



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka, ve věci

žalobce: **MAGNOLIA-STAV s.r.o.**, IČ 28128524
sídlem Hodějovická 2141, 393 01 Pelhřimov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2024, č. j. 7997/24/5200-10421-713026

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „soud“) podanou dne 19. 5. 2024 se žalobce domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“), a to dodatečné platební výměry ze dne 29. 11. 2022 č. j. 1722409/22/2910-50522-303959 za zdaňovací období roku 2018, č. j. 1722850/22/2910-50522-303959 za zdaňovací období roku 2019

a č. j. 1722992/22/2910-50522-303959 za zdaňovací období roku 2020, jimiž byla doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

2. Správce daně dospěl v rámci daňové kontroly po kontrole předložených Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále jen „Prohlášení“) k závěru, že žalobce neoprávněně uplatnil slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „základní sleva na poplatníka“) u některých zaměstnanců, a dále, že ve zdaňovacím období 2018 a 2019 zúčtoval mzdu v nesprávné výši. Správce daně tak přistoupil k doměření daně za zdaňovací období roku 2018 v částce 70 170 Kč, za zdaňovací období roku 2019 v částce 20 010 Kč a za zdaňovací období roku 2020 v částce 97 020 Kč. Žalovaný odvoláním napadené dodatečné platební výměry změnil a dodatečně stanovenou daň za uvedená zdaňovací období snížil, a to včetně penále.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného a dodatečné platební výměry zrušil.
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro kontrolovaná období (dále jen „ZDP“) nezmiňuje formu ani náležitosti a blíže nespecifikuje další podmínky Prohlášení. V §38k odst. 4 tohoto zákona není psáno, že Prohlášení musí být učiněno na předepsaném formuláři, dokonce ani zda má jít o formu písemnou či ústní. Poplatník se řídí větou první §38k odst. 1, dle kterého prokazuje skutečnosti poplatník plátcí daně. Plátce daně tak považoval nároky na slevy za prokázané a při srážení měsíčních záloh přihlížel k měsíční slevě na dani. Lze upozornit na prohlášení na straně 2 Prohlášení. Poplatník učinil Prohlášení v souladu s § 38k odst. 5 ZDP, podepsal ho, deklaroval, že ho nepodepsal u jiného plátce a slevy neuplatňoval u jiného plátce. Lze pochopit zpochybňování slev mimo základní slevu na poplatníka, protože k těm musí být doloženy další důkazy, ale v případě základní slevy je setrvání na požadavku „křížkování“ povýšením formy nad obsah. Podmínka dle ZDP je tak splněna i v případě, kdy na prohlášení chybí křížek v části pro uplatnění slevy dle § 35ba odst. 1 ZDP.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný setrvává na svém právním názoru, odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje zamítnutí žaloby. Námitky stran Prohlášení uplatnil žalobce i v odvolání. Prohlášení neobsahovala označení příslušné kolonky, kterou poplatníci uplatňují základní slevu na poplatníka. K podání Prohlášení lze využít tiskopis Ministerstva financí ČR s označením „25 5457 MFin 5457“ (dále jen „tiskopis MF“). Pokud je poplatníkem zvolen tento způsob Prohlášení, je nutné jej učinit formou v tiskopise MF uvedenou, tedy vyznačením „křížku“ v příslušném okénku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2022 čj. 3 Afs 56/2021-47). Právě označení příslušného políčka „křížkem“ značí výslovný projev vůle poplatníků (zaměstnanců) k uplatnění základní slevy na poplatníka. Jeho absence znamená, že výslovný projev vůle nebyl řádně učiněn. Žalovaný nesouhlasí s tím, že úmysl poplatníka uplatnit základní slevu na poplatníka vyplývá ze strany druhé Prohlášení. Poplatník je povinen prokázat plátcí daně skutečnosti rozhodné pro poskytnutí základní slevy na

poplatníka, což může učinit i za použití tiskopisu MF a způsobem v něm uvedeným, tedy označením příslušného okénka.

IV. Replika

6. Žalobce uvádí toliko, že argumentace žalovaného zůstala v intencích jeho vyjádření použitých v rámci odvolacího řízení, a proto na jeho argumentaci není třeba dále reagovat.

V. Posouzení věci soudem

7. Krajský soud, bez nařízení jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s., přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
8. Podstatou nyní projednávané věci je otázka, zda si žalobce uplatnil slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP oprávněně.
9. Předně soud uvádí, že žalobní námitky se v mnohém neliší od námitek uplatněných žalobcem v odvolání. Jak Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) setrvale judikuje, v žalobě je třeba odlišovat uplatněné žalobní námitky a jednotlivé dílčí argumenty na jejich podporu. Správní soud má povinnost vypořádat se přezkoumatelným způsobem se všemi uplatněnými žalobními námitkami, což ale neznamená, že musí nutně reagovat na každý dílčí argument či tvrzení žalobce (viz rozsudek ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54). Odkáže-li soud v případě shody mezi svým názorem a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí na toto odůvodnění, jde o běžnou a možnou praxi, neboť není smyslem soudního přezkumu opakovat již dříve vyřčené (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).
10. Dle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP se poplatníkům uvedeným v § 2 *daň vypočtená podle § 16, případně snižená podle § 35, 35a nebo § 35b za zdaňovací období snižuje o základní slevu ve výši 30 840 Kč na poplatníka.*
11. Dle ustanovení § 38k odst. 1 ZDP je poplatník *povinen prokázat plátcům daně skutečnosti rozhodné pro poskytnutí měsíční slevy na dani podle § 35ba a měsíčního daňového zvýhodnění při výpočtu záloh nejpozději do konce kalendářního měsíce, v němž tyto okolnosti nastaly. K předloženým dokladům přiblíží plátce daně počínaje kalendářním měsícem následujícím po měsíci, v němž budou tyto skutečnosti plátcům daně prokázány, nejdříve však počínaje kalendářním měsícem, na jehož počátku byly skutečnosti rozhodné pro uznání slevy na dani podle § 35ba nebo na daňové zvýhodnění splněny, učiní-li poplatník současně prohlášení podle odstavce 4 a nebo tyto skutečnosti v již učiněném prohlášení současně uvede. K předloženým dokladům potvrzujícím skutečnost, že poplatník nebo vyživované dítě je studentem nebo žákem soustavně se připravujícím na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, však plátce daně přiblíží již počínaje kalendářním měsícem, v němž budou tyto skutečnosti plátcům daně prokázány. Při nástupu do zaměstnání je lhůta dodržena, prokáže-li poplatník tyto skutečnosti do 30 dnů ode dne nástupu do zaměstnání.*
12. Dle § 38k odst. 4 písm. a) a b) ZDP srazí plátce daně zálohu podle § 38h odst. 4 zákona o daních z příjmů a přiblíží k měsíční slevě na dani podle § 35ba zákona o daních z příjmů, učiní-li poplatník prokazatelně do 30 dnů po vstupu do zaměstnání a každoročně nejpozději do 15. února na příslušné zdaňovací období prohlášení o tom, jaké skutečnosti jsou u něho dány pro přiznání slevy na dani podle § 35ba, popř. kdy a jak se změnily, a že současně za stejné zdaňovací období

ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje nárok na slevu na dani podle § 35ba u jiného plátce daně a že současně na stejné období kalendářního roku nepodepsal u jiného plátce prohlášení k dani.

13. Podle § 38k odst. 7 ZDP neprokáže-li poplatník skutečnosti rozhodné pro poskytnutí měsíční slevy na dani podle § 35ba anebo neučiní-li prohlášení podle odstavce 4 ve stanovené lhůtě, přibližně k nim plátce počínaje měsícem následujícím po měsíci, v němž tyto rozhodné skutečnosti poplatník prokáže a současně prokazatelně učiní prohlášení podle odstavce 4.
14. Ze spisového materiálu soud zjistil, že správce daně zahájil dne 22. 9. 2021 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2018, 2019 a 2020. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil mimo jiné Prohlášení za všechna tři kontrolovaná zdaňovací období. Po kontrole předložených Prohlášení dospěl správce daně k závěru, že žalobce neoprávněně uplatnil základní slevy na poplatníka u některých zaměstnanců, a dále, že ve zdaňovacím období 2018 a 2019 zúčtoval mzdu v nesprávné výši. Správce daně tak dodatečnými platebními výměry stanovil žalobci k přímé úhradě daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Žalovaný dospěl stran souběžného uplatnění základní slevy na poplatníka k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tak s odlišným právním názorem žalobce seznámil prostřednictvím seznámení ze dne 11. 10. 2023 č. j. 34197/23/5200-10421-713026, na které žalobce nereagoval. Žalovaný dodatečné platební výměry změnil a dodatečně stanovenou daň snížil, a to včetně penále.
15. Žalobce namítá, že ZDP nezmiňuje formu ani náležitosti, nspecifikuje podmínky Prohlášení. V §38k odst. 4 není psáno, že Prohlášení musí být na předepsaném formuláři, ani zda má jít o formu písemnou či ústní. Plátce daně považoval nároky na slevy za prokazané, při srážení měsíčních záloh tak přihlížel ke slevě na dani. Žalobce upozorňuje na str. 2 Prohlášení. Poplatník Prohlášení učinil v souladu s § 38k odst. 5 ZDP, podepsal jej, deklaroval, že Prohlášení nepodepsal u jiného plátce a že slevy u jiného plátce neuplatňoval. Lze pochopit zpochybňování slev na dani mimo základní slevu na poplatníka, k nimž musí poplatník dokládat další důkazy. V případě základní slevy je setrvání na požadavku „křížkování“ povýšením formy nad obsah. Podmínka dle ZDP je tak splněna i v případě, kdy na prohlášení chybí křížek v části pro uplatnění slevy.
16. Jak uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, žalobce správci daně předložil nejprve Prohlášení podepsaná poplatníky, jejichž součástí nebyl vyjádřený projev vůle zaměstnanců k uplatnění základní slevy na poplatníka. Prohlášení neobsahovala „křížek“ značící (dle pokynů v příslušném vzoru formuláře tiskopisu MF) požadavek podepsaných poplatníků na uplatnění základní slevy na poplatníka. V Doplnění k vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění předložil žalobce Prohlášení obsahující vyznačení požadavku na uplatnění základní slevy na poplatníka, tzn. „křížek“ v příslušné kolonce formuláře tiskopisu MF. Předložil však pouze první strany těchto Prohlášení.
17. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, zákon o daních z příjmů v § 38k odst. 4 jasně stanovuje, že plátce daně přihlídně k měsíční slevě na dani dle § 35ba téhož zákona, učiní-li poplatník prokazatelně do 30 dnů po vstupu do zaměstnání a každoročně nejpozději do 15. 2. na příslušné zdaňovací období prohlášení o tom, jaké skutečnosti jsou u něj dány pro přiznání této slevy (k tomuto lze také odkázat na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 22. 5. 2006, č. j. 59 Ca 104/2004-28, dle jehož právní věty: *Oprávnění požádat písemně o provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů svědčí*

poplatníkovi do 15. února roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období; zákon tak stanoví pouze termín, do kterého může poplatník prokázat rozhodné skutečnosti a podepsat prohlášení).

18. Lze souhlasit s tím, že forma učinění Prohlášení není dána zákonem, což ani žalovaný nerozporuje. K Prohlášení však lze využít nepovinný tiskopis vydávaný Ministerstvem financí, který využili rovněž zaměstnanci žalobce a který umožňuje poplatníkem určitou, v něm popsanou, formou učinit prohlášení dle § 38k odst. 4 ZDP. V tiskopisu MF poplatník podpisem mj. stvrzuje, že současně neuplatňuje za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období nárok na slevu na dani u jiného plátce a že současně na stejné období kalendářního roku neučinil u jiného plátce daně prohlášení k dani. V podpisové části poplatník potvrzuje pravdivost a úplnost uvedených údajů. Pokud tedy poplatník tento tiskopis MF vyplní, podepíše a uvede datum, zcela jasně vyjadřuje svoji vůli a prokazuje tak, že jsou u něj splněny zákonné podmínky pro uplatnění základní slevy na poplatníka. Volba formy učinění prohlášení tak byla na poplatnících (zaměstnancích žalobce).
19. Soud se zcela ztotožňuje s názorem žalovaného, že jelikož zaměstnanci žalobce zvolili nepovinný tiskopis vydávaný Ministerstvem financí ČR, pak pokud měli v úmyslu uplatnit v Prohlášení základní slevu na poplatníka, měli tak učinit formou zde uvedenou – vyznačením křížku v příslušném okénku nepovinného tiskopisu.
20. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2022 č. j. 3 Afs 56/2021-47, *„Základní slevu poplatník (zaměstnanec) uplatňuje určitou formou, konkrétně řádným vyplněním prohlášení dle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů a zaškrtnutím příslušného políčka. Pokud tak zaměstnanci neučinili, nelze tento jejich chybějící projev vůle nahradit svědeckou výpovědí či jiným důkazem. Žalovaný správně ve svém vyjádření uvedl, že pokud by in absentiam příslušného prohlášení stěžovatelka odvedla daň se zohledněním slevy, postupovala by nezákonně (konkrétně především v rozporu s § 38h odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů).“*
21. S ohledem na uvedené soud souhlasí s názorem žalovaného v jeho vyjádření k žalobě, že právě označení příslušného políčka „křížkem“ v tiskopisu MF značí výslovný projev vůle poplatníků (zaměstnanců) k uplatnění základní slevy na poplatníka a jeho absence znamená, že tento výslovný projev vůle nebyl ze strany poplatníků řádně učiněn.
22. Žalobce namítá, že poplatník se řídí větou první §38k odst. 1 ZDP a plátce daně (žalobce) považoval nároky na slevy za prokazané a přihlížel tak k měsíční slevě na dani. Soud k tomu uvádí, že poplatník musí o požadavku slevy na poplatníka učinit jednoznačný projev vůle (viz § 38k odst. 1 a odst. 4 ZDP), k čemuž však v nynější věci nedošlo.
23. Jelikož žalobce vycházel z neúplných Prohlášení, z nichž nevyplývá vůle poplatníků uplatnit základní slevu na poplatníka, dospěly tak správní orgány ke správnému závěru, že žalobce **neprokázal, že někteří poplatníci učinili prohlášení o tom, že jsou u nich dány skutečnosti pro přiznání nároku na základní slevu na poplatníka.**
24. Soud souhlasí se žalovaným, že tuto skutečnost nelze napravit ani dodatečným vyplněním nových tiskopisů v rámci daňové kontroly, jak žalobce učinil. Vyplněním nových Prohlášení nemůže být napravena skutečnost, že v době zúčtování mezd vycházel z Prohlášení, která neobsahovala projev vůle poplatníků uplatnit základní slevu na poplatníka. K tomuto lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43, který se sice týká předložení dodatečného daňového přiznání v době trvání daňové kontroly, avšak dle zdejšího soudu jej lze na nynější případ zčásti analogicky použít.

25. Žalobce upozorňuje na stranu 2 Prohlášení, dle které: *Podle § 38k odst. 4 zákona prohlašuji, že a) současně neuplatňuji za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období nárok na slevy na dani podle § 35ba zákona u jiného plátce daně a že současně na stejné období kalendářního roku jsem neučinil u jiného plátce daně prohlášení k dani...* Soud k danému uvádí, že z tohoto nevyplývá úmysl poplatníka, tj. nelze z textu seznat vůli poplatníka k uplatnění základní slevy na poplatníka. Lze tak souhlasit s názorem žalovaného uvedeným v jeho vyjádření k žalobě, že poplatník je povinen prokázat plátcí daně skutečnosti rozhodné pro poskytnutí základní slevy na poplatníka, což může učinit za použití tiskopisu MF a způsobem v něm uvedeným, tedy označením příslušného okénka.
26. Soud se neztotožňuje se žalobcem, že by „křížkování“ bylo povýšením formy nad obsah a že by podmínka dle ZDP byla splněna i v případě, kdy na prohlášení chybí křížek pro uplatnění slevy. Zákon o daních z příjmů jasně stanoví, že poplatník je povinen prokázat plátcí daně skutečnosti rozhodné pro poskytnutí měsíční slevy. Nezbytnou součástí prohlášení je pak „zakřížkování“ příslušného políčka, neboť tím poplatník výslovně uplatňuje nárok. Pokud tento formální požadavek není splněn, nelze slevu na dani přiznat.
27. Soud rozumí tomu, že ze strany žalobce mohlo dojít k neúmyslnému pochybení, a chápe jeho snahu domoci se nápravy. Nicméně právní úprava v oblasti daní je nastavena striktně a formálně. Pokud chyběl požadovaný údaj, nelze jeho absenci zpětně zhojit až následně v daňové kontrole.
28. Krajský soud tedy uzavírá, že v případě žalobce došlo k uplatnění slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP neoprávněně. Ze strany správních orgánů pak soud neshledal pochybení.

VI. Závěr a náklady řízení

29. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
30. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. října 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu