



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízдила a soudkyň JUDr. Milady Tomkové a JUDr. Kateřiny Šimáčkové v právní věci žalobce: **PERFECT, spol. s r. o.**, se sídlem Zlínská 230, Otrokovice, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Sochorcem, advokátem, se sídlem V Teničkách 614, Uherské Hradiště, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**, regionální referát rozhodovací činnosti, se sídlem Veveří 7, Brno, proti rozhodnutí žalované ze dne 16. 6. 2006, č. j. 3411/9014/230/2006/M 6, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2008, č. j. 32 Cad 18/2006 - 43,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalované **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Platebním výměrem č: 12/2/290/05 ze dne 7. 4. 2006 rozhodla Okresní správa sociálního zabezpečení ve Zlíně o tom, že žalobce (PERFECT, spol. s r. o.) je povinen zaplatit částku 26 349 Kč, která odpovídá výši nedoplatku na pojistném na sociálním zabezpečení a příslušnému penále. V odůvodnění tohoto platebního výměru je uvedeno, že platební výměr se předepisuje k úhradě na základě skutečností zjištěných z kontroly v organizaci provedené dne 9. 8. 2005 a 26. 9. 2005. Odůvodnění tohoto platebního výměru je dále uvedeno v Protokolu o kontrole č. 290/05, Dodatku č. 1 k protokolu o kontrole č. 290/05 a v Dodatku č. 2 k protokolu o kontrole č. 290/05, který je nedílnou součástí tohoto platebního výměru. K odvolání žalobce proti uvedenému platebnímu výměru rozhodla Česká správa sociálního zabezpečení (dále též „žalovaná“) rozhodnutím z 16. 6. 2005, č. j. 3411/9014/230/2006/M 6, odvolání zamítnout a napadený platební výměr potvrdit.

Proti rozhodnutí žalované podal žalobce žalobu, o níž rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 1. 2008, č. j. 32 Cad 18/2006 - 43, tak, že žalobu zamítl a rozhodl,

že žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení. V odůvodnění svého rozsudku se krajský soud podrobně vyjádřil ke třem stěžejním žalobním námitkám. K námitkám žalobce, které se opakují i v kasační stížnosti, pak uvedl následující:

„Námitka žalobce, že OSSZ Zlín pochybila v tom, že v posledně vydaném platebním výměru ze dne 7. 4. 2006 v jeho odůvodnění odkázala na Dodatek č. 1 k protokolu o kontrole č. 290/05, který byl včetně předchozího platebního výměru zrušen rozhodnutím žalované ze dne 15. 3. 2006, nebyla soudem shledána důvodnou. Jak vyplývá z obsahu platebního výměru ze dne 3. 2. 2006 a jeho odůvodnění, odkázala na protokol o kontrole č. 1/290/05, který tímto učinila jeho nedílnou součástí. Takový protokol o kontrole neexistuje, platební výměr byl proto nepřezkoumatelný a žalovanou v odvolacím řízení správně zrušen. To, že v platebním výměru ze dne 7. 4. 2006 OSSZ Zlín odkázala na protokol o kontrole č. 290/05, Dodatek č. 1 k protokolu o kontrole č. 290/05 a Dodatek č. 2 k protokolu o kontrole č. 290/05 není procesní vadou, natož nezákonností platebního výměru. Konec konců jak vyplývá ze shora zjištěného, dodatky č. 1 a č. 2 k protokolu o kontrole č. 290/05 mimo jiného data vyhotovení a uvozujeících důvodů jejich zpracování obsahují zcela shodnou pasáž právního zdůvodnění předepsání nedoplatku na pojistném a penále platebním výměrem ze dne 7. 4. 2006. Vzhledem k tomu, že OSSZ Zlín v předcházejícím platebním výměru ze dne 3. 2. 2006 neodkázala na žádný shora uvedený dodatek, posuzuje soud v žalobě uvedenou námitku a její rozbor jako irelevantní.

Zásadní námitkou v projednávané věci je, zda byla OSSZ Zlín oprávněna v projednávané věci předepsat k úhradě nedoplatek na pojistném platebním výměrem ze dne 7. 4. 2006. Nesporným zůstalo, že uvedené osoby v kontrolovaném období v měsících prosinci 2003 a prosinci 2004 byly jednateli, resp. společníkem žalobce. Nesporným také zůstalo, že uvedeným osobám byly vyplaceny odměny za výkon funkce jednatele a jako odměna za funkci jednatele. Pro posouzení námitky je zásadní ustanovení § 3 odst. 1 písm. c) bod 4 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále též „zákon o pojistném“), upravující, kdo je poplatníkem povinným platit pojistné a kdy se tímto poplatníkem stávají též společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným. Podmínkou je, že nejsou v pracovněprávním vztahu, vykonávají ale pro společnost práci, za kterou jsou odměňováni a i jsou účastni nemocenského pojištění podle předpisu o nemocenském pojištění. Ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, upravuje podmínky, kdy jsou společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným pojištěni tak, že mimo pracovněprávní vztah vykonávají pro společnost práci, za kterou jsou odměňováni. Vyhláška č. 165/1979 Sb. ve svých ustanoveních § 33 a § 28 a násl. stanoví podmínky pojištění společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným, kteří nejsou v pracovněprávním vztahu ke společnosti a vykonávají pro ni práci, za kterou jsou odměňováni v případě, pokud v kalendářních měsících dosáhnou započitatelného příjmu alespoň 400 Kč. Prvně citované ustanovení § 3 odst. 1 písm. c) bod 4 zákona o pojistném se tudíž vztahuje na veškerou činnost společníka či jednatele, kterou vykonává pro společnost, pokud není v pracovněprávním vztahu. Podle názoru soudu právě odměna za výkon funkce jednatele či za funkci jednatele tak, jak byla označena na výplatních dokladech organizace, je onou činností, kterou měl zákon ve své úpravě na mysli. Bylo by proti logice, pokud by osoby v tomto postavení ve společnosti s ručením omezeným nemohly či neměly být za výkon své funkce ve společnosti odměňovány. Podstatné pro posouzení této věci je to, zda fyzická osoba je společníkem či jednatelem společnosti s ručením omezeným, zda vykonává práci mimo pracovněprávní vztah, zda pobírá za tuto činnost odměnu a je považována za zaměstnance podle předpisu o nemocenském pojištění a následně poplatníkem podle zákona o pojistném. Podle názoru soudu v dané věci došlo ke splnění všech těchto podmínek, proto uvedené osoby se staly poplatníky pojistného a OSSZ Zlín postupovala správně, pokud jim uvedené odměny zahrнула do vyměřovacího základu pro odvod pojistného podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona o pojistném, neboť se staly

započítatelnými příjmy, z nichž ale nebylo odvedeno pojistné, a proto byl předepsán k úhradě nedoplatek 18 020 Kč, jehož výše stranami nebyla sporována, stejně tak penále podle § 20 odst. 1 uvedeného zákona ve výši 8329 Kč. Posouzení věci odvolacím orgánem - žalovanou v jejím rozhodnutí, které je napadené touto žalobou, je v souladu se zákonem.“

Závěrem svého rozsudku se krajský soud vyjadřuje k námitkám a úvahám žalobce, které se týkají otázky, kdy vlastně jednatel vykonává práci pro společnost a kdy tomu tak není, a přesto mu náleží odměna, která by neměla být zahrnuta do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. Krajský soud k tomu uvádí, že podle jeho názoru odměna za práci jednatele je totéž, co odměna za funkci jednatele, neboť jakákoliv činnost jednatele vyplývající z jeho právního postavení je omezena danými právy a povinnostmi, jimiž je jednatel povinen se řídit v jakékoliv situaci, v níž se ocitne jako jednatel dané společnosti. Právní úprava týkající se jednatelů a společníků společnosti s ručením omezeným je zřejmá a nesporná v charakteristice vztahu mezi nimi a příslušnou společností (nejedná se o pracovněprávní vztah). Základní podmínkou pro určení charakteru jejich odměny je účast na nemocenském pojištění podle předpisů o nemocenském pojištění, od níž se odvíjí podmínky pojištění ve smyslu vyhlášky č. 165/1979 Sb. a následné stanovení, zda jsou či nejsou případně poplatníky povinnými platit pojistné. Krajský soud uzavírá, že na tuto otázku již odpověděl, proto v plném rozsahu odkázal na uvedené odůvodnění k posouzení této námitky žalobce.

Krajský soud proto dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a že rozhodnutí žalované je v souladu se zákonem, proto žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel je přesvědčen, že poslední rozhodnutí žalované nemůže obstát jak z formálně právního hlediska, tak z věcně právního hlediska. Pokud jde o formálně právní hledisko, stěžovatel se podrobně vyjadřuje k otázce, zda může obstát dodatek sám osobě a zda může být vystaven dodatek ke zrušenému rozhodnutí. Je toho názoru, že dodatek nemůže existovat sám o sobě, nemůže sám o sobě obstát, protože dodatek mění, doplňuje nebo ruší hlavní rozhodnutí. Podle názoru stěžovatele dodatek sám o sobě neobstojí, protože je dodatkem k něčemu a sám o sobě je pak nesrozumitelný. Jestliže právní řád nezná pojem dodatek k rozhodnutí, nemůže ho tedy správní orgán vystavovat. Správní orgán může v souladu se zákonem neplatné rozhodnutí zrušit a vystavit nové správné rozhodnutí. Podle názoru stěžovatele musí správní orgán postupovat tak, že nesprávné, vadné rozhodnutí zruší a vystaví nové správné rozhodnutí, které už zahrne změny, které jsou jinak obsahem dodatku. Jiný postup mu právní řád a právní předpisy neumožňují. V další části své kasační stížnosti stěžovatel namítá, že krajský soud se nevypořádal s judikáty, které stěžovatel uvedl a kterými argumentoval. Dále stěžovatel znovu argumentuje tím, že jednatele žalobce jednali jménem společnosti vůči třetím osobám, v jejich případě není to výkon práce, ale výkon funkce. Je pak nepopíratelnou skutečností, že jednatele úplatu za práci pro společnost zahrnují do vyměřovacích základů pojistného. Správním orgánem nebyla respektována vůle smluvních stran a fakt, že odměna za výkon funkce jednatele není příjmem za práci, přičemž správní orgán I. stupně žádným způsobem nezdůvodnil, proč jsou jednatele povinni zahrnout do vyměřovacího základu odměnu za výkon funkce jednatele, když je u nich jasně specifikována odměna za práci, kterou vykonávají a nejedná se u odměny za výkon funkce jednatele o zastřený stav.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaná ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že předmětem sporu v dané věci je posouzení právní otázky, zda odměny, které stěžovatel vyplatil společníkovi a jednateři společnosti s ručením omezeným za práci, kterou vykonávali pro společnost mimo pracovněprávní vztah, měly být zahrnuty do vyměřovacího základu pro odvod pojistného či nikoliv. Poukázala na to, že z platných právních předpisů upravujících oblast sociálního zabezpečení jednoznačně vyplývá, že za poplatníky pojistného se považují společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným, jestliže nejsou v pracovněprávním vztahu k této společnosti, ale vykonávají pro ni práci, za kterou jsou touto společností odměňováni. Tyto osoby jsou pro účely zákona o pojistném považovány za zaměstnance. V daném případě bylo jednoznačně prokázáno, že stěžovatel vyplatil společníkovi a jednatelům společnosti s ručením omezeným odměny za práci, kterou vykonávali pro společnost mimo pracovněprávní vztah, byla tudíž splněna všechna zákonem stanovená kritéria pro jejich zařazení mezi poplatníky pojistného a z tohoto důvodu byl stěžovatel povinen odvést z vyplacených odměn pojistné. Žalovaná má proto za to, že stěžovatelem tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky ani namítané vady v předcházejícím řízení nejsou důvodné. Žalovaná proto navrhla, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a kasační stížnost je tedy přípustná.

Nejvyšší správní soud se napadeným rozsudkem krajského soudu zabíral v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uvedených, jak mu příkazuje § 109 odst. 2, 3 s. ř. s., a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti opakuje námitky, které uplatnil již v řízení před krajským soudem a s nimiž se krajský soud velmi podrobně zabýval, přičemž ani jednu z těchto námitek neshledal důvodnou. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s vyčerpávajícím a výstižným posouzením jednotlivých žalobních námitek stěžovatele krajským soudem a pro stručnost na odůvodnění krajského soudu odkazuje. Dále k věci uvádí následující:

K námitce stěžovatele, zda dodatek může existovat sám o sobě, lze uvést, že dva platební výměry předcházející vydání platebního výměru ze 7. 4. 2006 neodkazovaly na Dodatek č. 1 k protokolu o kontrole č. 290/05 a Dodatek č. 2 k protokolu o kontrole č. 290/05, nemohly proto být zrušeny zrušujícími rozhodnutími žalovaného, jak se stěžovatel domnívá. Argumentace stěžovatele „s dodatkem rozhodnutí“ je tedy zcela právně irelevantní, jak na to poukázal ve svém odůvodnění již krajský soud.

K námitce stěžovatele, že odměny byly poskytnuty jednatelům a společníkovi nikoliv za výkon práce, ale za výkon funkce, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 6 As 11/2004 - 71, v němž se uvádí:

Jestliže jednatel společnosti s ručením omezeným není v pracovněprávním vztahu k této společnosti, ale vykonává pro ni práci na základě smlouvy „o výkonu funkce jednatele“ uzavřené podle obchodního zákoníku a je za ni odměňován, je pro účely zahrnutí do okruhu poplatníku pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti posuzován stejně jako zaměstnanec v pracovněprávním vztahu. Výkon práce pro společnost se zde rozumí jakákoliv činnost směřující k vytvoření hodnot pro společnost; je přitom

nevýznamné, že vztah mezi jednatelem a společností se neřídí zákoníkem práce, ale obchodním zákoníkem.“ Šestý senát Nejvyššího správního soudu nevidí důvodu se v projednávané věci od uvedeného rozhodnutí odchýlit.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal, že by se Krajský soud v Brně dopustil nezákonnosti, neboť právní otázku správně posoudil a použil správné právní předpisy. Rovněž tak nebyla shledána vada řízení před správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nejvyššímu správnímu soudu tedy z uvedených důvodů nezbylo, než kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovaná, která měla ve věci plný úspěch, náhradu nákladů řízení nepožadovala, proto jí náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti přiznána nebyla.

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

V Brně dne 15. července 2009

JUDr. Bohuslav Hnízdl
předseda senátu