

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Daňová s. r. o.**, se sídlem Nedakonice 541, zastoupena Mgr. Jiřím Klimíčkem, LL.M., advokátem se sídlem U Svobodárny 3a, Praha 9, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení, pracoviště Brno**, se sídlem Veveří 7, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 21. 10. 2015, č. j. X, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 11. 2017, č. j. 29 Ad 5/2015 – 37,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalované se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Okresní správa sociálního zabezpečení Uherské Hradiště (dále jen „správní orgán I. stupně“) vydala dne 15. 7. 2015 rozhodnutí, kterým uložila žalobkyni jako zaměstnavateli povinnost uhradit nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „pojistné“) ve výši 88.200 Kč zjištěný za kontrolované období od 1. 7. 2012 do 28. 2. 2015 a penále z něho vypočtené ve výši 13.810 Kč, celkem tedy 102.010 Kč. Konkrétně správní orgán I. stupně zjistil, že v období leden 2014 až únor 2015 žalobkyně neoznámila účast na nemocenském pojištění jejích jednatelů Ing. Lubomíra Černého a Ing. Marie Černé, která jim vznikla v souvislosti

s odměnou zúčtovanou a vyplacenou za činnost jednatele. Oba jednatelé přitom byli dle § 5 písm. a) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění účinném od 1. 1. 2014, při splnění podmínek stanovených v § 6 tohoto zákona, účastni pojištění. Jednatelé žalobkyně tedy patří mezi poplatníky pojistného ve smyslu § 3 odst. 1 písm. b) bodu 14 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“) a příjmy zúčtované z titulu jejich činnosti měly být podrobeny odvodu pojistného.

[2] Rozhodnutí správního orgánu I. stupně napadla žalobkyně odvoláním, které žalovaná v záhlaví označeným rozhodnutím zamítla.

## II. Shrnutí rozsudku krajského soudu

[3] Proti rozhodnutí žalované podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud výše uvedeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou.

[4] Krajský soud ze správního spisu zjistil, že žalobkyně uzavřela na rok 2014 a 2015 s jednateli společnosti Ing. Lubomírem Černým a Ing. Marií Černou „Smlouvu o výkonu funkce jednatele“ podle § 59 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v níž bylo v bodě 5. (Odměňování jednatele) uvedeno, že „*pro účely výpočtu odměny, daní a jiných povinných odvodů podle jiných právních předpisů se tato smlouva považuje za dohodu o provedení práce ve smyslu ustanovení § 75 zákoníku práce*“. Tuto smlouvu posoudil soud (shodně s žalovanou) tak, že ji nelze považovat za dohodu o provedení práce podle § 75 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce. Úmyslem smluvních stran tak bylo pouze vytvořit jakousi fikci, aby správní orgány pro účely výpočtu odměny, daní a jiných odvodů nahlížely na smluvní vztah jako na dohodu o provedení práce. Soukromoprávní subjekty však mohou ve smlouvách stanovit pouze práva a povinnosti mezi sebou vzájemně, nikoli upravovat vztahy mezi stranami smlouvy a orgány veřejné moci. Zákon o nemocenském pojištění i zákon o pojistném na sociální zabezpečení jsou veřejnoprávními normami, od nichž se v soukromoprávních vztazích odchýlit nelze.

[5] Soud zdůraznil, že z § 5 písm. a) bodu 16 zákona o nemocenském pojištění jednoznačně vyplývá, že společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným jsou účastni pojištění, jestliže pro společnost vykonávají práci mimo pracovněprávní vztah. V daném případě nebylo pochyb o tom, že jednatelé vykonávali pro žalobkyni činnost v rámci smlouvy o výkonu funkce v režimu zákona o obchodních korporacích, tj. mimo pracovněprávní vztah. I přes odchylný úmysl účastníků se tedy jednatelé žalobkyně nacházeli v režimu právě tohoto ustanovení, a nikoli v režimu § 5 písm. a) bodu 5, resp. § 7a téhož zákona dopadajících na zaměstnance činné na základě dohody o provedení práce. I v případě, že by se smluvní strany rozhodly smlouvu o výkonu funkce v rozsahu, v jakém to neodporuje donucujícím ustanovením zákona o obchodních korporacích, podrobit režimu zákoníku práce (což z předložené smlouvy nevyplývá), stále by se jednalo o smlouvu o výkonu funkce podle zákona o obchodních korporacích, tedy o smlouvu obchodněprávní, nikoli pracovněprávní, a jednatelé by i v tomto případě spadali pod režim § 5 písm. a) bodu 16 zákona o nemocenském pojištění.

## III. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalované

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka v podstatě zopakovala žalobní body a vyjádřila nesouhlas s právním názorem žalované i krajského soudu. Základ sporu podle ní spočívá v otázce, zda byla povinna odvést pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti z odměny jejích jednatelů (Ing. Lubomíra Černého a Ing. Marie Černé). Domnívá se, že takovou povinnost neměla, protože oba jednatelé spadají pod speciální ustanovení § 7a zákona o nemocenském pojištění, které se týká pojištění zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce, jimž byl zúčtován příjem ne vyšší než 10.000 Kč. Pokud by totiž stěžovatelka přistoupila na názor žalované i krajského soudu, pak by § 7a tohoto zákona ztratil smysl, neboť žádná z činností uvedená v § 5 téhož zákona by nemohla být vyňata z účasti na nemocenském pojištění. Názor žalované se opírá též o nesprávné posouzení pojmu zaměstnání podle § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění, kdy není akceptován tento pojem pouze ve smyslu uvedeného zákona, pokud ve smlouvě o výkonu funkce došlo v bodě 5. pouze ke zpřesnění účasti na nemocenském pojištění dle § 6 odst. 4 tohoto zákona.

[8] Žalovaná i soud nesprávně vyhodnotily smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelkou a jejími jednateli; z ní vyplývá, že pro účely výpočtu odměny, daní a jiných povinných odvodů podle jiných právních předpisů se smlouva považuje za dohodu o provedení práce dle § 75 zákoníku práce. Stěžovatelka nehodlala obcházet žádné veřejnoprávní povinnosti, pouze využila prostoru, který jí nabídl uvedený zákon v § 7a zákona o nemocenském pojištění a naplnila tak fakticky jeho požadavky. Nebyla tedy osobou povinnou oznamovat a srážet požadované pojistné a není ani povinna platit penále. Je na smluvní volnosti stran, jak si své vzájemné vztahy upraví a kterému zákonnému režimu je podřadí.

[9] Stěžovatelka stejně jako v žalobě citovala důvodovou zprávu k zákonu o nemocenském pojištění účinnému od 1. 1. 2009, ze které vyplývá jednoznačný úmysl zákonodárce ponechat na volbě jednatele a společníka společnosti s ručením omezeným a komanditní společnosti, zda budou či nebudou dobrovolně účastni nemocenského pojištění. Upozornila, že tento úmysl zákonodárce vyplývá i z novely zákona o nemocenském pojištění provedené zákonem č. 365/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Proto také bylo do zákona o nemocenském pojištění vloženo speciální ustanovení § 7a, které se týká dohod o provedení práce.

[10] Nesprávně vyložila žalovaná také § 3 odst. 3 zákona o pojistném na sociální zabezpečení, protože nebyly současně splněny podmínky v něm uvedené, a to ve smyslu, že dle zákona o nemocenském pojištění ani dle zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, nejsou jednatelé poplatníky pojistného za předpokladu, že tyto zákony nestanoví jinak.

[11] Stěžovatelka shrnula, že v daném případě byly ze strany zaměstnavatele splněny následující podmínky: jednatelé stěžovatelky se rozhodli využít možnosti § 75 zákoníku práce pro výkon činnosti dle smlouvy o výkonu funkce uzavřené v souladu s § 59 zákona o obchodních korporacích; mohou vykonávat práci pro společnost nepravidelně, proto by nemocenské pojištění u nich neplnilo svůj účel (nahrazovat ušlý příjem); jednatelé deklarovali úmysl, že jejich funkce není soustavnou činností a že nevstoupí do povinného nemocenského pojištění; jejich měsíční odměna činila 10.000 Kč; nepravidelnost jejich práce byla vystižena maximální délkou výkonu její činnosti do ročního limitu 300 hodin (měsíční náročnost byla doložena v rozsahu 25 hodin měsíčně). Tato ujednání svědčí o tom, že se jednalo o nepravidelnou činnost. Jinou činností pro společnost přitom jednatelé vykázali čtyřnásobně větší rozsah jiné pracovní činnosti, která v odměně překročila 10.000 Kč, a z této činnosti byly zaměstnavatelem plněny povinnosti dle zákona č. 589/1992 Sb. bez nedostatků.

[12] Žalovaná ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že setrvává na svých závěrech, které uvedla ve svém napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě, a že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

## IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatelka byla povinna odvést z odměny zúčtované a vyplacené svým jednatelům pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti v období leden 2014 až únor 2015.

[16] Ze správního spisu soud ověřil, že poměr mezi stěžovatelkou a jejími jednateli byl upraven smlouvami o výkonu funkce jednatele uzavřenými podle § 59 zákona o obchodních korporacích. Podle bodu 5 těchto smluv jednatelům příslušela odměna za výkon funkce ve výši 120.000 Kč ročně, která byla splatná měsíčně vždy ve výši 1/12 roční částky. V tomto bodu bylo také stanoveno, že pro účely výpočtu odměny, daní a jiných povinných odvodů podle jiných právních předpisů se tato smlouva považuje za dohodu o provedení práce ve smyslu § 75 zákoníku práce.

[17] Podle § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění jsou pojištění při splnění podmínek stanovených v tomto zákoně účastni zaměstnanci uvedení pod body 1 – 22 tohoto ustanovení „*v době zaměstnání, pokud jim v souvislosti se zaměstnáním plynou nebo by mohly plynout příjmy ze závislé činnosti, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmu podle zvláštního právního předpisu a nejsou od této daně osvobozeny*“. Podle bodu 5 tohoto ustanovení se za pojištěné zaměstnance považují „*zaměstnanci činní na základě dohody o pracovní činnosti a zaměstnanci činní na základě*

*dohody o provedení práce*“. Podle bodu 16 jsou pak takovými zaměstnanci „*společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným a komanditisté komanditní společnosti, jestliže mimo pracovněprávní vztah vykonávají pro ni práci*“.

[18] Podle § 6 odst. 1 zákona o nemocenském pojištění „[z]*aměstnanci jsou účastni pojištění, jestliže a) vykonávají zaměstnání 1. na území České republiky; za výkon zaměstnání na území České republiky se považuje i přechodný výkon práce mimo území České republiky, je-li místo výkonu práce trvale v České republice, nebo 2. v cizině pro zaměstnavatele se sídlem na území České republiky, pokud místo výkonu práce je trvale v cizině a nejsou povinně účastni důchodového pojištění podle předpisů státu, ve kterém trvale vykonávají zaměstnání, a mají trvalý pobyt na území České republiky nebo jiného členského státu Evropské unie, a b) sjednaná částka započitatelného příjmu z tohoto zaměstnání za kalendářní měsíc činí aspoň částku rozhodnou pro účast na pojištění (dále jen "rozhodný příjem").*“ Rozhodný příjem podle odstavce 2 tohoto ustanovení činí 2.500 Kč.

[19] Ustanovení § 7a odst. 1 zákona o nemocenském pojištění stanovuje, že „[z]*aměstnanci činní na základě dohody o provedení práce jsou účastni pojištění, jestliže splňují podmínku uvedenou v § 6 odst. 1 písm. a) a byl jim zúčtován započitatelný příjem v částce vyšší než 10 000 Kč*“.

[20] Stěžovatelka se domnívá, že její jednatelé spadali v posuzovaném období pod režim § 5 písm. a) bod 5 a § 7a odst. 1 zákona o nemocenském pojištění. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí, protože je zřejmé, že jednatelé stěžovatelky nevykonávali práci pro ni na základě pracovněprávního vztahu (tj. na základě dohody o provedení práce), nýbrž na základě smlouvy o výkonu funkce uzavřené podle § 59 a násl. zákona o obchodních korporacích, tedy mimo pracovněprávní vztah. Krajský soud správně uvedl, že ze smluv nijak nevyplývá, že by si smluvní strany upravovaly vzájemná práva a povinnosti rozdílně oproti úpravě obsažené v zákoně o obchodních korporacích, ani že by zamýšleli výkon funkce jednatele podřídit zákoníku práce jako celek. Jejich vzájemná práva a povinnosti se tak řídily zákonem o obchodních korporacích, resp. přiměřeně občanským zákoníkem. Pouze pro účely výpočtu odměny, daní a jiných povinných odvodů si sjednali, že bude mít smlouva povahu dohody o provedení práce, tedy pro tyto účely vytvořili jakousi fikci pracovněprávního vztahu. Nejvyšší správní soud tak jednoznačně souhlasí se závěrem žalované, že je vyloučeno, aby si subjekty smluvily určité ujednání (v tomto případě smlouvu o výkonu funkce jednatele dle § 59 zákona o obchodních korporacích), jejíž režim je v předpisech veřejného práva, v tomto případě v předpisech sociálního pojištění, jasně definován, a zároveň si ujednali, že pro účely aplikace těchto zákonů se má na jejich vztah nahlížet jako na zcela jiné právní jednání (v daném případě jako na dohodu o provedení práce). Nelze se tak vyhnout závěru, že cílem bodu 5 smlouvy o výkonu funkce jednatele bylo toliko obejít povinné odvody podle veřejnoprávních předpisů.

[21] Nejvyšší správní soud tedy shodně s krajským soudem i žalovanou dospěl k závěru, že vztah mezi stěžovatelkou a jejími jednateli nebylo možno kvalifikovat jako pracovněprávní vztah, a proto jednatele nebylo možno podřadit pod § 7a zákona o nemocenském pojištění. Na jednatele stěžovatelky naopak beze zbytku dopadá § 5 písm. a) bod 16 tohoto zákona, ze kterého je nutno vyvodit, že byli účastni pojištění.

[22] Uvedený závěr přitom neznamená, že by § 7a zákona o nemocenském pojištění ztratil smysl, neboť žádná z činností uvedená pod § 5 by nemohla být vyňata z účasti na nemocenském pojištění, jak se domnívá stěžovatelka. Ustanovení § 7a odst. 1 zákona o nemocenském pojištění bude dopadat např. na situaci, kdy by jednatel společnosti s ručením omezeným na základě smlouvy o provedení práce či smlouvy o pracovní činnosti vykonával v rámci touto smlouvou založeného pracovněprávního vztahu určitou práci pro společnost (např. vedení účetnictví), přičemž jeho měsíční příjem by nepřesahoval 10.000 Kč. O takovou situaci se však v posuzované věci nejednalo.

[23] Stěžovatelce lze sice do určité míry přisvědčit, že je na smluvní volnosti stran, jakému zákonnému režimu svůj vztah podřadí, to se ovšem může týkat toliko jejich vztahu soukromoprávního. Není však možné, aby si sami regulovali své veřejnoprávní povinnosti, resp. aby v daném případě vyloučili účast na nemocenském pojištění, pokud k ní jsou dle kogentních ustanovení zákona povinni. Správním orgánům přitom není namístě vytýkat, že by vstupovaly do soukromoprávního vztahu a prohlašovaly jeho neplatnost, jak to činí stěžovatelka v kasační stížnosti. Tyto orgány pouze posoudily vztah stěžovatelky s jejími jednateli v souladu se zákonem o nemocenském pojištění a dospěly k závěru, že stěžovatelka byla povinna za své jednatele odvádět pojistné. Správně také uvedly, že tuto povinnost si soukromoprávní subjekty nemohou smluvně vyloučit, pokud jim zákon takovou možnost nedává.

[24] Nejvyšší správní soud se též zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně odkazu stěžovatelky na úmysl zákonodárce plynoucí z důvodových zpráv k zákonu o nemocenském pojištění a k zákonu č. 365/2011 Sb. Stěžovatelka sice správně poukázala na úmysl zákonodárce vyloučit z pojištění společníky a jednatele společnosti s ručením omezeným v zákoně o nemocenském pojištění ve znění účinném od 1. 1. 2009, pominula ovšem, že novelou provedenou zákonem č. 470/2011 Sb. účinnou od 1. 1. 2012 došlo v tomto zákoně k zásadní změně, kdy nově byli do okruhu pojištěných osob uvedených v § 5 zahrnuti právě společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným (viz bod 16). Je tak zřejmé, že úmysl zákonodárce se změnil, což také s odkazem na příslušnou důvodovou zprávu vysvětlil krajský soud, a proti těmto jeho závěrům stěžovatelka nic nevznesla. Stejně tak stěžovatelčin odkaz na důvodovou zprávu k zákonu č. 265/2011 Sb., kterým byl do zákona o nemocenském pojištění vložen § 7a, nijak nedokládá, že by zákonodárce v příslušném znění zákona o nemocenském pojištění zamýšlel ponechat na volbě společníka či jednatele společnosti s ručním omezeným, zda bude dobrovolně účasten na nemocenském pojištění. Stěžovatelka sice uvádí, že poměr mezi ní a jejími společníky byl obdobně jako v případě poměru založeného dohodou o provedení práce nepravidelný a výkon činnosti byl omezen na 300 hodin ročně, nicméně je zřejmé, že tento poměr byl upraven dle § 59 zákona o obchodních korporacích a zmínka o dohodě o provedení práce v bodu 5 smlouvy zde byla pouze za účelem podřazení tohoto vztahu pod § 7a zákona o nemocenském pojištění. Jak bylo výše opakovaně zdůrazněno, takové ujednání soukromoprávních subjektů nemůže vyloučit jejich zákonnou povinnost účasti na nemocenském pojištění, která jednoznačně vyplývá z § 5 písm. a) bodu 16 zákona o nemocenském pojištění.

[25] Vzhledem k výše uvedenému je nutno za nedůvodné považovat také tvrzení stěžovatelky, že žalovaná nesprávně vyložila § 3 odst. 3 zákona o pojistném na sociální

zabezpečení, podle kterého jsou zaměstnanci poplatníky pojistného na důchodové pojištění, jde-li o zaměstnance, kteří jsou účastni důchodového pojištění podle předpisů o důchodovém pojištění a zároveň jsou účastni nemocenského pojištění podle předpisů o nemocenském pojištění. V posuzované věci totiž bylo jednoznačně zjištěno, že jednatelé stěžovatelky byli poplatníky nemocenského pojištění dle zákona o nemocenském pojištění. Stejně tak byli i poplatníky důchodového pojištění ve smyslu zákona o důchodovém pojištění [podle § 5 odst. 1 písm. n) zákona o důchodovém pojištění jsou důchodového pojištění účastni *„společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným a komanditisté komanditní společnosti, jestliže mimo pracovněprávní vztah vykonávají pro ni práci*“, podle § 8 odst. 1 tohoto zákona jsou tyto osoby účastny důchodového pojištění, pokud jsou účastny nemocenského pojištění].

## V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[26] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatelky nejsou důvodné. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalované v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se jí náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 24. května 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu