



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Bc. P. Š.**, zast. JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem, se sídlem Na Příkopě 957/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2018, č. j. 52537/18/5200-10423-708571, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 7. 2020, č. j. 57 Af 2/2019 - 58,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 7. 2020, č. j. 57 Af 2/2019 - 58, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“ případně „správce daně“), platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 ze dne 3. 3. 2017, č. j. 372555/ 17/2305-50521-402776 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), tak, že byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších zákonů (dále jen „ZDP“), a v souladu s § 147, § 139 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí, vyměřena daň podle pomůcek ve výši 13.560 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl, že žalobcem vykonávaná činnost civilního experta byla činností soustavnou, vykonávanou samostatně, na vlastní odpovědnost a vlastní účet, pročez lze příjmy z této činnosti podřadit pod příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP. Jelikož tato činnost nepodléhá úpravě živnostenského

zákona ani jiného zvláštního zákona, jedná se o příjmy z nezávislého povolání. Současně se nejedná o ostatní příjmy dle § 10 ZDP, neboť žalobce v době svého působení coby civilní expert pobíral pravidelný měsíční příjem, který nemůže být posouzen jako příjem jednorázový, nahodilý a nepředvídatelný.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítl, že žalovaný posoudil příjmy uplatněné žalobcem v rozporu s platnou právní úpravou a s ustálenou judikaturou, tedy nezákonně a nesprávně. Prvostupňové rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož z něj není patrné, proč správce daně posoudil příjmy žalobce jako příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP, a navíc toto nijak nereagovalo na vyjádření žalobce ze dne 30. 1. 2017. Žalovaný postupoval nezákonně, pokud prvostupňové rozhodnutí nezrušil, a vypořádal se s námitkou nepřezkoumatelnosti konstatováním, že vady prvostupňového rozhodnutí lze zhojit v rámci odvolacího řízení s ohledem na dvojinstančnost daňového řízení. Závěr 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 jsou příjmy dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, považoval žalobce za nesprávný. Zákon o daních z příjmů ani jiné právní předpisy legální definici nezávislého povolání neupravují, proto nelze jen na základě vlastní úvahy žalovaného dojít k závěru, že nezávislým povoláním je výkon činnosti civilního experta na zahraniční misi. Z příkladů nezávislých povolání, jak byly uvedeny v rozsudku NSS ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010 - 73, neplyne souvislost s výkonem činnosti civilního experta. Závěry v tomto rozsudku uvedené, že nájemce honitby je podstatně omezen ve volbě prostředků, kterými bude výkon práva myslivosti realizovat, kdy příjem z poplatku za odstřel zvěře je třeba považovat za další příjem dle § 10 ZDP, lze aplikovat i na případ žalobce. Ten byl totiž při výkonu činnosti civilního experta taktéž omezen, tato činnost postrádá prvek kreativity a samostatnosti při volbě způsobu dosažení předem stanoveného výsledku, když tato činnost i doba jejího výkonu jsou v podstatné míře determinovány předem nezávisle na vůli žalobce. Není pravdou, že měl žalobce možnost zvolit způsob dosažení stanoveného výsledku vyplývajícího z funkce civilního experta, když se žalobce řídil ukrajinskými právními předpisy a využíval služeb konzultanta, podle jehož pokynů a doporučení postupoval.

[4] Žalobce dále nesouhlasil s argumentací žalovaného, že když není činnost civilního experta upravena živnostenským ani jiným zákonem, jedná se o příjmy z nezávislého povolání. Příkladem vyvracejícím tuto argumentaci je činnost advokátů, jež je upravena prostřednictvím zvláštního zákona, avšak současně se jedná o nezávislé povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Úvaha žalovaného tedy nevylučuje, aby byl příjem civilního experta brán jako ostatní příjem dle § 10 ZDP. 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, žalobce tedy nemá svobodnou volbu, zda a po jakou dobu bude tuto činnost vykonávat. Není podstatné, zda žalobce působil ve funkci civilního experta několik měsíců, jelikož délka trvání této činnosti je nezávislá na vůli žalobce, který, pokud by byl z mise odvolán, končí okamžitě; prvek soustavnosti by tak byl náhle přerušen. Příjem žalobce je třeba považovat za ostatní příjem dle § 10 ZDP, kdy základem daně je dle § 10 odst. 4 ZDP příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

pokračování

[5] Rovněž závěr žalovaného, že příspěvky vyplácené žalobci misí Organizace pro bezpečnost a spolupráci v Evropě (OBSE) a poradní misí Evropské unie na Ukrajině (EUAM Ukrajina) nepodléhají osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, je nesprávný. Bez ohledu na označení výkonu činnosti žalobce je třeba činnost žalobce na misi OBSE a EUAM považovat za výkon činnosti národního experta ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, neboť stejně jako národní expert i žalobce obdržel v souvislosti se svojí činností na Ukrajině příspěvky na pobytové výlohy včetně denních diet. Pokud by totiž žalobce nebyl národním expertem, zcela jistě by mu nebyly příspěvky na pobytové výlohy vypláceny. Žalovaný tak do předmětu daně zahrnul nesprávně i příjmy žalobce, které byly žalobci vyplaceny misí OBSE a misí EUAM Ukrajina v podobě náhrady pobytových výloh, když jediným příjmem žalobce za rok 2015 podléhajícím zdanění byly odměny vyplácené na základě smluv o výkonu činnosti civilního experta Ministerstvem zahraničí České republiky v celkové výši 260.000 Kč.

[6] V replice žalobce zopakoval, že příjem civilního experta je třeba považovat za ostatní příjem dle § 10 ZDP, a to z důvodu absence kreativity civilního experta při výkonu jeho činnosti, neprůkazné teorie týkající se úpravy výkonu nezávislého povolání zákonem a absence soustavnosti při výkonu této činnosti, neboť jde o činnost příležitostnou, nikoli soustavnou, vykonávanou civilním expertem dle jeho vůle. Opětovně též vyjádřil svůj nesouhlas s tím, že by příspěvek na pobytové výlohy neměl podléhat osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP.

[7] Krajský soud shora označeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že ze smluv předložených žalobcem v průběhu daňového řízení nevyplývá jasně charakter činnosti žalobce ve funkcích „Monitoring Officer“ ve Speciální monitorovací misi OBSE a „Preventative Anti-Corruption Adviser“ v misi EUAM Ukrajina. 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. Ačkoli činnost žalobce (bez ohledu na její povahu) měla soustavný charakter, tato skutečnost 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 jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 téhož zákona. Ve vztahu k § 10 ZDP soud dodal, že s ohledem na demonstrativní charakter příjmů v něm vymezených si lze představit situaci, v níž by i pravidelný příjem nezařaditelný pod jiné ustanovení zákona byl zdaněn právě podle tohoto ustanovení.

[8] 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 podle § 92 odst. 3 daňového řádu za účelem zjištění povahy jeho činnosti. 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.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[9] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítl nesprávnost závěru krajského soudu, dle kterého na základě zjištěného skutkového stavu neobstojí závěr stěžovatele, že odměna ve výši 260.000 Kč plynoucí žalobci z jeho činnosti civilního experta na základě smluv uzavřených s MZV ČR představuje zdanitelný příjem dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Tento nesprávný právní názor vychází z nepochopení rozdílů mezi jednotlivými druhy příjmů dle § 6, § 7 a § 10 ZDP krajským soudem. Soudem předkládaný důvod zrušení rozhodnutí žalovaného je toliko akademickou debatou nemající žádný vliv na výši daňové povinnosti žalobce, když daňové důsledky má až posouzení částky 1.117.537 Kč, kterou stěžovatel posoudil jako zdanitelný příjem, a u které naopak žalobce tvrdil, že se jedná o příjem osvobozený dle § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, a dále posouzení otázky výše daňově účinných výdajů.

[10] Společným znakem příjmů ze závislé činnosti dle § 6 ZDP a příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP je soustavný výkon činnosti, čímž se tyto druhy vymezují proti ostatním příjmům dle § 10 ZDP, které jsou výsledkem příležitostné, nepravidelné či jednorázové činnosti. Příjmy ze závislé činnosti se proti příjmům ze samostatné činnosti vymezují vztahem závislosti mezi plátcem a poplatníkem. Příjmy ze samostatné činnosti pochází z činnosti, která je vykonávána vlastním jménem poplatníka, na jeho účet a na jeho vlastní odpovědnost. Tento si sám volí způsob, jakým bude dosaženo zamýšleného výsledku. Ze smluv uzavřených mezi žalobcem a Ministerstvem zahraničních věcí České republiky nevyplývá závislost žalobce při vykonávání činnosti civilního experta na ministerstvu, z čehož je zřejmé, že se žalobce nestal zaměstnancem ministerstva. Tento závěr podporuje též informace uveřejněné na webových stránkách MZV ČR, kde je uvedeno, že v případě úspěchu kandidáta ve výběrovém řízení se jeho vyslání k misi uskuteční na základě „Smlouvy o výkonu činnosti civilního experta“. Naopak z předložených smluv vyplývá, že žalobce činnost civilního experta vykonával osobně a samostatně, na vlastní odpovědnost a na vlastní účet, kdy si samostatně volil způsob, jakým bude dosaženo předem stanoveného výsledku, tj. výkonu funkce civilního experta. Uvedené smlouvy nestanovují žalobci žádná omezující kritéria, činnost žalobce tedy obsahovala prvek kreativity, o čemž svědčí např. to, že žalobce dle vlastního uvážení poskytoval informace MZV ČR a obsah závěrečné zprávy měl být založen na vlastním hodnocení žalobce. Žalobce navíc sám v průběhu výkonu činnosti civilního experta vlastním jménem uzavřel smlouvu o konzultačních službách a vyplatil za ni odpovídající odměnu, kdy možnost tohoto oprávnění není v uzavřených smlouvách výslovně uvedena, a žalobce si tedy sám posoudil a rozhodl, že je třeba služeb konzultanta využít. Žalobce přebíral veškerou zodpovědnost za případné škody způsobené svojí činností, kterou vykonával soustavně a opakovaně a za kterou pobíral pravidelnou měsíční odměnu, včetně příspěvků na pobytové výlohy.

[11] Stěžovatel je přesvědčen, že skutkový stav byl pro učinění závěru, že lze příjem z činnosti civilního experta v případě stěžovatele podřadit pod příjem z nezávislého

pokračování

povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, zjištěn dostatečně, a krajský soud proto v napadeném rozsudku stěžovateli nedůvodně vytknul, že není zřejmé, zda se jednalo o činnost samostatnou a kreativní či nikoli. Krajským soudem požadované doplnění skutkového stavu vyjádřené v bodu 42. napadeného rozsudku jde již nad rámec nutného dokazování. Krajský soud přitom přisvědčil stěžovateli, že činnost civilního experta byla činností soustavnou. Již tento závěr vylučuje, že by se mohlo v posuzovaném případě jednat o příjem dle § 10 ZDP. Krajský soud pak v bodu 42. napadeného rozsudku nesprávně posoudil povahu příjmů dle citovaného ustanovení ZDP, když uvedl, že je možné představit si situaci (aniž by tuto situaci blíže rozvedl), v níž by pravidelný příjem byl zdaněn právě podle § 10 ZDP. V důsledku nepochopení definičních znaků jednotlivých druhů příjmů krajský soud dospěl k nesprávnému závěru ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu stran povahy činnosti civilního experta. Odpověď na tuto otázku však poskytuje sama textace smluv, když z obecnosti vymezených úkolů žalobce jako civilního experta lze dovodit, že si sám volil a rozhodoval o způsobu, jakým bude vykonávat činnosti „Monitoring officer“ a „Anti-Corruption Advisor“, a že tedy mezi žalobcem a MZV ČR neexistoval vztah závislosti, v důsledku kterého by činnost žalobce byla ovlivněna výlučně pokyny a příkazy MZV ČR jako zaměstnavatele, byť jisté pokyny ze strany MZV ČR mohly žalobce ovlivňovat.

[12] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěrem krajského soudu, že žalovaný neučinil dostatek skutkových zjištění potřebných k tomu, aby mohl dostatečně posoudit povahu činnosti žalobce jako civilního experta a rozhodnout, zda se jedná o činnost zdanitelnou podle § 7 nebo § 10 ZDP. Z napadeného rozhodnutí nevyplývají konkrétní skutkové důvody pro závěr ohledně povahy činnosti civilního experta jakožto nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Krajský soud rozhodnutí žalovaného nezrušil v důsledku nepochopení rozdílu mezi jednotlivými druhy příjmů obsaženými v ZDP, nýbrž z důvodu nedostatečných skutkových zjištění žalovaného, která vůbec neumožňují posoudit, podle jakého ustanovení ZDP se má příjem žalobce zdanit. Ze smluv uzavřených mezi žalobcem a MZV ČR je zřejmé, že žalobce byl při výkonu činnosti civilního experta v podstatné míře omezen co do trvání, tak i rozsahu a obsahu své činnosti. Výkon činnosti civilního experta postrádal prvek kreativity a samostatnosti při volbě způsobu dosažení předem stanoveného výsledku, když tato činnost i doba jejího výkonu byla v podstatné míře determinována nezávisle na vůli daňového subjektu. Výkon činnosti civilního experta byl standardizován co do rozsahu a kvality, přičemž žalobce byl za svoji činnost plně odpovědný Ministerstvu zahraničních věcí a jeho činnost byla pevně vymezena.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Ze správního spisu zdejší soud ověřil, že výzvou ze dne 29. 6. 2016, č. j. 1320206/16/2305-50521-402776, byl žalobce správcem daně vyzván k odstranění pochybností o údajích v daňovém tvrzení dle § 89 daňového řádu. Na základě této výzvy žalobce dne 31. 8. 2016 správci daně předložil Smlouvu o výkonu činnosti civilního experta ze dne 5. 11. 2014, Vzorovou strukturu Závěrečné zprávy civilního experta pro MZV ČR, Smlouvu o výkonu činnosti civilního experta ze dne 28. 8. 2015, Dodatek č. 1 ke Smlouvě o výkonu činnosti civilního experta ze dne 17. 2. 2016, potvrzení Ministerstva zahraničních věcí České republiky o výši vyplacených příjmů žalobci za rok 2015, výpis z bankovního konta žalobce vedeného u České spořitelny za období 24. 6. – 30. 6. 2015 a 15. 8. 2015 - 5. 12. 2015, výpis z účtu COMMERZBANK za období od 7. 9. 2015 do 22. 12. 2015, vyrozumění o zápisu do živnostenského rejstříku a doklady k nákupu letenek. Na základě výzvy k prokázání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro rok 2015 pak žalobce správci daně zaslal nájemní smlouvy prokazující výši zaplaceného nájemného po dobu výkonu činnosti civilního experta na Ukrajině. Sdělením ze dne 6. 2. 2017, č. j. 206338/17/2305-00561-400386, byl žalobce seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností a dne 3. 3. 2017 správce daně vydal platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 13.620 Kč. Tento výměr napadl žalobce odvoláním ze dne 4. 4. 2017. Dne 29. 6. 2017 vyzval správce daně MZV ČR k poskytnutí údajů ve smyslu § 57 odst. 1 písm. b) a d) daňového řádu, jejichž předmětem byly informace, zda byly žalobci vypláceny v souvislosti s jeho účastí na misi OBSE Ukrajina a na misi EUAM Ukrajina náhrady pobytových výloh nebo příspěvek na pobytové výlohy a v jaké výši, a dále kde byl žalobce ubytovaný při účasti na těchto misích a kdo hradil toto ubytování a v jaké výši. Požadované informace byly správci daně poskytnuty ředitelkou personálního odboru MZV ČR přípisem ze dne 18. 7. 2017, č. j. 451153/2017-PERS.

[16] Ze správního spisu dále vyplynulo, že žalovaný vyzval žalobce přípisem ze dne 9. 3. 2018, č. j. 11204/18/5200-10423-708571, k prokázání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které obdržel v roce 2015 od MZV ČR, OBSE a poradní mise EU pro reformu civilní bezpečnosti na Ukrajině. Přípisem ze dne 15. 6. 2018, č. j. 27710/18/5200-10423-708571, žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Na tuto výzvu reagoval žalobce přípisem ze dne 29. 6. 2018, v němž mimo jiné navrhl doplnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za rok 2015 o výdaje vynaložené na služby konzultanta ve výši 6.000 EUR. Přípisem ze dne 9. 8. 2018, č. j. 35780/18/5200-10423-708571, vyzval žalovaný žalobce k prokázání skutečnosti, že částka ve výši 6.000 EUR vyplacená za konzultační služby byla výdajem pro účely stanovení daně z příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Na tuto výzvu reagoval žalobce přípisem ze dne 7. 9. 2018 a dále ze dne 25. 9. 2018, k nimž připojil mimo jiné dokumenty mající prokázat charakter výše uvedené částky uhrazené žalobcem za konzultační služby. Ve správním spise je dále založen úřední záznam ze dne 30. 10. 2018, č. j. 48790/18/5200-10423-708571, ohledně stanovení daně dle pomůcek v rámci odvolacího řízení.

[17] V posuzované věci je nutno odpovědět na otázku, zda správní orgány v rámci řízení vedeného za účelem stanovení daně z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2015

pokračování

zjistily dostatečně skutkový stav věci pro učinění závěru ohledně charakteru příjmů žalobce jakožto příjmů z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, jež byly žalobci vypláceny na základě smluv o výkonu činnosti civilního experta uzavřených mezi žalobcem a Ministerstvem zahraničních věcí České republiky.

[18] Ze Smlouvy o výkonu činnosti civilního experta ve funkci Monitoring Officer, jež byla mezi žalobcem a MZV ČR uzavřena dne 5. 11. 2014 na dobu výkonu činnosti od 1. 10. 2014 do 31. 3. 2015, vyplývá, že se žalobce zavázal v souladu s pokyny MZV ČR vykonávat tuto funkci v rozsahu činností stanovených v čl. I. této smlouvy, a to 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, 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, c) zpracovat *ad hoc* zprávu či poskytnout informaci MZV dle vlastního uvážení, obvykle na základě mimořádné události v misi či teritoriu působnosti, 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, e) po 31. 3. 2015 se dostavit do jednoho měsíce, tj. do 30. 4. 2015 (případně lze stanovit jiné datum vycházející z možností působení v misi) na závěrečný debriefing na MZV. Datum bude stanoveno podle možnosti monitora a MZV. Podle čl. III. Smlouvy výplatu odměny ve výši 5.000 Kč provádí MZV ČR měsíčně na bankovní účet žalobce, přičemž žalobce odpovídá za uhrazení daně z příjmů a pojistného dle platných předpisů České republiky. Čl. IV. Smlouvy stanoví, že náklady na jízdné z místa působnosti do místa určení a zpět hradí OBSE a volno bude žalobce čerpat dle pravidel OBSE. Žalobce se v čl. V. Smlouvy zavázal, že bude činnost civilního experta průběžně vykonávat ve standardní kvalitě a přebírá veškerou odpovědnost za případné škody způsobené svojí činností v místě působení. V případě porušení povinností podle Smlouvy ze strany žalobce bude výše odměny krácena o částku odpovídající rozsahu a závažnosti tohoto porušení. Čl. VI. Smlouvy obsahuje závěrečná ustanovení, ve kterých se smluvní strany mimo jiné zavázaly kdykoliv ukončit platnost Smlouvy na základě vzájemné písemné dohody.

[19] Smlouva o výkonu činnosti civilního experta ve funkci Preventative Anti-Corruption Adviser v misi EUAM Ukrajina uzavřená mezi žalobcem a MZV ČR dne 28. 8. 2015 na dobu od 1. 9. 2015 do 31. 8. 2016 stanoví v čl. I. tento rozsah činností žalobce: a) úkoly vyplývající z činnosti civilního experta uvedené funkce či jiné funkce v rámci dané mise v případě přesunu na jinou pozici během vyslání, b) jedenkrát za 3 měsíce zpracovat stručnou periodickou zprávu pro MZV v rozsahu max. 3 normostran dle charakteristiky a vzorové struktury uvedené v příloze č. 1 Smlouvy, c) na základě pokynu MZV zpracovat *ad hoc* zprávu, jejíž rozsah, obsah, strukturu a termín vyhotovení MZV stanoví dle aktuální potřeby, d) zpracovat *ad hoc* zprávu či poskytnout informaci MZV dle vlastního uvážení, obvykle na základě mimořádné události v misi či teritoriu působnosti, e) na závěr svého působení zpracovat závěrečnou zprávu o působení v dané funkci pro MZV v rozsahu do 10 normostran ve struktuře vycházející z náležitostí periodické zprávy uvedené v příloze č. 1 a dostavit se do 1 měsíce po návratu z mise k závěrečnému ústnímu zhodnocení na MZV ČR, f) udržovat kontakt s relevantními odbory MZV a místně příslušnými zastupitelskými úřady ČR a na vyžádání jim poskytovat potřebné informace mající vztah k misi či teritoriu působnosti. Podle čl. III. Smlouvy výplatu odměny ve výši

55.000 Kč provádí MZV ČR měsíčně na bankovní účet žalobce, přičemž žalobce odpovídá za uhrazení daně z příjmů a pojistného dle platných předpisů České republiky. V této odměně jsou zahrnuty i výdaje na případná očkovaní nutná v místě působení a případné materiální technické zabezpečení nezbytné pro výkon činnosti dle Smlouvy nad rámec toho, co expertovi poskytne MZV ČR. MZV ČR se v čl. IV Smlouvy dále zavázalo uhradit žalobci cestovní výdaje na Ukrajinu při zahájení vyslání a zpět po ukončení působení civilního experta v misi. Volno civilní expert čerpá dle pravidel EUAM Ukrajina. Žalobce se v čl. V. Smlouvy zavázal, že bude činnost civilního experta průběžně vykonávat ve standardní kvalitě a přebírá veškerou odpovědnost za případné škody způsobené svojí činností v místě působení. V případě porušení povinností podle Smlouvy ze strany žalobce bude výše odměny krácena o částku odpovídající rozsahu a závažnosti způsobené škody. Čl. VI. Smlouvy obsahuje závěrečná ustanovení, ve kterých se smluvní strany mimo jiné zavázaly kdykoliv ukončit platnost Smlouvy na základě vzájemné písemné dohody. Ze vzorové struktury závěrečné zprávy civilního experta pro MZV ČR vyplývá, že žalobce v ní má především uvést stručný popis vykonávané činnosti, vlastní hodnocení vývoje politické, bezpečnostní a ekonomické situace v kontextu působení mise, přehled významných událostí za dobu působení v misi, vyhodnocení fungování mise a efektivity implementace mandátu, doporučení ke zlepšení fungování mise, informace vycházející ze specifik mise, shrnutí a vyhodnocení spolupráce s MZV.

[20] Kasační soud předně nesdílí názor stěžovatele, že skutečnost podřazení příjmů žalobce pod jeden z druhů zdanitelných příjmů dle ZDP nemá sama o sobě vliv na výši daňové povinnosti žalobce. Ačkoli je totiž výše příjmů vyplacených žalobci z výkonu činnosti civilního experta mezi účastníky řízení nesporná, klasifikace tohoto příjmu dle ZDP má v konečném důsledku vliv na posouzení sporné otázky uplatnitelných výdajů, když jejich výše se může lišit právě v závislosti na druhu jednotlivých příjmů dle ZDP [srov. § 7 odst. 3 a § 10 odst. 4 ZDP].

[21] Pro posouzení, zda v projednávané věci výše uvedené smlouvy představovaly dostatečný podklad pro závěry žalovaného ohledně charakteru příjmů žalobce, musí dále kasační soud nastínit základní znaky jednotlivých druhů zdanitelných příjmů dle ZDP, o nichž je v posuzované věci veden spor, tedy příjmy ve smyslu § 6 odst. 1, § 7 [resp. § 7 odst. 2 písm. c)] a § 10 ZDP. Současně zdejší soud podotýká, že těmito úvahami nikterak nepředjímá posouzení věci samé.

[22] Příjmy ze závislé činnosti jsou vymezeny v § 6 ZDP jako *a) plnění v podobě 1 příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce, 2. funkčního požitku, b) příjmy za práci 1. člena družstva, 2. společníka společnosti s ručením omezeným, 3. komanditisty komanditní společnosti, c) odměny 1. člena orgánu právnické osoby, 2. likvidátora, d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.* Dle ustálené judikatury kasačního soudu „[p]ro kvalifikaci příjmů jako příjmů ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost,

pokračování

že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku vztahu mezi nimi“ (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55). V rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, č. 572/2005 Sb. NSS, dále zdejší soud konstatoval, že „[v]ymezení pojmu 'závislá činnost' podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).“ Vymezení pojmu závislé činnosti pro účely podřazení zdanitelných příjmů pod § 6 ZDP lze dále nalézt v Pokynu Ministerstva financí č. D - 285, k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti, který stejně jako výše citovaná judikatura akcentuje materiální pojetí závislé činnosti (srov. Beránek, Petr; Bláha, Radim; Finardi, Savina; Hlaváč, Jiří; Janoušek, Lubomír; Martincová, Drahomíra; Morávek, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer, 2016, komentář k § 6, dostupné z právního informačního systému ASPI).

[23] Příjmy ze samostatné činnosti jsou taxativně vyjmenovány v § 7 odst. 1 a 2 ZDP, přičemž mezi tyto se řadí též příjmy z výkonu nezávislého povolání [§ 7 odst. 2 písm. c) ZDP], jejichž definici však zákon o daních z příjmů neobsahuje. Judikatura kasačního soudu, jakož i doktrína, proto při interpretaci tohoto pojmu vychází podpůrně z příkladů nezávislého povolání v případě daňových nerezidentů uvedených v § 22 odst. 1 písm. f) ZDP (srov. Beránek, Petr; Bláha, Radim; Finardi, Savina; Hlaváč, Jiří; Janoušek, Lubomír; Martincová, Drahomíra; Morávek, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer, 2016, komentář k § 7, dostupné z právního informačního systému ASPI; dále např. rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010 - 73, č. 2571/2012 Sb. NSS). V právě citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 56/2010 - 73 kasační soud rozvedl definiční znaky typické pro výkon nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, kdy konstatoval, že „[p]ro zmíněné profesi je charakteristická kreativita a samostatnost při volbě způsobu, jakým bude dosaženo předem stanoveného výsledku. Samozřejmě se tím nemíní nezávislost při dodržování právních pravidel, které mohou tu či onu činnost upravovat.“ V rozsudku ze dne 9. 7. 2009, č. j. 5 Afs 71/2008 - 52, zdejší soud zdůraznil, že pro výkon nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP [dnes § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, pozn. soudu] je typická soustavnost takové činnosti, přičemž za příklady výkonu nezávislého povolání označil soustavnou činnost přednášejících, výkonných umělců, trenérů, rozhodčích, artistů apod.

[24] Kategorie ostatních příjmů je potom upravena v § 10 ZDP a spadají do ní takové příjmy, které nebylo možné podřadit pod některý z jiných druhů zdanitelných příjmů dle § 6 až 9 ZDP (srov. Beránek, Petr; Bláha, Radim; Finardi, Savina; Hlaváč, Jiří; Janoušek,

Lubomír; Martincová, Drahomíra; Morávek, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer, 2016, komentář k § 10, dostupné z právního informačního systému ASPI). Dělicím kritériem mezi daňovým režimem dle § 7 a § 10 ZDP je v případě ostatních příjmů skutečnost, že tyto neplynou ze soustavné činnosti (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 71/2008 - 52). Z demonstrativního výčtu příkladů spadajících pod příležitostný příjem dle § 10 odst. 1 ZDP lze dále dovodit, že se zpravidla jedná o činnosti příležitostné (tj. nepravidelné) a nahodilé.

[25] Nejvyšší správní soud dospěl po zhodnocení obsahu výše uvedených smluv, jakož i dalších dokumentů obsažených ve správním spisu (zejm. informace MZV ČR ze dne 18. 7. 2017, č. j. 451153/2017-PERS) k závěru, že tyto podklady umožňují zjištění skutkového stavu bez zbytečných pochybností; především je z nich možné učinit úsudek o charakteru příjmů žalobce za účelem jejich podřazení pod jeden z druhů zdanitelných příjmů dle § 6 až 10 ZDP. Nelze pak souhlasit se závěrem krajského soudu, že z předložených smluv nevyplývá, jaké jsou úkoly civilního experta v pozicích „Monitoring Officer“ a „Preventative Anti-Corruption Adviser“, tyto úkoly totiž explicitně vyplývají zejména z čl. I. Smlouvy ze dne 5. 11. 2014 (v případě funkce „Monitoring Officer“) a z čl. I. Smlouvy ze dne 28. 8. 2015 (funkce „Preventative Anti-Corruption Adviser“). Ačkoli lze souhlasit s krajským soudem v tom, že by tyto úkoly mohly být blíže rozvedeny např. za pomoci podrobnějších informací poskytnutých k obsahové náplni jednotlivých funkcí ze strany MZV ČR, tyto informace nejsou nutné pro dostatečné zjištění skutkového stavu ohledně povahy příjmů žalobce plynoucích mu z výkonu výše uvedených funkcí. Obě smlouvy totiž v celkovém kontextu a rovněž za pomoci přiložené vzorové struktury závěrečné zprávy civilního experta poskytují dostatečný a ucelený obraz o činnosti civilního experta v obou uvedených funkcích. Tyto obsahují vedle popisu úkolů civilního experta též jednoznačná ustanovení ohledně druhu a výše příjmu civilního experta, včetně toho, kým je tento příjem vyplácen; stanovují též odpovědnost civilního experta za úhradu daně z příjmů a pojistného dle platných právních předpisů České republiky. Smlouvy upravují rovněž odpovědnost civilního experta za škody způsobené svojí činností v místě působení, jakož i formu případného ukončení smlouvy a související ustanovení. Jedinými „slepými“ místy, tj. v předmětných smlouvách neobjasněnými, které zdejší soud identifikoval, jsou ustanovení čl. IV. odst. 2 Smlouvy ze dne 5. 11. 2014 a čl. IV. odst. 2 Smlouvy ze dne 28. 8. 2015, jež obsahují pravidla ohledně čerpání volna, přičemž stanoví, že volno bude civilní expert čerpat dle pravidel OBSE/EUAM Ukrajina. Ačkoli tato pravidla nejsou součástí správního spisu, a žalovaný je tak nepodrobil bližšímu zkoumání, má zdejší soud za to, že tato nejsou klíčová pro podřazení příjmů žalobce pod některý z druhů zdanitelných příjmů ve smyslu ZDP, a to zejména s ohledem na výše vymezené definiční znaky těchto příjmů, které jsou patrné již ze samotné textace smluv, jak správně konstatoval žalovaný.

[26] Zdejší soud dává za pravdu krajskému soudu, že pouhá skutečnost soustavnosti činnosti vykonávané žalobcem sama o sobě nepředstavuje definiční znak, z něhož by bylo možné jednoznačně určit, pod jaký druh zdanitelného příjmu dle ZDP má být příjem žalobce plynoucí z činnosti civilního experta zařazen. Krajský soud však při svém hodnocení opomněl zmínit další charakteristické znaky typické pro jednotlivé druhy zdanitelných příjmů dle ZDP a zhodnotit, zda tyto z předmětných smluv nevyplývají. Znak soustavnosti totiž společně s dalšími znaky jednotlivých příjmů, jak jsou předestřeny

pokračování

výše, poskytuje vodítko ohledně charakteru zdanitelných příjmů žalobce, a na jejich základě je tedy možné dospět k závěru, podle jakého ustanovení ZDP má být příjem žalobce zdaněn. Krajský soud navíc učinil úvahu na samé hranici přezkoumatelnosti, když konstatoval, že s ohledem na demonstrativní výčet příjmů uvedených v § 10 ZDP, si lze představit situaci, v níž by i pravidelný příjem nezařaditelný pod jiné ustanovení zákona byl zdaněn právě podle tohoto ustanovení, aniž by dále tuto úvahu rozvedl o předmětný příklad jím zmiňované situace. Soud je však povinen vždy náležitě popsat a odůvodnit, v čem konkrétně nesprávnost argumentace účastníka řízení spočívá (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Pokud k vysvětlení vypořádání žalobní námitky odkáže na určitou modelovou situaci, měl by tuto situaci taktéž náležitě popsat a vysvětlit v kontextu s předmětnou žalobní námitkou.

[27] Nejvyšší správní soud je tedy přesvědčen, že skutkový stav byl v dané věci zjištěn dostatečně a spolehlivě, a nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že z podkladů obsažených ve správním spisu nelze dovodit povahu příjmu žalobce plynoucího ze smluv uzavřených s MZV ČR. Kasační soud naopak zastává názor, že výše předestřené charakteristické znaky jednotlivých druhů příjmů dle ZDP lze z podkladů založených ve správním spisu dovodit, což žalovaný učinil, tento postup odůvodnil a rovněž vyložil, jakými úvahami se při hodnocení ve spise obsažených důkazů řídil, přičemž z takto zjištěných skutkových závěrů žalovaný vyvodil právní závěry (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Žalovaný v napadeném rozhodnutí především srozumitelně vyložil znaky jednotlivých druhů zdanitelných příjmů dle § 6, § 7 a § 10 a následně smlouvy o výkonu činnosti civilního experta předložené žalobcem podrobil analýze z hlediska naplnění těchto znaků. Takový postup je přitom v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Závěr vyslovený žalovaným ohledně podřazení příjmů žalobce z výkonu činnosti civilního experta pod relevantní ustanovení ZDP je konzistentní, bezrozporný a vychází ze zjištěného skutkového stavu. Za situace, kdy byl stěžovatelem dostatečně zjištěn skutkový stav, a to především z na základě výzvy předložených smluvních dokumentů prokazujících druh zdanitelných příjmů žalobce ve smyslu ZDP, nelze dále po stěžovateli požadovat, aby žalobce dále vyzýval k doplnění tvrzení a předložení dalších důkazů postupem dle § 92 odst. 4 daňového řádu.

[28] Krajský soud tedy dospěl k nesprávnému právnímu závěru ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu ze strany správních orgánů. V dalším řízení se proto opětovně bude zabývat obsahem ve správním spise založených podkladů (a to zejména předmětných smluv o výkonu činnosti civilního experta), přičemž tyto podklady podrobí analýze ve vztahu k naplnění znaků jednotlivých druhů zdanitelných příjmů ve smyslu § 6, § 7 a § 10 ZDP a posoudí zákonnost závěrů učiněných v této souvislosti žalovaným.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[29] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[30] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. února 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu