

BORIS GNOTH TAX

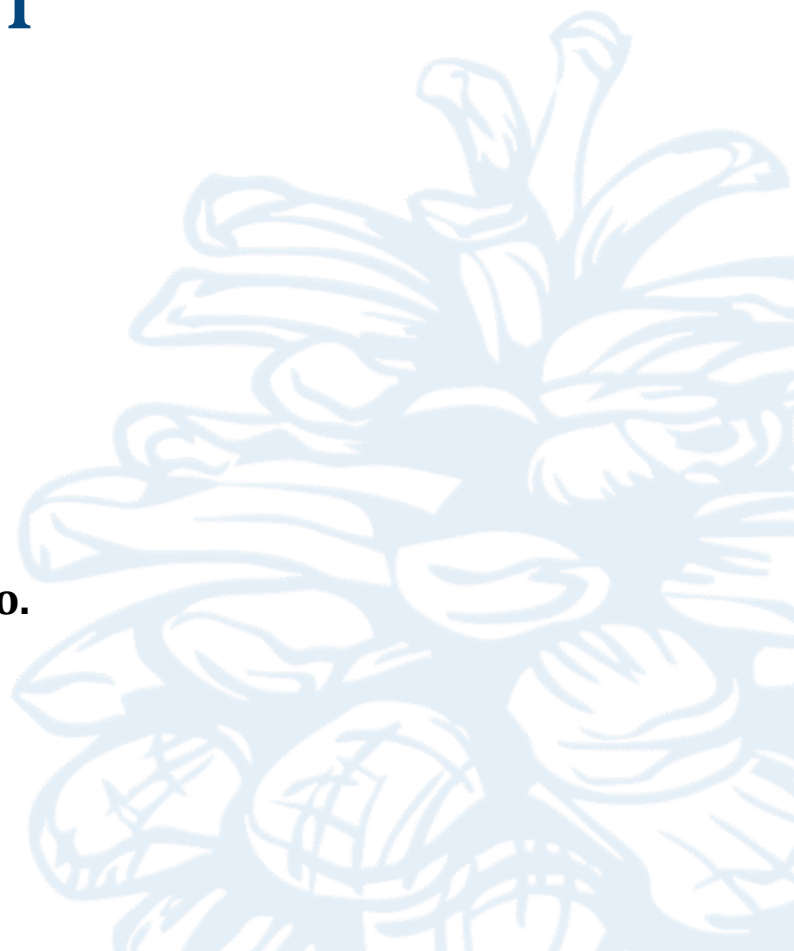
DANĚ ■ MZDY ■ ÚČETNICTVÍ



# STANOVISKO K ODMĚŇOVÁNÍ FYZICKÝCH OSOB BEZ ŽIVNOSTENSKÉHO OPRÁVNĚNÍ

■ Klient:  
**VIVnetworks.com s.r.o.**

■ Praha, 19. dubna 2023



**VIVnetworks.com s.r.o.**

k rukám pana Roberta Studeného  
Jungmannovo náměstí 753/18  
110 00 Praha 1 – Nové Město

V Praze dne 4. května 2023

**Stanovisko k odměňování fyzických osob bez živnostenského oprávnění**

Vážený pane Studený,

na základě předchozí komunikace Vám zasíláme komentáře k odměňování fyzických osob bez živnostenského oprávnění prostřednictvím affiliate programu společnosti Epsilon International UK Ltd., se sídlem 3rd Floor 2 Television Centre 101 Wood Lane, W12 7FR Londýn (dále jen jako „**cj.com**“) na webových stránkách [www.cj.com](http://www.cj.com), do které jsou zapojeny e-shopy provozující svůj affiliate program (dále jen jako „**Affiliate Program**“).

**I. Popis zadání**

Rozumíme, že čeští daňoví rezidenti – fyzické osoby, bez živnostenského oprávnění (dále jen jako „**FO**“) jsou účastní Affiliát Programů.

Rozumíme, že FO v rámci své volnočasové aktivity (Instagram, blog apod.) sdílí zde webové affiliate odkazy do e-shopů (dále jen jako „**Odkaz**“). Cílové skupiny a uživatelé FO mohou prostřednictvím tohoto Odkazu nakupovat služby nebo zboží z těchto e-shopů. FO obdrží procenta (%) nebo fixní částku z realizovaného nákupu jako svoji provizi za tento affiliate marketing (dále jen jako „**Provize**“). Tyto dílčí Provize jsou FO přičítány na jeho osobní účet v rámci Affiliát Programu (dále jen jako „**FO Účet**“).

Jakmile zůstatek FO Účtu je vyšší než stanovený limit (např. 1.000, - Kč, či ekvivalent v jiné měně), FO může požádat cj.com o vyplacení části či celého zůstatku. Na vyplacenou částku je procesem „self-billing“ ze strany cj.com vystavena faktura jménem FO.

FO mají smluvní vztah pouze s cj.com. VIVnetworks.com s.r.o. jako takový není součástí výše zmíněného procesu.

Naším úkolem v rámci toho stanoviska je tedy zodpovědět otázku:

- Jakým způsobem mají být zdaňovány příjmy FO z Affiliát Programu?





## II. Manažerské shrnutí

Příjem FO je definován navýšením/připsáním a schválením k vyplacení, peněžních prostředků ze strany e-shopů na virtuální účet FO u cj.com, a nikoliv až okamžikem jejich výplaty na bankovní účet FO.

Příležitostná činnost je dle našeho názoru definována jako nahodilá činnost, která se neuskuteční vícekrát než 2x v průběhu zdaňovacího období/kalendářního roku.

FO tak podle intenzity svého zapojení v rámci Affiliate Programu musí rozlišovat, zda jeho odměna z této činnosti představuje **odměnu za (i) příležitostnou činnost, anebo za (ii) soustavnou činnost naplňující znaky podnikání.**

Pokud FO realizující své zapojení v Affiliate Programu jako příležitostnou činnost bude mít celkový roční příjem z Affiliate Programu **nižší než 30 tis. Kč**, a nemá přitom žádné jiné ostatní příjmy, jsou příjmy z této příležitostní činnosti osvobozené od daně z příjmů fyzických osob a FO nemusí podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Pokud FO realizující své zapojení v Affiliate Programu jako příležitostnou činnost bude mít celkový roční příjem z Affiliate Programu **vyšší než 30 tis. Kč**, musí tento příjem zdanit jako ostatní příjem dle § 10 ZDP prostřednictvím svého daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

V případě **podnikatelské činnosti**:

- FO, která nemá žádné jiné příjmy, **nemá povinnost** podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v případě, že jeho příjmy z podnikatelské činnosti **nepřesáhnou 50.000, - Kč**. Povinnost podání přehledů na příslušnou okresní správu sociálního zabezpečení a svoji zdravotní pojišťovnu je zachována;
- FO, která má příjmy ze závislé činnosti, např. zaměstnanec (včetně DPP a DPČ), **nemá povinnost** podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v případě, že jeho příjmy z podnikatelské činnosti **nepřesáhnou 20.000, - Kč**. Povinnost podání přehledů na příslušnou okresní správu sociálního zabezpečení a svoji zdravotní pojišťovnu je zachována;
- v **ostatních případech má FO povinnost** podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, a to včetně **přehledů na příslušnou okresní správu sociálního zabezpečení** a svoji **zdravotní pojišťovnu**. Bez živnostenského oprávnění si bude moct FO uplatnit pouze výdajový paušál ve výši 40 % ve smyslu § 7 odst. 7 ZDP; případně výdaje zaplacené ve skutečné výši.





### III. Daňová analýza

Vzhledem k povaze příjmu FO je důležité definovat okamžik vzniku příjmu pro FO. Provice FO jsou přičteny ze strany cj.com vždy na virtuální účet FO u cj.com. V tento moment již může FO volně disponovat s prostředky na tomto virtuálním účtu, tj. provádět výplaty na svůj bankovní účet<sup>1</sup>. Dle našeho názoru tedy **FO realizuje příjem již v momentě připsání peněžních prostředků na jeho virtuální účet u cj.com.**

#### III.1. Příležitostná činnost

Definice příležitostné činnosti není v ZDP nikterak blíže specifikována. Pro objasnění tohoto pojmu je nicméně možné podpůrně využít judikatury našich soudů, zejména pak Nejvyššího správního soudu. Ten se nepřímou definicí podnikání a odlišení podnikání od příležitostné činnosti zabýval např. v rozsudku č.j. 4 Afs 277/2020-43.

V bodě 26 tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné uvádí, že „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 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.....“

Z výše uvedeného je dle našeho názoru možno dovodit, že pojem příležitostná činnost, resp. situace, kdy by některá z činností daňového subjektu byla považována za činnost příležitostnou a zdaňovanou tudíž v režimu §10 ZDP, by měl být vykládám nejen ve vztahu k soustavnosti této činnosti ale i s ohledem na další znaky podnikání. Lze si tak i dle Nejvyššího správního soudu představit, že pokud by činnost byla vykonávána soustavně, avšak nejednalo by se o činnost provozovanou za účelem dosažení zisku, mohlo by se i tak jednat o činnost příležitostnou.

Dalším z rozsudků Nejvyššího správního soudu, který se zabýval definicí podnikání, resp. příležitostné činnosti, je rozsudek č.j. 5 Afs 71/2008-52. Zde se Nejvyšší správní soud dokonce přímo vyjádřil ke konkrétní situaci z hlediska posouzení, zda se jedná o příležitostnou činnosti

<sup>1</sup> Minimální hodnota výplaty činí 1.000, - Kč.





– „ ...Obdobně je nutno hodnotit i jeho pozdější činnost v této oblasti, kdy, jak již bylo popsáno výše, od měsíce dubna do prosince roku 2003 zaznamenal pouze osm výdělků ve výši od 250 do 400 Kč. Tato činnost a tyto příjmy dle Nejvyššího správního soudu odpovídají kategorii příjmů z příležitostných činností dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Je samozřejmě pravdou, že dosažený výtěžek z dané činnosti nemůže být jediným kritériem pro posouzení charakteru dané činnosti. Podstatné je nikoliv to, zda stěžovatel fakticky dosáhl zisku a v jaké výši, ale to, zda stěžovatel provozoval danou činnost nejen soustavně, ale také za účelem dosažení zisku (viz závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 63/2008 - 121, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). V daném případě však četnost příjmů stěžovatele ze zprostředkovatelské činnosti i výše těchto inkasovaných částek společně s dalšími dále zmíněnými skutečnostmi podporují závěr o tom, že se **nejednalo** o činnost prováděnou soustavně za účelem dosažení zisku. “

V tomto konkrétním případě tak Nejvyšší správní soud významně upozadil časové hledisko výkonu činnosti daňového subjektu a pro posouzení toho, zda se jedná o příležitostnou činnost vyzdvihl hledisko výše příjmů daňového subjektu. Lze si tak představit, že i v případě FO účastných Affiliate programu v delším časovém období, avšak s velmi nízkými příjmy plynoucími z této aktivity, mohlo by se i zde jednat o příjmy příležitostné zdaňované v režimu §10 ZDP. Do úvahy by se dle našeho názoru mělo dále vzít též to, že pro FO účastné Affiliate programu se bude zpravidla jednat o činnost okrajovou, doplňkovou k jejich hlavní výdělečné činnosti a je tak teoreticky možné argumentovat i tím, že se v jejich případě vůbec nejedná o činnost provozovanou za účelem dosažení zisku, ale spíše o jakýsi „vedlejší produkt“ jejich jiné činnosti.

Zejména s ohledem na výše uvedené je třeba nicméně upozornit, že hranice mezi tím, co je příležitostná činnost a co je již podnikáním ve smyslu občanskoprávních předpisů (tj. činností vykonávanou samostatně, soustavně a za účelem dosažení zisku), může být velmi tenká. Co se týče praktického pohledu na situaci FO majících příjmy z Provizí, máme za to, že realizovaly by FO příjmy z Affiliate Programu byť několikrát za rok, avšak celkově v malém rozsahu, mohlo by se jednat spíše se o příjmy z příležitostných činností ve smyslu § 10 odst. 1 písm. a) ZDP než o příjmy z podnikání zdaňované v režimu §7 ZDP. Ačkoliv nelze určit přesnou hranici, věříme, že za příležitostnou činnost by mohla být považována aktivita FO, jejíž výsledkem by byl příjem rozložený do 10 plateb v celkové výši do 20.000 Kč za rok. Nelze však vyloučit, že s ohledem na konkrétní situaci by za příležitostné příjmy mohly být považovány i příjmy vyšší, proto níže uvádíme daňové dopady takovýchto příjmů.

Daňové dopady:

- Pokud FO realizující své zapojení v Affiliate Programu jako příležitostnou činnost bude mít celkový roční příjem z Affiliate Programu nižší než 30 tis. Kč, a nemá přitom žádné jiné ostatní příjmy, jsou příjmy z této příležitostné činnosti osvobozené od daně z příjmů fyzických osob a FO nemusí podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob.
- V případě, že byly tyto příjmy vyšší jako 30.000, - Kč za zdaňovací období, **musí** FO podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a **musí uvést** tyto příjmy v rámci § 10, přílohy č. 2 svého daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob s kódem A





– příležitostná činnost. V takovém případě FO bude moci uvést výdaje k těmto příjmům pouze v prokázané výši.

### III.2. Podnikatelská činnost

V případě, že FO zrealizuje příjem od cj.com naplňující znaky podnikání (viz komentář výše v části III.1), bude příjem této FO podnikatelské činnosti předmětem daně a musí být zdaněn v rámci jeho daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, a to v rámci § 7, přílohy č. 1 tohoto daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Spolu s tím bude mít FO i povinnost podat přehledy o své podnikatelské činnosti na příslušnou okresní správu sociálního zabezpečení a svoji zdravotní pojišťovnu.

- V případě, že FO **nemá žádné jiné příjmy**<sup>2</sup>, tj. zejména nemá příjmy ze závislé činnosti<sup>3</sup> a jeho příjmy z podnikatelské činnosti nepřesáhnou 50.000, - Kč, FO nemá povinnost podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Tato FO má nicméně povinnost podat přehledy na pojistné na sociální a zdravotní pojištění a má povinnost uhradit pojistné na tato pojištění (výše pojistného se bude odvíjet od konkrétní situace FO a je tak možné, že zejména pojistné na sociální pojištění v některých případech odvedeno nebude). Pro účely výpočtu pojistného je možné понížit příjmy dosahované v rámci Affiliate programu o související výdaje.
- V případě, že FO má příjmy za závislé činnosti pouze od jednoho a nebo postupně od více plátců daně, učinil u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k ZDP a jeho příjmy z podnikatelské činnosti nepřesáhnou 20.000, - Kč, FO nemá povinnost podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, avšak má povinnost podávat přehledy o své podnikatelské činnosti na příslušnou okresní správu sociálního zabezpečení a svoji zdravotní pojišťovnu.
- V ostatních případech má FO povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob včetně přehledů o své podnikatelské činnosti na příslušnou okresní správu sociálního zabezpečení a svoji zdravotní pojišťovnu. V případě, že FO nebude držitelem živnostenského oprávnění, bude si moci FO uplatnit výdajový paušál ve smyslu § 7 odst. 7 ZDP pouze ve výši 40 %. V případě, že by si FO doplnila živnostenské oprávnění, mohla by si uplatnit výdajový paušál ve výši 60 %.

<sup>2</sup> Abstrahuje se od příjmů od daně osvobozené nebo od příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

<sup>3</sup> Typicky např. zaměstnanec





V případě jakýchkoliv doplňujících dotazů k tomuto stanovisku, nás prosím neváhejte kdykoliv kontaktovat.

S přátelským pozdravem,

**BORIS GNOTH TAX, s.r.o.**

Ing. Boris Gnoth, jednatel

\*\*\*

*Toto stanovisko vychází z podkladů a informací, které jste nám poskytli, a je omezeno na rozbor dané problematiky pouze s ohledem na daňové předpisy výslovně ve stanovisku uvedené tak, jak bylo formulováno Vaše zadání.*

*V případě Vašeho požadavku může být stanovisko dále doplněno o analýzu dalších relevantních daňových předpisů. Skutečnost, že by popis situace nebo přijaté předpoklady v tomto stanovisku nebyly správné nebo se změnily, může ovlivnit platnost zde uvedených závěrů. Toto stanovisko podává náš výklad zde citovaných právních předpisů a příslušné judikatury.*

*Toto stanovisko vychází z právního stavu k datu podání tohoto stanoviska. Upozorňujeme na to, že pokud k tomu nedostaneme zvláštní zadání, nejsme povinni závěry tohoto stanoviska znovu posoudit a případně dále rozpracovat na základě změn skutečností či předpokladů, z nichž vychází, nebo na základě změn právní úpravy nebo judikatury.*

*Toto stanovisko bylo vypracováno výhradně pro našeho klienta a není určeno k tomu, aby sloužilo jako východisko pro rozhodování třetích osob. Vůči třetím osobám nepřebíráme žádné závazky, odpovědnost nebo povinnost řádné péče (neexistuje odpovědnost vůči třetím osobám) s výjimkou případů, kdy jsme třetí osobě předem písemně potvrdili něco jiného.*

