

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Michaely Bejčkové a Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. B. T.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2015, čj. 16503/15/5200-10421-707161, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2017, čj. 11 Af 41/2015-28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce v listopadu 2013 požádal společnost ING Životní pojišťovna N. V. (dále jen „plátce daně“) o částečný odkup podílových jednotek z investičního životního pojištění. Plátce daně mu vyhověl, avšak celkovou částku určenou k výplatě (567 298 Kč) zdanil srážkovou daní ve výši 15 %, ačkoli aby získal správný základ daně, měl podle žalobce předtím odečíst z této částky pojistné ve výši 146 200 Kč, které žalobce jako pojistník uhradil (§ 8 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

[2] Žalobce proto podal na postup plátce daně stížnost, kterou Specializovaný finanční úřad zamítl rozhodnutím ze dne 5. 6. 2014. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal a Specializovaný finanční úřad v odvolacím řízení vydal dne 10. 10. 2014 rozhodnutí, kterým částečně změnil své původní rozhodnutí a uložil plátci daně, aby snížil základ daně o částku 146 200 Kč. Zjistil totiž, že pojistné sice na účet plátce daně hradil výlučně

žalobcův zaměstnavatel (společnost Eurest), ale 25% podíl z takto uhrazené částky *poté* žalobci strhával z čisté mzdy (na základě dohody); celkově byla takto stržena částka 146 200 Kč.

[3] Proti rozhodnutí ze dne 10. 10. 2014, kterým Specializovaný finanční úřad vyhověl žalobci, se plátce daně odvolal k žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství. To naopak rozhodnutím ze dne 4. 6. 2015 vyhovělo plátci daně a změnilo rozhodnutí ze dne 10. 10. 2014 tak, že zamítlo odvolání proti původnímu rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 5. 6. 2014 a toto původní rozhodnutí (které bylo v žalobcův neprospěch) potvrdilo.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, které městský soud vyhověl a rozsudkem ze dne 13. 9. 2017 zrušil rozhodnutí žalovaného. Postup plátce daně v okamžiku vyplácení částky byl podle soudu nepochybně v souladu s § 8 odst. 7 zákona o daních z příjmů, protože plátce daně měl k dispozici pouze smlouvu, jejímiž stranami byl on a společnost Eurest a podle níž platila za žalobce pojistné v plné výši právě společnost Eurest. V řízení před správcem daně však žalobce doložil, že společnost Eurest jako jeho zaměstnavatel mu následně čtvrtinu takto zaplaceného pojistného strhávala z čisté mzdy. Ve výsledku je to tedy stejné, jako kdyby žalobce přímo hradil tuto část pojistného ze svého účtu. To, že z pohledu plátce daně plynuly všechny platby formálně jen od společnosti Eurest, nemůže jít žalobci k tíži. Náhled soudu je i v souladu se zásadou materiální pravdy upravenou v § 8 odst. 3 daňového řádu.

II. Kasační stížnost žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost pro nesprávné posouzení právní otázky. Pokud městský soud souhlasí s tím, že postup plátce daně byl v okamžiku výplaty v souladu se zákonem, nemůže následně od stěžovatele žádat, aby uložil plátci daně zjednat nápravu. Finanční orgány v této věci rozhodovaly o stížnosti na postup plátce daně, upravené v samostatné hlavě VI části třetí daňového řádu (a prověřovaly tedy plnění povinností plátce daně), a naopak nepřezkoumávaly postup v řízení o stanovení (vyměření) daně. Proto je podle stěžovatele rozhodný skutkový stav, který byl znám plátci daně v okamžiku, kdy prováděl úhradu ve prospěch poplatníka. Plátce daně měl jednoznačnou informaci, že pojistné hradil pouze žalobcův zaměstnavatel, a nebyl oprávněn snížit základ daně o částky, které zaměstnavatel srážel žalobci ze mzdy. Zákon o daních z příjmů nedává plátci daně možnost přihlédnout k finančním tokům mezi poplatníkem a jeho zaměstnavatelem ani provádět dokazování ke zjištění skutkového stavu (ujednání mezi poplatníkem a zaměstnavatelem nad rámec pojistné smlouvy).

[6] Plátce tedy neporušil svou povinnost, nedopustil se nezákonnosti, a správce daně proto nemá jinou možnost než zamítnout stížnost proti jeho postupu. Ve veřejnoprávním řízení nelze narovnávat případnou újmu, která žalobci vznikla v soukromoprávním vztahu se zaměstnavatelem v důsledku toho, že zaměstnavatel sice formálně hradil plné pojistné, ale jeho část si pak bral od žalobce zpět.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Podle § 8 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2014 se plnění ze soukromého životního pojištění považuje za základ daně po snížení o zaplacené pojistné. Jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy, *se považuje za základ daně po snížení o poplatníkem zaplacené pojistné* ke dni výplaty, a to až do výše tohoto příjmu.

[9] Stěžovatel ve svém rozhodnutí zdůraznil, že pojistné uhradil žalobcův zaměstnavatel, tedy osoba od žalobce odlišná, a skutečnost, že pak zaplacené pojistné zpětně srážel z žalobcovy mzdy, nemůže mít vliv na zákonnou povinnost plátce daně podle § 8 odst. 7 a § 38d zákona o daních z příjmů. Naproti tomu městský soud dospěl k závěru, že správce daně měl v řízení o stížnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu vzít v úvahu dodatečně zjištěný skutkový stav a vyhovět žalobci.

[10] NSS souhlasí s městským soudem (jehož základní východisko ostatně kasační stížnost nezpochybňuje) a nepovažuje za účelné zde opakovat jeho argumentaci. Ani městský soud nepopíral, že plátce daně srazil daň tak, jak mu to zákon přikazoval; trval ale na tom, že náprava se má zjednat i tehdy, jestliže podstatné skutkové okolnosti vyšly najevo až v řízení o stížnosti.

[11] Stěžovatel poukázal na to, že správce daně v této věci nepřezkoumával postup správce daně nižšího stupně při vyměření daně, ale postup plátce daně podle odlišné části daňového řádu. Bez ohledu na tuto odlišnost však podle NSS i správce daně v řízení o stížnosti může a má přihlédnout k okolnostem, které plátce daně neznal. Rozhodnutí, kterým správce daně stížnosti vyhoví, nemusí vždy znamenat to, že správce daně *pochybil*, tj. že zanedbal svou povinnost a nedodržel zákon – ale třeba jen to, že s ohledem na nově zjištěné skutečnosti a na zásadu materiální pravdy podle § 8 odst. 3 daňového řádu je třeba srazit daň v jiné výši.

[12] V této věci plátce daně neměl dost informací, a to nikoli vlastní vinou. Nelze však ani říci, že vina byla na straně žalobce. I když totiž žalobce mohl mít povědomí o tom, že při vyplácení protihodnoty za prodané podílové jednotky mu bude plátce daně srážet daň z příjmů a že na základ daně má vliv i výše pojistného, které žalobce uhradil, stěží od něj bylo možno očekávat, že bude plátci daně nabízet důkazy o platbách pojistného (tedy o tom, že i když částky pojistného hradil plátci daně vždy zaměstnavatel ze svého účtu, část takto zaplacených peněz si pak bral od žalobce nazpět ve formě srážky z čisté mzdy). Vždyť i sám stěžovatel v kasační stížnosti potvrzuje, že plátce daně sám *není oprávněn* zkoumat peněžní toky a soukromoprávní dohody mezi pojištěným a jeho zaměstnavatelem. I kdyby tedy žalobce takovou iniciativu projevil již před výplatou částky a před sražením daně, nezměnilo by to nic na výsledku: plátce daně, který při provádění srážky daně nevede žádné řízení, neshromažďuje podklady od poplatníka ani nedokazuje, by důvodně trval na tom, že podle jeho záznamů mu plynuly platby pojistného vždy jen z účtu zaměstnavatele.

[13] Jediným správným adresátem žalobcových skutkových tvrzení, která teprve vyjasnila skutečný podíl žalobce samotného a jeho zaměstnavatele na platbách pojistného, tak byl *právě správce daně* v řízení o stížnosti. Teprve podáním stížnosti se žalobci otevřelo řízení, ve kterém mohl uplatňovat své důkazy; teprve v tomto řízení bylo možno zkoumat nejen formální, jevovou stránku věci, ale skutečný vztah různých plateb a srážek mezi plátcem daně, žalobcem a jeho zaměstnavatelem. Možnost, kterou žalobce takto využil, s sebou přinesla i povinnost správce daně hodnotit předložené důkazy tak, aby daň byla stanovena *správně*. K otázce odlišnosti mezi vyměřováním daně a přímou srážkou daně je třeba znovu zopakovat, že žalobce ve své žádosti o mimořádný odkup podílových jednotek nezatajil nic, co by měl sdělit: jeho žádostí nebylo zahájeno žádné daňové řízení, ve kterém by jej tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Svá tvrzení a své důkazy mohl žalobce uplatnit až v řízení o stížnosti podle § 237 daňového řádu, a to také udělal.

[14] V závěru kasační stížnosti stěžovatel zdůraznil, že ve veřejnoprávním řízení nelze narovnávat případnou újmu, která žalobci vznikla v soukromoprávním vztahu se zaměstnavatelem. Tento argument je postaven na přesvědčení, že žalobce si špatně zařídil své soukromé záležitosti a musí za to nést veřejnoprávní důsledky (zde v podobě vyšší daně z příjmu). Toto přesvědčení ale NSS nesdílí. Jednak tento typ „újmy“ nelze zhojit jinak než právě v řízení podle daňového řádu (zaměstnavatel nemá žádný právní důvod vracet žalobci část stržené mzdy); jednak vlastním jádrem této věci je ryze veřejnoprávní spor o to, jaký cíl má správce daně sledovat v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Tímto cílem je, stejně jako jinde v daňovém řízení, správně stanovená daň – tedy daň stanovená s využitím všech podstatných informací, které do řízení vnesl především daňový subjekt a které správce daně považuje za prokázané. Bez ohledu na to, jak se o způsobu plateb dohodl žalobce se zaměstnavatelem, a na to, že způsob zjevně nebyl dobře zvolen vůči plátci daně, nelze v daňovém řízení nedbat doloženého faktu, že žalobce část pojistného zaplatil ze svého: naopak o tuto část je třeba snížit základ daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty poslední.

[16] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení; žalobci pak v řízení nevznikly žádné náklady.

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

V Brně dne 12. července 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu