



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **ARCHAPLAN s. r. o.**, IČO: 27540863
se sídlem Bratří Štefanů 973/63a, 500 03 Hradec Králové
zastoupeného společností Rödl & Partner, advokáti, s. r. o., IČO:
25064 690
se sídlem Platněřská 191/2, 110 00, Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. července 2023,
č. j. 25141/23/5200-10421-711070,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků u nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil dodatečný platební výměr, kterým správce daně doměřil žalobci

daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 1 028 375 Kč a penále ve výši 205 675 Kč.

2. Dodatečný platební výměr byl vystaven na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 252341/22/2701-60562-602891 ze dne 31. 5. 2022. V ní správce daně shrnul své zjištění ke kontrole daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2018 u žalobce do následujících bodů:
 - a) Posouzení charakteru příjmů společníků z hlediska § 6 a § 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)
 - b) Bezúročné půjčky poskytnuté společníkům
 - c) Bezplatné poskytnutí motorového vozidla Ing. R. P.
 - d) Výpočet záloh u zaměstnance Ing. R. P.
 - e) Výpočet záloh u pana Ing. J. V.
 - f) Výpočet záloh u pana Ing. M. D.
3. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným a předmětem podaného odvolání bylo pouze posouzení otázek uvedených pod bodem a), e) a f) zprávy, tedy posouzení charakteru příjmů společníků. V napadeném rozhodnutí o odvolání se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, tedy že příjmy fakturované společníky žalobce představují příjmy ze závislé činnosti.
4. S tímto závěrem vyslovil žalobce nesouhlas.

I. Žalobní tvrzení

5. Žalobce úvodem uvedl, že nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí vychází zejména z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. I přesto, že žalobce předložil a navrhnul v rámci daňového řízení mnoho důkazních prostředků, správce daně i žalovaný se jimi odmítli zabývat s tím, že mají skutkový stav za jednoznačně dostatečně prokázaný. Tento jejich závěr však nemá žádnou oporu v provedeném dokazování. Žalobce se domnívá, že pro správné pochopení činnosti společníků je třeba znalost stavebního práva a příslušných odborných předpisů. Dle názoru žalobce však takovými odbornými znalostmi nemůže správce daně či žalovaný disponovat a bylo tedy na místě vycházet ze závěrů České komory autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě (dále jen „ČKAIT“), či si případně vyžádat posudek znalce. To však žalovaný odmítl.
6. Dále žalobce konstatoval, že předmětem sporu je nesprávná aplikace § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP a to ve vztahu k činnosti, kterou žalobci poskytli pan Ing. D. a pan Ing. V. Žalobce nabízí zajištění generální dodávky pro investora, která obsahuje standardní činnosti (projektová činnost ve výstavbě), ale také nadstandardní činnosti (činnosti nad rámec běžné projektové činnosti ve výstavbě). Tyto nadstandardní činnosti pro žalobce zajišťují Ing. D. a pan Ing. V. jako autorizovaní inženýři, kteří žalobci tyto služby fakturují a zároveň jsou společníky žalobce s minoritním podílem, každý ve výši 10 %. Správce daně, resp. následně žalovaný dle svých slov posuzovali, zda se v daném případě jednalo o běžný dodavatelsko odběratelský vztah nebo o vztah korporálně právní, tj. zda se jednalo o příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP, nebo zda se jednalo o příjmy ze závislé činnosti za práci společníka pro společnost s ručením omezeným dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP. Správce daně, resp. následně také žalovaný dospěli k závěru, že činnost

fakturovaná společníky úzce souvisela a do značné míry se překrývala s činností, kterou provozoval žalobce, tj. dle správce daně a žalovaného se jednalo o činnost, která má povahu práce pro společnost.

7. Žalobce na podporu svých tvrzení odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), ze které vyplývá, že ne každou činnost společníka pro společnost lze mechanicky posoudit jako příjem ze závislé činnosti (rozsudek sp. zn. 5 Afs 35/2004, sp. zn. 2 Afs 24/2010, sp.zn.10 Afs 242/2018, sp. zn 6 Afs 116/2014 a rovněž na rozhodnutí ÚS sp. zn. IV. Ús 385/04). Z uvedené judikatury dle názoru žalobce vyplývá to, že ne každý příjem vyplacený společníkovi může být posouzen jako příjem ze závislé činnosti. Takto totiž nelze posoudit příjem za činnost, kterou společník vykonává mimo rámec běžné činnosti společnosti nebo tuto činnost vykonává jako samostatně výdělečně činná osoba, která by takovou činnost společnosti poskytovala, i kdyby společníkem nebyla.
8. Žalobce souhlasil s tím, že je třeba posuzovat vždy konkrétní situaci a zohledňovat, zda v činnosti společníka převažuje vztah korporálně-právní či vztah dodavatelsko-odběratelský. Zároveň však dle názoru žalobce je rozhodující kritérium pro to, zda může být činnost společníka podřazena pod příjmy ze závislé činnosti, i to, zda společník vykonával běžnou činnost společnosti či nikoliv. Tomuto kritériu, které NSS uvedl jako základní rozlišení pro to, zda je možné činnost společníka pro společnost podřadit pod závislou činnost, se žalovaný ve svém shrnutí záměrně vyhýbá, protože činnost společníků pro žalobce není shodná s předmětem jeho běžné činnosti. Zároveň je třeba poukázat na to, že společníci jsou osoby samostatně výdělečně činné, které nevykonávají podnikatelskou činnost pouze pro žalobce. Také bližšímu hodnocení či rozboru charakteru jejich činnosti pro žalobce, se žalovaný blíže nevěnuje. Dle názoru žalobce tak žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav, protože se nevypořádal s důkazními prostředky předloženými žalobcem.

Činnost žalobce

9. Dále žalobce uvedl, že předmět činnosti žalobce je shodný s jeho předmětem činnosti zapsaným v obchodním rejstříku, kterým je projektová činnost ve výstavbě. Projektová činnost ve výstavbě představuje jednu z vybraných činností ve výstavbě, která je definovaná v § 158 odst. 1 stavebního zákona. Rozumí se jí zpracování územně plánovací dokumentace, územní studie, dokumentace pro vydání územního rozhodnutí nebo dokumentace pro uzavření veřejnoprávní smlouvy nahrazující územní rozhodnutí, projektové dokumentace podle stavebního zákona. Projektovou dokumentací je potom dokumentace stavby, stavby pro vydání stavebního povolení, k uzavření veřejnoprávní smlouvy, k posouzení autorizovaným inspektorem, stavby pro vydání společného povolení, změny staveb před jejím dokončením, staveb k opakovanému řízení nebo dodatečnému povolení stavby, pro provádění stavby, pro nezbytné úpravy dle § 137 stavebního zákona nebo vodního díla.
10. Stavební zákon dále v § 159 stanoví, že projektant odpovídá za správnost, celistvost a úplnost jím zpracované územně plánovací dokumentace, územní studie a dokumentace pro vydání územního rozhodnutí, zejména za respektování požadavků z hlediska ochrany veřejných zájmů a za jejich koordinaci. Je povinen dbát právních předpisů a působit v součinnosti s příslušnými orgány územního plánování a dotčenými orgány. Zjednodušeně řečeno běžnou agendu žalobce tak tvoří projektování staveb, k čemuž mu bylo uděleno také příslušné živnostenské oprávnění. Projektová činnost ve výstavbě představuje

vázanou živnost, která pro vyjmenované činnosti vyžaduje autorizaci osob dle podmínek zákona o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě (dále jen „ZAA“), u žalobce je zajišťována panem Ing. P. (většinovým společníkem a jednatelem). Jak již bylo uvedeno výše, žalobce pro své klienty zajišťuje tzv. generální dodávku pro investora, která obsahuje (i) standardní činnosti (běžné projekční činnosti) a (ii) nadstandardní činnosti (činnosti nad rámec projekční činnosti).

Standardní činnost žalobce

11. je čistě projekční v oblasti běžné stavební projekce (běžné projektové činnosti ve výstavbě) a zahrnuje následující činnosti: zpracování projektu a studií, územní řízení včetně změnového řízení, předání podkladů stavebnímu úřadu pro stavební povolení, zajištění stavebního povolení, autorský dozor nad projektem, kolaudaci stavby. Tuto činnost zajišťují zaměstnanci žalobce. Další část standardní činnosti je prováděna subdodavatelskými firmami (s příslušnou autorizací) a zahrnuje zejména projekce autorizovaných činností v dílčích částech projektu v oblasti: statiky, technického zařízení budov, vzduchotechniky, ústředního topení, elektroinstalace, systému měření a regulace. Tyto autorizované činnosti jsou zajišťovány subdodavateli, což jsou jiné autorizované osoby (právnícké nebo fyzické osoby v rámci rozsahu daném funkcí dle autorizace ČKAIT, protože žádný z řadových zaměstnanců žalobce není autorizovanou osobou. Tyto osoby poskytují své služby v rámci své podnikatelské činnosti (služby nabízejí také jiným osobám). Lze tak shrnout, že běžnou činností žalobce je projektová činnost ve výstavbě, kterou pro něj zajišťují jeho zaměstnanci nebo subdodavatelsky třetí subjekty. Tyto činnosti pro žalobce však nezajišťuje ani pan Ing. V. ani pan Ing. D. Nepodílí se tak na zajišťování běžné činnosti pro žalobce, tj. projektovou činnost ve výstavbě.

Nadstandardní činnost žalobce

12. Nad rámec projekční činnosti žalobce nabízí svým klientům v rámci generální dodávky také další nadstandardní služby, které jsou mimo rámec běžné projekční činnosti (tyto služby jsou od investorů vyžadovány). Jedná se o specifické činnosti, které lze připodobnit k činnosti "správce stavby" (viz dále) a dále služby v oblasti požární bezpečnosti.
13. Nadstandardní služby nabízené společností investorům v rámci generální dodávky jsou následující:
 - a) zajištění výběrových řízení pro objednatele
 - b) kontroling společnosti a dodavatele stavby
 - c) dodržování cenové nabídky
 - d) koordinační činnost nad rámec projektování
 - e) řešení vad (řešení všech dodavatelských vad)
 - f) autorský dozor
 - g) požární bezpečnost staveb.
14. Žalobce dále zdůraznil, že za účelem prokázání tohoto svého tvrzení se obrátil na legislativní odbor České komory autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě příjmů (dále jen „ČKAIT“), s dotazem, zda lze výše uvedené činnosti považovat za součást vybrané projektové činnosti ve výstavbě. Závěr ČKAIT je jednoznačný, když potvrzuje,

že výše uvedené činnosti poskytované společníky pro žalobce nejsou vybranou projektovou činností ve výstavbě ve smyslu stavebního zákona a nelze je přiřadit k definici projektové činnosti ve výstavbě. Žalobce v této souvislosti uvedl, že ČKAIT je veřejnoprávní stavovská organizace, která mimo jiné uděluje autorizaci dle ZAA, z toho důvodu je schopná se závazně vyjádřit k obsahové náplni jednotlivých činností dle stavebního zákona. Dle názoru žalobce měl správce daně, resp. žalovaný aplikovat § 99 daňového řádu, jelikož se jedná o předběžnou otázku (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 125/2021). Žalobce uvedl, že zaslal vyjádření společnosti Ronal CR s.r.o., která potvrdila, že od žalobce tyto nadstandardní služby na zakázkách realizovaných v roce 2018 vyžadovala a také její vyjádření o tom, že u některých služeb žádala jejich zajištění konkrétně panem Ing. V.

15. Dále žalobce předložil také vyjádření společnosti Arcadis Czech Republic s.r.o. (nově Grinity s.r.o.), se sídlem Olivova 948/6, Nové Město, 110 00 Praha 1, IČO: 04607228, více na www.arcadis.com.
16. Skupina Arcadis je přední dodavatel v oblasti designu a projektování. Také společnost Arcadis Czech Republic s.r.o. potvrdila, že výše uvedené činnosti nespádají pod běžnou projektovou činnost ve výstavbě. Uvedená vyjádření navrhl žalobce jako důkaz. Dále žalobce navrhnul výslech znalce v oboru stavebního práva, který by prokázal, jaké činnosti spádají pod náplň projektové činnosti ve výstavbě. Navrhované důkazní prostředky mohou mít vypovídací hodnotu ve vztahu ke skutkové stránce, nikoliv k právnímu posouzení, které náleží dle názoru žalovaného správci daně. S tímto závěrem žalobce žalovaný nesouhlasí, protože dle jeho názoru je naopak zcela klíčová otázka, zda společníci vykonávali běžnou činnost žalobce, tedy, zda se jedná o vybranou činnost ve výstavbě. Argumentaci žalovaného označil žalobce za nepřipadnou. Žalobce proto trvá na zohlednění všech výše uvedených potvrzení a vyjádření.
17. Dále žalobce upozornil, že dle žalovaného společnost Grinity s.r.o. a společnost Ronal CR s.r.o. ve svých vyjádřeních potvrdily, že nadstandardní činnosti nemusí být prováděny autorizovanou osobou dle ZAA. K tomu žalovaný uvedl, že pokud by potřebnými znalostmi a zkušenostmi disponovali zaměstnanci daňového subjektu, tak by je mohli vykonávat oni. K tomu žalobce uvádí, že toto je pouhá spekulace žalovaného, když zaměstnanci žalobce potřebnými znalostmi a zkušenostmi nedisponují.

Fakturace mezi žalobcem a společníky

18. K této otázce žalobce uvedl, že pan Ing. D. a pan Ing. V. poskytují žalobci výše uvedené nadstandardní služby. Fakturace těchto služeb neprobíhá z titulu toho, že oba jsou společníky žalobce, ale protože se jedná o nezávislé autorizované osoby, které disponují specifickými znalostmi a zkušenostmi a žalobce nemohl zajistit poskytnutí těchto služeb jinými osobami. Konkrétní rozsah činnosti pana Ing. D. a pana Ing. V. pro žalobce je vždy řešen ústní dohodou ad hoc, tzn. pro každou zakázku zvlášť, a to dle specifických požadavků, které se u jednotlivých zakázek různí. Oba jsou autorizovanými inženýři pro pozemní stavby č. 0602072 a č. 0602073, oba poskytují společnosti výše popsané služby nad rámec běžné projekční činnosti žalobce, a to služby popsané pod písmeny a) až f), která lze klasifikovat jako služby "správce stavby". Tyto služby poskytují společnosti na nezávislé bázi, tyto své služby poskytují také jiným subjektům. Nadstandardní služby "správce stavby" společnost zajišťuje zejména pro české společnosti zahraničních koncernů (konkrétně zejména koncernu REHAU, RONAL, Saint Gobain Adfors). Veškeré činnosti

pro tyto koncerny je třeba poskytovat s ohledem na závazný honorářový řád Spolkové republiky Německo za služby architektů a inženýrů (tzv. HOAI)³ a dále dle koncernových pravidel platných pro oblast projektování jednotlivých investorů. V České republice neexistuje obdobná právní norma jako je HOAI, proto její znalost stejně jako znalost konkrétních koncernových pravidel zahraničních investorů, je zcela ojedinělá. Pan Ing. D. a pan Ing. V. těmito znalostmi disponují. Tyto služby není žalobce schopen zajistit vlastními zaměstnanci ani jinými subdodavateli, protože tito nedisponují potřebnými znalostmi, jazykovým vybavením a praktickými zkušenostmi, aby mohli společnosti tyto služby poskytnout. To samo o sobě prokazuje, že se nejedná o činnost korporálně-právní, ale o dodavatelský vztah. Dále žalobce zdůraznil, že s ohledem na zajištění co nejvyšší transparency je součástí generální dodávky pro investory také služba tzv. kontrolingu činnosti společnosti, tzn. činnost společnosti je kontrolována nezávislou autorizovanou osobou a část plnění může být přímo provedena nezávislou autorizovanou osobou (konkrétně panem Ing. D. nebo panem Ing. V.). Tento "kontroling společnosti" je investory vyžadován. I když jsou Ing. V. a Ing. D. osoby propojené se žalobcem např. z pohledu obchodního práva, z pohledu stavovských předpisů ČKAIT jsou povinni při výkonu autorizované činnosti jednat nezávisle na společnosti, a pro investory tak představují záruku efektivní kontroly činnosti společnosti. Tyto služby tak musí poskytovat jako nezávislá autorizovaná osoba, tzn. zcela nezávisle na žalobci. Tyto služby představují nestandardní doplňkovou činnost, která je zjevnou nadstavbou nad běžnou projekční činností žalobce, a to mimo rozsah jeho živnostenského oprávnění. Odměna za tuto nastavbovou činnost je vždy promítnuta do celkového honoráře sjednávaného společností s jednotlivými investory (je součástí nacenění celkového plnění jako ostatní expertní činnost).

19. Žalobce k fakturám vystaveným panem Ing. V. opětovně uvedl že obsahují většinou pouze obecný popis: Projektová činnost ve výstavbě a popis jednotlivých zakázek. Předmětem činnosti pana Ing. V. pro žalobce byly konkrétně výše uvedené činnosti (s výjimkou bodu g) a s tím související administrativa (nikoliv administrativa pro žalobce jako taková).
20. Fakturace pana Ing. D. obsahuje zejména obecný popis: Projekční činnost na *akci xx*. K tomu žalobce uvedl, že předmětem činnosti pana Ing. D. pro žalobce bylo zajištění výběrových řízení pro klienta, dodržování cenové nabídky, koordinační činnosti nad rámec projektování a řešení vad. Oba jmenovaní poskytují svou činnost na nezávislé bázi, to znamená, že jim žalobce žádným způsobem neurčuje způsob provedení těchto prací, nijak jejich práci neřídí, neudílí jim pokyny, ani je nijak nekontroluje.

Posouzení činnosti společníků ze strany žalovaného

21. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání vystavěl svůj závěr o tom, že činnost pana Ing. V. a Ing. D. spadá pod příjmy ze závislé činnosti tak, že činnost fakturovaná společníky je podobná činnosti poskytované žalobcem. Dle názoru žalobce nelze s tímto závěrem žalovaného souhlasit. Jedná se totiž o služby mimo běžnou projektovou činnost ve výstavbě, což je pro dané posouzení zcela zásadní. To ostatně potvrzuje i sám žalovaný, který uvádí, že se nejednalo o vybrané projektové činnosti ve výstavbě.
22. Dále žalovaný dle žalobce uvádí, že se činnost společníků však stále pohybovala v rovině projektových prací, inženýrské činnosti a činností souvisejících. Ani s tímto názorem žalobce nesouhlasí, když uvádí, že činnost zajištění výběrových řízení žádnou projektovou ani jinou související činnost nepředstavuje. Controlling stavby, resp. žalobce potom dle

názoru žalobce představuje naprosto specifickou kontrolní činnost, která rozhodně není běžnou projektovou činností ve výstavbě ani běžnou činností žalobce. Tyto činnosti byly sice součástí balíčků služeb, které žalobce nabízel svým klientům (investorům), nicméně tyto služby byly ze strany pana Ing. V. a pana Ing. D. poskytovány jako služby nezávislých podnikatelů. Jednalo se převážně o služby zajištění výběrových řízení a dále o služby tzv. controllingu stavby, resp. žalobce. Ve vztahu ke controllingu stavby jsou oba jmenovaní v pozici kontrolora žalobce jako projektanta. I když jsou z pohledu obchodního práva de facto ve střetu zájmu s žalobcem, vždy chrání zájmy investora. Garance tohoto postupu je dána tím, že oba jsou autorizovaní architekti a inženýři a taky jejich osobním renomé, které v oboru mají. Takovouto dvojí kontrolu investoři vyžadují (viz předložené vyjádření společnosti Ronal). Ing. V. a Ing. D. by mohli tyto služby poskytovat sami přímo investorovi, což však vzhledem k náročnosti celého procesu výstavby, výběrových řízení, ručení apod., není optimální řešení pro investora. Skutečnost, že tyto služby zahrnul žalobce přímo do komplexní generální dodávky pro investora, je zejména za účelem zlepšení jeho konkurenceschopnosti. Pánové Ing. V. a Ing. D. však tyto služby žalobci neposkytují v pozici společníků žalobce, ale naopak jako třetí nezávislé osoby v rámci vlastních autorizací. Dle názoru žalobce tak nemůže obstát argument žalovaného o tom, že jejich činnost představuje podíl na činnosti žalobce, nikoliv jejich samostatnou činnost. Žalobce k tomu uvádí, že touto optikou by jakákoliv činnost jakéhokoliv společníka představovala podíl na činnosti společnosti. Žalobce uvedl, že se žalovaný nijak nevypořádal s tím, že oba společníci fakturují svou činnost i jiným subjektům, přitom v případě pana Ing. D. se jedná o nezanedbatelnou částku.

Pojistná smlouva

23. Žalobce uvedl, že je povinen zajistit určité činnosti v rámci projektové činnosti ve výstavbě jinou autorizovanou osobou, když v rámci komplexní dodávky celého díla zodpovídá také za části, které prováděly jiné autorizované osoby (např. statika, technického zařízení budov, vzduchotechnika, ústředního topení, elektroinstalace, systému měření a regulace). Žalobce tedy musí být pojištěn také na pokrytí případných škod způsobených činnostmi vlastních zaměstnanců i jiných autorizovaných osob (třetích subdodavatelů).

Objem zakázek

24. Žalovaný dále uvádí, že z faktur k zakázkám, na kterých se svou činností podíleli shora uvedení společníci, bylo zjištěno, že se jedná o celkem ca. 31,7 mil. Kč, když celkové vykázané tržby žalobce se pohybovaly v částce 39 mil. Kč. Z toho tedy dle žalovaného vyplývá, že se společníci podíleli na naprosté většině všech zakázek realizovaných žalobcem. K tomu žalobce uvedl, že vzhledem k charakteru jeho činnosti, kdy poskytuje služby zejména několika klientům, kteří mají zájem také o činnosti zajištění výběrových řízení a controlling staveb, které provádí pan Ing. D. a pan Ing. V., tak se oba podílejí na většině zakázek žalobce. Částka fakturovaná panem Ing. V. činila ca. 2,1 mil. Kč a panem Ing. D. částku ca. 1,7 mil. Kč. Z toho je patrné, že jejich činnost v porovnání s celkovým objemem zakázky, je však skutečně jen činností doplňkovou, k hlavnímu plnění žalobce, kterým je projektová činnost ve výstavbě. I z tohoto lze jednoznačně dovodit, že činnost obou společníků nepředstavuje běžnou činnost pro žalobce.

Řízení se pokyny

25. Žalobce opakovaně uvádí, že činnost společníků je pro žalobce vykonávána zcela nezávisle, a to pouze na základě přání klienta. Nicméně z judikatury Nejvyššího správního soudu

vyplývá, že v případě, že společník vykonává pro společnost činnost mimo běžnou činnost společnosti, a to na nezávislé bázi jako osoba samostatně výdělečně činná, tak v tomto případě se o závislou činnost nejedná. Sám žalovaný navíc uvádí, že hodnotí, zda společníci vykonávali činnost více v dodavatelsko-odběratelském vztahu nebo ve vztahu korporálně právním. Žalobci potom není jasné, na základě jakých kritérií žalovaný charakter dodavatelsko-odběratelských vztahů zkoumal, když charakter výkonu práce (zda někdo práci společníkovi ukládá, či ji kontroluje nebo řídí), je dle názoru žalobce podstatným odlišením výkonu nezávislé činnosti, tedy zda lze danou činnost podřadit pod dodavatelsko-odběratelský vztah. Dle názoru žalobce tak lze jednoznačně dovodit, že činnost společníků naplnila kritéria dodavatelsko-odběratelského vztahu.

26. Žalovaný dále v bodě 72 rozhodnutí o odvolání uvádí, že žalobce vystupuje jako celek a jediný dodavatel plnění zahrnujícího činnost společníků. K tomu žalobce uvádí, že skutečně vystupuje jako jediný dodavatel pro své klienty (investory), kterým dodává generální (komplexní) dodávku. V rámci této zakázky jsou obsaženy různé činnosti, které pro žalobce zajišťují jeho zaměstnanci nebo jiné osoby subdodavatelským způsobem. Subdodavatelským způsobem pro něj také minoritní část zakázek zajišťují jeho společníci, jedná se však pouze o činnosti mimo běžnou činnost žalobce (nadstandardní činnost). Pouhá skutečnost, že pan Ing. D. používá také e-mail s koncovkou žalobce pro zjednodušení komunikace mezi klientem a žalobcem neznámá, že lze jeho činnost podřadit pod závislou činnost, když ostatní definiční znaky nezávislé činnosti naplněny nejsou, navíc žalovaným ani nebyl nikdy dovozen opak.

Projektová činnost ve výstavbě

27. Dle názoru žalobce je podstatným pro dovození závislé činnosti to, zda společníci vykonávali běžnou činnost společnosti. Argumentace žalobce ve vztahu k tomu, že společníci pro něj nevykonávali jeho běžnou činnost, to znamená projektovou činnost ve výstavbě, žalovaný nijak nerefletoval. Žalovaný svůj názor opírá o dokument ČKAIT nazvaný „Standardy služeb inženýrů, techniků a architektů (A 4.1)“ vydaný v roce 2014, vč. aktualizace, dostupný na <https://profesis.ckait.cz/dokumenty-ckait/a-4-1/#e> (dále jen „Standard“). Dle názoru žalovaného tento dokument zahrnuje fáze projektového procesu, kdy každá fáze potom zahrnuje popis náplně, výkonu a činnosti a diferenciaci na standardní a nadstandardní služby projektanta. Tento názor žalovaného je ale v přímém rozporu s vyjádřením ČKAIT uvedeným výše o tom, co se rozumí projektová činnost ve výstavbě. Dle názoru žalovaného se žalobce nijak nevypořádal s tím, proč vychází z obecného Standardu, aniž by zohlednil vyjádření ČKAIT na konkrétní situaci. K tomu žalobce navíc uvedl, že i Standard vykládá žalovaný nesprávně (viz níže).
28. Dle názoru žalovaného se jedná o nadstandardní projektové činnosti v jednotlivých fázích služeb, které ale lze podřadit pod standardní a nadstandardní projektové činnosti autorského dozoru, činnosti hlavního projektanta a technického dozoru. V každém případě se však jedná o činnosti definované jako projektové činnosti.
29. Dle žalovaného žalobce i oba společníci disponují vázanou živností projektová činnost ve výstavbě, žalobce a Ing. D. potom ještě volnou živností č. 70. Oba společníci potom dle názoru žalobce zajišťují projektové práce, které jsou úzce propojeny s činností žalobce. Žalobce se domnívá, že to, že má jako předmět podnikání zapsanou také „Výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“ a tedy disponuje volnou živností s oborem činnosti 70, neznámá, že jakékoliv činnosti, které poskytuje svým

klientům, představují jeho hlavní činnost. V tomto případě by totiž vůbec nebyla možná jakákoliv fakturace mezi ním a jeho společníky. Tento názor ale nemá oporu ve výše uvedené judikatuře, podle které je možné, aby společníci fakturovali společnosti svou činnost, pokud se nejedná o hlavní činnost společnosti. Žalobce opětovně poukázal na to, že činnost pana Ing. V. a pana Ing. D. spočívala zejména v provedení nadstandardních služeb, a to zejména (i) činnosti zajištění výběrového řízení pro klienta a dále (ii) controllingu stavby (nadstandardní kontrolní činnost spojená s realizací stavby).

Zajištění výběrových řízení

30. Žalovaný odkazuje na výše uvedený Standard, který však neobsahuje činnost zajištění výběrových řízení. Obsahuje pouze položku „*spolupráce při výběru zhotovitele stavby*“, kterou se myslí například pouhé předání podkladů či projektové dokumentace či obdobná součinnost tomu, kdo zajišťuje výběrové řízení. Žalobce nadále zastával názor, že zajištění výběrových řízení fakturovaný panem Ing. V. a panem Ing. D. není předmětem bližšího popisu v tomto Standardu a není předmětem projektové činnosti a jedná se o činnost nadstandardní, resp. mimo projektovou činnost jako takovou.
31. K tomu žalobce uvádí, že tato činnost není obvyklou součástí projekční činnosti, ale jedná se o činnost nadstandardní nad rámec projektové činnosti ve výstavbě. Nelze ji provádět běžným zaměstnancem firmy, ale osobou dohlížející nad celým procesem výběrového řízení, tedy controllingu výběrového řízení autorizovanou osobou v oboru. Proces kontroly probíhá jak na straně nabídek uchazečů, tak projektem stavby zpracovaným stavebním projektantem a jednotlivými profesemi. Controlling musí zajišťovat osoba znalá jak stavebního zákona, tak všech vlastních částí projektu (stavební část, statika, profese, rozpočty), ale i běžných cen v daném období realizovaných ve stavebnictví. Není reálné, aby tuto činnost prováděl běžný stavební projektant, v celém složitém procesu výběru a kontroly dodavatele by neobstál a nedošlo by k výběru správné, cenově, termínově a zkušenostmi prověřené firmy (dodavatele stavby), nebyl by splněn požadavek investora na kvalitní transparentní výběrové řízení dodavatele stavby.
32. Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný není způsobilý si vykládat pojmy či definice v oblasti stavebního práva a měl by se v této souvislosti obrátit na legislativně-právní odbor ČKAIT. Žalobce k tomu opětovně odkazuje na odpověď paní Mgr. H. D. z tohoto odboru, která opětovně potvrdila, že projektová činnost ve výstavbě, což je hlavní činnost žalobce, je omezena na projektování a vedení realizace stavby. Činnost zajištění výběrových řízení tedy do této činnosti nespadá. K tomu žalovaný uvedl, že vyjádření paní Mgr. D. nezpochybňuje, protože dle jeho názoru se vyjádřila pouze k tomu, jaké činnosti spadají pod činnost projektová činnost ve výstavbě, ale nemůže se vyjádřit k tomu, jakou činnost lze či nelze podřadit pod závislou činnost dle ZDP. Žalobce podal návrh na výslech paní Mgr. D. či znalce v oboru stavebního práva.
33. Žalobce tedy shrnul, že zajištění výběrových řízení není ani předmětem projektové činnosti ve výstavbě, ani předmětem projektové činnosti dle Standardu. Žalobce se domnívá, že společníci fakturují nadstandardní činnosti mimo režim projektové činnosti ve výstavbě, tak i mimo režim projektové činnosti.

Controlling stavby

34. Podstatou controllingu stavby je to, že pan Ing. D. a pan Ing. V. jako nezávislé kontrolní osoby kontrolují realizaci stavby, a to s ohledem na uzavřenou smlouvu o dílo

a podmínkami investora vzešlými z výběrového řízení. Nejedná se tedy o kontrolu stavby, resp. kontrolní činnost popsanou ve Standardu. Takovou kontrolní činností popsanou ve Standardu se rozumí například běžný autorský dozor či kontrola stavby. Při této kontrole se kontroluje to, zda stavba odpovídá projektové dokumentaci (kontrola norem, technologických postupů, např. zda podlaha má stanovenou nosnost či sloup stanovenou výztuž). Toto zajišťuje technický a autorský dozor projektanta, resp. konkrétní zaměstnanec žalobce. Činnost pana Ing. D. a pana Ing. V. spočívá v controllingu stavby s ohledem na podmínky smlouvy o dílo a podmínek investora vzešlých z výběrového řízení. Vzhledem k specifickým požadavkům klientů žalobce (koncerny, Ronal, Rehau apod.), je třeba přitom ještě znát a dodržet závazný německý honorářový řád pro architekty a inženýry (HOAI), bez jehož dodržení není možné stavby klientů, kteří jsou součástí nadnárodních skupin, realizovat. HOAI znají pánové Ing. D. a Ing. V. Tuto znalost běžní projektanti nemají. Upozorňují na různé nutné změny na stavbě vzniklé z důvodu specifických požadavků investora a kontrolují činnosti všech dotčených subjektů a upozorňují na jejich různá pochybení.

35. K činnosti controllingu stavby žalobce pro úplnost blíže uvádí toto: Generální dodavatel stavby, který vzejde z výběrového řízení, uzavře s investorem smlouvu o dílo s dohodnutou cenou. V průběhu stavby, a to již od jejího počátku vznikají na stavbě změny. Smyslem controllingu je vést seznam těchto změn, kterých může být u větších staveb cca 150 – 200 a tyto změny dále předávat ke zpracování projektantům, případně dodavatelům stavby zpracovávajícím výrobní dokumentaci dílčí části stavby. Změny vznikají zadáním investora, chybami generálního dodavatele, ale také chybami v projektové činnosti, jak stavební, tak profesní. Controlling rozděluje změny do tabulky podle jejich původce, či lépe „viníka“ – (označeno křížkem - investor, generální dodavatel, generální projektant) a hlídá finální cenu stavby. Na konci stavby pak controlling vytvoří tabulku, kde je uvedena původní vysoutěžená cena uvedená ve smlouvě o dílo a tzv. změnová cena. Tato cena může být vícepráce, nebo i úspora vzhledem k investorovi, protože součástí změn můžou být i některé neprovedené práce, nebo úspory způsobené generálním dodavatelem, či projektantem. Smyslem této tabulky je vytvořit pro investora nezávislý podklad určený pro závěrečné jednání s generálním dodavatelem, či projektantem, o tom, kdo zaplatí vícepráce na stavbě. Tato činnost není obvyklou součástí projekční činnosti, ale jedná se o činnost nadstandardní nad rámec projektové činnosti ve výstavbě. Jedná se o poměrně složitý proces vytvářející velké množství podkladů, tabulek a písemností.

Detaily fakturovaných činností

Činnost fakturovaná Ing. D.

36. Žalobce uvedl detaily k činnosti fakturované panem Ing. D., a to v členění dle jednotlivých faktur (faktury 1-18 až 21-18).

Činnost fakturovaná Ing. V.

37. Žalobce uvedl, že činnost fakturovaná ve zdaňovacím období 2018 panem Ing. V. se vztahovala zejména k výše popsané činnosti zajištění a controllingu výběrového řízení a controllingu stavby. Žalobce provedení těchto činností doložil na příkladu zakázky Ronal Jičín lakovna a Rehau Jevíčko Pepsin.
38. Žalobce shrnul, že ne každá činnost či práce společníka pro společnost může být správcem daně překvalifikovaná na činnost ze závislé činnosti. Je nutné vždy zkoumat konkrétní

podstatu činnosti a to, zda takováto činnost naplňuje či nenaplňuje běžnou činnost společnosti. Tento předpoklad není dle názoru žalobce v jeho případě naplněn. Co se rozumí běžnou činností žalobce vychází z oborových předpisů stavebního práva, přičemž tyto předpisy nemůže žalovaný dezinterpretovat, zvláště pokud v daném případě obdržel vyjádření ČKAIT. Dle názoru žalobce bylo z jeho strany předloženo dostatečné množství důkazních prostředků, které prokazují, že činnost společníků pro žalobce nepředstavuje běžnou činnost společnosti a zároveň byla společníky vykonávána na nezávislé bázi v rámci jejich autorizací. Společníci by takto žalobci svou činnost poskytovali i v situaci, kdy by nebyli jeho minoritními společníky.

II. Vyjádření žalovaného

39. Žalovaný předně odkázal na kapitolu Právní základ, která je v napadeném rozhodnutí uvedena v bodech 12 až 34, a to včetně relevantní judikatury, ze které žalovaný při posouzení dané věci vycházel. Dále se žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 35 až 45 zabýval aplikací právního základu na skutkový stav a dále se vypořádal s odvolacími důvody (body 46 až 120).
40. Uvedl, že argumentace žalobce v rámci daňového řízení, stejně jako nyní v žalobě, spočívala v důsledném oddělování vlastní činnosti jako právnické osoby od činnosti svých společníků realizovaných pro žalobce – fyzických osob, autorizovaných inženýrů, aby obhájil svůj postup při (ne)zdanění jejich příjmů postupem dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP.
41. Ve vazbě na otázku, která je předmětem sporu, žalovaný předeslal, že smyslem § 6 odst. 1 písm. b) ZDP je zdanit příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. V žádném případě však nelze dovozovat, že zdanění podle tohoto ustanovení podléhá každý příjem, který společník od společnosti obdrží. Uvedená problematika byla v minulosti předmětem posuzování jak Ústavního, tak obecných soudů.
42. Z usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005 vyplývá, že je nutné velmi pečlivě vážit, co je obsahem vztahu společnosti a jejích společníků, zda v tomto vztahu dominuje postavení této osoby jako společníka společnosti nebo postavení, které nasvědčuje tomu, že společník vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd. Z navazující judikatury pak vyplynula další kritéria pro posouzení příjmů společníků společnosti s ručením omezeným, zejména se jedná o osobní výkon práce těchto společníků pro společnost a logicky také o přímou souvislost jejich činnosti s činností těchto společností. Dominantní ve vztahu společníků se společností bylo jejich postavení ve společnosti, jejíž činnost naplňovali svou vlastní činností, ať už byl její formální právní rámec jakýkoliv, přičemž není rozhodné ani to, že třeba byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění. Lze shrnout, že aby příjmy společníka vyplácené mu společností mohly spadat pod kategorii příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, musí splňovat následující podmínky – předně musí jít o příjmy pocházející z „práce pro společnost“, tedy být vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával činnost sám, tj. osobně za účelem uskutečňování podnikatelské (příp. jiné)

činnosti společnosti, indikátorem, ne však vždy závazným, bude často míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činností, jíž se zabývá společnost, čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálně-právního vztahu ke společnosti. Dále je nutné posoudit a zvážit, zda společník činnost prováděl jako vlastní podnikatelskou činnost i pro jiné subjekty, do jaké míry se u něho jednalo o činnost vykonávanou převážně jen pro společnost, a jakým způsobem zajišťoval provoz své živnostenské činnosti, tedy materiální, technické či personální zajištění, hrazení nákladů s tím spojených.

43. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že v případě vyplacených částek za činnosti společníků se jednalo o běžný dodavatelsko odběratelský vztah a o vyvíjení vlastní podnikatelské činnosti na základě živnostenského listu, tj. že generovali příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce svým zákazníkům poskytoval plnění na jednotlivých zakázkách, která mají charakter projektových a inženýrských činností. V daném případě společníci, kteří společnost s ručením omezeným (tj. žalobce) v roce 2008 založili, potřebnou kvalifikací i oprávněním disponují. Z charakteru činností samých tedy dle správce daně vyplynulo, že činnost společníků je ekonomicky i věcně s činností daňového subjektu provázána, fakturované služby byly činnostmi, které měly povahu práce společníka pro společnost s ručením omezeným, a příjmy Ing. D. a Ing. V. tedy kvalifikoval jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů.

Judikатурní východiska

44. Žalovaný připomenul, že stanovisko k žalobcem odkazované judikatuře je obsaženo v bodech 104 až 108 napadeného rozhodnutí, body 15 až 23 napadeného rozhodnutí pak podrobně shrnují judikатурní vývoj k interpretaci ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů. Žalovaný k tomu doplnil, že postupně se vlivem judikatury krystalizovala jednotlivá kritéria pro posouzení, zda se ve vztahu společník – společnost jedná o závislou činnost. Připomenul, že Nejvyšší správní soud - ve vazbě na judikaturní závěry Ústavního soudu - v průběhu let vytvořil kritéria posuzování činností konaných společníky pro společnost. Jejich smyslem je především vyloučení paušálního podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost pod závislou činnost. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 413/2017-64 například vyplývá, že aby příjmy společníka vyplacené mu společností mohly spadat pod kategorii příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, musí v první řadě jít o příjmy pocházející z „práce pro společnost“, tedy být vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával činnost sám, tj. osobně, za účelem uskutečňování podnikatelské (příp. jiné) činnosti společnosti, indikátorem, ne však vždy závazným, bude často míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činností, jíž se zabývá společnost; čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálně-právního vztahu ke společnosti (tedy nikoli dodavatelsko odběratelského vztahu, jak tvrdí žalobce). Žalovaný zdůraznil, že se v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval charakterem předmětných příjmů společníků žalobce, Ing. D. a Ing. V., v dané souvislosti, stejně jako správce daně, zkoumal míru příbuznosti činnosti, kterou vykonávali jmenovaní společníci, a činností, jíž se zabýval žalobce, přičemž dle názoru žalovaného byla dostatečně prokázána míra příbuznosti těchto činností.

Činnost žalobce, Posouzení činnosti společníků žalovaným a Projektová činnost ve výstavbě

45. Žalobce tvrdí, že se žalovaný nezabýval činností žalobce a společníků, resp. že se jí nezabýval dostatečně, protože dospěl k nesprávným závěrům. Žalovaný se s tímto tvrzením neztotožnil. Žalobce v odvolání, stejně jako v žalobě, namítal, že činnost žalobce spočívá v zajištění generální dodávky pro investora (zákazníka), která zahrnuje standardní činnosti a nadstandardní činnosti, kdy standardní činností je projektová činnost ve výstavbě, přičemž nabízené nadstandardní služby, požadované od investorů, představují specifické činnosti, které lze připodobnit k činnosti správce stavby, přičemž tyto služby (zajištění výběrových řízení pro objednatele, controlling společnosti a dodavatele stavby, dodržování cenové nabídky, koordinační činnost nad rámec projektování, řešení vad, autorský dozor stavby) pro žalobce zajišťují Ing. D. a Ing. V. Žalovaný zdůraznil, že posoudil shromážděné podklady, přičemž uzavřel, že z těchto vyplývají následující skutečnosti:
- Žalobce uvádí, že se zabývá projektovou a inženýrskou činností, architektonickými návrhy a návrhy interiéru, přičemž nabízí generální dodávky pro investory (zákazníky). Nabízí služby ve všech fázích realizace stavby.
 - Žalobce dále uvádí, že jeho standardní činností je pouze „projektová činnost ve výstavbě“, tak jak je definováno v § 158 stavebního zákona, což je ve stavebním zákoně jedna z vybraných činností ve výstavbě.
 - Z nasmlouvaných a následně zákazníkům fakturovaných služeb vyplývá, že žalobce zákazníkům poskytoval plnění na jednotlivých zakázkách, která mají charakter projektových a inženýrských činností vč. autorských a technických dozorů, řešení změnových řízení, řešení výběrových řízení, kontroly a posuzování cen. Byla zajišťována kompletní projekční řešení (práce), podrobněji popsána na str. 11-14 zprávy o daňové kontrole.
 - Společníci na fakturách vystavených žalobci souhrnně označují fakturované činnosti jako projekční činnosti/ projektové činnosti ve výstavbě, s upřesněním, na jaké zakázce (akci) a dále s uvedením jaké projektové akce se činnost týkala (tj. jaké dokumentace v různých fázích projektu, příp. autorský dozor, zajištění výběrového řízení, administrativa).
 - Žalobce v rámci daňové kontroly uvedl, že fakturované činnosti společníků byly nadstandardními službami a upřesnil, že společníci prováděli: zajištění výběrových řízení, kontroly společnosti a dodavatele stavby, dodržování cenové nabídky, koordinační činnost nad rámec projektování – řízení projektů, řešení vad, autorský dozor stavby.
 - Žalobce disponuje certifikáty Certifikát ČSN EN ISO 9001:2016 Projekční a inženýrská činnost ve výstavbě, Zertifikat ČSN EN ISO 9001:2016 Projektstätigkeit Und Engineering im Bauwesen Certificate ČSN EN ISO 9001:2016 Design and Engineering activities in construction (certifikáty jsou vystaveny na žalobce, tj. obchodní korporaci ARCHAPLAN s.r.o., a nikoliv na jednotlivé společníky či zaměstnance).
 - V účetní závěrce roku 2018 a v příloze k účetní závěrce roku 2018, které žalobce zveřejnil ve Sbírce listin obchodního rejstříku, žalobce uvádí jako předmět podnikání architektonické a inženýrské činnosti a související technické poradenství.
46. K „nadstandardním“ službám poskytovaným společníky se žalobce vyjádřil mimo jiné v tom smyslu, že společníci disponují jazykovými a praktickými zkušenostmi, které nelze zajistit vlastními zaměstnanci ani subdodavatelsky.

47. Na základě zjištěných skutečností žalovaný uzavřel, že všechny projektové a inženýrské činnosti v rámci generální dodávky pro zákazníky žalobce jsou úzce propojeny, tj. činnost společníků je ekonomicky a věcně s činností žalobce provázána. Činnosti, které společníci vykonávali, spočívaly v zajištění činností souvisejících s ekonomickou činností žalobce, společníci plnili část předmětu zakázek, k jehož plnění se zavázal přímo žalobce. Činnost společníků pro žalobce a činnost žalobce spolu tedy velmi úzce souvisely, doplňovaly se, je zde patrná přímá vazba mezi činností žalobce a činností společníků. Ačkoli jednotlivé činnosti realizované společníky nespádaly přímo pod definici projektové činnosti ve výstavbě, stále se jejich činnost pohybovala v rovině projektových prací, inženýrské činnosti a činností souvisejících, úzce na sebe navazujících, což vyplývá i např. ze shodných živnostenských oprávnění společníků a žalobce. Toto také dokládají i smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a zákazníky, vystavené daňové doklady žalobce, na kterých byl uveden předmět fakturace projektové práce, protože šlo právě o celý komplex služeb takto úzce souvisejících, včetně služeb souvisejících s realizací vyprojektovaných staveb (dozor, výběrové řízení, controlling atd.). Lze mít za to, že se jednalo výhradně o podíl Ing. D. a Ing. V. na fungování žalobce, nikoliv o vyvíjení jejich vlastní podnikatelské činnosti. Společníci byli klíčoví pro získání zakázek od zahraničních zákazníků, touto svou činností se společníci objektivně podíleli na podnikání společnosti a získávání příjmu.
48. Žalovaný uvedl, že se otázkou odlišnosti činnosti žalobce a jeho společníků podrobně zabýval v napadeném rozhodnutí (viz body 78 až 103 napadeného rozhodnutí), kdy v dané souvislosti vycházel z výše uvedených podkladů předložených žalobcem a z metodické pomůcky stanovující rozsah a obsah projektových prací a souvisejících činností v procesu územního plánování, navrhování, projektování a realizace staveb – „Standardy služeb inženýrů, techniků a architektů“. Dospěl k závěru, že projektová činnost se skládá z několika jednotlivých fází služeb, když některé z nich jsou „vybranou projektovou činností ve výstavbě“ a vyžadují činnost autorizované osoby (dle § 158 stavebního zákona), a některé z nich vybranou projektovou činností nejsou a ze zákona nemusí být vykonány autorizovanou osobou (ale mohou být autorizovanou osobou zpracovány). Rozdělení projektové činnosti dle § 158 stavebního zákona na činnosti vybrané a ostatní, představuje zvýraznění ochrany veřejného zájmu v těch činnostech, kde jde o vyšší riziko z hlediska ochrany veřejnosti před negativními důsledky neodborné činnosti.
49. Žalovaný dále vzpomenu, že žalobce na podporu svého tvrzení o odlišnosti činnosti žalobce a společníků vykonávajících činnost pro žalobce předložil e-mail ze dne 29. 5. 2023 paní Mgr. H. D. z legislativně-právního střediska ČKAIT a navrhl její výsledek (k tomu blíže viz body 95 až 102 napadeného rozhodnutí). Uvedené vyjádření bylo v odvolacím řízení řádně posouzeno, přičemž žalovaný se s ním ztotožnil a uzavřel, že předmětný názor nevylučuje závěr, že činnost společníků pro žalobce a činnost žalobce se navzájem doplňovaly, neboť i tyto činnosti společníků se pohybovaly v rovině projektových a inženýrských činností, tj. činností úzce souvisejících a úzce na sebe navazujících. Ze smluvních ujednání žalobce je zřejmé, že projektové činnosti byly dodávány jako celek služeb souvisejících s projektovou dokumentací a je patrné, že v případě provádění uvedených služeb společníci plnili část předmětu zakázek, k jehož plnění se zavázal přímo žalobce (blíže viz body 95 až 102 napadeného rozhodnutí). S ohledem na skutečnost, že žalovaný vyjádření Mgr. D., které však nevylučuje, že činnost společníků může být posouzena jako práce společníka vykonaná pro společnost, nerozporoval, naopak byl s ním v souladu, shledal provedení jejího výsledku nadbytečným.

50. Žalovaný dále uvedl, že v souvislosti s námitkou, že se žalovaný nezabýval důkazními návrhy žalobce, lze toliko poznamenat, že žalobce v textu žaloby, stejně jako odvolání, rozděluje svou činnost na standardní a nadstandardní, přičemž tvrdí, že nadstandardní činnost zajišťují právě jeho společníci, Ing. D. a Ing. V. Na podporu svých tvrzení navrhl vyjádření ČKAIT a vyjádření odběratelů Ronal CR s.r.o. a Arcadis Czech Republic s.r.o. k takto navrhovaným důkazním prostředkům zaujal žalovaný stanovisko v bodě 110 a násl. napadeného rozhodnutí, kde uzavřel, že tyto neprokazují, že činnost Ing. D. a Ing. V. je odlišná od činnosti žalobce. Žalovaný přitom zdůraznil, že posouzení právních otázek, včetně hodnocení důkazů, náleží správci daně, resp. žalovanému. Ani ČKAIT, ani jmenovaní odběratelé žalobce nejsou orgánem, který může autoritativně posoudit činnost žalobce, resp. jeho společníků a vyhodnotit, zda příjmy vyplácené žalobcem jeho společníkům byly příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů nebo dle § 7 zákona o daních z příjmů. Z uvedeného důvodu není možné aplikovat žalobcem odkazovaný § 99 daňového řádu, neboť předběžnou otázku je možno posoudit pouze v souvislosti s autoritativním rozhodnutím správního orgánu či soudu. Stejně tak je nutné konstatovat nadbytečnost provedení svědecké výpovědi znalce pro posouzení sporné otázky. V obecné definici „projektové činnosti ve výstavbě“ žalovaný neshledal rozpor s žalobcem. Znalec se nadto může vyjádřit toliko k otázkám skutkovým, posouzení právních otázek náleží žalovanému, resp. soudu.
51. Žalovaný uzavřel, že byt činnosti realizované společníky pro žalobce přímo nespádaly pod definici vybrané projektové činnosti ve výstavbě, jedná se o činnosti, které se pohybují v rovině projektových prací, inženýrských činností a činností souvisejících, úzce na sebe navazujících. Příjmy společníků vyplácené mu žalobcem za činnosti pro žalobce realizovaných tedy byly správně posouzeny jako příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů

Fakturace a Detaily fakturovaných činností

52. K otázce fakturace mezi žalobcem a společníky žalobce se žalovaný vyjádřil pod body 42 až 45 napadeného rozhodnutí, dále v bodech 62 až 66 napadeného rozhodnutí a konečně i v bodě 39 tohoto vyjádření. Žalovaný má za to, že fakturace mezi společníky a žalobcem svědčí o těsné provázanosti činnosti společníků s žalobcem, když jejich jediným či dominantním odběratelem byl žalobce (Ing. V. za rok 2018 vyfakturoval žalobci 99,4 % z celkových plnění, které poskytoval jako osoba samostatně výdělečně činná, tj. žalobce byl fakticky jeho jediným odběratelem; Ing. D. provedl za rok 2018 ve výši 78 %, tj. více než tři čtvrtiny ze svého celkového příjmu z podnikání). Žalobce také doložil vystavené faktury k zakázkám, na kterých se podíleli jeho společníci, Ing. D. a Ing. V., z nichž bylo zjištěno že za tyto zakázky žalobce v roce 2018 vyfakturoval celkem částku 31 701 tis. Kč, přičemž ve výkazu zisku a ztráty za zdaňovací období roku 2018 vykázal tržby z prodeje výrobků a služeb ve výši 39 197 tis. Kč. Z uvedeného tedy vyplývá, že jmenovaní společníci žalobce se svou činností z hlediska finančního vyjádření jejich objemu podíleli na naprosté většině zakázek žalobce. Bez významu ve vztahu k předmětu sporu dle žalovaného nezůstává ani otázka pojištění žalobce (dle pojistné smlouvy č. 8068093712 uzavřené dne 23. 6. 2017 s ČSOB pojišťovnou), které se vztahovalo i na osoby, které pracovaly pro žalobce formou subdodávky prací nebo v pracovněprávním vztahu v souvislosti s odbornou činností žalobce; za činnost autorizovaných osob odpovídal žalobce, přičemž pojistné žalobce účtoval jako svůj náklad. V daném případě dle žalovaného převažoval korporálně-právní vztah společníků žalobce Ing. D. a Ing. V. k žalobci, fakturované služby

byly činnostmi, které měly povahu práce společníka pro obchodní společnost a jim vyplacené příjmy tak spadají pod příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů.

53. K námitce žalobce, že oba společníci svou podnikatelskou činnost vykonávali nezávisle na žalobci na základě přání klienta, žalovaný setrval na závěrech učiněných v bodech 69 až 76 napadeného rozhodnutí. Připomenul, že práce společníků pro společnost je na základě ZDP posuzována specificky, kdy pro posouzení této činnosti jako činnosti závislé není stanovena podmínka, aby se společník při výkonu své práce řídil pokyny plátce příjmu, tj. zaměstnavatele (zde je totiž společník ve své podstatě sám sobě zaměstnavatelem). Žalovaný nijak nerozporuje, že se společníci při své činnosti museli řídit odbornými předpisy a normami, a to plně v souladu s § 15c odst. 1 zákona č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZAA“). Z odst. 2 citovaného ustanovení pak plyne, že autorizované osoby, které jsou společníky společnosti, vykonávají své povolání jménem společnosti a na její účet. Ze smluv, které jsou součástí spisového materiálu, pak jednoznačně plyne, že oba společníci vystupovali jménem žalobce a byli s ním navenek spojováni. Skutečnost, že používali email s koncovkou žalobce, již pouze dokresluje uvedené závěry (viz bod 72 napadeného rozhodnutí).
54. K žalobcem uváděné skutečnosti, že uvedení společníci žalobce disponují např. znalostí německého předpisu HOAI, a že žalobce nedisponuje vlastními zdroji s touto znalostí, žalovaný uvedl, že se touto otázkou zabýval v bodech 75 a 76 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že disponují-li těmito znalostmi společníci daňového subjektu, kteří společnost za účelem provádění této činnosti založili, nespatřuje žalovaný žádný objektivní důvod pro to, aby se tato práce společníků pro společnost posoudila jinak, než jako příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP. Žalobce tyto služby právě uměl zajistit z vlastních zdrojů, tj. od svých společníků.

III. Replika žalobce

55. Žalobce uvedl, že dle názoru žalovaného v posuzovaném případě je dána míra příbuznosti činností vykonávaných společníky a žalobcem a zároveň nejsou naplněny podmínky dodavatelsko–odběratelského vztahu. S tímto názorem však žalobce nesouhlasí. Domnívá se, že správce daně, resp. posléze i žalovaný nemají pro výše uvedený závěr dostatečnou oporu v provedeném dokazování.
56. Bližší vymezení, co se rozumí závislou činností a nejčastější znaky závislé činnosti obsahuje Pokyn -285 k aplikaci ust. § 6 odst. 1 a 2 ZDP. V něm Ministerstvo financí uvedlo materiální kritéria, při jejichž naplnění se bude jednat o závislou činnost. Pokyn je zaměřen primárně na případy, kdy je třeba rozlišit, zda určitá osoba vykonává svou činnost jako zaměstnanec (ve smyslu osoby řídící se pokyny plátce) nebo jako osoba samostatně výdělečně činná.
57. Z Pokynu potom vyplývá, že nejčastějšími znaky a okolnostmi indikujícími vztah závislé činnosti fyzické osoby jsou:
 - plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností, fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,

- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu, materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,
 - vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby ve smyslu ust. § 13 ZDP.
58. Žalobce opakovaně uvedl, že pánové Ing. V. a Ing. D. vykonávají činnost nezávisle a samostatně na žalobci, jejich činnost nikdo neúkoluje, neřídí a nekontroluje. Oba nesou odpovědnost za případné pochybení vůči žalobci. Oba vykonávali svou činnost pro žalobce jako nezávislí podnikatelé dlouhodobě, pod svou vlastní odpovědností. K tomu žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 173/2005: *„Je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti a spokojenosti anebo i z toho důvodu, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner. To, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě neznamena, že se nutně musí jednat o závislou činnost.“*
59. Obdobně také Nejvyšší správní soud v rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 435/2017:
- „Stejně tak je zcela přirozené, že určití poskytovatelé služeb budou po určitou dobu dodávat pouze jedinému odběrateli. Ve stavebnictví může jít například o činnosti zedníka na určité konkrétní stavbě (jeho úkolem je pro odběratele tuto stavbu zbudovat či se podílet na jejím vybudování). Lze poukázat i na činnosti zcela jiného typu, například činnost obchodního zástupce, reportéra pro určitý časopis, advokáta spolupracujícího s určitou advokátní kanceláří, kde je či může být zcela logické, že dotyčný ji vykonává po určitou dobu, a často i velmi dlouhou, pro jediného odběratele.“*
60. Žalobce opětovně uvedl, že pan Ing. V. i pan Ing. D. jsou pouze minoritní společníci žalobce (každý podíl ve výši 10 %), rozhodovacími právy ve vztahu k žalobci tak nedisponují. Nemají tedy žádnou možnost ovlivnit například to, jaké konkrétní zakázky či smlouvy žalobce uzavřel, či bude realizovat. Oba svou činnost pro žalobce vykonávali jako samostatní a nezávislí dodavatele, disponují potřebnými znalostmi, zkušenostmi a odpovídajícím zázemím. Pan Ing. V. je dlouhodobý jediný společník a jednatel společnosti GrafikPlan s.r.o., která v roce 2018 vykázala obrát ve výši 1,6 mil. Kč. Společnost GrafikPlan s.r.o. se zabývá primárně projektovou činností ve výstavbě. Pokud tedy správce daně či žalovaný poukazují na to, že pan Ing. V. v roce 2018 vykázal ve svém přiznání 99,4 % příjmů, které realizoval od žalobce, není toto zcela úplná informace. Pan Ing. V. realizoval činnost také ve společnosti GrafikPlan s.r.o., nicméně si v kontrolovaném období nevyplácel podíl na zisku. Také pan Ing. D. působí dlouhodobě jako většinový společník a jednatel společnosti DOMEČEK-HK s.r.o., IČO 28788524, která v roce 2022 vykázala obrát ve výši 22,7 mil. Kč. Společnost DOMEČEK-HK s.r.o. se zabývá zejména prováděním staveb, jejich změn a odstraňováním. Pan Ing. D. vykonával činnost také v rámci této činnosti, v kontrolovaném období si však nevyplácel podíl na zisku. Nadto žalobce opakovaně uvádí, že pan Ing. D. realizoval v roce 2018 příjmy i od jiných odběratelů. Nelze tedy dovodit, že by oba jmenovaní vykonávali činnost pouze pro žalobce.
61. Žalobce nepochybně to, že se pan Ing. D. a pan Ing. V. podíleli na většině zakázek žalobce (poskytují tzv. nadstandardní činnosti), nicméně se jednalo vždy pouze o činnosti

naprosto minoritní ve vztahu k objemu zakázky. Oba fakturovali žalobci v roce 2018 částku 1,7 resp. 2,1 mil. Kč, obrat společnost činil 39 mil. Kč. Tedy je zjevné, že jejich činnost byla ve vztahu k objemu zakázek minoritní.

62. Oba nadto pro žalobce vykonávali pouze nadstandardní činnosti. Žalovaný toto rozlišení odmítá, když uvádí, že činnosti pana Ing. V. a pana Ing. D. sice nespádají přímo pod definici projektové činnosti ve výstavbě (to má ostatně žalobce potvrzeno také ze strany ČKAIT), nicméně s touto činností úzce souvisí. K tomu žalobce uvádí, že celkový charakter činnosti pana Ing. V. a pana Ing. D., kdy jimi vykonávané činnosti nejsou činnosti, které jsou předmětem a hlavní činností žalobce, je však to podstatné a v dané kauze rozhodné. Ostatně také další znaky jejich činnosti rozhodně směřují do sféry dodavatelsko-odběratelského vztahu.
63. Žalobce dále odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 116/2014, v němž je mimo jiné uvedeno, že jedním z indikátorů závislé činnosti je skutečnost, že se jedná o činnosti, které společník vykonává kvůli tomu, a právě proto, že je jejím společníkem. Obdobně také rozhodnutí sp. zn. 10 Ads 235/2021, ve kterém Nejvyšší správní soud odkázal na ekonomickou závislost jedné osoby samostatně výdělečně činné na druhé: Hranicí, za níž nelze jednu osobu označit za ekonomicky závislou na jiné, je schopnost této osoby si podnikáním samostatně zajistit příjem i v případě, že jí nebude zajišťován jejím dlouhodobým spolupracovníkem.“
64. Pánové Ing. D. i Ing. V. by svou činnost pro žalobce vykonávali naprosto stejně bez ohledu na to, že se stali v minulosti minoritními společníky žalobce. Oba jsou špičkovými odborníky ve svém oboru a jsou schopní si zajistit příjem/zakázky i bez žalobce (ať už v rámci vlastní společnosti či činnosti pro jiné společnosti).

IV. Jednání před soudem

65. Zástupce žalobce při nařízeném jednání uvedl, že Ing. V. a Ing. D. poskytovali žalobci specifikované služby, při nichž jsou vázání komorovými předpisy a samotná skutečnost, že jsou společníky žalobce, nemá na bezprostřední výkon jejich činnosti žádný vliv. Nikdo jejich činnost neřídí, práci provádějí na vlastní odpovědnost. Tato činnost je sice dlouhodobá, nicméně pouze na základě této skutečnosti nelze usuzovat, že by se mohlo jednat o činnost závislou. Provádějí tedy projektovou činnost a sama skutečnost, že jiné společnosti jim za jejich práci nic nevyplatily, neznamena, že by pro ně neodváděli žádnou práci. Zástupce žalobce zdůraznil, že se ze strany obou jmenovaných jedná o jiné typy činností, které s projektovou činností nesouvisejí, neboť se jedná o činnost nezávislou. Jednatel žalobce pak soudu předložil písemnost nazvanou „Seznam projekčních změn po odevzdání DPS – Pepsin – Jevíčko“ a za použití obsahu této listiny pak komentoval jednotlivé kroky žalobce při realizaci jeho projektové činnosti ve výstavbě.
66. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. K žalobcem uváděnému Pokynu D – 285 pak konstatovala, že správce daně se jeho obsahem neřídí, neboť se nevztahuje k posuzované sporné otázce.
67. K důkazu soud konstatoval vyjádření ČKIT ze dne 13. 4. 2022, vyjádření Ronal CR s.r.o. a vyjádření Arcadis CR s.r.o.

V. Posouzení věci krajským soudem

68. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
69. Krajský soud z průběhu daňového řízení zjistil, že dne 21. 8. 2020 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2018, která byla doručením oznámení ukončena dne 31. 5. 2022. Daňovou kontrolou správce daně zjistil, že žalobce nabízel zajištění generální dodávky pro investora, která obsahuje dle jeho tvrzení projektovou činnost ve výstavbě (tedy standardní činnosti), ale také činnosti nad rámec běžné projektové činnosti ve výstavbě (tedy nadstandardní činnosti). Tyto nadstandardní činnosti pro žalobce zajišťují Ing. D. a Ing. V. jako autorizovaní inženýři, kteří následně žalobci tyto služby fakturují. Oba jmenovaní jsou zároveň společníky žalobce. Správce daně při daňové kontrole posuzoval, zda se v daném případě jednalo o běžný dodavatelsko-odběratelský vztah, nebo o vztah korporálně-právní, tedy zda se jednalo o příjmy ze samostatné činnosti dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, nebo zda se jednalo o příjmy ze závislé činnosti za práci společníka pro společnost s ručením omezeným dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP.
70. A právě posouzení této otázky je mezi účastníky řízení předmětem sporu.
71. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že správce daně na základě získaných důkazních prostředků dospěl k závěru, že činnost fakturovaná společníky úzce souvisela a do značné míry se překrývala s činností, kterou provozoval žalobce, tj. dle správce daně se jednalo o činnost, která má povahu práce pro společnost. Správce daně vyhodnotil tuto skutečnost jako porušení ust. § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů žalobcem jako plátcem daně, jelikož příjmy vyplacené společníkům nepodřadil pod příjmy ze závislé činnosti a v návaznosti na to tak ani nepostupoval v souladu s § 38h a § 38ha zákona o daních z příjmů. Proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému správcem daně na tuto daň se žalobce dne odvolal a navrhnul změnu napadeného dodatečného platebního výměru a posouzení fakturace Ing. D. a Ing. V. sporoval. Žalovaný pak následně se žalobcem sepsal protokol o ústním jednání a žalobci tak umožnil, aby se k fakturaci Ing. D. a Ing. V. vyjádřil. Žalobce pak toto své vyjádření doplnil písemným podáním a návrhy důkazů. Žalovaný důkazní prostředky předložené v rámci odvolacího řízení vyhodnotil a dospěl k závěru, že nemají vliv na závěry učiněné správcem daně, s uvedenou skutečností pak žalobce písemně seznámil a zároveň mu umožnil, aby se výsledkům daňového řízení vyjádřil, případně navrhl nové důkazní prostředky. Žalobce v reakci na tento postup zaslal žalovanému písemné vyjádření, jehož přílohou byl e-mail ze dne 29. 5. 2023 od paní Mgr. H. D. z legislativně-právního střediska České komory autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě (dále jen „ČKAIT“). Žalovaný důkazní prostředek předložený v rámci odvolacího řízení vyhodnotil a dospěl k závěru, že nemá vliv na závěr správce daně. S uvedenou skutečností žalovaný žalobce písemně seznámil a zároveň mu umožnil, aby se k ní ve lhůtě 15 dní od doručení písemnosti vyjádřil, případně navrhl nové důkazní prostředky. V reakci na tento postup pak žalobce zaslal žalovanému další písemné vyjádření. Odvolací řízení bylo ukončeno vydáním napadeného rozhodnutí.
72. Úvodem je nutno uvést, že žalobci nelze v předmětném daňovém řízení upřít aktivní přístup, neboť se správcem daně spolupracoval, učinil potřebná podání, předložil důkazní prostředky a podal několik vysvětlení.

73. Při posuzování činnosti žalobce a charakteru příjmů pana Ing. D. a pana Ing. V. vycházel krajský soud, stejně tak jako i žalobce a žalovaný, z platné právní úpravy a závazné judikatury Nejvyššího správního soudu.
74. K této otázce krajský soud uvádí, že dle platné právní úpravy, tedy ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP, jsou za příjmy ze závislé činnosti považovány příjmy za práci společníka společnosti s ručením omezeným. Dále podle ustanovení § 6 odst. 2 ZDP poplatník s příjmy ze závislé činnosti je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel". Podle dikce ustanovení § 6 odst. 3 ZDP se za příjmy podle § 6 odst. 1 tohoto zákona rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo jiná osoba a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v jeho prospěch.
75. Dále krajský soud vycházel ze závazné soudní judikatury, která označuje dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP příjmy společníků společnosti s ručením omezeným, které jim jsou touto společností vypláceny, za příjmy ze závislé činnosti, a tedy zakládá zákonnou fikci, že se o tento druh příjmů jedná. Takový závěr však nelze vykládat absolutně, tedy tak, že zdanění podle tohoto ustanovení podléhá každý příjem, který společník od společnosti obdrží. Vymezení, zda v konkrétním případě došlo k naplnění podmínek daného ustanovení, závisí na skutkových okolnostech. Ústavní soud v usnesení sp. zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005 vyloučil paušální podřazení veškeré činnosti konané statutárním orgánem/společníkem pro společnost pod závislou a konkrétně uvedl, že ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP nelze vykládat extenzivně, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Ústavní soud v tomto usnesení také poukázal na skutečnost, že je třeba velmi pečlivě zvážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje, či neurčuje způsob provedení, či dobu provedení této činnosti atd. Ústavní soud tak nabídl k posouzení demonstrativní výčet možných kritérií.
76. K otázce právního hodnocení příjmů společníka obchodní společnosti za činnost vykonávanou pro tuto společnost se rovněž vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, v němž konstatoval, že „podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků dále označován jako „zaměstnanec“ a plátce jako „zaměstnavatel“, přičemž takové označení samo o sobě nikterak nevymezuje právní status zaměstnance. Užitím legislativní zkratky tak byl zákonem vymezen okruh subjektů, který je pro účely daně z příjmů podroben určitému způsobu zdanění, a to ať již příjem plyne z právního vztahu jakéhokoli charakteru – občanskoprávního, obchodněprávního, pracovněprávního, popř. jiného.“ Dále Nejvyšší správní soud k této otázce uvedl v rozsudku ze dne 20. 12. 2004, č. j. 5 Afs 35/2004 - 50, že „pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným je třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoli jeho činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou

činností se podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti.“ A dále v rozsudku ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 – 96, kde uvedl, že „Zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 1 písm. b) označuje příjmy společníků a jednatelů společnosti, které mu jsou touto společností vypláceny, za příjmy ze závislé činnosti, a tedy zakládá legální fikci, že se o tento druh příjmů jedná.“ Materiální důvody takto nastaveného pojetí pozitivně právní úpravy byly pak vysvětleny v rozsudku ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014 - 44, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „Smyslem a účelem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů totiž je podrobit dani z příjmů ze závislé činnosti právě příjmy z činností, které se svojí povahou (tedy osobním výkonem určité práce nebo činnosti, čítaje v to případně i řízení činnosti samotné společnosti) ve své podstatě příliš neliší od činnosti zaměstnanců společnosti. Má se tedy jednat o činnosti, které společník pro společnost vykonává kvůli tomu, a právě proto, že je jejím společníkem, takže jej se společností pojí úzký vztah ekonomického provázání. Indikátorem, ne však vždy závazným, bude často míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, již se zabývá společnost. Čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálně-právního vztahu ke společnosti.“

77. Krajský soud dále uvádí, že daná problematika je řešena v již zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 – 96, který uvádí, že „Nelze přehlédnout, že kromě shodného postavení osob ve společnosti měly tyto případy i další shodné rysy. Zejména se jednalo o osobní výkon prací těmito osobami pro jejich společnost a logicky také o přímou souvislost jejich činnosti s činností těchto společností; fakticky totiž naplňovaly předmět činnosti společnosti. Dominantní ve vztahu společníků a jednatelů s jejich společností pak bylo jejich postavení ve společnosti, jejíž činnost naplňovali svou vlastní činností, ať už byl její formální právní rámec jakýkoliv, přičemž není rozhodné ani to, že třeba byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění. Za takové situace pak bylo na místě posouzení uzavřených smluv mezi společností a jejím společníkem či jednatelem podle jejich skutečného obsahu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu“. Následně Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 - 29, že „Zákon o daních z příjmů tak pro daňové účely zavádí legální fikci, podle níž se na příjmy vymezené v § 6 hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo o příjmy z činnosti, jež závislá není. Příjmy jednatele společnosti s ručením omezeným Nejvyšší správní soud ustáleně posuzuje jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů tehdy, pokud jde o činnost jednatele mající povahu práce pro společnost, vykonávanou osobně a fakticky odpovídající předmětu činnosti společnosti, neboť takovou činností (prací) jednatel objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem, a to bez ohledu na to, zda je jednatel držitelem vlastního živnostenského oprávnění.“
78. Dále krajský soud považuje za příléhavý i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Afs 242/2018 - 40, v němž byl shora prezentovaný závěr založen primárně na následujících okolnostech: příslušná osoba byla v kontrolovaném období jediným jednatelem společnosti; pro společnost prováděla (a fakturovala) práce pravidelně, opakovaně, dlouhodobě a osobně; pro jiné subjekty práci nevykonávala; svou činností se podílela na zisku, fungování a prosperitě společnosti, svou činností plnila předmět podnikání společnosti.
79. Jak vyplývá ze shora uvedené soudní judikatury, pro určení, zda v konkrétním případě došlo k naplnění podmínek ust. § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP, jsou rozhodující konkrétní skutkové okolnosti daného případu, neboť nelze obecně konstatovat, že by zdanění podle

tohoto ustanovení podléhal každý příjem, který společník od společnosti s ručením omezeným obdržel.

80. Žalovaný tedy důvodně v odvolacím řízení vycházel na základě judikatury Nejvyššího správního soudu z kritérií, která je třeba pro posouzení dané otázky zhodnotit. Prvotně porovnával předmět činnosti žalobce s předmětem činnosti jeho společníků, neboť čím větší míra příbuznosti je dána, tím více je to zpravidla důvodem pro posouzení, že společník vykonává svoji činnost pro společnost z titulu korporálně právního vztahu.
81. K posouzení tohoto kritéria žalovaný konstatoval, že žalobce byl zapsán do veřejného rejstříku dne 2. 6. 2008, a od tohoto data také disponuje živnostenskými oprávněními. Ing. D. a Ing. V. jsou společníky daňového subjektu, každý s obchodním podílem ve výši 10 %, společníky jsou od 2. 6. 2008, přičemž Ing. D. svá živnostenská oprávnění získal dne 20. 8. 2008 a 22. 8. 2008, Ing. V. pak od 1. 7. 2008. Ing. D. i Ing. V. jsou osobami, kterým byla udělena autorizace podle ZAA – jsou autorizovanými inženýry pro pozemní stavby. Oba společníci neměli v kontrolovaném období s žalobcem uzavřen pracovněprávní vztah, svoji činnost žalobci fakturovali. K této otázce žalobce v průběhu daňového řízení uvedl, že konkrétní rozsah činnosti obou jmenovaných je vždy řešen ústní dohodou, tzn. pro každou zakázku zvlášť, a to dle specifických požadavků, které se u jednotlivých zakázek různí, tj. nejsou z podstaty jejich vzájemného vztahu uzavřeny žádné písemné smlouvy ve vztahu k fakturovaným plněním poskytovaným žalobci. Ing. D. na většině faktur uváděl popis: „Účtuji Vám za provedenou projekční činnost na akci“, na jedné faktuře pak bylo uvedeno „Účtuji Vám za provedenou činnost: zajištění výběrového řízení na dodavatele stavby“ nebo „Účtuji Vám za provedenou projekční činnost na akci: zajištění autorského dozoru 05-12/2018“. Ing. D. pro žalobce vystavil za předmětné zdaňovací období celkem 12 faktur v úhrnné výši 1 703 136 Kč. Ing. V. na fakturách uváděl popis: „Účtuji Vám za Projektovou činnost ve výstavbě“ + identifikace zakázky, součástí činností byla na třech fakturách uvedena administrativní činnost a na devíti fakturách byl uveden autorský dozor. Ing. V. pro daňový subjekt vystavil za předmětné zdaňovací období celkem 13 faktur v úhrnné výši 2 125 139 Kč.
82. Dále žalovaný zjistil, že předmět podnikání společníků je shodný s předmětem podnikání žalobce, tedy Projektová činnost ve výstavbě a Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Žalovaný také porovnal obsahové náplně živnostenských oprávnění žalobce a společníků, přičemž zjistil, že vázanou živností „projektová činnost ve výstavbě“ disponuje jak žalobce, tak i oba jmenovaní společníci. Žalobce dále disponuje volnou živností s oborem činnosti 70. „Služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy“, kterou disponuje i Ing. D. Obsahovou náplní této živnosti 70. (obsahové náplně volných živností stanoví příloha č. 4 k nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, ve znění pozdějších předpisů) jsou mj. služby v oblasti administrativní správy; poskytování služeb při výkonu zadavatelských činností pro zadávání veřejných zakázek a další služby obdobné povahy; technická činnost, jejímž obsahem je výkon technického dozoru, včetně provádění příslušných záznamů ve stavebních denících, spolupráce s autorským dozorem projektanta a zástupci budoucích uživatelů a provozovatelů staveb a další související činnosti.
83. Z uvedených zjištění tak lze dovodit, že obory činnosti, které má žalobce, mají rovněž jako obory činnosti i jmenovaní společníci. Tento závěr je pak ve shodě i s vyjádřením žalobce na jeho internetových stránkách, kde uvádí, že se zabývá projekcí a inženýrskou činností,

architektonickými návrhy, návrhy interiéru, požární ochranou. Uvádí rovněž, že zajišťuje kompletní projektovou dokumentaci ve všech stupních návrhu stavby: - studie stavby - dokumentaci k územnímu souhlasu - dokumentaci k územnímu řízení - dokumentaci ke stavebnímu povolení - dokumentaci pro ohlášení stavby - dokumentaci pro zadání stavby - dokumentaci pro provedení stavby - dokumentaci k výběru dodavatele a spolupráci při jeho výběru - vč. zajištění rozpočtu apod.

84. Těmto zjištěním pak odpovídá i samotné vyjádření žalobce, když uvádí, že činnost daňového subjektu spočívá v zajištění generální dodávky pro investora (zákazníka), která obsahuje standardní činnosti a nadstandardní činnosti: - Standardní činnost daňového subjektu je dle jeho vyjádření projektová činnost v investiční výstavbě, tj. zpracování projektu a studií, územní řízení včetně změnového řízení, předání podkladů stavebnímu úřadu pro stavební povolení, zajištění stavebního povolení, běžný autorský dozor daný stavebním zákonem, kolaudace stavby. Tyto činnosti jsou plně zajišťovány osobami v zaměstnaneckém poměru, z pohledu autorizace dle ZAA ji garantuje jednatel Ing. P. - Nabízené nadstandardní služby jsou od investorů vyžadovány. Tyto nadstandardní služby nevyžadují autorizaci a spočívají v dalších specifických znalostech a zkušenostech (zejména znalost závazného honorářového řádu Spolkové republiky Německo za služby architektů a inženýrů, tzv. HOAI, znalost koncernových standardů, např. RONAL, REHAU, Saint-Gobain Adfors). Jedná se o specifické činnosti, které lze připodobnit k činnosti „správce stavby“. Tyto služby pro daňový subjekt zajišťují Ing. V. a Ing. D. Dále žalobce uvedl, že nadstandardní služby, které zajišťují tito společníci jsou následující: a) Zajištění výběrových řízení pro objednatele – zajištění komunikace se všemi uchazeči o stavební zakázku, b) Kontroling společnosti a dodavatele stavby – kontrola změnové dokumentace, s ohledem na zajištění co nejvyšší transparency, c) Dodržování cenové nabídky, d) Koordinační činnost nad rámec projektování, e) Řešení vad a f) Autorský dozor stavby.
85. Zhodnocením těchto skutkových okolností krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že všechny uvedené projektové a inženýrské činnosti v rámci generální dodávky pro zákazníky jsou úzce propojeny, takže činnost společníků je ekonomicky i věcně s činností žalobce provázána. Činnosti, které společníci vykonávali, spočívaly v zajištění činností souvisejících s ekonomickou činností žalobce, společníci plnili část předmětu zakázek, k jehož plnění se zavázal žalobce sám. Jednalo se tak výhradně o podíl Ing. D. a Ing. V. na fungování žalobce, nikoliv o vyvíjení jejich vlastní podnikatelské činnosti.
86. Dále žalovaný posuzoval další kritéria předestřená Nejvyšším správním soudem, a to, zda společníci činnost prováděli jako vlastní podnikatelskou činnost i pro jiné subjekty a způsob zajištění provozu živnostenské činnosti společníků, tedy materiální, technické či personální zajištění, hrazení nákladů s tím spojených. Z průběhu daňového řízení lze seznat, že společníci uvedenou činnost vykonávali osobně, bez vlastních zaměstnanců. Pan Ing. V. za rok 2018 vyfaktoval daňovému subjektu 99,4 % z celkových plnění, která poskytoval jako osoba podnikající na základě živnostenského zákona, žalobce byl prakticky jeho jediným odběratelem. Pan Ing. D. provedl fakturaci za rok 2018 pro žalobce ve výši 78 %, tj. více než tři čtvrtiny z celkového příjmu z podnikání. I tato skutečnost nasvědčuje dle žalovaného těsné provázanosti činnosti společníků s žalobcem, když jediným či dominantním „zákazníkem“ byl pouze on. Žalovaný rovněž zjistil, že žalobce uzavřel dne 23. 6. 2017 s ČSOB Pojišťovnou, a. s., pojistnou smlouvu, platnou i pro kontrolované zdaňovací období. Touto smlouvou pojistil odpovědnost za újmu autorizovaných nebo neautorizovaných osob v rozsahu pojištění odpovědnosti

autorizovaného inženýra a technika za újmu. Pojištění se vztahuje i na osoby, které pracovaly pro pojištěného formou subdodávky prací nebo v pracovně právním vztahu v souvislosti s uvedenou odbornou činností pojištěného. Z tohoto důkazního prostředku žalovaný dovodil, že za činnost autorizovaných osob podle ZAA zodpovídal žalobce.

87. Krajský soud na základě shora uvedeného přisvědčil názor žalovaného, že uvedení společníci žalobce se podíleli svou činností z hlediska finančního vyjádření jejich objemu na naprosté většině jeho zakázek. Tato skutečnost vyplývá z faktur vystavených k zakázkám, na kterých se měli svou činností společníci podílet, z nichž bylo zjištěno, že za tyto zakázky žalobce v roce 2018 vyfakturoval celkem částku 31 701 tis. Kč. Ve výkazu zisku a ztrát přitom žalobce za zdaňovací období 2018 vykázal tržby z prodeje výrobků a služeb ve výši 39 197 tis. Kč.
88. K námitce žalobce, že činnost jeho společníků je vykonávána zcela nezávisle, lze pouze konstatovat, že tato otázka není v projednávané věci relevantní, neboť pro posouzení této činnosti jako činnosti závislé není stanovena podmínka, aby se společník při výkonu své práce řídil pokyny plátce příjmu, tj. zaměstnavatele. Je rovněž zřejmé, že se oba jmenovaní společníci při své činnosti museli řídit příslušnými odbornými předpisy a normami zcela nezávisle na zájmech jednotlivých zaměstnanců a subdodavatelů žalobce. Lze rovněž přisvědčit názoru žalovaného, že oba tím, že disponují autorizací dle ZAA, mohou vykonávat nezávislé kontroly v rozsahu své autorizace, ale v případě, že jsou společníky společnosti, tak dle § 15c odst. 2 ZAA jako autorizované osoby, které jsou společníky společnosti, vykonávají činnost jménem společnosti a na její účet. Tato skutečnost vyplývá z předložených smluv o dílo, uzavřených mezi žalobcem a jeho odběrateli. Žalobce tak nepochybně vystupuje jako jediný dodavatel plnění zahrnujícího i činnosti společníků. Z předložených smluv o dílo tak vyplývá např. požadavek zajištění autorského dozoru od všech projektantů, dále požadavek koordinace na stavbě, či kontroly prací dle projektové dokumentace.
89. Žalobce namítal, že práce společníků byla specifická, neboť bylo potřeba specifických znalostí a zkušeností, jako je např. znalost německého HOAI, který si neumí zajistit vlastními zdroji. K této námitce krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že pokud těmito znalostmi disponují společníci žalobce, kteří danou společnost za účelem provádění této činnosti založili, pak není žádný objektivní důvod pro to, aby se tato práce společníků pro společnost posoudila jinak, než jako příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů, neboť právě tímto zajišťuje specifické know-how společníků potenciální konkurenci schopnost samotného žalobce.
90. K námitce žalobce, že mu jeho společníci poskytovali obsahově jinou činnost, než je jeho předmět činnosti, tj. jinou činnost, než je projektová činnost ve výstavbě, žalovaný důvodně poukázal na skutečnost, že správce daně po dobu daňové kontroly vycházel z uzavřených smluv o dílo mezi daňovým subjektem a objednatelem dané zakázky, objednávek, cenových nabídek a vystavených daňových dokladů, tj. dokumentů vystavovaných v době, kdy práce byly sjednávány a prováděny. V těchto případech byl na dokladech uveden předmět činnosti – projektové práce. Rovněž společníci fakturovali žalobci práce souhrnně označené jako projektové činnosti. Žalovaný pak na podkladě dokumentu ČKAIT nazvaném Standardy služeb inženýrů, techniků a architektů (A 401) provedl rozbor pojmu projektová činnost se zjištěním, že „*taková činnost se skládá z několika jednotlivých fází služeb, některé z nich jsou „vybranou projektovou činností ve výstavbě“ a vyžadují činnost autorizované osoby (dle § 158 stavebního zákona), některé z nich*

vybranou projektovou činností nejsou a ze zákona nemusí být vykonány autorizovanou osobou (ale mohou být autorizovanou osobou zpracovány). Rozdělení projektové činnosti dle § 158 stavebního zákona na činnosti vybrané a ostatní, představuje zvýraznění ochrany veřejného zájmu v těch činnostech, kde jde o vyšší riziko z hlediska ochrany veřejnosti před negativními důsledky neodborné činnosti. Dále bylo odvolacím orgánem zjištěno, že ve všech jednotlivých fázích služeb jsou vymezeny jak standardní, tak i nadstandardní projektové činnosti. Srovnáním činností, které jsou popisovány a doloženy, že vykonávali Ing. D. a Ing. V., s činnostmi dle Standardů služeb, lze konstatovat, že se jedná o činnosti související se standardními projektovými činnostmi a lze na ně dle odvolacího orgánu nahlížet jako na nadstandardní projektové činnosti v jednotlivých fázích služeb, příp. jako na činnosti hlavního projektanta či technického dozoru. V každém případě se však jedná o činnosti definované jako projektové činnosti, tj. činnosti přímo související s činností daňového subjektu. Tyto služby sice nemusí být poskytovány každou projekční kanceláří, avšak stále jde o projektové činnosti, a tyto činnosti spolu úzce souvisejí.“

91. Žalovaný dále konstatoval, že pro podnikání v oblasti projektové činnosti ve výstavbě prostřednictvím živnostenského zákona je tato činnost zařazena mezi živnosti vázané pod názvem „Projektová činnost ve výstavbě“. Projektové činnosti mimo režim stavebního zákona, kterým je upravena projektová činnost ve výstavbě, lze vykonávat podle okolností na základě živnostenského oprávnění pro výše uvedenou vázanou živnost, případně lze činnost realizovat v rámci příslušného oboru živnosti volné. Podle živnostenského zákona se jedná o volnou živnost obor činnosti č. 70 „Služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy“ (obsahová náplň této živnosti viz bod 49).
92. V návaznosti na projednávanou věc lze ve shodě s názorem žalovaného dovodit, že vázanou živností „projektová činnost ve výstavbě“ disponuje jak žalobce, tak i Ing. D. a Ing. V., když žalobce dále disponuje volnou živností s oborem činnosti 70, kterou disponuje i Ing. D. Sami společníci, ale i žalobce, pak všechny své činnosti na dokladech označují „za projektové práce/činnosti“, neboť jak bylo výše uvedeno, projektový proces je zachycen v jednotlivých fázích služeb vedoucí od přípravy zakázky a prvních studií až ke kolaudaci a užívání stavby, včetně řady přípravných a kontrolních činností a včetně vytváření nutných a úzce souvisejících dokumentů administrativního charakteru.
93. Krajský soud se shoduje s názorem žalovaného, že v případě Ing. D. a Ing. V. se jednalo o zajištění projektových prací, které jsou úzce propojeny s činností žalobce. Tento závěr žalobce zpochybňuje a odkazuje na názor vyslovený v e-mailu ze dne 29. 5. 2023 zaslaném paní Mgr. H. D. z legislativně-právního střediska ČKAIT. Ta potvrdila, že pro podnikání v oblasti projekční činnosti se z hlediska živnostenského zákona jedná o živnost vázanou „Projektová činnost ve výstavbě“ a volnou živnost, obor činnosti č. 70 „Služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy“ a dále obor činnosti č. 60 „Poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků“. K obsahovým náplním jednotlivých živností odkázala na nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, ve znění pozdějších předpisů. Mgr. D. popsala, že obsahová náplň živnosti vázané „Projektová činnost ve výstavbě“ je shodná s definicí podle § 158 stavebního zákona. Vzhledem k tomu, že se jedná o vybranou činnost ve výstavbě, musí mít osoba, která ji fakticky vykonává, autorizaci podle ZAA. Tím současně i jmenovaná potvrdila, že uvedené činnosti pod body 1. až 4. nespádají pod zákonnou definici „projektová činnost ve výstavbě“ a mohou být vykonávány

neautorizovanou osobou. Žalovaný posoudil odpověď Mgr. D. ve výše uvedeném e-mailu a uvedl že nijak nerozporuje skutečnosti uvedené v této odpovědi a s těmito skutečnostmi se ztotožňuje.

94. Výše uvedeným, jak lze dále konstatovat, se totiž nevylučuje závěr, že činnost společníků pro žalobce a činnost žalobce se doplňovaly, neboť i tyto činnosti společníků se pohybovaly v rovině projektových a inženýrských činností, tj. činností souvisejících a úzce na sebe navazujících. Lze tak považovat za zřejmé, že ze smluvních ujednání ve vazbě na shora uvedené obecné závěry, vyplývá, že projektové činnosti byly dodávány jako ucelený celek služeb souvisejících s projektovou dokumentací a je patrné, že v případě provádění uvedených služeb, společníci plnili část předmětu zakázek, k jehož plnění se zavázal přímo žalobce. Žalovaný přitom vyjádření navrhované svědkyně Mgr. D., jak plyne ze shora uvedeného, nikterak nerozporoval, když se s uvedenými skutečnostmi se ztotožnil, proto i důvodně označil její výsledek za nadbytečný.
95. Z průběhu daňového řízení je dále zřejmé, že žalovaný stejně jako správce daně, zkoumali míru příbuznosti činnosti, kterou vykonávali společníci, a činnosti, již se zabýval žalobce a shledali značnou míru příbuznosti těchto činností. Ve shodě s názorem žalovaného pak lze konstatovat, že odvolací námitky žalobce stran nesprávné aplikace závěrů vyplývajících z rozsudků Nejvyššího správního soudu nejsou důvodné.
96. Krajský soud dále konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečnou formou zhodnotil žalobcem navržené důkazy (bod 110 – 115 napadeného rozhodnutí). Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že tvrzení žalobce, dle něhož pánové Ing. V. a Ing. D. vykonávali činnost nezávisle a samostatně na žalobci, jejich činnost nikdo neřídil a oba tak vykonávali činnost pro žalobce jako nezávislí, nemohlo být navrhovanými důkazy prokázáno. Lze tak i přisvědčit názoru žalovaného, že se správce daně se hodnocením důkazních prostředků zabýval ve zprávě o daňové kontrole na str. 35–39, kde hodnotil nejen vyjádření žalobce v rámci daňové kontroly, ale hodnotil i údaje uvedené na fakturách vystavených společníky, na fakturách vystavených daňovým subjektem a ve smlouvách o dílo s investory, tj. tak jak jsou označeny a vyjmenovány. Žalovaný dodal, že Grinity s.r.o. a Ronal CR s.r.o. dále ve svých vyjádřeních k výčtu činností potvrdili, že tyto činnosti nemusí vykonávat osoby disponující oprávněním dle ZAA, tj. není třeba je provádět autorizovanou osobou. Žalobce tak předložil důkazní prostředky s argumenty, že šlo o práce, ke kterým není třeba specifických zákonem požadovaných znalostí a oprávnění. Žalovaný na základě této skutečnosti pak vyslovil názor, že pokud by potřebnými znalostmi a zkušenostmi disponovali zaměstnanci žalobce, nic by nebránilo tomu, aby předmětné činnosti vykonávali samotní zaměstnanci žalobce.
97. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného ze shora uvedeného dovodil, že všechny projektové a inženýrské činnosti v rámci generální dodávky pro zákazníky žalobce jsou úzce propojeny, tj. činnost společníků je ekonomicky a věcně s činností žalobce provázána. Činnosti, které společníci vykonávali, spočívaly v zajištění činností souvisejících s ekonomickou činností žalobce, společníci plnili část předmětu zakázek, k jehož plnění se zavázal přímo žalobce. Činnost společníků pro žalobce a činnost žalobce spolu tedy velmi úzce souvisely, doplňovaly se, je zde patrná přímá vazba mezi činností žalobce a činností společníků. Jednotlivé činnosti realizované společníky nespádaly přímo pod definici projektové činnosti ve výstavbě, přesto se jejich činnost pohybovala v rovině projektových prací, inženýrské činnosti a činností souvisejících, úzce na sebe navazujících, což vyplývá i např. ze shodných živnostenských oprávnění společníků a žalobce. Toto také dokládají i

smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a zákazníky, vystavené daňové doklady žalobce, na kterých byl uveden předmět fakturace projektové práce, protože šlo právě o celý komplex služeb takto úzce souvisejících, včetně služeb souvisejících s realizací vyprojektovaných staveb (dozor, výběrové řízení, controlling atd.).

98. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že žalobcem navrhované důkazní prostředky nemohou prokázat a ani neprokazují, že by činnost pánů Ing. D. a Ing. V. mohla být snad odlišná od činnosti žalobce. Je totiž nepochybné, že posouzení právních otázek, včetně hodnocení důkazů, náleží správci daně, resp. žalovanému. Ani ČKAIT, ani jmenování odběratelé žalobce nejsou orgánem, který by byl nadán pravomocí hodnotit činnost žalobce, resp. jeho společníků a následně posuzovat, zda příjmy vyplácené žalobcem jeho společníkům byly příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů nebo dle § 7 zákona o daních z příjmů. Proto ani není možné aplikovat žalobcem odkazovaný § 99 daňového řádu, neboť předběžnou otázku je možno posoudit pouze v souvislosti s rozhodnutím správního orgánu či soudu. Stejně tak není případné vyžadovat pro posouzení sporné otázky svědeckou výpověď znalce.
99. Závěrem je rovněž nutno podotknout, že uvedená hodnocení nemohla být zpochybněna ani žalobcem předloženou a následně komentovanou písemností nazvanou „Seznam projekčních změn po odevzdání DPS – Pepsin – Jevíčko“. Jednatelům komentovaný popis činnosti žalobce nevyvrací shora prezentované závěry vyslovené správcem daně i žalovaným a následně potvrzené i krajským soudem. Rovněž tak žalobcův odkaz na Pokyn D – 285 nebyl případný, neboť ten se na projednávanou věc nevztahuje.
100. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
101. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 18. července 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu