



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj), soudce Mgr. Alexandra Krysla 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. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 námitky, 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 vykonávaná 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. 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

28. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

První rozhodnutí soudu ve věci

29. Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 13. 7. 2020, č. j. 57 Af 2/2019 - 58, zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalované k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 277/2020 - 43 (dále jen „zrušující rozsudek“).

VII.

Vyjádření žalobce po zrušení prvního rozhodnutí soudu ve věci

30. Žalobce uvedl, že ačkoli Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí především srozumitelně vyložil znaky jednotlivých druhů zdanitelných příjmů dle § 6, § 7 a § 10 zákona o daních z příjmů a následně smlouvy o výkonu činnosti a závěr vyslovený žalovaným ohledně podřazení příjmů žalobce z výkonu činnosti civilního experta pod relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů je konzistentní, bezrozporný a vychází ze zjištěného skutkového stavu, žalobce je nadále přesvědčen o tom, že příjmy žalobce za rok 2015 z titulu výkonu funkce civilního experta jsou příjmem zdanitelným podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů a v té souvislosti plně odkazuje na obsah správní žaloby.
31. Žalobce dále uvedl, že otázka zdanění příspěvků na pobytové výlohy nebyla v tomto soudním řízení dosud meritorně řešena, neboť napadené rozhodnutí bylo bez dalšího zrušeno z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu ze strany žalovaného.
32. Žalobce opakuje, že závěr žalovaného, že příspěvky na pobytové výlohy nepodléhají osvobození od daně dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2015, je nesprávný.
33. Žalobce byl jako „civilní expert“ vyslán MZV do hostující země. Činnost žalobce na misi OBSE na Ukrajině a na misi EUAM Ukrajina je tak třeba považovat za výkon činnosti národního experta ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2015, neboť stejně jako národní experti i žalobce obdržel v souvislosti s činností žalobce ve speciální monitorovací misi na Ukrajině a v poradní misi EU na Ukrajině příspěvky na pobytové výlohy.

34. Zda je činnost žalobce ve smlouvách uzavřených mezi žalobcem a MZV označena jako činnost „civilního“ či „národního“ experta není v této souvislosti rozhodné. Pokud by žalobce nebyl národním expertem, zcela jistě by mu nebyly příspěvky na pobytové výlohy vypláceny, přičemž tyto příspěvky musejí být zcela logicky i v případě žalobce osvobozeny od daně z příjmů podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2015.
35. V té souvislosti je třeba vycházet zejména ze smyslu zákona, který by měl být vždy vykládán ve prospěch jeho adresátů. V případě, že by žalobce nebyl považován za národního experta, nebyly by mu příspěvky na pobytové výlohy vypláceny.

VIII.

Posouzení věci soudem

36. 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, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.
37. S ohledem na skutečnost, že předchozí rozsudek Krajského soudu v Plzni byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu, byl soud na základě ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. současně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.

IX.

Rozhodnutí soudu

38. Žaloba není důvodná.
39. 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.
40. Předmětem sporu mezi účastníky je primárně 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, zatímco žalobce tvrdí, že daný příjem naplňuje charakteristiku ostatního příjmu podle § 10 odst. 4 zákona, kam spadají takové příjmy, které nebylo možné podřadit pod některý z jiných druhů zdanitelných příjmů dle § 6 až 9 ZDP.
41. Závěr o zdanění příjmu žalobce jakožto příjmu z výkonu nezávislého povolání opřely správní orgány zejména 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.

42. Pokud se jedná o hodnocení těchto důkazů, jakožto i dalších listin založených ve správním spisu, stran povahy příjmu žalobce, zdejší soud odkazuje v plném rozsahu na precizní argumentaci Nejvyššího správního soudu obsaženou ve zrušujícím rozsudku, která se opřela o podrobnou analýzu obsahu smluv nacházející se zejména v bodu 25 zrušujícího rozsudku. Na jejím základě dospěl kasační soud k závěru, 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.“
43. Ve shodě s žalovaným má zdejší soud za to, že dělicím kritériem mezi daňovým režimem dle § 7 a § 10 ZDP je v případě ostatních příjmů skutečnost, že tyto neplynou ze soustavné činnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2009, č. j. 5 Afs 71/2008 - 52). Jak ostatně uvedl kasační soud ve zrušujícím rozsudku „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.*“ Žalovaný tedy při kvalifikaci příjmů žalobce jakožto příjmu z nezávislého povolání správně vyšel ze skutečnosti, že žalobce vykonával činnost zahraničního experta v posuzovaném období kontinuálně. Dále relativně samostatně (z konceptu Závěrečné zprávy civilního experta jasně vyplývá, že obsahová náplň jeho činnosti klade značné nároky na jeho autonomii, kdy zadané úkoly jsou rámcového charakteru a expert musí na základě vlastního rozhodnutí volit způsoby jejich dosažení) a na vlastní odpovědnost (čl. 5 smluv), zároveň byla žalobci pravidelně vyplácena odměna civilního experta v měsíčních intervalech včetně příspěvků na pobytové výlohy (viz příložené výpisy z účtu). Tyto okolnosti podle mínění zdejšího soudu jednoznačně vylučující možnost podřazení příjmu žalobce pod § 10 odst. 4 ZDP (chybí znak nahodilosti), či pod příjem uvedený v § 6 ZDP, neboť chybí znak závislosti žalobce. Žalovaný proto postupoval v souladu se zákonem, když uzavřel, že žalobce vykonával nezávislé povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.
44. Nad rámec nezbytného odůvodnění soud dodává, že v nyní projednávané věci mu do jisté míry uniká praktický daňový dopad snahy žalobce o podřazení jeho příjmů pod § 10 odst. 4 ZDP. Je sice v obecné rovině pravdou, že i při nesporné výši příjmů má tato otázka vliv na postavení daňového subjektu, neboť jak přesně uvedl kasační soud v bodu 20 rozsudku, „*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]*“, je třeba si však uvědomit, v nyní projednávané věci chce žalobce danit své příjmy podle ustanovení zákona, které je pro něj méně příznivé – viz § 10 odst. 4 ZDP („základem daně je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení“), nikoliv podle ustanovení, které je pro něj výhodnější s ohledem na širší možnost uznatelnosti výdajů – viz § 7 odst. 3 ZDP („základem daně jsou příjmy uvedené v odstavcích 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odstavci 6. Tyto

příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů uvedených v odstavci 1 písm. d).“

45. Soud neshledal důvodnou ani druhou žalobní námitku týkající se uplatnitelných výdajů. Žalobce tvrdil, že žalovaný pochybil, když uzavřel, že příspěvky na pobytového výlohy, které byly žalobci vyplaceny, nepodléhají osvobození od daně podle § 4 ZDP. Žalobce konkrétně upozorňoval na skutečnost, že jeho činnost „civilního experta“ je třeba považovat za výkon funkce „národního experta“ ve smyslu § 4 ZDP a osvobodit tak od daně příjem ve formě příspěvků na pobytové výlohy.
46. Podle § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2015 platí, že „od daně se osvobozuje náhrada pobytových výloh nebo příspěvek na pobytové výlohy poskytované orgány Evropské unie zaměstnanci nebo národnímu expertovi vyslanému k působení do instituce Evropské unie.“
47. K tomu, aby mohlo dojít podle právě citovaného ustanovení k osvobození od daně, musí být naplněny následující předpoklady – a) musí dojít k plnění, které je poskytnuto orgány EU, b) toto plnění musí směřovat zaměstnanci nebo národnímu expertovi, c) tato osoba musí být vyslána k působení do instituce EU. Je nezbytné připomenout, že žalobce působil jako civilní expert ve dvou misích – ve Speciální monitorovací misi OBSE a v Poradní misi Evropské unie na Ukrajině (EUAM Ukrajina).
48. Pokud se jedná o příspěvek na pobytové výlohy vyplácený od 1. 1. 2015 do 31. 8. 2015 v rámci mise OBSE, je na první pohled zřejmé, že podmínky pro osvobození tohoto příjmu od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP nejsou splněny, neboť OBSE je svébytnou mezinárodní organizací založenou podpisem Helsinského závěrečného dokumentu (Helsinki Final Act) v roce 1975, tedy jde o zcela odlišnou právní entitou od Evropské unie. Plnění, která tato organizace žalobci poskytla, nebylo poskytnuto „orgány EU“, ani žalobce nebyl vyslán k působení do „instituce EU“.
49. Důvod pro osvobození od daně nebyl dán ani v případě příjmu – diet, které byly žalobci poskytnuty od 1. 9. 2015 do 31. 12. 2015 v rámci působení v EUAM Ukrajina. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz body 57 – 59) precizním způsobem vypořádal s otázkou nesplnění shora uvedené podmínky b) pro osvobození příjmu od daně, když uvedl přesvědčivé argumenty opírající se zejména o zákon 234/2014 Sb., o státní službě, na jejichž základě dospěl k závěru, že žalobce nebyl „národním expertem“. V tomto směru soud doplňuje, že vymezení „národního experta“ jako zaměstnance veřejné instituce uvedené v zákoně o státní službě podporuje i právní úprava unijní – například postavení „národních expertů“ vysílaných do největší instituce EU – Evropské komise, je zakotveno v rozhodnutí Evropské komise C (2008) 6866 z 12. 11. 2008. Článek I tohoto rozhodnutí výslovně stanoví, že „národní odborníci jsou osoby, které byly dány k dispozici Komisi celostátními, regionálními nebo místními orgány veřejné správy nebo mezinárodními organizacemi, na něž se Komise obrací s cílem využít jejich odbornosti v určité oblasti. (...) Osoby, na které se vztahují tato pravidla, jsou ve služebním nebo zaměstnaneckém poměru ke svému zaměstnavateli minimálně dvanáct měsíců před svým přidělením a zůstávají vedeni u tohoto zaměstnavatele i po dobu svého přidělení.“ Žalobce tak nemohl být „národním expertem“, neboť nebyl v zaměstnaneckém či jiném obdobném poměru k Ministerstvu zahraničí ČR jakožto instituci, která jej k působení v misi vyslala. Nad rámec argumentace obsažené v napadeném rozhodnutí soud uvádí, že nebyla naplněna ani podmínka c), tj. žalobce nebyl vyslán k působení do „instituce EU“. Instituce EU jsou vymezeny v čl. 13 Smlouvy o EU.

Jsou jimi Evropský parlament, Evropská rada, Rada, Evropská komise, Soudní dvůr Evropské unie, Evropská centrální banka, Účetní dvůr. Žalobce nebyl vyslán ani do jednoho z těchto orgánů, ale toliko do mise EU. Mise EU přitom představují pouhý nástroj společné bezpečnosti a obranné politiky EU (viz čl. 42 Smlouvy o EU), nejde o samostatnou instituci či orgán podle evropské práva. Právě uvedené je jednoznačně patrné i z rozhodnutí Rady 2014/486/SZBP ze dne 22. července 2014 o poradní misi Evropské unie pro reformu sektoru civilní bezpečnosti na Ukrajině (EUAM Ukraine) čl. 8, podle něhož platí, že „*misi EUAM Ukraine tvoří zejména personál vyslaný členskými státy, orgány Unie nebo ESVČ. Každý členský stát, každý orgán Unie nebo ESVČ nesou náklady na personál, který vyslaly, včetně cestovních výdajů na cestu do místa určení a zpět, platů, nákladů na zdravotní péči a příspěvků jiných než použitelné denní dávky.*“ I z tohoto ustanovení je zřejmé, že mise EUAM Ukrajina nepředstavuje samostatnou instituci, která by měla vlastní personál, ale pouhý rámec, v němž působí zaměstnanci vyslaní různými subjekty – orgány EU či členských států.

50. Na základě shora uvedených skutečností lze shrnout, že hypotéza právní normy obsažené v § 4 ZDP nebyla v projednávané věci naplněna, žalovaný proto postupoval v souladu se zákonem, když příjem ve formě příspěvků na pobytové výlohy zdanil.
51. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

X.

Náklady řízení

52. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměla a žalovaná se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdala.

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 28. června 2021

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu