



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **Bc. P. Š.**
bytem D.
zastoupený advokátem JUDr. Dr. Miroslavem Zamiškou
sídlem Na Příkopě 23, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2018, č. j. 52537/18/5200-10423-708571,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2018, č. j. 52537/18/5200-10423-708571, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení ve výši 21.625,53 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Dr. Miroslava Zamišky, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2018, č. j. 52537/18/ 5200-10423-708571, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 ze dne 3. 3. 2017, č. j. 372555/ 17/2305-50521-402776, tak, že byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a v souladu s § 147, § 139 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů vyměřena daň podle pomůcek ve výši 13 560 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce nesouhlasil s výsledkem postupu žalovaného v odvolacím řízení a s výší výsledné daně z příjmů fyzických osob za období roku 2015. Byl přesvědčen o tom, že posouzení příjmů uplatněných žalobcem bylo učiněno v rozporu s platnou právní úpravou a s ustálenou judikaturou, tedy nezákonně a nesprávně.
3. Žalovaný svým rozhodnutím o odvolání v zásadě potvrdil platební výměr vydaný správcem daně, který však byl dle žalobce nesprávný a nepřezkoumatelný, a to z důvodu nedostatečného odůvodnění, neboť z odůvodnění platebního výměru nebylo zřejmé, z jakého důvodu správce daně změnil údaje v daňovém přiznání tak, že vykázané příjmy žalobce posoudil jako příjmy ze samostatné činnosti podle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů a uplatněné výdaje správce daně neuznal jako výdaje na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů, a zejména odůvodnění platebního výměru neobsahovalo jakoukoli reakci správce daně na vyjádření žalobce ze dne 30. 1. 2017.
4. Žalovaný sám uznal a vyjmenoval zásadní pochybení, kterých se dopustil správce daně při vydávání platebního výměru. Správce daně jednoznačně vydal platební výměr v rozporu s ustanovením § 102 odst. 3 daňového řádu, neboť neuvedl v odůvodnění informaci o tom, jak se vypořádal s námitkami žalobce, a neuvedl důvody výroku. Místo toho, aby žalovaný prohlásil nicotnost platebního výměru a tento platební výměr zrušil, ve své podstatě žalovaný platební výměr akceptoval a jeho nedostatky vyhodnotil jako nepodstatné a zhojitelné. S tímto přístupem žalovaného žalobce nesouhlasil. Nedostatečné odůvodnění rozhodnutí (platebního výměru) je dle žalobce zásadním nedostatkem, které zapříčiňuje nepřezkoumatelnost takového rozhodnutí, které by mělo být nevyhnutelně zrušeno. Žalovaný tedy postupoval nezákonně, když takové rozhodnutí, které dostatečné odůvodnění postrádalo, nezrušil.
5. Předmětem sporu byla v daném případě otázka, zda příjmy, které byly žalobci vyplaceny za činnost civilního experta, byly příjmem dle ustanovení § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. příjmem z výkonu nezávislého povolání, či ostatním příjmem dle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů. S tímto rovněž souvisela otázka, zda je činnost civilního experta pouze činností příležitostnou či soustavnou.
6. Žalobce se neztotožnil se závěrem žalovaného, že příjmy žalobce vykázané v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 260 000 Kč, vyplacené žalobci Ministerstvem zahraničních věcí České republiky na základě Smlouvy o výkonu činnosti civilního experta č. j. 456919/2014-PERS ze dne 5. 11. 2014 a na základě Smlouvy o výkonu činnosti civilního experta č. j. 456454/2015-PERS ze dne 28. 8. 2015, jsou příjmy podle ustanovení § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení „*příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je dále*

.... c) *příjem z výkonu nezávislého povolání*“. Zákon o daních z příjmů ani jiné právní předpisy legální definici „nezávislého povolání“ neupravují, proto nelze jen na základě vlastní úvahy dojít k závěru, že nezávislým povoláním je také výkon činnosti civilního experta na zahraniční misi, což učinil žalovaný v rámci odvolacího řízení.

7. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010-73, žalobce dovodil, že není nijak v zákoně upraveno, co se rozumí nezávislým povoláním, a z příkladů vyjmenovaných Nejvyšším správním soudem, které lze za nezávislá povolání považovat, neplyne souvislost s výkonem činnosti civilního experta.
8. Žalobce k uvedenému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 56/2010-73 dále doplnil, že zobecněné závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v tomto rozsudku, lze aplikovat rovněž na žalobce, neboť stejně tak, jak je podle rozsudku Nejvyššího správního soudu nájemce honitby podstatně omezen ve volbě prostředků, kterými bude výkon práva myslivosti realizovat (příjem z poplatku za odstřel zvěře je třeba považovat za tzv. další příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů), i žalobce byl v podstatné míře omezen při výkonu své činnosti civilního experta. Výkon této činnosti postrádal prvek kreativity a samostatnosti při volbě způsobu dosažení předem stanoveného výsledku, když tato činnost i doba jejího výkonu byly v podstatné míře determinovány předem nezávisle na vůli žalobce.
9. Z tvrzení žalovaného, že činnost žalobce nesla známky kreativity, nijak nevyplývalo, v čem by tato kreativita měla spočívat a na základě čeho žalovaný k tomuto tvrzení dospěl. Nebylo totiž pravdou, že bylo na žalobci, jaký zvolí způsob, aby bylo dosaženo stanoveného výsledku vyplývajícího z jeho funkce civilního experta, když se žalobce řídil při své činnosti tamějšími právními předpisy a využíval služeb konzultanta, podle jehož pokynů a doporučení postupoval.
10. Dle žalobce nebylo možno považovat za směrodatné kritérium v určení toho, co je a co není nezávislým povoláním, zda je činnost regulována živnostenským zákonem či jiným zvláštním zákonem. Jako příklady k tomu uvedl činnosti advokáta a notáře. Úvaha žalovaného nijak nevyklučovala, aby příjem civilního experta byl brán jako tzv. ostatní příjem podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů. Tuto námitku již žalobce zmiňoval ve svém vyjádření v rámci odvolacího řízení, nicméně žalovaný se jí vůbec nezabýval.
11. Podle žalobce dále skutečnost, že ve zdaňovacím období roku 2015 dosahoval příjmu z výkonu činnosti civilního experta po celé toto zdaňovací období, ještě bez dalšího neznamenal, že se nejednalo o činnost příležitostnou. Výkon činnosti civilního experta je ve skutečnosti příležitostnou činností, když doba výkonu této činnosti je nezávisle na vůli žalobce určena dobou účasti České republiky v zahraničních misích, tzn., že žalobce nemá svobodnou volbu, zda a po jakou dobu bude tuto činnost civilního experta vykonávat.
12. Žalobce tedy setrval na tom, že jeho příjem z výkonu činnosti civilního experta nemůže být považován za příjem z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti podle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů s tím, že pokud takový příjem vznikne, je třeba jej považovat za tzv. ostatní příjem podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů, přičemž základem daně (dílčím základem daně) je v takovém případě v souladu s ustanovením § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.
13. Žalovaný dále dospěl k závěru, že příjmy, které žalobce obdržel od misí OBSE a EUAM

na Ukrajině ve formě příspěvku na pobytové výlohy a denních diet, nejsou od daně osvobozeny ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů, neboť toto osvobození se týká pouze náhrad pobytových výloh (denních diet) vyplácených orgány Evropské unie svým zaměstnancům a národním expertům. Podle žalobce byl závěr žalovaného, že tyto příspěvky, které byly žalobci vypláceny od 1. 1. 2015 do 31. 8. 2015 misí OBSE a misí EUAM Ukrajina od 1. 9. 2015 do 31. 12. 2015, nepodléhají osvobození od daně dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2015, nesprávný.

14. Uvedené osvobození má svůj podklad v tom, že orgány Evropské unie poskytují zaměstnancům nebo národním expertům vyslaným k působení v institucích Evropské unie náhrady nebo příspěvky sloužící ke kompenzaci výdajů těchto zaměstnanců nebo národních expertů na pobyt v rámci působení v institucích Evropské unie. Osvobození tohoto příjmu zaměstnance nebo národního experta vyslaného k působení v institucích Evropské unie vychází z toho, že tento příjem zaměstnanec nebo národní expert vynaloží na úhradu výdajů spojených s pobytem v rámci působení v instituci Evropské unie.
15. To samé lze ovšem konstatovat i o žalobci, který byl jako „civilní expert“ vyslán veřejnou institucí (Ministerstvem zahraničních věcí České republiky) do hostující země. Bez ohledu na označení výkonu činnosti žalobce v příslušných smlouvách o výkonu činnosti civilního experta je třeba činnost žalobce považovat za výkon činnosti národního experta, neboť stejně jako národní experti i žalobce obdržel v souvislosti se svou činností ve speciální monitorovací misi na Ukrajině a v poradní misi EU na Ukrajině příspěvky na pobytové výlohy. Pokud by žalobce nebyl národním expertem, zcela jistě by mu nebyly příspěvky na pobytové výlohy vypláceny.
16. Podle žalobce žalovaný nesprávně interpretoval ustanovení § 4 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2015, stejně jako ustanovení zákona o státní službě a zákoníku práce a citace z webových stránek Ministerstva zahraničních věcí České republiky, když došel k závěru, že nárok na osvobození příspěvku na pobytové výlohy má pouze „zaměstnanec“ vysílající instituce nebo „osoba ve služebním poměru“ k vysílající instituci.
17. Skutečnost, že žalobce nebyl vůči Ministerstvu zahraničních věcí České republiky v zaměstnaneckém ani služebním poměru, nepobíral náhradu mzdy nebo platu, ale měl s Ministerstvem zahraničních věcí České republiky pro rok 2015 uzavřeny dvě smlouvy o výkonu činnosti civilního experta, neznamenal, že nebyl národním expertem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2015.
18. Z výše uvedeného důvodu byly ve smyslu ustanovení § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů do předmětu daně žalovaným zahrnuty příjmy žalobce, které byly žalobci vypláceny misí OBSE a misí EUAM Ukrajina v podobě náhrady pobytových výloh, resp. příspěvku na pobytové výlohy, nesprávně a jediným příjmem žalobce za rok 2015 podléhajícím podle zákona o daních z příjmů zdanění byly odměny vyplacené na základě smluv o výkonu činnosti civilního experta Ministerstvem zahraničních věcí České republiky v celkové výši 260 000 Kč.
19. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost k náhradě nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

20. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že v případě žalobce došlo k naplnění podmínek pro přechod na stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu, přičemž obsáhle rozebral, proč tomu tak bylo.
21. K námitkám žalobce žalovaný předně uvedl, že je třeba rozlišovat mezi nicotností rozhodnutí ve smyslu § 105 daňového řádu a nezákonností rozhodnutí. Zdůraznil, že rozhodnutí o stanovení daně vydaná správcem daně v I. a II. stupni tvoří jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47). V daňovém odvolacím řízení je důsledně uplatňován princip apelační, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí. Náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení. Žalovaný proto v případě žalobce přistoupil ke změně rozhodnutí v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Vydáním rozhodnutí žalovaného tak došlo k nápravě vady, kterou trpělo rozhodnutí prvostupňového správce daně. V případě žalobce nebyl dán žádný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.
22. Žalovaný setrval i na nedůvodnosti námitek vztahujících se k otázce zdanění příjmů z odměny za výkon činnosti civilního experta. Žalovaný se v odst. [43] až [55] napadeného rozhodnutí obsáhle věnoval otázce, zda a proč lze příjem vyplacený žalobci z činnosti civilního experta dle uzavřených smluv s MZV ČR klasifikovat jako příjem ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. jako příjem z výkonu nezávislého povolání, a zda je činnost civilního experta příležitostnou činností či nikoliv. Žalovaný postupně posuzoval a vyřazoval jednotlivé příjmy dle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů. Co se týká ostatních příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů, charakteristickým rysem těchto příjmů je jejich nahodilost, nepravidelnost a jedno rázovost, neboť tyto jsou výsledkem příležitostné činnosti poplatníka. K otázce příležitostnosti a soustavnosti žalovaný citoval rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 54/2011-21 ze dne 29. 7. 2011. Podle žalovaného lze příjmy žalobce z činnosti civilního experta charakterizovat jako příjmy z činnosti, která je vykonávána soustavně, nikoliv nahodile. Ze znění uvedených smluv vyplývalo, že uvedená činnost nebyla činností závislou, tj. žalobce vykonával tuto činnost samostatně, na vlastní odpovědnost a na vlastní účet. Zároveň tato činnost obsahovala prvek kreativity, který spočíval v žalobcově volbě způsobu, jak dosáhnout stanoveného výsledku vyplývajícího z jeho funkce civilního experta. Jedná-li se v případě výkonu činnosti civilního experta o činnost soustavnou, vykonávanou samostatně, na vlastní odpovědnost a vlastní účet, lze příjmy z této činnosti podřadit pod příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že tato činnost není řešena v rámci živnostenského zákona [v tomto případě by se jednalo o příjmy ze živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů], ani prostřednictvím jiného zákona [v tomto případě by se jednalo o příjmy dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů], jednalo se o příjmy z nezávislého povolání. Na uvedené posouzení nemělo vliv ani to, že zákon o daních z příjmů ani jiné právní předpisy neupravují legální definici „nezávislého povolání“, jak namítal žalobce.
23. Stran námitek, že žalobce byl při výkonu činnosti civilního experta v podstatné míře omezen, a proto postrádala tato činnost prvek kreativity a samostatnosti při volbě způsobu

dosažení předem stanoveného výsledku, žalovaný uvedl, že z předmětných smluv vyplývalo, že civilní expert si volí způsob, jakým bude dosaženo předem stanoveného výsledku. To, že se při výkonu této činnosti řídí právními předpisy dané země, je pak zcela logické, avšak tato skutečnost na možnost volby způsobu dosažení výsledků vliv nemá. Bylo také pouze na vůli žalobce, že využíval služeb konzultanta, jehož doporučeními se pak řídil.

24. Stran námitky, že skutečnost, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2015 dosahoval příjmů z výkonu činnosti civilního experta po dobu několika měsíců, neznamenala, že se nejednalo o činnost příležitostnou, žalovaný uvedl, že bylo jednoznačné, že žalobce činnost civilního experta v předmětném zdaňovacím období vykonával na základě uzavřených smluv, a to soustavně a opakovaně – v případě Speciální monitorovací mise OBSE v období od 1. 1. 2015 do 30. 8. 2015 a v případě mise EUAM Ukrajina v období od 1. 9. 2015 do 31. 12. 2015 a za tuto svoji činnost pobíral pravidelnou měsíční odměnu, na čemž nic nezměnila ani skutečnost namítaná žalobcem, že by byl prvek soustavnosti přerušen, pokud by byl z mise odvolán. Na uvedeném nic neměnila ani skutečnost, že doba výkonu činnosti civilního experta byla určena nezávisle na vůli žalobce dobou účasti České republiky v zahraničních misích, tj. žalobce neměl svobodnou volbu, zda a po jakou dobu bude tuto činnost civilního experta vykonávat.
25. Žalovaný nesouhlasil s námitkou žalobce, že kritériem pro určení, co je nezávislým povoláním, není to, že nezávislé povolání není jako činnost upraveno živnostenským ani jiným zákonem. Žalovaný k tomu konstatoval, že do kategorie příjmů z nezávislého povolání spadají příjmy ze samostatné činnosti, které nejsou příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 1 písm. a) a d) zákona o daních z příjmů a § 7 odst. 2 písm. a) a b) téhož zákona.
26. Žalovaný nesouhlasil ani s dalšími námitkami žalobce, když podle něj v návaznosti na jednotlivé definice pojmu národní expert obsažené v jednotlivých v napadeném rozhodnutí odkazovaných právních předpisech (viz odst. [57] napadeného rozhodnutí) lze dojít k jedinému závěru, a to že pojem národní expert představuje osobu, která byla vyslána k výkonu činnosti do zahraničí svým zaměstnavatelem, který jí po celou dobu vyplácí náhradu mzdy nebo platu. Tato skutečnost je zřejmá i z toho, že uvedené definice se nacházejí v zákonech, jež upravují vztah zaměstnanec – zaměstnavatel. Nikoliv tedy samostatnou výdělečnou činnost. Argumentoval-li žalobce smyslem zákona, který by měl být interpretován ve prospěch adresáta, bylo z ust § 4 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů zřejmé, že náhrady pobytových výloh osvobozené dle tohoto ustanovení jsou obdobou cestovních náhrad, které nejsou zdaňovány zaměstnancům. Zaměstnanec si nemůže ke svým příjmům uplatnit žádné související výdaje, proto je příjem odpovídající příspěvkům na pobytové výlohy od daně z příjmů osvobozen. Osoba samostatně výdělečně činná však naproti tomu může ke všem svým dosaženým příjmům odpovídající výdaje uplatnit, z tohoto důvodu nemá osvobození jí dosažených příjmů od daně žádné opodstatnění. Z obsahu smluv o výkonu činnosti civilního experta uzavřených mezi žalobcem a MZV ČR bylo zřejmé, že žalobce se nestal zaměstnancem MZV ČR, ani nebyl zaměstnancem jiné instituce v ČR a EU, která by mu vyplácela náhradu mzdy nebo platu a vyslala jej do zahraničí. To, jak byla v předmětných smlouvách činnost žalobce označena, bylo pro posouzení, zda je či není vykonávána činnost podřaditelná pod pojem národní expert ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů, irelevantní. Žalovaný se k této otázce obsáhle vyjádřil v odst. [56] až [60] napadeného rozhodnutí.

IV.

Replika žalobce

27. Nad rámec důvodů uvedených již v žalobě žalobce konstatoval, že svoji zákonnou povinnost při dokazování považoval za splněnou. Neměl jak více prokázat tvrzené skutečnosti, a v dané věci proto logicky nemohla být splněna podmínka nesplnění zákonné povinnosti daňovým subjektem při dokazování jako podmínka pro stanovení daně podle pomůcek.
28. Žalobce doplnil, že služby konzultanta využíval z toho důvodu, že neznal tamější příslušnou legislativu a jazyk. Nešlo tedy o akt vůle, ale o akt nutnosti. Kreativita ve výkonu činnosti civilního experta byla dle názoru žalobce nulová, neboť žalobce nevytvářel bez pomoci konzultanta žádné dokumenty ani výstupy a při své činnosti byl limitován ukrajinskou legislativou.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

29. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

Posouzení věci soudem

30. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

31. Soud shledal žalobu důvodnou.
32. Žalobce v první řadě v žalobě uvedl, že prvoinstanční rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Soud se s touto argumentací neztotožnil, naopak má za to, že správní rozhodnutí obsahují jasně identifikovatelné a jednoznačné závěry, které reagují na tvrzení žalobce, soudu tedy nic nebránilo v tom, aby tyto závěry tak, jak jsou uvedeny v prvoinstančním rozhodnutí, následně v napadeném rozhodnutí podrobněji rozvedeny a doplněny odkazem na odvolací důvody žalobce, podrobil přezkumu jejich zákonnosti.
33. Předmětem sporu mezi účastníky je v první řadě posouzení povahy příjmu žalobce – odměny za expertní činnost. Správní orgány v prvoinstančním, resp. napadeném rozhodnutí uzavřely, že daná odměna představuje příjem z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.
34. Závěr o zdanění příjmu žalobce jakožto příjmu z výkonu nezávislého povolání opřely správní orgány o výklad smluv, které žalobce předložil v rámci daňového řízení (viz bod 50 a násl. napadeného rozhodnutí). Jednalo se o smlouvu ze dne 24. 10. 2014 o výkonu civilního experta ve funkci „Monitoring Officer“ ve Speciální monitorovací misi OBSE na Ukrajině a smlouvu ze dne 27. 8. 2015 o výkonu civilního experta ve funkci „Preventative Anti-Corruption Adviser“ v misi EUAM Ukrajina.
35. Na rozdíl od správních orgánů má však soud za to, že charakter činnosti žalobce v roli

„Monitoring Officer“ resp. „Preventative Anti-Corruption Adviser“ z daných smluv jednoznačně nevyplyvá. V čl. I smlouvy ze dne 24. 10. 2014 (obdobně je formulována i smlouva ze dne 27. 8. 2015) je obsah závazku žalobce vymezen jako plnění následujících aktivit

36. *a) úkoly vyplývající z činnosti civilního experta výše uvedené funkce či jiné funkce v rámci dané mise v případě přesunu na jinou pozici během vyslání,*
37. *b) do 10. 4. 2015 vypracovat závěrečnou zprávu o působení v dané funkci pro MZV v rozsahu do 10 normostran ve struktuře vycházející z náležitostí periodické zprávy uvedené v příloze,*
38. *c) zpracovat ad hoc zprávu či poskytnout informaci MZV dle vlastního uvážení, obvykle na základě mimořádné události v misi či teritoriu působnosti*
39. *d) udržovat kontakt s MZV a místně příslušnými zastupitelskými úřady ČR a na vyžádání jim poskytovat potřebné informace mající vztah k misi či teritoriu působnosti*
40. *e) po 31. 3. 2015 se dostavit do jednoho měsíce, tj. do 30. 4. 2015 (případně lze stanovit jiné datum vycházející z možnosti působení v misi) na závěrečný debriefing na MZV. Datum bude stanoveno podle možnosti monitora a MZV.*
41. Z právě citovaného článku, ani zbylých ustanovení smlouvy podle soudu není vůbec zřejmé, jaké jsou úkoly civilního experta v pozici „Monitoring Officer“, resp. „Preventative Anti-Corruption Adviser“, není proto možné odpovědět na otázku, zda jde o činnost samostatnou a do určité míry kreativní (žalobce by například byl odpovědný za určitý výsledek, přičemž způsob jeho dosažení by byl v jeho diskreci), či naopak, zda byly úkoly vymezeny natolik konkrétně, že o nezávislosti žalobce nemohla být řeč. Soud sice ve shodě s žalovaným má za to, že činnost žalobce (ať už byla její povaha jakákoliv) měla soustavný charakter (viz například čl. III smlouvy upravující pravidelnou odměnu žalobce či čl. V, z něhož vyplývá průběžný způsob výkonu činností podle čl. I smlouvy), tato skutečnost však sama o sobě nepředstavuje definiční znak, z něhož by bylo možné jednoznačně určit, zda žalobcův příjem má být daněn jakožto příjem ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 ZDP či jako ostatní příjem podle § 10 ZDP či dokonce příjem ze závislé činnosti podle § 6 téhož zákona, pokud by při řádném zjištění skutkového stavu vyšlo najevo, že žalobce byl povinen se řídit konkrétně formulovanými pokyny ze strany Ministerstva zahraničních věcí. Ve vztahu k § 10 ZDP soud pro úplnost dodává, že s ohledem na demonstrativní charakter příjmů v něm vymezených, si lze představit situaci, v níž by i pravidelný příjem (tj. nikoliv jen nahodilý) nezařaditelný pod jiné ustanovení zákona byl zdaněn právě podle tohoto ustanovení.
42. Lze shrnout, že k tomu, aby obstál závěr správních orgánů o zdanění příjmů žalobce ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, musel by být dostatečným způsobem zjištěn skutkový stav věci, případně by se správní orgány musely obrátit na žalobce a vyzvat jej k doplnění tvrzení a předložení důkazů § 92 odst. 3 daňového řádu za účelem zjištění povahy jeho činnosti. Soud zdůrazňuje, že pro zodpovězení sporné otázky je nezbytné zjistit, co přesně žalobce v pozici experta činil. S ohledem na skutečnost, že správní orgány nijak nehodnotily obsah pojmů „Monitoring Officer“ ani „Preventative Anti-Corruption Adviser“ a při vymezení toho, co žalobce konal, krom samotných smluv nevyšly z jiných podkladů, v současné době platí, že není možné jednoznačně odpovědět na otázku, zda daný příjem je příjmem z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, či zda se jedná o příjem podle § 10 odst. 1 ZDP, tj. ostatní příjem, který nejde zařadit do některé z kategorií vymezených v § 6 až § 9 téhož zákona či dokonce jiná forma příjmu.

43. S ohledem na skutečnost, že není postaveno na jisto, jakou povahu má příjem žalobce, soud se nemohl vyjádřit k druhé sporné otázce – uplatnitelným výdajům, resp. k tomu, zda podléhají zdanění příspěvky na pobytové výlohy či zda jsou ve smyslu § 4 ZDP od daně osvobozeny.
44. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalované k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VIII.

Náklady řízení

45. Ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. má žalobce právo na náhradu nákladů řízení, neboť byl ve věci plně úspěšný.
46. Jako účelně vynaložený náklad řízení byla přiznána odměna advokáta za čtyři úkony právní služby v plné výši, kterými se rozumí převzetí a příprava zastoupení, sepsí žaloby, replika žalobce a účast na jednání soudu dne 13. 7. 2020, tj. podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů celkem 12.400 Kč.
47. K tomu byla připočtena náhrada hotových výdajů v souvislosti s těmito čtyřmi úkony právní služby, tj. podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu 300 Kč/úkon, celkem 1.200 Kč. Náhrada cestovních výdajů podle § 13 odst. 1 a 5 advokátního tarifu za cestu osobním vozidlem OPEL INSIGNIA GRAND SPORT, reg. zn. ..., z Prahy do Plzně a zpět za účelem jednání před soudem dne 13. 7. 2020 – základní náhrada za použití vozidla podle § 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“) činí 806 Kč (tj. 192 km x 4,20 Kč/km) a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu podle § 158 odst. 3 věty první zákoníku práce za použití vyhlášky č. 333/2018 Sb. činí po zaokrouhlení 387 Kč (tj. 6,3 l/100 km x 32 Kč/l x 1,92), celkem tedy 1.193 Kč. Náhrada za promeškaný čas strávený cestou z Prahy do Plzně a zpět podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu v délce šesti půlhodin činí 600 Kč. Soud dále připočetl částku daně z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést, ve výši 3.232,53 Kč a zaplacený soudní poplatek za podanou žalobu ve výši 3.000 Kč.
48. Celková výše účelně vynaložených nákladů řízení žalobcem v tomto řízení tedy činí **21.625,53 Kč**. Soud proto uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení v této výši, a to ve lhůtě, kterou považuje za přiměřenou s ohledem na možnost platbu realizovat

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 13. července 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu