu nebo dokladu o prodeji nového dopravního prostředku.

Za předpokladu splnění podmínek stanovených v § 72 a následujících je pak plátce také oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně uplatněné při pořízení dotčeného nového dopravního prostředku. V souvislosti s registrací nového dopravního prostředku v registru silničních vozidel pak v souladu s § 19c odst. 4, může osoba, příp. plátce, který pořizuje za úplatu nový dopravní prostředek z jiného členského státu, který bude zapsán v registru silničních vozidel, před podáním daňového přiznání podat hlášení o pořízení nového dopravní-

ho prostředku z jiného členského státu a zaplatit zálohu ve výši daně z pořízení nového dopravního prostředku. K hlášení o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu je povinen přiložit kopii daňového dokladu nebo dokladu o prodeji nového dopravního prostředku. Zaplacení zálohy správce daně na žádost pořizovatele potvrdí.

Uvedená možnost podat hlášení o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu a zaplatit zálohu ve výši daně z pořízení nového

Verzi s podrobnými komentáři novel objednávejte na Danove-Zakony.cz

SPV | SPOLEČNOSTI PRO VÁS | PRODEJ A ZAKLÁDÁNÍ SPOLEČNOSTÍ

Úplná znění platná v roce 2026

DAŇOVÉ ZÁKONY

Celoroční interaktivní komplet nejnovějších úplných znění zákonů s komentáři změn, e-booků, podcastů, aktualizací a servisního webu

Vždy aktuální stav

Daň z příjmů / Opatření v oblasti daní / Daň z přidané hodnoty / Daň silniční / Daň z nemovitých věcí / Daňový řád

DanoveZakony365.cz

EXPERT

V ceně: eBook

POHODA #1

dopravního prostředku před podáním daňového přiznání vychází ze skutečnosti, že podle § 6 odst. 3 písm. c) zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, je pro zápis silničního motorového vozidla do registru silničních vozidel v případě pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu podmínkou zaplacení daně z přidané hodnoty a žadatel tak v souladu ustanovením § 6 odst. 5 písm. d) k žádosti o zápis silničního vozidla do registru silničních vozidel musí přiložit potvrzení o zaplacení této daně.

V souladu s § 19c odst. 5 se pak pro účely vydání shora uvedeného potvrzení o zaplacení daně v případě pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu uvedená záloha považuje za zaplacenou plátcem, pokud

- a) tento dopravní prostředek vložil plně do obchodního majetku,
- b) mu vznikl u tohoto přijatého zdanitelného plnění nárok na odpočet daně v plné výši,
- c) jde o vybraný osobní automobil, je daň na vstupu stanovena podle § 72 odst. 3 písm. b),
- d) s hlášením o pořízení nového dopravního prostředku sdělí skutečnosti podle písmen a) až c) správci daně,
- e) není nespolehlivým plátcem a
- f) nemá evidovaný nedoplatek na dani z přida-

né hodnoty s výjimkou nedoplatku, u kterého je povoleno posečkání jeho úhrady nebo rozložení jeho úhrady na splátky.

§ 19c odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty tak pro účely vydání potvrzení o zaplacení daně ve své podstatě řeší tzv. „fikci zaplacení uvedené zálohy“, respektive podmínky, za kterých se v případě plátce záloha považuje za zaplacenou.

Žádost o vystavení potvrzení o zaplacení zálohy by pak měla být nejvhodněji podána přímo spolu s hlášením o pořízení nového dopravního prostředku a příslušnými doklady o jeho pořízení. Žádost nemá stanovenou předepsanou formu, nicméně ohledně doložení uvedené fikce zaplacení předmětné daně by žadatel měl spolu se samotným požadavkem na vystavení potvrzení správci daně doložit naplnění požadovaných relevantních skutečností podle § 19c odst. 5. Potvrzení o zaplacení daně by měl správce daně vystavit bezprostředně po prověření splnění podmínek pro jeho vystavení.

Interaktivní formulář aktuálního tiskopisu Hlášení o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu je dostupný v databázi daňových tiskopisů na stránkách Finanční správy a odesílá se správci daně zpravidla jako příloha obecné písemnosti.

Časová hranice pro uplatnění daňového zvýhodnění

Je-li slovní spojení „do dovršení věku 26 let“ použito jako podmínka pro poskytnutí slevy na studenta v § 35ba odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů či pro daňové zvýhodnění na vyživované dítě v § 35c odst. 6 písm. b) téhož zákona, je třeba takový výraz vykládat jako časové ohrazení končící dnem předcházejícím dni dovršení věku 26 let. K dovršení věku 26 let přitom dochází na samém počátku (v 00:00 hodin) dne a měsíce, který je svým označením shodný se dnem a měsícem narození osoby, k níž se tato podmínka vztahuje.

Vyplývá to z jednoho z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 4 Afs 288/2023- 52 ze dne 30. května 2025.

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. Daniele 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, takto:

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 odvolá-

ní 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

**Objednávejte na
Danove-Zakony.cz**

DanoveZakony365.cz

**DAŇOVÁ
JUDIKATURA**

Nejnovější rozsudky Soudního dvora
Evropské unie, Ústavního soudu
a Nejvyššího správního soudu
ovlivňující daňovou praxi

V ceně:
eBook
audiobook
@

Díl VIII.

SPV | SPOLEČNOSTI
PRO VÁS | PRODEJ
A ZAKLADÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ

**EKONOMICKÝ
SOFTWARE**

POHODA #1

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 namístě 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 kraj-

ský 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 upozadován. 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.

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 stě-

žovatel 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 předestřený nynější výklad neexistuje. Tento výklad však žalobci považují za nepodložený a nepřípustný. 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 díkce § 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 snížená 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.

[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 ná-

zor zastávaný stěžovatelem považuje za správný, byť k tomuto závěru dospívá dílem na základě jiné než stěžovatelem uplatněné argumentace. K dále uvedenému pak předdesílá, 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 (započetí) 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 souloví 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 cokoli 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 protirečí. 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 nepřipustně 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 nepochybně 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 nepřipustného 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 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 zákonodárce 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.

VI.

[37] Jelikož Nejvyšší správní soud považuje kasač-

ní 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.

Změna místní příslušnosti správce daně od roku 2027

Finanční úřady získají od roku 2027 možnost změnit místně příslušný finanční úřad podnikatele nebo jiného registrovaného subjektu, pokud to bude potřebné v zájmu rovnoměrného rozložení výkonu působnosti mezi jednotlivými finančními úřady. V současnosti zatím neplatí místní příslušnost jen při realizaci daňových kontrol a vymáhání daní, kdy z hlediska daňového subjektu může tyto agendy vůči němu vykonávat kterýkoli z finančních úřadů.

Zákon o evidenci tržeb, který bude po vrácení ze Senátu znovu projednávat Poslanecká sněmovna (a bude zcela jistě schválen), bude obsahovat také novelu zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Nový § 12b nazvaný *Zvláštní ustanovení o změně místní příslušnosti* upravuje od 1. ledna 2027 možnost dosud místně příslušného finančního úřadu změnit tuto místní příslušnost vlastním rozhodnutím na jiný finanční úřad. Důvodem bude zájem rovnoměrného rozložení výkonu působnosti mezi jednotlivými finančními úřady.

Změnu určení místní příslušnosti bude možné použít také při změně určení příslušnosti Specializovaného finančního úřadu nebo pro jiné oblasti působnosti finančního úřadu. Dojde-li ke změně určení místní příslušnosti v případě daňového subjektu, u něhož došlo k delegaci místní příslušnosti správce daně, zaniká v odpovídajícím rozsahu tato delegace ke dni přechodu místní příslušnosti správce daně.

Navržený § 12b bude speciální normou vůči jiným předpisům upravujícím vymezení místní příslušnosti ve věcech správy daní a dalších agend spadajících do působnosti finančních úřadů. Standardně určená místní příslušnost podle daňového řádu, správního řádu, zákona č. 250/2016 Sb., popř. jiných daňových nebo dalších zákonů tak bude pro potřeby jednoho konkrétního orgánu – finančního úřadu – potenciálně modifikována speciálním nástrojem.

Hlavní důvod novelty

Soustava Finanční správy ČR se podle důvodové zprávy k návrhu dlouhodobě potýká s nerovnoměrným zatížením z hlediska územní koncentrace počtu daňových subjektů a vedených řízení při správě daní, popřípadě při výkonu dalších navazujících působností, což by se do budoucna negativně odrazilo i na poli zaváděné evidence tržeb. Čelí přitom problému nerovnoměrného využívání personálních kapacit, zejména při

srovnání regionu hlavního města a ostatních lokalit, způsobeného odlišným vývojem počtu daňových subjektů v těchto oblastech. Intenzita této disproporce může na jedné straně způsobovat nerovný přístup k daňovým subjektům a k plnění daňových povinností, na straně druhé snižovat efektivitu správy daní v přetížených regionech.

Tyto trendy jsou způsobeny více faktory. Jedná se typicky o zájem daňových subjektů etablovat sídlo v hlavním městě z prestižních nebo účelových důvodů. Současně nelze reálně budovat adekvátní personální kapacity v exponovaných lokalitách, kde je mimo jiné zpravidla nižší poptávka po pracovních místech ve Finanční správě ČR a současně vyšší míra fluktuace. Problém proto v principu nelze řešit prostým navýšením počtu systemizovaných míst v exponovaných lokalitách, anebo jejich převodem z lokalit méně exponovaných, neboť zejména v hlavním městě je reálná obsaditelnost míst značně problematická. Uvedené faktory pak negativně doplňuje legislativní úprava, která fakticky umožňuje daňovým subjektům volně volit svého správce daně tím, kde si zvolí své sídlo, respektive místo pobytu.

Předmět speciální úpravy

Předmětem navrhované speciální úpravy změny místní příslušnosti ve finančních úřadech je de facto umožnění toho, aby správa daní a dalších navazujících agend ve vztahu ke konkrétnímu adresátu mohla být relativně jednoduchým procesním postupem přenášena mezi jednotlivými finančními úřady a jejich pracovišti tak, aby byla zajištěna rovnoměrná vytíženost těchto základních prvoinstančních článků soustavy orgánů Finanční správy.

Přesun místní příslušnosti správce daně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu by neměla přinést vůči tomuto subjektu sama o sobě negativní dopad. Ten by mohl nastat toliko v případě,

že by uvedeným přesunem došlo v případě daňového subjektu k vyloučení nebo významnějšímu omezení jeho procesních práv. Samotný akt změny místní příslušnosti proto nemusí mít sám o sobě nutně podobu rozhodovací činnosti založené na individualizované správní úvaze ohledně okolností konkrétního případu, ale postačí pouhé formální deklarování změny, její ukotvení v čase a řádné informování daňového subjektu, jehož se týká. To vše v reakci na potřebu redistribuce nápadu agendy mezi jednotlivými finančními úřady a jejich pracovišti, která bude rozhodnutím manažerským a primárně se nebude odvozovat od individuality dotčených případů, ale výhradně od jejich kvantity a rozsahu.

Okruh dotčených osob

Změna určení místní příslušnosti se bude týkat pouze (i) registrovaných daňových subjektů a (ii) daňových subjektů, které jsou podnikateli zapsanými do zákonem stanovené evidence (přičemž obě tyto kategorie se ve své valné většině překrývají, byť tomu tak není zcela bezvýjimečně). S ohledem na současný okruh daní spravovaných finančními úřady, u nichž je zákonem stanovena povinnost registrace, bude navrhané opatření cílit na právnické osoby (ať již mají nebo nemají status podnikatelů) a fyzické osoby podnikající.

V případě fyzických osob podnikajících, které nepodléhají povinnosti registrace, pak bude navržené opatření možné použít pouze v případě těch z nich, které se zapisují do zákonem stanovené evidence. Typicky půjde o registr osob, živnostenský rejstřík, komorové registry, evidence zemědělských podnikatelů atd. Příkladem podnikatelů, kteří nejsou registrovanými daňovými subjekty, ani se uvedeným způsobem neevidují, mohou být autoři, tvůrci či jiní umělci publikující nebo vystupující na základě autorské smlouvy v režimu autorského zákona. V jejich případě použití navržené změny určení místní příslušnosti možné nebude (pokud neprovozují současně ještě jiný typ podnikání, v jehož důsledku již evidováni jsou). Klíčové pak je, že opatření v podobě změny určení místní příslušnosti zejména nebude možné uplatnit v případě nepodnikajících fyzických osob.

Elektronizace správy daní

V případě právnických osob a fyzických osob podnikajících se bude jednat o subjekty, které obecně jsou povinně vybaveny datovou schrán-

kou (popřípadě mají možnost jejího zřízení na žádost v případě zahraničních subjektů) a disponují plnohodnotnou možností se správcem daně oběma směry komunikovat výlučně elektronicky, resp. z velké části mají dnes i takovou povinnost. Určitou výjimku tvoří výše uvedené podnikající fyzické osoby, které nejsou zapsány do zákonem stanovené evidence (tito podnikatelé v souladu s § 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, nedisponují datovou schránkou zřízenou ze zákona). Vymezení okruhu daňových subjektů, kterých se může navrhovaná změna určení místní příslušnosti týkat, bere uvedenou míru elektronizace v potaz, a záměrně proto vedle skupiny registrovaných daňových subjektů pracuje právě s okruhem podnikatelů, v jejichž případě je schopnost a možnost komunikace pomocí ex lege zřízené datové schránky nepochybná.

Kontakt daňového subjektu se správcem daně

Základní kroky v rámci kontaktu mezi daňovým subjektem a správcem daně může daňový subjekt realizovat na kterémkoliv finančním úřadě (učinění podání, provedení platby daně, získání obecných informací atd.). Každý daňový subjekt má v rámci Finanční správy České republiky rovněž možnost využívat nástroj v podobě daňové informační schránky (portál MOJE daně).

Daňovému subjektu bude garantováno obdobné právo, jaké již dnes zákon předpokládá při výkonu tzv. vybrané působnosti finančního úřadu, tj. právo seznámit se s obsahem klíčových písemností vedených v příslušném spise v sídle finančního úřadu, který je daňovému subjektu dostupný podle místa jeho pobytu, resp. sídla. V praxi je ze strany orgánů Finanční správy České republiky aplikován rovněž institut tzv. korespondenčního nahlížení do spisu při správě daní.

Pro případ potřeby osobního jednání mezi daňovým subjektem či jeho zástupcem a úředními osobami správce daně, které se správě daní daného subjektu bezprostředně věnují, Finanční správa ČR již v současnosti připravuje, resp. zkušebně využívá možnost ústního jednání na dálku prostřednictvím videokonferenčního zařízení, a to v případě osobní návštěvy daňového subjektu na finančním úřadě v místě jeho pobytu nebo sídla, kde dojde ke ztotožnění dané osoby a zprostředkování spojení s úředními osobami na jiném úřadě. Ačkoliv současný text daňového řádu tuto možnost výslovně neupravuje, není její využití se

zákonem v kolizi a v návaznosti na navržený koncept změny určení místní příslušnosti se předpokládá postupné využívání, resp. další rozšiřování tohoto komunikačního nástroje.

Soulad novely s judikaturou

Vzhledem k tomu, že koncept změny určení místní příslušnosti je myšlenkovým rozvinutím již řadu let fungující celostátní vybrané působnosti

finančních úřadů, je třeba poukázat i na relevantní judikaturu správních soudů (např. Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 26/2017 nebo 1 Afs 393/2017 či Městského soudu v Praze č. j. 3 Af 2/2024), resp. usnesení Ústavního soudu II. ÚS 928/18, která se v minulosti právě aplikací vybrané působnosti finančního úřadu zabývala a v jejím základním principu neshledala riziko z pohledu ústavněprávní konformity.