



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: **P. Š.**, zast. Mgr. Markem Plajnerem, advokátem, se sídlem Lazarská 11/6, Praha 2, 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 žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2021, č. j. 57 Af 2/2019 - 98,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího 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 (dále jen „ZDP“), a v souladu s § 147, § 139 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyměřena daň podle pomůcek ve výši 13.560 Kč.

[2] 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 nijak nezohlednilo 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 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 řídil ukrajinskými předpisy a využíval služeb konzultanta, podle jehož pokynů a doporučení postupoval.

[3] Nesprávná je argumentace 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.

[4] 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 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.

[5] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 13. 7. 2020, č. j. 57 Af 2/2019 - 58, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 277/2020 - 43, tento rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalobce v reakci na závěry vyslovené ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 277/2020 - 43 setrval na svém tvrzení, že jeho příjmy z titulu funkce civilního experta jsou zdanitelnými příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů. Závěr žalovaného, že příspěvky na pobytové výlohy nepodléhají osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, je nesprávný. Činnost žalobce na misi OBSE na Ukrajině a na misi EUAM Ukrajina

pokračování

je třeba považovat za výkon činnosti národního experta ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, 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.

[7] Krajský soud následně shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když uzavřel, že žalobce vykonával nezávislé povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Dělicím kritériem mezi daňovým režimem dle § 7 a § 10 ZDP je v případě ostatních příjmů skutečnost, že neplynou ze soustavné činnosti. Žalovaný při kvalifikaci příjmů žalobce jakožto příjmu z nezávislého povolání správně vyšel ze skutečnosti, že žalobce vykonával činnost zahraničního experta v posuzovaném období kontinuálně, relativně samostatně a na vlastní odpovědnost. Zároveň byla žalobci pravidelně vyplácena odměna civilního experta v měsíčních intervalech včetně příspěvků na pobytové výlohy. Tyto okolnosti jednoznačně vylučují možnost podřazení příjmu žalobce pod § 10 odst. 4 ZDP (chybí znak nahodilosti), či pod příjem uvedený v § 6 ZDP, neboť chybí znak závislosti žalobce. Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku týkající se uplatnitelných výdajů.

[8] K tomu, aby mohlo dojít k osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, 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. Pokud se jedná o příspěvek na pobytové výlohy vyplácený žalobci v rámci mise OBSE, je na první pohled zřejmé, že podmínky pro osvobození tohoto příjmu od daně nejsou splněny, neboť OBSE je svébytnou mezinárodní organizací založenou podpisem Helsinského závěrečného dokumentu (Helsinki Final Act) v roce 1975, tedy jde o právní entitu zcela odlišnou od Evropské unie. Plnění, která tato organizace žalobci poskytla, nebylo poskytnuto „orgány EU“, ani žalobce nebyl vyslán k působení do „instituce EU“. Důvod pro osvobození od daně nebyl dán ani v případě příjmu – diet, které byly žalobcovi poskytnuty v rámci působení v EUAM Ukrajina. Žalobce 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. Nebyla přitom naplněna ani podmínka c), tj. žalobce nebyl vyslán k působení do „instituce EU“. Mise EU totiž představují pouhý nástroj společné bezpečnostní a obranné politiky EU (viz čl. 42 Smlouvy o EU), nejde o instituci či orgán podle evropského práva. Mise EUAM Ukrajina nepředstavuje samostatnou instituci, která by měla vlastní personál, ale jedná se o pouhý rámec, v němž působí zaměstnanci vyslaní různými subjekty – orgány EU či členských států.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a nesprávnost závěrů krajského soudu. Krajský soud nesprávně posoudil především otázku povahy příjmů stěžovatele, když dospěl k závěru, že odměna za expertní činnosti představuje příjem z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, a nikoliv dle § 10 odst. 1 ZDP. Krajský soud nezohlednil, že stěžovatel byl v podstatné míře omezen při výkonu činnosti civilního experta. Výkon této činnosti 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 stěžovatele. Nebylo na stěžovateli, aby zvolil způsob dosažení stanoveného výsledku vyplývající z funkce civilního experta, když se stěžovatel řídil při své činnosti místními právními předpisy a využíval služeb konzultanta. Koncept závěrečné zprávy je předem dán a stěžovatel pouze do tohoto zapisuje své závěry, které zjistil při výkonu činnosti civilního experta. Ze skutečnosti, že stěžovatel pobíral pravidelný měsíční příjem,

nelze dovodit závěr, že takový příjem nemůže být posouzen jako příjem jednorázový, nahodilý a nepředvídatelný ve smyslu § 10 ZDP. Ani skutečnost, že bylo ve smlouvách stanoveno, že stěžovatel bude vykonávat činnost civilního experta na vlastní odpovědnost, žádným způsobem nevylučuje posouzení příjmu stěžovatele dle § 10 ZDP. Ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) ZDP totiž nevylučuje, že daňový subjekt bude příjmů dosahovat při činnosti, kterou vykoná samostatně a na vlastní odpovědnost.

[10] Na výkon činnosti civilního experta je nutné pohlížet jako na příležitostnou činnost, když doba výkonu této činnosti je nezávisle na vůli stěžovatele určena dobou účasti České republiky v zahraničních misích, stěžovatel tedy nemá svobodnou volbu, zda a po jakou dobu bude tuto činnost civilního experta vykonávat. Civilní expert navíc v případě jeho odvolání končí okamžitě, prvek soustavnosti by tak byl náhle přerušen. Není tedy podstatné, zda výkon činnosti civilního experta stěžovatel vykonával v délce několika měsíců, kdy délka činnosti nemění nic na skutečnosti, že se jedná o činnost příležitostnou a co do délky výkonu nezávislou na vůli stěžovatele. Civilní expert si nemůže sám zvolit, že bude tuto činnost někde vykonávat, je vždy závislý na subjektu, který tuto činnost objednal, a na jeho pokynech, stejně jako na skutečnosti, zda mise nebude zrušena či odvolána či zda stát, do kterého byl na misi vyslán, bude na svém území misi či experty tolerovat. Zásadním důvodem, pro který je třeba příjem civilního experta považovat za tzv. další příjem podle § 10 ZDP, je absence kreativity civilního experta při výkonu jeho činnosti, neprůkazná teorie týkající se úpravy výkonu nezávislého povolání zákonem a absence soustavnosti při výkonu činnosti civilního experta.

[11] Soud dále nesprávně posoudil otázku zdanění příspěvků na pobytové výlohy, když dospěl k závěru, že příjmy stěžovatele, které obdržel od misí OBSE a EUAM na Ukrajině, nejsou od daně osvobozeny ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP. Soud k tomuto závěru dospěl za přísného použití gramatického výkladu, v tomto případě však bylo namístež užít i jiné způsoby výkladu, především výklad teleologický. Bez ohledu na označení výkonu činnosti stěžovatele je třeba činnost stěžovatele na misi OBSE a EUAM Ukrajina považovat za výkon činnosti národního experta ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, neboť stejně jako národní experti i stěžovatel obdržel v souvislosti se svojí činností na jednotlivých misích příspěvky na pobytové výlohy. Kdyby stěžovatel nebyl národním expertem, nebyly by mu příspěvky na pobytové výlohy vypláceny. Pokud by se pak na tyto příspěvky osvobození nevztahovalo, byl by stěžovatel bezdůvodně znevýhodněn oproti osobám označeným jako „národní expert“. Takový výklad však není přípustný. Stěžovatel v této souvislosti připomněl judikaturu Ústavního soudu, dle které za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, jsou orgány veřejné moci povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tedy v případě pochybností postupovat mírněji.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry napadeného rozsudku a dále uvedl, že krajský soud postupoval správně, když činnost stěžovatele posoudil jako soustavnou, samostatnou a kreativní, a aproboval tak závěr žalovaného, že příjem z této činnosti plynoucí spadá pod § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Naplnění definičních znaků příjmu z nezávislého povolání je dáno souhrnem všech definičních znaků, které je třeba posuzovat ve vzájemném celku, nikoliv izolovaně, jak to činí stěžovatel. Skutečnost, že se stěžovatel musel řídit právními předpisy platnými na Ukrajině, neznamená, že činnost nebyla vykonávána samostatně či kreativně. Obdobně by český podnikatel mohl tvrdit, že při výkonu své podnikatelské činnosti je povinen řídit se živnostenským zákonem či občanským zákoníkem, a proto se nejedná o činnost samostatnou. To je však nesmyslný argument. Prvek samostatnosti je třeba vztahovat k tomu, zda se poplatník může samostatně rozhodnout o tom, jak bude činnost vykonávat. Stěžovatel měl do závěrečné zprávy napsat své vlastní hodnocení a závěry, které mu nebyly předem určeny někým jiným, ale vycházely z jeho vlastního pozorování, tj. bylo na rozhodnutí stěžovatele, co konkrétně do zprávy napíše. Dlouhodobě plynoucí měsíční příjem pak z logiky věci nemůže splňovat definiční znaky ostatního příjmu dle § 10 ZDP,

pokračování

a tedy jednorázovost, nahodilost, výjimečnost a nepravidelnost. Z uzavřených smluv je patrný prvek soustavnosti, přičemž vůle smluvních stran směřovala k tomu, že činnost civilního experta bude stěžovatel vykonávat dlouhodobě, po dobu vymezenou ve smlouvách. Byť nelze vyloučit, že by mohlo náhle dojít k ukončení činnosti stěžovatele jako civilního experta, neměla by tato skutečnost vliv na posouzení soustavnosti dosud vykonávané činnosti, za kterou stěžovatel v době svého působení jako civilní expert do doby případného hypotetického odvolání pobíral pravidelný měsíční příjem. Činnost vykonávaná po dobu 8 a 4 měsíců, za kterou stěžovatel pobíral pravidelnou měsíční odměnu, nelze charakterizovat jako činnost nahodilou, příležitostnou a nepředvídatelnou, z níž plynoucí příjem by bylo možné posoudit jako ostatní příjem dle § 10 ZDP.

[13] Žalovaný dále zopakoval své závěry, že příjmy, které stěžovatel obdržel od misí OBSE a EUAM na Ukrajině ve formě příspěvku na pobytové výlohy a denní diety, nejsou od daně osvobozeny ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, a tyto příjmy tedy podléhají zdanění. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že náhrady pobytových výloh 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 uzavřených mezi stěžovatelem a MZV ČR je zřejmé, že se stěžovatel 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. V posuzovaném případě existuje pouze takový výklad ustanovení § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, podle něhož jsou osvobozeny pouze náhrady pobytových výloh a příspěvek na pobytové výlohy poskytované orgány Evropské unie zaměstnanci nebo národnímu expertovi vyslanému k působení do instituce Evropské unie. V posuzovaném případě tedy proti sobě nestálo několik srovnatelných výkladových alternativ, a pro aplikaci zásady *in dubio mitius* nebyl tedy dán prostor.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Zdejší soud se v souladu se svou relevantní judikaturou (např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, či ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85) nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel nepřezkoumatelnost spatřoval pouze ve skutečnosti nesprávného posouzení právní otázky příjmů stěžovatele a zdanění příspěvků na pobytové výlohy, tedy v naplnění stížnostního důvodu ve smyslu § 103 písm. a) s. ř. s., ke kterému se kasační soud vyjádří níže. Nejvyšší správní soud na tomto místě pouze stručně shrnuje, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry. Současně je z těchto závěrů patrné, že krajský soud vázán právním názorem vyjádřeným v zrušujícím rozsudku NSS ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 277/2020 - 43, oproti původnímu

rozsudku v této věci posoudil podklady obsažené ve správním spisu ve vztahu k naplnění znaků jednotlivých druhů zdanitelných příjmů ve smyslu § 6, 7 a 10 ZDP. Napadený rozsudek tedy není stížen vadou nepřezkoumatelnosti.

[17] Stěžovatel dále brojil proti posouzení jeho příjmů plynoucích z činnosti civilního experta jakožto příjmů z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Spornou je v posuzovaném případě otázka, zda příjmy stěžovatele coby civilního experta naplňovaly znaky příjmů z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP či ostatních příjmů ve smyslu § 10 ZDP, jak tvrdí stěžovatel.

[18] Nejvyšší správní soud předně poznamenává, že již ve výše citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 277/2020 - 43 provedl zevrubnou rekapitulaci podkladů správního spisu, jakož i rozbor znaků jednotlivých druhů zdanitelných příjmů dle § 6, 7 a 10 ZDP, včetně relevantní judikatury NSS (srov. zejm. body 22 až 24 cit. rozsudku); z těchto bude tedy v dalším vycházet při posouzení otázky podřazení příjmů stěžovatele coby civilního experta pod jeden z druhů zdanitelných příjmů ve smyslu ZDP. V bodech 18 a 19 cit. rozsudku zdejší soud rovněž shrnul obsah smluv uzavřených mezi stěžovatelem a MZV o výkonu činnosti civilního experta ve funkci Monitoring Officer v rámci mise OBSE ze dne 5. 11. 2014 na dobu výkonu činnosti od 1. 10. 2014 do 31. 3. 2015 a o výkonu činnosti civilního experta ve funkci Preventative Anti-Corruption Adviser v misi EUAM Ukrajina ze dne 28. 8. 2015 na dobu od 1. 9. 2015 do 31. 8. 2016. Z nich bude vycházet i při posouzení této kasační stížnosti a pro stručnost proto nyní na tuto rekapitulaci odkazuje.

[19] Na základě charakteristických znaků zdanitelných příjmů dle § 6, § 7 [resp. § 7 odst. 2 písm. c)] a § 10 ZDP dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud správně posoudil příjem stěžovatele coby civilního experta jako příjem z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

[20] Nejvyšší správní soud z obou smluv uzavřených stěžovatelem s MZV dovodil, že činnost stěžovatele coby civilního experta v misích OBSE a EUAM Ukrajina naplňovala znaky soustavnosti, pravidelnosti a co do náplně této funkce také značné míry kreativity ohledně dosažení stanoveného výsledku. Soustavnost a pravidelnost vyplývá již ze samotné skutečnosti, že stěžovatel působil ve funkci civilního experta po delší dobu (konkrétně od 1. 10. 2014 do 31. 3. 2015 v misi OBSE a od 1. 9. 2015 do 31. 8. 2016 v misi EUAM Ukrajina), tuto funkci vykonával v uvedené dobu kontinuálně (bez přerušení) a za výkon funkce mu byla vyplácena pravidelná měsíční odměna po dobu výkonu funkce. Na tomto závěru přitom nemůže ničeho změnit argument stěžovatele, že by výše naznačená soustavnost mohla být náhle přerušena odvoláním stěžovatele z funkce. Ani případné odvolání stěžovatele by totiž nemělo zpětně vliv na soustavný charakter činnosti, kterou stěžovatel vykonával do okamžiku odvolání (čistě hypotetického) z funkce civilního experta. Činnost stěžovatele současně vykazovala vysokou míru kreativity a autonomie při volbě způsobů a prostředků směřujících k plnění úkolů civilního experta. O tomto svědčí zejména textace obou smluv, když úkoly civilního experta jsou v nich stanoveny značně obecně (viz čl. I. smluv). Průběh výkonu funkce civilního experta a úkoly s tím spojené jsou tak v podstatě „plně v režii“ stěžovatele, který si pro výkon funkce ve „standardní kvalitě“ volí prostředky podle své vlastní úvahy. O samostatném výkonu činnosti civilního experta svědčí také skutečnost, že se stěžovatel zavázal k výkonu uvedené funkce na vlastní odpovědnost (viz čl. V smluv), což by v případě pouhého plnění jiným subjektem zadaných úkolů bylo stěží ze strany stěžovatele akceptováno.

[21] Stěžovatel se mýlí, pokud ze skutečnosti, že v průběhu výkonu funkce využíval služeb konzultanta a řídil se místními právními předpisy, dovozuje absenci prvku kreativity či samostatnosti. Skutečnost využití konzultačních služeb naopak jasně hovoří o značné

pokračování

autonomii a kreativité stěžovatele při výkonu funkce civilního experta. Ze správního spisu, a ani z tvrzení stěžovatele, totiž nevyplývá, že by stěžovateli jiný subjekt uložil povinnost najmout konzultanta za účelem plnění úkolů vyplývajících z funkce civilního experta. Stěžovatel se naopak sám, na základě vlastní úvahy, rozhodl najmout konzultanta, jehož konzultační služby využíval za účelem plnění úkolů civilního experta. Argumentaci stěžovatele, že nemůže jít o samostatnou kreativní činnost, když je stěžovatel při výkonu funkce civilního experta vázán místními právními předpisy, je nutno označit za lichou a absurdní. Jak totiž konstatoval zdejší soud již rozsudku ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010 - 73, č. 2571/2012 Sb. NSS: „*Pro zmíněné profese je charakteristická kreativita a samostatnost při volbě způsobu, jakým bude dosaženo předem stanoveného výsledku. Samozřejmě se tím nemíjí nezávislost při dodržování právních pravidel, které mohou tu či onu činnost upravovat*“ (podtržení doplněno). O značné autonomii stěžovatele při plnění funkce civilního experta svědčí též obsah konceptu Závěrečné zprávy, kterou měl stěžovatel povinnost odevzdat MZV ČR na závěr svého působení (viz čl. I. smluv), pro který je pouze velmi obecně předepsána rámcová struktura, jejíž naplnění závisí čistě na postupu a individuálním hodnocení stěžovatele.

[22] Z výše uvedeného vyplývá, že se v posuzovaném případě nemohlo jednat o závislou činnost ve smyslu § 6 ZDP (resp. příjmy ze závislé činnosti), neboť stěžovatel nebyl při výkonu činnosti civilního experta přímo závislý na pokynech MZV. Příjmy stěžovatele za výkon činnosti civilního experta pak nemohou být posouzeny ani jako ostatní příjmy dle § 10 ZDP, neboť činnost civilního experta nebyla činností nahodilou, nepravidelnou či nárazovou, nýbrž se jednalo o dlouhodobou, soustavnou činnost spojenou s určitými příjmy. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uzavírá, že činnost stěžovatele coby civilního experta byla výkonem nezávislého povolání, a příjem stěžovatele z této činnosti tudíž představuje příjem z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

[23] Zdejší soud se dále zabýval námitkou nesprávného posouzení otázky zdanění příspěvků na pobytové výlohy, které stěžovatel obdržel v rámci svého působení na misích OBSE a EUAM Ukrajina. Ze správního spisu vyplývá, že od 1. 1. 2015 do 31. 8. 2015 vyplácela mise OBSE stěžovateli příspěvek na pobytové výlohy ve výši 125 eur za den. Mise EUAM Ukrajina pak stěžovateli vyplácela od 1. 9. 2015 do 31. 10. 2015 denní diety ve výši 88,78 eur za den.

[24] Nejvyšší správní soud se v posouzení otázky zdanění výše uvedených příspěvků ztotožnil se závěry krajského soudu, jakož i správních orgánů, že v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky osvobození těchto příspěvků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP v rozhodném znění, dle kterého se *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* (podtržení doplněno). Z dikce citovaného ustanovení zřetelně vyplývají tři základní podmínky, které je nutné pro osvobození od daně v případě příspěvku na pobytové výlohy naplnit: 1) plnění, jež má podléhat osvobození, je poskytováno orgány Evropské unie, 2) příjemcem plnění je zaměstnanec nebo národní expert, 3) tato osoba je vyslána k působení do instituce Evropské unie.

[25] V případě příspěvků poskytovaných stěžovateli ze strany mise OBSE již první podmínka nebyla naplněna, neboť OBSE není orgánem Evropské unie, jak plyne ze samotné skutečnosti, že OBSE je svébytnou mezinárodní organizací (založena v roce 1975 na základě Helsinského závěrečného aktu, jak příléhavě konstatoval krajský soud. Z právě uvedeného vyplývá, že ani třetí z podmínek nemohla být v případě tohoto příspěvku naplněna, když stěžovatel nebyl vyslán k působení do instituce Evropské unie. Nesplnění druhé podmínky se bude kasační soud věnovat v následujícím výkladu v souvislosti s příspěvkem poskytovaným stěžovateli misí EUAM Ukrajina.

[26] Ačkoli v případě příspěvku od EUAM Ukrajina by bylo možné konstatovat splnění první podmínky, nebyla naplněna druhá ani třetí z výše citovaných podmínek. V hodnocení pojmu „národní expert“ ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP se zdejší soud zcela ztotožňuje s podrobným výkladem provedeným žalovaným na s. 15 - 16 napadeného rozhodnutí a aprobovaným krajským soudem v bodu 49. napadeného rozsudku. Stěžovatel se mylí, jestliže zaměňuje pojmy „civilní expert“ a „národní expert“. Národním expertem (seconded national expert) je totiž osoba, která byla vyslána k výkonu činnosti do zahraničí v unijních institucích svým zaměstnavatelem, který jí po celou dobu jejího vyslání vyplácí náhradu mzdy nebo platu. V případě stěžovatele, civilního experta, však nedošlo k vyslání k výkonu činnosti do zahraničí jeho zaměstnavatelem, což přímo vyplývá z obsahu smluv o výkonu činnosti civilního experta uzavřených s MZV ČR. Jak navíc správně konstatoval žalovaný, z údajů uvedených v daňovém přiznání za období roku 2015 nevyplývá ani skutečnost, že by stěžovatel pobíral v tomto období jiné příjmy než příjmy plynoucí z činnosti civilního experta na základě smluv uzavřených s MZV ČR; nebyl tedy zaměstnancem žádné instituce v ČR ani instituce EU, která by mu vyplácela náhradu mzdy nebo platu a která by ho vyslala k výkonu služby do zahraničí. Právě uvedený závěr o významu pojmu „národní expert“ je podpořen zejména dikcí § 67a zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, dle kterého *státní zaměstnanec může být s jeho písemným souhlasem vyslán na předem určenou dobu k výkonu služby jako národní expert do orgánu nebo instituce Evropské unie, mezinárodní organizace, mírové nebo záchranné operace anebo za účelem humanitární pomoci v zahraničí (...)* Po dobu vyslání státního zaměstnance k výkonu služby jako národního experta *přísluší státnímu zaměstnanci plat a náhrady výdajů tehdy, nejsou-li hrazeny orgánem nebo institucí Evropské unie (...)* (podtržení doplněno). Vodítka k výkladu pojmu „národní expert“ ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP lze nalézt také v § 199 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, dle kterého *poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci pracovní volno za účelem vyslání národního experta do orgánu nebo instituce Evropské unie, do jiné mezinárodní vládní organizace, do mírové nebo záchranné operace anebo za účelem humanitární pomoci v zahraničí, přísluší zaměstnanci náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku.* Výklad pojmu národní expert jakožto zaměstnance veřejné instituce podporuje též unijní úprava, jak přílehavě upozornil krajský soud, kdy čl. 1 rozhodnutí Evropské komise C (2008) 6866 ze dne 12. 11. 2008, výslovně stanoví: *Národní odborníci jsou osoby, které byly dány k dispozici Komisi celostátními, regionálními nebo místními orgány veřejné správy nebo mezivládní organizací, 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.* Z uvedeného výkladu je patrné, že stěžovatel v posuzovaném období nebyl národním expertem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh), a navíc ani nebyl vyslán k působení do instituce do Evropské unie, když misi EUAM Ukrajina nelze považovat za samostatnou instituci Evropské unie ve smyslu čl. 13 Smlouvy o Evropské unii, přičemž mise Evropské unie představují pouze nástroj bezpečnostní a obranné politiky unie (srov. čl. 42 Smlouvy o Evropské unii).

[27] Nejvyšší správní soud v této souvislosti uzavírá, že v případě příspěvků vyplacených stěžovateli ze strany misí OBSE a EUAM Ukrajina nebyly splněny podmínky pro jejich osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani argumentace stěžovatele, že výše předestřeným výkladem došlo k porušení zásady *in dubio mitius*. Nejvyšší správní soud si je vědom např. nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž se konstatuje: *„za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze při řešení případu pomítnout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius).“* Zdejší soud však uvádí, že ne každá interpretační nejasnost vždy nutně povede

pokračování

v daňovém právu k uplatnění zásady *in dubio mitius* (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109). Aplikace uvedené zásady předpokládá existenci více (nejméně dvou) rovnocenně obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení primárního předpisu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2013, č. j. 5 Afs 23/2013 - 19, či ze dne 22. 7. 2014, č. j. 9 Afs 63/2013 - 84). Jak bylo přitom vyloženo výše, správní orgány ani krajský soud nepovažovaly ustanovení § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP a v něm obsažený pojem „národní expert“ za mnohoznačné, umožňující vícero výkladů. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. V posuzovaném případě tedy nebyl prostor pro aplikaci zásady *in dubio mitius*, pročť nemohlo ani dojít k jejímu porušení, jak namítal stěžovatel. Nutno dodat, že stěžovatel ani žádný jiný nosný výklad § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP nepředestřel, pouze obecně spekuloval, že pokud by nebyl národním expertem, nebyly by mu pobytové výlohy vypláceny, přičemž měl být upřednostněn teleologický výklad nad výkladem gramatickým. S tímto názorem se však nelze ztotožnit. Skutečnost, zda pobytové výlohy byly stěžovateli vypláceny, totiž nemá nic společného s tím, zda byl stěžovatel národním expertem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP, jak plyne již ze samotné dikce tohoto ustanovení. Nejvyšší správní soud pak vzhledem k výše předestřenému výkladu neseznal, že některou z výkladových metod bylo možno dojít k obhajitelnému závěru, že je stěžovatel národním expertem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. zh) ZDP.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Uplatněné důvody kasační stížnosti tak nebyly zjištěny a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 15. února 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu