



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobkyně: **ARCHAPLAN s. r. o.**, sídlem Bratří Štefanů 973/63a, Hradec Králové, zastoupena Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2023, č. j. 25141/23/5200-10421-711070, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 7. 2024, č. j. 31 Af 21/2023-72,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále též „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 6. 2022, č. j. 1264467/22/2701-52521-608988, stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 1 028 375 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že činnost fakturovaná společníky žalobkyně (Ing. Vaněčkem a Ing. Dohnalem; dále též „společníci“) úzce souvisela a do značné míry se překrývala s její činností, takže se jednalo o činnost, která má povahu práce pro společnost. Žalobkyně však příjmy vyplacené společníkům nepodřadila pod příjmy ze závislé činnosti a nepostupovala v souladu s § 38h a § 38ha zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr potvrdil.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[4] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že všechny žalobkyní uskutečňované projektové a inženýrské činnosti jsou v rámci generálních dodávek úzce propojeny, přičemž společníci plnili část předmětu těchto zakázek. Jednalo se tak výhradně o podíl společníků na fungování žalobkyně, nikoli o vyvíjení jejich vlastní podnikatelské činnosti. Vázanou živností „projektová činnost ve výstavbě“ disponuje jak žalobkyně, tak i oba společníci. Společníci uvedenou činnost vykonávali osobně, bez vlastních zaměstnanců. Ing. Vaněček za rok 2018 vyfakturoval žalobkyni 99,4 % z celkových plnění, která poskytl jako osoba podnikající na základě živnostenského zákona, Ing. Dohnal za stejné období pro žalobkyni fakturoval 78 % z celkových příjmů z podnikání. I tato skutečnost nasvědčuje těsné provázanosti činnosti společníků se žalobkyní. Krajský soud podotkl, že také z pojistné smlouvy uzavřené žalobkyní vyplývá, že za činnost autorizovaných osob (společníků) zodpovídala žalobkyně.

[5] Krajský soud nepovažoval za relevantní, zda společníci svou činnost vykonávali zcela nezávisle, naopak poukázal na § 15c odst. 2 zákona č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě (autorizační zákon), dle něhož autorizované osoby, které jsou společníky společnosti, vykonávají činnost jménem společnosti a na její účet. Žalobkyně vystupuje jako jediný dodavatel plnění zahrnujícího i činnosti společníků. Krajský soud zopakoval, že na daňových dokladech byl uveden předmět činnosti – projektové práce a rovněž společníci fakturovali žalobkyni práce souhrnně označené jako projektové činnosti. Stejně vyplývá také ze smluv o dílo uzavřených mezi žalobkyní a zákazníky. S výše uvedeným se nevyklučuje závěr, že činnost společníků pro žalobkyni a činnost žalobkyně se doplňovaly, neboť se jednalo o činnosti, které spolu úzce souvisely a na sebe navazovaly.

[6] Tvrzení společníků, že vykonávali činnost nezávisle a samostatně na žalobkyni, nemohly prokázat navržené důkazní prostředky. Posouzení právních otázek, včetně hodnocení důkazů, náleží správci daně, resp. žalovanému. Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě (dále jen „ČKAIT“), ani jmenovaní odběratelé žalobkyně nejsou orgánem, který by byl nadán pravomocí hodnotit činnost žalobkyně, resp. jejich společníků a následně posuzovat, zda příjmy vyplácené žalobkyní jejím společníkům byly příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů nebo dle § 7 zákona o daních z příjmů.

II. Podání účastníků řízení

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[8] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem žalovaného a krajského soudu, že posuzovaná činnost jejich společníků měla povahu práce pro společnost.

[9] Stěžovatelka zdůrazňuje, že podstatou její práce je projektová činnost ve výstavbě a svým klientům zajišťuje tzv. generální dodávku pro investora, která zahrnuje také

pokračování

nadstandardní činnosti, které lze připodobnit k činnosti „správce stavby“. Tyto činnosti pro stěžovatelku zajišťovali v kontrolovaných letech pouze společníci, a to fakticky přímo pro zahraniční investory. Služby nezajišťovali jako společníci stěžovatelky, ale primárně jako třetí nezávislé osoby. Také legislativní odbor ČKAIT či společnost Arcadis Czech Republic s.r.o. potvrdily, že aktivita společníků není projektovou činností. Žalovaný ani krajský soud výkon nadstandardní činnosti ze strany obou společníků nijak nezpochybnili. Zajištění jejich služeb přes stěžovatelku představovalo zjednodušení fakturačního toku pro investora.

[10] Krajský soud nesprávně aplikoval jím citovanou judikaturu na činnost stěžovatelky a společníků. Cílem zákona o daních z příjmů je ukotvit daňový režim odměny za činnost společníka pro společnost ve smyslu obchodněprávního vztahu, tj. upravit daňový režim odměny za činnosti, které společník vykonává právě proto, že je společníkem konkrétní společnosti. Skutečnost, že společník vykonává obdobnou či stejnou činnost jako zaměstnanci společnosti, nemá mít samo o sobě dopad do oblasti zdanění. Jakákoli činnost pro společnost slouží k dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti (včetně např. úklidu, interní administrativní činnosti atd.). Soudní judikatura je ke společníkům přísnější než v případě tzv. švarcsystému u „zaměstnanců“, protože v případě posouzení činnosti „zaměstnance“ z pohledu švarcsystému se nikdy nezkoumá znak příbuzné činnosti. Stěžovatelka požaduje předložení věci rozšířenému senátu.

[11] Stěžovatelka opakuje, že nadstandardní činnosti poskytované společníky se nijak nepřekrývají s její činností a není pro ně potřeba její autorizace. Krajský soud nezohlednil, že společníci zajišťovali pro stěžovatelku zejména i) činnosti zajištění výběrového řízení pro klienta a (ii) controllingu stavby (nadstandardní kontrolní činnost spojená s realizací stavby), přičemž Standardy služeb inženýrů, techniků a architektů ČKAIT neobsahují činnost zajištění výběrových řízení. Žalovaný ani krajský soud by neměli vykládat pojmy či definice v oblasti stavebního práva a měli by se v této souvislosti obrátit na legislativně-právní odbor ČKAIT či na stavební úřad. Žalovaný měl postupovat podle § 99 daňového řádu.

[12] Stěžovatelka opakuje, že jako svou běžnou činnost vykonává projektovou činnost ve výstavbě, přičemž společníci fakticky vystupovali jako nezávislí subdodavatelé nadstandardních služeb. Skutečnost, že stěžovatelka nabízí zajištění komplexní dodávky a služby (v praxi zejména z důvodu zvýšení konkurenceschopnosti) neznamená, že všechny tyto činnosti představují její běžnou činnost. Nikdo jejich činnost neúkoluje, neřídí a nekontroluje, oba nesou odpovědnost za případné pochybení vůči stěžovateli. Nadto účast společníků na stěžovateli je pouze 10 %. Oba tak vykonávají svou činnost jako nezávislí podnikatelé. Není správný ani závěr krajského soudu o tom, že činnost pana Vaněčka byla omezena pouze na činnost pro stěžovatelku. Ing. Vaněček konal také pro společnost GrafikPlan s.r.o. a Ing. Dohnal pro společnost DOMEČEK-HK s.r.o. Stěžovatelka k argumentaci krajského soudu dodává, že musela být pojištěna na pokrytí případných škod způsobených činnostmi vlastních zaměstnanců i jiných autorizovaných osob (třetích subdodavatelů). Tato skutečnost nemá na hodnocenou věc žádný vliv.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem. Z charakteru činností společníků vyplývá, že je ekonomicky i věcně provázána s činností stěžovatelky. Lze mít za to, že se jednalo výhradně o podíl společníků na fungování stěžovatelky, nikoli 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. Příjmy společníků za práci pro stěžovatelku byly důvodně vyhodnoceny jako příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů. Rovněž míra fakturace mezi společníky a stěžovatelkou vypovídá o těsné provázanosti jejich činnosti. Podle žalovaného tedy převažoval korporačněprávní vztah společníků ke stěžovateli.

[14] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného opakuje, že nadstandardní služby, které vykonávali společníci, nejsou vnímány jako klasická projektová činnost ve smyslu stavebního zákona. Pokud by tuto činnost pro stěžovatelku nevykonávali společníci, musela by najmout externí subdodavatelskou firmu s obdobnou kvalifikací. Výkon činnosti společníků nebyl podřízen pokynům stěžovatelky a nešlo o naplňování běžné role společníka. To vše podporuje závěr o dodavatelsko-odběratelském charakteru vztahu. Stěžovatelka považuje za klíčové vyjádření ČKAIT a také výslech znalce z oboru stavebního práva, aby bylo autoritativně potvrzeno, zda controlling, zajištění výběrových řízení či dohled mají charakter projektové činnosti dle stavebního zákona.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil, zda je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[18] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných námitek (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[19] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Povinnost orgánů soudní moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi námitkami základními (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Těmto požadavkům krajský soud dostál, neboť z napadeného rozsudku vyplývá, proč přisvědčil žalovanému, že všechny projektové a inženýrské činnosti v rámci generálních dodávek pro zákazníky byly úzce propojeny, takže činnost společníků byla ekonomicky i věcně provázána s činností

pokračování

stěžovatelky. Krajský soud napadený rozsudek postavil na srozumitelném argumentačním celku, v jehož konkurenci žalobní námitky neobstály. Nesouhlas stěžovatelky s právním názorem krajského soudu a s odůvodněním napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163 či ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37).

[20] Věcnou podstatou sporu je otázka, zda stěžovatelčini společníci pro ni v přezkoumávaném zdaňovacím období vykonávali závislou práci podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nebo stěžovatelce poskytovali služby v rámci samostatné výdělečné činnosti.

[21] Podle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů *příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy za práci společníka společnosti s ručením omezeným.*

[22] Podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů *příjmy podle odstavce 1 se 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.*

[23] Výkladem a aplikací citované právní úpravy se Nejvyšší správní soud, jak správně upozornil již krajský soud, opakovaně zabýval. Komplexní úvahy uvedl například v rozsudku ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014-44, č. 3244/2015 Sb. NSS, ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010-96, či ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 413/2017-64.

[24] Účelem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je zdanit příjmy společníků společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Práci pro společnost je nutno rozumět i živnostensky prováděné dodávky služeb vykonávaných samotným společníkem, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto činností (prací) společník objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem. Přesto je nutno vyloučit paušální podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost režimu závislé činnosti.

[25] Nejvyšší správní soud ve shora citovaných rozsudcích v návaznosti na judikaturu Ústavního soudu vytvořil kritéria posuzování závislého vztahu. Aby bylo možno povahu činnosti společníka a příjmy z ní pocházející posoudit a zařadit pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, musí jít v první řadě o příjmy pocházející z „práce pro společnost“. Musí tedy být vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával sám, tj. osobně, činnost obdobné povahy, jakou by vykonával například zaměstnanec, pokud by byl zaměstnán společností za účelem uskutečňování podnikatelské (příp. jiné) činnosti společnosti. Neboli má se 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, 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.

[26] Naopak uvedenému režimu zdanění nemají být podrobeny příjmy společníka od společnosti, které jsou společníku vypláceny za něco jiného než za osobní výkon uvedených činností, zejména za plnění, která by společník společnosti poskytoval zásadně za stejných podmínek i v případě, že by jejím společníkem nebyl. Významným indikátorem bude, zda společník poskytuje služby v rámci své samostatné výdělečné činnosti též jiným osobám za obdobných podmínek. Je velmi dobře představitelné a v praxi často se objevující, že určitá fyzická osoba je společníkem určité společnosti a vedle toho jako osoba samostatně výdělečně činná podniká. Nic nebrání tomu, aby pro společnost, jíž je společníkem, prováděla činnost z titulu svého korporálně-právního vztahu ke společnosti, a pak tato činnost má být zdaněna podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, současně však vedle toho v jiném rozměru své ekonomické existence může s toutéž společností navázat i klasický dodavatelsko-odběratelský vztah, v němž korporálně-právní poměr ke společnosti nebude hrát určující roli. Pak není důvodu příjmy z takového vztahu podrobovat zdanění podle výše uvedeného ustanovení. Vždy bude záležet na posouzení konkrétní situace a na tom, co při zohlednění všech rozhodných kritérií převažuje – zda vztah korporálně-právní, anebo dodavatelsko-odběratelský. Pokud převažuje druhý z nich, není na místě příjmy z něho podrobovat zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[27] Na základě těchto kritérií Nejvyšší správní soud posoudil vztah stěžovatelky a jejích společníků a shledal, že závěry daňových orgánů a krajského soudu obstojí, protože činnost společníků pro stěžovatelku a činnost stěžovatelky spolu velmi úzce souvisely, doplňovaly se a je zde patrná přímá vazba mezi činnostmi stěžovatelky a jejích společníků. Osobní výkon práce pro stěžovatelku navíc v rozhodném období představoval jediný či významný zdroj příjmů společníků.

[28] Nejvyšší správní soud již ve shora citované judikatuře dovodil, že indikátorem (byť nikoli závazným), zda příjmy společníka vyplacené mu společností spadají pod kategorii příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, bude často míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, jíž se zabývá společnost. Krajský soud v tomto směru správně zohlednil, že předmět podnikání a živnostenské oprávnění společníků je shodný s předmětem podnikání a živnostenským oprávněním stěžovatelky, tedy Projektová činnost ve výstavbě a Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, a to včetně obsahové náplně živnostenských oprávnění. Stěžovatelka zároveň disponuje volnou živností s oborem činnosti 70. „Služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy“, kterou disponuje i Ing. Dohnal. Obsahovou náplní této činnosti 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. Těmto zjištěním odpovídala skutečnost, že společníci stěžovatelce fakturovali za plnění označené jako projekční činnost na akci (výstavbě), za jejíž součást byl označen autorský dozor, administrativní činnost či zajištění výběrového řízení na dodavatele stavby (viz v podrobnostech bod 81 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že takto označené činnosti

pokračování

společníků jsou shodné (či velmi obdobné) s předmětem činnosti stěžovatelky a nepředstavují činnost nad rámec její běžné ekonomické činnosti.

[29] Nejvyšší správní soud setrvává na závěrech dřívější judikatury, že míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, jíž se zabývá společnost, bude významným indikátorem, zda se jedná o činnost, kterou společník vykonává pro společnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stejně tak setrvává na postoji, že 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. Stěžovatelčiny odkazy na pojetí tzv. švarcsystému nemohou ustálené judikturní závěry překonat. Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro předložení věci rozšířenému senátu, jak stěžovatelka navrhovala. Naopak shledal, že zjištěná příbuznost činností, kterou vykonávala stěžovatelka a osobně sami společníci, představuje důvodný indikátor, že příjmy společníků vyplacené jim stěžovatelkou spadaly pod kategorii příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[30] Nyní posuzovaná věc se do značné míry přibližuje případům, v nichž již v minulosti Nejvyšší správní soud shledal, že příjmy společníků je nutné podřadit pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. V rozsudku ze dne 26. 10. 2006, č. j. 5 Afs 122/2005-70, dospěl k závěru, že příjmy podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z výkonu inženýrské činnosti v investiční výstavbě mandatářem a zároveň jednatelem společnosti zabývající se stavebními a montážními pracemi, protože z porovnání předmětu podnikání tehdejšího stěžovatele, jednatele a prací, které se zavázal jednatel pro stěžovatele provádět, vyplývá, že se jedná o činnosti shodné, a to včetně předmětu jejich podnikání vymezeného v jejich živnostenském oprávnění. Za příjmy stejného charakteru považoval také příjmy z právních služeb a technické a projektové činnosti společníka a jednatele pro společnost zabývající se investiční výstavbou, poskytováním právních služeb či prováděním stavebních prací apod., bez ohledu na to, že by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, která má charakter samostatné výdělečné činnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008-58). Obdobně v rozsudku ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005-56, Nejvyšší správní soud řešil případ společníků a jednatelů, kteří pro společnost zajišťovali obchodní kontakty ve stavebnictví a technickou pomoc při uzavírání smluv, přičemž střet § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud označil za zdánlivý, neboť při činnosti pro společnost se jedná o závislou činnost bez ohledu na způsob výkonu práce a jeho samostatnost. Konečně v rozsudku ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 164/2005-60, dospěl ke stejným závěrům v případě činnosti společníků vykonávajících stavební dozor na stavbách společnosti. Ve všech citovaných rozsudcích, v nichž společníci (či jednatelé) vykonávali obdobné činnosti jako společníci v nyní posuzované věci, Nejvyšší správní soud posoudil činnost společníků a jednatelů jako příjmy ze závislé činnosti podléhající legální fikci stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud neshledává žádné relevantní důvody, pro které by bylo na místě nyní hodnocenou věc posoudit odlišně. Stěžovatelka se ve své argumentaci dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2023, č. j. 10 Ads 235/2021-31, v něm však Nejvyšší správní soud posuzoval vztah pojmů závislá činnost (ve smyslu daňovém) a závislá práce (podle zákoníku práce), přičemž shledal, že judikurní závěry týkající se závislé činnosti lze částečně vztáhnout i na rozhodování

o závislé práci. Pro daňovou oblast však citovaný rozsudek nic zásadního nepřinesl. Shora citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 116/2014-44 pak potvrzuje správnost zde vyslovených závěrů.

[31] Stěžovatelka setrvale uvádí, že podstatou činnosti společníků byly nadstandardní služby, které vyžadovali investoři, již žalovaný ovšem ke stejné odvolací námitce správně uvedl, že všechny uvedené projektové a inženýrské činnosti v rámci generálních dodávek byly úzce propojeny, tj. činnost společníků byla ekonomicky i věcně provázána s činností stěžovatelky. Jejich činnost se stále pohybovala v rovině projektových prací, inženýrské činnosti a činností souvisejících, úzce na sebe navazujících, což potvrzují uzavřené smlouvy o dílo i vystavené daňové doklady. Z těchto dokumentů vyplývá, že předmětem činnosti stěžovatelky (ale také společníků) byl celý komplex úzce souvisejících služeb, mezi něž spadal také dozor, výběrové řízení či controlling. Nejvyšší správní soud nepopírá stěžovatelčino tvrzení, že společníci byli klíčoví pro získání zakázek od zahraničních zákazníků, tato skutečnost však nezpochybňuje závěr, že svou prací se společníci objektivně podíleli na podnikání stěžovatelky a získávání příjmu. V jejich samostatně vykonávané činnosti lze seznat prvek práce pro společnost, protože výkonem dohodnutých činností nevyvíjeli vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenských či jiných oprávnění, ale fakticky se podíleli na fungování společnosti. Uvedené se uplatní také pro činnosti zajištění výběrového řízení, neboť činnost společníků v této jedné oblasti se nikterak zásadně neodlišovala od obecné činnosti stěžovatelky, která nabízela celý komplex služeb úzce souvisejících s realizací vyprojektovaných staveb (dozor, výběrové řízení, controlling atd.).

[32] Nejvyšší správní soud k naposledy uvedenému dodává, že příjem z činnosti uskutečňované společníkem pro společnost je podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů příjmem, u kterého zákon o daních z příjmů zavedl legální fikci, že se na takový příjem nahlíží jako na příjem ze závislé činnosti. Na tom nic nemění, že za jiných skutkových okolností by byl takový příjem posouzen jako příjem z činnosti, která není závislou, a podléhal by zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů (viz např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 164/2005-60, či ze dne 30. 7. 2015, č. j. 8 Afs 203/2014-49). Klíčovou skutečností je, že se jedná o činnosti, které společníci pro stěžovatelku vykonávali kvůli tomu a právě proto, že jsou jejími společníky a pojí je úzký vztah ekonomického provázání. Proto také není pro posouzení činnosti společníků významné, zda některé činnosti stěžovatelka pro své klienty (investory) zajišťovala pod autorizací pana Ing. Prixe. Tato okolnost nemá jakýkoli vliv na hodnocení charakteru činnosti společníků.

[33] Naposledy vyslovené závěry nemůže překonat ani opakované tvrzení stěžovatelky, že práce společníků se vyznačovala specifickými znalostmi a zkušenostmi. Nejvyšší správní soud připouští zohlednění specifické činnosti především v případě tvorby autorských děl. V rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, takto poukázal na činnost výkonných umělců, sportovců, trenérů, rozhodčích, artistů apod. V nyní projednávané ovšem společníci žádné autorské dílo nevytvářeli, naopak se podíleli na v zásadě základní činnosti stěžovatelky v jejím širokém pojetí. Obstojí proto závěr krajského soudu a žalovaného ke stejné odvolací a žalobní námitce, že disponují-li specifickými znalostmi společníci stěžovatelky, 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 specifické

pokračování

know-how společníků zajišťuje potenciální konkurence schopnost stěžovatelky (bod 89 napadeného rozsudku).

[34] Pro shora uvedené závěry dále hovoří skutečnost, že Ing. Vaněček za rok 2018 fakturoval stěžovatelce 99,4 % z celkových plnění, která poskytoval jako osoba podnikající na základě živnostenského zákona, a Ing. Dohnal za rok 2018 fakturoval pro stěžovatelku 78 % celkového svého příjmu z podnikání. Ve shora citovaném rozsudku 6 Afs 116/2014-44 Nejvyšší správní soud shledal, že v zásadě nebude přípustné podrobovat příjmy zdaněním podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud společník jakožto osoba samostatně výdělečně činná z ekonomického hlediska v nezanedbatelném rozsahu zajistí služby i pro řadu jiných osob než stěžovatelku a příjmy od daňového subjektu budou pouze částí jeho celkových příjmů, zatímco významnou část jeho příjmů generují činnosti pro jiné odběratele. Tato skutečnost představuje velmi významnou indicii, že takové příjmy nelze klasifikovat jako příjmy podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. V nyní posuzované věci ovšem stěžovatelka byla pro jednoho ze společníků prakticky jeho jediným odběratelem a druhý společník vykazoval pro stěžovatelku více než tři čtvrtiny všech vykonaných prací. Tato skutečnost představuje významnou indicii, že převažoval korporálně-právní charakter jejich vztahu.

[35] Stěžovatelka k naposledy uvedenému namítá, že Ing. Vaněček realizoval činnost také ve společnosti GrafikPlan s.r.o., v níž je jediným jednatelem a společníkem, nicméně v kontrolovaném období si nevyplácel podíl na zisku. Stěžovatelka ovšem neuvádí žádné konkrétní činnosti, které Ing. Vaněček pro tuto společnost v posuzovaném období fakticky vykonal. Stěžovatelka pouze tvrdí, že v roce 2018 vykázala společnost GrafikPlan s.r.o. obrát ve výši cca 1,6 mil. Kč, nelze však přehlížet, že za stejné období činil obrát stěžovatelky 39 mil. Kč, přičemž Ing. Vaněček se svou činností podílel na zakázkách stěžovatelky, za které v roce 2018 fakturovala celkem částku přesahující 31 mil. Kč. Jeho případná činnost pro společnost GrafikPlan s.r.o. v roce 2018 tedy nemohla nic změnit na závěrech, že Ing. Vaněček vykonával převážně práci pro stěžovatelku. K činnosti Ing. Dohnala pro společnost DOMEČEK-HK s.r.o. stěžovatelka opět neuvádí nic konkrétního, pouze zmiňuje nerelevantní údaj o obrátu této společnosti v roce 2022. Stěžovatelka proto neprokázala, že by v rozhodném období roku 2018 tento společník vykonával významné činnosti také pro další společnosti (vyjma těch, které akceptoval již správce daně). Shora uvedené závěry proto i přes stěžovatelčiny námitky obstojí.

[36] K tvrzení, že žalovaný ani krajský soud ve vztahu k další činnosti společníků neprováděli žádné další šetření, Nejvyšší správní soud uvádí, že úkolem daňových orgánů je, aby přezkoumatelným způsobem kvalifikovaly povahu vzájemného vztahu společníků a společnosti a své závěry odůvodnily (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2023, č. j. 2 Afs 94/2022-48, bod 14). Povinnost tvrzení a břemeno důkazní k povaze příjmu však v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prvotně stíhá daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, či ze dne 19. 12. 2018, č. j. 5 Afs 214/2016-18). V posuzované věci daňové orgány dostaly své povinnosti a uvedly dostatečné skutečnosti, pro které považovaly částky vyplacené společníkům za příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Chtěla-li stěžovatelka vyřčené závěry relevantně zpochybnit, měla předložit relevantní důkazy pro prokázání

svých tvrzení. Nic takového ovšem neučinila, takže závěry daňových orgánů důvodně nezpochybnila.

[37] Stěžovatelka se dále opakovaně dovolává vyjádření legislativního odboru ČKAIT, dle něhož jí uváděné nadstandardní činnosti nejsou vybranou projektovou činností ve výstavbě ve smyslu stavebního zákona a nelze je přiřadit k definici projektové činnosti ve výstavbě. S tímto konstatováním nepolemizoval žalovaný ani krajský soud, shodně však dospěly k závěru, že sporované činnosti byly dodávány jako ucelený soubor služeb souvisejících s projektovou dokumentací a je patrné, že v případě provádění uvedených služeb společníci osobně plnili část předmětu zakázek, k jehož plnění se zavázala přímo stěžovatelka. Nejvyšší správní soud dodává, že právě tyto závěry jsou pro daňové účely klíčové, a to oproti definici projektové činnosti ve výstavbě dle stavebního zákona. Daňové orgány i krajský soud v úvaze, zda lze seznat významnou příbuznost a podobnost činností vykonávaných stěžovatelkou a jejími společníky, správně zohlednily faktický výkon vykonávaných činností, a nikoli význam pojmu „projektová činnost ve výstavbě“ dle stavebních předpisů.

[38] Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že žalovaný ani správní soudy nejsou způsobilí vykládat pojmy či definice v oblasti stavebního práva. S tímto obecným konstatováním by ve vztahu k žalovanému bylo možno souhlasit, nutno však zdůraznit, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí provedl toliko interpretaci zákonných pojmů z daňového práva. Povinností žalovaného (a následně krajského soudu) bylo posoudit, zda příjmy vyplácené stěžovatelkou jejím společníkům byly příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů nebo dle § 7 zákona o daních z příjmů. Této povinnosti žalovaný dostál, aniž by ve svých úvahách překročil meze interpretace aplikovaných zákonných ustanovení. Nejvyšší správní soud opakuje, že legislativně-právní odbor ČKAIT, stavební úřad ani jiné obchodní společnosti nejsou způsobilým orgánem pro autoritativní výklad pojmů a právních otázek daňového práva. Z tohoto důvodu nebylo na místě, aby žalovaný postupoval dle § 99 daňového řádu a dal podnět k vyřešení předběžné otázky, neboť v řízení se nevyskytla otázka, k jejímuž posouzení by nebyl správce daně či žalovaný *a priori* oprávněn. Stejně tak nebyl důvod ustanovit k vyřešení těchto sporných daňových otázek znalece.

[39] Podle stěžovatelky bylo dále nezbytné zohlednit, že společníci poskytují svou činnost nezávisle na jejích pokynech. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 57/2008-58 uvedl, že § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jednoznačně stanoví, že dani z příjmů ze závislé činnosti jsou podrobeny příjmy za práci společníků společností s ručením omezeným, a to i pokud nejsou povinni při výkonu práce pro tuto společnost dbát příkazů plátce (společnosti). Krajský soud proto správně konstatoval, že otázka, zda společníci jednali dle pokynů stěžovatelky, není v projednávané věci relevantní, neboť pro posouzení jejich činnosti jako závislé činnosti dle zákona o daních z příjmů není stanovena podmínka, aby se společník při výkonu své práce řídil pokyny plátce příjmu, tj. zaměstnavatele. Jak správně upozornil žalovaný, opačný výklad by byl nelogický, protože společník či jednatel by se musel řídit pokyny sebe samého, neboť z titulu svého postavení ve společnosti tuto společnost řídí a je za její chod, tj. i zaměstnance zodpovědný. Navíc nelze pomíjet, jak správně upozornil krajský soud, že podle § 15c odst. 2 autorizačního zákona autorizované osoby, které jsou společníky společnosti, vykonávají své povolání jménem společnosti a na její účet. Stěžovatelka tak v obchodních vztazích vystupovala jako

pokračování

jediný dodavatel plnění zahrnujícího i činnosti společníků, kteří pro ni vykonávali činnost z titulu korporálně-právního vztahu, jak plyne z charakteru vykonávané činnosti i z předložených smluv o dílo uzavřených mezi stěžovatelkou a jejími odběrateli.

[40] Na posouzení činnosti společníků konečně nemá žádný vliv výše jejich podílů na stěžovatelce. Pro hodnocení, zda společníci vyvíjeli vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenského listu a generovali příjem ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů, či naopak vykonávali činnosti spadající svou povahu pod práci společníka pro obchodní společnost, je významná povaha vykonávané činnosti a další okolnosti s ní spojené. Stejně tak je bez významu, zda stěžovatelčini investoři požadovali zajištění těchto služeb v rámci poskytované zakázky. Klíčové bylo, že posuzovaná činnost nebyla přímo a samostatně zadána společníkům jako osobám samostatně výdělečně činným, nýbrž stěžovatelce a činnost společníků měla povahu práce společníka pro společnost s ručením omezeným. Navíc v této souvislosti nelze pomíjet, jak přdestřel již krajský soud, že společníci se svou činností z hlediska finančního vyjádření jejich objemu podíleli na naprosté většině zakázek stěžovatelky, z čehož vyplývá, že výkon jejich práce byl pro ni naprosto klíčový. Lze proto důvodně shrnout, že v nyní projednávané věci osobní povaha činnosti společníků i rozsah jejich prací se ve své podstatě příliš nelišila od činnosti zaměstnanců společnosti.

[41] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že pro posouzení její činnosti a činnosti společníků nemusela mít zásadní vliv uzavřená pojistná smlouva, protože stěžovatelka obecně musela být pojištěna na pokrytí případných škod způsobených činnostmi vlastních zaměstnanců i jiných autorizovaných osob (třetích subdodavatelů). Daňové orgány i krajský soud však tuto okolnost považovaly pouze za okrajovou a nikoli rozhodující. I bez této indicie ob stojí shora vyslovené závěry.

[42] Nejvyšší správní soud uzavírá, že z okolností projednávané věci vyplývá, že ekonomický vztah mezi stěžovatelkou a jejími společníky vyvěral z korporálně-právního vztahu a nešlo o vztah dodavatelsko-odběratelské povahy. Indicie pro tento závěr plynou nejen z obecné příbuznosti činnosti vykonávané stěžovatelkou a jejími společníky, nýbrž i z konkrétní činnosti, která jimi byla osobně vykonávána, a z dalších zjištěných skutečností. Právní názory vyslovené krajským soudem a žalovaným proto ob stojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. listopadu 2025

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu